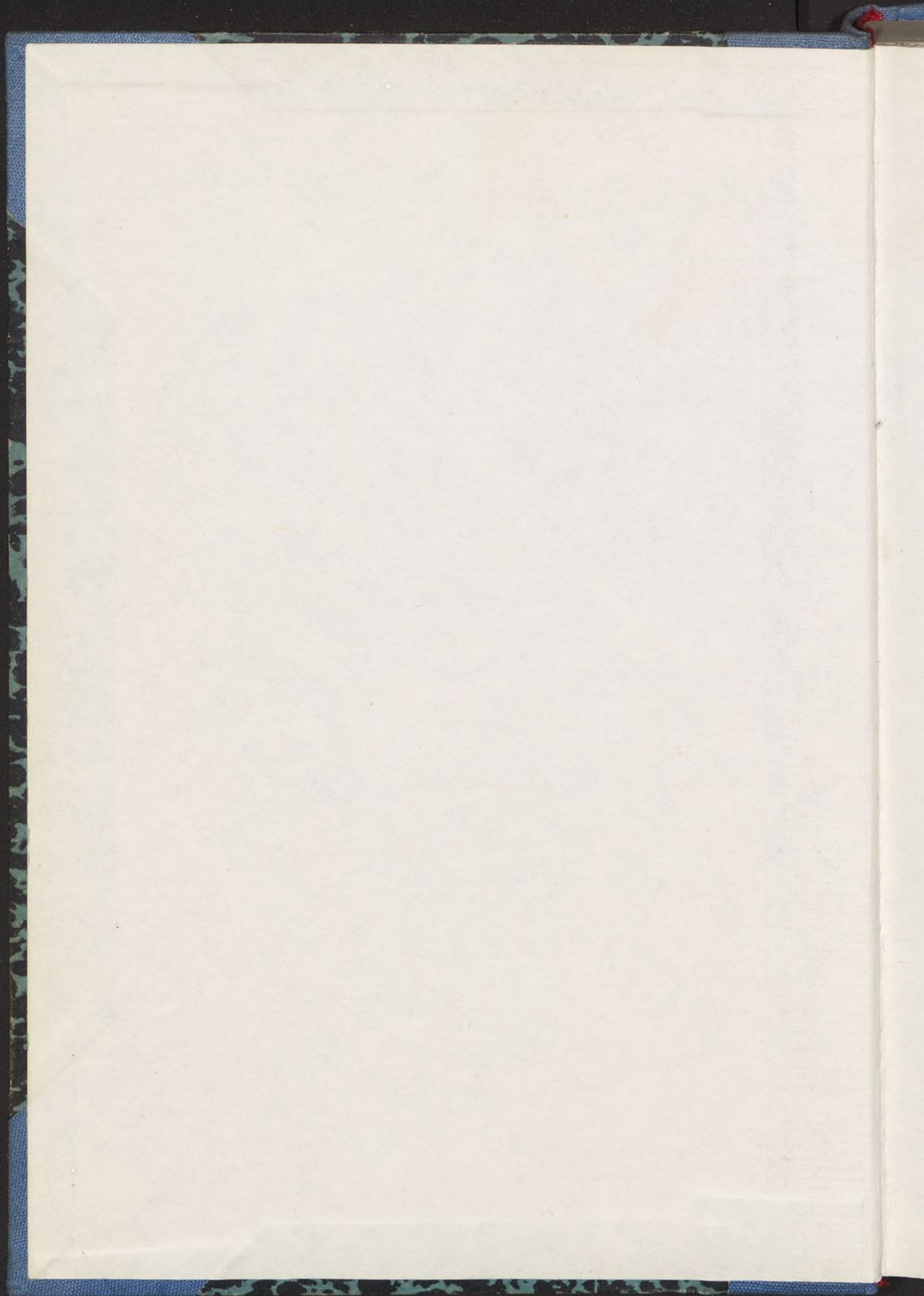


Narodna in univerzitetna knjižnica
v Ljubljani

243837



Narodna in univerzitetna knjižnica
v Ljubljani

243837

moderna
organizacija

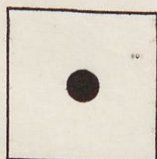
IVAN
TURK
UVOD
V
EKONOMIKO
DELOVNE
ORGANIZACIJE

uvod v ekonomiko podjetja dr. ivan turk
oprema marko pogačnik
izdala moderna organizacija v sestavu VŠOD kranj
predstavnik založbe ilja jurančič
tisk gorenjski tisk kranj

dr. ivan turk

redni profesor ekonomske fakultete v ljubljani

uvod v ekonomiko delovne organizacije



moderna organizacija kranj
1974

243837

243837

dr. Ivan Turk
redni profesor ekonomske fakultete v Ljubljani

Uvod v ekonomiko delovne organizacije



0 2199/1974



moderna organizacija
1974

predgovor

Ta knjiga je naslednica moje knjige »Ekonomika podjetja«, ki je pred leti izšla v več nakladah v slovenščini in še v srbohrvaškem prevodu. Ker se je prvotna knjiga uveljavila ne samo kot visokošolski učbenik, temveč tudi kot priročnik v gospodarski praksi, je trajno povpraševanje po njej spodbudilo novo izdajo. Vendar je ob tej priliki bila prvotna knjiga bistveno predelana tako, da lahko govorimo o novem delu. Zato ima tudi nekoliko spremenjen naslov.

Ob primerjavi s prvotno knjigo sedanja knjiga že upošteva nova načela družbeno-gospodarske ureditve, ki jih vsebuje nedavno objavljena Ustava SFRJ. Po drugi strani so izvajanja v njej v tolikšni meri posplošena, da veljajo za vse delovne organizacije in ne samo za podjetja. Končno so iz nje izpuščena nekatera utemeljevanja novih pojmovanj, ki jih je obsegala prvotna knjiga, a so se medtem že uveljavila.

Knjiga pojasnjuje temeljne pojme ekonomike delovne organizacije in njihovo medsebojno povezavo, pri čemer daje poseben poudarek njihovem računovodskem izražanju, medtem ko prepušča poglobljeno obravnavo posameznih vprašanj drugim delom. Čeprav ne zanemarja temeljnih organizacij združenega dela, je v središču njenega zanimanja le delovna organizacija, ki v svojem okviru nima temeljnih organizacij združenega dela. Seveda je izvajanja v njej mogoče v celoti uporabiti tudi pri posamezni temeljni organizaciji združenega dela. Toda ob povezovanju temeljnih organizacij združenega dela v višje oblike združenega dela se pojavljajo vprašanja, ki zahtevajo precej bolj poglobljeno obravnavo kot je možna v pričajučem »Uvodu v ekonomiko delovne organizacije«. Prav tako bo mogoče dati na mnoga vprašanja teoretski odgovor šele tedaj, ko bodo posplošene prve praktične izkušnje, ki so sedaj še v porajanju. Vse to pa nakazuje, da bo pričajučo knjigo kasneje le treba nadaljevati z drugo knjigo, ki bo imela npr. naslov »Ekonomika združenega dela«.

Ljubljana, oktobra 1973

Avtor

vsebina

Uvod	13
0 Delovna organizacija in njeno poslovanje	15
00 Pojmovanje delovne organizacije	15
01 Poslovni proces delovne organizacije	17
010 Poslovni predmet in celotni poslovni proces	17
011 Opredelitev funkcijskih procesov	18
012 Gospodarski smoter in cilji poslovnega procesa	21
013 Samoupravljanje in izvajanje poslovnega procesa	23
02 Vrste delovnih organizacij	25
020 Podjetja in zavodi	25
021 Proizvajalne delovne organizacije	27
022 Trgovske delovne organizacije	29
023 Storitvene delovne organizacije	30
03 Poslovno sodelovanje delovnih organizacij	31
030 Medsebojna povezanost delovnih organizacij	31
031 Oblike sodelovanja delovnih organizacij	32
032 Razmerja med delovnimi organizacijami in bankami	34
04 Nekaj gospodarskih vprašanj razvoja delovne organizacije	35
040 Vprašanja poslovnega predmeta	35
041 Vprašanja razmestitve (lokacije) delovne organizacije	35
042 Vprašanja velikosti delovne organizacije	37
1 Prvine poslovnega procesa	39
10 Pojmovanje prvin poslovnega procesa	39
11 Delovna sredstva	40
110 Vrste delovnih sredstev	40
111 Potroški delovnih sredstev pri poslovnem procesu	41
112 Cena za sodelovanje delovnih sredstev pri poslovnem procesu	43
113 Amortizacija kot cenovni izraz potroškov delovnih sredstev	45
114 Stroški popravil in preureditev delovnih sredstev	48
115 Naložbe v delovna sredstva	49
12 Delovni predmeti	52
120 Vrste delovnih predmetov	52
121 Potroški delovnih predmetov pri poslovnem procesu	53
122 Ovrednotenje potroškov delovnih predmetov	55
123 Zaloga možnostnih delovnih predmetov	57
13 Storitve	58
130 Vrste storitev	58
131 Potroški storitev in njihovo ovrednotenje	59
14 Delovna sila	60
140 Vrste dela in delovna sila	60
141 Potroški delovne sile pri poslovnem procesu	61
142 Osební dohodki in ovrednotenje porabljene delovne sile	62
143 Delovno mesto in posebnosti delavca kot podlaga za obračun njegovih osebnih dohodkov	63

144 Delovni čas in delovni uspeh delavca kot podlaga za obračun njegovih osebnih dohodkov	65
145 Uspeh organizacijske enote kot podlaga za obračun osebnih dohodkov delavca	68
146 Uspeh delovne organizacije kot podlaga za obračun osebnih dohodkov delavca	69

2 Stroški

20 Stroški in njihove vrste	71
200 Splošno pojmovanje stroškov in vključevanje osebnih dohodkov	71
201 Podrobnejša opredelitev stroškov	73
202 Stroški in izdatki	74
203 Načelne ali naravne vrste stroškov	75
204 Skupine izvirnih stroškov in njihova primerjava z naravnimi vrstami stroškov	77
205 Vrste izvirnih stroškov	78
2050 Temelji razvrstitve izvirnih stroškov	78
2051 Stroški materiala	78
2052 Stroški storitev	79
2053 Stroški amortizacije	80
2054 Vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka	81
2055 Vračunane zakonske obveznosti iz dohodka	82
2056 Vračunani osebni dohodki	82
2057 Drugi vračunani dohodek	84
21 Stroški po stroškovnih mestih	85
210 Pojmovanje stroškovnega mesta	85
211 Razdelitev delovne organizacije na stroškovna mesta	87
212 Razdelitev izvirnih stroškov na stroškovna mesta	89
213 Razdelitev stroškov pomožnih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta	92
214 Ugotavljanje koeficientov dodatka splošnih stroškov	93
22 Stroški po stroškovnih nosilcih	97
220 Pojmovanje stroškovnega nosilca	97
221 Sestava lastne cene	98
222 Ugotavljanje lastne cene z delitvenim obračunom stroškov	100
223 Ugotavljanje lastne cene z obračunom stroškov z dodatki	103
224 Posebnosti vrednotenja po stroških zmanjšanih za del vračunanega dohodka in po stroških pridobivanja učinkov	105
23 Vpliv obsega dejavnosti na znesek stroškov	110
230 Glavni dejavniki zneska stroškov	110
231 Vrste stroškov z vidika obsega dejavnosti	110
232 Gibanje celotnih stroškov glede na obseg dejavnosti	114
233 Pojem in pomen dodatnih stroškov	116
24 Vrednotenje po spremenljivih stroških (direct costing) in njegove posebnosti	117
240 Bistvo vrednotenja po spremenljivih stroških	117
241 Obračun spremenljivih stroškov po stroškovnih mestih	118
242 Obračuni spremenljivih stroškov po stroškovnih nosilcih	120
25 Vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji	121
26 Načrtovanje stroškov	124

3 Prodajne cene

30 Pojmovanje prodajnih cen	127
31 Sestava prodajnih cen	128

32	Oblikovanje prodajnih cen na trgu	130
320	Vpliv ponudbe in povpraševanja na prodajne cene	130
321	Dejavniki ponudbe	131
322	Dejavniki povpraševanja	132
33	Načrtovanje prodajnih cen	134
330	Vpliv vrste proizvodov na oblikovanje prodajnih cen	134
331	Oblikovanje prodajnih cen glede na stroške	135
332	Oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje	140
333	Oblikovanje prodajnih cen glede na konkurenta	141
34	Vprašanje notranjih prodajnih cen	144
4	Finančni izid	147
40	Pojmovanje finančnega izida	147
41	Prihodki	149
410	Pojmovanje prihodkov	149
411	Prihodki in prejemki	150
412	Vrste rednih prihodkov	151
413	Vrste izrednih prihodkov	153
42	Odhodki	155
420	Pojmovanje odhodkov	155
421	Odhodki, stroški in izdatki	156
422	Vrste rednih odhodkov	158
423	Redni odhodki pred ugotovitvijo dohodka	161
424	Redni odhodki po ugotovitvi dohodka	164
425	Vrste izrednih odhodkov	165
43	Dohodek	167
430	Pojmovanje dohodka	167
431	Ugotavljanje dohodka	167
432	Delitev dohodka v delovni organizaciji kot celoti	169
433	Delitev dohodka med enotami	173
44	Dobiček	174
440	Pojmovanje dobička	174
441	Ugotavljanje dobička	174
442	Delitev dobička	176
45	Izguba	177
450	Pojmovanje izgube	177
451	Ugotavljanje izgube	178
452	Poravnavanje izgube	178
46	Načrtovanje dohodka in njegove delitve	180
460	Temelji načrtovanja dohodka in njegove delitve	180
461	Načrtovanje dobička glede na obseg prodaje in znesek rednih prihodkov	182
5	Sredstva	187
50	Sredstva in njihove vrste	187
500	Sredstva kot pogoj za ostvarjanje gospodarskega smotra	187
501	Preoblikovanje sredstev pri poslovnem procesu	188
502	Vrste sredstev	189
503	Sredstva in prvine poslovnega procesa	191
51	Osnovna sredstva	193
510	Osnovna sredstva v uporabi	193
511	Osnovna sredstva izven uporabe	195
512	Osnovna sredstva v pripravi	196

513	Denarna sredstva osnovnih sredstev	197
514	Terjatve iz osnovnih sredstev	197
515	Finančne naložbe poslovnih sredstev	198
52	Obratna sredstva	199
520	Zaloga materiala	199
521	Zaloga drobnega inventarja	200
522	Droben inventar v uporabi	201
523	Nedokončana proizvodnja	201
524	Zaloga proizvodov	202
525	Zaloga trgovskega blaga	203
526	Denarna sredstva obratnih sredstev	205
527	Terjatve iz obratnih sredstev	206
528	Aktivne časovne razmejitve	207
53	Rezervna sredstva	208
54	Sredstva skupne porabe	209
55	Načrtovanje sredstev	210
6	Viri sredstev	215
60	Viri sredstev in njihove vrste	215
600	Viri sredstev kot izraz kritja sredstev	215
601	Priskrbovanje sredstev z vidika virov sredstev	216
602	Preoblikovanje sredstev z vidika virov sredstev	216
603	Vračanje sredstev z vidika virov sredstev	217
604	Vrste virov sredstev	218
605	Razmerje med sredstvi in viri sredstev	219
61	Viri poslovnih sredstev	220
610	Poslovni sklad	220
611	Naložbe drugih delovnih organizacij v skupno poslovanje	221
612	Dolgoročni krediti	222
613	Kratkoročni krediti	223
614	Tekoče obveznosti	224
615	Pasivne časovne razmejitve	225
62	Viri rezervnih sredstev	226
63	Viri sredstev skupne porabe	227
630	Sklad skupne porabe	227
631	Kreditni in druge obveznosti kot viri sredstev skupne porabe	228
64	Načrtovanje virov sredstev	229
7	Knjigovodski razvid poslovanja	231
70	Pojmovanje knjigovodstva	231
71	Bilanca in izkaz uspeha	232
710	Pojmovanje bilance in izkaza uspeha	232
711	Vpliv poslovanja na bilanco in izkaz uspeha	234
72	Knjigovodski računi	237
720	Pojmovanje knjigovodskih računov	237
721	Vrste knjigovodskih računov	237
722	Pravila za knjiženje na knjigovodskih računih	239
723	Prikazovanje poslovanja na knjigovodskih računih	240
8	Analiza poslovanja	261
80	Pojmovanje analize poslovanja	261
81	Metode pri analizi poslovanja	262

82	Analiza uspešnosti poslovanja	264
820	Zasnova kazalnikov o uspešnosti poslovanja	264
821	Proizvodnost	265
822	Gospodarnost	268
823	Donosnost	270
83	Analiza poslovnih sredstev in njihovih virov	271
830	Zasnova kazalnikov v zvezi s poslovnimi sredstvi in njihovimi viri	271
831	Sestava poslovnih sredstev	271
832	Opremljenost s poslovnimi sredstvi	272
833	Odpisanost osnovnih sredstev	273
834	Izraba zmogljivosti osnovnih sredstev	273
835	Obračanje sredstev	274
836	Plačilna zmožnost delovne organizacije	275
84	Povezovanje kazalnikov pri analizi poslovanja	277
840	Namen in smeri povezovanja kazalnikov	277
841	Povezava kazalnikov z družbeno-gospodarskega vidika	278
842	Povezava kazalnikov s poslovno-sistemskega vidika	281
9	Poslovna politika	285
90	Poslovna politika in njeno mesto	285
91	Funkcijska razčlenitev poslovne politike	286
92	Nosilci poslovno-političnih odločitev	288
93	Stopnje poslovno-političnega odločevanja	289
	Temeljna literatura	291
	Introduction to Business Economics. (Summary)	293
	Stvarno kazalo	297

seznam preglednic

1. Obračunski list stroškov (pri vrednotenju po lastni ceni)	91
2. Sestava lastne cene	100
3. Preprost delitveni obračun stroškov učinka	101
4. Delitveni obračun stroškov učinka z enakovrednostnimi števili	102
5. Obračun stroškov učinka s preprostim dodatkom	103
6. Obračun stroškov učinka z dodatki po vrstah splošnih stroškov	105
7. Obračun stroškov učinka z dodatki po vrstah neposrednih velikosti	106
8. Obračunski list stroškov (pri vrednotenju po lastni ceni, zmanjšani za pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka)	107
9. Obračun stroškov učinka po zoženi lastni ceni	108
10. Obračun stroškov pridobivanja učinka (brez splošnih stroškov uprave in prodaje)	109
11. Neomejeno stalni stroški	111
12. Omejeno stalni stroški	112
13. Sorazmerni stroški	112
14. Napredujoči stroški	113
15. Nazadujoči stroški	114
16. Stroški v razdobju pri različnih obsegih dejavnosti	115
17. Stroški učinka pri različnih obsegih dejavnosti	115
18. Stroški dveh obsegov dejavnosti	116
19. Obračunski list stroškov (pri vrednotenju po spremenljivih stroških)	119
20. Obračun spremenljivih stroškov učinka	121
21. Obračunski list stroškov (pri vrednotenju po spremenljivih materialnih stroških)	122
22. Obračun spremenljivih materialnih stroškov učinka	123
23. Začetna bilanca proizvajalne delovne organizacije	141
24. Sklepni list	256
25. Končna bilanca proizvajalne delovne organizacije	257
26. Izkaz uspeha (v dohodkovnem sistemu)	258
27. Izkaz uspeha (v dobičkovnem sistemu)	259

Ekonomika delovne organizacije je veda, ki proučuje gospodarske pojave v okviru posamezne delovne organizacije, pri njenih stikih z drugimi delovnimi organizacijami in pri njenem vključevanju v celoto družbene dejavnosti. Njen namen je poiskati gospodarske zakonitosti in postaviti načela, po katerih bi bil poslovni proces delovne organizacije v danih okoliščinah čim bolj uspešen.

Na gospodarske pojave v okviru posamezne delovne organizacije vpliva že poslovni predmet, s katerim se ukvarja, in zlasti to, ali deluje na področju gospodarstva (večinoma kot podjetje) ali na področju družbenih služb (večinoma kot zavod). Še v večji meri ima področje njenega delovanja vpliv na njene stike z drugimi delovnimi organizacijami in na njeno vključevanje v celoto družbene dejavnosti. Kljub temu pa je večino gospodarskih pojavov le mogoče posplošiti in jih obravnavati kot predmet najbolj splošne ekonomike delovne organizacije.

Za razvito ekonomiko delovne organizacije je značilno, da obravnava delovno organizacijo pretežno s poslovno-sistemskega vidika. To pomeni, da jo obravnava kot gospodarsko celoto medsebojno povezanih sestavin, ki omogočajo njen poslovni proces in pri njem v večji ali manjši meri vplivajo druga na drugo, hkrati pa tudi kot gospodarsko enoto, ki je obdana s svojim okoljem, s katerim prav tako v večji ali manjši meri obstajajo medsebojni vplivi. In še več. Obravnava jo kot samostojno tvorbo, v kateri ob stalnih spremembah poteka poslovni proces po lastnih zakonitostih, da bi z njim v končni stopnji bil ostvarjen smoter njenih upravljalcev. Če se želimo izraziti »moderno«, bomo rekli, da pri ekonomiki delovne organizacije obravnavamo delovno organizacijo kot odprt in dinamičen poslovni sistem.

Čeprav je za ekonomiko delovne organizacije značilen poslovno-sistemski vidik obravnave, ne more mimo takoiimenovanega družbeno-gospodarskega vidika, saj vsaka delovna organizacija obstaja v določeni družbeno-gospodarski ureditvi, nas pa zanima samoupravna delovna organizacija v SFRJ. Vendar ta vidik, podobno kot pravni vidik nasploh, omogoča spoznati le okvire, v katerih je vzpostavljena delovna organizacija kot poslovni sistem. Izključno s tem vidikom kot tudi izključno z organizacijskim vidikom, se ukvarjajo druge vede.

Razmerje med ekonomiko delovne organizacije kot vedo in gospodarsko stvarnostjo v posamezni delovni organizaciji je skladno z načelnim razmerjem med teorijo in prakso nasploh. Tako teorija kot praksa se lahko razvijata ločeno druga od druge. Toda prodornost prve ter uspeh druge sta odvisna v znatni meri ravno od njune medsebojne povezanosti. Teorija mora izhajati iz izkušenj prakse in služiti praksi. Njeni sklepi so resnični le tedaj, če jih potrdi praksa. Z druge strani pa bo praksa slaba, če ne bo izrabila spoznanj, do katerih je prišla teorija.

O delovna organizacija in njeno poslovanje

00 pojmovanje delovne organizacije

Delovno organizacijo moremo proučevati z različnih vidikov, zato jo tudi moremo opredeliti na različne načine. Če izhajamo iz določil nove Ustave SFRJ, se dokopljemo do opredelitve delovne organizacije z družbeno-gospodarskega vidika: delovna organizacija je samostojna samoupravna organizacija v skupnem delu povezanih delavcev, ki pri pridobivanju dohodka, s katerim zadovoljujejo svoje osebne in družbene potrebe, uporabljajo družbena sredstva s skrbnostjo dobrega gospodarja.

Zgornjo opredelitev delovne organizacije z družbeno-gospodarskega vidika lahko poglobimo še z naslednjim:

1. Delovna organizacija obstaja kot združba svobodnih in enakopravnih delavcev, ki odločajo o svojem delu, pogojih in uspehih dela, s tem pa tudi o poslovnem procesu delovne organizacije nasploh,

2. V delovni organizaciji ne obstajajo niti njena lastna sredstva, niti sredstva vanjo vključenih delavcev, temveč le družbena sredstva. S tem, ko se vključujejo v skupno delo v delovni organizaciji, pridobijo delavci pravico dela z družbenimi sredstvi, iz katerih si pa ne smejo pridobivati materialnih koristi in drugih prednosti, ki ne temeljijo na njihovem delu.

3. Delavci, ki sestavljajo delovno organizacijo, se ukvarjajo s proizvodnjo in razpečavo proizvodov, opravljanjem storitev ali nabavo in razpečavo proizvodov in storitev zato, da bi s tem pridobili dohodek. Dohodek je uspeh skupnega dela delavcev v delovni organizaciji, zato tudi ti v okviru družbeno določenih pogojev odločajo o njegovem pridobivanju in delitvi.

4. Delavci se vključujejo v delovno organizacijo zato, da bi si v skupnem delu z družbenimi sredstvi trajno zagotavljali zadovoljevanje svojih osebnih potreb. Te potrebe si pa v glavnem zadovoljujejo z osebnimi dohodki, ki jim omogočajo, da si v svojih gospodinjstvih kupijo potrebne proizvode in storitve, a tudi s tistim delom dohodka, ki je razporejen v sklad skupne porabe za zadovoljevanje tekočih potreb.

5. S svojim delom v okviru delovne organizacije delavci prav tako zadovoljujejo družbene potrebe, ki so v ožjem smislu povezane s takoimenovano splošno porabo in objekti družbenega standarda, v širšem smislu pa tudi s krepitvijo materialne osnove združenega dela in s povečevanjem družbenih sredstev nasploh. Te potrebe je mogoče zadovoljevati s tistim delom dohodka, ki ni razdeljen med posamezne delavce v obliki osebnih dohodkov, ali v sklad skupne porabe za zadovoljevanje tekočih potreb, a tudi s tistim delom dohodka, ki je razdeljen med posamezne delavce, vendar jim je nato odtegnjen v obliki davkov in prispevkov.

6. V delovno organizacijo vključeni delavci so vzajemno odgovorni, da uporabljajo družbena sredstva s skrbnostjo dobrega gospodarja in jih kot materialno osnovo svojega in celotnega družbenega dela nenehno obnavljajo in povečujejo.

7. Krepitev materialne osnove združenega dela in povečevanje družbenih sredstev v okviru posamezne delovne organizacije je za v njo vključene delavce zaželeno in umestno, kolikor si na ta način neposredno v daljšem roku zagotavljajo lastno socialno varnost in rast osebnih dohodkov ter sklada skupne porabe za zadovoljevanje tekočih potreb, za pospeševanje gospodarskega razvoja nasploh pa so potrebni delno tudi gospodarsko-sistemski ukrepi. Vendar se v tem pogledu razlikujejo rešitve pri delovnih organizacijah, ki delujejo na čistem gospodarskem področju, od onih, ki delujejo na področju družbenih služb.

8. Čeprav se osebni sestav delovne skupnosti v okviru posamezne delovne organizacije sčasoma spreminja, ima delovna organizacija s smotro in temeljnimi cilji svojih upravljalcev trajen značaj.

Delovna organizacija pa z družbeno-gospodarskega vidika ni nujno osnovna samoupravna enota, v kateri se združuje delo z družbenimi sredstvi. Delavci v delu delovne organizacije, ki tvori delovno celoto, v kateri se da uspeh njihovega skupnega dela samostojno izraziti kot vrednost, bodisi v menjavi v sami delovni organizaciji, bodisi na trgu, in v kateri lahko delavci na tej podlagi uveljavljajo svoje družbeno-gospodarske in druge samoupravne pravice, imajo pravico in dolžnost, da organizirajo tak del kot temeljno organizacijo združenega dela.

Čeprav je temeljna organizacija združenega dela pravna oseba s pravicami, obveznostmi in odgovornostmi, se le ne ukvarja z vsemi poslovnimi funkcijami, ki so sicer značilne za delovno organizacijo kot samostojno gospodarsko celoto. Če bi se ukvarjala z vsemi, ne bi bila več samo del delovne organizacije, temveč že delovna organizacija in ne temeljna organizacija združenega dela. Res pa delovna organizacija po družbeno-gospodarskih določilih nove Ustave SFRJ večinoma nastaja šele s samoupravnim sporazumom temeljnih organizacij združenega dela. Vendar delovna organizacija ni edina oblika združevanja temeljnih organizacij združenega dela. V načelu obstaja naslednje zaporedje organizacij združenega dela:

a) temeljna organizacija združenega dela (TOZD), npr. TOZD proizvodni obrat, TOZD veleblagovnica;

b) skupnost temeljnih organizacij združenega dela v okviru delovne organizacije, npr. skupnost TOZD prodaje na drobno v trgovski delovni organizaciji na debelo in drobno;

c) delovna organizacija, npr. proizvodjalna, trgovska ali storitvena delovna organizacija;

č) sestavljena organizacija združenega dela, npr. kmetijsko industrijski kombinat z lastnimi trgovinami.

Temeljne organizacije združenega dela se združujejo, če so funkcionalno komplementarne, če so potrebne druga drugi pri ostvarjanju kakega skupnega cilja in če imajo za to skupen interes. Celotna organizacijska zgradba združenega dela ima torej svoje izhodišče v temeljnih organizacijah združenega dela. Obstajajo pa lahko tudi delovne organizacije, ki v svojem okviru nimajo temeljnih organizacij združenega dela. Takšnega značaja nimajo samo manjše delovne organizacije ali tiste, v katerih so delavci neposredno povezani z enotnim delovnim procesom, temveč praviloma tudi delovne organizacije, ki jih na novo ustanavljajo obstoječe organizacije združenega dela, vendar ne z združevanjem, ali ki jih na novo ustanavljajo družbeno-politične skupnosti, interesne skupnosti in druge pravne osebe, a tudi delovni ljudje pod pogoji, ki jih določa zakon, in na način, kot ga predpisuje zakon.

Vidimo torej, da

— lahko obstaja delovna organizacija brez temeljnih organizacij združenega dela,

— ne morejo pa obstajati temeljne organizacije združenega dela brez njihovega samoupravnega združevanja v delovno organizacijo.

Iz tega pa sledi, da je teoretično povsem upravičeno, če pri podajanju temeljnih gospodarskih pojmov izhajamo iz delovne organizacije in ne iz temeljne organizacije združenega dela.

Do sedaj smo se zadrževali na družbeno-gospodarskem vidiku delovne organizacije. S poslovno-sistemskega vidika jo bomo opredelili drugače, bolj splošno. Delovna organizacija je samostojna gospodarsko-pravna individualnost, v kateri ob kakovostno, količinsko in časovno vsklajenem nastopanju prvin poslovnega procesa na gospodarsko racionalen način nastajajo poslovni učinki (proizvodi ali opravljene storitve), da bi se z njimi vključevala v celotni proces družbene reprodukcije na podlagi njegovih in njenih lastnih zakonitosti ter s tem ostvarjala družbeno-gospodarski smoter svojih upravljalcev.

Zgornja opredelitev je dovolj natančna, da moremo razlikovati delovno organizacijo od njenih delov, ki niso samostojne gospodarske individualnosti z vsemi poslovnimi funkcijami. Prav tako je dovolj ohlapna, da moremo z njo zajeti tako delovne organizacije na čistem gospodarskem področju kot na področju družbenih služb. Končno je tudi dovolj prožna, da jo lahko kombiniramo s katerokoli družbeno-gospodarsko uravnanostjo poslovnega procesa.

Vprašanja za razpravo o točki 00

1. V čem je razlika med delovno organizacijo in temeljno organizacijo združenega dela? Ali je posamezen proizvodni obrat lahko temeljna organizacija združenega dela ali delovna organizacija? Ali temeljna organizacija združenega dela lahko preraste v delovno organizacijo?
2. Ali se razlikuje pojmovanje delovne organizacije z družbeno-gospodarskega vidika od njenega pojmovanja s poslovno-sistemskega vidika? Zakaj?

01 poslovni proces delovne organizacije

010 poslovni predmet in celotni poslovni proces

Vsaka delovna organizacija se ukvarja le s povsem določeno dejavnostjo, ki šteje kot njen poslovni predmet. Proizvajalno podjetje se npr. ne ukvarja s proizvodnjo nasploh, temveč s proizvodnjo povsem določenih proizvodov. Prav tako se npr. trgovsko podjetje ne ukvarja s trgovanjem nasploh, temveč s trgovsko dejavnostjo v povsem določeni smeri. Izobraževalni zavod se pa npr. ne ukvarja z izobraževanjem nasploh, temveč z izobraževanjem na določeni stopnji in s povsem določeno vsebino. Poslovni predmet vsake delovne organizacije je potemtakem ne samo okvirno opredeljen, temveč tudi v vsakem trenutku omejen, čeprav ga je mogoče spreminjati.

Brž ko je poslovni predmet posamezne delovne organizacije znan, je celotna dejavnost delovne organizacije usmerjena k njegovemu uresničevanju. O takšni dejavnosti govorimo kot o poslovnem procesu posamezne delovne organizacije. Poslovanje delovne organizacije je praviloma njena trajna dejavnost, ki se razteza od njene ustanovitve do njenega prenehanja.

Poslovanje delovne organizacije je posebej prirejen proces dela, ki poteka v skladu s poslovnim predmetom te delovne organizacije. Kakor delovni proces nasploh, si tudi nobenega poslovnega procesa v delovni organizaciji ni mogoče zamisliti brez njegovih neizogibno potrebnih sestavin. Prvine (elementi) poslovnega procesa so: delovna sredstva, delovni predmeti, delovna sila in storitve. Nastopajo pa v takšni ali drugačni obliki pri vsakem poslovnem procesu; brez njih poslovni proces ni mogoč. Predno npr. proizvajalno podjetje prične proizvajati in nato razpečevati v skladu s svojim poslovnim predmetom, mora nabaviti potrebne prvine celotnega procesa. Celotni poslovni proces torej vključuje priskrbo in pripravljanje teh prvin za opravljanje temeljne dejavnosti delovne organizacije. V sodobnem blagovno-denarnem gospodarstvu pa ni niti nabava, niti proizvodnja in niti razpečava izvedljiva brez denarja. Zato celotni poslovni proces vključuje tudi priskrbo denarnih sredstev, ki se nato praviloma preoblikujejo v prvine poslovnega procesa ali v proizvode, dokler se končno ne pojavijo spet v izhodiščni obliki, vendar praviloma v drugačnem znesku; povečanje prvotnih denarnih sredstev pomeni že njihovo dodatno priskrbo, ki ji normalno sledi ne samo ponovna pretvorba v materialne oblike, temveč tudi neodmensko zmanjševanje ali zgolj vračanje. Celotni poslovni proces potemtakem ne vključuje samo pojava blagovno-denarnih odnošajev, temveč tudi čistih finančnih odnošajev. To velja ne samo za proizvajalno podjetje, temveč za katerokoli delovno organizacijo, le da nimamo vedno opravka s proizvodnjo in proizvodi, temveč tudi z opravljanjem storitev in storitvami ali s trgovskim blagom.

Iz povedanega povzamemo, da je celotni poslovni proces delovne organizacije njeno delovanje, pri katerem ob posredovanju blagovno-denarnih in čistih finančnih odnošajev nastopajo delovna sredstva, delovni predmeti, storitve in delovna sila, da bi bila ob njihovem združevanju dosežena tista proizvodnja, tisto opravljanje storitev ali tista razpečava, ki jo predvideva poslovni predmet.

011 opredelitev funkcijskih procesov

Celotni poslovni proces delovne organizacije je sestavljen iz posameznih stopenj, katerim ustrezajo posamezni poslovni procesi. Ti si praviloma sledijo v logičnem zaporedju, po katerem se gibljejo same prvine poslovnega procesa, da bi uresničili poslovni predmet delovne organizacije. S tega vidika se pojavljajo naslednji funkcijski procesi:

- a) proces nabave;
 - b) proces pridobivanja učinkov (proces proizvodnje v širšem smislu);
 - c) proces razpečave;
- ki pri obstoju blagovno-denarnih odnošajev niso izvedljivi brez
- č) procesa financiranja.

Oglejmo si te funkcijske procese najprej v njihovi najbolj načelni in splošni opredeljenosti, da bi nato lahko ugotovili, kako so opredeljeni v gospodarski stvarnosti!

Da bi delovna organizacija lahko ustvarjala učinke, mora najprej imeti vse potrebne prvine celotnega poslovnega procesa: delovna sredstva, delovne predmete, storitve in delovno silo. Da bi pričela celotni poslovni proces, mora te prvine smotrno združiti kakovostno, količinsko in časovno. To pomeni, da si jih mora najprej priskrbeti in jih pripraviti za njihovo nasto-

panje. Priskrba in priprava potrebnih prvin poslovnega procesa je naloga procesa nabave opredeljenega v najširšem smislu.

Seveda obstajajo bistvene razlike med nabavo posameznih prvin poslovnega procesa; te izhajajo že iz posebnosti samih prvin. Največje razlike obstajajo najprej med nabavo delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev po tej strani in delovne sile po drugi strani. Nosilci delovne sile so delavci. Če torej govorimo o nabavi te prvine poslovnega procesa, mislimo na zaposlovanje delavcev in njihovo usposabljanje za opravljanje nalog v delovni organizaciji. Od tedaj dalje, ko so delavci sprejeti v delovno organizacijo, postanejo njeni upravljalci. Čeprav z najbolj načelnega stališča govorimo o nabavi vseh potrebnih prvin poslovnega procesa, se v gospodarski stvarnosti iz procesa nabave izločuje vsa dejavnost, ki se tiče razmerij z delovno skupnostjo. Iz procesa nabave, opredeljenega v najširšem smislu, se tako izločuje kadrovski proces.

Razlike obstajajo tudi med nabavo delovnih sredstev po tej strani ter delovnih predmetov in storitev po drugi strani. Potreba po nabavi delovnih sredstev praviloma ni trajna. Pojavlja se zlasti ob ustanovitvi delovne organizacije, kasneje pa le, kadar je treba obnoviti že izrabljena delovna sredstva ali kadar namerava delovna organizacija dopolniti svoja delovna sredstva in s tem razširiti obseg svojega poslovanja. Nasprotno je trajnega značaja potreba po nabavi delovnih predmetov in storitev, ker te prvine praviloma pri poslovnem procesu prenehajo obstajati in jih je treba stalno znova nadomeščati, da ne bi prišlo do zastojev. Če zaenkrat še zanemarimo pojav drobnih delovnih sredstev, ki jih označujemo z nazivom droben inventar, prav tako pa tudi pojav storitev z dolgoročnim značajem, ugotovimo, da so v gospodarski stvarnosti iz procesa nabave izločena tudi vsa opravila v zvezi s priskrbo in pripravo delovnih sredstev. Iz procesa nabave, opredeljenega v najširšem smislu, je tako izločen proces investiranja. Proces nabave, opredeljen v najširšem smislu, je torej v gospodarski stvarnosti razčlenjen na:

aa) proces nabave v ožjem smislu;

ab) proces investiranja;

ac) kadrovski proces.

Pripomniti še kaže, da je nabava širši pojem od nakupa. Nakup pomeni odmensko nabavo, tj. takšno nabavo, pri kateri se v eni smeri gibljejo prvine poslovnega procesa, v drugi pa zanje potrebna denarna sredstva. Nakup je v razmerah blagovno-denarnih odnošajev ne samo najbolj pogost, temveč večinoma celo izključen način nabave. Vendar se včasih pojavljajo tudi drugi načini; spomnimo se samo na brezplačne prenose delovnih sredstev iz skupine osnovnih sredstev.

Končno je treba pripomniti, da sodi v proces nabave tudi vsa skrb za že nabavljene prvine poslovnega procesa od trenutka, ko so že v delovni organizaciji, a še ne nastopajo v svoji vlogi, do trenutka, ko so od možnostnih (potencialnih) prvin pretvorjene v dejanske (efektivne). Ali z drugimi besedami, proces nabave vključuje npr. tudi skladiščenje možnostnih delovnih sredstev in delovnih predmetov.

Pri procesu pridobivanja učinkov imamo opravka z delovanjem potrebnih prvin poslovnega procesa, pri čemer se pojavljajo proizvodi ali opravljane storitve kot učinki celotnega poslovnega procesa. Vendar je spet treba upoštevati, da se različne prvine obnašajo različno. Neposredno se v proizvode pretvarjajo le delovni predmeti, in še ti ne v celoti. Druge prvine le

sodelujejo pri tem pretvarjanju, same pa vstopajo v proizvode zgolj vrednostno. Prav tako vse prvine poslovnega procesa vstopajo v storitve kot učinke tega procesa zgolj vrednostno. O procesu pridobivanja učinkov lahko govorimo tudi kot o procesu proizvodnje, opredeljenem v širšem smislu, o samih učinkih pa kot o proizvodih v širšem smislu. Če proces proizvodnje ožje opredelimo, potem seveda iz njega izločujemo opravljanje storitev, prav tako pa tudi proizvodi v ožjem smislu izključujejo storitve. Na proizvodnjo in proizvode v tem ožjem smislu bomo mislili pri nadaljnjih izvajanjih, razen v primerih, ko bo posebej poudarjen njun širši smisel.

Posamezni učinki tega procesa, tj. proizvodi ali storitve, morejo kasneje nastopati v isti delovni organizaciji spet kot prvine poslovnega procesa. Podjetje za strojegradnjo, npr., more uporabljati lastne proizvode kot delovna sredstva, v podjetju tekstilne industrije, npr. zapusti predilnico predivo kot proizvod in se v tkalnici pojavlja kot delovni predmet. Vendar imamo v vseh takšnih primerih opravka z nekakšno poprejšnjo notranjo razpečavo in notranjo nabavo, torej z obema procesoma, s katerima je povezan proces proizvodnje.

Končno je treba pripomniti, da v procesu pridobivanja učinkov (proces proizvodnje v širšem smislu) spada še notranji prevoz in vmesno skladiščenje, slednje zlasti, ker v gospodarski stvarnosti iz povsem praktičnih razlogov pretvorba vmesnega proizvoda v prvine poslovnega procesa ni vedno obravnavana preko procesov razpečave in nabave.

Pri procesu razpečave se proizvodi ali storitve razporejajo med tiste, ki se zanje zanimajo. V razmerah blagovno-denarnih odnošajev se razpečava proizvodov ali storitev pojavlja kot prodaja. Ob prodaji delovna organizacija ugotavlja, ali je bila njena proizvodnja res smotrna in v kakšni meri je bila smotrna. Če proizvodov ne more prodati, pač ni usmerila svoje dejavnosti tako, da bi zadovoljila družbene potrebe po njih. V razmerah blagovno-denarnih odnošajev pride delovna organizacija ravno s prodajo do potrebnih denarnih sredstev za nove nabave prvin poslovnega procesa in za druga izplačila v zvezi z novim ustvarjanjem učinkov. Od prodaje je torej odvisno, ali bo trajno opravljala svoj celotni poslovni proces v skladu s svojim poslovnim predmetom. Res pa ima prodaja nekoliko drugačne oblike pri tistih delovnih organizacijah, ki delujejo na čistem gospodarskem področju in tistih, ki delujejo na področju družbenih služb.

Pripomniti še kaže, da proizvajalno podjetje utegne prodajati poleg lastnih proizvodov tudi odpadke in možnostne delovne predmete in delovna sredstva, vendar le izjemno. Trgovsko podjetje, nasprotno, kupuje blago, ki ni bilo nabavljeno zaradi predelave ali obdelave, temveč, da bi bilo prodano v nespremenjeni obliki.

V sklop procesa razpečave končno sodi tudi vsa skrb za skladiščenje proizvodov od trenutka, ko so zreli za razpečavo, do trenutka, ko je ta dejansko opravljena.

Proces financiranja se prične s priskrbo denarnih sredstev, nadaljuje se z njihovim preoblikovanjem v materialne oblike posameznih prvin poslovnega procesa in kasneje proizvoda, dokler se končno ne pojavijo spet v izhodiščni obliki, v čimer je omogočeno ponavljanje celotnega procesa. Procesi nabave, ustvarjanja učinkov in razpečave bi brez financiranja v razmerah blagovno-denarnih odnošajev ne bili izvedljivi. Zato smo ga dolžni šteti med temeljne procese v delovni organizaciji. Mimo že omenjenega priskrbovanja in preoblikovanja denarnih sredstev sodi v njegov okvir še vračanje denarnih sredstev.

Funkcijski procesi, ki se pojavljajo v delovni organizaciji, z do sedaj obravnavanimi še niso povsem izčrpani. Vendar drugi niso več temeljni funkcijski procesi, temveč spremljevalni. Zato se z njimi na tem mestu ne bomo ukvarjali.

Pri vsakem izmed pravkar navedenih funkcijskih procesov lahko razlikujemo njegov razvojno-raziskovalni del in njegov tekoči del. Prvi je usmerjen v prihodnost, drugi pa v sedanost.

Končno lahko vsakega izmed navedenih funkcijskih procesov obravnavamo kot posebni podsistem, medtem ko celotni poslovni proces obravnavamo kot sistem. Vendar bomo pri naših nadaljnjih izvajanjih dali več poudarka temeljnim gospodarskim pojmom kot samim funkcijskim procesom. Zato bomo v posebnem poglavju govorili o prvinah poslovnega procesa, s čimer se bomo dotikali procesa nabave. V naslednjem poglavju bomo govorili o stroških, s čimer se bomo dotikali procesa ustvarjanja učinkov (procesa proizvodnje v širšem smislu). Sledilo bo poglavje o prodajnih cenah, v katerem se bomo dotikali procesa razpečave. Tako prodajne cene kot stroški vplivajo na finančni izid v delovni organizaciji, ki bo obravnavan v nadaljnjem poglavju, skupaj s sredstvi in viri sredstev iz posebnih poglavij pa se bomo dotikali procesa financiranja.

012 gospodarski smoter in cilji poslovnega procesa

S tem, ko smo ugotovili, da ima vsaka delovna organizacija svoj poslovni predmet, h kateremu je usmerjen njen celotni poslovni proces, še nismo dovolj pojasnili, kaj je gospodarski smoter tega procesa. Gospodarski smoter poslovnega procesa še ni izčrpan zgolj z uresničevanjem poslovnega predmeta, ker je bolj zapleten in ga je treba iskati v več smereh.

Gotovo je s širšega družbeno-gospodarskega vidika smoter poslovnega procesa v tem, da delovna organizacija proizvaja določene predmete ali opravlja določene storitve, po katerih obstaja družbena potreba. Če ne bi proizvajala takšnih predmetov ali opravljala takšnih storitev ali vsaj sodelovala v preprodaji proizvodov in storitev in s tem v njihovem izročanju na mestih, kjer obstaja povpraševanje kot izraz družbenih potreb, ne bi imela s širšega družbeno-gospodarskega vidika nikakega smisla. Toda za njeno delovno skupnost tako opredeljen smoter poslovnega procesa neposredno ni zanimiv. Zanj je proizvodnja predmetov ali opravljanje storitev, po katerih obstaja družbena potreba, le sredstvo za doseganje drugačnega smotra — najprej primernih osebnih dohodkov in sklada skupne porabe za zadovoljevanje tekočih potreb, gledano dolgoročno pa v določeni meri še povečanja drugih skladov. Z ožjega družbeno-gospodarskega vidika je torej smoter poslovnega procesa v pridobivanju dohodka, ki je na razpolago za delitev (po pokritju pogodbenih in zakonskih obveznosti iz njega). Čeprav nas zanimajo le samoupravne delovne organizacije v SFRJ, pa le kaže opozoriti na dejstvo, da je dohodek za razdelitev sestavljen iz dela, ki je za delovno skupnost posamezne delovne organizacije zanimiv v kratkem roku, in iz dela, ki je zanj zanimiv v dolgem roku. Prvi del, ki je namenjen osebnim dohodkom in oblikovanju sklada skupne porabe za zadovoljevanje tekočih potreb, je pomemben za delovno skupnost v vsaki delovni organizaciji. Drugi del, ki je namenjen oblikovanju drugih skladov, pa je pomemben predvsem za delovne skupnosti v delovnih organizacijah na čistem gospodarskem področju in ne toliko za tiste v delovnih organizacijah na področju družbenih služb, katerim je obstoj in razvoj zagotovljen v večji meri na drugačen način.

Smoter poslovnega procesa s širšega družbeno-gospodarskega vidika ni vedno skladen s smotrom poslovnega procesa z ožjega družbeno-gospodarskega vidika. Pridobivanje učinkov, ki so v skladu z družbenimi potrebami, in pridobivanje dohodka za delitev sta res drug drugemu pogoj. To je zlasti očitno, če ju proučujemo dolgoročno: ni mogoče ustvariti dohodka za delitev brez proizvodnje predmetov ali opravljanja storitev, s katerimi je zadoščeno družbenim potrebam, a tudi sama proizvodnja predmetov ali opravljanje storitev zaradi zadovoljevanja družbenih potreb ne bo zanimiva za delovno organizacijo, če pri tem ne bo imela primerne dohodka za razdelitev. Toda če dejavnost v skladu z družbenimi potrebami po proizvodih in storitvah ter pridobivanje primerne dohodka za delitev proučujemo kratkoročno, je njuna medsebojna pogojenost marsikdaj skrita v borbi različnih koristi, ki jih zrcalita. Medtem ko širša družbena korist včasih podčrtuje prvo na škodo drugega, ožja korist delovne skupnosti včasih podčrtuje drugo na škodo prvega.

Do sedaj smo govorili o smotru poslovnega procesa s širšega in ožjega družbeno-gospodarskega vidika, pri čemer je za ekonomiko delovne organizacije zanimiv le drugi. Obstaja pa tudi smoter poslovnega procesa s poslovno-sistemskega vidika. Ta ne more biti v nasprotju s smotrom poslovnega procesa z ožjega družbeno-gospodarskega vidika, kar sledi že iz opredelitve delovne organizacije s poslovno-sistemskega vidika. Toda iz poslovno-odločitvenih in tehničnih razlogov je stremljenje delovne skupnosti po določenih osebnih dohodkih sedaj izraženo z ocenjenimi, lahko bi rekli tudi pogojnimi stroški. Tako namreč lažje izbiramo med različnimi možnostmi pri poslovnem procesu in se odločamo za tiste, ki po pokritju osebnih dohodkov omogočajo večji presežek dohodka. Če takšnih osebnih dohodkov delovna organizacija ne more pokriti, govorimo o izgubi, v nasprotnem primeru pa o dobičku. V dobičku je potemtakem skrito oblikovanje sklada skupne porabe za zadovoljevanje tekočih potreb, a tudi morebitno povečanje osebnih dohodkov preko prvotno zamišljenih, ne pa zgolj oblikovanje drugih skladov. Oblikovanja sklada skupne porabe za zadovoljevanje tekočih potreb ne moremo izločiti iz dobička in ga vključiti med stroške; takšno ravnanje ne bi bilo skladno z opredelitvijo stroškov kot cenovno izraženih potroškov tistih prvin, ki sodelujejo pri poslovnem procesu, prav tako pa ne bi mogli govoriti o izgubi tedaj, ko tega sklada ni mogoče oblikovati. Vsekakor imata dobiček in izguba določene pomanjkljivosti, kadar ju želimo vklopiti v ostvarjanje smotra poslovnega procesa z ožjega družbeno-gospodarskega vidika. Kljub temu ne moremo mimo njih, kadar proučujemo poslovni proces s poslovno-sistemskega vidika. S poslovno-sistemskega vidika je smoter poslovnega procesa v tem, da delovna organizacija ob zagotovitvi obnavljanja sredstev, ki so bila vložena v poslovni proces in tistih osebnih dohodkov, ki jih njena delovna skupnost pričakuje iz njega, doseže primeren dobiček kot finančni izid. Medtem ko je finančni izid pri delovnih organizacijah, ki delujejo na področju družbenih služb navadno primeren že tedaj, ko omogoča delovni skupnosti pričakovano oblikovanje sklada skupne porabe za zadovoljevanje tekočih potreb in morda še neizbežno oblikovanje rezervnega sklada, so zahteve pri delovnih organizacijah, ki delujejo na čistem gospodarskem področju v tem pogledu praviloma precej večje.

Smotru poslovnega procesa z ožjega družbeno-gospodarskega vidika ali njegovi odločitveno-tehnični različici s poslovno-sistemskega vidika morajo biti podrejeni vsi cilji, ki so postavljeni pri poslovnem procesu. Cilji so postavljeni v zvezi s prvinami poslovnega procesa, učinki poslovnega procesa ali posameznimi funkcijskimi procesi na več ravneh, tako da cilj na nižji ravni izhaja iz ustreznega cilja na višji ravni. Pri postavljanju ciljev je seveda treba upoštevati tudi obrnjeno pot. Sicer so pa cilji pri poslovnem procesu lahko takšni,

- a) da se medsebojno dopolnjujejo, ko ostvarjanje posameznega cilja pomaga ostvariti še kak drug cilj;
- b) da si medsebojno nasprotujejo, ko ostvarjanje posameznega cilja preprečuje ostvariti še kak drug cilj;
- c) da so medsebojno neodvisni, ko ostvarjanje posameznega cilja ne vpliva na ostvarjanje kakega drugega cilja.

Kot primer ciljev pod a) naj navedemo povečanje obsega prodaje in razširitev proizvodnega obrata. Kot primer ciljev pod b) naj navedemo povečanje obsega prodaje na tujem trgu in ob nespremenjenem obsegu proizvodnje še povečanje obsega prodaje na domačem trgu. Kot primer ciljev pod c) pa naj navedemo povečanje obsega prodaje in zmanjšanje zalog materiala.

013 samoupravljanje in izvajanje poslovnega procesa

V okviru, ki ga postavlja poslovni predmet in glede na opredeljeni gospodarski smoter poslovnega procesa je treba v delovni organizaciji stalno znova in znova načrtovati cilje, iskati in postavljati naloge. Odločati je treba o povsem določenih nalogah, ki so postavljene pred poslovni proces, o načinu, po katerem bodo izvedene, o razmerah, v katerih bodo izvedene in o uporabi pozitivnega finančnega izida, ki bo dosežen s temi nalogami. Odločanje o vsebini, obsegu in načinu poslovanja v delovni organizaciji kot celoti ali pri delnih poslovnih procesih, kakor tudi nadzorovanje nad izvajanjem poslovanja, je bistvo upravljanja v delovni organizaciji. V upravljanju je treba videti pretežno gospodarski proces.

Z upravljanjem je postavljena smer vse dejavnosti v delovni organizaciji. Postavljene so naloge. Vsaka naloga ima svoj predmet, ki sestavlja njeno vsebino. Mora pa dobiti tudi nosilca, ki naj jo izpolni. Nalogo je zato mogoče razčleniti predmetno in po nosilcih. V prvem primeru je razčlenjena na stopnje v spreminjanju oblike delovnega predmeta, v drugem primeru pa na opravila, ki jih mora opraviti nosilec naloge pri posameznih stopnjah na delovnem predmetu. Vsaka naloga v delovni organizaciji je tako razčlenjena na večje število ožjih opravil, ki se jih opravi na raznih delovnih mestih in v razdvojenih časovnih razmakih. Ko posameznik na svojem delovnem mestu opravlja poverjena dela, izvaja istočasno tudi del postavljene naloge delovne organizacije kot celote. Delo pri takšnem uresničevanju nalog, tj. neposredno oblikovanje proizvoda in opravljanje storitev, ali zgolj delo na tistih delovnih mestih, ki so v posredni zvezi s samim ustvarjanjem učinkov, vendar z njim sestavljajo zaokroženo celoto, je bistvo izvajanja v delovni organizaciji. V izvajanju je treba videti pretežno tehnološki proces.

Upravljanje in izvajanje sta dve skrajnosti v vsaki delovni organizaciji, ki jih je treba organizirati. Izvajamo naloge, ki smo jih postavili pri upravljanju. Toda med obema skrajnostma je velik razpon. Zato je treba zagotoviti, da izvajanje vseh ožjih opravil na vseh delovnih mestih vodi k uresničitvi celotne in skupne naloge. Potrebna je vskladitev dela na vseh delovnih mestih, potrebna je enotnost delovanja vseh ljudi, ki izvajajo naloge. Za smotrno oblikovanje proizvoda ali opravljanje storitev je nujno treba organizirati delo na posameznih delovnih mestih, sprožiti delovni proces in ga po potrebi usmerjati. To je pa bistvo vodenja v delovni organizaciji. V vodenju je treba videti pretežno organizacijski proces.

Podrobnejša obdelava nakazanih vprašanj izstopa iz okvirov ekonomike delovne organizacije. Zato se bomo na tem mestu dotaknili samo še nekaj načelnih spoznanj o upravljanju v naših delovnih organizacijah.

Odločitve, ki pomenijo bistveni del upravljanja, so sestavljene iz:

- a) odločitev o uporabi družbenih sredstev, o poslovnem procesu kot dejavnosti delovne organizacije in o finančnem izidu, ki naj se s to dejavnostjo doseže;
- b) odločitev o tem, kako je treba naloge opraviti;
- c) odločitev o razmerah, pri katerih naj se opravijo postavljene naloge;
- č) odločitev o razdelitvi ostvarjenega pozitivnega finančnega izida in poravnavanju negativnega.

Te odločitve so najprej sestavni del načrtovanja, ostvaritev načrtov je predmet nadziranja, to pa spet lahko privede do novih odločitev.

Upravljanje se v naših delovnih organizacijah pojavlja kot samoupravljanje. Samoupravljanje pomeni, da vsak delavec, ki se vključi v delovno organizacijo, enakopravno s drugimi delavci odloča o lastnih in skupnih interesih in o usmerjanju razvoja ne samo lastne delovne organizacije, temveč tudi širše družbene skupnosti. Delavci uresničujejo samoupravljanje z odločanjem na svojih zbiorih in z referendumom ter po tistih delegatih v svetu delovne organizacije, ki jih neposredno volijo in odpoklicujejo in so njim odgovorni. Svet kot organ upravljanja prepušča določene izvršilne funkcije svojim kolegijskim izvršilnim organom, prav tako pa tudi imenuje in razrešuje individualni poslovodni organ oziroma člane kolegijskega poslovodnega organa. Medtem ko delovna skupnost sprejema statut delovne organizacije, sprejema svet druge splošne akte, določa poslovno politiko ter sprejema načrt in program za delo in razvoj, določa ukrepe za izvajanje poslovne politike in sprejetih odločitev. Individualni in kolegijski poslovodni organ vodita in vsklajujeta poslovanje delovne organizacije, pripravljata in izvršujeta sklepe sveta in njegovega kolegijskega izvršilnega organa ter opravljata druge zadeve v skladu s statutom in drugimi splošnimi akti. Poslovodni organ je pri delu samostojen in odgovoren delovni skupnosti in svetu, za zakonitost dela in za izpolnjevanje z zakonom določenih obveznosti delovne organizacije pa je v skladu z zakonom odgovoren družbeni skupnosti.

Individualni in kolegijski poslovodni organ nimata svoje vloge samo na področju vodenja kot je bilo predstavljeno preje, temveč tudi v delu samega upravljanja. Upravljanje v širšem smislu namreč moremo razčleniti na dva dela. Prvi del je tisti, pri katerem delovna skupnost in svet upravljata z odnosi med ljudmi, drugi del pa tisti, pri katerem poslovodni organi upravlajo s stvarmi, tj. vodijo poslovni proces. Drugi del upravljanja v širšem smislu je mnogokrat prav tako označen kot »vodenje«, nekateri ga pa označujejo kot »ravnanje« (F. Lipovec). Konkretni gospodarski izidi tega upravljanja, ki se odražajo v velikosti dohodka in osebnih dohodkov delavca, pa so tisti kazalnik, na čigar podlagi lahko delavci ne samo ocenjujejo uspeh ali neuspeh strokovnega vodstva, temveč tudi zavzemajo stališča glede prihodnje gospodarske in razvojne politike, glede porabe dohodka, kadrovske politike itd. (E. Kardelj).

Vprašanja za razpravo o točki 01

1. V kakšni zvezi je poslovni proces s poslovnim predmetom? Ali je poslovni predmet isto kot delovni predmet?
2. V čem je razlika med delovnim procesom in poslovnim procesom? Ali je vsak delovni proces poslovni proces in vsak poslovni proces delovni proces?
3. Ali celotni poslovni proces pri vseh delovnih organizacijah obsega tudi proces proizvodnje?
4. Ali v naših razmerah poznamo nabavo, ki ni nakup in razpečavo, ki ni prodaja? V katerih primerih jo najdemo in kako jo podjetje izvede?

5. Kdaj financiranje v sklopu celotnega poslovnega procesa ne bi bilo več potrebno? Zakaj je v naših razmerah neizbežno? Ali je investiranje del financiranja ali je, nasprotno, del nabave v širšem smislu?

6. Ali je temeljni smoter delovne organizacije le zadovoljevanje družbenih potreb? Kdaj govorimo o pozitivnem finančnem izidu pri poslovanju?

7. V čem je razlika med upravljanjem in vodenjem? Katere odločitve so bistveni del upravljanja? Kakšno je razmerje med upravljanjem in delavskim samoupravljanjem? Ali je v naših razmerah upravljanje prepuščeno le skupinskim organom?

02 vrste delovnih organizacij

020 podjetja in zavodi

V smislu zakonodaje se delovna organizacija ustanovi kot podjetje ali druga organizacija na področju gospodarstva, ali kot zavod ali druga organizacija na področju družbenih služb. Ob tem se pa pojavljajo naslednja vprašanja:

1. Kaj šteje kot področje gospodarstva in kaj kot področje družbenih služb?
2. Kakšne delovne organizacije lahko obstajajo poleg podjetij in zavodov?
3. Ali je gospodarski pojem podjetja istoveten s pravnim pojmom podjetja, gospodarski pojem zavoda pa s pravnim pojmom zavoda?
4. Ali je mogoče tudi gospodarski dejavnosti pripisati značaj družbene službe, dejavnost družbenih služb pa organizirati kot podjetje?

Pri odgovoru na prvo vprašanje je najbolje, če izhajamo iz imenika (nomenklature) družbene dejavnosti. Po njem je celotna družbena dejavnost razdeljena na 10 področij (vrst) dejavnosti, od katerih ima vsaka svojo številčno oznako (šifro), in sicer:

- 1 Industrija in rudarstvo
- 2 Kmetijstvo in ribištvo
- 3 Gozdarstvo
- 4 Gradbeništvo
- 5 Promet in zveze
- 6 Trgovina in gostinstvo
- 7 Obrt
- 8 Stanovanjska in komunalna dejavnost
- 9 Kulturna in socialna dejavnost
- 0 Dejavnost družbenih in državnih organov in služb

Vsaka od pravkar navedenih vrst dejavnosti se deli na panoge, ki imajo troštevilkne oznake, panoge se dalje lahko delijo na skupine, skupine pa na podskupine.

Katere od navedenih vrst dejavnosti obravnavamo kot gospodarske dejavnosti? Odgovor na to vprašanje ni enoten. Na grobo bi dejali, da so gospodarske dejavnosti tiste, ki so označene s številkami 1 do 8, medtem ko so dejavnosti družbenih služb tiste, ki so označene s številkami 9 in 0. Vendar v nekaterih primerih govorimo o gospodarskih dejavnostih le tako, da

zajemamo tiste, ki so označene s številkami 1 do 7; odtod tudi npr. delitev investicij na gospodarske investicije (investicije v kapitalno izgradnjo) in negospodarske investicije (investicije v družbeni standard). Končno je znano, da pri izračunu narodnega dohodka niti celotne dejavnosti iz 7. področja ne upoštevamo kot narodni dohodek ustvarjajočo dejavnost; po ustrezni statistični metodologiji je npr. izveta storitvena obrt.

Pri odgovoru na drugo vprašanje naj najprej opozorimo na to, da zakonodaja pri nas povezuje izraz »podjetje« ali »zavod« s pravnimi osebami družbenega sektorja dejavnosti. Ni potemtakem zasebnih podjetij ali zavodov, čeprav je zajamčena svoboda opravljanja dejavnosti s samostojnim osebnim delom s sredstvi, ki so lastnina občanov, čeprav se delovni ljudje, ki z osebnim delom samostojno opravljajo dejavnost, lahko združujejo, med drugim v združenjih, in čeprav lahko delovni človek, ki z osebnim delom in lastnimi sredstvi samostojno opravlja dejavnost, kot poslovođa pogodbeno združi svoje delo in sredstva z delom drugih oseb, pri čemer ustanovi pogodbeno organizacijo združenega dela. Po drugi strani se je že v preteklosti uveljavilo razlikovanje med podjetji in obrti (srbohrvaško: radnje) po številčnosti delovne skupnosti in organih upravljanja, obsegu poslovanja in velikosti dohodka, kakor tudi po nekaterih drugih manjših posebnostih, ki izhajajo iz navedenih, ki pa za nas na tem mestu niso pomembne. Tako je npr. trgovina nasprotje trgovskega podjetja, gostišče nasprotje gostinskega podjetja in obrtna delavnica nasprotje obrtnega podjetja, čeprav imamo v vseh primerih opravka s pravnimi osebami družbenega sektorja dejavnosti. Dalje naj ponovno opozorimo, da se delovne organizacije oziroma temeljne organizacije združenega dela neposredno ali po svojih delovnih organizacijah lahko s samoupravnim sporazumom združujejo v razne oblike sestavljenih organizacij združenega dela. Toda združeno podjetje še npr. ne zanika vanj vključenih podjetij kot delovnih organizacij, podobno združeni zavod še ne zanika vanj vključenih zavodov kot delovnih organizacij. Kot posebne delovne organizacije, ki so ustanovljene s samoupravnim sporazumom, se pa lahko pojavljajo npr. banke, medtem ko delovne skupnosti, ki so ustanovljene za opravljanje zadev za poslovna združenja, samoupravne interesne skupnosti, družbeno-politične organizacije, društva ter organe in organizacije družbeno-političnih skupnosti, praviloma ne delujejo v okviru delovnih organizacij kot takšnih.

Ne glede na pravno razvrščanje nas pri nadaljnjih izvajanjih zanimata gospodarski pojem podjetja in gospodarski pojem zavoda. Na ta pojma ne more imeti vpliva niti lastništvo sredstev, niti velikosti delovne organizacije. Prav tako gospodarskega pojma podjetja ne moremo preprosto izvesti iz delovnih organizacij, ki delujejo na področju gospodarstva, gospodarskega pojma zavoda pa iz delovnih organizacij, ki delujejo na področju družbenih služb. Podjetja se gospodarsko razlikujejo od zavodov po drugih izvirnih znakih in ne po področju dejavnosti. Res pa enotna družbeno-gospodarska izhodišča združenega dela v naših razmerah precej omilijo prvotne razlike med podjetji in zavodi. Razlike med podjetji in zavodi so npr. naslednje:

a) pri podjetjih so vedno pomembni gospodarsko pridobitni cilji, medtem ko so pri zavodih pomembni predvsem drugi cilji;

b) podjetja razpečujejo svoje učinke, tj. proizvode in storitve, na trgu pod tamkajšnjimi zakonitostmi, medtem ko je za zavode značilno dogovarjanje in sporazumevanje z uporabniki;

c) v podjetjih praviloma poslujejo v pogojih tveganja, medtem ko je trajnost poslovanja zavodov v znatni meri zagotovljena;

č) podjetja morajo sama po sebi skrbeti za nenehen razvoj in širjenje, medtem ko to ni nujno pri zavodih;

d) za podjetje je bistveno pomemben tisti del dobička, ki omogoča investiranje, medtem ko za zavode ni;

e) podjetja so samostojna v pogledu upravljanja, medtem ko so zavodi v večji ali manjši meri v tem pogledu omejeni;

f) delavski sveti v podjetjih so sestavljeni le iz delegatov delovne skupnosti, medtem ko svete v zavodih sestavljajo tudi delegati družbene skupnosti ali zainteresiranih uporabnikov.

Do sedaj smo predstavljali čista podjetja in čiste zavode. Takoj pa moramo ugotoviti dvoje. Prvič, v načelu je tudi kaka dejavnost družbenih služb lahko organizirana kot podjetje (npr. zasebna šola), kaka gospodarska dejavnost pa kot zavod. Drugič, določene delovne organizacije imajo lahko ne glede na to, ali so označene kot podjetja ali kot zavodi, nekaj lastnosti prvih in nekaj lastnosti drugih. V tej zvezi naj zlasti opozorimo na podjetja, ki se ukvarjajo z gospodarskimi dejavnostmi posebnega družbenega pomena, tj. s takšnimi, katerih trajno in neprekinjeno opravljanje je neogiben pogoj za življenje občanov in delo na določenem območju. Poseben družbeni pomen pri opravljanju teh dejavnosti se zagotavlja s samoupravnimi sporazumi in z družbenimi dogovori o pogojih in načinu opravljanja takih dejavnosti s soodločanjem uporabnikov storitev in drugih zainteresiranih organizacij, predstavnikov ustanoviteljev, družbeno-političnih skupnosti in družbeno-političnih organizacij o uresničevanju skupnih ciljev, o glavnem namenu uporabe sredstev, o razvojnih programih in o temeljnih pogojih za pridobivanje dohodka in poslovanje.

021 proizvajalne delovne organizacije

Na splošno opredeljujemo proizvajalne delovne organizacije kot tiste, katerih pretežni poslovni predmet je proizvodnja in razpečava proizvodov, tj. materialnih dobrin, ki služijo osebni, skupni ali proizvodni porabi. Glede na značaj delovnih predmetov pa kaže razlikovati ekstraktivno in predelovalno proizvodnjo. Pri prvi je zemlja osnovni vir gospodarske izrabe. Semkaj vštevamo rudarstvo, kmetijstvo in gozdarstvo. Predelovalna proizvodnja pa izhaja iz snovi rudninskega, rastlinskega ali živalskega izvora, ki jih nato z raznimi tehnološkimi postopki pretvarja v končen proizvod.

Proizvajalne delovne organizacije se pojavljajo kot podjetja v gospodarskem smislu, delimo jih pa na:

- a) rudarske delovne organizacije;
- b) industrijske delovne organizacije;
- c) kmetijske delovne organizacije;
- č) gozdarske delovne organizacije;
- d) gradbene delovne organizacije;
- e) obrtne proizvajalne delovne organizacije.

Nasprotje proizvodnih delovnih organizacij so trgovske in storitvene, katerih učinki niso materializirani. Takšna ločitev proizvodnih, trgovskih in storitvenih delovnih organizacij je pretežno tehnološkega značaja.

Rudarske delovne organizacije raziskujejo, pridobivajo in oplemenitujejo snovi rudninskega izvora v trdnem, tekočem ali plinastem stanju. Delimo jih v tri skupine: delovne organizacije, katerih proizvod so goriva (npr. premog,

nafta ali zemeljski plin), delovne organizacije, katerih proizvod so kovinske rude (npr. železova, bakrova, cinkova ali svinčena ruda) in delovne organizacije, katerih proizvod so nekovine (npr. sol, sadra, kreda ali kamen).

Industrijske delovne organizacije imajo nekaj podobnosti z obrtnimi, ki se prav tako ukvarjajo s predelovalno dejavnostjo. Velikokrat je celo razmejitve med industrijskimi in obrtnimi delovnimi organizacijami težavna. Praviloma se industrijske delovne organizacije ločijo od obrtnih po tem, da proizvajajo z velikimi delovnimi sredstvi velike količine proizvodov. V primerjavi z obrtjo je za industrijo značilno, da samo delo izgubi svoj pretežni pomen; na njegovo mesto stopajo delovna sredstva. Seveda mora tudi tu delovna skupnost razpolagati z določeno usposobljenostjo, toda medtem ko pri obrti gibanje delovnih sredstev izhaja od delavca, mora v industriji delavec slediti gibanju teh delovnih sredstev, tj. mora jim streči.

Industrijska proizvodnja ima v glavnem dvoje oznak. Zanj so bistvena velika delovna sredstva, postavljena na določenem mestu, tj. v enem ali več obratih, povezanih med seboj v celoto. Industrijska proizvodnja je organizirana tako, da omogoča zaposlitev velikega števila delavcev in strokovnega osebja ter podrobno delitev dela. To pomeni, da mora vsak delavec delati po načrtu. V tem smislu govorimo o tovarniški oznaki industrijske proizvodnje. Z druge strani pa je bistveno, da je obseg industrijske proizvodnje velik, kar pomeni, da industrijske delovne organizacije proizvajajo praviloma velike količine proizvodov. Proizvodnja se praviloma ne ravna po posamičnem naročilu, temveč se opravlja za skladišče in za nepoznanega kupca. V tem smislu mnogokrat govorimo o množinski oznaki industrijske proizvodnje. Res pa je, da tudi nekatere industrijske delovne organizacije izdelujejo svoje proizvode izključno po posamičnem naročilu, npr. ladjedelnice. Vendar so v takem primeru proizvodi zelo veliki, sestavljeni in imajo znatno vrednost.

Gospodarske posebnosti kmetijskih in gozdarskih delovnih organizacij so v znatni meri pogojene s tehnološkimi posebnostmi. Tako v kmetijstvu kot v gozdarstvu nastopa zemlja kot zelo pomemben dejavnik, proizvajalna sredstva se v znatni meri obnavljajo v naravi, snov proizvoda se v določeni meri ustvarja šele pri sami proizvodnji in prevladuje sezonski značaj dela. V obeh primerih se bistveno razlikuje čas proizvodnje od časa dela. Proizvodnja pšenice traja npr. več mesecev, delo v zvezi s to proizvodnjo pa le nekaj dni, tj. ob času setve in času žetve. Medtem ko traja doba proizvodnje v kmetijstvu nekaj mesecev do nekaj let, traja v gozdarstvu desetletja do stoletja in še čez. Letni prirastek gozda ni požet v posameznem letu, kot npr. poljski pridelek. Letni prirastek gozda se nabira na obstoječi lesni zalogi, postane njen del in se užije samo tako, da se izkoristi del zaloge. Običajno se odvzame snov, ki je prirasla v istem razdobju na drevesih različne starosti, torej v obliki lesa ali drevja, za katerega proizvodnjo so bila potrebna desetletja do stoletja in pri katerem pomeni prirastek zadnjega leta le malenkost. Vse to povzroča posebna gospodarska vprašanja pri kmetijskih in gozdarskih delovnih organizacijah. Dodati moremo samo še, da ustvarja posebna vprašanja pri kmetijskih delovnih organizacijah tudi splošna politika cen kmetijskih proizvodov.

Gospodarske posebnosti gradbenih delovnih organizacij prav tako v znatni meri izhajajo iz njihovih tehnoloških posebnosti. Proizvod gradbenih delovnih organizacij je negibljiv ter ostane na tistem mestu, kjer je bil proizveden; potemtakem je treba premeščati delovna sredstva in delavce od gradbišča do gradbišča. Proizvodnja v gradbeništvo traja dalj časa, več mesecev ali celo več let, zato pa imajo tudi proizvodi gradbeništva znatno daljšo življenjsko dobo kot proizvodi industrije. Proizvodnja v gradbeništvo je praviloma

posamična proizvodnja ter je za vsako zgradbo potreben poseben načrt. Proizvodnja posamezne gradbene delovne organizacije je razpršena na večjem številu oddaljenih gradbišč in ni osredotočena na enem mestu, v neposredni bližini sedeža podjetja. Delo v gradbeništvu ima pretežno sezonski značaj, a tudi v sami sezoni je včasih odvisno od vremenskih razmer. Končno je obračun s kupcem v gradbeništvu neprimerno bolj zamotan kot v industriji, kajti potreben je za vsako vrsto del, teh pa je veliko na vsaki zgradbi; medtem ko se v industriji samo zmnoži količina s ceno, mora gradbeništvo vsa dela v zvezi s kako zgradbo posebej izmeriti in obračunati. Namesto računov izstavljajo gradbene delovne organizacije tako imenovane začasne in obračunske situacije. Čeprav imajo s tehnološkega vidika nedokončano proizvodnjo, z gospodarskega vidika ob koncu meseca praviloma nimajo nobene nedokončane proizvodnje, niti zaloge proizvodov, ker so vsa, med mesecem opravljena dela, že prodana in zaračunana.

022 trgovske delovne organizacije

Vse delovne organizacije razvijajo trgovsko dejavnost, tj. kupujejo in prodajajo, tiste, ki kupujejo blago zato, da bi ga prodajale, so pa trgovske delovne organizacije. Te se spet pojavljajo kot podjetja v gospodarskem smislu.

Trgovska delovna organizacija nabavljenega blaga po sestavi ne spreminja, niti ne predeluje, čeprav ga v določenih primerih čisti, reže, meša ali omotava. Pretežni poslovni predmet trgovskih delovnih organizacij je nakup in prodaja, tj. promet blaga v širšem smislu; z blagom pri tem razumemo proizvode in storitve. Če pa blago opredeljujemo v ožjem smislu, z njim zajemamo le proizvode; v takšnem primeru je v poslovnem predmetu trgovskih delovnih organizacij treba navesti promet blaga in storitev. Toda trgovske delovne organizacije so v nekem smislu tudi same storitvene delovne organizacije. Blago, ki ga prodajajo, je njihov delovni predmet, torej prvina njihovega poslovnega procesa. Samo blago se spreminja v učinek trgovske delovne organizacije šele potem, ko je spojeno s prodajno storitvijo te delovne organizacije.

Trgovske delovne organizacije posredujejo med proizvodnjo in porabo (bodisi proizvodno, osebno ali skupno) tam,

a) kjer je treba premostiti časovne in prostorske razlike s skladišči in prevozi;

b) kjer je proizvodnja razdrobljena in je potrebna zbiralna dejavnost, ker prevoz in poraba zahtevata večje količine;

c) kjer proizvodnji velikih količin sledi razdrobljena poraba, tako da je potrebna razdelitev blaga v manjše količine;

č) kjer so pri proizvodnji velike razlike v kakovosti, medtem ko so za porabo potrebne enako kakovostne količine in je torej blago treba prej prebrati;

d) kjer se proizvodi prodajajo navadno le skupno z drugimi (dopolnjujoče blago).

Trgovske delovne organizacije delimo po obsegu in načinu poslovanja na tiste, ki poslujejo na debelo in na tiste, ki poslujejo na drobno. Trgovske delovne organizacije na debelo praviloma kupujejo blago v večjih količinah od proizvajalcev in ga prodajajo bodisi trgovini na drobno ali drugim proizvajalcem. Trgovske delovne organizacije na drobno pa praviloma kupujejo blago v manjših količinah od proizvajalcev ali trgovskih delovnih organizacij na debelo in ga prodajajo končnim porabnikom. Med trgovskimi delovnimi

organizacijami na debelo in na drobno torej ni toliko razlike v velikosti skupnega in posamičnega prometa kot v značaju kupca. Trgovske delovne organizacije na drobno večinoma prodajajo kupcem za gotovino, medtem ko sam kupec ostane nepoznan; razvidna je zgolj količina prodanega blaga in prejeti izkupiček.

Med trgovske delovne organizacije na drobno prištevamo tako tiste, ki imajo v svoji sestavi več poslovnih enot, kot tiste, ki zaposlujejo veliko število ljudi in imajo velik promet na enem samem mestu, npr. velike blagovnice ali velike samopostrežnice. Med trgovske delovne organizacije na debelo pa je mogoče prištevati tudi tiste iz področja zunanje trgovine.

Pomen trgovskih delovnih organizacij na debelo je v tem, da imajo na zalogi različne vrste blaga, s čimer omogočajo proizvajalcem enakomerno zaposlenost, trgovskim delovnim organizacijam na drobno pa prihranijo delo, čas in potrebo po velikih obratnih sredstvih. Proizvajalne delovne organizacije navadno nimajo dovolj razvite prodajne službe, da bi se tesneje povezale s trgovskimi delovnimi organizacijami na drobno, trgovske delovne organizacije na drobno pa navadno nimajo dovolj razvite nakupne službe, da bi se tesneje povezale s proizvajalnimi delovnimi organizacijami. Trgovske delovne organizacije na drobno nabavljajo manjše količine različnega blaga, ki ga znatno lažje izberejo v skladiščih trgovskih delovnih organizacij na debelo. Odtod pomen teh delovnih organizacij.

Trgovske delovne organizacije na drobno morajo imeti primerno zalogo blaga, ki po sestavi ustreza željam, potrebam in običajem kupcev. Posamezna trgovska delovna organizacija seveda ne more zadostiti vsem zahtevam; zato je razvita delitev dela med trgovskimi delovnimi organizacijami.

023 storitvene delovne organizacije

Storitvene delovne organizacije so tiste, pri katerih je pretežni poslovni predmet opravljanje storitev. Storitve kot učinki njihovega poslovnega procesa se razlikujejo od prvin, ki ga omogočajo. Res pa je opravljanje storitev mnogokrat spojeno tudi s proizvodnjo predmetov ali z nakupom in prodajo blaga, ker sicer storitev ne bi bila popolna; vzemimo kot primer samo izdelavo kakega sestavnega dela v servisni delavnici ali prodajo kakega nevgrajenega sestavnega dela, ki ga je servisna delavnica sama kupila.

Med storitvene delovne organizacije prištevamo:

- a) prometne (transportne) delovne organizacije;
 - b) gostinske delovne organizacije;
 - c) delovne organizacije za trgovske storitve;
 - č) obrtne storitvene delovne organizacije;
 - d) stanovanjsko-komunalne delovne organizacije;
 - e) delovne organizacije na področju izobraževanja, znanosti in kulture;
 - f) zdravstvene delovne organizacije;
- itd.

Kot vidimo, v to širšo skupino delovnih organizacij spadajo tudi vse tiste, ki delujejo na področju družbenih služb. Storitvene delovne organizacije se torej ne pojavljajo samo kot podjetja v gospodarskem smislu, temveč tudi kot zavodi.

Prometne delovne organizacije se ukvarjajo s prostorskim premeščanjem proizvodov, ljudi ali vesti. Prevoz proizvodov je pravzaprav podaljšek njihove proizvodnje; da bi bil proizvod pripravljen za porabo, ga je treba najprej premestiti z mesta proizvodnje na mesto porabe. V tem smislu proces proizvodnje ni dokončan vse dotlej, dokler ni opravljen prevoz. Toda predmet prometa niso samo proizvodi, temveč tudi ljudje in vesti; v zadnjem primeru mislimo na delovno organizacijo PTT. Posebnost vseh teh delovnih organizacij je, da njihove opravljene storitve hkrati z nastankom izginejo; torej tudi možnostne storitve izginejo brez kakršnekoli koristi, če ne najdejo istočasno porabnika. Železniška delovna organizacija npr. nima nobene koristi, če prevaža prazne ali na pol prazne vagona, ima pa enake stroške kot pri vožnji s polnimi vagoni. Vse to povzroča posebna gospodarska vprašanja pri tovrstnih delovnih organizacijah.

Gostinske delovne organizacije so po predpisanem imeniku dejavnosti uvrščene v isto skupino kot trgovske delovne organizacije, navadno pa jih obravnavamo kot storitvene delovne organizacije. Toda tako prvo kot drugo moremo izpodbijati. Pri gostinskih delovnih organizacijah nimamo opravka samo z nakupom zaradi prodaje kot pri pravih trgovskih delovnih organizacijah. Z druge strani pa je priprava hrane spet precej podobna proizvodnji dejavnosti. Celotni poslovni predmet gostinskih delovnih organizacij navadno obsega oddajanje sob, pripravo hrane in točenje pijač.

Delovne organizacije za trgovske storitve sicer delujejo na področju blagovnega prometa, vendar se ne ukvarjajo z nakupom in prodajo blaga za svoj račun. Takšne delovne organizacije so npr. trgovska zastopstva, javna skladišča, špeditorske delovne organizacije ali delovne organizacije za kontrolo kakovosti blaga.

Primer obrtnih storitvenih delovnih organizacij so npr. brivske in frizerske delovne organizacije, delovne organizacije za popravila raznih naprav v gospodinjstvih in podobne.

Vprašanja za razpravo o točki 02

1. Na katerih področjih družbene dejavnosti najdemo podjetja in na katerih zavode? Kaj razumemo s panogo, ki ji pripada delovna organizacija?
2. V čem je razlika med industrijsko in obrtno delovno organizacijo? V čem je razlika med industrijsko in gradbeno delovno organizacijo? Ali je delovna organizacija za razdelitev električne energije trgovska delovna organizacija?
3. Ali je trgovska delovna organizacija na debelo tista, ki ima velik promet in veliko število zaposlenih? Ali je trgovsko zastopstvo ali špeditsko podjetje trgovska delovna organizacija? Ali je gostinsko podjetje trgovska ali proizvodna delovna organizacija?

03 poslovno sodelovanje delovnih organizacij

030 medsebojna povezanost delovnih organizacij

Ko smo govorili o funkcijskih procesih pri posamezni delovni organizaciji, smo ugotovili, da pridobivanje učinkov šele sledi nabavi v širšem smislu in prodaja pridobivanju učinkov, medtem ko poteka financiranje vzporedno z vsemi temi procesi, če že ni pogoj za sam začetek celotnega poslovnega procesa. Pri nabavi v ožjem smislu in investiranju se delovna organizacija v razmerah blagovno-denarnih odnošajev pojavlja na nakupnem trgu. Pri razpečavi se podobno v istih razmerah pojavlja na prodajnem trgu. V obeh

primerih se posamezna delovna organizacija mora povezovati z drugimi proizvajalnimi, storitvenimi ali trgovskimi delovnimi organizacijami. Finančiranje pa ne more potekati mimo denarnega trga in poslovanja bank ter službe družbenega knjigovodstva.

Vsaka delovna organizacija je res samostojna gospodarsko-pravna oseba s povsem določenim poslovnim predmetom. Vendar je pri postavljanju in izvajanju nalog, ki so sicer usklajene z njenim gospodarskim smotrom, v marsičem odvisna od drugih delovnih organizacij. Z drugimi delovnimi organizacijami se vedno povezuje na nakupnem trgu, kjer pride do potrebnih delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev kot prvin poslovnega procesa. Prav tako se večinoma povezuje z drugimi delovnimi organizacijami na prodajnem trgu, kjer se pojavlja s svojimi proizvodi, opravljenimi storitvami ali s trgovskim blagom. Od uspeha na prodajnem trgu je odvisen naslednji potek procesa proizvodnje pri proučevani delovni organizaciji. Prav tako je odvisen tudi od uspeha na nakupnem trgu. Če delovna organizacija ne more na nakupnem trgu priti do vseh potrebnih prvin svojega poslovnega procesa, tudi ne more s svojimi proizvodi nastopati na prodajnem trgu.

Šele na prodajnem trgu dobi proizvajalna delovna organizacija družbeno priznanje za delo, ki ga je njena delovna skupnost vložila v proizvode, storitvena delovna organizacija pa za delo, ki ga je vložila v opravljene storitve, razen če deluje na področju družbenih služb, kjer namesto pravega trga že od začetka pretežno nastopa dogovarjanje in sporazumevanje z uporabniki storitev. Na gospodarskem področju pa je le trg pomemben usmerjevalec družbene dejavnosti. Vendar trg v samoupravni družbi niti na gospodarskem področju ni in ne more biti edini usmerjevalec družbene dejavnosti. Usklajevanje odnosov v družbeni dejavnosti in usmerjanje razvoja se uresničuje z načrtovanjem na samoupravni podlagi v različnih oblikah medsebojnega povezovanja. Delavci v delovnih organizacijah usklajujejo svoje načrte in programe za delo in razvoj tudi s skupnimi interesi in cilji, zapisanimi v samoupravnih sporazumih z delavci drugih delovnih organizacij in z interesnimi skupnostmi. Z družbenimi načrti družbeno-političnih skupnosti pa so določene smernice in okviri za ukrepe gospodarske politike, s katerimi organi družbeno-političnih skupnosti zagotavljajo pogoje za uresničevanje usklajenih, v družbenem načrtu določenih skupnih interesov ustrezne družbeno-politične skupnosti.

031 oblike sodelovanja delovnih organizacij

Različne možne oblike sodelovanja delovnih organizacij moremo razvrstiti v tri skupine:

- a) nakupno in prodajno sodelovanje;
- b) sodelovanje pri pridobivanju učinkov ali proizvodno sodelovanje;
- c) finančno sodelovanje.

Nakupno in prodajno sodelovanje delovnih organizacij obstaja pravzaprav že tedaj, ko se na trgu srečuje dana delovna organizacija kot kupec in druga delovna organizacija kot prodajalec ali dana delovna organizacija kot prodajalec in druga delovna organizacija kot kupec. Takšno sodelovanje narekuje samo tržno gospodarstvo, ki sloni na družbeni delitvi dela in gospodarsko-pravni samostojnosti posameznih enot. Od občasnega sklepanja poslov pa utegne sodelovanje med dano delovno organizacijo kot kupcem ali prodajalcem in drugimi delovnimi organizacijami prerasti v trajnejša pogodbeno

razmerja, po katerih ta delovna organizacija trajneje računa s povsem določenimi dobavitelji in odjemalci. Takšno trajno sodelovanje proizvajalne delovne organizacije kot prodajalca in trgovske delovne organizacije kot kupca pa ne sme voditi samo do medsebojnega vpliva na poslovno in razvojno politiko v okviru takega sodelovanja, temveč tudi do skupnega prevzemanja tveganja in skupne odgovornosti za povečanje proizvodnosti dela ter do ustreznega deleža pri dohodku, doseženem s takim sodelovanjem. Toda nakupno in prodajno sodelovanje med delovnimi organizacijami moremo zaznamovati tudi v drugačni smeri. Dana delovna organizacija namreč utegne sodelovati z drugimi delovnimi organizacijami, ki prav tako kupujejo na istem nakupnem trgu. Ravno tako se utegne ta delovna organizacija sporazumeti z drugimi istovrstnimi delovnimi organizacijami o nastopanju na prodajnem trgu. Takšni sporazumi pa včasih pripeljejo do pojavov, ki kličejo po posredovanju organov družbene skupnosti. V načelu ni dopustna takšna dejavnost delovnih organizacij ter njihovo spajanje in združevanje, ki bi merila na preprečevanje ali omejevanje proste prodaje proizvodov in storitev zato, da bi pridobile gmotne in druge prednosti, ki ne bi temeljile na opravljenem delu; prav tako ni dopustna takšna dejavnost delovnih organizacij ter njihovo spajanje in združevanje, ki bi povzročilo neenakopraven položaj pri poslovanju ali škodo širšim korištim.

Proizvodno sodelovanje delovnih organizacij v svoji začetni obliki spet najdemo že zaradi razmer, ki privedejo do opisanega nakupnega in prodajnega sodelovanja. Dodatno pa je treba opozoriti na to, da je mnogokrat izvedba kakega proizvodnega procesa možna le s sodelovanjem več delovnih organizacij, od katerih se vsaka posveča le posameznemu sestavnemu delu. Takšno sodelovanje delovnih organizacij, od katerih ima vsaka posebno mesto v zaporedju vseh potrebnih delovnih procesov, pa je uspešno le, če so te delovne organizacije poslovno disciplinirane in se držijo pogodbenih količin, kakovosti in dobavnih rokov. V nasprotnem primeru utegne zadnja delovna organizacija v zaporedju zabresti v velike težave. Proizvodno sodelovanje pa je izvedljivo tudi med istovrstnimi delovnimi organizacijami; vsaka se omejuje na povsem določene vrste proizvodov in ne proizvaja več vsaka delovna organizacija vsega. Takšna delitev dela utegne ob drugih nespremenjenih okoliščinah precej izboljšati uspeh vsake delovne organizacije, težko je le izvesti ustrezno razdelitev proizvodov, da ne bi bila nobena delovna organizacija niti v daljšem roku oškodovana; računati je namreč treba s tem, da se včasih povpraševanje po posamezni vrsti proizvoda spremeni in da v takšnem primeru močnejše prizadene tisto delovno organizacijo, ki se ukvarja z manjšim številom vrst proizvodov kot tisto, ki se ukvarja z večjim. Proizvodno sodelovanje delovnih organizacij pa končno lahko poteka tudi v organiziranju skupnih tehnoloških raziskav, v prenosu tehnološkega znanja itd.

Finančno sodelovanje delovnih organizacij je v svoji začetni obliki prav tako povezano z nakupnim in prodajnim sodelovanjem, kjer kupec ne plača takoj ob prevzemu. Toda prodajalec včasih pogodbeno prodaja z daljšim plačilnim rokom, kar je mogoče šteti za novo obliko finančnega sodelovanja, saj se pojavlja kot trajnejši upnik delovne organizacije, ki nastopa kot kupec. Posebna oblika finančnega sodelovanja je nemara tudi dajanje osnovnih sredstev v najem, ki omogoča drugi delovni organizaciji, da pride do potrebne prvine proizvodnega ali poslovnega procesa brez dolgoročne vezave finančnih sredstev, tj. kar s sprotnim plačevanjem. Končno ne smemo niti mimo možnosti finančnih naložb v druge delovne organizacije, tj. pogodbenega združevanja sredstev več delovnih organizacij.

Banke so zgodovinsko nastale in se razvijale kot kreditna podjetja, ki so zbirala razpoložljiva denarna sredstva in zanje plačevala manjše (pasivne) obresti, nato pa jih posojala ob izterjavi večjih (aktivnih) obresti. Mimo kreditnega poslovanja so se že zdavnaj ukvarjale tudi s pologi (depoziti) in posredovanjem pri plačilnem prometu. Potemtakem med njimi in drugimi delovnimi organizacijami obstaja le razlika v poslovnem predmetu.

V našem povojnem razdobju je prišlo do velike odvisnosti drugih delovnih organizacij od bank. Poslovni skladi kot lastni viri sredstev v delovnih organizacijah so bili prenizki, da bi z njimi bilo mogoče pokrivati potrebna poslovna sredstva, še zlasti pa niso omogočali razširitve. Zato so bile delovne organizacije prisiljene iskati pri bankah kredite za obratna sredstva, še zlasti pa kredite za modernizacijo. Banke so v glavnem dajale kredite iz kreditnih skladov, v katere se je stekala družbena akumulacija. Ti skladi so se stalno povečevali tudi za obresti od danih kreditov, kar je spet pomenilo prelivanje dohodka delovnih organizacij v sklade pri bankah. Da pa se ne bi banke razvijale v središča finančne moči nad drugimi delovnimi organizacijami iz naslova dohodka, ki izhaja iz njih, je bilo usvojeno načelo, da je mogoče banke ustanavljati le s samoupravnim sporazumom delovnih organizacij, samoupravnih interesnih skupnosti in drugih družbenih pravnih oseb. Ustanovitelji združujejo svoja sredstva v banki, a tudi upravljajo z njimi. Delovna skupnost banke nasprotno razpolaga le z dohodkom, ki je nujen za njene osebne dohodke in sklad skupne porabe ter za razvoj bančništva. O vsem drugem dohodku, o bančnih sredstvih in skladih pa odločajo ustanovitelji banke.

Od bank je treba razlikovati Službo družbenega knjigovodstva, čeprav se ukvarja tudi s plačilnim prometom. Vendar se ukvarja z njim le zato, da bi lahko bolje izvedla svoje druge funkcije: razvid (evidenco), nadzor in analizo poslovanja delovnih organizacij, a tudi samoupravnih in družbeno-političnih skupnosti. Nadzor poslovanja je sestavljen iz kontrole in inšpekcije. Kontrola poslovanja je tesno povezana s plačilnim prometom, medtem ko inšpekcija poslovanja ni odvisna od njega ter poteka v samih delovnih organizacijah na podlagi tamkajšnjih knjigovodskih podatkov. Služba družbenega knjigovodstva se pa ne ukvarja samo z razvidom in nadzorom poslovanja, temveč tudi z njegovo analizo. Predmet analize so predvsem zaključni računi in obdobni obračuni. Naloga analize je ugotoviti vzroke raznih pojavov in prizadevanj, ugotoviti učinkovanje gospodarskih ukrepov, iskati in predlagati ustreznim organom ukrepe za odpravo nezaželenih pojavov itd. Služba družbenega knjigovodstva daje samoupravnim kontrolnim organom v delovnih organizacijah in družbenim pravnim osebam podatke, na podlagi katerih je mogoč vpogled v stanje in zakonitost finančnega in materialnega poslovanja svojih organizacij in skupnosti, kot tudi v izvajanje določb samoupravnih sporazumov in družbenih dogovorov, ki se nanašajo na to poslovanje.

Vprašanja za razpravo o točki 03

1. Zakaj mora biti vsaka delovna organizacija povezana s številnimi drugimi delovnimi organizacijami? Ali so kupci in prodajalci le druge delovne organizacije?
2. Kakšni sporazumi med delovnimi organizacijami se lahko pojavijo v zvezi z njihovim nakupno-prodajnim, proizvodnim in finančnim poslovanjem? V katerih primerih koristi delovne organizacije niso istovetne s koristmi družbe?
3. Ali so banke podjetja ali zavodi in ali so po svojem položaju iznad drugih delovnih organizacij? Ali je služba družbenega knjigovodstva posebna banka?

04 nekaj gospodarskih vprašanj razvoja delovne organizacije

040 vprašanja poslovnega predmeta

Vsaka delovna organizacija ima v svojem poslovnem predmetu nakazano, katere vrste proizvodov proizvaja ali katere vrste storitev opravlja. Vendar je označevanje poslovnega predmeta še vedno načelnega značaja, kajti v njegovem okviru morajo organi upravljanja stalno znova in znova iskati in postavljati bolj določene cilje in naloge. Z druge strani morejo organi upravljanja deloma tudi spreminjati prvotni poslovni predmet. V marsičem pa take spremembe zadenejo na težave, če ne celo nepremagljive ovire.

O upravljanju ne moremo govoriti šele tedaj, ko so v delovni organizaciji izvoljeni organi samoupravljanja, tj. tedaj, ko prične z rednim poslovanjem. Upravljanje ni potrebno samo zaradi tega, da lahko delovna organizacija nadaljuje s poslovanjem, temveč najprej zato, da sploh more začeti z njim. Tudi ustanovitev delovne organizacije je naloga upravljanja, kajti že tedaj je treba priskrbeti potrebna sredstva, določiti njen poslovni predmet, razmestitev in velikost, tehnološki postopek in proizvodno zmogljivost. Zato je potrebno dolgoročno predvidevanje in ustrezno sprejemanje sklepov. Ko so ti sklepi že sprejeti in uresničeni, je delovni organizaciji v največjem številu primerov nemogoče bistveno spreminjati svoj poslovni predmet; ima le manjše možnosti za spremembe v svojih načrtih. Vidimo, da se pojavljata dve vrsti upravljanja: zagonsko upravljanje med ustanavljanjem in začetno izgradnjo ter tekoče upravljanje med rednim poslovanjem. Če pride do napak pri zagonskem upravljanju, jih je zelo težko popravljati, medtem ko je napake pri tekočem upravljanju precej lažje odpraviti.

Nosilci zagonskega upravljanja niso delavci nove delovne organizacije, kajti ko se ta ustanavlja, njene delovne skupnosti še ni. Tedaj nastopajo razni tehnološki in gospodarski biroji, ki delajo po naročilu ustanoviteljev. Delovnim skupnostim, nasprotno, pripada šele tekoče upravljanje. Izjema je le tedaj, kadar se razširja ali preusmerja že obstoječa delovna organizacija, toda tudi tedaj pripada zagonsko upravljanje drugi delovni skupnosti kot je tista, ki bo npr. v novo zgrajenem obratu dejansko delala in čutila posledice morebitnih napak, med njimi napak glede na poslovni predmet. V takšni luči bi pa, seveda, mogli presoјati tudi zasluge za uspešno delo v novem obratu. Pri tekočem upravljanju so torej v marsičem že postavljeni okvirji poslovnemu predmetu. S tem pa še ni rečeno, da jih ni mogoče kasneje širiti ali, nasprotno, ožiti. Splošen gospodarski razvoj označuje tudi vse večja delitev dela med delovnimi organizacijami. Te težnje so predvsem značilne za predelovalno industrijo. Specializacija delovnih organizacij omogoča uvedbo sodobnih proizvodnih metod, tehnološke izpopolnitve proizvodov in njihovo boljšo kakovost, predvsem pa manjše stroške na enoto. Zato je tudi najmočnejši vzgon za specializacijo v konkurenci, ki sili delovne organizacije v proizvodnjo kakovostnih proizvodov po čim nižjih cenah.

041 vprašanja razmestitve (lokacije) delovne organizacije

Če govorimo o razmestitvi delovne organizacije, mislimo na prostor v gospodarsko-geografskem ali tehnološko-topološkem smislu, na katerem opravlja svojo dejavnost. S prvega vidika govorimo o širši (makro) razmestitvi, z drugega vidika pa o ožji (mikro) razmestitvi.

Vprašanja razmestitve se pojavljajo v največji meri tedaj, ko je treba odločiti, na katerem področju ali v katerem kraju bo nova delovna organizacija ter katero zemljišče ji bo dodeljeno. Kasneje se vprašanja razmestitve pojavljajo bolj v zvezi s presojanjem, ali je razmestitev kake delovne organizacije ugodna ali, nasprotno, neugodna. Seveda se pa sčasoma utegnejo spremeniti tiste razmere, ki so nekoč odredjale prvotno razmestitev. Tako se more prvotno ugodna razmestitev spremeniti v neugodno ali vsaj manj ugodno. Zato si oglejmo, kako presojamo razmestitev in katere okoliščine vplivajo nanjo.

Dejavnike širše razmestitve proizvajalnih delovnih organizacij moremo razdeliti na gospodarske in negospodarske. Med prvimi so trg, vir surovin, vir energije, razpoložljivost delavcev in možnost prevoza. Med drugimi pa zaznamujemo dejavnike političnega, strateškega, zdravstvenega in varnostnega značaja.

Ti dejavniki razmestitve niso vedno enako pomembni, temveč jih je treba proučevati skupno s poslovnim predmetom, deloma pa tudi z velikostjo delovne organizacije. Prav tako ni nujno, da bi moral odločevati le posamezen izmed naštetih.

Za vsemi gospodarskimi dejavniki razmestitve se pravzaprav skrivajo prevozní stroški, ki nastanejo zaradi prevoza proizvodov do trga, surovin in energije do tovarne ali celo delavcev med njihovim bivališčem in tovarno. Neprimerna razmestitev potemtakem povzroča večje prevozne stroške. Kljub temu ima še vsak izmed gospodarskih dejavnikov svoje posebnosti, ki delujejo na sodbo o primernosti ali neprimernosti kake širše razmestitve delovne organizacije.

Oddaljenost trga proizvodov povzroča včasih težave zaradi posebnosti samih proizvodov, ki so morda hitro pokvarljivi in ne prenašajo daljšega prevoza; zlasti velja to za nekatera živila. Vendar razvoj sodobnih hladilnih naprav v skladiščih in prevoznih sredstvih, kakor tudi konzerviranja, zmanjšuje prvotni vpliv tega dejavnika.

Oddaljenost vira surovin prav tako včasih povzroča težave zaradi posebnosti surovin, ki se morda hitro kvarijo, zavzamejo pri prevozu veliko prostora, imajo pa nizek odstotek izkoristka.

Vir energije je pomemben dejavnik razmestitve le pri tistih delovnih organizacijah, ki so v veliki meri odvisne od nje; večinoma pa so dandanes dane možnosti cenene prenosa električne energije, zaradi česar ta dejavnik razmestitve že spet ni več toliko pomemben.

Razpoložljivost delavcev kot dejavnik razmestitve deluje v dveh različnih smereh. Mnoge naše delovne organizacije so npr. v večjih mestih ravno zaradi tega, ker je tamkaj lažje priti do strokovnih delavcev. Vendar je v drugih primerih nujno poprej upoštevati, ali so na razpolago nestrokovni in polstrokovni delavci; z njimi pa ni mogoče računati v večjih mestih, pač pa v manj razvitih področjih.

Prevoz kot dejavnik razmestitve ni pomemben samo zaradi prevoznih stroškov, temveč tudi zaradi kakovosti prevoznih poti ter vrste in zmogljivosti prevoznih sredstev. S tega vidika je najprimernejša razmestitev tista, ki je najbližja dobrim prevoznim potem ter tistim prevoznim sredstvom, ki so ali cenejša ali hitrejša, kar pač zahteva dejavnost delovne organizacije. Pomembne so tudi možnosti za vključitev lastnih prevoznih sredstev v javno omrežje, npr. z industrijskimi tiri, kajti tako odpade pretovarjanje.

V negospodarskih dejavniki razmestitve se pa skrivajo prav različne korigiristi. Strateški razlogi npr. narekujejo, da določene proizvajalne delovne

organizacije niso razmeščene ob meji, temveč v notranjosti države, izven naselij in prometnih vozlišč. Zdravstveni razlogi npr. zahtevajo, da so oddaljene od naselij tiste delovne organizacije, ki povzročajo večje količine škodljivih odpadnih plinov itd.

Do sedaj smo govorili o širši razmestitvi proizvodnih delovnih organizacij. Na širšo razmestitev trgovskih in storitvenih delovnih organizacij pa v glavnem vpliva le obstoj trga ali družbenih potreb, ki se zadovoljujejo lahko mimo trga; zadnje velja za nekatere delovne organizacije iz področja družbenih služb. Trgovske delovne organizacije na drobno so npr. navadno tudi v najmanjših mestih in naseljih. To velja zlasti za delovne organizacije, ki se ukvarjajo z nakupom in prodajo predmetov dnevnega in obdobjnega povpraševanja. Posebne trgovske delovne organizacije in velike blagovnice so, nasprotno, le v večjih mestih. Prav tako so trgovske delovne organizacije na debelo navadno le v večjih mestih.

Dejavniki ožje razmestitve delovnih organizacij so končno npr. zemljišče, ki mora ustrezati gradbenim zahtevam, bližina industrijske in pitne vode, bližina stanovanjskega naselja ali možnost njegove graditve, bližina javnih prevoznih sredstev in možnost razširitve v prihodnosti.

042 vprašanja velikosti delovne organizacije

Vprašanja velikosti delovne organizacije se pojavljajo tako ob njenem ustanavljanju kot kasneje. V načelu naj bi imela delovna organizacija vedno čim ugodnejšo razsežnost. Prevelike delovne organizacije imajo v danih razmerah mnogokrat težave s prodajo proizvodov na trgu; zaradi tega ne morejo v celoti izrabiti svojih zmogljivosti, kar povzroča večje stroške na enoto proizvoda, kot bi znašali ob popolnejši izrabi zmogljivosti. Njihov dobiček je potemtakem manjši kot bi mogel biti, če bi bile manjše. Nasprotno pa premajhne delovne organizacije, ki poslujejo ob ugodnih razmerah na trgu, ne morejo proizvesti dovolj proizvodov. Zaradi tega zamudijo dobiček, ki bi ga ob večjih zmogljivostih mogla imeti. Vendar smo pri tem opisu izhajali iz nekakšnih »danih« razmer. Brž ko se te razmere spremenijo, je seveda tudi sodba o razsežnosti kake delovne organizacije povsem drugačna.

Pri proučevanju najprimernejše (optimalne) velikosti delovne organizacije je treba zasledovati gibanje stroškov in prodajne cene na enoto učinka, kakor tudi gibanje celotnih stroškov in vsote prodajnih cen vseh učinkov. Razmerja med stroški in cenami se spreminjajo z velikostjo delovne organizacije in s stopnjo izrabe zmogljivosti, s katero je opredeljena velikost delovne organizacije. Ni pa nujno, da bi bila gospodarsko najprimernejša velikost v danih razmerah istovetna s tehnološko najprimernejšo velikostjo. Večje delovne organizacije imajo res prednosti zaradi možnosti delitve dela in iz nje izhajajoče boljše organizacije dela, kakor tudi zaradi možnosti, da s povečanjem proizvodnje uporabljajo popolnejša delovna sredstva. Organizacijske in tehnološke izboljšave se izražajo v manjših stroških na enoto proizvoda. Toda rast delovne organizacije ni odvisna le od organizacijskih in tehnoloških razmer. Meje v rasti so pogosto dane z obsegom trga, ki ga delovna organizacija lahko osvoji, tj. z obsegom povpraševanja po njenih proizvodih. Delovna organizacija včasih z novimi tehnološkimi postopki res povečuje proizvodnjo in tako zmanjšuje proizvodne stroške na proizvedeno enoto, povečano proizvodnjo pa more prodati le s povečanimi prodajnimi stroški, ki so nujni za osvajanje trga, če sploh ne pride do zastoja v prodaji. Izhod je pogostejše v preusmeritvi proizvodnje, to pa je posebno v velikih delovnih organizacijah povezano z znatnimi stroški in tudi z izgubljenimi investicijami.

Če vidimo prednosti večjih delovnih organizacij v možnostih za boljšo organizacijo dela in uporabo tehnološko popolnejših delovnih sredstev, pa z druge strani ravno v teh smereh najdemo njihove težave. Večje delovne organizacije res lahko uporabljajo znanstvene dosežke na področju organizacije dela, uvajajo statistične metode za kontrolo kakovosti, programirajo dejavnost z matematično-statističnimi metodami in podobno, toda ravno pri njih mnogokrat naletimo na togost v poslovanju in pri sprejemanju poslovnih odločitev. Zato je nujen proces decentralizacije in v naših razmerah vzpostavljanja temeljnih organizacij združenega dela v okviru delovne organizacije. Ta proces bi seveda moral krepiti poslovno sposobnost delovne organizacije kot celote. Tudi mehanizacija in avtomatizacija v večjih delovnih organizacijah povzročata vprašanja; z njima so tesno povezani večji stalni stroški, ki pri manjši izrabi zmogljivosti prav hitro vplivajo na lastno ceno enote učinka.

Vprašanja za razpravo o točki 04

1. Kdo je nosilec zagonskega upravljanja in kdo tekočega upravljanja v delovni organizaciji? Ali se ta razlika pojavlja le pri delovni organizaciji v izgradnji ali tudi kasneje? Ali ima zagonsko upravljanje vpliv na tekoče upravljanje?
2. Kdaj naj delovna organizacija spremeni svoj poslovni predmet? Kakšne možnosti ima za to?
3. Kaj utegne vplivati na to, da se z nadaljnjim razvojem delovne organizacije spremeni prvotna sodba o primernosti ali neprimernosti njene širše ali ožje razmestitve?
4. Kakšen pomen pripisujete razpoložljivosti delavcev kot dejavniku razmestitve delovne organizacije? Ali kaže postavljati novo delovno organizacijo, ki zahteva veliko število nestrokovnih delavcev, v industrijskem središču?
5. Ali ima večja delovna organizacija vedno prednosti pred manjšo? Ali je sodba o velikosti delovne organizacije odvisna le od števila zaposlenih?
6. Zakaj se sodba o primerni ali neprimerni velikosti delovne organizacije lahko sčasoma spreminja?

1 prvine poslovnega procesa

10 pojmovanje prvin poslovnega procesa

V prejšnjem poglavju smo se prvič, čeprav bežno, srečali s prvinami poslovnega procesa, tj. z delovnimi sredstvi, delovnimi predmeti, storitvami in delovno silo. Sedaj je naša naloga, da jih podrobneje spoznamo. Čeprav strokovna dela navadno obravnavajo te prvine hkrati s pojmom sredstev, tj. premoženja, bomo pri naših izvajanjih za enkrat povsem pustili ob strani tako osnovna kot obratna sredstva. Pojmi delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile so opredeljivi z vidika določenega razdobja, v katerem sodelujejo pri poslovnem procesu. Nasprotno so pojmi osnovnih sredstev, obratnih sredstev in drugih sredstev opredeljivi z vidika trenutka, v katerem jih opazujemo. Razlika med temi pojmi torej obstaja.

Ker ne kaže hkrati obravnavati v razdobju opredeljivih pojmov in v trenutku opredeljivih pojmov, se v tem poglavju omejujemo na prve.

Vsekakor je izhodišče vsakega poslovnega procesa delo samo. Delo je zavestna, vnaprej premišljena in smotrna človekova dejavnost, ki se opravlja z določenim namenom; v našem primeru je ta namen vključen v doseganje gospodarskega smotra delovne organizacije. Toda delo se ne pojavlja samo po sebi, temveč je povezano s potroški delovne sile, tj. fizičnih in umskih sposobnosti, ki jih ima posameznik kot delavec. Zato je bolje, če kot prvino poslovnega procesa označimo kar delovno silo.

Poslovni proces ni mogoč, če razpolagamo samo z delovno silo. Praviloma so potrebni še delovni predmeti, na katere delujejo delavci s svojo delovno silo. Pri pridobivanju učinkov morejo delovni predmeti snovno vstopati v nastajajoče končne učinke ali pa tudi ne; morda samo pripomorejo k delovanju drugih prvin poslovnega procesa, npr. pisarniški material. Med delovne predmete vštevamo tudi energijo. Ob koncu procesa pridobivanja učinkov dobimo določen proizvod ali storitev. Ta učinek se v naslednji delovni organizaciji utegne pojaviti spet kot delovni predmet; lahko se pa tako pojavlja še v isti delovni organizaciji. Zaradi tega ne bi bilo prav, če bi med delovnimi predmeti upoštevali le nabavljeni material in nabavljeno energijo. Kot delovni predmet v delovni organizaciji nastopajo tudi lastni proizvodi nižje stopnje, ki jih v tem primeru imenujemo polproizvodi. Končno ne smemo niti mimo dejstva, da celo proizvod za prodajo, ki je že dokončno izšel iz proizvodnje v tehnološkem smislu, še ne zapusti celotnega poslovnega procesa toliko časa, dokler ni prodan. To pa pomeni, da lahko v nekem smislu še o njem govorimo kot o delovnem predmetu. Isto velja za trgovsko blago v trgovski delovni organizaciji.

Če imamo samo delovne predmete in delovno silo, še vedno ne bomo mogli izvesti zamišljenega poslovnega procesa. Praviloma so pri vsakem poslovnem procesu potrebna še delovna sredstva, ki posredujejo med že obravnavanima prvinama poslovnega procesa. Med delovna sredstva ne vštevamo

zgolj tista, s katerimi delujemo na delovne predmete, temveč tudi tista, ki jih shranjujejo, npr. sode ali cevi. Končno pa upoštevamo še tista, ki ustvarjajo zgolj okolje za sam poslovni proces, npr. zemljišča ali zgradbe.

Sodobna delovna organizacija ne bo mogla izvesti svojega poslovnega procesa praviloma niti tedaj, če ima na razpolago tako delovno silo kot delovne predmete in delovna sredstva. Poslovni proces vsake delovne organizacije je namreč v mnogočem odvisen od raznih **storitev**, ki jih ne moremo všteti niti med delovne predmete niti med delovna sredstva, še manj pa, seveda, med delovno silo. Prevozne storitve, popravila, storitve PTT in številne druge naj služijo samo kot primer za to dodatno prvino poslovnega procesa. Res se takšne storitve vedno nanašajo na posamezno izmed že obravnavanih prvin poslovnega procesa, vendar niso istovetne z njo. Ker bi bil poslovni proces brez njih večinoma otežkočen, jih moramo navesti kot dodatno prvino tega procesa. Posebna vrsta storitev so npr. patenti, licence in druge pravice, končno moramo mednje všteti tudi tiste, ki so povezane s tako imenovanimi zagonskimi naložbami (zagonski stroški).

Prvine poslovnega procesa so potemtakem delovna sredstva, delovni predmeti, storitve in delovna sila. Brez njihove udeležbe si ni mogoče zamisliti poslovnega procesa. Z druge strani pa delovna sredstva, delovni predmeti, storitve in delovna sila nastopajo kot prvine poslovnega procesa le tedaj in v takšni meri, kadar in kolikor so dejansko soudeleženi pri njem. V vseh drugih primerih so le njegove možnostne prvine.

Vprašanja za razpravo o točki 10

1. Ali z delovno silo razumemo delavce? Zakaj poslovni proces ni izvedljiv brez ustrezne delovne sile?
2. Ali je delovni predmet samo tisti, ki snovno vstopa v nastajajoči proizvod? Ali sodi med delovne predmete tudi energija?
3. Ali so delovna sredstva samo tista, s katerimi delujemo na delovne predmete?
4. Zakaj je treba storitve obravnavati kot posebno prvino poslovnega procesa?

11 delovna sredstva

110 vrste delovnih sredstev

Delovna sredstva, ki sodelujejo pri poslovnem procesu, imajo različne pojavne oblike. V glavnem se pojavljajo kot:

- a) zemljišča;
- b) zgradbe;
- c) delovne priprave;
- č) dolgoletni nasadi;
- d) osnovna čreda.

Delovnih sredstev ne smemo istovetiti z osnovnimi sredstvi, čeprav smo jih na tem mestu namenoma razvrstili v skupine, ki so poznane pri osnovnih sredstvih. Oba pojma se sicer res v določenem delu stikata, čeprav imamo tudi delovna sredstva, ki niso osnovna sredstva in osnovna sredstva, ki niso delovna sredstva. Podrobneje bomo te razlike obravnavali kasneje. Za enkrat nas pa zanimajo le delovna sredstva kot prvine poslovnega **procésa** in ne osnovna sredstva kot sestavni del bilančnega poslovnega **stanja**.

Vloga zemljišča kot delovnega sredstva je najprej v tem, da daje prostor, na katerem posluje delovna organizacija; v tem smislu so vprašanja zemljišča hkrati vprašanja njene razmestitve. Zahteve, ki jim mora zemljišče zagotoviti, so znatno večje pri kmetijskih in gozdarskih delovnih organizacijah kot pri drugih.

Z zgradbami ne poimenujemo samo proizvodnih in upravnih zgradb, skladišč in podobnih. Med zgradbe sodijo tudi vodne zgradbe, npr. kanali in brane, dalje zgradbe za energetske prenose in zveze, npr. električni in telefonski vodi, ali zgradbe v prometu, npr. poti in mostovi. V rudarstvu imajo značaj zgradb npr. izvozna okna in hodniki, ki omogočajo dostop do rudnega ležišča kot delovnega predmeta.

Delovna sredstva, ki jih zajemamo z nazivom delovne priprave, so znatno pomembnejša kot prej navedena. Razčlenjujemo jih na več skupin:

ca) stroji, ki so energetski ali delovni; energetski stroji proizvajajo ali pretvarjajo energijo, delovni pa obdelujejo, predelujejo ali dodelujejo delovne predmete na različne tehnološke načine;

cb) naprave in napeljave, ki so energetske, proizvodne ali prevozne;

cc) orodje, ki je strojno ali ročno;

cč) prevozna sredstva, ki so sredstva zunanjega ali notranjega prevoza;

cd) inventar, ki je obratni ali poslovní.

Na pojem delovnih sredstev ne vpliva življenjska doba kake delovne priprave, niti njena vrednost; zato zajemamo mednje tudi tako imenovani droben inventar, ki sicer ne sodi med osnovna sredstva.

Dolgoletni nasadi in osnovna čreda so živa delovna sredstva. Zato pri njih najdemo nekaj posebnosti. Tako živali kot rastline, ki nastopajo v poslovnem procesu, so namreč enotnost delovnih sredstev, delovnih predmetov in proizvodov; če govorimo o njih kot o delovnih sredstvih določenega delnega poslovnega procesa, morejo istočasno pri drugem delnem poslovnem procesu nastopati v povsem drugačni vlogi. Mrtve stvari, ki nastopajo sedaj kot delovna sredstva, so bile npr. delovni predmet le toliko časa, dokler niso bile proizvedene; v sedanji obliki ponovno postanejo delovni predmet pravzaprav šele tedaj, ko jih je treba popraviti ali prodati. Pri rastlinah in živalih je, nasprotno, njihova pretvorba v delovne predmete v zgornjem smislu precej bolj pogosta, saj mnogokrat še niso dokončno proizvedene, ko že nastopajo kot delovna sredstva, a tudi takrat, ko so že dokončno proizvedene, je nanje še vedno usmerjeno delo, torej nastopajo kot delovni predmeti.

Pri nadaljnjih izvajanjih bomo zanemarili pojav živih delovnih sredstev. Prav tako se ne bomo podrobneje ukvarjali z zemljišči. Da bi izvajanja poenostavili, se bomo v glavnem ukvarjali z zgradbami in delovnimi pripravami.

111 potroški delovnih sredstev pri poslovnem procesu

Delovna sredstva pri poslovnem procesu ne spremenijo svoje oblike, temveč vstopajo vanj le s svojimi lastnostmi; te so vedno vezane na njihov obstoj v celoti. Delovna sredstva se pri posameznem poslovnem procesu ne spremenijo tako, da bi prenehala obstajati s prvotno obliko in s prvotnimi lastnostmi. Pri poslovnem procesu le izrabljamo koristne lastnosti delovnih sredstev; izrabljamo pa te lastnosti le toliko časa, dokler delovna sredstva obstajajo.

Različna delovna sredstva imajo različne namene in zaradi tega tudi različne lastnosti. Sposobnost delovnih sredstev, da v določenem času omogočajo proizvodnjo določenih količin predmetov z določeno kakovostjo ali da omogočajo opravljanje določenega števila storitev z določeno kakovostjo, imenujemo zmogljivost delovnih sredstev. Zmogljivost delovnih sredstev je torej po tej strani njihova količinsko opredeljena lastnost, po drugi strani pa njihova kakovostno opredeljena lastnost. Čim večje je število proizvedenih predmetov ali opravljenih storitev, h kateremu je pripomoglo posamezno delovno sredstvo, tem večja je njegova količinska zmogljivost. Čim boljši so ti proizvedeni predmeti ali opravljene storitve, tem večja je njegova kakovostna zmogljivost.

Navadno pa govorimo o zmogljivosti delovnih sredstev le kot o količinski zmogljivosti. Glede na lastnosti delovnega sredstva razlikujemo največjo (maksimalno), najmanjšo (minimalno) in najprimernejšo (optimalno) zmogljivost. Največja zmogljivost delovnega sredstva je tista njegova sposobnost, ki je ne more preseči. Najmanjša zmogljivost delovnega sredstva označuje spodnjo mejo njegove sposobnosti. Najprimernejša zmogljivost delovnega sredstva pa je tista, ki ustreza najprimernejši stopnji njegovega delovanja. Ni nujno, da je razpoložljiva zmogljivost delovnega sredstva tudi v celoti izrabljena. Neusklajenost razpoložljive zmogljivosti posameznega delovnega sredstva z drugimi, delo v eni sami izmeni ali slaba organizacija poslovnega procesa npr. vedno povzročajo, da je izraba razpoložljivih zmogljivosti delovnih sredstev sorazmerno nizka.

Če smo se do sedaj dotikali le lastnosti, s katerimi vstopajo delovna sredstva v poslovni proces, si moramo ogledati tudi posledice tega sodelovanja pri poslovnem procesu, ki se kažejo na njih samih. Delovna sredstva se res pri posameznem procesu ne spremenijo tako, da bi prenehala obstajati s prvotno obliko in s prvotnimi lastnostmi. Pač pa potroške delovnih sredstev dojemamo najprej kot:

a) fizično obrabo in

b) fizično staranje.

Doba trajanja delovnega sredstva je navadno odvisna od njegovih tehnoloških lastnosti, od njegove naloge v poslovnem procesu in od pogostosti njegove uporabe. Na tako pogojeno dobo trajanja more vplivati kak nepredviden dogodek. Toda četudi zanemarimo to možnost, še ni rečeno, da se vsi deli delovnega sredstva obrabljajo enakomerno. Nekateri njegovi deli so podvrženi večji obrabi kot drugi ter se zaradi tega hitreje izrabijo. Ker je delovno sredstvo uporabno le tedaj, ko so vsi njegovi deli uporabljivi, se dejansko že z izrabo prvega sestavnega dela utegne končati njegova doba trajanja. Če je posamezne sestavne dele delovnega sredstva mogoče zamenjati tedaj, ko so izrabljeni, je seveda mogoče njegovo dobo trajanja podaljševati v nedogled. Vendar se sčasoma pojavi vprašanje, ali je tehnološko in gospodarsko smotnejše zamenjati delovno sredstvo v celoti in ne samo njegov bistveni del, ki je že izrabljen.

Fizična obraba delovnega sredstva je sorazmerna s časom njegove uporabe pri poslovnem procesu. Če je plod sodelovanja delovnega sredstva pri poslovnem procesu kak proizvod, lahko rečemo, da je fizična obraba delovnega sredstva sorazmerna z obsegom proizvodnje, pri kateri je sodelovalo.

Drugače je pri fizičnem staranju delovnega sredstva. To ni posledica sodelovanja delovnega sredstva v samem poslovnem procesu, marveč nastopa tudi tedaj, kadar delovno sredstvo ni v uporabi. Zaradi delovanja naravnih sil začno delovna sredstva rjaveti, preperevati, skratka, načne jih »zob časa«. Fizično staranje omejuje dobo trajanja delovnega sredstva ne glede

na to, ali je še v uporabi ali že izven nje. Po preteku dobe trajanja, ki je opredeljena na podlagi fizičnega staranja, samo delovno sredstvo že v bistveni meri izgubi svoje tehnološke lastnosti in sposobnost za opravljanje prvotne naloge v poslovnem procesu; zaradi tega se spet pojavi vprašanje smotrnosti njegove nadaljnje uporabe.

Fizične obrabe in fizičnega staranja delovnih sredstev v posameznem poslovnem procesu neposredno sploh ni mogoče izmeriti. To bi nas moglo zavesti v zmotu, češ da potroškov delovnih sredstev v posameznem poslovnem procesu sploh ni bilo, če nas na nasprotno ne bi opominjala onesposobitev delovnih sredstev za nadaljnjo uporabo ob koncu njihove življenjske dobe. Toda delovno sredstvo ne konča svoje življenjske poti samo zaradi tega, ker izgubi s fizičnega vidika svojo uporabnost, temveč tudi zaradi tega, ker izgubi z moralnega vidika svojo koristnost.

Do izgube koristnosti delovnega sredstva lahko pride zaradi njegove tehnične ali gospodarske zastarelosti. Na trgu se pojavljajo vedno bolj izpopolnjena delovna sredstva, ki povzročajo, da se uporaba starih, čeprav še niso fizično izrabljena, ne izplača več. V tem primeru govorimo o tehnični zastarelosti delovnih sredstev. Toda delovna sredstva lahko postanejo nekoristna tudi zaradi tega, ker je izginil delovni predmet, kateremu so bila namenjena; če je npr. izčrpano rudno ležišče, nekih rudniških naprav ni mogoče prenesti drugam. Delovna sredstva, ki še niso fizično izrabljena, a tudi tehnično še niso zastarela, so izgubila svojo koristnost, ker so gospodarsko zastarela.

Iz tega sledi, da doba uporabe delovnega sredstva ni istovetna z njegovo dobo trajanja. Doba trajanja nakazuje skrajni rok uporabnosti delovnega sredstva, doba uporabe pa skrajni rok njegovega koristnega nastopanja pri poslovnem procesu.

112 cena za sodelovanje delovnih sredstev pri poslovnem procesu

Kot vidimo iz dosedanjih izvajanj, nastopa delovno sredstvo pri poslovnem procesu kot tehnična celota; potroški delovnega sredstva pri posameznem poslovnem procesu še ne onemogočijo njegovega nastopanja pri naslednjih poslovnih procesih.

Delovna organizacija more izvesti poslovni proces le, če ima na razpolago vsa potrebna delovna sredstva. Kako pa pride do njih?

Možnost, da bi prišla do delovnih sredstev brezplačno, pustimo, ker je prav redka, čeprav ni povsem izključena. Delovna organizacija pridobi potrebna delovna sredstva v glavnem na dva načina:

- a) z nakupom ali
- b) z najemom (zakupom).

Proizvodnja delovnega sredstva v lastni delavnici ni nič drugega kot nakup, kjer se ista delovna organizacija pojavlja kot prodajalec in kot kupec. Ne glede na to, kdo je prodajalec, je pri nakupu delovnega sredstva potrebna dolgoročna naložba denarnih sredstev v znesku njegove nabavne vrednosti. V primeru, ko delovna organizacija vzame delovno sredstvo v najem, je zadeva drugačna. Namesto dolgoročne naložbe denarnih sredstev v znesku nabavne vrednosti delovnega sredstva je potrebno le plačilo najemnine za tisto razdobje, za katero je delovna organizacija delovno sredstvo vzela v najem in v katerem ga uporablja.

Za potek poslovnega procesa ni važno, ali sodeluje pri njem delovno sredstvo, ki ga je delovna organizacija kupila ali ga ima samo v najemu. Pač pa je to vprašanje odločilnega pomena s premoženjsko-pravnega stališča. Delovna organizacija, ki je delovno sredstvo kupila, je po premoženjskih razmerjih, ki vladajo v kapitalističnem svetu, njen lastnik, ni pa njen lastnik, če ga je vzela v najem; v tem primeru ga ima pravico le uporabljati. V socialistični družbi so stari pravni pojmi o lastnini spremenjeni. Govorimo o družbeni lastnini, in ne o lastnini posamezne delovne organizacije. Z nakupom delovnega sredstva potemtakem delovna organizacija ne postane njen lastnik, temveč pridobi le pravico do upravljanja z njim. Res pa je ta pravica po vsebini zelo blizu lastninski pravici, saj vključuje v sebi pravico uporabe, pravico do razpolaganja (z določenimi zakonitimi omejitvami) ter pravno zaščito posesti, tj. vse sestavine, ki jih obsega tudi opredelitev lastninske pravice. Če torej pridobi delovna organizacija z nakupom delovnega sredstva pravico do upravljanja z njim, takšne pravice ne pridobi do delovnega sredstva, ki ga je vzela zgolj v najem; ta pravica je pridržana tisti delovni organizaciji, ki ga je dala v najem.

Jemanje delovnih sredstev v najem ima svoje meje. Moremo reči, da je delovna organizacija večinoma navezana le na nakup delovnih sredstev, če se jih namerava posluževati pri poslovnem procesu. Pač pa more nekatera delovna sredstva kupiti skupno z drugimi delovnimi organizacijami. To pride v poštev zlasti tedaj, če delovna organizacija sama ne bi mogla v celoti izrabiti zmogljivosti posameznega delovnega sredstva, njegova nabavna vrednost pa je visoka. Posamezni delovni organizaciji v tem primeru ni treba dolgoročno naložiti denarnih sredstev v znesku nabavne vrednosti delovnega sredstva, ampak samo v znesku njenega ustreznega dela, ki po pogodbi med prizadetimi družabniki odpade nanjo. Toda tudi takšen primer skupnih delovnih sredstev se pojavlja bolj kot dopolnilo lastnih delovnih sredstev. Zato se bomo pri nadaljnjih izvajanjih ukvarjali le z delovnimi sredstvi, ki si jih je delovna organizacija samostojno pridobila z nakupom.

Da bi delovna organizacija vključila takšna delovna sredstva v poslovni proces, mora torej najprej razpolagati z denarnimi sredstvi, ki bodo pokrila:

- a) kupno (fakturno) ceno delovnega sredstva ter morebitni prometni davek in carino pri uvozu;
- b) stroške dostave delovnega sredstva;
- c) stroške sestavljanja (montaže) delovnega sredstva.

To je cena, ki jo mora plačati za sodelovanje delovnih sredstev pri poslovnem procesu. Toda pri poslovnem procesu se pojavijo potroški delovnih sredstev. Zato delovna sredstva ne ohranjajo vedno svoje prvotne vrednosti, temveč jo postopoma izgubljajo. Vrednost, ki so jo izgubila, praviloma prehaja na učinke, ob njihovi prodaji in plačilu se pa pojavlja v denarni obliki in s tem omogoča po preteku določenega časovnega razdobja nadomestitev prvotnih delovnih sredstev. To je bistvo procesa amortiziranja delovnih sredstev. Amortiziranje potemtakem proučujemo v treh smereh:

- a) kot zmanjševanje vrednosti delovnih sredstev, kjer nas zanimajo amortizacijski odpisi;
- b) kot prenašanje te vrednosti na proizvode ali opravljene storitve, kjer nas zanima strošek amortizacije; in
- c) kot zbiranje denarnih sredstev za nadomestitev delovnih sredstev, kjer nas zanimajo amortizacijska sredstva.

Vse te tri smeri proučevanja so tesno med seboj povezane. Vendar se bomo na tem mestu v glavnem zadržali le na amortizaciji kot strošku, medtem ko bomo razglabljanje o amortizacijskih odpisih in amortizacijskih sredstvih prihranili za poglavje o sredstvih.

113 amortizacija kot cenovni izraz potroškov delovnih sredstev

Ugotovili smo že, da življenjsko dobo delovnega sredstva omejujejo različni dejavniki. Če se vprašamo, v kakšnem razdobju naj prenese delovno sredstvo svojo vrednost na učinke, je odgovor v razdobju, ki je glede na različne dejavnike najkrajše. Toda kako v tem okviru prenašati vrednost delovnega sredstva? Medtem ko je njegova fizična obraba sorazmerna s proizvodnjo, tega ne bi mogli reči za njegovo fizično, tehnično in gospodarsko staranje. Po drugi strani niti izgubljena uporabnost niti izgubljena koristnost posameznega delovnega sredstva nista v vseh razlomkih časa enaki.

Glede na to, iz kakšnih domnev izhajamo, razlikujemo

- a) funkcionalno amortiziranje;
- b) časovno amortiziranje.

Funkcionalno amortiziranje temelji na domnevi o prevladujoči vlogi fizične obrabe delovnega sredstva, ki je neposredno odvisna od obsega njegove uporabe. Potroškov delovnega sredstva v tem smislu sicer ni mogoče izmeriti, vendar domnevamo, da so v zvezi z obsegom proizvodnje ali opravljanja storitev. Zato je zmanjševanje vrednosti delovnega sredstva treba povezovati z urami njegovega dela ali s količino proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev, pri kateri je bilo soudeleženo. Obrazec za izračun amortizacije v tem smislu je torej naslednji:

$$\text{amortizacija na mersko enoto} = \frac{\text{nabavna vrednost delovnega sredstva}}{\text{število merskih enot v življenjski dobi}}$$

Če ob koncu življenjske dobe ohrani delovno sredstvo še vrednost starega materiala, je v obrazcu za toliko mogoče zmanjšati njegovo nabavno vrednost.

Znesek amortizacije v posameznem razlomku časa dobimo, če tedanje število merskih enot, tj. število proizvodov, opravljenih storitev ali delovnih ur, pomnožimo z amortizacijo na mersko enoto.

Tako more delovna organizacija obračunati amortizacijo pri prevoznih sredstvih (glede na število prevoženih kilometrov ali tonskih kilometrov), visokih pečeh (glede na tone proizvoda) itd. Denimo, da kupi kamion z nosilnostjo 3 tone ter predvideva, da bo z njim prevozila 200.000 km; njegov predvideni učinek bo znašal torej $200.000 \text{ km} \times 3 \text{ t} = 600.000 \text{ tonskih kilometrov}$. Če je kamion stal 60.000 din, pomeni, da bo amortizacija znašala 60.000 din: $600.000 \text{ t/km} = 10 \text{ par na } 1 \text{ t/km}$. Število prevoženih tonskih kilometrov v posameznem razdobju, pomnoženo s tako dobljeno amortizacijsko postavko, da znesek amortizacije za to razdobje.

Časovno amortiziranje, nasprotno, temelji na domnevi o prevladujoči vlogi staranja delovnih sredstev tudi v posameznih razlomkih časa. Potroškov delovnega sredstva v tem smislu sicer že spet ni mogoče izmeriti, vendar jih povezujemo z domnevano najkrajšo življenjsko dobo. Doba trajanja in doba uporabe posameznega delovnega sredstva sta pogojeni z njegovimi

lastnimi posebnostmi, a tudi z obsegom njegove uporabe v posamezni delovni organizaciji. Po preteku tako ugotovljene najkrajše življenjske dobe bi moralo delovno sredstvo izgubiti že svojo celotno nabavno vrednost.

Z določitvijo življenjske dobe delovnega sredstva pa še ni rešeno vprašanje njegove letne amortizacije. Ni namreč nujno, da bi bila vsako leto do konca življenjske dobe delovnega sredstva povsem enaka. V načelu razlikujemo:

ba) enakomerno (linearno) časovno amortiziranje;

bb) padajoče (degresivno) časovno amortiziranje;

bc) rastoče (progresivno) časovno amortiziranje.

Pri enakomernem časovnem amortiziranju je letni znesek amortizacije pri dani nabavni vrednosti delovnega sredstva vedno enak. Zato se tudi letna amortizacijska stopnja ne spreminja. Obrazec za izračun amortizacije v tem smislu je torej naslednji:

$$\text{letna amortizacijska stopnja} = \frac{1}{\text{življenjska doba v letih}}$$

$$\text{ali} \quad (2) \quad \frac{\text{nabavna vrednost}}{\text{življenjska doba} \times \text{nabavna vrednost}}$$

Če tako opredeljeno letno amortizacijsko stopnjo pomnožimo s 100, dobimo letni amortizacijski odstotek.

Po prvem obrazcu zelo hitro ugotovimo, da 10-letni življenjski dobi delovnega sredstva ustreza 10 % letna amortizacija. Toda delovno sredstvo morda tudi ob koncu svoje življenjske dobe obdrži del svoje prvotne vrednosti, tj. tisti del, ki ustreza vrednosti preostalega materiala. Tega dela seveda ni treba amortizirati. Zato dobljeno letno amortizacijsko stopnjo ali odstotek v prejšnjem smislu uporabljamo na zmanjšano nabavno vrednost. Če pa bi le hoteli uporabljati amortizacijsko stopnjo ali odstotek na nezmanjšano nabavno vrednost delovnega sredstva, se moramo posluževati drugega obrazca, ki ga prilagodimo takole:

$$\text{letna amortizacijska stopnja} = \frac{(\text{nabavna vrednost} - \text{preostala vrednost})}{\text{življenjska doba} \times \text{nabavna vrednost}}$$

Letni amortizacijski odstotek spet dobimo, če dobljeni izraz pomnožimo s 100.

Če ima npr. delovno sredstvo življenjsko dobo 10 let, nabavno vrednost 30.000 din in preostala vrednost 3.000 din, po tem obrazcu hitro izračunamo, da bo njegov letni amortizacijski odstotek od nabavne vrednosti znašal 9 %. V primeru, ko je življenjska doba delovnega sredstva prvotno zasnovana na drugačni dolžini delovnega časa kot je dejanska, je mogoče drugi obrazec prilagoditi še tako, da v njem upoštevamo indeks dejanskega časa nasproti temeljnemu času:

$$\text{letna amortizacijska stopnja} = \frac{\text{nabavna vrednost} \times \text{indeks časa}}{\text{življenjska doba} \times \text{nabavna vrednost}}$$

Če npr. delovna organizacija v začetku računa z 8-urnim delavnikom, delovno sredstvo pa se uporablja 12 ur, znaša indeks dejanskega časa nasproti temeljnemu času 1,5. Iz tega sledi letni amortizacijski odstotek, ki je za 50 % večji od siceršnjega.

Znesek amortizacije v posameznem letu dobimo v vsakem primeru takole:

$$\text{letni znesek amortizacije} = \text{nabavna vrednost} \times \text{letna amortizacijska stopnja}$$

ali

$$\frac{\text{nabavna vrednost} \times \text{letni amortizacijski odstotek}}{100}$$

100

Do sedaj smo se zadrževali pri enakomernem časovnem amortiziranju. Za razliko od tega je pri padajočem časovnem amortiziranju obračunan največji znesek amortizacije v prvem letu, nato se zmanjšuje in je zadnje leto najmanjši. To pomeni, da vsaj nekoliko upošteva usposobljenost delovnega sredstva, ki je v začetku večja kot kasneje, čemur sledi tudi znesek amortizacije. Vendar je prednosti te metode lažje dojeti, če gledamo njene posledice s finančnega vidika. Ker z leti naraščajo stroški vzdrževanja, omogoča ta metoda pri sicer nespremenjenem obsegu dejavnosti v kasnejših letih manjšo obremenitev učinkov kot metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Z druge strani omogoča, da se hitreje vrnejo v denarno obliko prvotna sredstva, kar je zlasti zanimivo tedaj, če je finančni izid obdavčen ali če je povečanje investicijskih sredstev izvedljivo le s povečanjem poslovnega sklada, od katerega je sicer treba obračunavati kake dajatve.

Najpogostejši metodi padajočega časovnega amortiziranja, ki jih navajajo v ZDA, sta metoda padajoče osnove (declining balance method) in metoda vsote letnih številok (sum-of-the-years-digits method).

Metoda padajoče osnove izhaja iz nespremenljivih letnih amortizacijskih stopenj, ki se uporabljajo na vsakokratno neodpisano vrednost. Amortizacijske stopnje ali odstotki so pa navadno dvakrat tolikšni kot pri metodi enakomernega časovnega amortiziranja, npr. 20 % letno pri 10-letni življenjski dobi delovnega sredstva. Če ima delovno sredstvo nabavno vrednost 1000 din, bo potemtakem znašala amortizacija prvo leto 20 % od 1000 din, tj. 200 din, drugo leto 20 % od 800 din, tj. 160 din itd.

Metoda vsote letnih številok, nasprotno, izhaja iz spremenljivih amortizacijskih stopenj, ki se uporabljajo na nabavno vrednost delovnih sredstev, zmanjšano za morebitno preostalo vrednost. Amortizacijska stopnja je vsako leto določena z razmerjem med številom preostalih let življenjske dobe in vsoto vseh letnih številok. Če ima npr. delovno sredstvo življenjsko dobo 10 let, je vsota vseh letnih številok enaka $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 = 55$. V 10 letih bo torej treba amortizirati 55/55 amortizacijske osnove tega delovnega sredstva, vendar prvo leto 10/55, drugo leto 9/55 itd. Če znaša nabavna vrednost tega delovnega sredstva 1000 din in preostala vrednost materiala 100 din, bo amortizacija znašala prvo leto 10/55 od 900 din, tj. 163,6 din, drugo leto 9/55 od 900 din, tj. 147,3 din itd.

Medtem ko pri raznih metodah padajočega časovnega amortiziranja znesek amortizacije iz leta v leto pada, pri raznih metodah rastočega časovnega amortiziranja iz leta v leto raste. Takšne metode pa najdejo opravičilo le tedaj, kadar delavci v začetku še niso dovolj spoznali novih strojev in njihove zmogljivosti niso zadostno izrabljene. Če bi v prvih letih obremenili tedanje učinke s polno amortizacijo, bi bila njihova lastna cena morda zelo velika in bi se prav lahko pokazala izguba. Poleg tega si mora nov proizvod priboriti pot na trg in pridobiti kupce, kar pa je neprimerno lažje doseči z nižjimi prodajnimi cenami.

V letnih amortizacijskih stopnjah ali v letnih amortizacijskih odstotkih so na nek način izraženi tedanji potroški delovnega sredstva. Če jih pomnožimo z nabavno vrednostjo delovnega sredstva ali z nabavno vrednostjo, ki je zmanjšana za preostalo vrednost, dobimo letno amortizacijo. Toda nabavna

vrednost istovrstnega delovnega sredstva ni vedno enaka. Zato se vprašamo, s katero nabavno vrednostjo naj ovrednotimo letne potroške, da bi dobili čim pravilnejšo letno amortizacijo. Možnosti so naslednje:

- a) z dejansko nabavno vrednostjo;
- b) s trenutno nabavno vrednostjo;
- c) s prihodnjo nabavno vrednostjo.

Dejanska nabavna vrednost izhaja iz preteklosti in utegne povzročiti, da bo amortizacija premajhna, ostvarjeni finančni izid podjetja pa prevelik, ker bo skrival tudi del neprikazane prenesene vrednosti. Ker namerava delovna organizacija s povrnjenimi denarnimi sredstvi, ki so bila porabljena ob nakupu delovnega sredstva, šele v prihodnosti kupiti novo delovno sredstvo, bi morda bilo najbolje upoštevati prihodnjo nabavno vrednost. Ta pa v danem letu še ni poznana. Zato nam preostane samo, da upoštevamo trenutno nabavno vrednost, vsako leto sproti pa bi jo kazalo popraviti na dejansko nabavno vrednost delovnega sredstva in razliko dodati še neodpisani vrednosti. Toda ponovno ovrednotenje (revalorizacija) delovnih sredstev je pri nas urejeno s predpisi; delovna organizacija ga ne more izvesti poljubno vsako leto. V vmesnem razdobju more samo z indeksom cene, ki velja za takšno delovno sredstvo, popraviti siceršnji letni amortizacijski odstotek ali amortizacijsko stopnjo ter kot amortizacijsko osnovo jemati kar staro nabavno vrednost. S tem sicer povečuje letno amortizacijo na znesek, ki pravilneje izraža potroške v tedanjih cenah; toda ker hkrati ne povečuje nabavne in neodpisane vrednosti delovnega sredstva na znesek, ki bi pravilneje izražal tedanje cene, se utegne pripetiti, da bo delovno sredstvo zgolj prej povsem odpisano, vendar do tedaj delovna organizacija le ne bo zbrala takšnih amortizacijskih sredstev, ki so potrebna za njegovo nadomestitev.

Ker znesek amortizacije vpliva na ostvarjeni finančni izid, ki je navadno obdavčen, najdemo v vseh državah predpise o amortiziranju delovnih sredstev. Pri ugotavljanju davčne osnove je namreč mogoče upoštevati amortizacijo le, če ni obračunana po večjih amortizacijskih stopnjah kot so predpisane z zakonom. To še ne pomeni, da delovna organizacija sicer ne sme upoštevati večjih amortizacijskih stopenj. Pač pa mora v takšnem primeru obračunati davek preje kot lahko pokrije povečano amortizacijo.

Medtem ko davčni predpisi v svetu in pri nas vsebujejo določila o največjih amortizacijskih stopnjah, so pri nas predpisane tudi najmanjše amortizacijske stopnje. V njih se izraža skrb družbe da je v predvidenem najdaljšem roku le zagotovljena obnova sredstev, ki so navsezadnje družbeno premoženje. Povečanje stopenj amortizacije preko teh najmanjših je nato povsem prepuščeno delovnim organizacijam samim. Zato se lahko v načelu poslužujejo katerekoli metode amortiziranja, če le dobljeni zneski amortizacije v zaporednih letih niso manjši od tistih, ki bi ustrezali najmanjšim stopnjam. Končno naj opozorimo še na razliko med zneskom amortizacije pri posamičnem in skupinskem amortiziranju ob sicer nespremenjenih okoliščinah. Drugi je največkrat večji od prvega. Skupinsko amortiziranje je namreč v tem, da delovna organizacija obračuna amortizacijo od nabavne vrednosti posamezne skupine delovnih sredstev, čeprav so nekatera delovna sredstva iz te skupine že brez vrednosti.

114 stroški popravil in preureditev delovnih sredstev

Da bi bila delovna sredstva usposobljena za nadaljnje sodelovanje pri poslovnem procesu, je treba nadomeščati izrabljene dele z novimi. To je smisel njihovih popravil. Zaradi popravil se ne spremeni niti prvoten namen delov-

nih sredstev, niti njihova prvotna nabavna vrednost. S preureditvami (adaptacijami, rekonstrukcijami) pa spreminjamo prvoten namen delovnih sredstev, hkrati s tem pa tudi njihovo prvotno nabavno vrednost.

Tako pri popravilih kot pri preureditvah delovnih sredstev se ta pravzaprav pretvarjajo v delovne predmete. Toda če nanje gledamo z vidika celotnega poslovnega procesa, jih moramo obravnavati le v povezavi s tamkajšnjimi delovnimi sredstvi.

Razlikujemo pa:

- a) velika popravila ali investicijsko vzdrževanje;
- b) mala popravila ali tekoče vzdrževanje.

Razlika med velikimi in malimi popravili ni toliko v znesku stroškov kot v razmakih njihovega ponavljanja. Velika popravila se pri posameznem delovnem sredstvu praviloma ponavljajo v daljših časovnih razmakih od leta dni, mala popravila pa v krajših časovnih razmakih od leta dni. Z druge strani pri velikih popravilih zamenjujemo bistvene sestavne dele delovnega sredstva, medtem ko jih pri malih popravilih ne zamenjujemo.

Stroške malih popravil delovnih sredstev je treba vračunati tedaj, ko nastajajo. Drugače je s stroški velikih popravil delovnih sredstev. Ker se ti v okviru posameznega obračunskega razdobja pojavljajo neenakomerno, jih delovna organizacija vračuna na podlagi letnega predračuna, medtem ko dejansko nastale stroške pokriva s tako obračunanimi. Pripomnimo pa naj, da letno obračunsko razdobje v tem pogledu ni povsem zadovoljivo. Znano je, da so stroški velikih popravil navadno največji v zadnji tretjini življenjske dobe delovnih sredstev, ko je tudi njihova sposobnost že precej zmanjšana. To pomeni, da je lastna cena proizvodov s tovrstnimi stroški bolj obremenjena v zadnjih letih življenjske dobe delovnih sredstev kot je bila v prvih. Stroški ob preureditvi delovnih sredstev, nasprotno, vstopajo v nabavno vrednost novega delovnega sredstva in se amortizirajo hkrati z njo.

115 naložbe v delovna sredstva

Pojem naložb (investicij) ni enoten. Navadno govorimo o njih, kadar mislimo na pretvorbo denarnih sredstev v večja delovna sredstva, tj. tista, ki jih uvrščamo med osnovna sredstva. Skupaj z večjimi delovnimi sredstvi upoštevamo tudi npr. patente in licence, o katerih bomo še govorili. Potemtakem povezujeemo pojem naložb s povečevanjem osnovnih sredstev. Če se z naložbami povečuje vrednostni obseg osnovnih sredstev z vključenimi amortizacijskimi sredstvi, govorimo o čistih naložbah, če pa imamo opravka samo s pretvorbo amortizacijskih sredstev v nova delovna sredstva, patente, licence itd., govorimo o naložbah le, kadar jih opredelimo kot kosmate naložbe. Dalje govorimo o naložbah, kadar povečujemo obseg obratnih sredstev, ali celo, kadar naložimo denarna sredstva v kak predmet iz sredstev skupne porabe. Nas pa v nadaljnjem ne zanimajo toliko naložbe nasploh ali celotna zbirka pojmov, ki jih označujemo z izrazom naložbe, temveč le naložbe v zvezi z delovnimi sredstvi.

Omenili smo že, da doseganje določenega poslovnega predmeta zahteva med drugim prav določena delovna sredstva. Toda težnja po upoštevanju načelnega poslovnega predmeta odpira več možnosti za nabavo delovnih sredstev. Pojavlja se torej vprašanje, kako presoјati upravičenost naložb, če so na razpolago omejena denarna sredstva, z druge strani pa več različic možnega nakupa.

Mnogokrat je v delovni organizaciji postavljen vrstni red naložb v delovna sredstva glede na njihovo nujnost. Tako je morda na prvem mestu npr. nakup stroja, od katerega je odvisna vsa druga dejavnost v obratu. Morda k nakupu kakih delovnih sredstev silijo predpisi o varstvu pred požari itd. V takšnih primerih je nujno hitro ukrepati. V vseh drugih primerih pa, nasprotno, kaže podrobno presoditi različne možnosti. Samo zaporedje nujnosti namreč ni niti natančno določljivo, niti ne more jamčiti, da bo odločitev o naložbi tudi pravilna.

13 Za presojo različnih možnosti pri naložbah je mogoče uporabljati več vrst podlag, ki pa ne vodijo nujno do enakih sklepov ali do enakega vrstnega reda ugodnosti posameznih naložb. Na tem mestu navajamo le naslednje:

- a) koeficient donosnosti naložbe;
- b) vračilni rok naložbe;
- c) koeficient amortizacije in dobička iz delovnega sredstva na znesek naložbe.

V prvem primeru presojamo uspešnost naložbe na podlagi obrazca:
povprečni letni dobiček iz delovnega sredstva

povprečna neodpisana vrednost delovnega sredstva

Uspešnejša je tista naložba, pri kateri je dobljeni koeficient večji. Opozoriti pa kaže, da predvideni dobiček prvega leta ni nujno enak povprečnemu letnemu dobičku. Po drugi strani povprečna neodpisana vrednost kot izraz povprečne naložbe ni istovetna z začetno nabavno vrednostjo delovnega sredstva; praviloma je enaka polovici začetne nabavne vrednosti, toda uporaba delovnega sredstva po končanem amortiziranju jo zmanjšuje pod polovico. Ne moremo torej preprosto primerjati kar predvideni dobiček iz nastopanja delovnega sredstva v prvem letu z nabavno vrednostjo delovnega sredstva. A tudi če izračunamo povprečje letnih dobičkov iz delovnega sredstva v njegovi celotni življenjski dobi in ga primerjamo z njegovo povprečno neodpisano vrednostjo, se še ne ognemo pomanjkljivostim pri sami presoji uspešnosti naložbe. Zanemarjamo namreč dejstvo, da so razmerja med letnim dobičkom in tedanjo neodpisano vrednostjo delovnega sredstva v različnih letih različna, dinarska vrednost v kasnejših letih pa ni istovetna z enako dinarsko vrednostjo v prejšnjih letih.

Vračilni rok naložbe dobimo takole:

nabavna vrednost delovnega sredstva

letna amortizacija in dobiček iz delovnega sredstva

Če izraz v imenovalcu ni vsako leto enak, seštevamo amortizacijo in dobiček v zaporednih letih, dokler vsota ni enaka nabavni vrednosti delovnega sredstva. Čim krajši je vračilni rok, tem uspešnejša je naložba. Toda pri takšni sodbi povsem zanemarimo vprašanje, ali je delovno sredstvo uporabljivo tudi še po preteku vračilnega roka. Morda ima kaka naložba daljši vračilni rok, vendar je delovno sredstvo uporabljivo še vrsto let po njegovem preteku, medtem ko ima druga naložba krajši vračilni rok, a delovno sredstvo ni več uporabno potem, ko mine. Zato ni mogoče trditi, da je druga naložba ugodnejša od prve. Slabost presojanja na podlagi vračilnega roka pa je tudi v tem, da ne upošteva časovno razporeditev amortizacije in dobička, saj ni mogoče pripisovati vsakemu dinarju enako vrednost ne glede na leto, v katerem se povrne.

V tretjem primeru presojamo uspešnost naložbe na podlagi obrazca:
vsota amortizacije in dobička v življenjski dobi delovnega sredstva

nabavna vrednost delovnega sredstva

Nato pravimo, da je uspešnejša tista naložba, pri kateri je dobljeni koeficient večji. Toda pri takšni sodbi zanemarimo vprašanje, kdaj se pojavljajo denarna sredstva amortizacije in dobička iz naslova dane naložbe. Prejeti dinar v drugem in tretjem letu ima torej enako težo kot prejeti dinar v prvem letu. To pa seveda ne drži. Tej pomanjkljivosti se je mogoče izogniti le tako, da preračunamo amortizacijo in dobiček iz različnih let na sedanjo vrednost. To je izvedljivo z diskontiranjem, kjer upoštevamo določeno obrestno mero. Če od tako izračunane sedanje vrednosti odštejemo naloženi znesek, dobimo čisto sedanjo vrednost. Vsaka naložba, pri kateri je čista sedanja vrednost pozitivna, se izplača. Toda uspešnejša je tista naložba, pri kateri je čista sedanja vrednost večja. Vzemimo, da znaša naložba 100.000 din in uporabljena obrestna mera 5 %; dalje vzemimo da znaša celotna amortizacija in dobiček, ki se pojavljata zaradi danega delovnega sredstva, 150.000 din, njihova sedanja, tj. diskontirana vrednost, pa samo 138.100 din. Če od sedanje vrednosti 138.100 din odštejemo naložbo 100.000 din, dobimo čisto sedanjo vrednost 38.100 din. Če pri nakupu kakega drugega delovnega sredstva dobimo večjo čisto sedanjo vrednost, se bomo brez dvoma odločili zanj. Če pa ocenjujemo edino možnost, se bomo odločili zanjo, brž ko je njena čista sedanja vrednost večja ali vsaj enaka 0; v nasprotnem primeru bi jo morali zavrniti.

Na tem mestu smo le bežno nakazali nekaj smeri za presojo naložb v delovna sredstva. Obsežnejša obravnava posameznih metod, zlasti zadnje, ki je računsko zahtevnejša, pa že presega zastavljene okvire našega dela.



Vprašanja za razpravo o točki 11

1. Ali je zmogljivost delovnega sredstva opredeljena le količinsko? Zakaj zmogljivost delovnega sredstva navadno ni v celoti izrabljena?
2. Koliko časa lahko uporabljamo delovno sredstvo? Kaj skrajšuje njegovo življenjsko dobo? Ali je fizična obraba delovnega sredstva vzporedna z njegovim fizičnim staranjem? Kdaj govorimo o tehnični in kdaj o gospodarski zastarelosti delovnega sredstva?
3. Ali delovna organizacija uporablja delovno sredstvo le, če ga kupi? Na kakšne načine ga še lahko vključi v svoj poslovní proces? Kako vplivajo različni načini priskrbe delovnih sredstev na denarna sredstva?
4. Katera delovna sredstva se amortizirajo? V čem je razlika med funkcionalnim in časovnim amortiziranjem? Katero življenjsko dobo upoštevamo pri časovnem amortiziranju: na podlagi fizične obrabe, fizičnega staranja, tehničnega staranja ali gospodarskega staranja? Ali tudi pri funkcionalnem amortiziranju upoštevamo življenjsko dobo delovnega sredstva?
5. Ali je mogoče izmeriti potroške delovnih sredstev? Ali je potemtakem časovno obračunana amortizacija pravičen izraz potroškov delovnega sredstva? In funkcionalno obračunana amortizacija?
6. Kako pri enakomernem časovnem amortiziranju dosežemo, da se ne amortizira preostala vrednost ob koncu življenjske dobe delovnega sredstva? Kako je mogoče pri stopnjah časovne amortizacije upoštevati, da je delovna organizacija uvedla novo izmeno?
7. Kdaj bi prišlo v poštev rastoče časovno amortiziranje? V čem so prednosti padajočega časovnega amortiziranja?
8. Zakaj je potrebno ponovno ovrednotenje (revalorizacija) delovnih sredstev? Kaj z njim dosežemo? Kako je mogoče povečati amortizacijo, ne da bi bila delovna sredstva ponovno ovrednotena? Kakšne posledice ima povečana amortizacija brez ponovnega ovrednotenja delovnih sredstev?
9. Zakaj so v zapadnem svetu predpisane največje amortizacijske stopnje, pri nas pa najmanjše? Ali je za delovno organizacijo koristno povečevati amortizacijske stopnje?
10. Kaj je skupinsko amortiziranje delovnih sredstev in kakšne posledice ima? Ali je bilo za delovno organizacijo ugodno v tistih letih, ko so bile amortizacijske stopnje predpisane?

11. V čem je razlika med investicijskim in tekočim vzdrževanjem? Ali štejemo preureditev delovnih sredstev med investicijsko vzdrževanje? Ali amortiziramo tudi stroške sestavljanja delovnih sredstev?

12. Kako presojamo uspešnost naložb v delovna sredstva? Ali zadošča, če upoštevamo pri izračunih mimo nabavne vrednosti delovnega sredstva le dobiček, ki ga ostvarimo z njimi?

12 delovni predmeti

120 vrste delovnih predmetov

Pri poslovnem procesu imamo opravka z delovanjem delovne sile s pomočjo delovnih sredstev na delovne predmete. Z delovnimi predmeti najpogosteje razumemo:

- a) kupljene surovine, material, polproizvode in dele;
- b) kupljeno energijo.

Med delovne predmete pa ne sodijo samo tisti, ki so kupljeni, temveč tudi

- c) naravne snovi.

Toda na delovne predmete v posamezni delovni organizaciji ne smemo gledati niti kot na očitno nasprotje lastnih proizvodov. V določenem smislu se kot delovni predmeti pojavljajo še:

- č) lastna nedokončana proizvodnja, polproizvodi in deli;
- d) dokončani proizvodi in trgovsko blago.

Vedno pa kaže imeti pred očmi dejstvo, da smemo govoriti o delovnih predmetih le takrat, ko ti dejansko nastopajo pri kakem procesu in ne čakajo zgolj v zalogi. Kakor govorimo o delovnih sredstvih le tedaj, ko sodelujejo pri poslovnem procesu, in niso izven uporabe, govorimo tudi o delovnih predmetih le tedaj, ko sodelujejo pri poslovnem procesu, čeprav zaradi tega že izgubljajo svojo samostojnost. Zaloga je, nasprotno, sestavljena le iz možnostnih delovnih predmetov.

Delovne predmete v ožjem smislu (pod a) bi lahko v celoti označevali kot material, kajti material pomeni nekakšno gradivo, iz katerega je mogoče napraviti nekaj drugega. Vendar navadno le razlikujemo surovine od materiala, ravno tako pa tudi polproizvode in dele od samega materiala.

Razlikovanje surovin in materiala ni povsem jasno. Teoretično začnemo govoriti o surovini šele tedaj, ko je kaka naravna snov izdvojena iz svojega prvotnega okolja ter vsebuje že človeško delo. Toda v vsakdanjem gospodarskem življenju smo navajeni upoštevati le tisto, za kar so potrebna denarna sredstva, zato navadno pozabljamo, da med delovne predmete ne sodi samo tisto, kar je bilo kupljeno, temveč tudi tisto, kar je že samo po sebi dano v naravi. Srečujemo se že spet z bistveno razliko med pojmom delovnih predmetov in pojmom surovin ali materiala iz okvira obratnih sredstev. Nekaterih delovnih predmetov sploh nikoli ne vštevamo med obratna sredstva, niti neposredno in niti posredno, zaloga surovin in materiala iz okvira obratnih sredstev pa pomeni v proučevanem trenutku le možnostne delovne predmete, nikakor pa ne tistih, ki so že vključeni v proces.

Ker v delovni organizaciji z vrednostnega vidika praviloma ne upoštevamo naravnih snovi, še vedno ostane vprašljiva razlika med kupljenimi surovinami in kupljenim materialom, kajti po prejšnji obrazložitvi bi sedaj mogli v celoti govoriti le o surovinah, tj. o stvareh, ki jih je treba še dalje obdelovati, predelovati in dodelovati. Teoretično bi seveda lahko pojma surovin in materiala še dalje zožili. Izraz surovina naj bi nakazoval material, ki je proizvod ekstraktivnih dejavnosti, tj. rudarstva, kmetijstva in gozdarstva, izraz material pa naj bi nakazoval tisti material, ki je proizvod določene predelovalne, obdelovalne in dodelovalne dejavnosti. V praksi pa mnogokrat isto- vetijo surovine z osnovnim materialom, material pa s pomožnim materialom. Seveda moramo v tem primeru posebej govoriti še o gorivu in mazivu, čeprav imata oba značaj surovine ali materiala. Posebej pa se pojavlja tudi pojem kupljenih polproizvodov in delov, čeprav imajo tudi ti značaj surovine ali materiala.

Lastna nedokončana proizvodnja, polproizvodi in deli so res delni učinki proizvodnega procesa, vendar se v isti delovni organizaciji pojavljajo v naslednji stopnji kot delovni predmeti. Na te delovne predmete že spet deluje delovna sila s pomočjo delovnih sredstev. Nedokončana proizvodnja, polproizvodi in deli se med seboj razlikujejo po stopnji obdelave, predelave in dodelave. Nedokončane proizvodnje še ni mogoče uskladiščiti, pač pa polproizvode, ki pa niso namenjeni za prodajo in bodo pri nadaljnji proizvodnji spremenili obliko ali sestavo; dele je tudi že mogoče uskladiščiti, vendar pri nadaljnji proizvodnji ne bodo več spremenili oblike ali sestave, temveč bodo le vgrajeni v končni proizvod. O lastnih polproizvodih in delih pa govorimo kot o delovnih predmetih le tedaj, ko že vstopajo v nadaljnjo proizvodnjo.

Podobno govorimo o dokončanih proizvodih in trgovskem blagu kot o delovnih predmetih tedaj, ko jih prodamo in jih je treba omotati in naložiti.

Pri nadaljnjih izvajanjih bomo z delovnimi predmeti označevali zlasti nastopajoče kupljene surovine, material, polproizvode in dele. S tem pa seveda še ni rečeno, da ugotovitve ni mogoče splošiti tudi na druge delovne predmete.

121 potroški delovnih predmetov pri poslovnem procesu

Delovni predmeti so porabni predmeti, tj. taki predmeti, ki pri poslovnem procesu prenehajo obstajati kot predmeti s svojo prvotno samostojno obliko in s prvotnimi lastnostmi. Pri poslovnem procesu delovne predmete porabimo. Če pravimo, da smo kak predmet porabili, nismo s tem povedali samo, da je postal neuporaben za svoj prvotni namen, temveč tudi, da ga ni več v prvotni obliki. Drugače je pri delovnih sredstvih, ki v poslovnem procesu vstopajo le s svojimi koristnimi lastnostmi ter pri tem ne prenehajo obstajati s prvotno obliko in s prvotnimi lastnostmi.

Nastopanje delovnih predmetov je potemtakem hkrati že njihovo zanikanje, pred tem pa imamo opravka le z možnostnimi delovnimi predmeti. Te posebnosti delovnih predmetov ne najdemo samo pri materialu, temveč tudi npr. pri trgovskem blagu. Trgovsko blago v zalogi je le možnosten delovni predmet. Kot dejanski delovni predmet se pojavi tedaj, ko ga prodamo; tedaj pa tudi že izgubi svojo prvotno samostojno obliko in se spremeni z vidika posamezne delovne organizacije v terjatev ali v denar.

Vendar se vrnimo k surovinam, materialu, polproizvodom in delom, ki jih navadno štejemo za delovne predmete. Ti delovni predmeti pri procesu proizvodnje izgubljajo v celoti svojo prvotno samostojno obliko, pri tem pa;

- a) snovno vstopajo v novi proizvod ali
- b) ne vstopajo snovno v novi proizvod.

Snov novega proizvoda je brez dvoma tehnološko spremenjena snov osnovnega materiala. Razmerje med količino porabljenega osnovnega materiala in količino dobljenih proizvodov je odvisno od posebnosti proizvodnega procesa. V vsakem primeru je pa poraba osnovnega materiala sorazmerna z obsegom proizvodnje. Pogoji za potek tehnološkega procesa je torej poraba osnovnega materiala; prav tako je od kakovosti tega materiala odvisna pravilnost poteka samega tehnološkega procesa. Navsezadnje kakovost osnovnega materiala pogojuje tudi kakovost dobljenega proizvoda.

Pomožni material s svojo snovjo sploh ne vstopa v novi proizvod, npr. plin v surovo železo, ali pa vstopa s kemično spremenjenimi lastnostmi, npr. barva v tkivo tekstilnega prediva. Poraba takšnega pomožnega materiala je sorazmerna z obsegom proizvodnje. Prav tako je spet pogoj za potek tehnološkega procesa. Toda kakovost pomožnega materiala le v manjši meri vpliva na kakovost proizvoda, zlasti če pomožni material ne vstopa v proizvod s svojo tvarino. Isto velja za tehnološko porabljeno energijo.

Material pa je lahko porabljen tudi izven samega tehnološkega procesa v ožjem smislu; v tem primeru s svojo snovjo ne vstopa v proizvod in tudi s svojo kakovostjo ne more vplivati na kakovost proizvoda. Poraba materiala v pisarnah itd. praviloma ni sorazmerna z obsegom proizvodnje.

Ne glede na to, ali se delovni predmeti pri procesu proizvodnje pojavljajo kot osnovni, pomožni ali drug material, je vedno na mestu vprašanje učinkovitosti njihove porabe. Kot se srečujemo pri delovnih sredstvih z izrabo njihovih zmogljivosti, se srečujemo pri delovnih predmetih s popolnostjo njihove porabe. Pri osnovnem materialu je npr. količinski prihranek večji, čim manjša je razlika med porabljeno količino in količino, ki je vsebovana v proizvodu. Vendar se izgube delovnih predmetov pojavljajo v vsakem primeru. Razlikovati moramo le:

- a) odpadke in
- b) izmet (škart).

Vedno je treba računati z neizbežno količino odpadkov, ki se pojavljajo pri proizvodnem procesu in jih ni kriv niti sam delovni predmet, niti tehnika njegove obdelave. Pojavljajo se pa tudi odpadki zavrlo slabše kakovosti, nepravilnih razsežnosti, nepravilnega skladiščenja, napak pri obdelavi delovnega predmeta in podobno. Čim kasneje odkrijemo napake, tem večja je poraba brez vsakega učinka. Takšna poraba pa zajame tudi druge prvine poslovnega procesa. Na primer pri izmetu.

Z izmetom označujemo proizvode z napakami, ki niso uporabni kot normalni proizvodi. Izmet je posledica napak pri delovnih predmetih ali tehnološkem procesu. Z njim se ne izgublja samo delovni predmet, temveč tudi delo, ki je bilo vloženo vanj.

V primerih, ko se kot učinek pojavlja kaka storitev in ne proizvod, delovni predmeti snovno ne vstopajo v samo storitev, čeprav so lahko zanj bistveni, prav tako ni več mogoče govoriti o izmetu.

Potroški delovnih predmetov so v nasprotju s potroški delovnih sredstev neposredno merljivi. Porabljene količine delovnih predmetov je mogoče ugotoviti. Prizadevati si pa moramo, da bi bila dejanska poraba delovnih predmetov čim bližja neizbežni porabi na proizvodno enoto, tj. normativom porabe.

122 ovrednotenje potroškov delovnih predmetov

Pri ovrednotenju potroškov delovnih predmetov izključimo vse tiste delovne predmete, ki nimajo vrednosti; to so naravne snovi. Ostanajo le delovni predmeti, ki jih je delovna organizacija pridobila z nakupom ali z lastno proizvodnjo. To je pa tudi povsem običajna domneva, saj pri delovnih predmetih, v nasprotju z delovnimi sredstvi, ni mogoče računati z najemom, niti ne z njihovo skupno porabo. Če se delovne organizacije že sporazumejo za skupen nakup tistih materialov, ki bodo nastopali kot delovni predmeti, jih tedaj, ko dejansko tako nastopajo, že povsem samostojno uporabljajo. Vse to je pogojeno s posebnostjo delovnih predmetov v nasprotju z delovnimi sredstvi.

Medtem ko delovna sredstva nastopajo pri poslovnem procesu vedno v celoti, pri čemer zajemajo njihovi potroški le zamišljeni del te celote, nastopajo delovni predmeti pri poslovnem procesu v celoti in tudi v celoti prenehajo obstajati. Zato z vrednostnega vidika pri delovnih predmetih ni več razlike med nabavno vrednostjo in amortizacijo kot stroškom. Nabavna vrednost porabljenih delovnih predmetov pomeni vedno strošek v celoti.

Nabavna cena porabljenih surovin, materiala, polproizvodov, delov in energije je navadno sestavljena iz:

- a) kupne cene, povečane za morebitni prometni davek in carino pri uvozu;
- b) stroškov dostave.

Isto velja pri prodanem trgovskem blagu kot delovnem predmetu. Pri lastni nedokončani proizvodnji, polproizvodih, delih in dokončanih proizvodih pa sestavljajo nabavno ceno stroški, ki se takrat, ko njihovi nosilci začno ponovno nastopati kot delovni predmeti, le povečujejo. Nasprotno se nabavna vrednost materiala in trgovskega blaga ne povečuje takrat, ko je material porabljen ali trgovsko blago prodano, temveč se spremeni v stroške.

Pri nadaljnjih izvajanjih bomo zaradi poenostavitve govorili le o nabavni vrednosti porabljenih delovnih predmetov, ali pravilneje, o njihovi porabi, obračunani po nabavnih cenah.

Nabavne cene pa niso stalno enake, temveč se sčasoma spreminjajo. Ker so možnostni delovni predmeti vedno v zalogi, se lahko vprašamo, po kateri nabavni ceni naj se ovrednotijo porabljene količine in po kateri tiste količine, ki so še ostale v zalogi. Na to vprašanje moremo odgovoriti na več načinov, če izhajamo iz različnih domnev.

Po prvi domnevi v zalogi ni več mogoče razlikovati posebnosti posameznih prejemov; vsaka količinska enota nastopa kot povprečni predstavnik zaloge ter ji je mogoče pripisati le povprečno nabavno ceno. Ob vsakem novem prejemu torej izračunamo novo povprečno nabavno ceno, ki upošteva prejšnjo nabavno vrednost obstoječe zaloge in novo nabavno vrednost prejema. Poraba delovnih predmetov je obračunana po zadnji povprečni ceni, prav tako pa tudi končna zaloga. Ta metoda je pri naših delovnih organizacijah zelo pogosta; imenujemo jo lahko metodo drsečih povprečnih cen. Njeno bistvo je razvidno iz naslednjega primera:

zaloga	20 kosov po 100 din	=	2.000 din
+ nakup	10 kosov po 150 din	=	1.500 din
= zaloga	30 kosov		3.500 din : 30 = 116,66 din
— poraba	10 kosov po 116,66 din	=	1.166,66 din
= zaloga	20 kosov po 116,66 din	=	2.333,34 din

V primeru, ko delovna organizacija izhaja iz stalnih nabavnih cen, mora ob vsakem novem prejemu preračunati prejšnjo količino po stalni ceni, odmik med tako izračunano nabavno vrednostjo in dejansko nabavno vrednostjo pa posebej prikazati. Poraba delovnih predmetov je nato obračunana najprej po stalni nabavni ceni in nato popravljena za sorazmerni del odmika stalne nabavne vrednosti od dejanske. Tudi ta metoda obračuna je pri naših delovnih organizacijah zelo pogosta; imenujemo jo lahko metodo stalnih cen z odmiki. Njeno bistvo je razvidno iz naslednjega primera, ki izhaja iz prejšnjega:

zaloga	20 kosov po 100 din	= 2.000 din
+ nakup	10 kosov po 100 din	= 1.000 din, odmik 500 din
= zaloga	30 kosov po 100 din	= 3.000 din, odmik 500 din
— poraba	10 kosov po 100 din	= 1.000 din, odmik 166,66 din
= zaloga	20 kosov po 100 din	= 2.000 din, odmik 333,34 din

Prvi hip kaže, da je končni učinek obeh metod enak. V resnici se pa pojavijo večje razlike, in sicer iz dveh razlogov. Vrednostni odmik, ki se nanaša na porabljene količine, ni obračunan sproti, temveč po preteku določenega razdobja, npr. meseca, tromesečja ali celo leta. Po drugi strani pa ni obračunan za vsako vrsto možnostnih delovnih predmetov posebej, temveč za vse vrste skupaj; pri tem se medsebojno izravnavajo odmiki v obeh smereh, kakor tudi odmiki z različno razgibanostjo.

Po drugi domnevi se predmeti, ki sestavljajo zalogo, gibljejo po določenem zaporedju, in sicer tako, da so tisti, ki so prej prejeti, tudi prej porabljeni. Porabo delovnih predmetov torej obračunamo po prvih dejanskih nabavnih cenah, končno zalogo pa po zadnjih. V ZDA je ta metoda obračuna poznana kot FIFO metoda (first in first out), imenujemo jo pa lahko tudi metodo zaporednih cen. Njeno bistvo je razvidno iz naslednjega primera:

zaloga	20 kosov po 100 din	= 2.000 din
+ nakup	10 kosov po 150 din	= 1.500 din
= zaloga	30 kosov	3.500 din
— poraba	10 kosov po 100 din	= 1.000 din
= zaloga	20 kosov	2.500 din

Po tretji domnevi zahteva poslovanje delovne organizacije vedno določeno število možnostnih delovnih predmetov v zalogi. Prejem dodatnih količin v razdobju se je pojavil samo zaradi tedanje porabe. Zato porabo obračunamo po zadnjih dejanskih nabavnih cenah, končno zalogo pa po prvih. V ZDA je ta metoda obračuna zelo pogosta ter o njej govorijo kot o LIFO metodi (last in first out), imenujemo jo pa lahko tudi metodo povratnih cen. Njeno bistvo je vidno iz naslednjega primera:

zaloga	20 kosov po 100 din	= 2.000 din
+ nakup	10 kosov po 150 din	= 1.500 din
= zaloga	30 kosov	3.500 din
— poraba	10 kosov po 150 din	= 1.500 din
= zaloga	20 kosov	2.000 din

Vidimo, da je porabljene količine mogoče različno ovrednotiti, kar seveda ob drugih nespremenjenih okoliščinah vpliva tudi na finančni izid. Ker je ta navadno obdavčen, spet najdemo v vseh državah predpise o tem, kakšne metode smejo delovne organizacije uporabljati. Pri nas npr. še pred leti

zadnja metoda ni bila dopustna, čeprav je z vidika obratnih sredstev najbolj zanimiva, saj tudi ob rasti nabavnih cen omogoča delovni organizaciji količinsko nespremenjeno zalogo brez povečevanja poslovnega sklada ali bančnih kreditov.

123 zaloga možnostnih delovnih predmetov

Če bi delovna organizacija dobila delovne predmete vedno tisti hip kot jih potrebuje za poslovni proces, bi se odpovedala zalagam. S tem bi tudi zmanjšala tiste svoje stroške, ki so odvisni od njih. Toda izpad delovnih predmetov v tistem trenutku, ko bi bili potrebni pri poslovnem procesu, bi povzročil neprimerno večjo škodo kot bi imela delovna organizacija koristi. Zaradi tega je neka zaloga možnostnih delovnih predmetov vedno potrebna. Pri delovnih sredstvih, nasprotno, zaradi njihovih posebnosti ni bila potrebna.

Vprašujemo se, kakšna naj bo zaloga možnostnih delovnih predmetov, da zagotovi nemoten potek poslovnega procesa. Nanjo v glavnem vpliva:

- a) dnevna poraba delovnih predmetov;
- b) število dni od naročila do prejema novih količin;
- c) število dni, za katere naj bi zadoščala rezervna količina, če bi nastale nepričakovane motnje pri nabavi;
- č) razmerje med stroški zaloge in stroški naročila.

Čim večja je dnevna poraba delovnih predmetov in čim večje je število dni, v katerih mora delovna organizacija čakati, da pride do nove količine, tem večja mora biti ustrezna zaloga. Če npr. delovna organizacija dnevno potrebuje 50 količinskih enot določenega materiala in traja 10 dni od naročila do prejema novih količin, bi pač morala imeti v zalogi 500 količinskih enot, ko bi material znova naročila. Takšna količina bi zadoščala za 10 dni, nakar bi že prispela nova količina. Toda kakšna naj bo rezervna količina, da bi omogočila nemoteno delo tudi v primeru, ko delovna organizacija v predvidenem roku še ne bi dobila naročenih količin? In kakšna naj bo naročena količina? Če delovna organizacija naroči novih 500 količinskih enot, bodo spet zadoščale za 10 dni, medtem ko bi naročilo 250 količinskih enot zadoščalo samo za 5 dni. Če delovna organizacija naroča manjkrat, mora vsakokrat naročiti večje količine; zaradi tega bo povprečna zaloga večja, kar bo povečalo stroške v zvezi z zalogo, tj. stroške skladiščenja, obresti in zavarovalnih premij. Če pa delovna organizacija naroči večkrat, lahko vsakokrat naroči manjše količine; zaradi tega je njena povprečna zaloga manjša, toda z vsakim naročilom so prav tako povezni stroški, ki niso odvisni od naročene količine. Na rešitev vprašanja, kako pogosto nabavljati material in kakšne količine vsakokrat naročiti, torej vpliva tudi razmerje med stroški zaloge in stroški naročila. Če se pri večkratnem naročanju hitreje zmanjšujejo stroški zaloge kot se povečujejo stroški naročevanja, se bo delovna organizacija raje odločila za več manjših nabav kot za manj večjih. O tem, kakšna naj bo naročena količina, obstaja več metod izračuna, ki jih pa ne navajamo, ker presegajo zastavljeni okvir pričujočega dela.

Vprašanja za razpravo o točki 12

1. Ali je potroške delovnih predmetov mogoče natančno izmeriti? Ali delovni predmeti še obstajajo v svoji prvotni obliki, potem ko so že nastopili v svoji funkciji?

2. Kakšna je razlika med odpadki in izmetom? Kako jih je mogoče količinsko zmanjšati?

3. Po kakšnih cenah so lahko obračunane porabljene količine, če se cene v razdobju spreminjajo, delovna organizacija pa jih ima vedno nekaj v zalogi? Po kateri metodi so porabljene količine višje ovrednotene in po kateri metodi nižje ovrednotene, kadar cene v razdobju rastejo?

4. Zakaj je potrebna zaloga možnostnih delovnih predmetov? Kaj nanjo vpliva in kako jo je mogoče količinsko in vrednostno zmanjšati?

13 storitve

130 vrste storitev

Kadar obravnavamo prvine poslovnega procesa, največkrat kar pozabimo na storitve, čeprav brez njih večinoma poslovni proces sploh ne bi bil mogoč. Tudi sam pojem storitev ni dovolj opredeljen. Vsekakor pa je posebnost storitev ta, da nimajo lastne materialne oblike, kot jo imajo delovna sredstva in delovni predmeti. V to posebno prvine poslovnega procesa, ki ni istovetna niti z delovnimi sredstvi, niti z delovnim predmeti in niti z delovno silo, moremo uvrstiti npr. prevozne storitve, poštno, telefonske in brzojavne storitve ali storitve v zvezi z denarnim in plačilnim prometom. Podobno velja za razna popravila delovnih sredstev, čeprav se pri njih onesposobljena delovna sredstva spreminjajo v delovne predmete, ponovno usposobljeno delovno sredstvo pa je pravzaprav proizvod, in ne samo opravljena storitev. O storitvah govorimo tudi, če druga delovna organizacija namesto lastne opravi kako potrebno tehnološko stopnjo na delovnih predmetih.

Kot vidimo, z izrazom storitve označujemo različne dejavnosti, od katerih je odvisen potek poslovnega procesa v delovni organizaciji. Tako opredeljene storitve kot prvine poslovnega procesa delimo na:

a) kupljene storitve in

b) lastne storitve.

Med lastnimi storitvami moremo obravnavati tudi npr. učinke dejavnosti v nabavnem, tehničnem, prodajnem ali kakem drugem oddelku, če jih povezujemo s končnimi proizvodi dane delovne organizacije. Takšen vidik storitev pride zlasti do veljave pri obračunu med temeljnimi organizacijami združenega dela v okviru delovne organizacije.

Toda če bi kupljene in lastne storitve razumeli samo v že nakazanem smislu, še ne bi izčrpali celotne vsebine pojma storitev.

Marsikatera delovna organizacija ima ustrezna delovna sredstva, delovne predmete in tudi delovno silo, vendar ne more pričiti s proizvodnim procesom, dokler ne razpolaga s kakim patentom ali licenco. Potemtakem je tudi patent ali licenco treba upoštevati med storitvami, vendar ima tokrat storitev precej dolgoročen značaj. Ni pa končno nujno, da bi bilo vprašanje kake iznajdbe urejeno s pravnega vidika; dovolj je, da iznajdba obstaja in da se je delovna organizacija poslužuje.

Končno sodijo med storitve tudi tiste, ki se skrivajo za tako imenovanimi zagonskimi naložbami (zagonskimi stroški), brez katerih nova delovna organizacija sploh ne bi mogla začeti poslovnega procesa. Mednje spadajo splošni stroški delovne organizacije v gradnji, stroški za študije in raziskovanja splošnega značaja, stroški za izdelavo splošnega programa in glavnega načrta, stroški za vzgojo osebja do začetka obratovanja, odkupnine in odškodnine ter obresti za dolgoročne kredite, ki so obračunane za dobo do

začetka rednega odplačevanja. Ti stroški ne vstopajo v nabavno vrednost posameznih delovnih sredstev, prav tako pa tudi ob času nastanka ne bremenijo proizvodnje, ker je takrat sploh še ni. Za njimi se skriva dejavnost, opravljena v času, ko še ni bilo rednega procesa, je pa v zvezi s prihodnjim proizvodnim procesom, ki bo potekal v daljšem časovnem razdobju. Spet imamo opravka z nekakšnimi storitvami z dolgoročnim značajem.

Iz navedenega sledi, da imajo nekatere storitve, ki se pojavljajo kot prva poslovna procesa, kratkoročen značaj, nekatere pa dolgoročen značaj.

Tudi pri storitveni delovni organizaciji se pojavljajo storitve kot prvine tamkajšnjega poslovnega procesa. Povsem očitno je, da moramo razlikovati storitve kot prvine poslovnega procesa od storitev kot učinka poslovnega procesa.

131 potroški storitev in njihovo ovrednotenje

Ker storitve nimajo materialne oblike, bi utegnili meniti, da so porabljene istočasno kot so opravljene. Takšna ugotovitev pa le ne bi bila povsem primerna, ker se moramo vedno vprašati pri katerem poslovnem procesu nastopajo kot njegova prva oziroma na katera razdobja se nanašajo. Tedaj pa je treba razlikovati med storitvami kratkoročnega značaja in storitvami dolgoročnega značaja.

Storitve kratkoročnega značaja so porabljene že ob samem nastanku. Drugače je s storitvami dolgoročnega značaja. Te so dalj časa v zvezi s poslovnim procesom in smemo domnevati, da se porabljajo le postopoma. Vrednostno obravnavanje storitev to dejstvo mnogokrat odkrije, lahko ga pa tudi zakrije.

Z vrednostnega vidika se storitve kratkoročnega značaja pojavljajo kot strošek takoj in v celoti. Glede na to so podobne delovnim predmetom, ki vrednostno v celoti vstopajo v nastajajoči proizvod. Nasprotno so storitve dolgoročnega značaja podobne delovnim sredstvom. Toda za delovna sredstva smo že rekli, da jih delovna organizacija more pridobiti tudi z najemom. Isto velja sedaj za dolgoročne storitve. Delovna organizacija npr. lahko daje odškodnino za uporabo kakega patenta sproti, čeprav ga uporablja zelo dolgo. Patent, ki ga je sicer mogoče uporabljati dolgoročno, se nato z vrednostnega vidika pojavlja kot povsem kratkoročna storitev. Drugače je seveda, če delovna organizacija odkupi patent ali licenco. Pri odkupu patenta delovna organizacija z enkratnim izplačilom pridobi pravico do avtorjeve lastnine na določeni iznajdbi zaradi njene večletne uporabe. Pri odkupu licence pa delovna organizacija z enkratnim izplačilom pridobi pravico do večletne uporabe s patentom zaščitene iznajdbe. Odkupljene patente in licence je seveda treba amortizirati. Isto velja za zagonске naložbe. To pa pomeni, da se le pri odkupljenih patentih, licencah in drugih pravicah ter pri zagonških naložbah pojavlja razlika med njihovo nabavno vrednostjo in stroškom amortizacije; pri tem le zadnji kolikortoliko nakazuje potrošek storitve v posameznem obračunskem razdobju.

Naše delovne organizacije amortizirajo patente, licence in druge pravice časovno ali funkcionalno. Delovna organizacija se poslužuje časovnega amortiziranja, če si je pridobila kakšno pravico za določeno število let ne glede na število proizvodov, pri katerih jo bo uporabljala, ali če je upravičena domneva, da jo bo mogoče uporabljati le določeno število let. Nasprotno se delovna organizacija poslužuje funkcionalnega amortiziranja, če si je pridobila kakšno pravico le za proizvodnjo določenega števila proizvodov

ne glede na časovno razdobje, v katerem jih bo proizvedla, ali če je upravičena domneva, da jo bo mogoče uporabljati le pri proizvodnji določenega števila proizvodov.

Zagonske naložbe pa je treba amortizirati časovno, in sicer največ v 10 letih ali vsaj v roku vračila ustreznega dolgoročnega kredita.

Vprašanja za razpravo o točki 13

1. Ali so storitve kot prvina poslovnega procesa porabljene takoj, ko začno nastopati?
2. V čem je razlika med patenti in licencami? Ali v zvezi z njihovo vključitvijo v poslovni proces vedno dolgoročno vežemo denarna sredstva? Kaj so zagonske naložbe? Kaj upoštevamo kot njihove potroške?

14 delovna sila

140 vrste dela in delovna sila

O delu govorimo z različnih vidikov. V fizikalnem smislu je delo premaganje upora, ki ga sila telesa opravi na določeni poti; v tem smislu govorimo tudi o delu strojev. V fiziološkem smislu je delo poraba telesne energije ob določenih gibih živega telesa; sedaj ne moremo govoriti več o delu strojev, pač pa še vedno govorimo o delu živine. V psihološkem smislu je delo zavesten napor človeka, da doseže kak cilj; sedaj govorimo samo še o delu človeka in nas zanima, kako doživlja človek delo v nasprotju s počitkom in igro. V gospodarskem smislu pa je delo zavestna, vnaprej premišljena in smotrna človekova dejavnost, ki se opravlja za dosego kakih gospodarskih ciljev; ni torej vsako delo že delo v gospodarskem smislu. Vendar nas v nadaljnjem zanima le tisto delo, ki je podrejeno kakim gospodarskim ciljem, ali še podrobneje, ki je v zvezi z doseganjem gospodarskega cilja delovne organizacije.

Ni dela v gospodarskem smislu brez delavca. Da bi pa delavec lahko delal, mora imeti za vsakokratno delo potrebne fizične in umske lastnosti. O teh delavčevih lastnostih govorimo kot o njegovi delovni sili. Pri poslovnem procesu potemtakem nastopa delavec s svojo delovno silo. O njej bomo pri nadaljnjih izvajanjih govorili kot o prvini poslovnega procesa.

Vsako delo v gospodarskem smislu moremo osvetljevati tudi s fiziološkega in psihološkega vidika. Vsako delo namreč povzroča pri ljudeh, ki ga opravljajo, porabo njihove energije v fiziološkem in psihološkem smislu. Če z gospodarskega vidika govorimo o porabi delovne sile pri poslovnem procesu, moramo hkrati s fiziološkega vidika govoriti o porabi energije v fiziološkem smislu ter s psihološkega vidika o porabi energije v psihološkem smislu. Če torej razlikujemo

a) fizično delo in

b) umsko delo,

navsezadnje le poudarjamo, kakšna poraba delovne sile ali energije prevladuje. Toda razdelitev dela na fizično in umsko delo sploh ni izvedljiva, kajti vsako delo je deloma fizično in deloma umsko delo; vprašanje je le, kateri značaj dela prevladuje. V prvem primeru so pri porabi delovne sile na prvem mestu fizične sposobnosti delavca, pri porabi energije pa energija v fiziološkem smislu. V drugem primeru so pri porabi delovne sile na prvem mestu umske sposobnosti delavca, pri porabi energije pa energija v psihološkem

smislu. Pretiravanje z delom prve vrste prej povzroča fiziološko izčrpanost in pretiravanje z delom druge vrste psihološko izčrpanost. Seveda pa s tem še ni rečeno, da enako delo zahteva enak napor pri vsakem delavcu; napor je odvisen od delovne sile posameznega delavca.

Posledice fizičnega dela navadno vidimo kot predelavo, obdelavo, dodelavo ali prevoz. Pri globljem opazovanju teh posledic pa ugotovimo, da je vsako fizično delo povezano s premeščanjem predmetov. Pri prevozu prihaja do izraza to premeščanje kot sprememba nahajališča predmetov, pri obdelavi, predelavi in dodelavi pa kot sprememba nahajališča njegovih sestavnih delov. Kadar pri proizvodnji delovni predmet spreminja svojo notranjo sestavo, fizične ali kemične lastnosti, to ni neposredna posledica človeškega fizičnega dela, temveč posledica naravnih sil, ki jih je človek postavil v svojo službo. Umsko delo se v delovnih organizacijah pojavlja v več smereh: kot upravljalno-vodstveno, organizacijsko, pisarniško in iznajditeljsko delo.

Razdelitve dela na proizvodno in neproizvodno delo ni mogoče istovetiti z razdelitvijo na fizično in umsko delo. Proizvodno delo vključuje tako fizično kot umsko delo. Tudi neproizvodno delo vključuje poleg umskega dela še fizično delo. Sodba o tem, ali je kako delo proizvodno ali neproizvodno, je odvisna od njegovega razmerja do končnega proizvodnega učinka. V delovnih organizacijah pa navadno napačno označujejo kot proizvodno delo le tisto, ki je najtesneje povezano s tehnološkim procesom in s tem s proizvodom, zanemarjajo pa dejstvo, da je delitev dela v delovni organizaciji pogoj za uresničevanje same proizvodnje v ožjem smislu. Prav tako zanemarjajo dejstvo, da utegne biti tudi s tehnološkim procesom povezano delo neproizvodno, če ni v smotrnem razmerju z ostvarjenim učinkom.

141 potroški delovne sile pri poslovnem procesu

Vse do sedaj obravnavane prvine poslovnega procesa se pri samem poslovnem procesu porabijo ali obrabijo; to v celoti velja za delovno silo. Pač pa ima delovna sila v tem pogledu nekaj posebnosti.

Delovna sila je lastnost ljudi, ki se uveljavlja šele pri poslovnem procesu samem, kajti pred tem je pravzaprav le možnostna lastnost ljudi. Ponašanje delovne sile je deloma podobno ponašanju delovnih sredstev, ki se pri posameznem poslovnem procesu le bolj ali manj obrabijo, nikakor pa ne izginejo, kot npr. delovni predmeti ali večina storitev. Delovna sila se dalje kot lastnost istih ljudi pri poslovnem procesu razvija, izven njega pa obnavlja. Vendar obnavljanje delovne sile ni vedno enako. Z leti ali zaradi kakih posebnih vplivov se delovna sila posameznega človeka tako zmanjša, da ne pride več v poštev kot prвина poslovnega procesa nasploh ali kake njegove pojavne oblike posebej. Tudi v tem torej zasledimo podobnost s ponašanjem delovnih sredstev, ki se sčasoma izrabijo.

Toda na delovno silo ne smemo gledati z istimi očmi kot na mrtvo delovno sredstvo, saj je lastnost živega človeka. Zato moramo razmerje med delavcem in delom osvetljevati kot

- a) delavčevo sposobnost za določeno delo;
- b) delavčev odnos do dela nasploh ter do določenega dela še posebej.

Na delavčevo sposobnost za določeno delo vplivajo njegovo znanje, spretnost, izkušnje, fizična moč, zdravstveno stanje, spol in leta starosti, sposobnost zapažanja, dojemanja, razmišljanja in sklepanja, nadarjenost, stopnja samostojnosti, pazljivosti in podobno. Ne zahteva vsako delovno mesto

enake delavčeve lastnosti. Zaradi tega pa smo dolžni skrbeti, da je postavljen vsak delavec na ustrezno mesto. Le v takem primeru se zmanjšuje razlika med težkim in lahkim delom. Delo, ki je za nekoga težko, ni nujno težko tudi za drugega.

Na delavčev odnos do dela nasploh in do določenega dela še posebej pa vplivajo razne okoliščine osebnega, fiziološkega in psihološkega značaja. Sem spada med drugim urejenost stanovanjskih in družinskih razmer, zadovoljstvo ali nezadovoljstvo z delovnim mestom, zavest o pomembnosti dela ali o njegovi nesmiselnosti, občutek o pravičnosti prejetega osebnega dohodka za opravljeno delo, občutek stalnosti zaposlitve, občutek vzajemnosti s tovariši pri delu, pravilna uporaba pohvale in graje s strani predstojnikov, občutek dobrega varstva pri delu, zavarovanje v primeru bolezni, nesreče ali starosti, prikladna ureditev delovnega mesta in podobno.

Delovna sila kot lastnost ljudi nastopa vedno v povsem določeni povezavi z drugimi prvinami poslovnega procesa. Poraba delovne sile je pa pri določenem delu v načelu opredeljena z:

- a) dolžino trajanja procesa dela in z
- b) intenzivnostjo dela.

Ob drugih nespremenjenih okoliščinah je mogoče doseči določen gospodarski cilj z daljšim trajanjem procesa dela ob manjši intenzivnosti dela ali s krajšim trajanjem procesa dela ob večji intenzivnosti dela. Seveda pa na oboje bistveno vpliva tudi sama delovna sila posameznega delavca. Strokovno bolj usposobljeni delavec bo npr. dosegel isti gospodarski cilj ob isti intenzivnosti dela v krajšem času.

Porabo delovne sile moremo zato le delno primerjati s količino učinkov. Prav tako je kolikortoliko sorazmerna le tista poraba, do katere je prišlo neposredno pri tehnološkem procesu.

142 osebni dohodki in ovrednotenje porabljene delovne sile

Kadar govorimo o potroških delovnih sredstvih, delovnih predmetih, storitvah ali delovne sile, mislimo na bolj ali manj natančno ugotovljive količine teh prvin, ki so bile porabljene ali obrabljene pri poslovnem procesu. Toda te količine moramo ovrednotiti. Medtem ko smo se pri prvih treh prvinah poslovnega procesa posluževali določenih cen, izhajamo pri delovni sili iz določenih postavk osebnih dohodkov. Vendar je razlika pri takšnem preračunu ne samo zunanja, temveč vsebinska. Delavci so upravljalci delovnih organizacij, v katerih delajo, ter jim zato pripada udeležba pri dohodku. S tem seveda še ni rečeno, da delavci prejemajo svoje osebne dohodke šele tedaj, ko je delovna organizacija že ostvarila dohodek. Če je njihovo delo vsebovano v nedokončani proizvodnji ali v zalogi proizvodov, zanj prav tako lahko prejmejo osebne dohodke, vendar ob domnevi, da bodo kasneje pokriti z dohodkom. To pa pomeni, da na znesek osebnih dohodkov le prej ali kasneje vpliva znesek dohodka in da postavke osebnih dohodkov niso nespremenljive. Sicer tudi cene, po katerih je treba obračunavati potroške drugih prvin poslovnega procesa, navsezadnje niso nespremenljive, vendar niso odvisne od zneska dohodka, kar bolj ali manj očitno zaznavamo pri postavkah osebnih dohodkov.

Drugo, na kar je treba opozoriti, pa je dejstvo, da osebne dohodke, ki pripadajo posameznemu delavcu, le ni mogoče povsem povezovati s porabo njegove delovne sile. V takšnem primeru bi namreč moral manj usposobljeni delavec, ki določeno delo opravi z neprimerno večjim naporom, v istem času

prejeti večje osebne dohodke kot delavec, ki je zanj bolj usposobljen. Osebni dohodki delavca torej niso kratko in malo zmnožek porabe njegove delovne sile, odmerjene z dolžino delovnega procesa in z intenzivnostjo dela, z določeno postavko osebnih dohodkov, ki v končni stopnji upošteva dosegljivi dohodek delovne organizacije. Namesto same porabljene delovne sile moramo upoštevati opravljeno delo in iskati čimveč možnosti za uresničitev poznanega načela, po katerem naj vsakdo prejema po svojem delu. V okviru posamezne delovne organizacije je ob drugih danih okoliščinah brez dvoma mogoče v večji ali manjši meri uresničiti to načelo, medtem ko ga v širšem območju v marsičem izmaličuje ravno dejstvo, da se v dohodku zrcalijo tudi izredne razmere na trgu. Ugotavljanje osebnih dohodkov glede na ostvarjeni dohodek torej ni nujno isto kot ugotavljanje osebnih dohodkov glede na opravljeno delo, in to celo v primeru, ko na opravljeno delo ne gledamo samo ozko z delavčevega vidika, temveč širše z družbenega vidika, ko se vprašamo, koliko je družbeno potrebno in priznано.

Kaj potemtakem vpliva na osebne dohodke delavca? Odgovor moremo razčleniti v štiri točke:

- a) delovno mesto in posebnosti samega delavca;
- b) delovni čas in delovni uspeh delavca;
- c) uspeh organizacijske enote, v kateri delavec dela;
- č) uspeh delovne organizacije kot celote.

Oglejmo si postopoma vse te dejavnike!

143 delovno mesto in posebnosti delavca kot podlaga za obračun njegovih osebnih dohodkov

Če naj osebni dohodki, ki jih prejema delavci, sledijo opravljenemu delu, moramo upoštevati dvojce:

- a) za enako delo v enakem času naj bodo obračunani enaki osebni dohodki;
- b) razlike v osebnih dohodkih za različna dela v enakem času naj ustrezajo razlikam pri teh delih.

Iz tega pa že sledi, da obračun osebnih dohodkov posameznega delavca ne sme temeljiti izključno na njegovi strokovnosti ali izobrazbi, temveč mora biti zasnovan najprej na posebnostih delovnega mesta, na katerem dela. Res je mogoče domnevati, da večja strokovnost ali izobrazba pomenita večjo sposobnost, posledica večje sposobnosti pa je navadno večja količina učinkov. Toda obračun osebnih dohodkov, ki bi bil tako zasnovan, bi spodbujal delavce le k pridobivanju večje strokovnosti ali izobrazbe, izbirali pa bi si čim manj zahtevna delovna mesta. Drugače je v primeru, ko je obračun osebnih dohodkov zasnovan na posebnosti dela na delovnem mestu, kajti takšen obračun spodbuja delavce, da si iščejo zahtevnejše delo in da si zanj pridobijo tudi ustrezne delovne sposobnosti.

V vsaki delovni organizaciji je veliko število delovnih mest. Delo na vsakem izmed njih seveda ni enako zahtevno, a tudi ne prispeva enako k uspehu poslovnega procesa. Zaradi tega kaže najprej ugotoviti zahtevnost in pomembnost dela na vsakem izmed delovnih mest, da bi nato pravilno vzpostavili razpore med osebnimi dohodki, ki pripadajo delavcem za delo na teh mestih. Pri tem seveda zanemarimo lastnosti tistih delavcev, ki delajo na posameznih delovnih mestih, saj bi v nasprotnem primeru spet tehtali člo-

veka, in ne delovnega mesta. Zastavljeno nalogo je mogoče opraviti z različnimi metodami, ki jih je mogoče združiti v dve skupini:

a) razvrščanje dela na delovnih mestih v razrede;

b) razčlenjevalno (analitično) ocenjevanje dela na delovnih mestih.

V prvem primeru razvrščamo dela glede na njihovo zahtevnost in pomembnost v tako ali tako število razredov. Postavke osebnih dohodkov za posamezne razrede so določene že pred razvrščanjem in potemtakem pomagajo presoji, ali pa so določene šele kasneje, ko je razvrstitev že opravljena. Namesto pogojnih dinarskih zneskov je seveda mogoče uvesti tudi število točk, ki se razlikujejo po razredih. Pri takšnem celotnem ocenjevanju dela na delovnih mestih navadno ni mogoče mimo pristranskih sodb.

V drugem primeru kaže delo na vsakem delovnem mestu podrobno opisati in nato razčleniti zahteve, ki se pojavljajo na njem. Vsaka od teh zahtev ima svojo težo, izraženo v določenem številu točk, tako da po končanem postopku za vsako delovno mesto vemo, kako je točkovano, s tem pa tudi, kakšni so izhodiščni razponi v osebnih dohodkih za delo na različnih delovnih mestih. Poznani so različni sistemi razčlenjevalnega ocenjevanja dela na delovnih mestih. V letih 1957 in 1958 je npr. enotni sistem ocenjevanja, ki je bil predpisan, razčlenjeval zahteve na delovnih mestih in jim pripisoval največje število točk takole:

A. Zahteve glede znanja in sposobnosti	400	40 %
1. Šolsko znanje — teoretični pouk	70	
2. Strokovnost — praktičen pouk	250	
3. Spretnost	30	
4. Sposobnost vodenja	50	
B. Zahteve glede odgovornosti	190	19 %
1. Odgovornost za pravilno opravljanje dela	130	
2. Odgovornost za delovna sredstva	20	
3. Odgovornost za delovni proces in varnost drugih	150	
4. Odgovornost za opravljanje službe splošnega značaja	190	
C. Zahteve glede napora pri delu	230	23 %
1. Umski napor	60	
2. Napor čutil	40	
3. Fizični napor	100	
4. Napor pri odnošajih z drugimi	30	
D. Zahteve glede pogojev dela	180	18 %
1. Nevarnost prehlada in delo na odprtem	20	
2. Nevarnost nesreče	20	
3. Temperatura	30	
4. Voda, vlaga in kisline	20	
5. Umazanost in prah	20	
6. Plini, para, neugoden vonj	20	
7. Ropot in tresljaji	30	
8. Bleščanje, pomanjkanje svetlobe	20	

Pri vsaki od zgornjih zahtev je bilo mogoče vzpostaviti različne stopnje z različnim številom točk.

Seveda ni treba utemeljevati, da posamezna metoda ne more ustrezati raznovrstnim dejavnostim, ki se opravljajo v prav različnih razmerah. Prav tako je dvomljivo, da bi bilo v okviru posamezne delovne organizacije mogoče enako ocenjevati dela na vodilnih in na izvajalnih delovnih mestih. Kakorkoli si že samostojno izberemo metodo razčlenjevalnega ocenjevanja dela, pa moramo imeti jasne predstave o tem, kakšne posledice utegne imeti različno tehtanje posameznih zahtev. Poudarek na strokovnosti in odgovornosti na delovnih mestih bo nedvomno povečal zanimanje delavcev za strokovno izpopolnjevanje. Poudarek na pogojih dela, se pa ne bo odražal na enak način, prav tako pa verjetno ne bo pospeševal izboljšanje pogojev dela.

Razčlenjevalno ocenjevanje del seveda spet ni nujno vezano na uporabo točk, temveč je izvedljivo tudi s pogojnimi dinarskimi zneski. Tako število točk kot pogojne dinarske zneske je namreč treba v vsakem primeru ovrednotiti glede na možnost, ki jo daje najprej načrtovana in nato ostvarjena delitev dohodka na osebne dohodke. Ob sestavljanju letnega načrta sta v delovni organizaciji poznana tako nova načrtovana vrednost točke kot tudi novi koeficient, s katerim je mogoče pogojne dinarske zneske preračunati na novo načrtovano višino. V tem smislu dohodek vsekakor vpliva na tisto postavko osebnih dohodkov, ki upošteva delovno mesto, na katerem delavec dela. Razčlenjevalno ocenjevanje dela pripomore le k vzpostavljanju izhodiščnih razponov v osebnih dohodkih. Da pa ne bi bili razponi med osebnimi dohodki na različnih delovnih mestih preveliki, je mnogokrat treba ta izhodiščna razmerja popraviti, in sicer tako, da je na vsakem delovnem mestu izven prvotne ugotovitve dodano še določeno število točk (ali določen pogojni dinarski znesek).

Vidimo torej, v čem je pomembnost delovnega mesta pri obračunavanju osebnih dohodkov posameznega delavca. Pripomniti samo še kaže, da na razpore v osebnih dohodkih utegnejo vplivati določila v samoupravnih sporazumih o merilih za razdelitev dohodka in osebnih dohodkov, kakor tudi, da delo na delovnem mestu utegne vključevati različno ovrednotene delovne operacije in da pri obračunavanju osebnih dohodkov ni vedno koristno upoštevati povprečja. Sicer se pa postavke osebnih dohodkov, ki upoštevajo delovna mesta, lahko glase na mesečni ali urni znesek.

Takšne postavke osebnih dohodkov pa nikakor niso edine, s katerimi se srečujemo ob samem začetku. Mnogokrat je namreč treba upoštevati še nekatere posebnosti delavca, ki dela na posameznem delovnem mestu. Poznani so primeri, ko dobiva začetnik manj kot bi mu sicer pripadalo za delo na delovnem mestu, na katerem dela. Prav tako so poznani dodatki za izkušnjo ali za stalnost zaposlitve itd. Razne socialne dajatve, npr. otroški dodatki, pa tako izstopajo iz opredelitve osebnih dohodkov z vidika delovne organizacije.

144 delovni čas in delovni uspeh delavca kot podlaga za obračun njegovih osebnih dohodkov

Ni potrebno posebej utemeljevati, da samo zasedanje delovnega mesta še ne prinaša pravice do osebnih dohodkov. Dejstvo, da delavec dela na njem polni ali samo skrajšani delovni čas, se bo pa vsekakor moralo bistveno odraziti na njegovih mesečnih osebnih dohodkih. Prav tako bodo drugače obračunane nadure in nočne ure kot redne ure v teku delovnega dne. Upoštevaje časa, v katerem posamezen delavec dela na svojem delovnem mestu, se mora torej odraziti tudi v spremembi načelnih razponov v osebnih dohodkih, ki upoštevajo le delovna mesta in nekatere osebne lastnosti delavcev.

Obračunavanje osebnih dohodkov po času je sicer najbolj enostavno, vendar pri njem ni upoštevan uspeh, ki ga delavec dosega. Slab delavec utegne prejeti enake osebne dohodke kot dober delavec na istem delovnem mestu, kar povzroča, da tudi dobremu delavcu splahni volja za učinkovitejše delo. Za takšno obračunavanje osebnih dohodkov je torej potrebna visoka zavest delavcev ali pa zelo razvita kontrola. Neizbežno je le tam, kjer ni mogoče uvesti zadovoljivih meril za delovni učinek, medtem ko je gospodarsko opravičljivo tudi tam, kjer bi upoštevanje delovnega uspeha pri obračunavanju osebnih dohodkov utegnilo škodovati kakovosti proizvodov ali kjer bi velika naglica pri delu povečala nevarnosti, katerim je izpostavljen delavec. Kot posebno podvrsto osebnih dohodkov, ki so obračunani po času, moremo navesti tako imenovana nadomestila za osebne dohodke, ki jih delavec dobi za čas letnega dopusta, državne praznike in podobno. Takšnih nadomestil nikakor ni mogoče obračunavati drugače kot po času. V vseh drugih primerih je pa le koristno poiskati smotno povezavo med delovnim učinkom posameznega delavca in njegovimi osebnimi dohodki. Le v takšnem primeru bo delavec spodbujen, da bo napravil več, kajti s tem si bo v istem delovnem času povečal svoje osebne dohodke.

Obračunavanje osebnih dohodkov po delovnem uspehu posameznega delavca lahko upošteva:

- a) količinski uspeh ali
- b) gospodarski uspeh.

V prvem primeru imamo opravka z akordi in normami, v drugem primeru pa s prelijami (nagradami).

Akordna postavka je vnapij postavljen znesek, ki ga dobi delavec za opravljeno enoto delovnega učinka. Pri tem ni pomemben delovni čas, ki ga delavec porabi. Njegovi osebni dohodki v enoti časa rastejo, če skrajša delovni čas, ki ga porabi za opravljeno enoto delovnega učinka. Vzemimo na primer, da znaša akordna postavka 4.— din za razrez 1 m³ hlodovine; čim več hlodovine delavec razreže, tem večji bodo njegovi osebni dohodki, ki si jih bo zaradi enostavnosti lahko sam izračunal. Obračunavanje osebnih dohodkov po akordnih postavkah je koristno zlasti tam, kjer ni možna kontrola nad delovnim časom. Pomanjkljivo pa je v tem, da utegne zmanjševati kakovost proizvodov ali storitev.

Vključevanje norm v obračunavanje osebnih dohodkov ni tako neposredno in enostavno kot vključevanje akordov, kjer samo proizvedene količine pomnožimo z akordno postavko. Delovne norme delimo na časovne in količinske. Časovna delovna norma je čas, ki je potreben delavcu (ali več delavcem), da izpolni postavljeno nalogo na enoto proizvoda ali storitve določene kakovosti, pri danih organizacijsko-tehničnih pogojih dela. Če mora delavec npr. v 8 urah razrezati 12 m³ hlodovine, je časovna delovna norma 40 minut za 1 m³ razrezane hlodovine. Ta norma se imenuje tudi normativ dela in služi pri načrtovanju števila delavcev ter pri sestavljanju predračunov stroškov za nove proizvode ali storitve. Pri obračunavanju osebnih dohodkov je pomembnejša količinska delovna norma. Z njo označujemo količino proizvodov ali storitev, ki jo doseže delavec (ali več delavcev) v enoti časa pri izpolnjevanju pogoja o določeni kakovosti teh proizvodov in ob danih organizacijsko-tehničnih pogojih dela. Če mora delavec v 8 urah razrezati 12 m³ hlodovine, je količinska delovna norma 1,5 m³ razrezane hlodovine na uro. Za izpolnjevanje te količinske delovne norme bo prejel npr. 6.— din na uro. Če bo delovno normo presegel za 10 %, bo prejel za 10 % večje osebne dohodke. V takšnem primeru bo znesek njegovih osebnih dohodkov povsem enak ob normi ali akordni postavki. Ni pa rečeno, da se mora preseganje norme odraziti v povsem enakem povečevanju osebnih dohodkov. Osebni dohodki za preseganje delovne norme se namreč lahko obračunavajo tudi

po večjem ali manjšem odstotku kot znaša samo preseganje delovne norme. Prav tako je mogoče jamčiti določen znesek osebnih dohodkov ne glede na doseganje norme.

Ker obračunavanje osebnih dohodkov po normah upošteva normalno potrebni delovni čas za opravljeni delovni učinek, se pojavlja vprašanje, kako določiti ta delovni čas. Glede na to, delimo delovne norme na izkustvene in tehnične. Med izkustvene delovne norme v širšem smislu spadajo tako tiste, ki temeljijo na trditvi oseb, ki jih določajo, kakor tiste, ki temeljijo na statističnih podatkih ali na grobem določevanju s časovnimi meritvami, brez razčlenjevanja same operacije na sestavne dele, brez priprav pred začetkom snemanja in brez presojanja ob koncu. Tehnične delovne norme se pa določajo z merjenjem operacij, ki so bile vnaprej razčlenjene na sestavne dele, opravljene so bile priprave pred začetkom snemanja ter presojanje ob koncu. Tehnične delovne norme izhajajo iz najbolj proizvodnega načina dela.

Delovne norme končno lahko zajamejo večje število delavcev, in ne vsakega posebej. V tem smislu delimo delovne norme na posamezne, skupinske in sestavljene.

Posamezne delovne norme so postavljene pri operacijah, ki jih opravlja posamezen delavec na enem stroju. Skupinske delovne norme so postavljene pri operacijah, kjer je potrebno skupno delo več delavcev in je učinek bolje prikazan v skupnem znesku, če že ni to edini možni prikaz učinka. Sestavljene delovne norme so pa končno postavljene pri operacijah, ki jih opravlja posamezen delavec ali skupina delavcev na več strojih.

Premije se razlikujejo od akordov ali norm po tem, da učinek posameznega delavca ni izražen s količino proizvodov ali storitev. Delavcem se obračunajo zaradi njihove vloge pri dvigu proizvodnosti, gospodarnosti itd.

Premije, ki spodbujajo povečanje proizvodnosti, so npr. premije za zmanjšanje načrtovanih vzdrževalnih ur, za zmanjšanje načrtovanih ur prevoza, za tehnične izboljšave in izume, za zmanjšanje načrtovanih zastojev delovnih sredstev itd.

Premije, ki spodbujajo povečanje gospodarnosti, so npr. premije za zmanjšanje načrtovane porabe materiala, za tehnološko disciplino pri uporabi in predelavi materiala, za zmanjšanje stroškov orodja, za zmanjšanje stroškov vzdrževanja, za povečano izrabo zmogljivosti, za prevožene tkm brez velikih popravil itd.

Premije, ki spodbujajo povečanje poslovnosti, so npr. premije za kakovost proizvodov, za pravočasnost (ažurnost) pri poslovanju, za povečano obračanje obratnih sredstev, za prekoračitev načrta prodaje, za zmanjšanje nesreč itd. Razlikovati kaže premijsko osnovo in premijsko stopnjo. Premijska osnova je gospodarski učinek, od katerega je obračunana premija, premijska stopnja pa pove, kolikšen del premijske osnove bo sestavljal premijo.

Premije so posamezne ali skupinske; v vsakem primeru so pa nekakšno dopolnilo akordov in norm.

Kot vidimo, upoštevanje količinskega ali gospodarskega učinka pri obračunavanju osebnih dohodkov mnogokrat temelji na merilih za večje skupine, in ne samo za posameznike. Toda v vseh teh primerih še ne usklajujemo uspeha organizacijskih enot ali delovne organizacije kot celote z osebnimi dohodki delavcev. S tem, ko upoštevam delovni čas in delovni učinek posameznih delavcev, le popravljamo izhodiščna razmerja med osebnimi dohodki. Ne urejamo pa še dokončnega zneska osebnih dohodkov. Če so akordi ali norme obračunane s pogojnimi ali načrtovanimi dinarskimi zneski, to še ni dokončen obračun osebnih dohodkov, ker je ta izvedljiv šele po preteku obračunskega razdobja.

145 uspeh organizacijske enote kot podlaga za obračun osebnih dohodkov delavca

Pomembnost delovnega mesta in nekatere osebne lastnosti delavca, kakor tudi delovni čas in delovni učinek na delovnem mestu še ne morejo izključno odločati o osebnih dohodkih posameznega delavca. O celotni vsoti končno obračunanih osebnih dohodkov delovne skupnosti pa še celo ne morejo odločati. Ta je namreč odvisna od dohodka, ki ga ostvari delovna organizacija. Iz načrtovanega dohodka in njegove delitve pa je mogoče v vsakem razdobju zvedeti za novo vrednost točke ali za novo postavko osebnih dohodkov za opravljeno delo v doslej obravnavanem smislu. Tako je mogoče sproti obračunavati osebne dohodke po delovnem času in delovnem učinku na posameznem delovnem mestu, upošteva je osebne lastnosti delavcev. Takšno obračunavanje navadno poteka povsem neodvisno od vprašanja, ali je delo vsebovano še v nedokončani proizvodnji, v zalogi dokončanih proizvodov ali je vsebovano že v prodajnih proizvodih.

Če v obračunavanje osebnih dohodkov vključujemo uspeh organizacijske enote, v kateri delavci delajo, se pa že vprašamo, kaj je z vidika te enote dokončano. Osebni dohodki, ki pripadajo delovni skupnosti posamezne organizacijske enote, so torej odvisni od učinkov, tj. proizvodov ali storitev, ki so zapustili to enoto. Delavcem te enote so v obračunskem razdobju na razpolago tisti osebni dohodki, ki jih je mogoče razdeliti v okviru enote. Če so ti večji ali manjši od onih, ki ob načrtovanih postavkah upoštevajo delovni čas in delovni učinek na posameznih delovnih mestih, kakor tudi osebne lastnosti delavcev, je za razliko sorazmerno treba popraviti prejšnji obračun.

Uspeh organizacijske enote, ki vpliva na osebne dohodke delavcev, je lahko zasnovan na:

- a) količinskem ali
- b) gospodarskem učinku.

V prvem primeru imamo opravka s tako imenovanim obračunom osebnih dohodkov po enoti učinka, v drugem primeru pa z obračunom osebnih dohodkov na podlagi zmanjšanja stroškov v posamezni organizacijski enoti.

V vsakem primeru pa spodbujamo delovno skupnost organizacijske enote k boljšim uspehom, saj si z njimi delavci povečujejo osebne dohodke. Uspeh organizacijske enote potemtakem vpliva tudi na to, da je v istem obračunskem razdobju vrednost točke pri obračunu osebnih dohodkov drugačna od enote do enote. Če bi v vseh enotah vedno upoštevali le enotno vrednost točke ali enoten odstotek pribitka k prvotno obračunanim osebnim dohodkom, bi zadušili večje prizadevanje ožjih delovnih skupnosti, saj bi se njihovi večji uspehi izgubili v povprečju celotne delovne organizacije.

Obračun osebnih dohodkov po enoti proizvoda je mogoče primerjati z obračunom na podlagi akordov. Njegovo bisto je v tem, da je v vsaki organizacijski enoti postavljen znesek osebnih dohodkov na enoto učinka, pri čemer so vsi tamkajšnji proizvodi ali storitve izražene z enakovrednostnimi (ekvivalentnimi) števili v pogojnih enotah učinka. Z enoto učinka pa nujno ne označujemo količinske enote dejanskega proizvoda ali storitve; enota je lahko tudi norma ura. Če torej delovna skupnost posamezne organizacijske enote v danem obračunskem razdobju več napravi, ji pripadajo tudi večji osebni dohodki. Če je znašala npr. vsota osebnih dohodkov v izhodiščnem razdobju 100.000 din, proizvedenih pa je bilo 5000 kosov, znašajo osebni dohodki na enoto proizvoda 20 din. Delovna skupnost, ki je soudeležena pri tovrstni proizvodnji, bo torej prejela v prihodnje za svoje delo protivred-

nost 20 din za vsako enoto proizvoda. Če bo v naslednjem razdobju izdelala npr. 5500 kosov, in ne samo 5000 kosov, bo za to prejela osebne dohodek $5500 \text{ kosov} \times 20 \text{ din} = 110.000 \text{ din}$.

Glavni pogoji za dobro delovanje takšnega obračunavanja osebnih dohodkov so: določanje primerne enote učinka, pravilen izbor izhodiščnega razdobja, natančno določevanje zneska osebnih dohodkov na enoto učinka v izhodiščnem razdobju, zanesljiv podatek o ostvarjenih učinkih po količini in vrednosti kakor tudi po enotah učinka ter pravilna psihološka priprava delovne skupnosti.

Obračunavanje osebnih dohodkov po enoti učinka ugodno vpliva na boljšo izrabo zmogljivosti delovnih sredstev in s tem na povečanje obsega dejavnosti in zmanjšanje stalnih stroškov na enoto učinka. Toda z druge strani ne spodbuja boljšo izrabo delovnih predmetov. To pa je mogoče doseči le, če se upošteva gospodarski učinek organizacijske enote v obračunavanju osebnih dohodkov.

Vsaka organizacijska enota ima poznane naloge v okviru delovne organizacije; svoje proizvode predaja bodisi drugim enotam bodisi skladišču ali pa jih neposredno prodaja na trgu. Podobno velja za storitve. V vsakem primeru so dokončani proizvodi ali opravljene storitve obračunani po načrtovanih stroških. Če so stroški, nastali pri pridobivanju teh učinkov, manjši kot načrtovani, je vso razliko mogoče preliti v osebne dohodke tamkajšnje delovne skupnosti. Če pa so stroški, nastali pri pridobivanju teh učinkov, večji kot načrtovani, se za toliko zmanjšajo osebni dohodki izpod načrtovanih postavk. Posamezna organizacijska enota potemtakem izboljša svoj uspeh, če zmanjša količino odpadkov z boljšo izrabo materiala, če zmanjša odstotek izmeta in zastoje, izboljša izrabo zmogljivosti delovnih sredstev itd. V nasprotnem primeru seveda poslabša svoj uspeh; isto velja, kadar so proizvodi manj kakovostni in jih preda naslednjim enotam po nižanih cenah. Od ugotovljenega celotnega zneska osebnih dohodkov v posamezni enoti pa odpade na posameznega delavca več, če je v enoti delalo manj delavcev.

Če je proizvedenim proizvodom ali opravljenim storitvam, ki izhajajo iz posamezne organizacijske enote, mogoče priznati cene, ki vključujejo tudi dobiček, pa imamo že opravka z ugotavljanjem dohodka po organizacijskih enotah in ne več samo s popravki tamkajšnjih osebnih dohodkov. Takšne organizacijske enote nastopajo kot temeljne organizacije združenega dela. Njihov dohodek ni več izveden iz dohodka delovne organizacije kot celote, kateremu bi bil prilagojen, temveč je ugotovljen samostojno. Dohodek delovne organizacije kot celote je v takšnem primeru le seštevek dohodkov tamkajšnjih temeljnih organizacij združenega dela. To je pa primer, ki nas v tem delu v podrobnostih še ne zanima.

146 uspeh delovne organizacije kot podlaga za obračun osebnih dohodkov delavca

Iz dosedanjih izvajanj že sledi, da načrtovani uspeh delovne organizacije kot celote vpliva na vrednost točke ali postavke osebnih dohodkov in s tem na znesek osebnih dohodkov, ki so obračunani delavcem za opravljeno delo ne glede na to, ali so že vsebovani v proizvodih, s katerimi delovna organizacija istočasno dosega dohodek. Če sedaj pri obračunavanju osebnih dohodkov upoštevamo ponovno uspeh delovne organizacije, mislimo na možnosti, ki jih odpira ostvarjeni dohodek delovne organizacije kot celote, v primerjavi z načrtovanim dohodkom. Ker je dohodek ostvarjen ob prodaji, ne more vplivati na osebne dohodke, ki so vsebovani še v nedokončani proizvodnji in za-

logi proizvodov. Če pri delitvi tega dohodka dobimo večje osebne dohodke kot so bili prvotno obračunani za opravljeno delo, ki je vsebovano v prodanih proizvodih, je presežek mogoče dodatno obračunati delavcem kot njihovo udeležbo v dobičku. Če pri delitvi tega dohodka dobimo manjše osebne dohodke kot so bili prvotno obračunani za opravljeno delo, ki je vsebovano v prodanih proizvodih, pa obstaja več možnosti, med njimi tudi zmanjšanje prvotnih načrtovanih postavk pri obračunu osebnih dohodkov.

Delovna organizacija utegne iz različnih razlogov doseči večji dohodek kot je bil predviden. Če se prihranki na delovnih sredstvih in delovnih predmetih izražajo že v uspehu organizacijskih enot, se brez dvoma pri uspehu delovne organizacije kot celote pojavljajo dodatno še spremembe prodajnih cen ali prehod iz manj v bolj donosne proizvode. Vse to pa ob koncu vpliva na osebne dohodke, ki jih prejema delavci.

Vprašanja za razpravo o točki 14

1. Kaj razumemo s potroški delovne sile? Od česa so odvisni? Ali lahko na njih zasnujemo obračun osebnih dohodkov posameznega delavca?
2. V čem je pomen delovnega mesta pri obračunu osebnih dohodkov? Kako je mogoče primerjati delo na različnih delovnih mestih in vzpostaviti primerne razpore v osebnih dohodkih delavcev, ki delajo na njih? Kako ravnati, če delavec opravlja na delovnem mestu več delovnih operacij?
3. Zakaj obračun osebnih dohodkov po času ni zadovoljiv? V katerih primerih se mu ni mogoče izogniti?
4. Kakšna je razlika med akordom in normo pri obračunavanju osebnih dohodkov? Kdaj pripada delavcu enak osebni dohodek, če dela na akord ali po normi, kdaj se pa obračunani znesek razlikuje?
5. Ali premije upoštevajo količinski ali gospodarski učinek dela posameznega delavca? Glede na kaj so lahko obračunane? Ali jih je mogoče nadomestiti z drugačnimi metodami obračuna osebnih dohodkov?
6. V kakšnem smislu prinaša uspeh organizacijske enote nove možnosti pri obračunu osebnih dohodkov? Kako je upoštevan količinski in kako gospodarski učinek dela v posamezni organizacijski enoti? Kako lahko organizacijska enota izboljša svoj uspeh, če so njeni proizvodi obračunani po načrtovanih stroških? V čem se razlikuje oblikovanje osebnih dohodkov v organizacijski enoti od tistega v temeljni organizaciji združenega dela?
7. Kako vpliva uspeh celotne delovne organizacije na osebne dohodke posameznega delavca? Ali uspeh celotne delovne organizacije vpliva že na načrtovane osebne dohodke za določeno delo ali šele na ostvarjene osebne dohodke zanj?
8. Ali je vrednost točke pri obračunu osebnih dohodkov v vseh mesecih in v vseh organizacijskih enotah enaka? Zakaj?
9. V čem je pomen samoupravnih sporazumov o merilih za delitev dohodka in osebnih dohodkov?

2 stroški

20 stroški in njihove vrste

200 splošno pojmovanje stroškov in vključevanje osebnih dohodkov

V vsakdanjem življenju mnogokrat govorimo o stroških v zvezi z nečim, kar nas je nekaj stalo. Toda stroški niso istovetni z izdatki. Če delovna organizacija kupi material in ga plača, ima izdatke, toda ne stroškov; stroški se pojavijo šele tedaj, ko material porabi. Prav tako delovna organizacija še nima stroškov tedaj, ko kupi stroj in ga plača; šele amortizacija stroja je strošek. Pojem stroškov je torej tesno povezan s potroški prvin poslovnega procesa, in ne z njihovim nakupom. Pri poslovnem procesu pride do obrabe ali porabe delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile. Stroški pa v načelu niso nič drugega kot cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile pri poslovnem procesu. Izraze potroškov prvin spremenimo v izraze stroškov tako, da jih pomnožimo z nabavnimi cenami ali postavkami osebnih dohodkov.

Vidimo torej, da nam takšna sama po sebi umljiva izvajanja pomagajo razumeti s poslovno-sistemskega vidika, ne samo stroške delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev, temveč tudi stroške delovne sile. S tem pa zadenemo na vprašanje, ali takšna opredelitev stroškov ni v nasprotju z našim dohodkovnim sistemom.

Dohodkovni sistem izhaja iz vodilne misli, da delavci v razmerah, ko obstajata družbena lastnina sredstev in delavsko samoupravljanje, za svoje delo ne prejemajo več vnaprej določene plače, temveč osebne dohodke, ki so sestavni del dohodka delovne organizacije. Osební dohodki so odvisni od dohodka in šele potem, ko je poznan dohodek, je mogoče ugotoviti tudi končni znesek osebnih dohodkov.

Pri izvedbi dohodkovnega sistema pa so le včasih potrebni določeni odmiki od njegove izhodiščne vodilne misli. V proizvodjalnih delovnih organizacijah se del osebnih dohodkov utegne nanašati tudi na nedokončano proizvodnjo in na zalogo proizvodov. V takšnih primerih delovna organizacija še ni dosegla dohodka, iz katerega bi delavci lahko prejeli osebne dohodke. Vendar izplačani osebni dohodki na račun zalog ne pomenijo terjatev do delavcev, saj so bili izplačani za opravljeno delo; so le v zvezi s povsem notranjim obračunom ter bodo pokriti tedaj, ko bo delovna organizacija ostvarila s prodajo ustreznih proizvodov dohodek. Dotlej pa njihovo izplačevanje z denarjem iz okvira obratnih sredstev ustvarja nekakšno terjatev obratnih sredstev do prihodnjega dohodka. Razločevati je torej treba izplačevanje osebnih dohodkov od njihovega pokrivanja z dohodkom. Nikakor pa ne bi bilo mogoče ugotoviti, kolikšni so osebni dohodki, ki jih še ni treba pokriti z ostvarjenim dohodkom, če jih ne bi spremljali od tistega trenutka dalje, ko se pojavljajo

v zvezi s poslovno dejavnostjo delovne organizacije. Ali z drugimi besedami, osebne dohodke je obravnavati tako kot druge stroške, kajti le tako ugotovimo, kolikšen njihov del še ni vsebovan v tistih proizvodih, s katerimi je opredeljen celotni prihodek. Prav tako moremo le tako ugotoviti, kolikšen njihov del kaže povezovati s proizvodi, iz katerih izvira celotni prihodek in jih potemtakem moramo pokriti z ostvarjenim dohodkom.

Če bi delavci v proizvodjalnih delovnih organizacijah prejeli osebne dohodke šele po prodaji proizvodov, bi nastale težave v začetku in pri vsakem povečevanju proizvodnje, kajti tedaj je treba računati s povečevanjem nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov ter s tem opravljenega dela, za katero osebni dohodki še ne bi bili obračunani. Če bi jih delovna organizacija kljub temu obračunala, vendar bi jih hkrati pokrila v obsegu, ki ga dovoljuje takratni dohodek, težave še vedno ne bi izginile. Povečevanje zalog bi še vedno povzročalo v tistem razdobju manjše osebne dohodke posameznega delavca, ker bi morala delovna organizacija z ostvarjenim dohodkom pokriti tudi neizplačane osebne dohodke v povečanih zalogah. Nasprotno bi med zmanjševanjem zalog prejeli delavci večje osebne dohodke brez povečanega dela, kar bi pač bilo težko uskladiti z obračunavanjem osebnih dohodkov po opravljenem delu. Pri proizvodjalnih delovnih organizacijah s sezonsko dejavnostjo ali pri tistih, ki imajo neenakomerno proizvodnjo in enakomerno prodajo ali neenakomerno prodajo in enakomerno proizvodnjo, je zato skoraj neizbežno, da obračunavajo in izplačujejo osebne dohodke ne glede na njihovo sprotno pokrivanje z ostvarjenim dohodkom. Pri drugih delovnih organizacijah to seveda ni nujno.

Pri vseh delovnih organizacijah pa obstajajo poslovno tehnični in poslovno politični razlogi, ki narekujejo, da so po učinkih ločeno poznani med drugim tudi osebni dohodki in ne samo dohodek. Poslovna politika npr. zahteva skrbno bedenje nad pravilnostjo prodajnih cen; delovna organizacija mora v okviru, ki ga postavljajo predpisi, sporazumi ali dogovori, samostojno postavljati in spreminjati prodajne cene, ne pa jih jemati takšne, kakršne so. Če hoče postavljati prodajne cene svojim učinkom, mora dobro poznati stroške, ki odpadejo nanje. Med njimi se pa pojavljajo tudi osebni dohodki, ki jih pričakujejo delavci za opravljeno delo. Večji dohodek, ki ga zajema prodajna cena posameznega učinka, še ni nujno boljši finančni izid kot manjši dohodek, ki ga zajema prodajna cena kakkega drugega učinka, saj ne smemo zanemariti vprašanja, koliko dela je bilo vloženega v vsak učinek. Prav tako večji dohodek, ki ga ob znani prodajni ceni omogoča kak tehnološki postopek pri proizvodnji proučevane vrste proizvodov, še ni boljši finančni izid kot manjši dohodek, ki ga omogoča drugačen tehnološki postopek; pričakovati je mogoče, da bo dana prodajna cena vključevala večji dohodek ob ročnem kot ob strojnem delu, vendar s tem še ni rečeno, da je ročno delo boljše od strojnega, saj ne smemo zanemariti vprašanja, koliko dela je bilo opravljenega v posameznem primeru in kakšne osebne dohodke pričakujejo delavci. Zamisel, da bi v dohodkovnem sistemu pri poslovnih odločitvah uporabljali enoten koeficient dohodka na delovno uro, prav tako ni vedno uporabna. Predvsem je že od samega začetka jasno, da bi v takšnem primeru morali uporabljati koeficient dohodka na neposredno delovno uro, ki je vsebovana v učinku, ali pa na učinke preračunavati tudi posredni delovni čas. Kakršnakoli bi že bila rešitev, ne bi mogli pričakovati, da bi pri vseh učinkih dosegali enak dohodek na delovno uro. Toda kje je potem spodnja meja dohodka, ko vendar vemo, da dohodek še ne izključuje izgube? Kako upoštevati dejstvo, da visokostrokovnemu delavcu pripadajo na delovno uro drugačni osebni dohodki kot navadnemu delavcu, da se razlikujejo osebni dohodki glede na delovna mesta, delovni učinek itd? Kako končno upoštevati

dejstvo, da dohodek ne vključuje samo osebnih dohodkov in da imajo nekateri njegovi sestavni deli stalni znesek, drugi pa ne in da potemtakem ni potrebno, da se povečuje dohodek v istem sorazmerju z obsegom dejavnosti?

Privrženost takšni »čistoči« dohodkovnega sistema samo otežkoča utemeljene rešitve. Zato pač ni drugega izhoda kot da tudi osebni dohodek s poslovnosistemskega vidika pripišemo značaj stroškov. Pri tem se je samo treba odločiti o znesku osebnih dohodkov, ki mu pripisujemo značaj stroškov. Možnosti so brez dvoma različne, saj smo tudi prej ugotovili, da na končni znesek osebnih dohodkov posameznega delavca vpliva več dejavnikov. Osební dohodki glede na delovno mesto in posebnosti samega delavca so npr. že med pridobivanjem učinkov ponovno ovrednoteni, tokrat po opravljenem delovnem času in doseženem uspehu delavca, nato so ob dokončanju učinkov v posamezni organizacijski enoti ponovno ovrednoteni po uspehu te enote, končno pa so ob prodaji učinkov ponovno ovrednoteni še po uspehu celotne delovne organizacije. Stroškovni značaj morejo imeti le osebni dohodki, ki so obračunani po prvih treh vidikih s tem, da je uspeh organizacijske enote zasnovan samo na odmikih od načrtovanih stroškov. O osebnih dohodkih v tem smislu bomo govorili kot o vračunanih (v kalkularnih) osebnih dohodkih. Ostalo so osebni dohodki iz dobička.

201 podrobnejša opredelitev stroškov

Ko smo pojasnili vračunane osebne dohodke kot stroške, se lahko vrnemo k izhodiščni opredelitvi stroškov, po kateri so ti cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile pri proučevanju poslovanju. Ker je poslovni proces vedno usmerjen k doseganju kakega poslovnega učinka, sledi iz te opredelitve tudi:

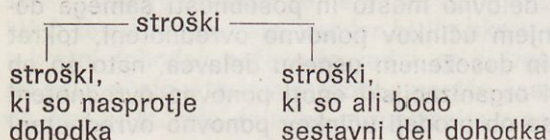
- a) da morajo biti stroški povezani z doseganjem tega poslovnega učinka;
- b) da stroški ne smejo presegati utemeljenega zneska med prizadevanjem za poslovnim učinkom.

Prvo pomeni, da ne moremo govoriti o stroških, če ti ne nastajajo v zvezi s proizvodnjo in prodajo določenih predmetov ali z opravljanjem določenih storitev, ki jih delovna organizacija zaračunava. Drugo pomeni, da ne moremo govoriti o stroških, če ti presegajo utemeljeni znesek. Potemtakem ne moremo govoriti o strošku, če delovna organizacija da kako podporo v dobrodelne namene; v tem primeru namreč ni potroškov, ki bi predvidevali poslovni učinek. Prav tako navsezadnje ne bi mogli govoriti o strošku, če delovna organizacija obračunava amortizacijo od kakih naprav, ki jih nihče ne uporablja več; smiselno bi bila takšna amortizacija le izredni odhodek, čeprav so pod vplivom predpisov rešitve drugačne.

Iz postavljene splošne opredelitve stroškov je vidno, da vključuje med drugim cenovne izraze porabljenih storitev. Če storitve pojmuje v širšem smislu, moramo mednje všteti tudi storitve najrazličnejših državnih in drugih organov, katerih cene so posamezni delovni organizaciji določene povprečno, glede na njeno prodajo ali podobno. V tem širšem smislu se torej kot stroški storitev pojavljajo tudi davki in prispevki skupnosti, s katerimi mora delovna organizacija računati že med samo proizvodnjo in prodajo ali opravljanjem storitev ne glede na ostvarjeni finančni izid. Če pa pojmuje storitve v ožjem smislu, moramo iz njih izločiti tovrstne postavke. V tem primeru moramo seveda opredelitev stroškov razširiti od cenovno izraženih

potroškov delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in storitev še izrečno na tiste poslovne dajatve skupnosti, s katerimi mora delovna organizacija računati že med proizvodnjo in prodajo predmetov ali med opravljanjem storitev ne glede na ostvarjeni finančni izid.

Tako opredeljeni stroški niso več nasprotje dohodka, temveč so delno vključeni vanj, kadar se nanašajo na prodane predmete ali opravljene storitve. V drugo skupino stroškov sodijo tako imenovane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, a tudi osebni dohodki. Nazorno moremo prikazati razčlenitev stroškov takole:



202 stroški in izdatki

Do sedaj smo pojasnili, kaj so stroški. Izdatki so, nasprotno, zmanjšanje denarnih sredstev. Kakšna so potemtakem razmerja med stroški in izdatki?

V načelu poznamo:

- a) stroške, ki ne temeljijo na izdatkih;
- b) stroške, ki so gospodarsko povezani z izdatki;
- c) izdatke, ki ne vodijo k stroškom.

Če dobi delovna organizacija brezplačno delovna sredstva, jih mora ravno tako amortizirati, kot če bi jih kupila. Amortizacija teh delovnih sredstev je strošek, vendar ni bil potreben noben izdatek za pridobitev samih delovnih sredstev. To je primer, ko se pred stroški ne pojavijo izdatki, a jim tudi ne sledijo.

Navadno pa so seveda stroški gospodarsko povezani z izdatki. Vendar razlikujemo več možnosti:

- ba) stroški se pojavijo pred izdatki;
- bb) stroški se pojavijo sočasno z izdatki;
- bc) stroški se pojavijo kasneje kot izdatki.

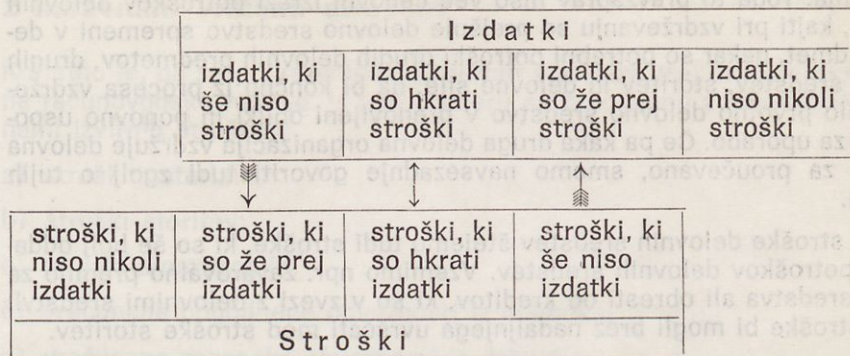
Ko delovna organizacija obračuna prispevke ali članarine, se že pojavi strošek, vendar hkrati z njim še ne plačilo. Zapadlost obveznosti šele sledi in z njo seveda tudi izdatek.

Če delovna organizacija plača storitev takoj, ko je opravljena, se tako rekoč istočasno pojavijo stroški in izdatki.

Največkrat pa ima delovna organizacija prej izdatke kot stroške. Izdatek ima npr. tedaj, ko poravna račun za material, ki je v skladišču, medtem ko se strošek pojavi šele ob porabi tega materiala.

Končno so poznani še izdatki, ki ne vodijo k stroškom. Delovna organizacija je morda kupila kako zemljišče in ga uporablja, vendar se ne amortizira in torej ne povzroča stroškov.

Razmerje med stroški in izdatki lahko nazorno prikažemo takole:



203 načelne ali naravne vrste stroškov

Iz splošne opredelitve stroškov sledijo tele naravne vrste stroškov:

- stroški delovnih sredstev;
- stroški delovnih predmetov;
- stroški delovne sile;
- stroški storitev;
- stroški dajatev skupnosti.

To je pa povsem načelna razvrstitev stroškov, ki ni najprikladnejša. Zane-marja namreč dvoje, in sicer:

- nekatero stroške je mogoče uvrščati v več nakazanih naravnih vrst;
- nekateri stroški nastajajo zaradi notranjih obračunov v okviru delovne organizacije in se z istim zneskom v istem obračunskem razdobju pojavljajo večkrat, čeprav z različnimi nazivi.

Oglejmo si torej težave, ki se skrivajo za izhodiščno razvrstitvijo stroškov po njihovih naravnih vrstah!

Delovna sredstva, ki so sredstva proučevane delovne organizacije, so veči-noma uvrščena med osnovna sredstva, deloma pa tudi med obratna sredstva. Slednje velja za tako imenovani droben inventar. Že iz tega pa je povsem jasno, da cenovni izraz potroškov delovnih sredstev ni enoten. V primeru, ko so delovna sredstva uvrščena med osnovna sredstva, govorimo o amorti-zaciji. Drugače je v primeru, ko so delovna sredstva uvrščena med obratna sredstva. Ne govorimo več o amortizaciji drobnega inventarja, čeprav ima prenašanje njegove vrednosti podoben značaj kot prenašanje vrednosti delovnih sredstev, ki so uvrščena med osnovna sredstva. Preneseno vred-nost drobnega inventarja enako označujemo kot preneseno vrednost mate-riala. Delovna sredstva, ki jih je proučevana delovna organizacija vzela v najem, pa so med stroški izražena z najemnino.

Vidimo, da so stroški delovnih sredstev sestavljeni iz različnih sestavnih delov. Pri tem se pojavlja še vprašanje, ali najemnina za delovna sredstva ne pomeni stroška storitve, tj. storitve tiste delovne organizacije, ki je dala proučevani delovni organizaciji svoje delovno sredstvo v najem.

Kot stroške delovnih sredstev smemo označevati tudi stroške njihovega vzdrževanja. Toda to pravzaprav niso več cenovni izrazi potroškov delovnih sredstev, kajti pri vzdrževanju se prejšnje delovno sredstvo spremeni v delovni predmet, nakar so potrebni potroški drugih delovnih predmetov, drugih delovnih sredstev, storitev in delovne sile, da bi končno iz procesa vzdrževanja izšlo prvotno delovno sredstvo v prenovljeni obliki in ponovno usposobljeno za uporabo. Če pa kaka druga delovna organizacija vzdržuje delovna sredstva za proučevano, smemo navsezadnje govoriti tudi zgolj o tujih storitvah.

Toda kot stroške delovnih sredstev štejemo tudi stroške, ki so še bolj oddaljeni od potroškov delovnih sredstev. Vzemimo npr. zavarovalno premijo za delovna sredstva ali obresti od kreditov, ki so v zvezi z delovnimi sredstvi. Takšne stroške bi mogli brez nadaljnega uvrščati med stroške storitev.

Stroški delovnih predmetov kot druga naravna vrsta stroškov vključujejo še nova sporna vprašanja mimo tistih, ki smo jih že nakazali. Zlasti se npr. pojavljajo pri obračunu med posameznimi stopnjami proizvodnega procesa. Če proučujemo vsako tako stopnjo posebej, najdemo pri njej stroške vseh izhodiščnih naravnih vrst, ki so na koncu stopnje zajete v stopenjskem učinku (tj. predmetu ali storitvi). Ta nastopa v naslednji stopnji kot prvina tamkajšnjega proizvodnega procesa in se njegova vrednost pojavlja med stroški delovnih predmetov ali med stroški storitev. Če ne bi omejevali pojava stroškov le na tiste, ki v delovni organizaciji nastanejo prvič, bi pri sicer nespremenjenih okoliščinah celotni stroški rasli s povečanim številom stopenjskih obračunov.

Stroški delovne sile kot naslednja naravna vrsta stroškov prav tako povzročajo nekaj pomislekov. V glavnem z njimi razumemo vračunane osebne dohodke. Toda, ali nimajo takšnega značaja tudi npr. avtorski honorarji, ki jih sicer ni treba pokrivati z dohodkom in jih uvrščamo med stroške storitev? Stroški storitev kot nadaljnja naravna vrsta stroškov so že spet zelo raznoliki. Storitve utegnejo imeti dolgoročen ali kratkoročen značaj. V zadnjem primeru storitev ugasne takoj ob svojem nastanku; njeni porabi tudi ustreza celotna nabavna cena. Drugače je pri storitvah, ki imajo dolgoročen značaj. Vzemimo kot primer patente in licence, ki so uvrščeni med osnovna sredstva. Med stroški se iz njihovega naslova pojavlja amortizacija, podobno kot pri delovnih sredstvih, ki so uvrščena med osnovna sredstva. Drugače je pri licencah, ki si jih delovna organizacija ni pridobila z nakupom, temveč za njihovo uporabo sproti obračunava odškodnino, npr. na podlagi proizvedene količine proizvodov. V tem primeru se med stroški iz njihovega naslova pojavlja nekakšna najemnina, ki pa je prej strošek storitev s kratkoročnim značajem, in ne strošek storitev z dolgoročnim značajem. Toda v praksi storitve niso obravnavane v takšnem širšem smislu. Zato je tudi npr. amortizacija delovnih sredstev skupaj z amortizacijo dolgoročnih storitev obravnavana le kot amortizacija osnovnih sredstev.

Končno imamo še stroške dajatev skupnosti kot zadnjo naravno vrsto stroškov. Te lahko včasih obravnavamo celo kot stroške delovnih sredstev ali delovnih predmetov. To velja npr. za prispevek za uporabo mestnega zemljišča ali vodni prispevek. Pri nekaterih stroških pa ni vedno popolnoma jasno, ali pomenijo stroške dajatev skupnosti ali stroške storitev. To velja npr. za stroške v zvezi s prispevki zbornicam in skupnostim.

Iz navedenega sledi, da kaže izhodiščno razvrstitev stroškov na njihove naravne vrste spremeniti. Da bi bila nova razvrstitev stroškov prikladnejša, je upoštevati le tako imenovane izvirne (originarne, primarne) stroške, ki se pojavljajo ne glede na kasnejši obračun med organizacijskimi enotami v delovni organizaciji. Prav tako bo potrebno rešiti tudi vprašanje, kam uvrstiti tiste stroške, pri katerih obstaja več možnosti.

204 skupine izvirnih stroškov in njihova primerjava z naravnimi vrstami stroškov

Koristno je, da se pri razvrščanju izvirnih stroškov vsaj okvirno naslanjamo na računovodske rešitve. V tem primeru se srečujemo z naslednjimi skupinami izvirnih stroškov:

- a) stroški materiala;
- b) stroški storitev;
- c) stroški amortizacije;
- č) vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka;
- d) vračunane zakonske obveznosti iz dohodka;
- e) vračunani osebni dohodki;
- f) drug vračunani dohodek.

Stroške materiala (pod a) in storitev (pod b) navadno v praksi označujemo kar skupno z izrazom materialni stroški. Z druge strani pa iz stroškov materiala v praksi izločujemo nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga, materiala in odpadkov, kar prikazujemo posebej. Prav tako v praksi posebej prikazujemo prometni davek, ki bi ga sicer smeli vključiti v vračunane zakonske obveznosti iz dohodka.

Če se bomo pri nadaljnjih izvajanjih držali zgornjih skupin stroškov, pa kaže že takoj na začetku opozoriti, da so le stroški tistih skupin, ki smo jih označili z a), b) in c), odštevni od celotnega prihodka pred ugotovitvijo dohodka, kadar se nanašajo na prodane predmete ali opravljene storitve. Nasprotno so tedaj stroški tistih skupin, ki smo jih označili z č), d), e) in f), sestavni del dohodka oziroma smo jih dolžni z njim pokriti.

Če primerjamo te skupine izvirnih stroškov z obravnavanimi naravnimi vrstami stroškov, opazimo naslednja razmerja:

a) Stroški materiala zajemajo:

aa) del stroškov delovnih predmetov (npr. v zvezi s porabo nabavljenega materiala);

ab) del stroškov delovnih sredstev (npr. v zvezi z odpisi drobnega inventarja).

b) Stroški storitev zajemajo:

ba) del stroškov storitev (npr. v zvezi s prevoznimi storitvami);

bb) del stroškov delovnih sredstev (npr. v zvezi z najemninami);

bc) del stroškov delovne sile (npr. v zvezi z avtorskimi honorarji).

c) Stroški amortizacije zajemajo:

ca) del stroškov delovnih sredstev (npr. v zvezi z delovnimi sredstvi kot sestavnim delom osnovnih sredstev);

cb) del stroškov storitev (npr. v zvezi s patenti, licencami in drugimi pravicami kot sestavnim delom osnovnih sredstev).

č) Vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka zajemajo:

ča) del stroškov storitev (npr. v zvezi z zavarovalno premijo);

čb) del dajatev skupnosti (npr. v zvezi s prispevki in članarinami).

d) Vračunane zakonske obveznosti iz dohodka zajemajo glavni del dajatev skupnosti. Morda pa bi v kakšnem prispevku mogli videti tudi strošek storitve.

e) Vračunani osebni dohodki zajemajo glavni del stroškov delovne sile.

f) Drug vračunani dohodek pa zajema v glavnem del stroškov delovne sile, ki ne nosijo oznake osebnih dohodkov.

205 vrste izvirnih stroškov

2050 temelji razvrstitve izvirnih stroškov

Do sedaj smo govorili o skupinah izvirnih stroškov. V vsaki izmed njih se pa srečujemo s posameznimi vrstami izvirnih stroškov. Pojem vrste stroškov je potemtakem ožje opredeljen kot prej, ko smo govorili načelno o naravnih vrstah stroškov. Toda le s takšnim pojmom vrste stroškov se srečujemo v gospodarski praksi.

Kljub tej spremembi pa smo še vedno dolžni vsako vrsto stroškov smotrno povezovati z doseganjem učinkov; v nasprotnem primeru ne bi mogli govoriti o stroških, temveč le o odhodkih ali zneskih, ki jih je treba kako drugače pokriti.

2051 stroški materiala

S stroški materiala razumemo:

a) stroške tistega materiala, ki vstopa v nastajajoče proizvode;

b) stroške goriva in maziva;

c) stroške drugega materiala;

č) stroške energije;

d) stroške drobnega inventarja;

e) stroške kala, razsipa, okvar in razbitja.

Ker pri trgovskih delovnih organizacijah nimamo stroškov pod a), se namesto njih pojavljajo stroški, ki jih označujemo kot:

f) nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga.

Končno sodi v to skupino stroškov še:

g) nabavna vrednost prodanega materiala in odpadkov.

Stroški pod a) nastajajo ob porabi osnovnega in pomožnega materiala, med katerega je mogoče šteti tudi porabljene polproizvode in dele, če so bili kupljeni, in ne proizvedeni v okviru dane delovne organizacije. Porabljene količine so obračunane po drsečih nabavnih cenah, po stalnih nabavnih cenah z upoštevanim odmikom, po zaporednih ali povratnih nabavnih cenah ali kako drugače. Na znesek stroškov pa vpliva tudi količina odpadkov; ker utegne delovna organizacija odpadke prodati ali porabiti pri nadaljnji proizvodnji, njihova vrednost zmanjšuje siceršnjo vrednost porabljenega materiala.

Stroški goriva (pod b) nastajajo tako zaradi porabe goriva v lastni energetski centrali kot zaradi njegove porabe v posameznih prostorih pri ogrevanju. Mazivo pa je potrebno pri strojih, vozilih in podobno.

Stroški drugega materiala (pod c) nastajajo zaradi porabe materiala pri vzdrževanju in čiščenju, pisarniškega materiala, materiala za zavijanje, materiala za zdravstveno varstvo itd. Prav tako je nabavna vrednost časopisov in strokovne literature takoj v celoti prikazana med stroški drugega materiala.

Stroški energije (pod č) so v zvezi s porabljeno elektriko, paro, plinom ali drugo energijo, vendar le, če jih dobavlja kaka druga delovna organizacija. Če pa je energija, ki jo delovna organizacija potrebuje, proizvedena v lastnem obratu, vrednost porabljene energije ni več izvirni strošek. Izvirni strošek je bil v takšnem primeru strošek porabljenega goriva, amortizacije, vračunanih osebnih dohodkov itd.

Stroške drobnega inventarja (pod d) sestavlja pravzaprav amortizacija tega inventarja. Nikjer ni ovir, da delovna organizacija ne bi takoj po oddaji drobnega inventarja v uporabo odpisala kar njegovo celotno nabavno vrednost. Vendar je znesek teh stroškov bolj enakomeren, če se delovna organizacija odloči za postopno prenašanje nabavne vrednosti na stroške. V tem primeru se pač predvidi časovno razdobje, v katerem bo del nabavne vrednosti drobnega inventarja v uporabi vsak mesec prešel na stroške, ali količino proizvodov, ki bo v celoti morala prevzeti nase nabavno vrednost potrebnega drobnega inventarja. Res pa delovna organizacija največkrat odpiše 50 % nabavne vrednosti drobnega inventarja takrat, ko ga dajejo v uporabo, ostalih 50 % pa takrat, ko ni več uporabljen.

Stroški kala, razsipa, okvar in razbitja (pod e) se nanašajo na tovrstne izgube pri materialu, proizvodnji, polproizvodih, dokončanih proizvodih in pri trgovskem blagu. Le če menimo, da so takšne izgube neizbežne, obravnavamo njihove vrednostne izraze med stroški, medtem ko bi jih sicer morali samo med odhodki. Če se ti stroški pojavijo v zvezi s proizvodnjo, polproizvodi ali dokončanimi proizvodi, niso več čisti izvirni stroški, čeprav jih zaradi poenostavitve mnogokrat tako obravnavamo.

Nabavna vrednost trgovskega blaga (pod f), se pojavlja med stroški šele tedaj, ko je blago prodano. Podobno velja za nabavno vrednost prodanega materiala in odpadkov (pod g).

2052 stroški storitev

Stroški storitev so zelo raznoliki in je težko izčrpati vse njihove vrste. Z njimi v glavnem razumemo:

- a) stroške tistih storitev, ki nadomeščajo posamezno proizvodno stopnjo v delovni organizaciji;
- b) stroške popravil in vzdrževanja, če ta dela opravijo drugi;
- c) stroške prevoznih storitev, če prevoze opravijo drugi;
- č) stroške poštnih, telefonskih in brzojavnih storitev;
- d) stroške najemnin (zakupnin);
- e) stroške gospodarske propagande, reprezentance in udeležb na razstavah;
- f) stroške raziskovalnih in svetovalnih storitev;
- g) stroške raznih drugih storitev.

Toda med njimi je mogoče obravnavati tudi nekatere stroške, ki so sicer povezani z izdatki delavcem in bi jih utemeljili kot:

- h) stroške storitev, za kritje katerih prejemajo delavci posebna povračila.

Kot primer stroškov pod a) lahko navedemo beljenje, sukanje, barvanje ali druge stopnje žlahtnenja tkanin, ki jih za proučevanje delovno organizacijo opravi kaka druga. Če bi, nasprotno, ta dela opravila dana delovna organizacija sama, bi se namesto stroškov storitev pojavili stroški ustreznega materiala, amortizacije, vračunanih osebnih dohodkov itd.

Podobna ugotovitev velja tudi za stroške popravil in vzdrževanja (pod b); kot izvirni stroški, ki zajemajo celotno vrednost opravljenega dela, se pojavljajo le, če delo ni opravljeno v okviru proučevane delovne organizacije. Sicer pa lahko na ta način zajemajo tako tiste storitve, ki ohranjajo usposobljenost delovnih sredstev, kot one, ki so npr. usmerjene samo k vzdrževanju snage.

Za stroške prevoznih storitev (pod c) velja isto kot za obe do sedaj obravnavani vrsti storitev. Sicer pa je mogoče tako obravnavati ne samo stroške v zvezi s prevozom materiala, proizvodov in trgovskega blaga, temveč tudi v zvezi s prevozom ljudi, kadar potujejo službeno.

K poštnim, telefonskim in brzojavnim stroškom (pod c) ni treba pripomniti nič drugega, kot da npr. še ne nastajajo zaradi nabave poštnih znamk, temveč šele zaradi njihove porabe; to izhaja že iz splošne opredelitve stroškov.

Stroški najemnin ali zakupnin (pod d) so pravzaprav dopolnilo stroškov, ki nastajajo v zvezi z lastnimi delovnimi sredstvi. Toda, medtem ko so izvirni stroški v zvezi z lastnimi delovnimi sredstvi zajeti na različnih mestih, npr. kot amortizacija, stroški vzdrževanja, stroški zavarovalnih premij, so stroški najemnin zajeti na enem samem mestu, tj. med stroški tujih storitev.

Stroški gospodarske propagande, reprezentance in udeležb na razstavah (pod e) niso nujno v celoti stroški kakih tujih storitev, ker utegnejo vsebovati tudi npr. vrednost lastnih proizvodov. V takšnem primeru niso več čisti izvirni stroški, čeprav jih zaradi poenostavitve še vedno tako obravnavamo. Ker ne nastajajo enakomerno, jih delovne organizacije navadno vračunavajo na podlagi letnega predračuna, medtem ko odmiki od njega ob koncu leta izstopijo med izredne prihodke ali izredne odhodke.

Med stroške raziskovalnih in svetovalnih storitev (pod f) ne vstopajo samo računi za storitve, ki jih opravijo drugi, temveč tudi dela sodelavcev, ki prejemajo avtorske honorarje.

Stroški raznih drugih storitev (pod g) zajemajo npr. stroške zdravstvenih pregledov delavcev, predvojaške vzgoje, sodnih pristojbin itd.

S stroški storitev, za kritje katerih prejemajo delavci posebna povračila (pod h), označujemo npr. dnevnice, terenske dodatke in podobno.

2053 stroški amortizacije

Bistvo amortiziranja smo podrobno osvetljevali že v poglavju o prvinah poslovnega procesa. Zato zadošča, če samo ponovimo, da je amortizacijo mogoče obračunavati na prav različne načine in da je delovna organizacija omejena samo s predpisanimi najmanjšimi stopnjami. Vendar takšna omejitev ne velja za vsako leto posebej. Če npr. delovna organizacija v posameznem letu obračuna večjo amortizacijo, kot bi ustrezala predpisanim najmanjšim stopnjam, sme v naslednjem letu obračunati tudi manjšo amortizacijo kot bi ustrezala predpisanim najmanjšim stopnjam, le da skupna vsota obračunane amortizacije v obeh letih ne sme pasti pod znesek, ki bi ga za obe leti dala najmanjša stopnja.

Amortizacija je obračunana od delovnih sredstev in dolgoročnih storitev, ki sestavljajo osnovna sredstva, ne pa tudi od tistih delovnih sredstev, ki so

kot droben inventar sestavni del obratnih sredstev. Toda če smo bolj natančni, moramo to trditev dopolniti z ugotovitvijo, da amortizacija v praksi ni obračunana od vseh delovnih sredstev in dolgoročnih storitev, ki sestavljajo osnovna sredstva, kakor tudi, da je obračunana od nekaterih osnovnih sredstev, ki jih ne moremo obravnavati kot prvine takratnega poslovnega procesa.

Amortizacija se obračunava od osnovnih sredstev, ki so usposobljena za uporabo ne glede na to, ali se res uporabljajo in ali s tem nastopajo kot prvine določenega poslovnega procesa. V smislu opredelitve stroškov tiste amortizacije, ki je obračunana od osnovnih sredstev izven uporabe, ne bi smeli šteti med stroške, temveč med izredne odhodke. Kot smo že omenili, pa pod vplivom predpisov delovne organizacije ne upoštevajo te gospodarsko jasne rešitve.

Z druge strani amortizacija ni obračunana od vseh osnovnih sredstev, ki se uporabljajo. Mislimo namreč na:

- a) osnovna sredstva, ki ne izgubljajo svoje vrednosti, npr. zemljišča;
- b) osnovna sredstva tistih skupin, ki nimajo več nobene vrednosti;
- c) osnovna sredstva tistih vrst, pri katerih se v smislu predpisov samo opisuje vrednost v breme poslovnega sklada in ne tudi nadomešča njihova vrednost preko amortizacije; sem spadajo npr. suhi doki za gradnjo ladij ali plavajočih dokov, spodnji ustroj železniških prog in poti, predori in mostovži na železniških progah in poteh, valolomi, zemeljski prekopi in nasipi itd.

Sicer pa ni nujno, da bi bila amortizacija ob nespremenjenih osnovnih sredstvih in ob načelno enakomernem letnem amortiziranju v vseh mesecih obračunana enako. Možni so npr. naslednji odmiki:

- a) pri novih obratih, ki svojih zmogljivosti v začetku še ne izrabljajo v celoti; v tem primeru je siceršnja amortizacijo mogoče popraviti s količnikom, ki ga dobimo tako, da primerjamo izrabljeno zmogljivost obrata s celotno zmogljivostjo;
- b) pri delovnih organizacijah, ki imajo neenakomerno dejavnost v teku leta, npr. pri gostinskih, obrtnih in komunalnih delovnih organizacijah; te morejo obračunati večjo amortizacijo v sezonskih mesecih in manjšo v mesecih izven sezone, vendar se mora amortizacija v letnem merilu ujemati z zneskom na podlagi predvidenih letnih stopenj.

Spremembe v stanju osnovnih sredstev, ki so usposobljena za uporabo, se pri obračunu amortizacije upoštevajo s prvim dnem naslednjega meseca po nastali spremembi.

2054 vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka

S pogodbenimi obveznostmi iz dohodka mora delovna organizacija računati ne glede na to, kdaj ostvari dohodek in ali ga sploh ostvari. Zato so sestavni del stroškov. Z dohodkom posameznega razdobja pa jih mora pokrivati nujno v istem znesku kot se tedaj pojavi. Vračunane pogodbene obveznosti se ne morejo več zadrževati v nedokončani proizvodnji ali zalogi proizvodov.

Sicer pa med vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka sodijo:

- a) stroški obresti od kreditov;
- b) stroški opravnin (provizij) in drugih povračil za bančne storitve;

c) stroški v zvezi z zavarovalnimi premijami;

č) prispevki in članarine;

d) druge pogodbenne obveznosti iz dohodka.

Ti stroški nastajajo ne glede na to, kdaj same obveznosti poravnamo, tj. kdaj imamo izdatke.

Med stroški se pojavljajo le obresti od kreditov za osnovna in obratna sredstva (pod a), in ne tudi obresti od kreditov za sredstva skupne porabe. To izhaja pravzaprav že iz opredelitve samih stroškov. Prav tako je iz opredelitve stroškov jasno, da ne moremo obravnavati kot strošek vračilo kredita, čeprav je zajeto skupaj z obrestmi, ki so strošek, v isti letnini (anuiteti).

Opravnine (provizije) in druga povračila za bančne storitve (pod b) so obravnavane med stroški le v primeru, če so v zvezi z gibanjem denarnih sredstev, ki so sestavni del osnovnih ali obratnih sredstev.

Podobno velja za zavarovalne premije (pod c). Sicer pa vračunavanje zavarovalnih premij ni odvisno niti od nastanka obveznosti do zavarovalnice. Praviloma jih je treba poravnati za leto dni vnaprej, kar ustreza tudi zapadli obveznosti do zavarovalnice. Toda vračunane so šele postopoma po mesecih, za katere je sklenjena zavarovalna pogodba.

Med prispevki in članarinami (pod č) najdemo npr. tudi tiste, ki jih predpiše gospodarska zbornica.

2055 vračunane zakonske obveznosti iz dohodka

Načelne ugotovitve o tem, zakaj vračunane zakonske obveznosti iz dohodka štejemo med stroške, kakor tudi, kdaj so pokrite z dohodkom, so povsem enake ugotovitvam v zvezi z vračunanimi pogodbenimi obveznostmi iz dohodka.

Med vračunane zakonske obveznosti iz dohodka spadajo:

a) prispevek za uporabo mestnega zemljišča;

b) vodni prispevek;

c) prispevki, ki so kot obveznost delovne organizacije obračunani v sorazmerju z osebnimi dohodki;

č) druge zakonske obveznosti.

Smiselno pa sodi v to skupino, čeprav je sicer prikazan posebej, še

d) prometni davek.

Prometni davek se med stroški pojavi šele ob prodaji. Vendar kaže opozoriti na dejstvo, da je kot strošek mogoče obravnavati le tisti prometni davek, ki je vključen v prodajno ceno in ni k njej posebej prištet. Prometni davek od prodaje na drobno ni strošek, temveč le od kupca odtegnjena obveznost. Na podlagi predpisov ga mora delovna organizacija pri prodaji na drobno prišteti k siceršnji prodajni ceni, vendar ne vstopa niti med prihodke niti med stroške. Siceršnja prodajna cena je le podlaga za njegov obračun in potem za odvod.

2056 vračunani osebni dohodki

V poglavju o prvinah poslovnega procesa smo že v načelu pojasnili, da vsi osebni dohodki, ki jih prejema delavci, niso stroški; izločiti moramo tiste

osebne dohodke, ki izhajajo iz kasnejše delitve dohodka ali dobička. Res je pa ta njihov del odvisen tudi od začetne vrednosti točke ali dinarskih postavk osebnih dohodkov. Če so sproti obračunani osebni dohodki ob drugih nespremenjenih okoliščinah večji, bo seveda manjša možnost za kasnejšo delitev presežka kot če so sproti obračunani osebni dohodki ob drugih nespremenjenih okoliščinah manjši. Toda za sproti obračunane osebne dohodke morajo proizvodne delovne organizacije večinoma imeti na razpolago denarna sredstva iz obratnih sredstev, da jih plačajo, če se namreč nekaj časa zadržujejo v nedokončani proizvodnji in nato v zalogi proizvodov. Nasprotno imajo osebni dohodki iz presežka vedno kritje v ostvarjenem dohodku.

Vsi osebni dohodki se ne sklicujejo na opravljeno delo, čeprav imajo v njem navsezadnje svoj izvor. Razlikovati namreč moramo:

- a) osebne dohodke za opravljeno delo z dodatki;
- b) nadomestila osebnih dohodkov.

Osebni dohodki za opravljeno delo so obračunani glede na delovno mesto, čas in učinek, upoštevajoč tudi morebitni uspeh organizacijske enote v že pojasnjenih okvirih. Dodatki na te osebne dohodke pa pripadajo delavcem za nadurno delo ter delo v dneh tedenskega počitka in praznikov, kakor tudi za nočno delo v rednem delovnem času, v nadurnem delovnem času, v dneh tedenskega počitka in praznikov. Končno sodijo semkaj tudi razni drugi dodatki, npr. dodatki za stalnost zaposlitve.

Nadomestila osebnih dohodkov za neopravljeno delo so obračunana po večmesečnem povprečju osebnih dohodkov posameznih delavcev. Delavcem pripadajo za letne dopuste, državne in narodne praznike, prekinitve in zastoje dela, plačane izredne dopuste do 7 dni v letu, odstranitve z dela po odločbi podjetja itd.

Do sedaj obravnavana nadomestila osebnih dohodkov so vračunana ter jih mora delovna organizacija končno pokriti z ostvarjenim dohodkom. Z vidika posameznega delavca pa s tem še niso izčrpana vsa nadomestila osebnih dohodkov, ki mu pripadajo. Zavod za socialno zavarovanje npr. preko delovne organizacije izplačuje nadomestila osebnih dohodkov med bolezenskim dopustom ali med oskrbo obolelega ožjega družinskega člana, za izgubo zaradi skrajšanega delovnega časa po zdravniški odločbi, za porodniške dopuste, oskrbo otrok itd. Drugi organi pa npr. preko delovne organizacije izplačujejo nadomestila osebnih dohodkov za orožne vaje, za delovanje v državnih, vojaških ali drugih organih, za odstranitve z dela po odločbi drugih organov itd. Takšna nadomestila osebnih dohodkov seveda niso sestavni del vračunanih osebnih dohodkov, niti sestavni del osebnih dohodkov nad vračunanim zneskom v obrazloženem smislu.

Kot vračunani osebni dohodki ne štejejo npr. terenski dodatki ali nadomestila za ločeno življenje. Isto velja za otroške dodatke.

Kadar govorimo o osebnih dohodkih, mislimo vedno na njihov kosmati znesek, ki vključuje:

- a) čiste osebne dohodke;
- b) prispevek iz osebnih dohodkov iz delovnega razmerja;
- c) prispevek za socialno zavarovanje;
- č) prispevek za zaposlovanje.

Ti prispevki so sestavni del osebnih dohodkov, ki pripadajo delavcem. Obračunani so od zneska kosmatih osebnih dohodkov po odstotkih, ki se večkrat spreminjajo. Ob izplačilu osebnih dohodkov delavcem, te prispevke delovna organizacija odtegne in jih odvede tja, kamor po predpisih sodijo. Delavci potemtakem prejmejo na roke le čiste osebne dohodke.

2057 drugi vračunani dohodek

V to skupino stroškov spadajo naslednji:

- a) zaslužki, ki ne štejejo v smislu predpisov kot osebni dohodki;
- b) štipendije;
- c) stroški strokovnega izobraževanja.

Kot primer zaslužkov, ki ne štejejo kot osebni dohodki (pod a) naj navedemo provizije trgovskim potnikom, nagrade vajencem, nagrade za delo študentov in dijakov srednjih strokovnih šol na praksi, nagrade tujim študentom, plače tujim delavcem na podlagi mednarodnih sporazumov o izmenjavi, osebni prejemki iz civilno-pravnega razmerja, razlike med osebnimi dohodki v državi in tujini za delavce, zaposlene v tujini itd.

Štipendije (pod b) prejemajo študenti in dijaki srednjih šol, ki naj bi se kasneje vključili v delovno organizacijo.

Stroški strokovnega izobraževanja (pod c) pa nastajajo pri že zaposlenih delavcih.

Vprašanja za razpravo o točki 20

1. Zakaj stroški ne morejo izključevati sestavnih delov dohodka? Katere osebne dohodke je mogoče obravnavati kot stroške, katere pa kot udeležbo pri dobičku?
2. Ali je vsak cenovno izraženi potrošek prvin poslovnega procesa že strošek?
3. V čem je razlika med stroški in izdatki? Ali se pojavljajo stroški istočasno kot izdatki? Ali je vsak strošek povezan z izdatkom in vsak izdatek s stroškom?
4. Ali so vsi stroški, s katerimi se srečujemo v delovni organizaciji, tudi izvirni stroški?
5. Ali tako imenovani materialni stroški vključujejo tudi stroške v zvezi z energijo in drobnim inventarjem? Kdaj je strošek v zvezi z električno energijo izviren in kdaj izveden strošek? Kakšna vrednost drobnega inventarja se pojavlja med stroški v posameznem razdobju? Ali so stroški kala, ravsipa, okvar in razbitja vedno izvirni stroški?
6. Ali je kot strošek popravi in vzdrževanja mogoče šteti tudi vrednost preureditve? Ali nakup poštnih znamk že povzroča strošek? Ali kot strošek štejeemo tudi vrednost darila, ki je dano v gotovini, v proizvodih ali opravljenih storitvah?
7. Ali je amortizacija obračunana tudi od drobnega inventarja? Ali se tudi patenti in licence amortizirajo? V zvezi s katerimi osnovnimi sredstvi v danem obračunskem razdobju ni obračunana nobena amortizacija kot strošek? Ali mora biti amortizacija ob načelno enakomernem letnem amortiziranju obračunana v enakih zneskih tudi v vseh mesecih posameznega leta?
8. V čem je razlika med pogodbenimi in zakonskimi obveznostmi iz dohodka, ki so sestavni del stroškov? Ali jih moramo pokriti z dohodkom danega razdobja v istem znesku kot so tedaj obračunane?
9. Ali je letnina (anuiteta) strošek? Kdaj je prometni davek strošek za delovno organizacijo in kdaj ne?
10. Ali z osebnimi dohodki razumemo čiste ali kosmate zneske? Ali so stroški tudi osebni dohodki za neopravljeno delo? Ali vsi zneski v izplačilni listi pomenijo stroške za delovno organizacijo? Ali so avtorski honorarji in terenski dodatki sestavni del osebnih dohodkov?

21 stroški po stroškovnih mestih

210 pojmovanje stroškovnega mesta

Ni dovolj vedeti samo, kdaj govorimo o stroških in kakšne vrste stroškov poznamo, temveč tudi, kje stroški nastajajo in zakaj.

Nastanek stroškov je vedno povezan z izvajanjem kakega funkcijskega procesa, npr.:

- a) procesa investiranja;
- b) kadrovskega procesa;
- c) procesa nakupa v ožjem smislu;
- č) procesa pridobivanja učinkov (proizvodnje v širšem smislu);
- d) procesa prodaje;
- e) procesa financiranja.

Tem temeljnim procesom se pridružujejo še drugi spremljevalni, ki jih pa lahko zajamemo kar v okviru upravne dejavnosti.

Vsi ti procesi potekajo na določenih mestih v okviru delovne organizacije. Ker je z njimi povezan nastanek stroškov, govorimo o mestih, kjer jih delovna organizacija izvaja, kot o stroškovnih mestih. To je izhodišče za opredelitev pojma stroškovno mesto. Stroškovno mesto je torej tisto mesto, na katerem nastajajo stroški zaradi izvajanja določene funkcije. Govorili pa bi tudi lahko o:

- a) stroških investiranja;
- b) stroških kadrovske dejavnosti;
- c) stroških nakupa;
- č) stroških pridobivanja učinkov;
- d) stroških prodaje;
- e) stroških financiranja.

V vseh primerih pojmujeemo s stroški cenovno izražene potroške delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile hkrati z morebitnimi poslovnimi dajatvami skupnosti. Toda takšna teoretska razčlenitev stroškov glede na stroškovna mesta vsebuje kopico težav, ki zahtevajo drugačne praktične rešitve.

Če delovna organizacija npr. kupi kako osnovno sredstvo, ne moremo govoriti o stroških investiranja, saj nimamo opravka z nobeno porabo ali obrabo, ki bi jo morali izraziti vrednostno. Če nasprotno kako osnovno sredstvo izdelava v lastni režiji, vse stroške v tej zvezi osvetljujemo kot stroške proizvodnje prihodnjega osnovnega sredstva. Kaj so potemtako stroški investiranja? Ali naj tako razumemo tiste neposredne stroške nabave, ki so vključeni v nabavno vrednost ustreznega osnovnega sredstva kot dodatek k njegovi kupni vrednosti? Toda če se npr. sestavi stroj v lastni delavnici, se stroški sestavljanja še vedno utegnejo pojaviti najprej kot stroški proizvodnje. Končno lahko kot stroške investiranja obravnavamo splošne stroške te dejavnosti. Ti so pri delovni organizaciji, ki še ni pričela z rednim poslovnim procesom, zajeti med tako imenovanimi zagonskimi naložbami (zagonski

stroški) v okviru osnovnih sredstev. V vseh drugih primerih sproti bremenijo učinke ter jih je mogoče obravnavati kot stroške pridobivanja učinkov, čeprav so najprej predstavljeni z nazivom »stroški uprave«.

Stroški kadrovske dejavnosti spet bremenijo učinke, s katerimi nastopa delovna organizacija. Zato bi jih mogli obravnavati kot stroške pridobivanja učinkov, čeprav se najprej pojavljajo pod nazivom »stroški uprave«.

Del stroškov nakupa je vključen v nabavno vrednost materiala. To so neposredni stroški nabave, med njimi se pa spet utegnejo nekateri nanašati na porabo notranjih učinkov in se torej najprej pojavljajo kot stroški pridobivanja teh učinkov. Splošni stroški nabave, nasprotno, po uveljavljeni praksi bremenijo učinke, ki so nakazani v poslovnem predmetu delovne organizacije. Mednje štejemo tako stroške, ki se pojavljajo v samem nakupnem oddelku, kot stroške, ki se pojavljajo v skladišču materiala. To so potemtakem že spet stroški pridobivanja učinkov, čeprav se najprej pojavljajo pod nazivom »stroški uprave«.

Stroške prodaje delimo na neposredne in na splošne stroške. Prvi bremenijo izključno prodane količine, medtem ko drugi bremenijo po uveljavljeni praksi mnogokrat kar vse učinke v razdobju. Med splošne stroške prodaje štejemo tako tiste, ki se pojavljajo v samem prodajnem oddelku, kot tiste, ki se pojavljajo v skladišču proizvodov. V praksi so največkrat predstavljeni kar kot »stroški uprave«.

Med stroške financiranja štejemo obresti od kratkoročnih in dolgoročnih kreditov, a tudi razne splošne stroške v finančnem oddelku. V praksi so pa stroški obresti lahko zajeti tudi v stroških nakupa, pridobivanja učinkov in prodaje. Tako se npr. obresti, ki se nanašajo na zalogo materiala, lahko obravnavajo kot stroški nakupa, obresti, ki se nanašajo na nedokončano proizvodnjo in polproizvode, kot stroški pridobivanja učinkov, obresti, ki se nanašajo na zalogo proizvodov in terjatve do kupcev, kot stroški prodaje, obresti od neodpisane vrednosti osnovnih sredstev kot stroški tistih mest, kjer so osnovna sredstva itd. Drugi splošni stroški v finančnem oddelku pa so v praksi nabavno obravnavani kar kot stroški uprave in potemtakem kot stroški pridobivanja učinkov.

Vidimo torej, da v praksi zajemajo stroške uprave precej več kot bi lahko sodili prvi hip. Navedli smo, da so splošni stroški investiranja, financiranja in kadrovske dejavnosti, mnogokrat pa tudi uprave in prodaje, obravnavani kot stroški uprave. Podobno velja za stroške tehničnega oddelka, ki bi jih pri izhodiščni teoretski razčlembi utegnili zajeti kar neposredno med stroški pridobivanja učinkov in ne šele posredno preko tako imenovanih stroškov uprave.

Kaj so potemtakem stroški pridobivanja učinkov? Na splošno bi rekli, da v prvi stopnji zajemajo le tiste stroške, ki jih posebej ne označujemo kot stroške drugih funkcij ali stroški uprave. V končni stopnji seveda zajemajo vse tiste stroške, ki ne bremenijo neposredno prodanih količin učinkov ali kupljenih količin materiala, drobnega inventarja in osnovnih sredstev ali ki niso začasno razmejeni. Vendar takšna ugotovitev še vedno ne bi bila dovolj izčrpna. Delovna organizacija morda med drugim proizvaja tudi električno energijo in paro za lastne potrebe, pri čemer se brez dvoma pojavljajo stroški pridobivanja teh učinkov. Ker se pa del teh učinkov nanaša na nabavno in prodajno dejavnost, bi morali ustrezne izvedene stroške obravnavati tudi kot stroške nabave in prodaje in ne samo kot stroške pridobivanja učinkov.

Do sedaj smo govorili o funkcijsko opredeljenih stroških, pri čemer smo posamezne funkcije povezovali s stroškovnimi mesti. Takšna izhodiščna razvrstitev stroškov glede na stroškovna mesta pa povzroča v praksi več težav:

- a) stroški, ki jih opredelimo funkcijsko na določen način, so hkrati v mnogih primerih opredeljeni tudi drugače;
- b) stroški, ki se pojavljajo na določenem stroškovnem mestu, delno izvirajo iz nekega drugega stroškovnega mesta;
- c) stroškovna mesta niso opredeljena samo z določeno funkcijo.

V prvem primeru se dotikamo vprašanja začetne razdelitve stroškov po stroškovnih mestih, v drugem primeru njihovega kasnejšega prenašanja med stroškovnimi mesti, v tretjem primeru pa nakazujemo dejstvo, da stroškovnih mest ni mogoče opredeliti samo funkcijsko. Če je stroškovno mesto funkcijsko zaokrožena celota, je to funkcionalnost vedno mogoče jemati širše ali ožje ter potemtakem še ne ustvarja natančnejše podlage za opredelitev stroškovnega mesta. Stroškovno mesto je mnogokrat opredeljeno že s prostorom in je v takem primeru tudi prostorno, ne samo funkcionalno zaokrožena enota. Lahko pa je stroškovno mesto opredeljeno še stvarno, glede na stroškovnega nosilca. Zato moramo izhodiščno opredelitev stroškovnega mesta popraviti. Stroškovno mesto je funkcionalno, prostorno ali stvarno zaokrožena enota v okviru delovne organizacije, na kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.

211 razdelitev delovne organizacije na stroškovna mesta

Iz pravkar podane opredelitve stroškovnega mesta je razviden namen razdelitve delovne organizacije na stroškovna mesta, ki je v naslednjem:

- a) omogočiti popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih;
- b) omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, za katera je nekdo odgovoren.

Prvo nakazuje združevanje stroškov, ki se enako ali podobno gibljejo, drugo pa združevanje stroškov, ki sodijo v pristojnost iste odgovorne osebe.

Število stroškovnih mest v delovni organizaciji je odvisno od njene velikosti, od organizacijskega sestava, načina pridobivanja učinkov in uporabe metod obračuna stroškov. Če dejavnost industrijske delovne organizacije poenostavljeno razdelimo na proizvodno in neproizvodno, lahko govorimo tudi o proizvodnih in neproizvodnih stroškovnih mestih.

Med prva sodijo:

- aa) stroškovna mesta osnovne (glavne) dejavnosti;
- ab) stroškovna mesta stranske dejavnosti;
- ac) stroškovna mesta neindustrijske dejavnosti; navsezadnje pa tudi
- ač) stroškovna mesta pomožne dejavnosti.

Na stroškovnih mestih osnovne dejavnosti poteka dejavnost, zaradi katere je bila delovna organizacija ustanovljena. Učinki teh stroškovnih mest kot celote imajo značaj končnih stroškovnih nosilcev, medtem ko imajo učinki posameznega stroškovnega mesta iz te skupine največkrat le značaj začasnih stroškovnih nosilcev.

Na stroškovnih mestih stranske dejavnosti delovna organizacija prav tako proizvaja, vendar ta proizvodnja ni njen glavni namen, niti ni neizogibno

potrebna osnovni dejavnosti; s stransko dejavnostjo se ukvarja le zato, da bi poslovala bolj smotrno. Stranska dejavnost obsega proizvodnjo embalaže za proizvode osnovne dejavnosti ali proizvodnjo raznih proizvodov iz odpadkov ali stranskih proizvodov osnovne dejavnosti. Vsaka proizvajalna delovna organizacija nima stranske dejavnosti ter potemtakem tudi ne takšnih stroškovnih mest. Sicer pa imajo učinki stroškovnih mest stranske dejavnosti kot celote spet značaj končnih stroškovnih nosilcev.

O stroškovnih mestih neindustrijske dejavnosti govorimo le pri tistih industrijskih delovnih organizacijah, ki se ne ukvarjajo samo z industrijsko proizvodnjo, temveč še npr. z gradbeno, transportno, gostinsko, kmetijsko ali kako drugo dejavnostjo, s katero dopolnjujejo svojo osnovno dejavnost ali zadovoljujejo kake druge potrebe. Delovna organizacija, ki nima industrijske dejavnosti za svojo osnovno dejavnost, temveč gradbeno, transportno, gostinsko, kmetijsko ali kako drugo, bo seveda namesto neindustrijske dejavnosti v ta okvir uvrščala negradbeno, netransportno, negostinsko ali nekmetijsko dejavnost. Neindustrijska dejavnost je pri industrijski delovni organizaciji lahko stalna ali občasna. Učinki teh stroškovnih mest kot celote imajo praviloma značaj končnih stroškovnih nosilcev. Izjemoma seveda utegnejo nastopati tudi kot prvine proizvodnega procesa v osnovni dejavnosti, kar pomeni, da imajo značaj začasnih stroškovnih nosilcev. Če pa neindustrijska dejavnost služi večinoma potrebam osnovne dejavnosti, imamo opravka že s pomožno dejavnostjo.

Pomožna dejavnost praviloma pomaga osnovni dejavnosti, ki brez nje ne bi bila izvedljiva ali pa bi bil njen potek precej otežkočen. Kot stroškovna mesta pomožne dejavnosti naj navedemo energetske centralo (proizvodnja električne energije, pare, plina) in vzdrževalne delavnice. Učinki stroškovnih mest pomožne dejavnosti praviloma nastopajo kot prvine proizvodnega procesa v osnovni dejavnosti, a tudi v stranski in neindustrijski dejavnosti ali kot prvine poslovnega procesa v drugih dejavnostih; potemtakem nimajo značaja končnih stroškovnih nosilcev, temveč začasnih stroškovnih nosilcev. Le v izjemnih primerih delovna organizacija prodaja učinke teh stroškovnih mest; tedaj imajo značaj končnih stroškovnih nosilcev.

Do sedaj smo se zadrževali pri proizvodnih stroškovnih mestih. Med neproizvodna stroškovna mesta pa v praksi sodijo:

- ba) stroškovna mesta nakupne dejavnosti;
- bb) stroškovna mesta upravne dejavnosti;
- bc) stroškovna mesta prodajne dejavnosti.

Medtem ko je učinke prve skupine stroškovnih mest praviloma mogoče izraziti količinsko, te možnosti praviloma ni pri učinkih sedanje skupine stroškovnih mest. Učinki teh stroškovnih mest nastopajo kot prvine procesa v osnovni, stranski in neindustrijski dejavnosti. Zato nimajo značaja končnih stroškovnih nosilcev, temveč začasnih.

Storitvene delovne organizacije imajo lahko prav tako stroškovna mesta osnovne (glavne) dejavnosti, stranske dejavnosti in pomožne dejavnosti, medtem ko se namesto stroškovnih mest neindustrijske dejavnosti pri njih utegnejo pojaviti stroškovna mesta nestoritvene dejavnosti. Toda ta stroškovna mesta je sedaj težje označevati kot proizvodna stroškovna mesta, razen če bi proizvodnjo pojmovali v širšem smislu. Bolje je, če jih označujemo kot stroškovna mesta pridobivanja učinkov; pri tem sledimo uvodni razčlenitvi funkcijskih procesov, ki nam celo omogoča, da se dokopljemo do splošnih oznak, veljavnih tako pri proizvajalnih kot storitvenih delovnih orga-

nizacijah. Res pa ima takšna splošna oznaka stroškovnih mest tudi svoje pomanjkljivosti. Učinki namreč izhajajo tudi iz stroškovnih mest drugih dejavnosti, tj. nakupne, upravne in prodajne dejavnosti.

Trgovske delovne organizacije imajo nekoliko drugače sestavljene skupine stroškovnih mest. Stroškovna mesta osnovne (glavne) dejavnosti so pravzaprav tista, ki smo jih do sedaj označevali kot stroškovna mesta prodaje. Res se pa tudi pri teh delovnih organizacijah v skupini stroškovnih mest pridobivanja učinkov utegnejo pojaviti še stroškovna mesta stranske dejavnosti, netrgovske dejavnosti in pomožne dejavnosti. Nasprotno v skupini drugih stroškovnih mest utegnemo najti samo še stroškovna mesta nakupne in upravne dejavnosti, če že niso stroškovna mesta nabavne dejavnosti kar združena s stroškovnimi mesti prodajne dejavnosti.

Naša nadaljnja izvajanja bodo tako posplošena, da bodo veljavna tako za proizvajalne kot za storitvene in trgovske delovne organizacije.

212 razdelitev izvirnih stroškov na stroškovna mesta

Izvirni stroški so tisti, s katerimi mora računati delovna organizacija kot celota ne glede na notranji obračun med posameznimi stroškovnimi mesti. To so stroški tistih vrst, ki smo jih že obravnavali v okviru skupin stroškov materiala, storitev, amortizacije, pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka, osebnih dohodkov in drugega vračunanega dohodka.

Vzemimo, da te stroške povezujemo z nastajajočimi učinki kot stroškovnimi nosilci. Da bi jih lahko pravilneje razdelili na stroškovne nosilce, jih moramo najprej poznati po stroškovnih mestih. Toda kako jih razdelimo po stroškovnih mestih?

Brez dvoma je stroškovna mesta mogoče tako urediti, da je tudi vsak strošek mogoče pripisati enemu izmed njih. Vendar bi v tem primeru imeli vrsto stroškovnih mest povsem prehodnega značaja, brž ko bi želeli poiskati dejanske povzročitelje stroškov. Strošek kupljene energije je npr. od samega začetka poznan le v znesku za delovno organizacijo kot celoto. Če ta znesek prikažemo v celoti na kakem splošnem stroškovnem mestu, nikakor ne moremo ugotoviti tudi povzročitelja stroška kupljene energije. Energija je namreč bila porabljena na vseh stroškovnih mestih, kamor smo ustrezni strošek dolžni primerno prenesti, in ne kar v okviru celotnosti vseh v začetku skupnih stroškov. Stroške kupljene energije razdelimo na stroškovna mesta, kjer je bila energija porabljena, drugače kot npr. stroške obresti, najemnin ali zavarovalnih premij. Če se želimo izogniti kopičenju podobnih izvirnih stroškov na splošnih stroškovnih mestih ter jih, nasprotno, želimo že od samega začetka prikazati na stroškovnih mestih, kjer so nastali, ugotovimo, da lahko pravzaprav vse izvirne stroške glede na možnost njihove razdelitve po stroškovnih mestih — povzročiteljih uvrstimo takole:

a) v stroške, ki jih je mogoče neposredno zajeti po stroškovnih mestih — povzročiteljih;

b) v stroške, ki jih je mogoče zajeti po stroškovnih mestih — povzročiteljih šele posredno, upošteva je kako podlago za njihovo razdelitev.

Prve stroške bi lahko imenovali neposredne stroške stroškovnih mest in druge posredne stroške stroškovnih mest. Nikakor pa jih ne smemo istovetiti z neposrednimi in posrednimi (splošnimi) stroški končnih stroškovnih nosil-

cev, saj se neposredni stroški posameznega stroškovnega mesta utegnejo z vidika končnega stroškovnega nosilca pojaviti kot posredni (splošni) stroški. Vzemimo za primer samo neposredne stroške na stroškovnem mestu kotlarne.

Med neposredne stroške stroškovnih mest štejemo vse neposredne stroške končnih stroškovnih nosilcev, tj. neposredne stroške materiala in storitev, kakor tudi neposredne osebne dohodke. Toda mednje je šteti tudi npr. stroške goriv in maziv, drobnega inventarja, kala, razsipa, okvar in razbitja drugega materiala, potne stroške, stroške za gospodarsko propagando in reprezentanco, dnevnice in osebne dohodke vodstvenega osebja; v vseh teh primerih so že od samega začetka poznana stroškovna mesta, kjer so stroški nastali.

Posredne stroške stroškovnih mest pa razvrščamo v dve skupini:

ba) v stroške, ki jih je mogoče razdeliti na stroškovna mesta na podlagi kakih stvarnih razdelilnikov;

bb) v stroške, ki jih je mogoče razdeliti na stroškovna mesta le po dogovorjenih podlagah, ki pa morajo biti v vzročni zvezi s samimi stroški.

V prvo skupino sodijo npr. stroški kupljene energije, najemnin, amortizacije ali nadomestil osebnih dohodkov. Stroški kupljene električne energije bi npr. bili najboljše razdeljeni na stroškovna mesta, če bi vsako od njih imelo poseben števec. Sicer je pa stroške pogona strojev mogoče razdeliti glede na število in moč elektromotorjev na stroškovnih mestih, upoštevaše čas njihove uporabe. Stroške razsvetljave je podobno mogoče razdeliti glede na število svetlobnih teles in jakost žarnic na stroškovnih mestih, upoštevaše še čas njihove uporabe. Če je v zgradbi, za katero plačuje delovna organizacija najemnino, več stroškovnih mest, se najemnina razdeli mednje v sorazmerju s površino ali kako drugo podlago. Podobno je obračunano amortizacijo mogoče razdeliti po stroškovnih mestih skladno s tamkajšnjimi osnovnimi sredstvi.

V drugo skupino pa sodijo npr. stroški obresti od kratkoročnih ali dolgoročnih kreditov in stroški zavarovalnih premij; pri njih je neprimerno težje najti podlago za razdelitev na stroškovna mesta. V načelu je podlaga za razdelitev obresti znesek sredstev, ki jih imajo posamezna stroškovna mesta; od njih obračunamo obresti. Če so obresti obračunane od kreditov za osnovna sredstva, torej pri njihovi razdelitvi upoštevamo neodpisano vrednost tistih osnovnih sredstev na različnih stroškovnih mestih, ki so bila kupljena s krediti. Če so obresti obračunane od kreditov za obratna sredstva, pri njihovi razdelitvi upoštevamo višino obratnih sredstev, za katero odgovarjajo posamezna stroškovna mesta, a je krita s krediti. Res pa je mnogokrat težko razlikovati sredstva, ki so v okviru stroškovnih mest krita s kreditom, od sredstev, ki so tamkaj krita s poslovnim skladom ali kako drugače.

Ali sodijo posredni stroški stroškovnih mest v prvo ali v drugo skupino in v kakšnem obsegu se pojavljajo, je odvisno od njihovih posebnosti kakor tudi od razmer v delovni organizaciji, ki morda preprečujejo neposredno zajemanje stroškov po stroškovnih mestih. Čim več stroškov je mogoče neposredno razporediti na stroškovna mesta in čim boljše podlage so izbrane za razdelitev drugih stroškov, tem točnejši bo končno obračun stroškov po stroškovnih nosilcih.

Da bi izvajanja ponazorili, je v preglednici 1 prikazan skrajno poenostavljeni primer obračunskega lista stroškov (OBOL-a). V njem smo upoštevali, da

Obračunski list stroškov (pri vrednotenju po lastni ceni)

Vrste stroškov		Stroškovna mesta	Skupaj	Osnovna strošk. mesta			Pom. strošk. m.		Druga strošk. mesta		
				A	B	C	Delav.	Kotl.	Nakup.	Uprava	Prodaja
Izvirni stroški	Neposredni	Materialni stroški	180.000	60.000	30.000	90.000	—	—	—	—	—
		Osební dohodki	50.000	20.000	10.000	20.000	—	—	—	—	—
		Skupaj neposredni stroški	230.000	80.000	40.000	110.000	—	—	—	—	—
	Posredni	Materialni stroški	25.000	2.600	1.800	2.100	2.000	9.000	500	4.000	3.000
Amortizacija		56.000	15.000	6.000	20.000	3.000	4.000	1.000	5.000	2.000	
Pogodbene obveznosti		12.000	4.000	1.000	4.000	600	700	500	800	400	
Zakonske obveznosti		16.000	5.000	2.000	6.000	800	1.000	200	900	100	
	Osební dohodki	62.000	9.000	12.000	4.000	4.000	3.000	8.000	12.000	10.000	
	Skupaj splošni stroški	171.000	35.600	22.800	36.100	10.400	17.700	10.200	22.700	15.500	
Izvedeni stroški	Pomožna dejavnost	Stroški kotlarne (po kg pare)	—	7.200	3.600	5.800	500	—17.700	100	200	300
		Stroški delavnice (po del. nal.)	—	4.800	2.100	3.000	—10.900	—	—	—	1.000
		Splošni stroški	—	47.600	28.500	44.900	—	—	10.300	22.900	16.800
		Skupni stroški	401.000	127.600	68.500	154.900	—	—	10.300	22.900	16.800
Druga dejav.	Stroški nakupa (po neposr. mat.)	—	3.434	1.717	5.149	—	—	—10.300	—	—	
	Stroški uprave (po neposr. os. d.)	—	9.160	4.580	9.160	—	—	—	—22.900	—	
	Stroški prodaje (po str. pridob. učinkov)	—	6.107	3.279	7.414	—	—	—	—	—16.800	
SKUPNI STROŠKI			401.000	146.301	78.076	176.623	—	—	—	—	

Preglednica 1

47.600	28.500	44.900	10.300	22.900	16.800
20.000	10.000	20.000	180.000	50.000	351.000
238 %	285 %	224,5 %	5.722 %	45,8 %	4.786 %

ima delovna organizacija 8 stroškovnih mest, od tega 3 stroškovna mesta, na katerih poteka temeljni proces pridobivanja učinkov (stroškovna mesta A, B in C), 3 stroškovna mesta druge dejavnosti (nabava, uprava in prodaja) in 2 stroškovni mesti pomožne dejavnosti (delavnica, kotlarna), katerih učinki prehajajo kasneje deloma na prva in deloma na druga stroškovna mesta. Vsi izvirni stroški so v tem obračunskem listu stroškov razdeljeni v neposredne in posredne z vidika končnih stroškovnih nosilcev; zato neposrednih stroškov ni na pomožnih in drugih stroškovnih mestih. Po drugi strani so pa med posrednimi stroški z vidika končnih stroškovnih nosilcev upoštevani tako tisti stroški, ki jih je mogoče neposredno zajeti po stroškovnih mestih, kot tudi tisti, ki jih je mogoče zajeti po stroškovnih mestih šele posredno. V praksi obračunski list stroškov mnogokrat sploh ne zajema neposrednih stroškov, temveč le posredne, tudi jih skoraj nikoli ne postavlja za začetek; vsebina in zaporedje v priloženem obračunskem listu stroškov pa sta izbrana zaradi lažje razumljivosti.

Kot vidimo, je od celotnega zneska 401.000 din izvirnih stroškov, neposrednih stroškov končnih učinkov 230.000 din in posrednih stroškov 171.000 din; ti posredni stroški so se pojavili na stroškovnem mestu A s 35.600 din, na B z 22.800 din, na C s 36.100 din, v delavnici z 10.400 din, v kotlarni s 17.700 dinarji, v nabavi z 10.200 din, v upravi z 22.700 din in v prodaji s 15.500 din.

213 razdelitev stroškov pomožnih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta

Iz nadaljevanja priloženega obračunskega lista stroškov vidimo, da so stroški posameznega pomožnega stroškovnega mesta razdeljeni na druga stroškovna mesta, prav tako pa tudi stroški stroškovnega mesta nakupa, uprave ali prodaje. Preneseni stroški s teh stroškovnih mest na druga stroškovna mesta so izvedeni (derivativni, kompleksni, sekundarni) stroški, saj z vidika delovne organizacije kot celote prav v ničemer ne spreminjajo prvotnega zneska izvirnih stroškov, tj. 401.000 din. Namen takšnega prenašanja stroškov je le ta, da bi mogli ugotoviti skupen znesek splošnih stroškov pridobivanja učinkov, a tudi skupen znesek drugih stroškov na vsakem stroškovnem mestu.

Splošni stroški pridobivanja učinkov (splošni proizvodni stroški, splošni izdelavni stroški, obratna režija) niso sestavljeni samo iz izvirnih stroškov posameznega stroškovnega mesta. Splošni stroški pridobivanja učinkov stroškovnega mesta A npr. še niso izčrpani z zneskom 35.600 dinarjev. Prav tako splošni stroški nakupa, uprave in prodaje še niso izčrpani s tamkajšnjimi izvirnimi stroški, npr. splošni upravni stroški z 22.700 din. Delavnica in kotlarna namreč dajeta svoje učinke vsem drugim stroškovnim mestom ter potencialno stroški, ki se pojavljajo na teh dveh pomožnih stroškovnih mestih v sorazmerju z učinki vstopajo kot izvedeni stroški tako v okvir splošnih stroškov pridobivanja učinkov kot v okvir splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje. Učinke pomožnih stroškovnih mest, ki prehajajo na druga stroškovna mesta, je mogoče:

- a) neposredno izmeriti za vsako stroškovno mesto kot prejemnika posebej;
- b) razdeliti na stroškovna mesta na podlagi kakih stvarnih razdelilnikov ali dogovorjenih podlag.

Kot primer za prvo skupino naj navedemo učinke delavnice, kjer je poznan delovni nalog, kot primer za drugo skupino pa učinke kotlarne, kjer jih je

mogoče razdeliti na stroškovna mesta skladno s tamkaj porabljenimi količinami pare, ki sicer niso točno izračunane, vendar na podlagi tehničnih razdelilnikov domnevane.

Medtem ko učinki pomožnih stroškovnih mest pri razdeljevanju na druga stroškovna mesta ne delajo posebnih težav, je drugače tedaj, ko se sprašujemo, po kakšnih cenah naj jih obračunamo. Če se ne poslužujemo stalnih cen, temveč želimo skladno z učinki razdeliti dejansko nastale stroške, potem nam ti še niso poznani, ko smo na pomožnih stroškovnih mestih zbrali ustrezne izvirne stroške. Delavnica morda prevzema nekaj učinkov kotlarne in kotlarna nekaj učinkov delavnice. Zato ne vemo, kolikšne stroške delavnice razdeliti na druga stroškovna mesta, dokler ne vemo, kolikšni stroški kotlarne odpadejo na delavnico, toda ne vemo, kolikšni stroški kotlarne odpadejo na delavnico, dokler ne vemo, kolikšni stroški delavnice odpadejo na kotlarne. Takšna medsebojna odvisnost stroškov na stroškovnih mestih utegne zavzeti še neprimerno večje razsežnosti, če upoštevamo, da se tudi učinki stroškovnih mest nakupa, uprave in prodaje pojavljajo na pomožnih stroškovnih mestih. Ker razreševanje takšnih vprašanj presega okvire pričujočega dela, bomo pri nadaljnjih izvajanjih poenostavljeno domnevali, da tisto stroškovno mesto, ki daje svoje učinke kakemu drugemu stroškovnemu mestu, od njega ne prejema nobenih učinkov, kakor tudi, da neproizvodna stroškovna mesta ne dajejo nobenih učinkov pomožnim stroškovnim mestom.

Iz priloženega obračunskega lista stroškov (preglednica 1) vidimo, da smo najprej razdelili na druga stroškovna mesta stroške kotlarne 17.700 din, nato pa še stroške delavnice, ki skupaj s prenesenimi stroški kotlarne znašajo 10.900 din.

Tako smo na vsakem izmed stroškovnih mest pridobivanja učinkov ugotovili tamkajšnje splošne stroške. Na stroškovnem mestu A znašajo 47.600 din, od tega odpade na izvirne stroške 35.600 din in na izvedene, tj. na prenesene stroške kotlarne in delavnice 12.000 din. Podobno znašajo na stroškovnem mestu B 28.500 dinarjev, od tega odpade na izvirne stroške 22.800 din in na izvedene 5.700 din. Na stroškovnem mestu C pa znašajo 44.900 din, od tega odpade na izvirne stroške 36.100 din in na izvedene 8.800 dinarjev.

Prav tako smo na vsakem izmed drugih stroškovnih mest ugotovili tamkajšnje splošne stroške. Na stroškovnem mestu nakupa znašajo 10.300 din, od tega odpade na izvirne stroške 10.200 din in na izvedene 100 din. Na stroškovnem mestu uprave znašajo splošni stroški 22.900 din, od tega odpade na izvirne stroške 22.700 din in na izvedene 200 din. Končno znašajo na stroškovnem mestu prodaje 16.800 din, od tega izvirni 15.500 din in izvedeni 1.300 din.

214 ugotavljanje koeficientov dodatka splošnih stroškov

Do sedaj smo v obračunskem listu stroškov pojasnili tiste izvedene stroške, ki izvirajo iz pomožnih stroškovnih mest. Že to nam pa omogoča, da ugotovimo razmerje med splošnimi stroški in neposrednimi stroški. Brez njihovega poznavanja si namreč ni mogoče zamisliti obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih.

Na podlagi obračunskega lista stroškov ugotavljamo med drugim koeficiente dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov na vsakem stroškovnem mestu posebej. Izračunamo jih tako, da znesek tamkajšnjih splošnih stroškov primerjamo s kakim podatkom o neposrednem strošku ali neposrednem

potrošku z vidika stroškovnih nosilcev. Splošni stroški pridobivanja učinkov so npr. primerljivi s podatki o urah dela, strojnih urah ali pa kar s podatkom o neposrednih osebnih dohodkih. V zadnjem primeru bo ugotovljen koeficient dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov na vsakem stroškovnem mestu takole:

splošni stroški pridobivanja učinkov na stroškovnem mestu
neposredni osebni dohodki na stroškovnem mestu

Če koeficient pomnožimo s 100, dobimo odstotek dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov na neposredne osebne dohodke.

V našem primeru so izračunani naslednji:

Koeficient dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov na stroškovnem mestu A:

$$\frac{47.600 \text{ din}}{20.000 \text{ din}} = 2,38 \text{ ali } 238 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Koeficient dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov na stroškovnem mestu B:

$$\frac{28.500 \text{ din}}{10.000 \text{ din}} = 2,85 \text{ ali } 285 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Koeficient dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov na stroškovnem mestu C:

$$\frac{44.900 \text{ din}}{20.000 \text{ din}} = 2,245 \text{ ali } 224,5 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Vidimo, da koeficienti dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov niso na vseh stroškovnih mestih enaki. Z druge strani pa tudi vsi učinki ne prehajajo enakomerno preko vseh stroškovnih mest. Ni npr. vseeno, ali kak učinek izhaja samo iz stroškovnega mesta A ali samo iz B ali samo iz C. Zato ne bi bilo pravilno, če bi izračunali samo kak povprečni koeficient dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov na neposredne osebne dohodke, če se pa koeficienti na različnih stroškovnih mestih utegnejo razlikovati.

Toda na podlagi obračunskega lista stroškov ugotovimo tudi koeficient dodatka splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje. Spet ne bi ravnali prav, če bi vse te splošne stroške združili in poiskali povprečni koeficient dodatka na kak neposredni strošek. Splošni stroški uprave imajo drugačne posebnosti in drugačno vzročno zvezo z neposrednimi stroški kot splošni stroški prodaje. Po drugi strani skupno obravnavanje splošnih stroškov uprave in prodaje zamagljuje predstavo o zadnjih. Podobno velja za splošne stroške nakupa.

Nikakor ne bi bilo smotno, če bi povezovali splošne stroške nakupa z neposrednimi osebnimi dohodki; v takšnem primeru bi večji del splošnih stroškov nakupa odpadel na učinke, ki vsebujejo več dela, in ne več materiala, čeprav splošni stroški nakupa nastajajo zaradi nakupa materiala, in ne zaradi obračunanih osebnih dohodkov. Zato je pravilneje ugotavljati koeficient dodatka splošnih stroškov nakupa, če le-te primerjamo z neposrednimi materialnimi stroški:

splošni stroški nakupa
neposredni materialni stroški

V našem primeru bi bil izračun naslednji:

$$\frac{10.300 \text{ din}}{180.000 \text{ din}} = 0,05722 \text{ ali } 5,722 \% \text{ od neposrednih materialnih stroškov}$$

Če splošne stroške uprave delimo z neposrednimi osebnimi dohodki, dobimo koeficient, ki je potreben pri kasnejši razdelitvi teh stroškov bodisi na druga stroškovna mesta ali na nosilce.

splošni stroški uprave

neposredni osebni dohodki

V našem primeru bi bil izračun naslednji:

$$\frac{22.900 \text{ din}}{50.000 \text{ din}} = 0,458 \text{ ali } 45,8 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Končno se pri izbiri med različnimi možnostmi razdeljevanja splošnih stroškov prodaje utegnemo odločiti npr. za vsoto stroškov pridobivanja učinkov kot podlago. V tem primeru bodo prevzeli večje splošne stroške prodaje tisti učinki, ki imajo večje stroške svojega pridobivanja, tako neposredne kot posredne. Če bi, nasprotno, kot podlago jemali le neposredne osebne dohodke, bi bili preveč obremenjeni učinki, v katere je vloženega več dela in manj materiala, premalo pa učinka, v katerem je vloženega več materiala in manj dela. Koeficient dodatka splošnih stroškov prodaje bo v takšnem primeru torej opredeljen kot:

splošni stroški prodaje

stroški pridobivanja učinkov

V našem primeru bi bil izračun naslednji:

$$\frac{16.800 \text{ din}}{351.000 \text{ din}} = 0,04786 \text{ ali } 4,786 \% \text{ od stroškov pridobivanja učinkov}$$

Stroški pridobivanja učinkov so v obračunskem listu stroškov vidni na stroškovnem mestu A s 127.600 din, na B z 68.500 din in na C s 154.900 din.

Za obračun stroškov po stroškovnih nosilcih v mnogih primerih tako ugotovljeni koeficienti dodatkov povsem zadoščajo. Iz praktičnih razlogov pa je včasih koristno, da splošne stroške nakupa, uprave in prodaje prenesemo na stroškovna mesta pridobivanja učinkov. Le v takšnem primeru je pa mogoče tudi v celoti presoditi obremenitev učinkov na vsakem osnovnem stroškovnem mestu.

Če se poslužujemo prejšnjih izračunov, vemo, da znašajo splošni stroški nakupa 5,722 % od skupnih neposrednih materialnih stroškov; to spoznanje lahko sedaj uporabimo pri ugotovitvi tistega njihovega dela, ki odpade na posamezno osnovno stroškovno mesto, in sicer takole:

na stroškovno mesto A	5,722 %	od 60.000 din	=	3.434 din
na stroškovno mesto B	5,722 %	od 30.000 din	=	1.717 din
na stroškovno mesto C	5,722 %	od 90.000 din	=	5.149 din
				<u>10.300 din</u>

Podobno lahko razdelimo splošne stroške uprave:

na stroškovno mesto A	45,8 %	od 20.000 din	=	9.160 din
na stroškovno mesto B	45,8 %	od 10.000 din	=	4.580 din
na stroškovno mesto C	45,8 %	od 20.000 din	=	9.160 din
				<u>22.900 din</u>

Splošne stroške prodaje pa razdelimo takole:

na stroškovno mesto A	4,786 %	od	127.600 din	=	6.107 din
na stroškovno mesto B	4,786 %	od	68.500 din	=	3.279 din
na stroškovno mesto C	4,786 %	od	154.900 din	=	7.414 din
					<u>16.800 din</u>

S tem smo pojasnili vse navedbe v obračunskem listu stroškov. Opozoriti bi kazalo samo še na to, da po prenosu stroškov iz stroškovnih mest nakupa, uprave in prodaje utegnemo izračun dodatkov na neposredne stroške stroškovnega nosilca poenostaviti. Poenostavitev je v tem, da skušamo vse splošne stroške na posameznem stroškovnem mestu pridobivanja učinkov povezovati le:

a) deloma z neposrednimi materialnimi stroški in

b) deloma z neposrednimi osebnimi dohodki.

Na prvi način je mogoče obravnavati le splošne stroške nakupa, katerih koeficient dodatka je v našem primeru 0,05722 ali 5,722 % od neposrednih materialnih stroškov.

Vse druge posredne stroške, ki se pojavljajo na posameznem stroškovnem mestu, pa lahko seštejemo in jih nato primerjamo s tamkajšnjimi neposrednimi osebnimi dohodki. Tako torej dobimo nov, enotni koeficient dodatka, in sicer:

splošni stroški na stroškovnem mestu (brez nabavnih)

neposredni osebni dohodki na stroškovnem mestu

Če se poslužujemo podatkov iz obračunskega lista stroškov, pridemo do naslednjih podatkov:

za stroškovno mesto A

$$\frac{47.600 + 9.160 + 6.107 \text{ din}}{20.000 \text{ din}} = 3,14335 \text{ ali } 314,335 \% \\ \text{od neposrednih osebnih dohodkov}$$

za stroškovno mesto B

$$\frac{28.500 + 4.580 + 3.279 \text{ din}}{10.000 \text{ din}} = 3,6359 \text{ ali } 363,59 \% \\ \text{od neposrednih osebnih dohodkov}$$

za stroškovno mesto C

$$\frac{44.900 + 9.160 + 7.414 \text{ din}}{20.000 \text{ din}} = 3,0737 \text{ ali } 307,37 \% \\ \text{od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Tako poenostavljene koeficiente dodatka zelo pogosto uporabljajo, zato je uro dela na kateremkoli delovnem mestu mogoče izraziti z zneskom, ki obsega ne samo delavčeve osebne dohodke, temveč tudi ustrezni del vseh splošnih stroškov razen splošnih stroškov nakupa; splošni stroški nakupa so pa po ugotovljenem odstotku vključeni v stalno ceno materiala.

Vprašanja za razpravo o točki 21

1. V čem je pomen razdelitve stroškov po stroškovnih mestih? Kaj razumemo s stroškovnimi mesti pomožne dejavnosti in kaj z neproizvodnimi stroškovnimi mesti?

2. Kaj je neposredni strošek stroškovnega mesta in kaj posredni strošek stroškovnega mesta? Kdaj smo se dolžni pri razdelitvi stroškov na stroškovna mesta posluževati stvarnih razdelilnikov in kdaj dogovorjene podlage?

3. Kaj je obračunski list stroškov in čemu služi? Katere stroške obsega obračun stroškov po stroškovnih mestih?

4. Kaj je koeficient dodatka splošnih stroškov? S čim moremo primerjati splošne stroške pridobivanja učinkov, s čim splošne stroške nakupa, uprave in prodaje? Ali je koeficient dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov na vseh stroškovnih mestih enak?

22 stroški po stroškovnih nosilcih

220 pojmovanje stroškovnega nosilca

Že iz opredelitve stroškov izhaja, da so stroški vedno povezani s poslovnim učinkom. Zato jih pa tudi moramo obračunati z njim. V tem smislu govorimo o stroškovnem nosilcu. Stroškovni nosilci so potemtakem proizvedeni predmeti ali opravljene storitve, zaradi katerih so stroški nastali in s katerimi so tudi povezani. Stroškovni nosilci niso samo učinki, ki jih delovna organizacija prodaja, temveč tudi tisti, ki jih pridobiva za lastne potrebe. Ni nujno, da bi kot stroškovne nosilce obravnavali le dokončane proizvode; lahko obravnavamo tudi njihove sestavne dele. Podobno je s storitvami kot stroškovnimi nosilci. V industrijskih delovnih organizacijah so npr. prav številne storitve pomožnih dejavnosti in raznih služb. Z njimi te delovne organizacije ne nastopajo na trgu. Končno se bodo stroški, povezani s temi stroškovnimi nosilci, pojavili še pri drugih stroškovnih nosilcih, s katerimi nastopajo na trgu.

Vidimo torej, da pri učinkih kot stroškovnih nosilcih razlikujemo:

- a) učinke, ki še ne zapuščajo delovne organizacije;
- b) učinke, ki so namenjeni prodaji.

Prvi so samo začasni stroškovni nosilci, kajti kasneje se vključijo v učinke za prodajo, ki so končni stroškovni nosilci. Pri tem izgubljajo značaj stroškovnega nosilca; cenovni izraz njihovega potroška so spet stroški, vendar ne več izvirni, temveč izvedeni. Učinki za prodajo so nasprotno končni stroškovni nosilci; ti zbirajo vse izvirne in morebitne izvedene stroške, ki so v zvezi z njihovim pridobivanjem. Proizvodi za prodajo se npr. ne vračajo več v proces proizvodnje, temveč na skladišču čakajo na prodajo, če že niso takoj prodani.

Potemtakem stroškovne nosilce delimo na:

- a) začasne stroškovne nosilce;
- b) končne stroškovne nosilce.

Tako pri vzpostavljanju stroškovnih mest kot pri vzpostavljanju stroškovnih nosilcev ne smemo iti v takšno širino, da bi razdelitev stroškov nanje povzročala več stroškov kot bi dajala koristi. Od razmer v vsaki delovni organizaciji je torej odvisno, kaj kaže obravnavati kot stroškovne nosilce. Stroškovni nosilci so lahko:

- a) celotna količina istovrstnih ali sorodnih učinkov (proizvodov ali storitev);
- b) serija učinkov (proizvodov ali storitev), posamezni učinek (proizvod ali storitev) ali del učinka (proizvoda ali storitve).

Prvi primer je zlasti pogost pri množinski proizvodnji, medtem ko je drugi posebnost serijske in posamične proizvodnje.

221 sestava lastne cene

Če vse v razdobju nastale stroške, razen tistih, ki bremenijo kupljene količine materiala, drobnega inventarja in osnovna sredstva ali so začasno razmejeni, obračunamo s tedanjimi učinki, govorimo o njihovi lastni ceni. Sestavni deli njihove lastne cene pa niso razvrščeni tako, kot nakazuje razdelitev stroškov po vrstah, temveč tako, kot dopušča možnost obračuna.

Razlikujemo namreč:

- a) neposredne stroške teh stroškovnih nosilcev;
- b) posredne stroške teh stroškovnih nosilcev, tj. splošne stroške, ki odpadejo nanje.

Takšna razdelitev je zlasti pomembna pri serijskem in posamičnem (individualnem) pridobivanju učinkov, kjer so v začetku poznani le neposredni stroški v zvezi z delovnim nalogom, medtem ko moremo posredne ali splošne stroške šele izračunati s poznanimi koeficienti dodatka. Neposredni stroški že od začetka bremenijo celoto učinkov iz posameznega naloga, medtem ko so obremenjeni s posrednimi ali splošnimi stroški šele preko stroškovnih mest, na katerih poteka pridobivanje učinkov. Pri serijskem pridobivanju učinkov torej nastopa kot stroškovni nosilec količina učinkov iz posameznega naloga. Ker sestavljajo celoten obseg dejavnosti raznovrstni učinki, ki niso v stalnem medsebojnem razmerju, imamo opravka s tako imenovanim obračunom stroškov učinka z dodatki (kalkulacijo stroškov z dodatki, dodatno kalkulacijo stroškov). Šele, če razdelimo stroške istovrstne količine iz posameznega delovnega naloga na količinsko enoto, se lahko poslužujemo delitvenega obračuna stroškov učinka (delitvene kalkulacije stroškov).

Nasprotno pri množinskem (masovnem) pridobivanju učinkov nima posebnega pomena delitev stroškov na neposredne in posredne, razen če želimo posebej poudariti mesta, na katerih se stroški pojavljajo. Sedaj ne nastopajo kot stroškovni nosilci količine učinkov iz posameznih nalogov; stroškovni nosilec je celotna količina učinkov v določenem obračunskem razdobju, ki je tedaj v postopku. Če jo sestavljajo istovrstni učinki (npr. cement, pivo), zadošča, da vse stroške, ki odpadejo nanjo bodisi naenkrat ali postopoma, delimo z dejansko količino. Morda pa jo sestavljajo sorodni učinki, ki so le po snovi istovrstni, medtem ko se razlikujejo po razsežnosti (npr. pločevina, opeka), ali pa sorodni učinki, ki se po snovi med seboj razlikujejo, čeprav so proizvedeni iz istega osnovnega materiala v istem procesu (npr. sladkor in melasa); toda tudi v takšnih primerih imamo opravka z eno izmed metod tako imenovanega delitvenega obračuna stroškov učinka (delitvene kalkulacije stroškov).

Če sestavo lastne cene učinka skrajno poenostavimo, razlikujemo pri njej štiri dele:

1. neposredne materialne stroške (materiala in storitev);
2. neposredne osebne dohodke;
3. splošne stroške pridobivanja učinkov;
4. splošne stroške nakupa, uprave in prodaje.

Neposredni stroški materiala so tisti, ki jih že ob nastanku lahko povežemo z nastajajočim učinkom. Z materialom označujemo osnovni in pomožni ma-

terial. V vlogi materiala nastopajo tudi polproizvodi. V bombažni predilnici je npr. osnovni material bombaž in v bombažni tkalnici bombažna preja.

Z druge strani je npr. v bombažni predilnici pomožni material stročnica, na katero je navita bombažna preja, v bombažni tkalnici pa barve, škrob ali sredstva za impregnacijo.

Neposredni stroški storitev se pojavljajo v tistih primerih, ko poljubno stopnjo (fazo) dela opravi namesto proučevane delovne organizacije kaka druga. V tekstilni industriji so takšne storitve npr. beljenje, sukanje, barvanje ali druge oblike plemenitenja tkanin.

Neposredni osebni dohodki so osebni dohodki na vseh stopnjah pridobivanja učinkov, ne pa tudi vsi osebni dohodki, ki izvirajo iz celotnega procesa pridobivanja učinkov; osebni dohodki v zvezi z notranjim prevozom npr. že nimajo takšnega značaja.

Splošni stroški pridobivanja učinkov nastajajo zaradi pomožnih opravil in jih ne moremo ob času nastanka zajemati po učinkih; prav tako pa obsegajo amortizacijo osnovnih sredstev, kajti preko njih se gibljejo različne vrste učinkov in torej ni mogoče njihove amortizacije že od začetka povezovati s povsem določeno vrsto učinkov. Iz obračunskega lista stroškov je že vidno, da so splošni stroški pridobivanja učinkov sestavljeni iz izvirnih stroškov in iz prenesenih stroškov pomožnih stroškovnih mest. Sicer pa mednje sodijo npr.:

- a) stroški amortizacije osnovnih sredstev pri pridobivanju učinkov;
- b) stroški vzdrževanja in čiščenja naprav pri pridobivanju učinkov;
- c) stroški energije, kurjave, razsvetljave in vode pri pridobivanju učinkov;
- č) stroški raznega materiala in drobnega inventarja pri pridobivanju učinkov;
- d) stroški obresti in zavarovalnih premij za sredstva pri pridobivanju učinkov;
- e) osebni dohodki strokovnega in vodstvenega osebja pri pridobivanju učinkov itd.

Splošni stroški nakupa, uprave in prodaje se pojavljajo izven samega procesa pridobivanja učinkov. Iz obračunskega lista stroškov je že spet vidno, da so sestavljeni iz izvirnih stroškov in iz prenesenih stroškov pomožnih stroškovnih mest. Sicer pa mednje štejejo npr.:

- a) stroški amortizacije osnovnih sredstev v upravi;
- b) stroški vzdrževanja in čiščenja v upravi;
- c) stroški energije, kurjave, razsvetljave in vode v upravi;
- č) stroški raznega materiala in drobnega inventarja v upravi;
- d) stroški obresti in zavarovalnih premij za sredstva v upravi;
- e) stroški gospodarske propagande, reprezentance, plačilnega prometa in poštno-telefonsko-brzojavni stroški;
- f) osebni dohodki strokovnega in vodstvenega osebja v upravi itd.

Če bi lastno ceno učinka z omenjenimi štirimi sestavnimi deli želeli prilagoditi dohodkovnemu sistemu, se seveda srečujemo s težavami, saj z izjemo neposrednih osebnih dohodkov teh delov ni mogoče v celoti obravnavati pred ugotovitvijo dohodka ali iz njegove delitve. Velja naslednja razčlenitev:

Sestava lastne cene

	Materialni stroški in amortizacija	Vračunani dohodek
1. Neposredni materialni stroški	X	(X)
2. Neposredni osebni dohodki		X
3. Splošni stroški pridobivanja učinkov	X	X
4. Splošni stroški nakupa, uprave in prodaje	X	X

Preglednica 2

Prvi hip je morda videti, da so neposredni materialni stroški sestavljeni samo iz materialnih stroškov. Toda to ne drži v primeru, ko obračunavamo stroške kakega proizvoda, pri katerem smo porabili prejšnji polproizvod. Če delovna organizacija tekstilne industrije v svoji tkalnici porabi predivo iz lastne predilnice, nastopa predivo kot izdelovalni material, toda njegova vrednost ni izčrpana samo iz materialnih stroškov, temveč iz vseh vrst stroškov v predilnici, torej tudi iz vračunanih delov dohodka, ki so sedaj samo preneseni na novega stroškovnega nosilca.

Zgornja preglednica nakazuje, kako bi bilo možno lastno ceno razdeliti na dva dela, od katerih bi bil prvi odšteven pred ugotovitvijo dohodka, kadar bi bil v zvezi s prodanimi učinki, drugega pa bi takrat morali pokriti z ostvarjenim dohodkom. Toda ugotovitev vračunanega dohodka, ki ga vključuje lastna cena proizvoda, ne bi zadoščala, saj bi morali poznati posebej znesek vsake vrste pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka, kakor tudi znesek osebnih dohodkov.

Medtem ko je pravkar podana sestava lastne cene povsem običajna pri proizvajalnih in storitvenih delovnih organizacijah, je prvi hip nesprejemljiva za trgovske delovne organizacije. Res pri njih večinoma ni mogoče ugotavljati neposrednih osebnih dohodkov (pod 2); osebni dohodki so sestavni del splošnih stroškov. Prav tako pri njih največkrat ni mogoče razlikovati splošnih stroškov pod 3 od splošnih stroškov pod 4. Kot neposredni materialni strošek se pri njih pojavlja le nabavna vrednost trgovskega blaga. Največkrat pa sploh ni v običaju, da bi k nabavni vrednosti tega blaga priračunavali splošne stroške in s tem ugotavljali njegovo lastno ceno. Toda takšne rešitve nikakor ne morejo zanikati možnosti, da je tudi v trgovini mogoče govoriti o lastni ceni blaga. Prav tako ne morejo zanikati dejstva, da so štirje sestavni deli lastne cene le načelno izhodišče za ugotavljanje lastne cene v posamezni delovni organizaciji, pri čemer bo njihovo število pri proizvajalnih in storitvenih delovnih organizacijah lahko večje, pri trgovskih pa manjše.

222 ugotavljanje lastne cene z delitvenim obračunom stroškov

Pri izvajanjih o lastni ceni smo pravzaprav že nakazali tri različne metode njenega ugotavljanja z delitvenim obračunom stroškov učinka. Razlikujemo:

- a) preprost delitveni obračun stroškov učinka;
- b) delitveni obračun stroškov učinka z enakovrednostnimi (ekvivalentnimi) števili;
- c) delitveni obračun stroškov vezanih učinkov.

Obstajajo sicer še nekatere druge metode, ki jih pa v okviru pričujočega dela lahko brez nadaljnjega zanemarimo.

Preprost delitveni obračun stroškov učinka je uporaben tedaj, kadar se delovna organizacija ukvarja z eno samo vrsto učinkov enake kakovosti ali pa z več vrstami učinkov, vendar z vsako na posebnem stroškovnem mestu. V tem primeru stroške, ki se pojavljajo v določenem obračunskem razdobju, le delimo s količino tedanjih učinkov. Za ta obračun je torej značilna delitev

skupni stroški učinkov
količina učinkov

Vzemimo, da proučevana delovna organizacija na stroškovnem mestu A pridobiva le posamezno vrsto učinka, da se pridobivanje te vrste v danem razdobju prične in konča. Pridobljenih je npr. 100 kosov. Ker so stroški na tem stroškovnem mestu skupno s prenesenimi splošnimi stroški nakupa, uprave in prodaje 146.301 din, ne bo težko ugotoviti lastne cene količinske enote, ravno tako pa tudi ne njene sestave. Prikazuje jo preglednica 3.

Preprost delitveni obračun stroškov učinka

Sestava lastne cene	Skupni stroški	Količina	Stroški na enoto
1. Neposredni materialni stroški	60.000.— din	100	600.— din
2. Neposredni osebni dohodki	20.000.— din	100	200.— din
3. Splošni stroški pridobivanja učinkov	47.600.— din	100	476.— din
4. Splošni stroški nakupa, uprave in prodaje	18.701.— din	100	187,01 din
S k u p a j	146.301.— din	100	1.463,01 din

Preglednica 3

Pri delitvenem obračunu stroškov učinka z enakovrednostnimi števili računamo s sorodnostjo različnih vrst učinkov glede na način pridobivanja ali potrošek prvin poslovnega procesa; zato so stroški, ki odpadejo na različne vrste učinkov v stalnem medsebojnem razmerju. Pri tem vzamemo količinsko enoto določenega učinka kot pogojno enoto ter preračunamo količine drugih vrst učinkov na količine, izražene v pogojnih enotah. Takšna pretvorba je mogoča s takoimenovanimi enakovrednostnimi (ekvivaletnimi) števili, ki nam prikazujejo stalna razmerja med enoto količine posamezne vrste učinka, in pogojno enoto. Enakovrednostna števila je mogoče postaviti na različne načine, npr. na podlagi načrtovane porabe, načrtovanih stroškov itd. Stroške, ki se pojavljajo v kakem obračunskem razdobju, nato delimo s količino, izraženo v pogojnih enotah; da bi dobili stroške, ki odpadejo na naravno enoto posamezne vrste učinka, moramo dobljene stroške, ki odpadejo na pogojno enoto, pomnožiti z ustreznim enakovrednostnim številom. Za takšen obračun stroškov učinka je torej značilen postopek:

skupni stroški učinkov
skupna količina v pog. enotah $\times$ enakovrednostno število za učinek

Vzemimo, da proučevana delovna organizacija na proizvodnem stroškovnem mestu B proizvaja 3 med seboj povezane vrste učinkov, in sicer 500 količinskih enot učinka X, 200 količinskih enot učinka Y in 200 količinskih enot učinka Z; enakovrednostna števila so 1 pri učinku X, 0,8 pri Y in 0,7 pri Z. To pomeni, da količinska enota učinka Y prevzame nase toliko stroškov

kot 0,8 količinskih enot učinka X in da količinska enota učinka Z prevzame nase toliko stroškov kot 0,7 količinskih enot učinka X. Iz obračunskega lista stroškov pa nam je poznano, da znašajo skupni stroški na stroškovnem mestu B z vključenimi splošnimi stroški nakupa, uprave in prodaje 78.076 din. Kolikšna je lastna cena posameznega učinka? Izračun je v preglednici 4.

Delitveni obračun stroškov učinka z enakovrednostnimi števili

Vrsta učinka	Količina v naravnih enotah	Enakovrednostna števila	Količina enotah v pogojnih	Skupni stroški
X	500	1	500	
Y	200	0,8	160	
Z	200	0,7	140	
	900		800	78.076,— din

Preglednica 4

Na pogojno enoto odpadejo torej takšni stroški

$$\frac{78.076 \text{ din}}{800} = 97,59 \text{ din}$$

Na naravno enoto posameznega učinka pa takšni stroški:

$$\text{na X } 97,595 \text{ din} \times 1 = 97,59 \text{ din}$$

$$\text{na Y } 97,595 \text{ din} \times 0,8 = 78,07 \text{ din}$$

$$\text{na Z } 97,595 \text{ din} \times 0,7 = 68,31 \text{ din}$$

Delitveni obračun stroškov vezanih učinkov se razlikuje od delitvenega obračuna stroškov z enakovrednostnimi števili po tem, da ne govorimo več o razmerju med stroški, ki odpadejo na različne vrste učinkov, temveč obračunamo stranske ali vezane učinke po določeni ceni ter za toliko zmanjšamo celotne stroške; zmanjšani stroški nato odpadejo na glavni učinek. Pri tem obračunu stroškov torej razdelimo učinke na glavne in stranske. Vsi stroški v načelu bremenijo glavne učinke, vendar so ti stroški zmanjšani za nekakšno neodvisno ugotovljeno vrednost stranskih učinkov; postopek je pravzaprav ravno tak kot če bi za vrednost odpadkov pri materialu zmanjšali prvotne stroške, ki zajemajo še celotno vrednost materiala. Stroške na količinsko enoto glavnega učinka ugotovimo takole:

skupni stroški učinkov — vrednost stranskih učinkov
količina glavnega učinka

Vzemimo, da proučevana delovna organizacija na stroškovnem mestu C proizvaja 850 količinskih enot glavnega učinka, medtem ko stranski učinek proda za 17.000 din. Ker iz obračunskega lista stroškov vidimo, da se na stroškovnem mestu C pojavljajo skupni stroški z vključenimi splošnimi stroški nakupa, uprave in prodaje v znesku 176.623 din, pomeni, da odpadejo na količinsko enoto glavnega učinka v naslednjem znesku:

$$\begin{aligned} &\text{skupni stroški} && 176.623 \text{ din} \\ &\text{— vrednost stranskega učinka} && 17.000 \text{ din} \\ &= \text{stroški glavnega učinka} && 159.623 \text{ din} \\ &: \text{količina glavnega učinka} && 850 \\ &= \text{lastna cena količinske enote} && 187,79 \text{ din} \end{aligned}$$

223 ugotavljanje lastne cene z obračunom stroškov z dodatki

Kot poznamo pri delitvenem obračunu stroškov učinka več metod, jih poznamo tudi pri obračunu stroškov učinka z dodatki. Naj navedemo samo tri:

- obračun stroškov učinka s preprostim dodatkom;
- obračun stroškov učinka z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov;
- obračun stroškov učinka z ločenimi dodatki na različne vrste neposrednih velikosti.

V prvem primeru ugotavljamo razmerje med vsemi splošnimi stroški in določeno neposredno velikostjo (npr. izdelovalnimi urami, neposrednimi osebnimi dohodki); če tako ugotovljeni koeficient pomnožimo z neposredno velikostjo pri učinkih določene vrste, dobimo znesek stroškov, ki odpade nanjo. Tak izračun splošnih stroškov pa ni povsem točen in se uporablja le v manjših delovnih organizacijah z manjšim številom različnih vrst učinkov, ki so si celo po znesku stroškov sorodni. Lastno ceno učinka X dobimo torej takole:

$$\frac{\text{neposredni stroški učinkov X} + \left(\frac{\text{skupni splošni stroški}}{\text{skupna neposredna velikost}} \right) \times \text{neposredna velikost pri učinkih X}}{\text{količina učinkov X}}$$

Vzemimo, da proučevana delovna organizacija v danem razdobju pridobi 1000 količinskih enot učinka X in 2000 količinskih enot učinka Y; neposredni stroški materiala znašajo pri vsej količini učinkov X 80.000 din in Y 100.000 din, neposredni osebni dohodki pa pri vsej količini učinkov X 22.000

Obračun stroškov učinka s preprostim dodatkom

Učinek X	Din
Neposredni materialni stroški	80.000.—
Neposredni osebni dohodki	22.000.—
Splošni stroški	342 % od 22.000.— 75.240.—
Stroški za celotno količino	177.240.—
Stroški za količinsko enoto	(: 1.000) 177,24

Učinek Y	Din
Neposredni materialni stroški	100.000.—
Neposredni osebni dohodki	28.000.—
Splošni stroški	342 % od 28.000.— 95.760.—
Stroški za celotno količino	223.760.—
Stroški za količinsko enoto	(: 2.000) 111,88

din in Y 28.000 din. Kako razdeliti na te učinke splošne stroške, ki so v obračunskem listu stroškov prikazani z zneskom 171.000 din?

Po tej metodi jemljemo vse splošne stroške kot celoto, in če se odločimo, da jih bomo razdelili na učinke v sorazmerju z njihovimi osebnimi dohodki, bo izračun dodatka splošnih stroškov takle:

$$\frac{171.000 \text{ din}}{50.000 \text{ din}} = 3,42 \text{ ali } 342 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Lastna cena pa bo ugotovljena tako, kot nakazuje preglednica 5.

Če se koeficienti dodatka splošnih stroškov pridobivanja učinkov na različnih stroškovnih mestih bistveno razlikujejo in če ni mogoče vseh splošnih stroškov po enotni podlagi razdeliti na stroškovne nosilce, je potreben obračun stroškov učinka z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov. V tem primeru so neposredni stroški že spet od samega začetka poznani pri vsaki vrsti učinkov, medtem ko so splošni stroški najprej ugotovljeni po posameznih stroškovnih mestih (pri pridobivanju učinkov, nabavi, upravi in prodaji). Za vsako takšno skupino splošnih stroškov se nato poišče posebno razmerje z najustreznejšo neposredno velikostjo (npr. z izdelovalnimi urami, neposrednimi osebnimi dohodki, neposrednimi stroški materiala) ter na podlagi tako ugotovljenega koeficienta dodatka končno ugotovi znesek, ki odpade na učinke določene vrste. Lastno ceno učinka X dobimo torej takole:

neposredni stroški učinkov X

$$+ \sum_{ij=1}^n \left(\frac{\text{skupni splošni stroški } i}{\text{skupna neposredna velikost } j} \right) \times \text{neposredna velikost } j \text{ pri učinkih X}$$

količina učinkov X

Vzemimo, da proučevana delovna organizacija v danem razdobju proizvede 1000 količinskih enot učinka X in 2000 količinskih enot učinka Y, in sicer deloma na stroškovnem mestu A, deloma na B in deloma na C. V začetku nam je poznano, da so se v zvezi z učinki X pojavili neposredni stroški materiala 80.000 din in neposredni osebni dohodki na stroškovnem mestu A 15.000 din, na B 2.000 din in na C 5.000 din. Prav tako nam je poznano, da so se v zvezi z učinki Y pojavili neposredni stroški materiala 100.000 din in neposredni osebni dohodki na stroškovnem mestu A 5.000 din, na B 8.000 din in na C 15.000 din. Ker so nam iz poprejšnje obravnave obračunskega lista stroškov na vsakem stroškovnem mestu pridobivanja učinkov posebej poznani koeficienti dodatka tamkajšnjih stroškov, prav tako pa tudi koeficienti dodatka splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje, ugotovimo lastno ceno vsake vrste učinkov tako, kot je npr. prikazano v preglednici 6.

Kot vidimo, se ugotovljena lastna cena učinka X ali Y sedaj nekoliko razlikuje od prejšnje, kjer smo upoštevali le preprost povprečni dodatek splošnih stroškov. Če se poslužujemo različnih podlag za razdelitev splošnih stroškov, bodo seveda tudi različno razdeljeni na učinke. Toda, namesto da bi za vsako vrsto splošnih stroškov iskali poseben koeficient dodatka, si izračun poenostavimo tako, da različne vrste splošnih stroškov združujemo, brž ko jih nameravamo razdeliti na podlagi iste neposredne velikosti. Če se npr. odločimo, da bomo povezovali splošne nabavne stroške z neposrednimi materialnimi stroški, vse druge stroške pa z neposrednimi osebnimi dohodki na vsakem stroškovnem mestu posebej, še vedno ostanemo pri načelni enačbi za ugotavljanje lastne cene, navedeni v prejšnjem primeru; toda izračun je precej krajši.

Obračun stroškov učinka z dodatki po vrstah splošnih stroškov

Učinek X				Din
Neposredni materialni stroški				80.000.—
Neposredni osebni dohodki	na A	na B	na C	
	15.000.—	2.000.—	5.000.—	22.000.—
Splošni stroški pridobivanja učinkov (fin)	238 %	285 %	224,5 %	
	35.700.—	5.700.—	11.225.—	52.625.—
Splošni stroški nakupa	5,722 %	od 80.000.—		4.578.—
Splošni stroški uprave (prod.)	45,8 %	od 22.000.—		10.076.—
Splošni stroški prodaje	4,786 %	od 154.625.—		7.400.—
Stroški za celotno količino				176.679.—
Stroški na količinsko enoto (: 1000)				176,68

Učinek Y				Din
Neposredni materialni stroški				100.000.—
Neposredni osebni dohodki	na A	na B	na C	
	5.000.—	8.000.—	15.000.—	28.000.—
Splošni stroški pridobivanja učinkov	238 %	285 %	224,5 %	
	11.900.—	22.800.—	33.675.—	68.375.—
Splošni stroški nakupa	5,722 %	od 100.000.—		5.722.—
Splošni stroški uprave	45,8 %	od 28.000.—		12.824.—
Splošni stroški prodaje	4,786 %	od 196.375.—		9.400.—
Stroški za celotno količino				224.321.—
Stroški na količinsko enoto (: 2000)				112,17

Preglednica 6

Vzemimo iste podatke o neposrednih stroških kot v prejšnjem primeru, iz obravnave obračunskega lista stroškov (preglednica 1) pa koeficient dodatka splošnih nabavnih stroškov na neposredne materialne stroške in enoten koeficient dodatka vseh drugih splošnih stroškov na proizvodnih stroškovnih mestih glede na tamkajšnje neposredne osebne dohodke. Lastno ceno vsake vrste proizvodov v tem primeru ugotovimo npr. tako, kot je prikazano v preglednici 7.

224 posebnosti vrednotenja po stroških, zmanjšanih za del vračunanega dohodka, in po stroških pridobivanja učinkov

Pri dosedanjih izvajanjih smo vse stroške obravnavali kot stroške učinkov v istem obračunskem razdobju ne glede na to, ali so tedaj že dokončani in ali so že prodani. To pomeni, da sta bili tudi nedokončana proizvodnja in zaloga proizvodov popolno ovrednoteni, tj. z vsemi ustreznimi neposrednimi in splošnimi stroški. Zato smo tudi govorili o lastni ceni stroškovnih nosilcev.

Nikakor pa ni nujno, da vse v razdobju nastale stroške razdelimo na tedaj pridobljene učinke. Njihov del lahko pustimo nerazdeljen ter ga sproti obravnavamo kot odhodke in s tem pokrivamo s prihodki, ki jih dosežemo

Obracun stroškov učinka z dodatki po vrstah neposrednih velikosti

Učinek X				Din
Neposredni materialni stroški				80.000.—
Splošni nabavni stroški 5,722 % od 80.000.—				4.578.—
Neposredni osebni dohodki	na A	na B	na C	22.000.—
	15.000.—	2.000.—	5.000.—	
Drugi splošni stroški	314,335 %	363,59 %	307,37 %	69.790,55
	47.150,25	7.271,8	15.368,5	
Stroški za celotno količino				176.368,55
Stroški na količinsko enoto (: 1000)				176,37

Učinek Y				Din
Neposredni materialni stroški				100.000.—
Splošni nabavni stroški 5,722 % od 100.000.—				5.722.—
Neposredni osebni dohodki	na A	na B	na C	28.000.—
	5.000.—	8.000.—	15.000.—	
Drugi splošni stroški	314,335 %	363,59 %	307,37 %	90.909,45
	15.716,75	29.087,2	46.105,5	
Stroški za celotno količino				224.631,45
Stroški na količinsko enoto (: 2000)				112,31

Preglednica 7

s prodanimi učinki v istem razdobju. V takšnem primeru ne ovrednotimo več nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov po lastni ceni. Lastna cena nam vsaj pri ovrednotenju zalog ni več potrebna, čeprav jo morda za druge namene še želimo poznati. Največkrat pa poznavanje lastne cene niti ni več nujno.

Kadar z učinki ne obračunamo vseh v razdobju nastalih stroškov v dosedanjem smislu, govorimo o njihovem zoženem vrednotenju. Takšno zoženo vrednotenje zahteva že naša novejša zakonodaja. V nedokončani proizvodnji in zalogi proizvodov namreč ne dopušča več vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka, niti ne drugega vračunanega dohodka mimo vračunanih osebnih dohodkov. Ves vračunani dohodek z izjemo osebnih dohodkov je potemtakem treba sproti pokriti s prihodki iz prodaje. Izjema je možna le pri obrestih od kreditov in zavarovalnih premijah, vendar bolj zaradi njihovega razmejevanja kot zaradi njihovega zadrževanja v zalogah. Vse to pa seveda bistveno spremeni sestavljanje obračunskega lista stroškov, a tudi obračunavanje stroškov učinka. V vseh primerih je namreč treba izpustiti vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka ter drugi vračunani dohodek.

V preglednici 8 je prikazan obračunski list stroškov, ki ustreza takšnemu vrednotenju učinkov, in ga je koristno primerjati s prvotno prikazanim (preglednica 1). Kot vidimo, iz delitve po učinkih v našem primeru izpadejo:

pogodbene obveznosti iz dohodka	12.000 din
zakonske obveznosti iz dohodka	16.000 din
skupaj	28.000 din

Obračunski list stroškov
(pri vrednotenju po lastni ceni, zmanjšani za pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka)

I. Razdeljeni stroški

Vrste stroškov	Stroškovna mesta	Osnovna str. mesta			Pom. str. m.		Druga str. mesta		
		A	B	C	Delavnica	Kotlarna	Nakup	Uprava	Prodaja
Neposredni	Materialni stroški	180.000	60.000	30.000	90.000	—	—	—	—
	Osební dohodki	50.000	20.000	10.000	20.000	—	—	—	—
	Skupaj neposredni stroški	230.000	80.000	40.000	110.000	—	—	—	—
Posredni	Materialni stroški	25.000	2.600	1.800	2.100	2.000	500	4.000	3.000
	Amortizacija	56.000	15.000	6.000	20.000	3.000	1.000	5.000	2.000
	Osební dohodki	62.000	9.000	12.000	4.000	4.000	8.000	12.000	10.000
Izvirni stroški	Skupaj splošni stroški brez pog. in zak. obvez. iz doh.	143.000	26.600	19.800	26.100	9.000	9.500	21.000	15.000
	Stroški kotlarne (po kg pare)	—	6.512	3.248	5.248	488	96	176	272
	Stroški delavnice (po del. nal.)	—	4.157	1.824	2.598	—9.448	—	—	869
Pomožna delavnost	Splošni stroški	—	37.269	24.872	33.946	—	9.596	21.176	16.141
	Skupni razdeljeni stroški	373.000	117.269	64.872	143.946	—	9.596	21.176	16.141
Druga dejavnost	Stroški nakupa (po neposred. mat.)	—	3.199	1.599	4.798	—	—9.596	—	—
	Stroški uprave (po neposred. oseb. doh.)	—	8.470	4.236	8.470	—	—	—21.176	—
	Stroški prodaje (po str. pridobiv. učinkov)	—	5.805	3.211	7.125	—	—	—	—16.141
Skupni razdeljeni stroški		373.000	134.743	73.918	164.339	—	—	—	—

II. Nerazdeljeni stroški

Izvirni stroški	Pogodbene obveznosti	12.000	37.269	24.872	33.946	9.596	21.176	16.141
	Zakonske obveznosti	16.000	20.000	10.000	20.000	180.000	50.000	326.087
	Skupni nerazdeljeni stroški	28.000	186,3 %	248,7 %	169,7 %	5,331 %	42,35 %	4,949 %

Obračun stroškov učinka po zoženi lastni ceni

Učinek X				Din
Neposredni materialni stroški				80.000.—
Neposredni osebni dohodki	na A	na B	na C	
	15.000.—	2.000.—	5.000.—	22.000.—
Splošni stroški pridobivanja učinkov	186,3 %	248,7 %	169,7 %	41.412.—
	27.952.—	4.974.—	8.486.—	
Splošni stroški nakupa	5,331 % od 80.000.—			4.265.—
Splošni stroški uprave	42,35 % od 22.000.—			9.317.—
Splošni stroški prodaje	4,949 % od 143.412.—			7.099.—
Stroški za celotno količino				164.093.—
Stroški na količinsko enoto (: 1.000)				164,09

Učinek Y				Din
Neposredni materialni stroški				100.000.—
Neposredni osebni dohodki	na A	na B	na C	
	5.000.—	8.000.—	15.000.—	28.000.—
Splošni stroški pridobivanja učinkov	186,3 %	248,7 %	169,7 %	54.675.—
	9.317.—	19.898.—	25.460.—	
Splošni stroški nakupa	5,331 % od 100.000.—			5.331.—
Splošni stroški uprave	42,35 % od 28.000.—			11.859.—
Splošni stroški prodaje	4,949 % od 182.665.—			9.042.—
Stroški za celotno količino				208.907.—
Stroški na količinsko enoto (: 2.000)				104.45

Preglednica 9

Zato so tudi splošni stroški na stroškovnih mestih drugačni in prav tako tamkajšnji koeficienti njihovega dodatka. Iz preglednice 9 pa vidimo, da odpadejo na količinsko enoto učinka X sedaj stroški 164,09 din (in ne več 176,68 kot po preglednici 6) ter na količinsko enoto učinka Y stroški 104,45 din (in ne več 112,17 kot preje). Preje navedene pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka ostanejo nerazporejene po učinkih, kar je treba upoštevati pri postavljanju in presojanju njihovih prodajnih cen.

Zoženo vrednotenje učinkov je lahko vzpostavljeno tudi drugače. Znano je, da so npr. naša predvojna podjetja splošne stroške uprave in prodaje, največkrat celo z vključeno celotno amortizacijo, obravnavala kot stroške, ki jih je treba sproti pokrivati s prihodki iz prodanih količin in se torej ne zadržujejo v nedokončani proizvodnji ali v zalogi proizvodov. Prav tako je znano, da ameriška podjetja splošne stroške uprave in prodaje obravnavajo takoj kot odhodke ter jih sploh ne razdeljujejo na proizvode. Nedokončana proizvodnja in zaloga proizvodov v takšnem primeru ne vključujeta več nobenih splošnih stroškov uprave in prodaje, temveč samo še proizvodne stroške, v katere pa je mogoče vključevati splošne nabavne stroške. Če oznako takšnega vrednotenja učinkov želimo tako posplošiti, da bi bila prikladna za vse delovne organizacije, moremo pač govoriti le o vrednotenju učinkov po stroških njihovega pridobivanja. V našem primeru (preglednica 8) bi torej iz delitve po učinkih izpadli naslednji stroški:

splošni stroški uprave	21.176 din
splošni stroški prodaje	16.141 din
poleg že preje navedenih	
pogodbenih obveznosti iz dohodka	12.000 din
zakonskih obveznosti iz dohodka	16.000 din
skupaj	65.317 din

Te stroške sproti pokrivamo s celotnim prihodkom. Zato je tudi obračun stroškov po učinkih spet nekoliko drugačen. Razlike izstopijo, če primerjamo navedbe v sedanji preglednici 10 z navedbami v prejšnji preglednici 9. Na količinsko enoto učinka X odpadejo sedaj stroški 147,68 din (in ne več 164,09 din), na količinsko enoto učinka Y pa stroški 94 din (in ne več 104,45 din).

Obračun stroškov pridobivanja učinka (brez splošnih stroškov uprave in prodaje)

Učinek X				Din
Neposredni materialni stroški				80.000.—
Neposredni osebni dohodki				
	na A	na B	na C	
	15.000.—	2.000.—	5.000.—	22.000.—
Splošni stroški pridobivanja učinkov	186,3 %	248,7 %	169,7 %	
	27.952.—	4.974.—	8.486.—	41.412.—
Splošni stroški nakupa	5,331 %	od 80.000.—		4.265.—
Stroški za celotno količino				147.677.—
Stroški na količinsko enoto (: 1.000)				147,68

Učinek Y				Din
Neposredni materialni stroški				100.000.—
Neposredni osebni dohodki				
	na A	na B	na C	
	5.000.—	8.000.—	15.000.—	28.000.—
Splošni stroški pridobivanja učinkov	186,3 %	248,7 %	169,7 %	
	9.317.—	19.898.—	25.460.—	54.675.—
Splošni stroški nakupa	5,331 %	od 100.000.—		5.331.—
Stroški za celotno količino				188.006.—
Stroški na količinsko enoto (: 2000)				94.—

Preglednica 10

Vprašanja za razpravo o točki 22

1. Kaj so stroškovni nosilci? V čem je razlika med začasnimi in končnimi stroškovnimi nosilci?
2. Kaj so neposredni in kaj posredni stroški stroškovnega nosilca? Ali je razdelitev stroškov na neposredne in posredne enako pomembna pri serijskem in posamičnem pridobivanju učinkov kot pri množinskem?
3. Ali je lahko kak neposredni strošek učinka izvedeni strošek? Ali je kak splošni strošek učinka izvirni strošek?

4. Kaj vsebuje lastna cena učinka? Ali je amortizacija lahko neposredni strošek proizvoda? Kaj razumemo s splošnimi proizvodnimi stroški? Kaj razumemo s splošnimi stroški nakupa, uprave in prodaje? Zakaj v okviru lastne cene učinka niso posebej navedeni stroški pomožnih dejavnosti? Kateri sestavni deli lastne cene vsebujejo vračunani dohodek?

5. Kdaj delovna organizacija ugotavlja lastno ceno s preprostim delitvenim obračunom stroškov, kdaj z delitvenim obračunom stroškov z enakovrednostnimi števili in kdaj z delitvenim obračunom stroškov vezanih učinkov? Ali je v teh primerih še pomembno zajemanje stroškov po stroškovnih mestih?

6. Kdaj delovna organizacija ugotavlja lastno ceno z obračunom dodatkov k neposrednim stroškom? V čem so razlike med preprostimi dodatki, ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov in ločenimi dodatki za različne vrste neposrednih velikosti?

7. V čem so posebnosti zoženega vrednotenja učinkov v nasprotju z vrednotenjem po lastni ceni? Kateri obračun stroškov učinka je popolnejši?

23 vpliv obsega dejavnosti na znesek stroškov

230 glavni dejavniki zneska stroškov

Povrnimo se od razglabljanja o stroških, ki odpadejo na količinsko enoto, k stroškom, ki se pojavijo v delovni organizaciji v celoti. Kakor že vemo, so stroški cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile, tj. prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri doseganju poslovnih učinkov. Stroški so v vsakem obračunskem razdobju zmnožek tedanjih potroškov z ustreznimi cenami ali postavkami osebnih dohodkov. Iz tega pa izhaja, da nanje vpliva:

- a) znesek potroškov v razdobju;
- b) višina cen ali postavk osebnih dohodkov.

Ob nespremenjenih cenah ali postavkah osebnih dohodkov je znesek stroškov odvisen od potroškov v razdobju; nanje pa vplivajo zlasti:

- aa) obseg dejavnosti;
- ab) sestava dejavnosti.

Na višino cen ali postavk osebnih dohodkov pa vplivajo med drugim tudi uporabljene metode obračuna. O njih smo že govorili v poglavju o prvinah poslovnega procesa. Za oblikovanje cen na nakupnem trgu pa veljajo podobne ugotovitve kot jih bomo pojasnili za prodajne cene v naslednjem poglavju. Zato se na tem mestu zadržimo kar na spremembah stroškov zaradi spremembe obsega ali sestave dejavnosti ob nespremenjenih cenah in postavkah osebnih dohodkov. Ker je pa vpliv sestave dejavnosti na stroške mogoče proučevati le v vsakem primeru posebej, medtem ko zaradi vpliva obsega uvajamo celo posebno razvrstitev stroškov, se bomo pri nadaljnjih izvajanjih zadržali kar pri obsegu.

231 vrste stroškov z vidika obsega dejavnosti

Vsi stroški se ne vedejo enako, kadar delovna organizacija spreminja obseg dejavnosti v določenem časovnem razdobju. Odtod delitev stroškov na stalne (fiksne) in spremenljive (variabilne); na prve ne vpliva obseg dejavnosti, na druge pa. Vendar je to pregroba oznaka različnih vrst stroškov z obravnavnega vidika. Stalne stroške namreč lahko razčlenimo na neomejeno stalne

(absolutno fiksne) in omejeno stalne (relativno fiksne), med spremenljivimi stroški pa razlikujemo sorazmerne (proporcionalne), napredujoče (progresivne) in nazadujoče (degresivne).

Neomejeno stalni (absolutno fiksni) so tisti stroški, na katere sploh ne vpliva obseg dejavnosti. Njihov znesek je enak pri velikem ali majhnem obsegu dejavnosti, pri popolni ali delni izrabi zmogljivosti. Na količinsko enoto učinka so pa ti stroški obratno sorazmerni z obsegom dejavnosti; čim večjo količino ostvari delovna organizacija v istem časovnem razdobju, tem manjši del stroškov odpade na količinsko enoto učinka. Pojasnimo jih z naslednjim primerom (preglednica 11):

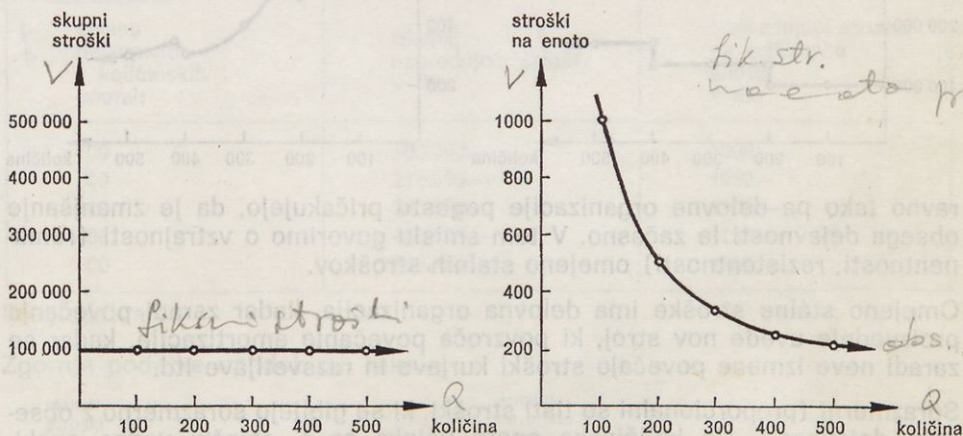
Neomejeno stalni stroški

absolutno fiksni stroški

Obseg dejavnosti v količinskih enotah	Skupni neomejeno stalni stroški v din	Neomejeno stalni stroški v din na količinsko enoto proizvoda
100	100.000.—	1.000.—
200	100.000.—	500.—
300	100.000.—	333.—
400	100.000.—	250.—
500	100.000.—	200.—

Preglednica 11

Zgornje podatke upodobimo takole:



Med neomejeno stalne stroške štejemo npr. amortizacijo, če je obračunana časovno, obresti od kreditov za osnovna sredstva, zavarovalne premije, najemnine, članarine itd.

Omejeno stalni (relativno fiksni) so tisti stroški, na katere ne vpliva obseg dejavnosti v določenih mejah; ko so te meje prekoračene, se sunkovito povečajo, vendar do prve naslednje meje spet nanje ne vpliva obseg dejavnosti. Na količinsko enoto učinka so ti stroški obratno sorazmerni z obsegom dejavnosti v okviru kateregakoli razmaka (intervala); ob prehodu na nov razmak obsega dejavnosti pa se povečajo. Pojasnjujemo jih s primerom iz preglednice 12.

Če se zmanjšuje obseg dejavnosti, se ti stroški sunkoma ne zmanjšajo na istih točkah kot so se povečali pri povečanem obsegu dejavnosti; ni namreč mogoče tako hitro odtujiti prvin, ki so povzročile takšne stroške,

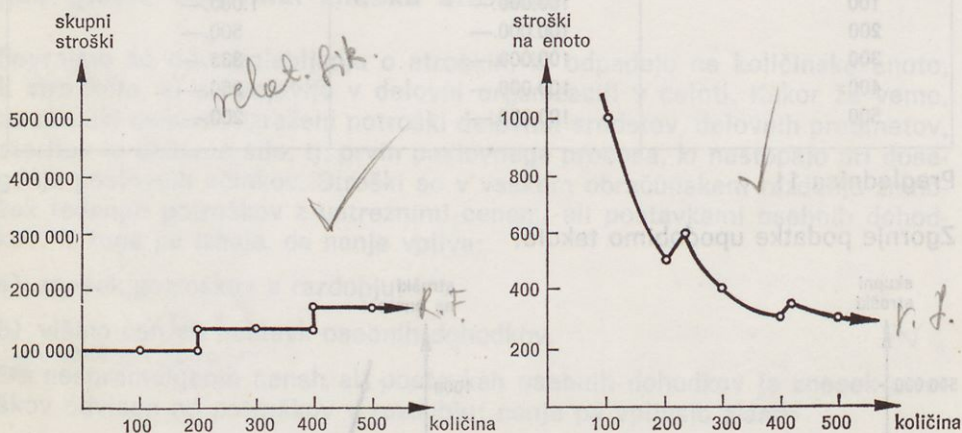
Omejeno stalni stroški

relativno fiksni

Obseg proizvodnje v količinskih enotah	Skupni omejeno stalni stroški v din	Omejeno stalni stroški v din na količinsko enoto proizvoda
100	100.000.—	1.000.—
200	100.000.—	500.—
201	120.000.—	597.—
300	120.000.—	400.—
400	120.000.—	300.—
401	140.000.—	349.—
500	140.000.—	280.—

Preglednica 12

Zgornje podatke upodobimo takole:



ravno tako pa delovne organizacije pogosto pričakujejo, da je zmanjšanje obsega dejavnosti le začasno. V tem smislu govorimo o vztrajnosti (remanentnosti, rezistentnosti) omejeno stalnih stroškov.

Omejeno stalne stroške ima delovna organizacija, kadar zaradi povečanja proizvodnje uvede nov stroj, ki povzroča povečanje amortizacije, kadar se zaradi nove izmene povečajo stroški kurjave in razsvetljave itd.

Sorazmerni (proporcionalni so tisti stroški, ki se gibljejo sorazmerno z obsegom dejavnosti. Na količinsko enoto učinka so ti stroški vedno enaki. Pojasnujemo jih z naslednjim primerom (preglednica 13):

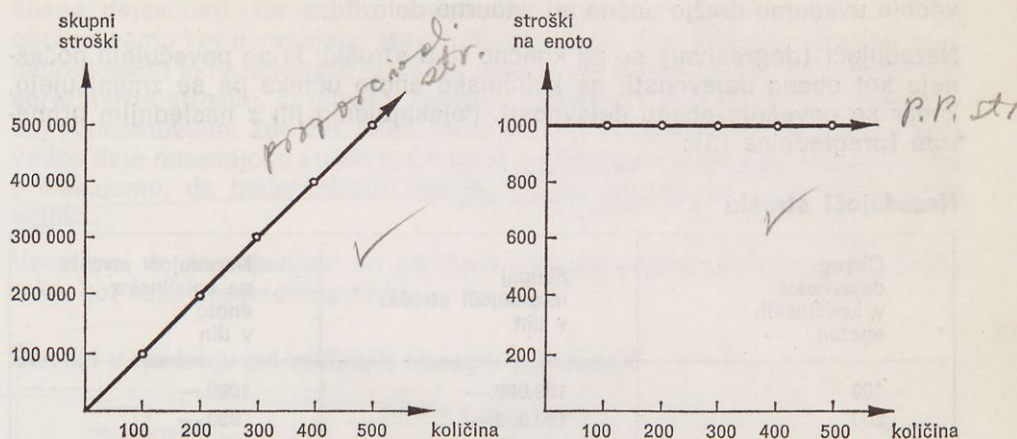
Sorazmerni stroški

proporc. str.

Obseg dejavnosti v količinskih enotah	Skupaj sorazmerni stroški v din	Sorazmerni stroški na količinsko enoto v din
100	100.000.—	1000.—
200	200.000.—	1000.—
300	300.000.—	1000.—
400	400.000.—	1000.—
500	500.000.—	1000.—

Preglednica 13

Zgornje podatke upodobimo takole:



Kot primer sorazmernih stroškov navedimo stroške izdelovalnega materiala ali osebne dohodke, ki so obračunani na podlagi uspeha pri delu.

Napredujoči (progresivni) so tisti stroški, ki se povečujejo hitreje kot obseg dejavnosti, prav tako pa se povečujejo tudi na količinsko enoto učinka, kadar delovna organizacija v enakem časovnem razdobju napravi več. Pojasnjujemo jih z naslednjim primerom (preglednica 14):

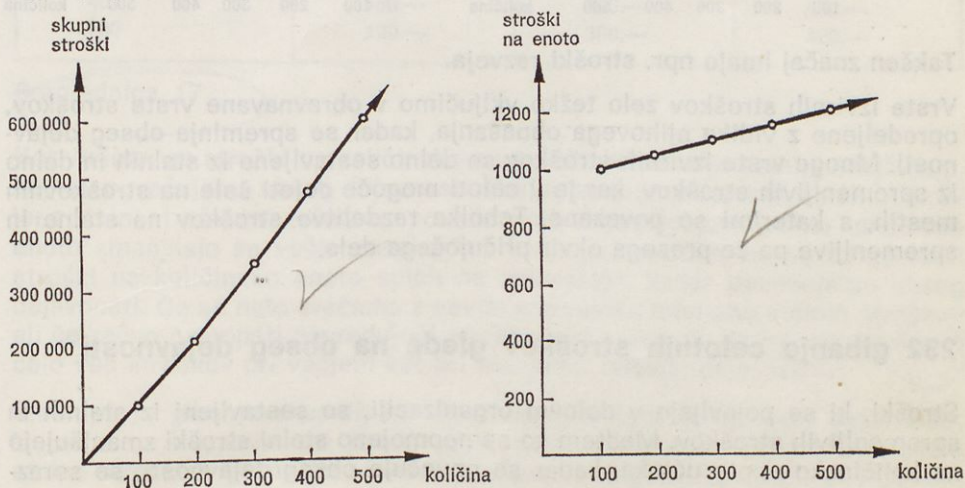
Napredujoči stroški:

progresivni str.

Obseg dejavnosti v količinskih enotah	Skupaj napredujoči stroški v din	Napredujoči stroški na količinsko enoto v din
100	100.000.—	1000.—
200	210.000.—	1050.—
300	330.000.—	1100.—
400	460.000.—	1150.—
500	600.000.—	1200.—

Preglednica 14

Zgornje podatke upodobimo takole:



Tako se npr. obnašajo osebni dohodki, kadar zaradi povečanega obsega proizvodnje uvedemo dražje nočno ali nadurno delo itd.

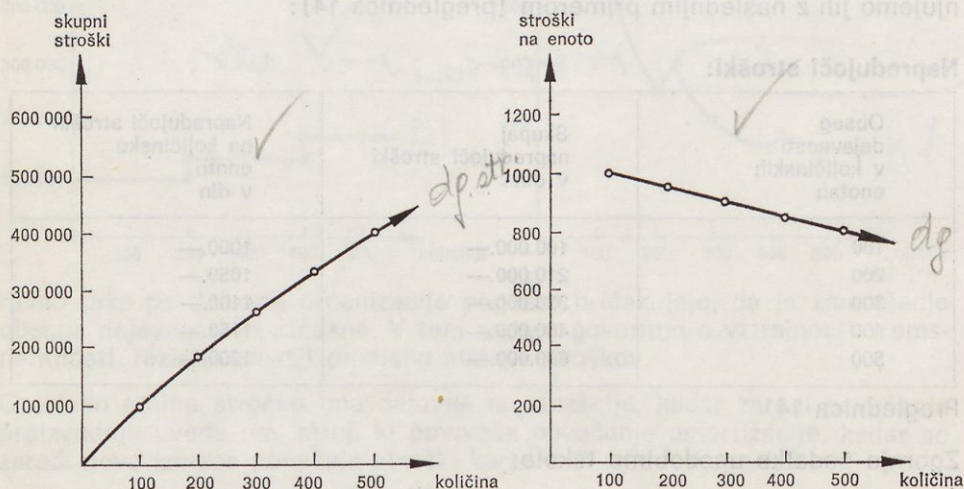
Nazadujoči (degresivni) so pa končno tisti stroški, ki se povečujejo počasneje kot obseg dejavnosti, na količinsko enoto učinka pa se zmanjšujejo, kadar se povečuje obseg dejavnosti. Pojasnjujemo jih z naslednjim primerom (preglednica 15):

Nazadujoči stroški

Obseg dejavnosti v količinskih enotah	Skupaj nazadujoči stroški v din	Nazadujoči stroški na količinsko enoto v din
100	100.000.—	1000.—
200	190.000.—	950.—
300	270.000.—	900.—
400	340.000.—	850.—
500	400.000.—	800.—

Preglednica 15

Zgornje podatke upodobimo takole:



Takšen značaj imajo npr. stroški razvoja.

Vrste izvirnih stroškov zelo težko vključimo v obravnavane vrste stroškov, opredeljene z vidika njihovega obnašanja, kadar se spreminja obseg dejavnosti. Mnoge vrste izvirnih stroškov so delno sestavljene iz stalnih in delno iz spremenljivih stroškov, kar je v celoti mogoče dojeti šele na stroškovnih mestih, s katerimi so povezane. Tehnika razdelitve stroškov na stalne in spremenljive pa že presega okvir pričujočega dela.

232 gibanje celotnih stroškov glede na obseg dejavnosti

Stroški, ki se pojavljajo v delovni organizaciji, so sestavljeni iz stalnih in spremenljivih stroškov. Medtem ko se neomejeno stalni stroški zmanjšujejo na količinsko enoto učinka, kadar se povečuje obseg dejavnosti, se soraz-

merni stroški na količinsko enoto učinka ne spreminjajo, kadar se povečuje obseg dejavnosti. Če za hip zanemarimo omejeno stalne stroške in jih obravnavamo kot neomejeno stalne stroške in če domnevamo, da se gibanje napredujočih in nazadujočih stroškov med seboj tako izravna, da spet dobimo sorazmerne stroške, si gibanje celotnih stroškov v delovni organizaciji precej poenostavimo. Združek neomejeno stalnih in sorazmernih stroškov nam vedno daje nazadujoče stroške. Če torej povečujemo obseg dejavnosti, lahko pričakujemo, da bodo odpadli manjši skupni stroški na količinsko enoto učinka.

Vzemimo, da se pojavljajo pri različnih obsegih dejavnosti naslednji stroški tako, kot kaže preglednica 16.

Stroški v razdobju pri različnih obsegih dejavnosti

Obseg dejavnosti v količinskih enotah	Stroški v obračunskem razdobju		
	Stalni v din	Spremenljivi v din	Skupni v din
100	60.000.—	30.000.—	90.000.—
200	60.000.—	60.000.—	120.000.—
300	60.000.—	90.000.—	150.000.—
400	60.000.—	120.000.—	180.000.—
500	60.000.—	150.000.—	210.000.—

Preglednica 16

Iz teh podatkov ni težko izračunati, da znaša lastna cena količinske enote pri različnih obsegih dejavnosti tako, kot je navedeno v preglednici 17.

Stroški učinka pri različnih obsegih dejavnosti

Obseg dejavnosti v količinskih enotah	Stroški na količinsko enoto		
	Stalni din	Spremenljivi din	Lastna cena din
100	600.—	300.—	900.—
200	300.—	300.—	600.—
300	200.—	300.—	500.—
400	150.—	300.—	450.—
500	120.—	300.—	420.—

Preglednica 17

Kot vidimo, se stroški na količinsko enoto učinka čedalje manj zmanjšujejo, čeprav povečujemo obseg dejavnosti. Razlog za to je v dejstvu, da se neomejeno stalni stroški pri začetnem povečevanju obsega dejavnosti na količinsko enoto zmanjšajo za večje zneske kot kasneje, medtem ko se sorazmerni stroški na količinsko enoto sploh ne zmanjšajo, kadar povečujemo obseg dejavnosti. Če se nato srečamo z novim razmakom omejeno stalnih stroškov ali če začno nastopati napredujoči stroški, lahko odpade na količinsko enoto celo več stroškov pri večjem kot pri manjšem obsegu dejavnosti.

Sicer pa je gibanje skupnih stroškov odvisno tudi od značaja dejavnosti. Delovna organizacija, pri kateri prevladuje ročno delo, bo imela majhne stalne stroške v primerjavi s spremenljivimi; to pomeni, da pri povečanem

obsegu dejavnosti ne bo mogla bistveno zmanjšati stroškov, ki odpadejo na količinsko enoto učinka. Nasprotno bodo pri visoko mehaniziranem in avtomatiziranem podjetju stalni stroški zelo močno udeleženi v skupnih stroških; to pomeni, da bo pri povečanju obsega dejavnosti mogoče občutno zmanjšati stroške, ki odpadejo na količinsko enoto učinka. To velja spet zlasti za začetno povečevanje obsega dejavnosti, kajti pri visoki izrabi zmogljivosti povzroča nadaljnje povečevanje obsega dejavnosti le prav neznatno zmanjšanje stalnih stroškov na količinsko enoto učinka.

233 pojem in pomen dodatnih stroškov

Ugotovili smo že, da se vsi stroški ne gibljejo sorazmerno z obsegom dejavnosti. Pri tem smo razlikovali stalne in spremenljive stroške. Stalni stroški nastanejo zaradi tega, ker ima delovna organizacija v pripravljenosti določene proizvodne in prodajne zmogljivosti oziroma zmogljivosti za opravljanje storitev; čeprav so te morda izrabljene le delno, nastajajo stalni stroški v svojem celotnem znesku. Nasprotno se pojavljajo spremenljivi stroški le tedaj, kadar delovna organizacija proizvaja in prodaja ali opravlja storitve. Če poveča obseg dejavnosti, se s tem ne povečajo neomejeno stalni stroški. Ne glede na to, kakšen je obseg dejavnosti, mora delovna organizacija vedno računati z njimi. Omejeno stalni stroški se že morda povečajo. V vsakem primeru se pa povečajo spremenljivi stroški. V stroških, ki jih povzroča povečana količina učinkov, torej ni neomejeno stalnih stroškov. Povečana količina učinkov povzroča le povečanje siceršnjih spremenljivih stroškov in morda omejeno stalnih stroškov. Tiste stroške, ki jih povzroča dodatna količina učinkov, pa imenujemo dodatne stroške (diferenčne, mejne stroške).

Oglejmo si podrobneje preglednico 18!

Stroški dveh obsegov dejavnosti

Sestavine lastne cene	Stroški za 10 količin. enot v din	Stroški za 11 količin. enot v din	Razlika v din
Neposredni materialni stroški	2.000.—	2.200.—	200.—
Neposredni osebni dohodki	2.000.—	2.200.—	200.—
Splošni stroški pridobivanja učinkov	3.500.—	3.600.—	100.—
Splošni stroški uprave in prodaje	2.500.—	2.500.—	—
Skupni stroški	10.000.—	10.500.—	500.—
Povprečni stroški	1.000.—	955.—	

Preglednica 18

Če delovna organizacija poveča obseg dejavnosti od 10 na 11 količinskih enot, se povprečna lastna cena zmanjša od 1000 din na 955 din. Zapazimo torej zmanjšanje stroškov na količinsko enoto učinka. Toda sedaj ga pojasnujemo na nov način. Vsaka količinska enota ne povzroča enakih stroškov. Prvih 10 kosov je povzročilo stroške po 1000 din. Ko je dejavnost porasla od 10 na 11 kosov, so se skupni stroški povečali za 500 din. Enajsti kos je torej povzročil le stroške v znesku 500 din. Ta znesek pomeni dodatne stroške za pridobitev enajstega kosa.

Ob kakšni prodajni ceni se izplača povečati obseg dejavnosti ali sprejeti novo naročilo, če zmogljivosti niso v celoti izrabljene? Na to vprašanje ne

dobimo točnega odgovora, če uporabljamo lastno ceno pri novem obsegu dejavnosti. Stalni stroški so namreč enaki pri popolni ali samo delni izrabi zmogljivosti. To pa pomeni, da moramo primernost dodatne dejavnosti pre-sojati drugače. Če je prodajna cena dodatnega učinka večja od njegovih do-datnih stroškov, pomeni vsako povečanje obsega dejavnosti že povečanje dotedanjega dobička. V našem primeru torej ni nujno, da bi delovna organi-zacija dosegla pri prodaji 11. količinske enote isto prodajno ceno kot pri prodaji prvih 10 količinskih enot. Niti ni nujno, da bi pri prodaji 11. koli-činske enote dosegla novo poprečno lastno ceno 955 din. Če ostane prodajna cena prvih 10 količinskih enot nespremenjena, se delovni organizaciji izplača proizvodnja 11. količinske enote že, če zanjo na novem trgu doseže prodajno ceno, ki je le nekoliko višja od dodatnih stroškov 500 din.

Vprašanja za razpravo o točki 23

1. Katere vrste stroškov se na enoto učinka zmanjšujejo, kadar se povečuje obseg poslo-ovanja ob drugih nespremenjenih okoliščinah? Kako imenujemo tiste stroške, ki se na enoto učinka ne spreminjajo, kadar se povečuje obseg poslovanja? Katere vrste stroškov se v ce-loti povečujejo, kadar se povečuje obseg poslovanja? Ali vpliva sprememba cen na sodbo o stalnosti oziroma spremenljivosti stroškov? Ali so stalni stroški tudi v dolgem roku stalni?
2. Ali je amortizacija stalni ali spremenljivi strošek? Ali je amortizacija pri padajočem časov-nem amortiziranju spremenljivi strošek? Ali je amortizacija kot neposredni strošek učinka lahko stalni strošek? Ali je amortizacija kot splošni strošek lahko spremenljivi strošek?
3. Ali so vračunani osebni dohodki vedno sorazmerni strošek? Kdaj bi tudi pri vračunanih osebnih dohodkih zapazili vztrajnost omejeno stalnih stroškov?
4. Ali je mogoče vsako vrsto stroška v praksi uvrstiti med neomejeno stalne ali sorazmerne stroške?
5. Ali lastna cena pade za enak znesek, če delovna organizacija za enako količino poveča proizvodnjo pri manjši in pri večji izrabi zmogljivosti?
6. Ali povečani obseg poslovanja vedno vodi k zmanjšanju stroškov na enoto učinka? Kakšno vlogo ima pri tem mehanizacija in avtomatizacija? Ali se lahko povečajo stroški na enoto učinka, če se ne spremeni obseg poslovanja?
7. Ali je udeležba stalnih oziroma spremenljivih stroškov v celotnih stroških pri različnem obsegu poslovanja enaka?
8. Kaj so dodatni stroški in kdaj jih je koristno poznati? Ali vstopajo med dodatne stroške tudi omejeno stalni stroški?

24 vrednotenje po spremenljivih stroških (direct costing) in njegove posebnosti

240 bistvo vrednotenja po spremenljivih stroških

Vrednotenje po spremenljivih stroških pomeni prav takšen odmik od ugotav-ljanja polne lastne cene kot vrednotenje po lastni ceni, zmanjšani za del vračunanega dohodka ali dodatno še za splošne stroške uprave in prodaje, le da v nekoliko drugačni smeri. Pri učinkih nas ne zanimajo več njihove lastne cene, temveč samo še spremenljivi stroški, ki se pojavljajo tako pri njihovem pridobivanju kot pri nabavi, upravi in prodaji. Stroški učinkov so samo spremenljivi stroški; pri danih zmogljivostih jih povzroča pridobivanje povsem določene količine učinkov, zato jih je treba razdeliti nanje. Na-sprotno so stalni stroški — stroški zmogljivosti ali stroški razdobja; ti niso odvisni od obsega dejavnosti v posameznem razdobju, temveč od danih pro-izvodnih in prodajnih zmogljivosti, zato jih sproti pokrivamo s prihodki iz prodanih količin tistega razdobja, v katerem nastopajo.

Stalni stroški kot stroški zmogljivosti ali razdobja so v načelu posledica dolgoročnih odločitev, medtem ko so spremenljivi stroški kot stroški učinkov v načelu posledica kratkoročnih odločitev. Ko že poslujemo, ni več mogoče vplivati na znesek stalnih stroškov; ta znesek je bil točno opredeljen v preteklosti, ko je bila sprejeta odločitev o uvedbi določene proizvodne in prodajne zmogljivosti. Pri sprotnih odločitvah lahko z različno izrabo danih zmogljivosti vplivamo le na tisti znesek stalnih stroškov, ki odpade na količinsko enoto učinka. Nasprotno je znesek spremenljivih stroškov odvisen od kratkoročnih odločitev.

Pri vrednotenju po lastni ceni vedno vpliva na koeficiente dodatka splošnih stroškov tudi obseg dejavnosti; zato se iz meseca v mesec spreminjajo. Kadar je npr. obseg dejavnosti večji, odpade manj stalnega dela splošnih stroškov na izbrano neposredno velikost (izdelovalne ure, neposredne osebne dohodke itd.) in obratno, kadar je obseg dejavnosti manjši, odpade več stalnega dela splošnih stroškov na izbrano neposredno velikost. Pri vrednotenju po spremenljivih stroških, nasprotno, upoštevamo poleg neposrednih stroškov, ki so praviloma vedno sestavljeni iz spremenljivih stroškov, samo tisti del splošnih stroškov, ki ima spremenljivi značaj. Na koeficiente dodatka spremenljivih splošnih stroškov pa ne vpliva obseg dejavnosti, saj so v glavnem spremenljivi splošni stroški sorazmerni z izbrano neposredno velikostjo, s katero jih primerjamo. Iz tega sledi, da je vrednotenje bodisi nedokončane proizvodnje ali proizvodov sedaj bolj stvarno, saj se znesek stroškov, ki odpade na količinsko enoto, ne spreminja zaradi spremenjenega obsega dejavnosti. Ker so stalni stroški sproti pokriti s prodanimi količinami, je tudi razumljiveje prikazan finančni izid, saj nanj ne vpliva večje ali manjše zadrževanje stalnih stroškov v zalogah, ki povzroča, da je večji tedaj, kadar so zaloge večje, in manjši tedaj, kadar so zaloge manjše. Sedaj je finančni izid v večji meri odvisen od prodaje, in ne od proizvodnje. Zaradi poenostavljenega izračuna ga je pa tudi mogoče hitro sporočati organom delovne organizacije.

Z druge strani je zaradi vrednotenja po spremenljivih stroških lažje ugotavljati vplive na stroške zaradi spremenjenega obsega dejavnosti. Jasno je dokazano, da se finančni izid ne dosega samo z zmanjšanjem stroškov, temveč tudi s povečanjem obsega dejavnosti. Ugotavljati je mogoče tisti obseg dejavnosti, pri katerem dosega delovna organizacija tak ali tak dobiček ob drugih nespremenjenih okoliščinah. Enostavneje je presojati uspešnost posameznega proizvoda, prodajnih področij itd. Precej lažje je spoznavati, kakšni so dodatni stroški in kaj sme delovna organizacija z njihovo uvedbo pričakovati.

Vrednotenje po spremenljivih stroških je pogosto poznano pod nazivom »direct costing«, ki pa utegne zavesti v zmoto, da z učinki obračunamo samo neposredne stroške, medtem ko splošne stroške sproti odštevamo od celotnega prihodka. Sicer pa zanj najdemo v anglosaškem svetu še izraza »variable costing« in »marginal costing«.

241 obračun spremenljivih stroškov po stroškovnih mestih

Kolikšen del skupnih stroškov je stalen in kolikšen del je spremenljiv, še ni mogoče v celoti ugotoviti tedaj, ko jih poznamo po njihovih vrstah za delovno organizacijo kot celoto, ampak šele tedaj, ko so razdeljeni na stroškovna mesta. Brž ko na kakem stroškovnem mestu ugotovimo stalne

Obračunski list stroškov (pri vrednotenju po spremenljivih stroških)

I. Razdeljeni stroški

Vrste stroškov		Stroškovna mesta		Osnovna str. mesta			Pom. str. mesta		Druga str. mesta		
		Skupaj	A	B	C	Delav- nica	Kot- larna	Nakup	Uprava	Prodaja	
Izvirni str.	Neposred.	Materialni stroški	180.000	60.000	30.000	90.000	—	—	—	—	—
		Osební dohodki	50.000	20.000	10.000	20.000	—	—	—	—	—
		Skupaj neposredni stroški	230.000	80.000	40.000	110.000	—	—	—	—	—
Izvedeni stroški	Posredni	Materialni stroški	15.000	1.000	1.000	2.000	2.000	8.000	—	—	1.000
		Osební dohodki	22.000	2.000	4.000	1.000	3.000	1.000	3.000	3.000	5.000
		Spremenljivi splošni stroški	37.000	3.000	5.000	3.000	5.000	9.000	3.000	3.000	6.000
Izvedeni stroški	Str. pomož. dejav.	Stroški kotlarne (po kg pare)	—	3.663	1.827	2.952	252	—9.000	54	99	153
		Stroški delavnice (po del. nal.)	—	2.311	1.014	1.444	—5.252	—	—	—	483
		Skupaj preneseni stroški pom. dej.	—	5.974	2.841	4.396	—	—	54	99	636
		— Stalni preneseni stroški	—1.779	—410	—200	—380	—	—	—54	—99	—636
		Spremenljivi preneseni stroški	—	5.564	2.641	4.016	—	—	—	—	—
		Spremenljivi splošni stroški	—	8.564	7.641	7.016	—	—	3.000	3.000	6.000
Stroški uprav. dej.	Str. pomož. dejav.	Skupni spremenljivi stroški	265.221	88.564	47.641	117.016	—	—	3.000	3.000	6.000
		Stroški nakupa (po nepos. mat.)	—	1.000	500	1.500	—	—	—3.000	—	—
		Str. uprave (po neposred. osebnih dohodkih)	—	1.200	600	1.200	—	—	—	—3.000	—
		Stroški prodaje (po stroških pridob. učinkov)	—	2.052	1.142	2.806	—	—	—	—	—6.000
		Skupni spremenljivi stroški	265.221	92.816	49.883	122.522	—	—	—	—	

II. Nerazdeljeni stroški

Izviri	Materialni stroški	10.000
	Amortizacija	56.000
	Pogodbene obveznosti	12.000
	Zakonske obveznosti	16.000
	Osební dohodki	40.000
Izvedeni		1.779
	Skupni stalni stroški	135.779

stroške, jih pri nadaljnjem obračunu izločimo. Poenostavljeni primer obračunskega lista stroškov se torej sedaj spet razlikuje od tistega, ki smo ga navedli v preglednici 1 ali 8. Prikazan je v preglednici 19.

Iz nje vidimo, da imajo od skupnih izvirnih posrednih stroškov 171.000 din stalen značaj kar stroški v znesku 134.000 din. Poenostavljeno smo upoštevali, da imajo stalen značaj vse pogodbene in zakonske obveznosti, amortizacija, a tudi del drugih stroškov. Vse te stroške moramo pri nadaljnjem obračunu izločiti. S pomožnih stroškovnih mest prenašamo na druga stroškovna mesta le tamkajšnje spremenljive stroške, ki so pri kotlarni povezani s porabljenimi kg pare, pri delavnici pa z opravljenim delom po delovnih nalogih. Toda to, kar je spremenljivi strošek za pomožno stroškovno mesto, še ni nujno tudi spremenljivi strošek za tista mesta, na katera je prenesen. V kotlarni je brez dvoma spremenljivi strošek npr. tisti, ki je povezan s porabljenim premogom. Toda tako opredeljeni izvedeni strošek energije je na drugih stroškovnih mestih deloma tudi stalni strošek. Ogrevanje in razsvetljava na stroškovnih mestih npr. nista odvisna od obsega tamkajšnje dejavnosti. Vidimo torej, da po prenosu spremenljivih stroškov pomožne dejavnosti ugotovimo ponovno nekatere stalne stroške, v našem primeru v znesku 1.779 din. Tudi te moramo pri nadaljnjem obračunu izločiti.

Iz delitve po proizvodih torej v našem primeru izpadejo naslednji stroški:

stalni izvirni stroški	134.000 din
stalni izvedeni stroški	1.779 din
skupaj	135.779 din

Pri spremenljivih splošnih stroških pa moramo podobno poiskati njihove koeficiente dodatka kot smo pojasnili že pri vrednotenju po lastni ceni.

242 obračuni spremenljivih stroškov po stroškovnih nosilcih

Brž ko so poznani skupni spremenljivi stroški na vsakem izmed stroškovnih mest, je z delitvenim obračunom mogoče ugotoviti spremenljive stroške, ki odpadejo na proučevano količinsko enoto istovrstnih ali sorodnih učinkov. Ko so z druge strani poznani koeficienti dodatka spremenljivega dela splošnih stroškov vsake vrste, je tudi mogoče z obračunom z dodatki ugotoviti spremenljive stroške, ki odpadejo na proučevano količinsko enoto sicer raznovrstnih učinkov. Zaradi primerjave z obračunom stroškov učinka v preglednicah 6, 9 in 10 vzemimo spet iste podatke o pridobivanju 1000 količinskih enot učinka X in 2000 količinskih enot učinka Y na stroškovnih mestih A, B in C. Obračun spremenljivih stroškov, ki odpadejo na vsako vrsto učinka, je prikazan v preglednici 20.

Vprašanja za razpravo o točki 24

1. V čem so posebnosti vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških v nasprotju z vrednotenjem po lastni ceni? Ali so v tem primeru učinki ovrednoteni samo po neposrednih stroških?

2. Ali je mogoče splošne stroške razdeliti na stalne in spremenljive po vrstah izvirnih stroškov v delovni organizaciji kot celoti ali šele po stroških na posameznih stroškovnih mestih? Ali na koeficient dodatka spremenljivih splošnih stroškov vpliva obseg poslovanja?

Obračun spremenljivih stroškov učinka

Učinek X				Din
Neposredni materialni stroški				80.000.—
Neposredni osebni dohodki				22.000.—
	na A	na B	na C	
	15.000.—	2.000.—	5.000.—	
Spremenljivi splošni stroški pridobiv. učin.	42,82 %	76,41 %	35,08 %	9.705.—
	6.423.—	1.528.—	1.754.—	
Spremenljivi splošni stroški nakupa	1,67 %	od 80.000.—		1.333.—
Spremenljivi splošni stroški uprave	6 %	od 22.000.—		1.320.—
Spremenljivi splošni stroški prodaje	2,37 %	od 111.705.—		2.647.—
Stroški za celotno količino				117.005.—
Stroški na količinsko enoto (: 1.000)				117.—

Učinek Y				Din
Neposredni materialni stroški				100.000.—
Neposredni osebni dohodki				28.000.—
	na A	na B	na C	
	5.000.—	8.000.—	15.000.—	
Spremenljivi splošni stroški pridobiv. učin.	42,82 %	76,41 %	35,08 %	13.516.—
	2.141.—	6.113.—	5.262.—	
Spremenljivi splošni stroški nakupa	1,67 %	od 100.000.—		1.667.—
Spremenljivi splošni stroški uprave	6 %	od 28.000.—		1.680.—
Spremenljivi splošni stroški prodaje	2,37 %	od 141.516.—		3.353.—
Stroški za celotno količino				148.216.—
Stroški na količinsko enoto (: 2.000)				74,11

Preglednica 20

25 vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji

Takšno vrednotenje je pravzaprav posebnost čistega dohodkovnega sistema, ko s prihodki iz prodaje pokrivamo vse v razdobju vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, osebne dohodke in drug vračunani dohodek ne glede na gibanje nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov. Čeprav nas morda po učinkih še zanima, kolikšen del vračunanega dohodka odpade nanje, pa takrat, ko vrednotimo nedokončano proizvodnjo ali zalogo proizvodov, v njej ne puščamo več nikakega vračunanega dohodka.

V točki 224 smo že obravnavali primer, ko so vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka in drug vračunani dohodek razen vračunanih osebnih dohodkov nerazdeljeni po učinkih kot stroškovnih nosilcih. Če sedaj ne razdelimo po učinkih niti vračunanih osebnih dohodkov, pa že

Obračunski list stroškov (pri vrednotenju po spremenljivih materialnih stroških)

I. Razdeljeni stroški

Vrste stroškov		Stroškovna mesta	Skupaj	Osnovna strošk. mesta			Pomož. str. mesta		Druga strošk. mesta		
				A	B	C	Delav-nica	Kotlarna	Nakup	Uprava	Prodaja
Izvirni	Neposredni materialni stroški Splošni spremenljivi mater. str.		180.000	60.000	30.000	90.000	—	—	—	—	—
			15.000	1.000	1.000	2.000	2.000	8.000	—	—	1.000
Izvedeni	Stroški kotlarne Stroški delavnice	(po kg pare)	—	3.256	1.624	2.624	224	—8.000	48	88	136
		(po del. nal.)	—	979	429	612	—2.224	—	—	—	204
	Pomožna dejavnost	Skupaj preneseni stroški pom. dej.	—	4.235	2.053	3.236	—	—	48	88	340
		— Stalni preneseni stroški	—1.070	— 246	— 120	— 228	—	—	—48	—88	—340
		Spremenljivi preneseni stroški		3.989	1.933	3.008	—	—	—	—	—
	Splošni spremenljivi mater. str.	13.930	4.989	2.933	5.008	—	—	—	—	1.000	
Druga dejavnost	Skupni razdeljeni mater. str.	193.930	64.989	32.933	95.008	—	—	—	—	1.000	
	Stroški prodaje (po str. pridob. učinkov)	—	337	171	492	—	—	—	—	—1.000	
		Skupni razdeljeni mater. str.	193.930	65.326	33.104	95.500	—	—	—	—	—

II. Nerazdeljeni stroški

Vračun, dohodek	Neposredni osebni dohodki	50.000	20.000	10.000	20.000	—	—	—	—
	Splošni osebni dohodki	62.000							
	Pogodbene obveznosti	12.000							
	Zakonske obveznosti	16.000	4.989	2.933	5.008				1.000
Stalni mat. str.	Stalni mater. stroški	11.070	20.000	10.000	20.000				192.930
	Stalna amortizacija	56.000	24,94 %	29,33 %	25,04 %				0,518 %
	Skupni nerazdeljeni stroški	207.070							

Preglednica 21

lahko govorimo o vrednotenju učinkov po materialnih stroških z amortizacijo. Če ves vračunani dohodek sproti pokrivamo s prihodki iz prodaje, ravnamo tako, kot da bi v celoti imel stalni značaj, čeprav so vračunani neposredni osebni dohodki očitno spremenljivi stroški. Toda tudi med materialnimi stroški z amortizacijo imamo stalne stroške, ki bi jih glede na izvajanja v točki 24 kazalo sproti pokrivati s prihodki iz prodaje. Iz tega pa sledi, da obstaja več različic vrednotenja po materialnih stroških z amortizacijo:

- a) vrednotenje po vseh materialnih stroških z amortizacijo;
- b) vrednotenje po materialnih stroških z amortizacijo pri pridobivanju učinkov z izključitvijo tistih materialnih stroškov z amortizacijo, ki se pojavljajo v upravi in prodaji;
- c) vrednotenje po spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo z izključitvijo tistih materialnih stroškov z amortizacijo, ki imajo značaj stalnih stroškov.

Obstaja seveda še vrsta drugih različic, od katerih naj bi opozorili samo na vrednotenje po neposrednih materialnih stroških kot skrajnost. Pri naših nadaljnjih izvajanjih bomo upoštevali različico pod c), ker je od vseh s teoretskega vidika še najbolj prikladna. Zahteva pa seveda, da poznamo po učinkih tudi vračunane neposredne osebne dohodke, če so ti podlaga za razdelitev spremenljivega dela splošnih materialnih stroškov.

Obračun spremenljivih materialnih stroškov učinka

Učinek X	Din
Neposredni materialni stroški	80.000.—
Splošni spremenlj. mat. str. pri pridobivanju učinkov	
na A 24,94 % od 15.000.—	3.741.—
na B 29,33 % od 2.000.—	586.—
na C 25,04 % od 5.000.—	1.252.—
Splošni spremenlj. mat. stroški v prodaji	
0,518 % od 84.579.—	441.—
Spremenljivi mater. stroški za celotno količino	86.020.—
Spremenlj. material. str. na količinsko enoto (: 1000)	86,02

Učinek Y	Din
Neposredni materialni stroški	100.000.—
Splošni spremenlj. mat. str. pri pridobivanju učinkov	
na A 24,94 % od 5.000.—	1.248.—
na B 29,33 % od 8.000.—	2.347.—
na C 25,04 % od 15.000.—	3.756.—
Splošni spremenlj. mat. stroški v prodaji	
0,518 % od 107.351.—	559.—
Spremenlj. material. str. za celotno količino	107.910.—
Spremenlj. material. str. na količinsko enoto (: 2000)	53,95

V preglednici 21 je podan primer obračunskega lista stroškov pri vrednotenju po spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo. Če ga primerjamo s preglednicami 1, 8 in 19, bomo hitro spoznali razlike.

V preglednici 22 pa je podan primer obračuna spremenljivih materialnih stroškov učinka, ki ga spet lahko primerjamo z navedbami v preglednicah 7, 9, 10 in 20, da bi spoznali razlike.

Vprašanja za razpravo o točki 25

1. V čem so posebnosti vrednotenja proizvodov po materialnih stroških in amortizaciji v nasprotju z vrednotenjem po lastni ceni?

Ali na materialne stroške in amortizacijo, ki odpadejo na posamezen proizvod, vpliva obseg proizvodnje?

26 načrtovanje stroškov

Pri dosedanjem izvajanju o stroških smo se zaustavljali le ob tistih, ki so se v delovni organizaciji pojavili v preteklem obračunskem razdobju. Zato smo izhajali iz njihovega celotnega zneska po vrstah in šele nato proučevali njihovo razdelitev na stroškovna mesta in njihovo prenašanje med stroškovnimi mesti, dokler nismo prišli do vprašanja, kako jih obračunati s stroškovnimi nosilci.

Da bi razumeli načrtovanje stroškov, se moramo poslužiti drugačnega miselnega postopka kot smo ga vključili v dosedanja izvajanja. Ne moremo namreč izhajati od načrtovanih stroškov za delovno organizacijo kot celoto. Do poznavanja teh stroškov se večinoma dokopljemo šele ob koncu, medtem ko moramo izhajati od načrtovanih stroškov po stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih. Kot smo že pojasnili, razlikujemo neposredne in splošne stroške. Načrtovanje neposrednih stroškov se začne pri stroškovnih nosilcih, kajti brž ko nam je poznano, koliko znašajo na količinsko enoto, lahko izračunamo tisti njihov znesek, ki se nanaša na predvideni obseg dejavnosti. Z druge strani se načrtovanje splošnih stroškov praviloma začne pri stroškovnih mestih, šele kasneje je mogoče izračunati tako tisti njihov znesek, ki odpade na posamezen stroškovni nosilec, kakor tisti njihov znesek, ki se pojavi v delovni organizaciji kot celoti. Le v redkih primerih so splošni stroški poznani v celotnem znesku že od samega začetka; to velja npr. za obresti od dolgoročnih kreditov ali zavarovalne premije.

Kot smo že utemeljevali, razumemo s stroški tudi vračunani dohodek in v njegovem okviru vračunane osebne dohodke. Dejstvo, da osebni dohodki navsezadnje pomenijo udeležbo delovne skupnosti v dohodku, pa vpliva tudi na njihovo načrtovanje. Medtem ko je po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih mogoče ugotavljati osebne dohodke po stari vrednosti točke, je mogoče v novem letnem razdobju predvideti novo vrednost točke in s tem novi znesek osebnih dohodkov le na podlagi načrtovanja dohodka. Delovna organizacija ve, koliko načrtovanega dohodka bo razdelila na osebne dohodke. Če je po drugi strani poznano, kolikšne osebne dohodke po stari vrednosti točke bodo vsebovali učinki, na podlagi katerih je načrtovan ta dohodek, ne bo težko izračunati novo vrednost točke. Iz tega pa že vidimo, da tudi načrtovanje stroškov po stroškovnih vrstah ni izvedljivo brez načrtovanja dohodka.

Načrtovanje neposrednih stroškov po stroškovnih mestih ali za delovno organizacijo kot celoto ni tako težavno, saj izhajamo iz obrazca:

načrtovani obseg dejavnosti

× normativ potroška na količinsko enoto učinka

× načrtovana cena

Čim bolj stanovitna je dejavnost, tem lažje je načrtovati neposredne stroške. Drugače je pri načrtovanju splošnih stroškov po stroškovnih mestih ali za delovno organizacijo kot celoto. Pri tem sicer spet lahko izhajamo iz obrazca: načrtovani potroški prvine poslovnega procesa × načrtovana cena

Težava pa nastopi zaradi tega, ker načrtovani potroški niso sorazmerni z načrtovanim obsegom dejavnosti. Zato jih tudi ni mogoče ugotoviti tako, da bi pomnožili načrtovani obseg dejavnosti kar z normativom potroška na količinsko enoto učinka. Pri vseh splošnih stroških je treba razlikovati njihov stalni in spremenljivi del. Šele nato utegnemo predvideti tisti znesek, ki bo ustrezal načrtovanemu obsegu dejavnosti.

Načrtovanje stroškov po stroškovnih nosilcih je istovetno s sestavljanjem predračunov stroškov učinka (planskih ali predhodnih kalkulacij stroškov). Sestava stroškov učinka je poznana in bi se je morali držati tudi pri načrtovanju stroškov, saj v nasprotnem primeru po stroškovnih nosilcih ne bi bili primerljivi ostvarjeni stroški z načrtovanimi. Res pa pri načrtovanju stroškov po stroškovnih nosilcih delovne organizacije mnogokrat poenostavijo postopek. Poenostavitev je v zmanjšanem številu dodatkov na neposredne stroške.

Če splošne nabavne stroške razdeljujemo na učinke sorazmerno z neposrednimi materialnimi stroški, ki jih vsebujejo, je brez dvoma mogoče načrtovane cene materiala dvigniti za ustrezni del splošnih nabavnih stroškov. Tako že zmnožek porabe materiala po normativu in načrtovane cene materiala zajema poleg samega neposrednega materialnega stroška še sorazmerni del splošnih stroškov nakupa. Če moramo z druge strani splošne stroške pridobivanja učinkov, uprave in prodaje razdeliti po učinkih sorazmerno z neposrednimi osebnimi dohodki ali izdelavnimi urami, vsebovanimi v njih, je tudi mogoče načrtovane postavke osebnih dohodkov dvigniti za vse takšne splošne stroške. Tako že zmnožek delovnega časa (ali učinka) s predračunsko postavko zajema poleg samih neposrednih osebnih dohodkov še sorazmerni del splošnih stroškov pridobivanja učinka, uprave in prodaje. Predračun stroškov učinka torej zajema:

a) neposredne materialne stroške (z vključenimi splošnimi stroški, ki so v vzročnem razmerju z njimi) in

b) stroške dela (z vključenimi splošnimi stroški, ki so v vzročnem razmerju z opravljenim izdelovalnim časom ali z neposrednimi osebnimi dohodki).

Prvi sestavni del predračuna stroškov je pri posameznem učinku razčlenjen na toliko različnih vrst materiala, kolikor jih zahteva njegovo pridobivanje. Drugi sestavni del predračuna stroškov je pa pri posameznem učinku razčlenjen na toliko različnih delovnih mest, kolikor se jih dotika njegovo pridobivanje. Na vseh delovnih mestih v okviru posameznega stroškovnega mesta moramo seveda upoštevati enotne koeficiente dodatka splošnih stroškov, ki so nato vključeni v predračunsko postavko. Na različnih stroškovnih mestih pa so koeficienti dodatka splošnih stroškov različni. Da bi se torej lahko poslužili poenostavljenega predračuna stroškov pri takem učinku, kaže najprej podobno sestaviti predračunski list stroškov (planski OBOL) kot smo ga opisali pri obračunskem listu stroškov.

Podobne ugotovitve veljajo v primeru, ko pri predračunih upoštevamo namesto vrednotenja po lastni ceni kar vrednotenje po spremenljivih stroških ali stroških materiala in amortizacije.

Vprašanja za razpravo o točki 26

1. Kako delovna organizacija načrtuje neposredne in kako splošne stroške? Kako pri tem upošteva znesek osebnih dohodkov?
2. Kako delovna organizacija sestavlja predračune stroškov po stroškovnih mestih in kako predračune stroškov učinka?

3 prodajne cene

30 pojmovanje prodajnih cen

Prodajne cene so tiste cene, ki jih prodajalec predmetov ali storitev dosega na trgu. Prodajalec proizvodov je proizvodjalna delovna organizacija, prodajalec opravljenih storitev je storitvena delovna organizacija, prodajalec trgovskega blaga pa trgovska delovna organizacija. Predmet prodaje utegnejo biti tudi bivša delovna sredstva, ki posamezni delovni organizaciji niso več potrebna po prvotnem namenu, a tudi material, ki v delovni organizaciji ne bo nastopal v vlogi delovnega predmeta. Vendar se bomo pri nadaljnjih izvajanjih omejili na prodajne cene proizvodov, storitev in trgovskega blaga. Pot od proizvajalca do končnega porabnika je praviloma dolga. Na tej poti se vključuje trgovina v zelo različnih organizacijskih oblikah, pojavljajo se različni stroški in tudi dobički posredovalcev. Le-ti povzročajo, da je prodajna cena, ki jo plača končni porabnik, mnogokrat dvakrat tolikšna kot prodajna cena samega proizvajalca. Prodajna cena, ki jo na trgu dosega proizvodjalna delovna organizacija, je potemtakem le del prodajne cene, ki jo za isti proizvod v vlogi trgovskega blaga dosega trgovska delovna organizacija. Ne glede na to, kako je postavljena prodajna cena kakega proizvoda, storitve ali trgovskega blaga, ne moremo mimo zahteve, da mora pokrivati vse stroške, ki so se pojavili. Če je cena višja od stroškov, govorimo o dobičku, ki ga dosegamo pri posameznem proizvodu, storitvi ali trgovskem blagu, če je nižja od njih, govorimo o izgubi. Ob vsem tem pa le kaže nekoliko podrobneje pojasniti, kaj je sama prodajna cena in kaj stroški, ki naj bi jih pokrivala.

Če delovna organizacija daje kake popuste, je pač dosežena prodajna cena tista, ki je že znižana zanje. Pri tem je pravzaprav povsem vseeno, ali so popusti dani ob sami prodaji ali šele kasneje na podlagi kupčeve pritožbe; prav tako je čisto vseeno, ali so ti popusti dani le določenim kupcem ali vsakomur, ki plača brez odloga. Res pa pri ugotavljanju finančnega izida za delovno organizacijo kot celoto drugače obravnavamo popuste, ki so vidni že v samem računu od tistih, ki so dani šele kasneje. Na to vprašanje se bomo povrnila v poglavju o finančnem izidu.

Drugo vprašanje se pojavlja v zvezi s prometnim davkom. Ali naj kot doseženo prodajno ceno štejemo tisto, ki vključuje prometni davek, če je ta predpisan, ali tisto, ki ga ne vključuje, čeprav je predpisan. Z vidika posamezne delovne organizacije je mogoč tudi povsem praktičen odgovor, ki ga bomo pri nadaljnjih izvajanjih upoštevali. Če je prometni davek predpisan od prodajne cene, ki ga ne vključuje, bomo smatrali, da je z vidika delovne organizacije dosežena prodajna cena tista, ki ne vključuje prometnega davka; delovna organizacija ob prodaji le dodatno zaračunava prometni davek in ga odteguje kupcu ter nato nakazuje v proračun. Če je, nasprotno, prometni davek predpisan od prodajne cene, ki ga vključuje, je z vidika delovne organizacije dosežena prodajna cena tista, ki vključuje tudi prometni davek, medtem ko je sam prometni davek sestavni del stroškov.

Kadar govorimo o prodajni ceni, imamo praviloma pred očmi količinsko enoto, ki je predmet prodaje. Res pa je pri delovnih organizacijah na področju družbenih služb včasih težko opredeliti količinsko enoto učinka. Dogovarjanja in sporazumevanja z uporabniki njihovih storitev v takšnih primerih med drugim rešujejo vprašanje povračila za okvirno določen obseg celotne dejavnosti, ne pa vprašanje prodajne cene posamezne vrste storitve. Pri nadaljnjih izvajanjih o prodajnih cenah pa bomo takšne primere zanemarili.

Vprašanja za razpravo o točki 30

1. Zakaj so prodajne cene v trgovini na drobno praviloma precej višje od prodajnih cen proizvajalca? Ali so lahko tudi nižje?
2. Ali se za prodajno ceno šteje tista, ki je že znižana za popuste, ali tista, ki še ni znižana? Kako glede ostvarjene prodajne cene obravnavamo blagajniške popuste?
3. Ali ostvarjena prodajna cena vključuje tudi prometni davek?
4. Pri katerih delovnih organizacijah je težko opredeliti njihove učinke in z njimi povezane prodajne cene?

31 sestava prodajnih cen

Brž ko nam je jasen pojem prodajna cena, se lahko lotimo vprašanja stroškov, ki naj bi jih pokrivala. Oglejmo si odgovore na to vprašanje najprej pri proizvodnih in storitvenih delovnih organizacijah nato pa še pri trgovskih!

Če izhajamo iz vrednotenja po lastni ceni, pridemo do naslednjih enačb:

$$\left. \begin{array}{l} \text{prodajna cena} \\ - \text{lastna cena} \\ = \text{dobiček} \\ \text{ter} \\ \text{lastna cena} \\ - \text{prodajna cena} \\ = \text{izguba} \end{array} \right\}$$

V prvem primeru je prodajna cena višja od lastne cene in v drugem primeru lastna cena višja od prodajne cene. Brez dvoma si vsaka delovna organizacija prizadeva, da bi bila prodajna cena njenih učinkov višja od lastne cene ter da bi obsegala tudi dobiček. Vendar še ni rečeno, da se ji nikakor ne izplača prodajati učinkov, pri katerih ne dosega višje prodajne cene od lastne cene. Pri dodatni proizvodnji zadošča, če je prodajna cena višja od dodatnih stroškov. Vendar o tem več kasneje.

Zahteva, da naj prodajna cena pokriva ne samo lastno ceno, temveč obsega tudi dobiček, je pri naših delovnih organizacijah morda še bolj poudarjena kot pri kapitalističnih. Le v tem primeru namreč naše delovne organizacije utegnejo nadomeščati kredite s poslovnim skladom, medtem ko prihajajo kapitalistična podjetja do lastnega kapitala praviloma neodvisno od delitve dobička.

V poglavju o stroških smo pa ugotovili, da ni nujno vse stroške razporediti na učinke, temveč je del stroškov mogoče v nerazporejenem znesku v celoti pokriti s prihodki iz prodaje. Oglejmo si sedaj, kakšna je sestava prodajne cene, če delovna organizacija izhaja iz zoženega vrednotenja učinkov!

V primeru, ko so pri posameznem učinku poznani le njegovi stroški brez vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka ter drugega vra-

čunanega dohodka, tj. ko je poznana le njegova zožena lastna cena, velja obrazec:

- prodajna cena
- zožena lastna cena (brez vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka ter drugega vračunanega dohodka)
- = razširjeni dobiček (z vračunanimi pogodbenimi in zakonskimi obveznostmi iz dohodka ter drugim vračunanim dohodkom)
- vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, ter drugi vračunani dohodek, ki jih pokriva učinek
- = dobiček

V primeru, ko so pri posameznem učinku poznani le njegovi stroški pridobivanja z vključenimi splošnimi stroški nakupa, toda brez splošnih stroškov uprave in prodaje, velja obrazec:

- prodajna cena
- stroški pridobivanja učinka (s splošnimi stroški nakupa)
- = kosmati dobiček
- splošni stroški uprave in prodaje, ki jih pokriva učinek
- = dobiček

V primeru, ko so pri posameznem učinku poznani le njegovi spremenljivi stroški in ne tudi stalni stroški, velja obrazec:

- prodajna cena
- spremenljivi stroški učinka
- = prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička
- stalni stroški, ki jih pokriva učinek
- = dobiček

V primeru, ko so pri posameznem učinku poznani le njegovi materialni stroški z amortizacijo in ne tudi vračunan dohodek, velja obrazec:

- prodajna cena
- materialni stroški z amortizacijo učinka
- = dohodek
- vračunani dohodek, ki ga pokriva učinek
- = dobiček

V primeru, ko je pri posameznem učinku poznan le spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo in ne tudi stalni del, niti vračunani dohodek, pa velja obrazec:

- prodajna cena
- spremenljivi materialni stroški z amortizacijo učinka
- = prispevek za kritje stalnih materialnih stroškov z amortizacijo in dohodka
- stalni materialni stroški z amortizacijo, ki jih pokriva učinek
- = dohodek
- vračunani dohodek, ki ga pokriva učinek
- = dobiček

Stroški, po katerih je ovrednoten posamezen učinek, so odvisni od razmer v času njegovega pridobivanja. Nasprotno so stroški, ki jih pokriva posamezen učinek, odvisni od obsega prodaje; čim večji je obseg prodaje v določenem razdobju ob drugih nespremenjenih okoliščinah, tem manjši del teh stroškov bo moral pokrivati posamezen učinek.

Zgornji obrazci v celoti veljajo za trgovsko blago, če le za materialnimi stroški vidimo tudi nabavno vrednost tega blaga. Brž ko se odločimo za bolj običajno izrazoslovje, pa pridemo do naslednjega obrazca:

- prodajna cena
- nabavna cena
- = razlika v ceni

Za nabavno ceno že vemo, da vključuje poleg kupne cene še vse druge neposredne stroške v zvezi z nakupom. Razlike v ceni trgovskega blaga pa nikakor ni mogoče primerjati z dobičkom. Z razliko v ceni mora trgovska delovna organizacija pokrivati vse svoje splošne stroške in še dosegati dobiček; torej velja obrazec:

- prodajna cena
- nabavna cena
- = razlika v ceni
- splošni stroški, ki jih pokriva trgovsko blago,
- = dobiček

Če upoštevamo posebnost stroškov v dohodkovnem sistemu, pa pridemo do obrazca:

- prodajna cena
- nabavna cena
- = razlika v ceni
- splošni materialni stroški in amortizacija, ki jih pokriva trgovsko blago,
- = dohodek
- vračunani dohodek, ki ga pokriva trgovsko blago,
- = dobiček

Od obsega prodaje je spet odvisno, kolikšni del splošnih stroškov oziroma splošnih materialnih stroškov z amortizacijo in vračunanega dohodka bo moralo pokriti posamezno trgovsko blago; čim večji je obseg prodaje v določenem razdobju ob drugih nespremenjenih okoliščinah, tem manjši njihov del bo moralo pokrivati posamezno trgovsko blago.

Vprašanja za razpravo o točki 31

1. Ali mora biti prodajna cena vedno višja od lastne cene?
2. Ali razlika med prodajno ceno in proizvodnimi stroški že pomeni dobiček? Ali je znesek splošnih stroškov, ki odpadejo na posamezen učinek, odvisen od obsega prodaje?
3. Čemu služi razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški učinka? Ali so stalni stroški, ki jih pokriva ta razlika, odvisni od obsega proizvodnje ali od obsega prodaje?
4. Ali pomeni večja razlika med prodajno ceno in materialnimi stroški z amortizacijo že večji dobiček? Kaj je dobiček in kaj dohodek, ki ga zajema prodajna cena posameznega učinka? Od česa je odvisen znesek dohodka, ki ga mora vsebovati prodajna cena posameznega učinka?
5. Ali razlika v ceni trgovskega blaga že pomeni dobiček? Od česa je odvisno, koliko splošnih stroškov odpade na posamezno trgovsko blago?

32 oblikovanje prodajnih cen na trgu

320 vpliv ponudbe in povpraševanja na prodajne cene

S ponudbo razumemo določeno količino proizvodov ali trgovskega blaga oziroma storitev, ki jih nudijo prodajalci na določenem trgu ob določeni ceni. Ponudba ni istovetna s prodajo, pač pa prodaja sledi ponudbi, ko se prodajalec sreča z dejanskim kupcem. Predtem ponudba izraža le obstoječo možnost prodaje in s tem priložnost za kupce.

Ponudbo na določenem trgu si je mogoče zamisliti le ob določeni ceni. Obstoječa cena vpliva na ponudbo in ponudba vpliva obratno na ceno. Na splošno lahko rečemo, da bo na trgu ob nižji ceni manjša ponudba, ob višji ceni pa večja.

S povpraševanjem na drugi strani razumemo določeno količino proizvodov ali trgovskega blaga oziroma storitev, po katerih ob določeni ceni povprašujejo kupci na določenem trgu. Povpraševanje ni istovetno z nakupom, pač pa nakup sledi povpraševanju, ko se kupec sreča z dejanskim prodajalcem. Predtem povpraševanje izraža le obstoječo možnost nakupa in s tem priložnost za prodajalce.

Povpraševanje na določenem trgu si je spet mogoče zamisliti le ob določeni ceni. Obstoječa cena vpliva na povpraševanje in povpraševanje vpliva obratno na ceno. Na splošno lahko rečemo, da bo na trgu ob nižji ceni večje povpraševanje, ob višji ceni pa manjše povpraševanje.

Ponudba in povpraševanje na določenem trgu nista vedno usklajena. Kadar so vse druge okoliščine na trgu nespremenjene, bo večja ponudba od povpraševanja povzročala znižanje cen. Znižanje cen bo vodilo kupce k povečanemu povpraševanju in prodajalce k zmanjšanju ponudbe. Nasprotno bo večje povpraševanje od ponudbe povzročalo ob drugih nespremenjenih okoliščinah zvišanje cen. Zvišanje cen bo vodilo kupce k zmanjšanju povpraševanja in prodajalce k povečanju ponudbe. V obeh primerih bi težila cena končno k ravnotežnem stanju, kjer bi bila ponudba in povpraševanje usklajena.

O ponudbi in povpraševanju smo do sedaj govorili kot o celotni ponudbi in celotnem povpraševanju na določenem trgu, ne pa samo o ponudbi proüevane delovne organizacije. Prav tako smo zanemarili vpliv države na oblikovanje prodajnih cen. Končno se niti nismo dotaknili vprašanja tipa trga, na katerem se oblikujejo prodajne cene.

Razlikujemo popolni in nepopolni konkurenčni trg. O popolnem konkurenčnem trgu govorimo tedaj, kadar se na njem z istovrstnim blagom in ob enaki ceni pojavlja veliko število prodajalcev, a tudi veliko število kupcev in posameznik nima nobenega vpliva na ceno; niti med prodajalci in niti med kupci ni dogovora, prav tako ne vmešavanja države. O nepopolnem konkurenčnem trgu, nasprotno, govorimo tedaj, če manjka katera izmed naštetih posebnosti popolnega konkurenčnega trga. To pa je povsem normalno. Zato je popolni konkurenčni trg za kak proizvod, trgovsko blago ali storitev zelo redek.

321 dejavniki ponudbe

Če se zaenkrat še zadržimo pri celotni ponudbi določenega blaga na določenem trgu, moramo najprej poglobiti prejšnjo ugotovitev, da nanjo vpliva dosegljiva cena. Če je prodajna cena višja, se bo na trgu pojavil npr. tudi tisti proizvajalec, ki proizvaja ob večjih stroških in mu jih nižja prodajna cena ne bi mogla pokrivati. Kako je spreminjanje ponudbe odvisno od cene, pa lahko izražamo s koeficientom cenovne prožnosti (elastičnosti) ponudbe, ki je poenostavljeno opredeljen takole:

odstotek spremembe količinske ponudbe

odstotek spremembe prodajne cene

Koeficienti so pozitivni, saj se giblje ponudba v isti smeri, kot prodajne cene. Po velikosti jih pa lahko delimo v več skupin, ki pomenijo naslednje:

Koeficient	Ponudba
0,0 do 0,5	zelo neprožna
0,5 do 1,0	neprožna
1,0 do 2,0	prožna
preko 2,0	zelo prožna

Ponudba blaga, pri katerem velja koeficient 0, se ob spremenjenih prodajnih cenah ne spremeni. Takšen značaj imajo razne naravne dobrine, a tudi stare slike, star denar itd. Ponudba blaga s koeficientom prožnosti, ki je manjši od 1, raste počasneje kot rastejo cene, ponudba blaga s koeficientom prožnosti, ki je večji od 1, pa raste hitreje kot rastejo cene. Na koeficient bistveno vpliva vrsta blaga; večji je pri blagu široke porabe kot pri proizvodih, ki jih bo kupec uporabil za delovna sredstva. To je povsem razumljivo zaradi posebnosti proizvodnih zmogljivosti in proizvodnih postopkov v obeh primerih.

Celotna ponudba je predvsem odvisna od obsega proizvodnje in zalog na sploh, na omejenem trgu pa še od uvoza. Sestoji iz vrste posamičnih ponudb. Glede na to, kakšno vlogo ima posamezna delovna organizacija v celotni ponudbi, pa razlikujemo več tipov konkurenčnega trga. O monopolu govorimo takrat, kadar se na trgu določenega blaga pojavlja en sam podajalec; ta prodajalec je monopolist. O duopolu govorimo takrat, kadar se na trgu določenega blaga pojavljata dva prodajalca, o oligopolu pa, kadar se na njem pojavlja malo prodajalcev. V vseh teh primerih imajo prodajalci znaten ali vsaj delen vpliv na prodajne cene in torej nimamo več opravka s popolnim konkurenčnim trgom.

322 dejavniki povpraševanja

Če se zaenkrat še zadržimo na celotnem povpraševanju po določenem blagu na določenem trgu, pa moramo ugotoviti, da nanj vplivajo številni dejavniki. Povpraševanje je izraz potreb, toda nepopoln izraz, kajti nanj vplivajo tudi cene. Če so prodajne cene nižje, se bo na trgu npr. pojavil kot kupec tudi tisti, ki ima manjše dohodke in sicer ob višjih cenah svojih potreb ne bi mogel zadovoljiti. Spreminjanje in odvisnost povpraševanja od cene pa izražamo s koeficientom cenovne prožnosti (elastičnosti) povpraševanja, ki je poenostavljeno opredeljen takole:

odstotek spremembe količinskega povpraševanja

odstotek spremembe prodajne cene

Ti koeficienti so navadno negativni, kar je razumljivo, saj se giblje povpraševanje praviloma v nasprotni smeri kot prodajne cene. Po velikosti jih lahko razdelimo v več skupin, in sicer takole:

Koeficient	Povpraševanje
večji od 0,0	pozitivno prožno
0,0 do — 0,5	zelo neprožno
— 0,5 do — 1,0	neprožno
— 1,0 do — 2,0	prožno
manjši od — 2,0	zelo prožno

Povpraševanje po blagu, po katerem velja pozitiven koeficient prožnosti povpraševanja, se poveča, kadar se dvigne njegova prodajna cena, oziroma se zmanjša, kadar pade njegova prodajna cena. Takšno blago je pa redko.

Povpraševanje po blagu, pri katerem velja koeficient 0, se ne spremeni, kadar se spremenijo njegove prodajne cene. Povpraševanje po blagu s koeficientom prožnosti med 0 in $-0,5$ pada precej počasneje kot rastejo njegove prodajne cene oziroma raste precej počasneje kot padajo njegove prodajne cene. Koeficient $-0,5$ npr. pomeni, da je odstotek spremembe pri povpraševanju za polovico manjši kot odstotek spremembe v prodajni ceni, tj. gibanje obeh velikosti poteka v nasprotnih smereh. Takšen značaj ima povpraševanje po nekaterih živilih.

O prožnem povpraševanju govorimo tedaj, kadar je koeficient med $-1,0$ in $-2,0$. To pomeni, da se povpraševanje po blagu s takšnim koeficientom zmanjšuje hitreje kot rastejo njegove prodajne cene, oziroma se povečuje hitreje kot padajo njegove prodajne cene. Takšen značaj ima npr. povpraševanje po stanovanjski opreми ali kulturnih dobrinah. Zelo prožno je končno tisto povpraševanje, pri katerem je zgornji koeficient manjši od $-2,0$. To pomeni, da se povpraševanje po blagu s takšnim koeficientom zmanjšuje precej hitreje kot rastejo njegove prodajne cene, oziroma se povečuje precej hitreje kot padajo njegove prodajne cene. Takšno blago je pa že spet redko.

Toda na povpraševanje po posameznih vrstah proizvodov, trgovskega blaga in storitev ne vplivajo samo njihove prodajne cene, temveč tudi raven stvarnih (realnih) osebnih dohodkov, zlasti če imamo pred očmi blago za široko porabo. To pomeni, da na prodane količine ob drugih nespremenjenih okoliščinah vpliva tudi kupna moč. Seveda pa že spet ni rečeno, da sprememba stvarnih osebnih dohodkov enako vpliva na povpraševanje po vseh vrstah blaga. V nekaterih primerih vpliva močneje na povpraševanje kot v drugih primerih. Zato je koristno poznati še tako imenovane koeficiente dohodkovne prožnosti (elastičnosti) povpraševanja. Koeficient dohodkovne prožnosti povpraševanja po posamezni vrsti blaga je poenostavljeno opredeljen takole:

odstotek spremembe količinskega povpraševanja

odstotek spremembe osebnih dohodkov

Ti koeficienti so navadno pozitivni, saj se giblje povpraševanje praviloma v isti smeri kot osebni dohodki. Po velikosti jih pa spet delimo v več skupin, ki pomenijo naslednje:

Koeficient	Povpraševanje
manjši od 0,0	negativno prožno
0,0 do 0,5	zelo neprožno
0,5 do 1,0	neprožno
1,0 do 2,0	prožno
preko 2,0	zelo prožno

Povpraševanje po blagu, za katero velja koeficient 0, se ob spremenjenih osebnih dohodkih ne spremeni. To blago je v stanju zasičenosti. Povpraševanje po blagu, pri katerem velja koeficient, ki je manjši od 1, se povečuje počasneje kot osebni dohodki, povpraševanje po blagu, pri katerem velja koeficient, ki je večji od 1, pa hitreje od njih. Povpraševanje po blagu, pri katerem velja negativen koeficient, pada, kadar se povečujejo osebni dohodki, ker se pač ljudje preusmerjajo na bolj kakovostne stvari. Blago, pri katerem je povpraševanje negativno ali zelo neprožno, obravnavamo kot neizogibno potrebno, blago, po katerem je povpraševanje zelo prožno, pa kot luksuzno. Če se torej povečajo stvarni osebni dohodki, lahko ob sicer nespremenjenih drugih okoliščinah pričakujejo precej večje povpraševanje

npr. delovne organizacije s kulturnimi potrebščinami, medtem ko bo odstotek povečanega povpraševanja po živilih bistveno manjši od odstotka povečanih stvarnih osebnih dohodkov.

Ne bomo se spuščali v obravnavo drugih dejavnikov, ki prav tako utegnejo vplivati na celotno povpraševanje po določenem blagu na določenem trgu, npr. v novejšo spremembo dohodkov, v obseg in sestavo družine, običaje in navade, prihranke in kredite, obseg naturalnega gospodarstva, pospeševanje prodaje, pričakovanja glede gibanja dohodkov, cen itd. Pač pa smo dolžni opozoriti, da celotno povpraševanje sestoji iz vrste posamičnih povpraševanj. Glede na to, kakšno vlogo ima posamezen kupec v celotnem povpraševanju, pa spet razlikujemo več tipov konkurenčnega trga. O monopsonu govorimo takrat, kadar se na trgu določenega blaga pojavlja en sam kupec; ta kupec je monopsonist. O duopsonu govorimo takrat, kadar se na trgu določenega blaga pojavljata dva kupca, o oligopsonu pa, kadar se na njem pojavlja malo kupcev. V vseh teh primerih imajo kupci znaten ali vsaj delen vpliv na prodajne cene in torej nimamo več opravka s popolnim konkurenčnim trgom.

Vprašanja za razpravo o točki 32

1. Kaj je ponudba in kaj povpraševanje? Kako vpliva večja ponudba od povpraševanja na prodajne cene? Kako vpliva večje povpraševanje od ponudbe na prodajne cene?
2. Kaj je popolni in kaj nepopolni konkurenčni trg? Kdaj govorimo o monopolu, duopolu in oligopolu? Kdaj govorimo o monopsonu, duopsonu in oligopsonu?
3. Kako je spreminjanje ponudbe odvisno od cene? Pri katerem blagu je večji in pri katerem blagu manjši koeficient cenovne prožnosti ponudbe?
4. Kako je spreminjanje povpraševanja odvisno od cene? Pri katerem blagu je večji in pri katerem blagu manjši koeficient cenovne prožnosti povpraševanja?
5. Kako se spreminja povpraševanje glede na stvarne osebne dohodke? Pri katerem blagu je večji in pri katerem blagu manjši koeficient dohodkovne prožnosti povpraševanja?

33 načrtovanje prodajnih cen

330 vpliv vrste proizvodov na oblikovanje prodajnih cen

Do sedaj smo opisovali položaj na trgu, ki v načelu vpliva na prodajne cene. Sedaj se pa povrnimo k posamezni delovni organizaciji, ki v okviru spoznanih tržnih možnosti odloča o prodajnih cenah svojih proizvodov, trgovskega blaga ali ko se je o prodajni ceni treba dogovoriti z uporabniki. Oglejmo si najprej, kako utegne vrsta proizvodov, storitev ali trgovskega blaga vplivati na odločitve o njihovih prodajnih cenah!

Predvsem je razlika med proizvodi, ki so namenjeni končnemu porabniku, in proizvodi, ki so namenjeni naslednjim delovnim organizacijam kot proizvodna sredstva.

Novi proizvodi, ki so namenjeni končnemu porabniku, imajo mnogokrat ob začetku povsem drugačno prodajno ceno kot kasneje. Če povpraševanje po njih ni prožno in prvi proizvajalec tudi ne more predvidevati, koliko časa se bo lahko ukvarjal z njimi, bo praviloma postavil visoko začetno prodajno ceno, ki mu omogoča v najkrajšem času vračilo naložb in še velik dobiček. Ko se kasneje na trgu pojavijo konkurenčni proizvajalci z nižjo prodajno ceno, jo tudi sam zniža ali se celo povsem umakne s trga. Podoben položaj najdemo pri modnem blagu v trgovini, kjer morajo začetne višje prodajne cene omogočiti njihovo kasnejšo znižanje in razprodajo.

Če je povpraševanje po kakih novih proizvodih prožno in se delovna organizacija namerava ukvarjati z njihovo množinsko proizvodnjo, bo pa bolje ob začetku postaviti sorazmerno nizko prodajno ceno, ki omogoči sistematsko prodiranje na trg. Če je zaradi takšne cene s trga celo izrinjena konkurenčna delovna organizacija, kasneje ni več ovir za delno zvišanje prodajne cene.

Pri proizvodih, ki so namenjeni naslednjim delovnim organizacijam kot proizvajalna sredstva, pa morajo biti prodajne cene izredno previdno postavljene, saj so njihovi kupci neprimerno bolj obveščeni kot kupci blaga za široko porabo. Ob drugih nespremenjenih okoliščinah dobi namreč naročilo le najcenejši ponudnik.

Sicer se pa mora delovna organizacija v vsakem primeru, ko obravnava prodajne cene, ozirati na svoje stroške po tej strani in na tržni položaj po drugi strani.

V tem pogledu pravzaprav razlikujemo tri skupine metod:

- a) oblikovanje prodajnih cen glede na stroške;
- b) oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje;
- c) oblikovanje prodajnih cen glede na konkurente.

Oglejmo si posebnosti vsake izmed njih!

331 oblikovanje prodajnih cen glede na stroške

Oblikovanje prodajnih cen glede na stroške je najpogostejše, zlasti tam, kjer se prodajalcu ni treba ozirati na konkurenčnega prodajalca, tj., kjer se zaradi posebnosti svojih proizvodov ali storitev odloča za višje ali nižje cene ali kjer podobnih proizvodov ali storitev na trgu sploh še ni. Podobno velja za trgovsko delovno organizacijo kot prodajalca. Vendar si le ločeno oglejmo postavljanje prodajnih cen glede na stroške pri proizvajalnih, storitvenih in trgovskih delovnih organizacijah!

Če govorimo pri proizvajalni ali storitveni delovni organizaciji o oblikovanju prodajnih cen glede na stroške, s tem seveda še ni rečeno, da prodaja svoje učinke po prodajnih cenah, ki so enake stroškom, temveč da k poznanim stroškom posameznega učinka prišteje še neki znesek. Če prodajne cene oblikujemo vnaprej, tj. prej kot je dokončan proces pridobivanja učinkov in prej kot so obračunani vsi nastali stroški, seveda ne morejo biti podlaga za njihovo oblikovanje ostvarjeni stroški, temveč le načrtovani stroški, preračunani na posamezen učinek. Če bi delovna organizacija, nasprotno, imela možnost upoštevati ostvarjene stroške, bi se ti utegnili v različnih razdobjih zaradi spremenjenega obsega dejavnosti spreminjati v znesku, ki odpade na posamezen učinek; to pa ne bi smelo vplivati na prodajno ceno. Zato bi tudi v takšnih primerih morali upoštevati le povprečne stroške, ki so bližji načrtovanim kot pa v posameznem razdobju ostvarjenim.

Ker proizvajalna ali storitvena delovna organizacija utegne različno razumeti stroške učinka, tj. ker se poslužuje različnih metod vrednotenja, se tudi lahko razlikuje prehod od poznanih stroškov učinka k njegovi prodajni ceni.

Oglejmo si ga ločeno v primeru:

- a) vrednotenja po lastni ceni;
- b) vrednotenja po zoženi lastni ceni;
- c) vrednotenja po stroških pridobivanja učinkov;

č) vrednotenja po spremenljivih stroških;

d) vrednotenja po materialnih stroških z amortizacijo.

e) vrednotenja po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo.

V prvem primeru k lastni ceni učinka prištejemo dobiček, in sicer s pomočjo vnaprej poznane splošnega koeficienta dobička na stroške. Velja torej obrazec:

$$\checkmark \text{ prodajna cena} = \text{lastna cena} + \left(\frac{\text{dobiček}}{\text{stroški}} \right) \times \text{lastna cena}$$

Načrtovani splošni koeficient v zgornjem smislu, ki ga uporablja delovna organizacija v določenem razdobju, mora omogočati tudi morebitne popuste od normalno postavljene prodajne cene.

Iz obračunskega lista stroškov (preglednica 1) vidimo stroške v skupnem znesku 401.000 din. Denimo, da so to načrtovani stroški in da delovna organizacija hkrati načrtuje dobiček 40.100 din. V tem primeru bo načrtovani splošni koeficient dobička na stroške

$$\checkmark \frac{40.100 \text{ din}}{401.000 \text{ din}} = 0,1 \text{ ali } 10 \% \text{ od lastne cene}$$

Če sedaj vzamemo, da je lastna cena učinka X iz preglednice 6, ki znaša 176,68 din, prav tako načrtovana, pridemo do njegove prodajne cene takole: $176,68 \text{ din} + 0,1 \times 176,68 \text{ din} = 194,348 \text{ din}$ ali zaokroženo 194.— din

V drugem primeru, ko delovna organizacija v začetku pozna le zoženo lastno ceno posameznega učinka, mora k njej prišteti razširjeni dobiček, ki vključuje vračunane pogodbenne in zakonske obveznosti iz dohodka ter drugi vračunani dohodek. Načrtovani splošni koeficient razširjenega dobička, ki se ga poslužujemo v tem primeru, mora upoštevati poleg samega dobička še preje omenjene sestavne dele vračunane dohodka v razmerju do skupnih stroškov, ki so zmanjšani za te sestavne dele. Velja torej obrazec:

$$\text{prodajna cena} = \text{zožena lastna cena} + \left(\frac{\text{razširjeni dobiček}}{\text{zoženi stroški}} \right) \times \text{zožena lastna cena}$$

Iz obračunskega lista stroškov (preglednica 8) razberemo stroške brez vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka 373.000 din, kakor tudi vračunane pogodbenne in zakonske obveznosti iz dohodka 28.000 din. Denimo da so to načrtovani stroški in da delovna organizacija načrtuje dobiček 40.100 din. V tem primeru bo načrtovani koeficient razširjenega dobička na zožene stroške znašal

$$\frac{28.000 \text{ din} + 40.100 \text{ din}}{373.000 \text{ din}} = 0,1826 \text{ ali } 18,26 \% \text{ od zoženih stroškov}$$

Če sedaj vzamemo zoženo lastno ceno količinske enote X z 164,09 din (glej preglednico 9), pridemo do ustrezne prodajne cene takole:

$$164,09 \text{ din} + 0,1826 \times 164,09 \text{ din} = 194,05 \text{ din} \text{ ali zaokroženo } 194.— \text{ din}$$

V tretjem primeru mora delovna organizacija k poznanim stroškom pridobivanja posameznega učinka prišteti kosmati dobiček, ki vključuje tudi ustrezni del splošnih stroškov uprave in prodaje. Načrtovani splošni koeficient kosmatega dobička, ki se ga poslužujemo v tem primeru, mora torej upoštevati

poleg samega dobička še splošne stroške uprave in prodaje v proučevanem razdobju, vendar ne več v razmerju do skupnih stroškov, temveč le do stroškov pridobivanja učinkov. Velja torej obrazec:

prodajna cena =

$$\text{strošji pridobivanja učinka} + \left(\frac{\text{kosmati dobiček}}{\text{stroški pridobivanja vseh učinkov}} \right) \times \text{stroški pridobivanja učinka}$$

Iz obračunskega lista stroškov (preglednica 8) razberemo stroške pridobivanja učinkov (skupaj s splošnimi stroški nakupa) 335.683 din, kakor tudi splošne stroške uprave in prodaje (z vključenimi nerazdeljenimi pogodbenimi in zakonskimi obveznostmi iz dohodka) 65.317 din. V tem primeru bo načrtovani splošni koeficient kosmatega dobička na stroške pridobivanja učinkov

$$\frac{65.317 \text{ din} + 40.100 \text{ din}}{335.683 \text{ din}} = 0,3140 \text{ ali } 31,40 \% \text{ od stroškov pridobivanja učinkov}$$

Če sedaj vzamemo, da so stroški pridobivanja učinka X (gl. preglednico 10) 147,68 din prav tako načrtovani, pridemo do prodajne cene učinka X takole: 147,68 din + 0,3140 × 147,68 din = 194,05 din ali zaokroženo 194.— din

V četrtem primeru mora delovna organizacija k poznanim spremenljivim stroškom posameznega učinka prišteti prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička. V tem primeru velja obrazec:

prodajna cena =

$$\text{spremenljivi stroški učinka} + \left(\frac{\text{prispevek za kritje}}{\text{spremenljivi stroški}} \right) \times \text{spremenljivi stroški učinka}$$

Iz obračunskega lista stroškov (preglednica 19) vidimo, da znašajo spremenljivi stroški v skupnem znesku 265.221 din ter stalni stroški 135.779 din. Denimo, da so to spet načrtovani stroški in da gospodarska organizacija načrtuje dobiček 40.100 din. V tem primeru bo načrtovani splošni koeficient prispevka za kritje stalnih stroškov in dobička na spremenljive stroške

$$\frac{135.779 \text{ din} + 40.100 \text{ din}}{265.221 \text{ din}} = 0,6631 \text{ ali } 66,31 \% \text{ od spremenljivih stroškov}$$

Če sedaj vzamemo, da so spremenljivi stroški učinka X, ki po navedbi v preglednici 20 znašajo 117.— din, prav tako načrtovani, pridemo do njegove prodajne cene takole:

$$117 \text{ din} + 0,6631 \times 117 \text{ din} = 194,58 \text{ din ali zaokroženo } 194.— \text{ din}$$

V petem primeru so v začetku poznani le materialni stroški z amortizacijo, ki odpadejo na posamezen učinek. Priračunati je torej treba še dohodek. Ne bi pa bilo smiselno, če bi dohodek priračunavali v sorazmerju z materialnimi stroški in amortizacijo, saj gibanje dohodka ni odvisno od teh stroškov. Zato bi bilo treba izračunati koeficient dohodka na delovno uro ali na neposredne osebne dohodke, kar nakazuje, da moramo poznati tudi ta podatek ločeno pri vsakem učinku. Do prodajne cene bi nato prišli z obrazcem:

prodajna cena =

$$\text{materialni stroški z amortizacijo učinka} + \left(\frac{\text{dohodek}}{\text{neposredni osebni dohodki}} \right) \times \text{neposredni osebni dohodki učinka}$$

Če so pa v začetku poznani le spremenljivi materialni stroški z amortizacijo, ki odpadejo na posamezen učinek, pa je treba prišteti ne samo dohodek, temveč prispevek za kritje stalnih materialnih stroškov z amortizacijo in dohodka. Poznati je torej treba načrtovani koeficient prispevka za kritje stalnih materialnih stroškov z amortizacijo in dohodka na spremenljive materialne stroške z amortizacijo. Do prodajne cene pa bi prišli z obrazcem:

prodajna cena =

$$\text{spremenljivi materialni stroški z amortizacijo učinka} + \left(\frac{\text{prispevek za kritje spremenljivi mater. stroški z amortiz.}}{\text{spremenljivi mater. stroški z amortiz.}} \right) \times \text{neposredni osebni dohodki učinka}$$

Iz obračunskega lista stroškov (preglednica 21) vidimo, da znašajo nerazdeljeni stroški, ki sestojijo iz stalnega dela materialnih stroškov z amortizacijo in vsega vračunanega dohodka, 207.070 din, neposredni osebni dohodki pa 50.000 din. Denimo, da so to spet načrtovani podatki in da delovna organizacija hkrati načrtuje dobiček 40.100 din. V tem primeru bo načrtovani koeficient prispevka za kritje stalnih materialnih stroškov z amortizacijo in dohodka na neposredne osebne dohodke:

$$\frac{207.070 \text{ din} + 40.100 \text{ din}}{50.000 \text{ din}} = 4,9434 \text{ ali } 494,34 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Če vzamemo sedaj, da so spremenljivi materialni stroški (z amortizacijo) učinka X, ki jih vidimo iz preglednice 22, 86,02 din, kakor tudi neposredni osebni dohodki, ki jih razberemo iz preglednice 20, 22.—din, prav tako načrtovani, pridemo do prodajne cene tega učinka takole:

$$86,02 \text{ din} + 4,9434 \times 22 \text{ din} = 194,77 \text{ din ali zaokroženo } 194.— \text{ din}$$

V vseh naših primerih smo prišli takorekoč do enake prodajne cene. V praksi pa to ni vedno nujno. Če jemljemo različne podlage za razdelitev sicer nerazdeljenih stroškov in dobička, lahko pridemo do povsem različnih prodajnih cen.

Prav tako naj opozorimo, da pri oblikovanju prodajnih cen lahko izhajamo iz spremenljivih stroškov tudi v primerih, ko kasneje vrednotimo učinke kako drugače. Znano je npr., da moramo takrat, ko presoјamo, ali se nam dodatna dejavnost izplača ali ne, upoštevati le njene dodatne stroške. Prodajna cena za dodatne količine, ki bo postavljena na novem trgu, bo torej obsegala dobiček že, če bo višja od dodatnih stroškov teh količin. Med njimi se pa pojavljajo tudi vračunani osebni dohodki. Zato je pri takšnih razglabljanjih bolje izhajati iz vrednotenja po spremenljivih stroških, saj je za stalne stroške mogoče domnevati, da se pojavljajo v vsakem primeru, torej tudi tedaj, če podjetje ne proizvaja dodatnih količin.

Denimo, da proizvodna delovna organizacija ne more prodati na domačem trgu vsega, kar bi mogla proizvesti z danimi zmogljivostmi. Ponudi se ji pa priložnost, da izvozi določeno količino proizvoda X, vendar bi pri tem dosegla le prodajno ceno 154 din, in ne 194 din, kot jo je izračunala. Ali se ji izplača povečati svojo proizvodnjo in nastopiti na zunanem trgu? Odgovora ne dobimo, če izhajamo iz koeficienta dohodka, niti če izhajamo iz lastne cene. Res se poprečna lastna cena 176,68 din zaradi povečane proizvodnje ob drugih nespremenjenih okoliščinah nekoliko zmanjšala. Vendar jasen odgovor dobimo le, če upoštevamo, da vsak proizvod X vsebuje 117.—din spremenljivih stroškov. Računati moremo, da se bodo kot dodatni stroški pojavili le spremenljivi stroški in se torej povečana proizvodnja izplača, brž ko pri njej dosežemo prodajno ceno, ki je višja od njih.

Do sedaj smo se zadrževali pri proizvodnih delovnih organizacijah. Trgovska delovna organizacija postavlja prodajne cene po stroških navadno tako, da izhaja iz nabavne cene kakega trgovskega blaga in k njej prišteje razliko v ceni. Nabavna cena vključuje poleg kupne cene še vse druge neposredne stroške v zvezi z nabavo. Z razliko v ceni pa mora posamezno trgovsko blago pokriti splošne stroške in ostvariti dobiček. Če trgovska delovna organizacija prišteje razliko v ceni k nabavni ceni, govorimo o pribitku (marža).

V tem primeru velja obrazec:

$$\text{prodajna cena} = \text{nabavna cena} + \left(\frac{\text{razlika v ceni}}{\text{nabavna vrednost}} \right) \times \text{nabavna cena}$$

Denimo, da trgovska delovna organizacija kupi proučevani proizvod X po ceni 194 din. Ker v danem razdobju načrtuje nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga 1,050.000 din, medtem ko računa s stroški 212.500 din in z dobičkom 50.000 din, znaša povprečni koeficient razlike v ceni na nabavno ceno

$$\frac{212.500 \text{ din} + 50.000 \text{ din}}{1,050.000 \text{ din}} = 0,25 \text{ ali } 25 \% \text{ od nabavne cene}$$

Prodajna cena trgovskega blaga X bo torej znašala

$$194.— \text{ din} + 0,25 \times 194.— \text{ din} = 242,50 \text{ din ali zaokroženo } 242.— \text{ din}$$

Če kaka trgovska delovna organizacija posluje s povprečnim koeficientom razlike v ceni na nabavno ceno npr. 0,28. bo pri njej prodajna cena istega trgovskega blaga znašala

$$194.— \text{ din} + 0,28 \times 194.— \text{ din} = 248,32 \text{ din ali zaokroženo } 248.— \text{ din}$$

Načrtovani splošni koeficient razlike v ceni, ki ga uporablja delovna organizacija v določenem razdobju, mora omogočati tudi morebitne popuste, znižanja ali izgube zaradi uneska, upadka, razsipa, osuška in podobno. Povprečni pribitki so normalno mnogo večji kot je kasnejša dosežena razlika v ceni; mnoge vrste blaga je namreč kasneje treba prodajati ceneje, nekatere razprodajati itd.

Poslovni predmet, s katerim se ukvarja trgovska delovna organizacija, njena razmestitev in številni drugi dejavniki vplivajo na koeficient razlike v ceni, ki ga mora upoštevati pri svojih predračunih. S tem seveda že spet ni rečeno, da se bo razlika v ceni pri vsakem trgovskem blagu pojavila z istim odstotkom. Vendar morajo biti v obsegu celotne trgovske delovne organizacije odmiki le kolikor toliko izravnani. Ob sicer nespremenjenih okoliščinah mora potemtakem manjši odstotek razlike v ceni pri določenem trgovskem blagu nadomestiti z večjim odstotkom razlike v ceni pri kakem drugem trgovskem blagu. Kjer različne trgovske delovne organizacije uporabljajo različne odstotke pri istem trgovskem blagu, se na trgu pojavijo različne prodajne cene. Da bi proizvajalci to preprečili, se mnogokrat pogajajo s trgovci v tem smislu, da jim dajejo na končno ceno, ki je na trgu zaželeno in konkurenčno smiselna, trgovinske popuste. Pri tem proizvajalne delovne organizacije trgovskim samo naznačijo končne prodajne cene ali jih svetujejo ali jih pa celo postavljajo. Če jih postavljajo s tako imenovanim vezanjem cen, morajo seveda rešiti številne težave, ki se pojavljajo, kadar prehaja trgovsko blago od istega proizvajalca po različnih prodajnih poteh. Morda delno prehaja od proizvajalca preko trgovine na debelo in trgovine na drobno do končnega porabnika, medtem ko delno prehaja od proizvajalca mimo trgovine na debelo ali celo mimo trgovine na drobno neposredno h končnemu porabniku.

Če je trgovski delovni organizaciji prodajno ceno kakega trgovskega blaga predpisal že prodajalec, se razlika v ceni pojavi z dobljenim trgovskim popustom; v takšnem primeru govorimo o odbitku (rabat). Če nasprotno trgovski delovni organizaciji ni predpisal prodajalec prodajne cene kakega trgovskega blaga, čeprav mu je dal trgovinski popust, jo lahko dvigne še za določen pribitek; v takšnem primeru je razlika v ceni blaga sestavljena iz odbitka in iz dodatnega pribitka.

Vzemimo, da je za proizvod X predvidevala proizvajalna delovna organizacija prodajno ceno na drobno 242.— din. Od te cene daje 20 % trgovinski popust. To pomeni, da bo pri trgovski delovni organizaciji takle predračun:

prodajna cena na drobno	242.— din
— 20 % trgovskega popusta	48,40 din
nabavna cena	193,60 din

Nabavna cena nekako soglaša s proizvajalčevo prodajno ceno, ki smo jo navajali v prejšnjih primerih, razlika v ceni 48,40 din pa s pribitkom na nabavno ceno po stopnji 0,25 ali 25 %. Če posluje trgovska delovna organizacija z večjim koeficientom pribitka na nabavno ceno, se seveda ne bo mogla povsem zadovoljiti z razliko v ceni 48,40 din, temveč bo skušala doseči večji odstotek trgovskega popusta ali pa bo povišala prodajno ceno na drobno.

Posebnost postavljanja prodajnih cen po stroških je torej v pribitkih na poznane stroške, ki odpadejo na posamezen proizvod ali storitev. Odstotki pribitka seveda ne smejo biti preveč togi, saj moramo upoštevati tudi gibanje povpraševanja po danih proizvodih ali storitvah. Vendar je na splošno manj negotovosti glede stroškov kot glede povpraševanja. Zato si delovna organizacija precej poenostavi postavljanje prodajnih cen, če izhaja iz stroškov. Če se poslužujejo konkurenčne delovne organizacije iste metode pri postavljanju prodajnih cen in imajo podobne stroške in želje po pribitkih, bodo tudi njihove prodajne cene podobne. Konkurenca s prodajnimi cenami se bo tako zmanjšala na najmanjšo mero, kar se ne bi zgodilo, če bi bile delovne organizacije pri postavljanju prodajnih cen pozorne na spremembe v povpraševanju. Končno se prodajalec na razvitem trgu pri takšnem postavljanju prodajnih cen tudi manj okoristi na račun kupca, saj jih ne dviguje takrat, kadar je veliko povpraševanje. Res pa takšna »graditev« prodajnih cen na nerazvitem trgu utegne povzročati njihov neutemeljeno visok dvig.

332 oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje

Oblikovanje prodajnih cen se včasih ravna po intenzivnosti povpraševanja. Kadar ali kjer je povpraševanje veliko, postavi delovna organizacija visoko prodajno ceno, kadar ali kjer je povpraševanje malo, postavi nizko prodajno ceno, pa čeprav so stroški na količinsko enoto še vedno enaki ali so celo manjši takrat, kadar zaradi velikega povpraševanja napravi več, kot takrat, kadar zaradi malega povpraševanja napravi manj. Kadar se prodajne cene ravna po povpraševanju, se isti proizvod ali storitev lahko prodaja tudi po dveh ali več različnih prodajnih cenah. Pogoji za to pa je razdelitev (segmentacija) trga za ta proizvod.

Razločevanje (diferenciacija, diskriminacija) prodajnih cen je lahko izvedeno glede na prostor, čas, prodano količino, namen uporabe ali vrsto kupcev. V prvem primeru je trg prostorsko razdeljen na več območij; tako je zaradi carinskih ukrepov povsem izvedljiva delitev trga na notranji in zunanji, pri čemer se prodajne cene na teh dveh trgih bistveno razlikujejo. V drugem primeru je trg razdeljen časovno v dele, v katerih je povpraševanje različno

intenzivno ter so zaradi tega tudi prodajne cene različne; tako se npr. razlikujejo prodajne cene premoga v letnem in zimskem času, telefonskih storitev in električne energije v dnevnem in nočnem času itd. V tretjem primeru delovna organizacija prodaja po različnih prodajnih cenah, če kupec vzame različne količine; s tako imenovanimi količinskimi popusti je prodajna cena pri večjem naročilu nižja. V četrtem primeru prodaja delovna organizacija isti proizvod ali storitev po različnih cenah, če se razlikuje namen uporabe; na primer sladkor za končne porabnike in za industrijo ali čebelarstvo. Končno se lahko razlikujejo prodajne cene tudi po vrstah kupcev; s tem, ko so v gledališčih postavljene nižje prodajne cene vstopnic za študente ali vojake, ki bi sicer redkeje obiskovali predstave, je dosežena boljša izraba tamkajšnjih zmogljivosti.

Poudarjamo, da govorimo o razločevanju prodajnih cen pri isti vrsti proizvoda, trgovskega blaga ali storitve, ne pa o razločevanju prodajnih cen zaradi razlike v kakovosti. Kot smo že omenili, je pogoj zanj razdelitev trga na dele z različno intenzivnim povpraševanjem. Ne sme obstajati možnost za preprodajo z enega trga na drugega, tudi ne sme biti večje možnosti, da bi konkurenti izrinili delovno organizacijo s tistega dela trga, kjer prodaja dražje, s tem, da bi prodajali enake proizvode po nižji ceni.

Končno naj omenimo še, da so glede na povpraševanje postavljene tudi tako imenovane lihe cene, npr. 99.— din, ki ustvarjajo videz nižjih cen in računajo na psihološki odziv kupca.

333 oblikovanje prodajnih cen glede na konkurente

Oblikovanje prodajnih cen na podlagi konkurence sledi prodajnim cenam, ki že obstajajo na trgu istih ali podobnih proizvodov oziroma storitev. Pri tem ni nujno, da bi delovna organizacija postavila za kak proizvod isto prodajno ceno kot jo ima konkurent. Delovna organizacija, ki oblikuje prodajne cene glede na konkurente, si lahko prizadeva, da bi bila njena prodajna cena za nekaj odstotkov nižja ali višja od prodajnih cen konkurentov. Vendar ji ne gre za to, da bi obdržala togo razmerje med svojo prodajno ceno in stroški ali povpraševanjem. Stroški ali povpraševanje se lahko spremenijo, vendar delovna organizacija prodajne cene ne bo spremenila, če je tudi konkurenti ne bodo. Toda ista delovna organizacija bo spremenila prodajno ceno, če jo bodo spremenili konkurenti, čeprav se niso spremenili njeni stroški ali povpraševanje.

Oblikovanje prodajnih cen po že obstoječi prodajni ceni je značilno za trg z istovrstnimi proizvodi ali storitvami. Delovna organizacija, ki prodaja take proizvode ali storitve na visoko konkurenčnem trgu, ima dejansko prav malo izbire glede svoje prodajne cene. V tem primeru že obstaja prodajna cena na trgu, ki je ne postavi nobena posamezna delovna organizacija ali skupina delovnih organizacij. Do nje pridemo z medsebojnim delovanjem množice kupcev ali prodajalcev, ki nastopajo na tem trgu. Delovna organizacija, ki bi poskusila zaračunati višjo prodajno ceno od veljavne, ne bi pridobila skoraj nobenega kupca. Prav tako pa delovni organizaciji ni treba postaviti nižje cene, če lahko proda vse proizvode ali storitve po že obstoječi prodajni ceni. Tako delovni organizaciji ni potrebna pravzaprav nobena odločitev glede prodajne cene, pač pa lahko izboljša svoj uspeh s tem, da zaostri nadzor nad stroški in jih skuša zmanjšati na enoto učinka. Prav tako lahko uspeh izboljša, če opusti proizvode ali storitve, pri katerih ne more dosegati primernega dobička in preide na druge, pri katerih ga lahko dosega. V tej zvezi je pa koristno, če si ogledamo, kako presoja dosegljive prodajne cene glede na stroške. Presoja se razlikuje v primeru:

- a) vrednotenja po lastni ceni;
- b) vrednotenja po zoženi lastni ceni;
- c) vrednotenja po stroških pridobivanja učinkov;
- č) vrednotenja po spremenljivih stroških;
- d) vrednotenja po materialnih stroških z amortizacijo;
- e) vrednotenja po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo.

V prvem primeru je razlika med dosegljivo prodajno ceno in lastno ceno dobiček, ki ga obsega posamezen učinek. Zato bomo presojali prodajne cene, ki jih more delovna organizacija doseči pri različnih vrstah učinkov, s stopnjo udeležbe dobička v prodajni ceni, torej z razmerjem:

dobiček
prodajna cena

Uspešnejši so tisti učinki, pri katerih je tako opredeljena stopnja dobička večja. Vzemimo naša proizvoda X in Y. Pri X je npr. dosegljiva prodajna cena 190.— din, medtem ko znaša njegova lastna cena 176,68 din; pri Y je dosegljiva prodajna cena 140.— din, medtem ko znaša njegova lastna cena 112,17 din. Stopnja dobička je potemtakem

$$\frac{\text{pri X} \quad 190 \text{ din} - 176,68 \text{ din}}{190 \text{ din}} = 0,0701 \text{ ali } 7,01 \% \text{ od prodajne cene}$$

$$\frac{\text{pri Y} \quad 140 \text{ din} - 112,17 \text{ din}}{140 \text{ din}} = 0,1987 \text{ ali } 19,87 \% \text{ od prodajne cene}$$

Za delavno organizacijo so torej uspešnejši proizvodi Y.

V drugem primeru je razlika med dosegljivo prodajno ceno in zoženo lastno ceno razširjeni dobiček, ki ga obsega posamezen učinek, s katerim pa moramo pokrivati še del vračunanega dohodka. Zato bomo presojali prodajne cene, ki jih more delovna organizacija doseči pri različnih vrstah učinkov, s stopnjo udeležbe razširjenega dobička v prodajni ceni, torej z razmerjem:

razširjeni dobiček
prodajna cena

V tretjem primeru je razlika med dosegljivo prodajno ceno in stroški pridobivanja učinka kosmati dobiček, ki ga obsega posamezen učinek in s katerim mora delovna organizacija pokrivati še del splošnih stroškov uprave in prodaje. Zato bomo presojali prodajne cene pri različnih vrstah učinkov s stopnjo udeležbe kosmatega dobička v prodajni ceni vsakega izmed teh vrst posebej, torej z razmerjem:

kosmati dobiček
prodajna cena

Uspešnejši so tisti učinki, pri katerih je tako opredeljena stopnja kosmatega dobička večja. Če spet vzamemo naša učinka X in Y, kjer znašajo proizvodni stroški na količinsko enoto X 147,68 din in na količinsko enoto Y 94.— din, ugotovimo stopnjo kosmatega dobička.

pri X

$$\frac{190 \text{ din} - 147,68 \text{ din}}{190 \text{ din}} = 0,2227 \text{ ali } 22,27 \% \text{ od prodajne cene}$$

pri Y

$$\frac{140 \text{ din} - 94 \text{ din}}{140 \text{ din}} = 0,3286 \text{ ali } 32,86 \% \text{ od prodajne cene}$$

Za delovno organizacijo so torej uspešnejši učinki Y.

V četrtem primeru je razlika med dosegljivo prodajno ceno in spremenljivimi stroški učinka tako imenovani prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička. Zato bomo presojali prodajne cene pri različnih vrstah učinkov s stopnjo udeležbe prispevka za kritje v prodajni ceni vsake izmed teh vrst, torej z razmerjem:

prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička

prodajna cena

Na splošno se šteje, da so uspešnejši tisti učinki, pri katerih je tako opredeljena stopnja prispevka za kritje večja. Vzemimo spet naša učinka X in Y, kjer znašajo spremenljivi stroški na količinsko enoto X 117.— din in na količinsko enoto Y 74,11 din. Stopnja prispevka za kritje je torej

pri X

$$\frac{190 \text{ din} - 117 \text{ din}}{190 \text{ din}} = 0,3842 \text{ ali } 38,42 \% \text{ od prodajne cene}$$

pri Y

$$\frac{140 \text{ din} - 74,11 \text{ din}}{140 \text{ din}} = 0,4706 \text{ ali } 47,06 \% \text{ od prodajne cene}$$

Spet vidimo, da so uspešnejši učinki Y. Če delovna organizacija dosega enake prihodke z učinki X ali Y, bodo slednji omogočali večji dobiček. Vendar kaže opozoriti na dve dejstvi. Ni rečeno, da večja stopnja prispevka za kritje v vsakem primeru pomeni, da se naj delovna organizacija preusmeri na takšne učinke. Morda je z njihovo proizvodnjo povezana bistveno večja amortizacija kot stalni strošek, ki ga je treba pokriti s prispevkom za kritje, medtem ko je amortizacija, ki jo povzročajo učinki z manjšo stopnjo prispevka za kritje, bistveno manjša. Po drugi strani pa moramo pri omejenih zmogljivostih upoštevati tudi znesek prispevka za kritje, ki ga dosegamo na uro dela; morda učinek z večjo stopnjo prispevka prinaša manjši prispevek na uro dela kot učinek z manjšo stopnjo prispevka.

Če se delovna organizacija poslužuje vrednotenja po materialnih stroških in amortizaciji, bi prvi hip morda menili, da je mogoče presojati prodajne cene na podlagi stopnje udeležbe dohodka v njih, torej z razmerjem:

dohodek

prodajna cena

Vendar nam takšna stopnja ničesar ne pove o tem, ali je mogoče pokriti pogodbene in zakonske obveznosti, zlasti pa osebne dohodke za delo, ki je vsebovano v takšnem učinku. Večja stopnja dohodka v primerjavi s prodajno ceno nikakor ne nakazuje uspešnejšega proizvoda. Do podobnega zaključka pridemo v primeru, ko so po učinkih poznani le neposredni materialni stroški z amortizacijo.

Če delovna organizacija nastopa na oligopolnem trgu, na katerem se srečuje le z nekaj konkurenti, se popolnoma zaveda tamkajšnjih prodajnih cen. Pri najmanjši razliki v prodajni ceni se bodo kupci usmerili k delovni organizaciji z nižjimi prodajnimi cenami, razen če razlika v ceni ne odtehta razlike v kakovosti ali v pogodbenih zvezah. To seveda ne pomeni, da bo obstoječa prodajna cena vedno ostala enaka, saj se pri vseh delovnih organizacijah sčasoma spreminjajo stroški, spreminja se pa tudi povpraševanje. Navadno ena izmed njih prevzame vlogo vodje v postavljanju prodajnih cen, medtem ko druge sledijo vsaki spremembi njene prodajne cene.

Le na takšnih trgih, za katere je značilno razločevanje (diferenciacija) proizvodov, ima posamezna delovna organizacija več prostosti pri odločitvah o prodajnih cenah. Razločevanje proizvodov glede na zunanjo obliko, kakovost ali lastnosti prispeva k temu, da postane kupec neobčutljiv za razlike v prodajnih cenah. Nekateri delovne organizacije imajo visoke prodajne cene, druge srednje in tretje nizke. Njihov proizvodni program je pa prilagojen izbranemu območju prodajnih cen ali obratno.

Vprašanja za razpravo o točki 33

1. Kdaj je mogoče postavljati prodajne cene glede na stroške? Ali so pri tem mišljeni načrtovani ali ostvarjeni stroški?
2. Kako velik naj bo pribitek k lastni ceni? Kako velik naj bo pribitek k proizvodnim stroškom, ki odpadejo na učinek? Kako velik naj bo pribitek k spremenljivim stroškom, ki odpadejo na učinek? Kako velik naj bo pribitek k materialnim stroškom in amortizaciji, ki odpadejo na učinek?
3. Kaj mora trgovska delovna organizacija upoštevati pri postavljanju pribitka k nabavni ceni? V čem je razlika med pribitkom (maržo) in odbitkom (rabatom)?
4. Kako se delovna organizacija, ki postavlja prodajne cene glede na stroške, prilagaja gibanju povpraševanja?
5. Kdaj in kako so postavljene prodajne cene glede na povpraševanje? V kakšni zvezi so takšne prodajne cene s stroški?
6. Kdaj postavlja delovna organizacija prodajne cene glede na konkurente? Ali mora tudi pri tem upoštevati svoje stroške?
7. Kako delovna organizacija presoja dosegljivo prodajno ceno z lastno ceno? Kako jo presoja, če pozna le proizvodne ali spremenljive stroške, ki odpadejo na proizvod? Ali večji dohodek, ki ga obsega prodajna cena kakega učinka, že nakazuje boljši finančni izid?

34 vprašanje notranjih prodajnih cen

Do sedaj smo obravnavali prodajne cene, ki jih postavlja delovna organizacija kot prodajalec, kupec pa je druga delovna organizacija, druga pravna ali fizična oseba. Toda v mnogih primerih je treba postaviti prodajne cene tudi pri proizvodih ali opravljenih storitvah, ki se premikajo v okviru iste delovne organizacije, tj. tedaj, ko se pravzaprav ista delovna organizacija pojavlja kot prodajalec in kot kupec. Vprašanje tako imenovanih notranjih prodajnih cen se npr. pojavi že takrat, kadar so proizvodi prevzeti med lastna osnovna sredstva ali droben inventar, kadar delovna organizacija brezplačno daje kake svoje proizvode in je njihovo vrednost treba poravnati s sklantom skupne porabe itd. Še v večji meri seveda izstopi vprašanje notranjih prodajnih cen tedaj, kadar je razdeljena na več organizacijskih enot, od katerih vsaka ločeno ugotavlja svoj uspeh. V takšnem primeru se je treba odločiti tudi, po kakšnih notranjih prodajnih cenah obračuna svoje proizvode tista organizacijska enota, ki zajema posamezno stopnjo proizvodnega procesa, predno jih preda naslednji organizacijski enoti, ki zajema drugo stopnjo proizvodnega procesa.

Obstaja precej različic pri postavljanju notranjih prodajnih cen, nobena pa ni vsestransko zadovoljiva. Mnogokrat je odločitev o notranji prodajni ceni odvisna tudi od tega, ali je ugotavljanje uspeha posamezne organizacijske enote le podlaga za razdelitev finančnega izida v delovni organizaciji kot celoti ali je, nasprotno, uspeh posamezne organizacijske enote izviren in finančni izid celotne delovne organizacije le seštevek. Ker imamo v drugem primeru že opravka s temeljnimi organizacijami združenega dela, se bomo zadržali le na prvem primeru.

Kakorkoli so že postavljene notranje prodajne cene, vedno se kaže zavedati dveh njihovih smotrov, ki sta si pa pogosto v nasprotju:

a) notranje prodajne cene naj bi olajšale poslovne odločitve o tem, kaj se delovni organizaciji kot celoti bolj izplača;

b) notranje prodajne cene naj bi zagotovile dobro podlago za ugotavljanje uspeha posamezne organizacijske enote.

V prvem smotru se zrcali širša korist delovne organizacije kot celote in v drugem smotru ožja korist posamezne organizacijske enote, ki sta si pa večkrat v nasprotju.

Ker se v tem delu še ne nameravamo ukvarjati s prodajnimi cenami posameznih temeljnih organizacij združenega dela, pridejo v poštev le takšne notranje prodajne cene, ki omogočajo po organizacijskih enotah ugotavljati prihranke. To so pa lahko le prodajne cene, ki temelje na načrtovanih stroških količinske enote učinka. Med njimi naj navedemo:

a) načrtovano lastno ceno;

b) načrtovane stroške pridobivanja učinka;

c) načrtovane spremenljive stroške učinka.

Načrtovana lastna cena je najstarejša notranja prodajna cena. Toda v tem primeru ima na uspeh posamezne organizacijske enote vpliv le zmanjšanje ali povečanje ostvarjene lastne cene v primerjavi z načrtovano. To se lahko pojavi zaradi razlik v neposrednih materialnih stroških, neposrednih osebnih dohodkih, a tudi zaradi tega, ker na posamezen učinek zaradi različnega obsega dejavnosti v primerjavi z načrtovanim odpade manj splošnih stroškov. Še vedno pa ni rečeno, da je načrtovana lastna cena zanesljiva podlaga za poslovne odločitve, ki morajo včasih upoštevati le dodatne stroške, če naj bodo pravilne.

Načrtovani stroški pridobivanja posameznega učinka so od načrtovane lastne cene manjši za splošne stroške uprave in prodaje. To pomeni, da cenovni izraz storitev upravno-prodajne enote ni sestavni del stroškov osnovnih enot. Sicer pa ima takšna notranja prodajna cena podobne posebnosti in pomanjkljivosti kot načrtovana lastna cena, le da sprememba obsega dejavnosti v primerjavi z načrtovanim že manj vpliva na uspeh posamezne organizacijske enote, saj so izločene razlike v splošnih stroških uprave in prodaje.

Načrtovani spremenljivi stroški posameznega učinka kot notranja prodajna cena so končno izvedljivi predvsem, če ni organizacijska enota obremenjena z nobenimi stalnimi stroški temveč se ti pokrivajo le v okviru delovne organizacije kot celote. To pa pomeni, da na uspeh takšne enote utegne vplivati le sprememba v spremenljivih stroških, kar bistveno zožuje območje njene odločanja. Res je pa le v takšnem primeru za delovno organizacijo kot celoto mogoče pravilno presoditi, ali je kaka poslovna odločitev v prid celoti ali ne, saj so dodatni stroški v glavnem izčrpani ravno s spremenljivimi stroški.

Vprašanja za razpravo o točki 34

1. V katerih primerih se v okviru delovne organizacije pojavi vprašanje notranjih prodajnih cen? Ali to vprašanje urejajo predpisi?
2. Kakšne cilje zasleduje delovna organizacija pri postavljanju notranjih prodajnih cen? Kakšne so prednosti in kakšne pomanjkljivosti tržnih cen pri notranjem obračunu?
3. Kdaj so naj delovna organizacija odloča za načrtovanje lastne cene pri notranjem obračunu?
4. Kaj sodite o uporabi načrtovanih spremenljivih stroškov, ki odpadejo na učinek, kot podlagi za notranje obračune?

4 finančni izid

40 pojmovanje finančnega izida

Razglabljanje o sestavi prodajnih cen nam v marsičem že nakazuje pot, po kateri lahko dojamemo finančni izid, ki ga dosega delovna organizacija kot celota. Pri posameznem učinku je finančni izid, ki ga ta učinek daje, razlika med njegovo prodajno ceno in njegovimi stroški (lastno ceno). Če je prodajna cena višja od stroškov, govorimo o dobičku, če je prodajna cena nižja od stroškov pa o izgubi. V delovni organizaciji je finančni izid v glavnem razlika med vsoto prodajnih cen in vsoto stroškov tistih učinkov, s katerimi ga v določenem razdobju ugotavlja. O vsoti prodajnih cen teh učinkov govorimo kot o rednih prihodkih, o vsoti njihovih stroškov pa kot o rednih odhodkih. Tako ugotovljen finančni izid je nato še popravljen za izredne prihodke in izredne odhodke. Če so prihodki v določenem razdobju večji od tedanjih odhodkov, govorimo o dobičku delovne organizacije, če so prihodki v določenem razdobju manjši od tedanjih odhodkov pa o izgubi delovne organizacije.

Ker je finančni izid delovne organizacije v glavnem razlika med rednimi prihodki in rednimi odhodki, ki jih dosega z določenimi učinki v določenem razdobju, moramo najprej odgovoriti na naslednji vprašnji:

- a) s katerimi učinki v določenem razdobju delovna organizacija ugotavlja svoj finančni izid;
- b) za katero razdobje delovna organizacija dokončno ugotavlja svoj finančni izid.

V načelu je finančni izid lahko ugotovljen na podlagi pridobivanja učinkov (proizvodnje), na podlagi zaračunane prodaje (fakturirane realizacije) ali na podlagi plačane prodaje (vnovčene realizacije) v določenem razdobju. Pri trgovskih in storitvenih delovnih organizacijah ni razlike med prvo in drugo možnostjo, zato se bomo pri nadaljnjih izvajanjih začasno omejili na proizvajalne delovne organizacije.

Ugotavljanje finančnega izida s pridobljenimi učinki v kakem razdobju ima s teoretičnega vidika mnogo prigovorov. Znana je sicer trditev K. Marxa, da je le proces proizvodnje tisti, v katerem se prenaša stara vrednost in ustvarja nova. Čeprav se vrednost ne ustvarja ob prodaji, je pa vendar le tedaj mogoče v celoti presoditi, v kakšnem znesku je bila pri proizvodnji dosežena. S tem, ko delovna organizacija dokonča proizvodnjo, še ni rečeno, da bo tudi uspela proizvod prodati, zlasti pa med proizvodnjo mnogokrat še ni mogoče zanesljivo predvideti, kakšno ceno bo proizvodu priznal trg in kdaj. Zato je bolje, če delovna organizacija ovrednoti zalogo proizvodov kar na podlagi stroškov, ugotavljanje finančnega izida pa prihrani za čas, v katerem bo dejansko dano družbeno priznanje tej zalogi. Še v večji meri velja to za nedokončano proizvodnjo.

147 Že podani razlogi govore v prid ugotavljanju finančnega izida na podlagi zaračunane prodaje. Tedaj je v neprimerno večji meri dano potrdilo za pove-

čano vrednost sredstev, saj je kupec poznan in ga k plačilu zavezuje kupoprodajna pogodba. Takšno ugotavljanje finančnega izida je najpogostejše. Pri njem torej domnevamo, da je finančni izid ostvarjen v trenutku prodaje. V resnici seveda nastanek finančnega izida ni mogoče pripisati samo temu trenutku, temveč je povezan z dolgim procesom, ki se je začel z nakupom in proizvodnjo in se sedaj le nadaljuje s prodajo. Pač pa ta trenutek bistveno spremeni verjetnost, da se bodo zaloge spremenile v denarna sredstva. Vendar tedaj še vedno ni opravljena pomembna naloga: sprememba terjatev do kupcev v denar. Če terjatve kasneje niso poravnane, prvotno prikazani prihodki niso v celoti doseženi, prav tako tudi ne finančni izid.

Tako pridemo do ugotavljanja finančnega izida na podlagi plačane prodaje. V tem primeru ostvari delovna organizacija finančni izid šele tedaj, kadar za svoje prodane učinke prejme plačilo. Prihodki so potemtakem res prikazani v dokončnem znesku. Vendar je takšen postopek pri ugotavljanju finančnega izida le preveč črnogleden, kajti sama prodaja je že bistveno spremenila značaj dotedanjih zalog, ko jih je spremenila v terjatve. Na splošno lahko rečemo, da so težave pri izterjavi terjatev manjše kot pri prodaji. Z druge strani tedaj, ko obremenimo kupca po prodajni ceni, zalogo pa zmanjšamo po ustreznih stroških, že spreminjamo znesek dotedanjih sredstev; zakaj torej te spremembe ne pokazati pri ugotavljanju finančnega izida? Končno je zelo težko ugotoviti znesek stroškov, ki je povezan s plačano prodajo, če se del stroškov zadržuje v neplačani prodaji in del v zalogah. Zato je neprimerno bolje ugotavljati finančni izid na podlagi zaračunane prodaje.

V povojni dobi so naše delovne organizacije ugotavljale finančni izid na različne načine. Sedaj ga ugotavljajo spet na podlagi zaračunane prodaje, kar je tudi v svetu povsem običajno. Zato bomo tudi to rešitev upoštevali pri nadaljnjih izvajanjih.

Tako smo prišli do našega drugega vprašanja, pri katerem se sprašujemo, za katero razdobje delovna organizacija dokončno ugotavlja svoj finančni izid. Brez dvoma bi bil finančni izid z vso gotovostjo ugotovljen le za celotno razdobje od ustanovitve delovne organizacije do njenega prenehanja. Toda takšno razdobje je predolgo. Zato ugotavlja delovna organizacija dokončno svoj finančni izid za razdobje leto dni. Finančni izid, ki je ugotovljen za krajša razdobja, še ni dokončen, temveč bo do konca letnega razdobja popravljen; zato ga še ni mogoče razdeliti, če je pozitiven, niti ga še ni potreba pokriti, če je negativen. Finančni izid za razdobje leta dni ali za krajša razdobja pa ni nikoli povsem zanesljiv. Obstajajo namreč tudi skriti dobički in skrite izgube in sicer v tem večji meri čim večje so ob koncu razdobja zaloge in terjatve. Zaradi skritih dobičkov je ugotovljeni finančni izid posameznega razdobja manjši, zaradi skritih izgub pa večji kot bi bil brez njih.

Do sedaj smo govorili o finančnem izidu kot o dobičku ali izgubi. Kako pa ugotavljamo dohodek? Tudi dohodek je razlika med prihodki in odhodki, ki jih ostvari delovna organizacija v določenem razdobju, toda med odhodki v tem primeru ne smemo več upoštevati vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka, osebnih dohodkov in drugega vračunanega dohodka. Toda dohodek še ni pozitiven finančni izid; z njim smo dolžni najprej pokriti vse vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, drugi vračunani dohodek in ustrezni del vračunanih osebnih dohodkov, sicer govorimo o izgubi. Nasprotje izgube ni dohodek, temveč dobiček, medtem ko se navkljub dohodku utegne pojaviti izguba, če je dohodek premajhen. Dohodek je družbeno-gospodarski pojem, medtem ko je dobiček poslovno sistemski pojem. Dohodek je širši in kosmati pojem, medtem ko je dobiček ožji in čisti pojem; dohodek je ob drugih nespremenjenih okoliščinah večji od dobička za pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, osebne dohodke in drugi dohodek v vračunanem znesku, ki odpade na ustrezne proizvode,

trgovsko blago in storitve. Če ustrezni del tega vračunanega dohodka obravnavamo med odhodki, kadar gre delovni organizaciji slabo, tj. kadar ima izgubo, jih moramo tudi tedaj, ko ji gre dobro; res se pa tedaj osebni dohodki pri delitvi dohodka povečajo preko svojega prvotnega vračunanega zneska. Pojem odhodkov moramo torej zaradi dohodkovnega sistema razčleniti na dva dela: odhodki pred ugotovitvijo dohodka obsegajo le ustrezni del materialnih stroškov in amortizacije, medtem ko odhodki z ugotovljenega dohodka zajemajo še ustrezni del vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti, osebnih dohodkov in drugega dohodka. Odhodke pred ugotovitvijo dohodka bi navsezadnje lahko označevali tudi kot odhodke v ožjem smislu, celotne odhodke pa kot odhodke v širšem smislu.

Vprašanja za razpravo o točki 40

1. S katerimi proizvodi, trgovskim blagom ali opravljenimi storitvami ugotavlja delovna organizacija finančni izid? Zakaj je vedno treba računati s skritimi dobički ali skritimi izgubami?

2. Ali je dohodek pozitiven finančni izid?

41 prihodki

410 pojmovanje prihodkov

Redni prihodki so prodajna vrednost v določenem razdobju prodanih učinkov, tj. proizvodov, storitev in trgovskega blaga. Vprašanje, ali so ti učinki v istem razdobju tudi plačani, na pojav rednih prihodkov nima nikakega vpliva.

Razlika med prodajno vrednostjo zaračunane in plačane prodaje v kakem obračunskem razdobju izvira iz gibanja terjatev do kupcev. V načelu bi lahko prikazali razmerje med obema takole:

začetno stanje terjatev do kupcev
+ prodajna vrednost zaračunane prodaje v obračunskem razdobju
— končno stanje terjatev do kupcev
= prodajna vrednost plačane prodaje v obračunskem razdobju

Vrednost zaračunane prodaje v kakem obračunskem razdobju je lahko enaka vrednosti tedaj plačane prodaje, če niti ob začetku in niti ob koncu istega obračunskega razdobja ni bilo terjatev do kupcev, ali pa so bile vrednostno povsem enake. Navadno pa se vrednost zaračunane prodaje v kakem obračunskem razdobju razlikuje od vrednosti plačane prodaje v njem. Vrednost plačane prodaje je v kakem obračunskem razdobju manjša od vrednosti takratne zaračunane prodaje, če je končno stanje terjatev do kupcev večje od začetnega stanja. Nasprotno je vrednost plačane prodaje v kakem obračunskem razdobju večja od vrednosti takratne zaračunane prodaje, če je končno stanje terjatev do kupcev manjše od začetnega stanja.

Pri dosedanjih izvajanjih smo opozorili na dejstvo, da utegne delovna organizacija prodajati tudi svoja bivša delovna sredstva, ki so sestavni del osnovnih sredstev, material in odpadke; podobno velja za razna sredstva skupne porabe. Ali tudi v takšnem primeru štejemo, da ostvarja prihodke? Odgovor ni enoten za vse našteje primere. Prodajna vrednost materiala in odpadkov brez nadaljnjega vstopa med prihodke; podobno kot pri siceršnjem trgovskem blagu. Drugače pa je pri predmetih iz okvira osnovnih sredstev ali sredstev skupne porabe. Njihova prodaja ne vpliva na finančni izid v delovni

organizaciji; zato jo obravnavamo kar kot preoblikovanje teh sredstev in če tako ostvarimo večjo vrednost, presežek vpliva neposredno na poslovni sklad ali sklad skupne porabe.

Končno naj še opozorimo, da izraz »zaračunana prodaja« nakazuje povezavo z računom za prodane predmete ali opravljene storitve. Račun je navadno kasneje izstavljen kot delovna organizacija nekaj proda, vendar ni pomemben trenutek, v katerem je izstavljen račun, temveč trenutek, v katerem je blago s pravnega vidika prešlo v roke kupca. Po drugi strani je mnogokrat neizogibno takojšnje plačilo, izstavitev računa pa je celo opuščena, npr. pri brivcih, ali pa ima račun posebne oblike, npr. v samopostrežnicah. Vse to nas ne sme motiti pri razumevanju zaračunane prodaje. Če je pač v zvezi z njo izstavljen račun, je na njem vidna ostvarjena prodajna vrednost z morebitnimi popusti. Prihodki, ki jih prikazuje delovna organizacija, so torej že zmanjšani za popuste, ki so vidni iz računa ali ki so navedeni v kupo-prodajni pogodbi. Če so popusti dani šele kasneje zaradi kupčeve pritožbe ali zaradi tega, ker je takoj plačal, ne zmanjšujejo že prikazanih prihodkov, temveč pomenijo le izredne odhodke. Končno ostvarjena prodajna cena posameznega blaga je torej v tistem znesku, ki je bil dogovorjen ob sami prodaji, zajeta med prihodki, v kasneje zmanjšanem znesku pa med izrednimi odhodki. Za davek od prometa blaga na drobno smo že v poglavju o oblikovanju prodajnih cen ugotovili, da z vidika delovne organizacije ne sodi v ostvarjeno prodajno ceno. Zato seveda tudi ne vstopa v prihodke, čeprav je morda naveden na samem računu.

Do sedaj smo se pravzaprav zaustavljali pri opredelitvi rednih prihodkov. Mimo njih vplivajo na finančni izid posameznega razdobja še izredni prihodki, ki zrcalijo razne druge vplive nanj. Med njimi naj navedemo tiste, ki temelje npr. na prejetih blagajniških popustih, pogodbenih kaznih ali presežkih ob popisu zalog. Ker se po drugi strani pojavljajo tudi izredni odhodki, je preko njih mogoče popraviti vse tiste terjatve, ki jih ni bilo mogoče izterjati. Brž ko so bile takšne terjatve ob svojem nastanku povezane s pojavom rednih prihodkov na podlagi zaračunane prodaje, pomeni, da razlika do njihovega končno ostvarjenega, tj. plačanega zneska, zrcali le zunanje vplive na poslovanje delovne organizacije, te pa kaže upoštevati v okviru izrednih odhodkov, ne pa v okviru rednih prihodkov. To je torej dodatni razlog v prid zaračunani prodaji kot podlagi za opredelitev rednih prihodkov.

411 prihodki in prejemi

Prihodke moramo vedno ločiti od prejemkov. Prejemki pomenijo le povečanje denarnih sredstev.

Kakšna so potemtakem razmerja med prihodki in prejemki?

V načelu poznamo:

- a) prihodke, ki ne temeljijo na prejemkih;
- b) prihodke, ki so gospodarsko povezani s prejemki;
- c) prejemke, ki ne vodijo k prihodkom.

Če delovna organizacija pri popisu zalog ugotovi presežke, jih mora seveda vpisati v svoje poslovne knjige. Poleg povečanja dotedaj prikazanih zalog se pri tem pojavijo izredni prihodki. Povsem razumljivo pa je, da ti prihodki ne pomenijo prejemka denarnih sredstev.

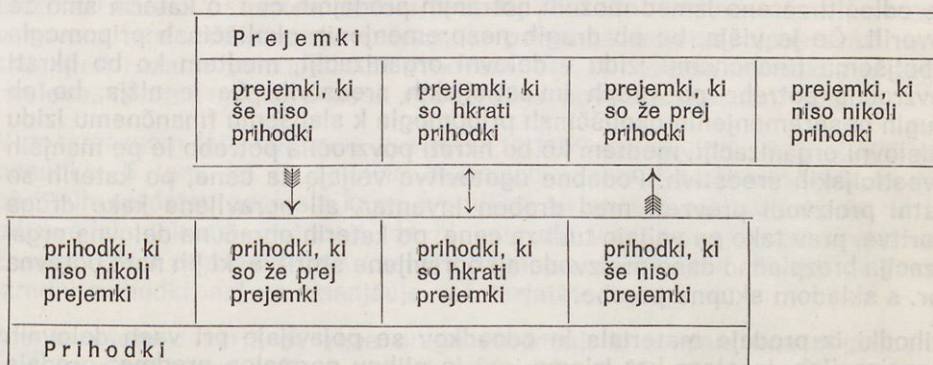
Normalno so seveda prihodki gospodarsko povezani s prejemki. Vendar ni nujno, da do te gospodarske povezave pride v istem razdobju. Razlikujemo naslednje možnosti:

- ba) prihodki se pojavijo pred prejemki;
- bb) prihodki se pojavijo sočasno s prejemki;
- bc) prihodki se pojavijo kasneje kot prejemki..

Če delovna organizacija ugotavlja redne prihodke na podlagi zaračunane prodaje, se ti praviloma pojavijo prej kot prejemki, saj kupci plačajo praviloma kasneje kot prejmejo blago in z njim račun. Istočasno kot prejemki se pojavijo, če kupec lahko plača blago že ob prevzemu. Primeri, ko delovna organizacija prej zaznamuje prejemke kot prihodke, so v poslovni praksi manj pogosti, vendar niso izjemni. Spomniti se kaže samo na možnost kupčevega predujma.

Končno se utegnejo pojaviti prejemki, ki ne vodijo k prihodkom. Takšnega značaja nimajo samo prejemki v zvezi s sredstvi skupne porabe, temveč tudi prejemki v zvezi s prodajo delovnih sredstev, ki so sestavni del osnovnih sredstev. Kadar se njihova vrednost pretvarja iz bivše funkcionalne oblike v obliko denarja, imamo vsekakor opravka s prejemkom, nikakor pa ne s prihodkom.

Razmerja med prihodki in prejemki nazorno prikažemo takole:



412 vrste rednih prihodkov

Čeprav bomo pri nadaljnjih izvajanjih govorili le o rednih prihodkih na podlagi zaračunane prodaje, bo le koristno še nekoliko osvetliti samo prodajo glede na kupca, ki se pojavlja pri njej. Ni namreč nujno, da bi kot kupec nastopala samo kaka druga delovna organizacija, pravna ali fizična oseba; kupec utegne biti tudi posamezna organizacijska enota v okviru same delovne organizacije, ki kupuje od druge enote in je torej delovna organizacija kot celota istočasno kupec in prodajalec. Zato moramo razlikovati tako imenovano notranjo prodajo od zunanje. Notranja prodaja je tista, kjer nastopa proučevana delovna organizacija istočasno kot kupec in kot prodajalec, medtem ko je zunanja prodaja tista, kjer proučevana delovna organizacija kot prodajalec ni hkrati kupec.

Za delovne organizacije so potemtakem značilne naslednje vrste rednih prihodkov:

a) prihodki iz prodaje učinkov drugim;

b) prihodki iz notranje prodaje učinkov.

S prihodki iz prodaje učinkov drugim so mišljene prodajne vrednosti, ki jih ostvarja delovna organizacija iz tega naslova in so že zmanjšane za trgovinske popuste, če so ti vidni iz računa, niso pa zmanjšane za kasneje dane popuste. V primeru, ko delovna organizacija prodaja proizvode ali storitve v tujino, ne ostvarja samo prihodkov, ki bi ustrezali v računu označeni zunanji ceni, preračunani v dinarje po veljavnem tečaju; med prihodke namreč sodi tudi premija na dosežene devize. Sicer naj pa kot posebnost med prihodki iz prodaje učinkov drugim navedemo še tiste, ki izhajajo iz začasnih računov. Znano je, da zlasti gradbene delovne organizacije ne čakajo na dokončanje vseh del, temveč jih investitorjem zaračunajo vsak mesec sproti. Gradbena delovna organizacija izstavlja investitorju za vsa dela, ki jih je opravila do konca posameznega meseca, tako imenovano začasno situacijo. Prodajno vrednost opravljenih del v mesecu, za katerega je izstavljena začasna situacija, je mogoče ugotoviti tako, da od celotnega zneska v njej odštejemo znesek v začasni situaciji za prejšnji mesec.

Med prihodki iz notranje prodaje učinkov, naj navedemo prodajno vrednost tako imenovanih investicij v lastni izvedbi (režiji). Ne glede na to, ali se v okviru delovne organizacije ukvarja z investicijami posebna organizacijska enota, ali je samo kak redni proizvod uvrščen med osnovna sredstva in ne glede na to, ali se obračuna vrednost sestavljanja (montaže) strojev v lastni izvedbi ali pa vrednost prirastka osnovne črede, se v vsakem primeru moramo odločiti za eno izmed možnih notranjih prodajnih cen, o katerih smo že govorili. Če je višja, bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah pripomogla k boljšemu finančnemu izidu v delovni organizaciji, medtem ko bo hkrati povzročila potrebo po večjih investicijskih sredstvih. Če je nižja, bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah pripomogla k slabšemu finančnemu izidu v delovni organizaciji, medtem ko bo hkrati povzročila potrebo le po manjših investicijskih sredstvih. Podobne ugotovitve veljajo za cene, po katerih so lastni proizvodi prevzeti med droben inventar, ali opravljene kake druge storitve, prav tako pa veljajo tudi za cene, po katerih obračuna delovna organizacija brezplačno dane proizvode ali opravljene storitve, ki jih nato poravnava npr. s sklado skupne porabe.

Prihodki iz prodaje materiala in odpadkov se pojavljajo pri vseh delovnih organizacijah, in sicer kot izjeme, saj je njihov normalen predmet prodaje druge, tj. v prej nakazanih smereh.

Končno se med rednimi prihodki pri proizvajalnih, storitvenih in trgovskih delovnih organizacijah utegnejo pojavljati še prihodki od obresti, ki so obračunane od različnih kreditov, prav tako pa tudi dotacije in subvencije.



Da bi izvajanja o rednih prihodkih popestrili s primerom, se ozmimo po podatkih o količini pridobljenih učinkov, ki so nam poznani iz preglednic 7, 9, 10, 20 in 21. V vseh teh preglednicah smo pri obračunu stroškov upoštevali, da smo v danem razdobju pridobili 1.000 količinskih enot učinka X in 2.000 količinskih enot učinka Y. Če ob začetku razdobja nismo imeli na zalogi ničesar, lahko pri prodaji računamo le s temi količinami. Če smo prodali 950 količinskih enot X po prodajni ceni 194.— din in 1.900 količinskih enot Y po prodajni ceni 123.— din, pomeni, da smo v tem razdobju ostvarili naslednje prihodke:

prihodke iz prodaje X	$950 \times 194.—$	184.300.— din
prihodke iz prodaje Y	$1.900 \times 123.—$	233.700.— din
skupaj		418.000.— din

413 vrste izrednih prihodkov

Najrazličnejše izredne prihodke, ki vplivajo na finančni izid, razvrstimo na:

- a) prihodke zaradi povečanja določenih sredstev;
- b) prihodke zaradi zmanjšanja določenih virov sredstev.

Prva skupina je obsežnejša od druge. Vanjo spadajo npr. prihodki, ki imajo svoj izvor v:

- aa) presežkih pri gotovini, materialu, polproizvodih, proizvodih in blagu;
- ab) pozneje ugotovljenih poslovnih terjatvah iz preteklega leta;
- ac) izterjanih odpisanih poslovnih terjatvah;
- ač) prejetih arah, skesninah, pogodbenih kaznih, penalih, stojninah in zamudnih obrestih.

Med izrednimi prihodki upoštevamo le presežke pri obratnih sredstvih, ne pa tudi presežkov pri osnovnih sredstvih in sredstvih skupne porabe; ti povečujejo neposredno poslovni sklad ali sklad skupne porabe. Presežkov ni mogoče kratko in malo poravnati s primanjkljaji, saj utegnejo imeti povsem drugačen izvor.

Če je delovna organizacija v preteklem letu prodala kak proizvod, trgovsko blago ali opravila storitev, vendar je tedaj pozabila izstaviti račun, ne more v novem letu izstavljenega računa, ki povečuje terjatve, upoštevati med tedanjimi rednimi prihodki. Ker v novem letu ni nobenih odhodkov iz tega naslova, celotni njegov znesek neposredno povečuje finančni izid.

V posameznem letu odpisane poslovne terjatve povečujejo tedanje izredne odhodke. S tem, ko je delovna organizacija zaradi razbremenitve svojih obratnih sredstev odpisala kako dvomljivo ali sporno terjatev, pa se še ni odpovedala iskanju možnosti, da bi izterjala vsaj del njenega prvotnega zneska. Če s prizadevanjem kasneje uspe, se za izterjani znesek dvignejo izredni prihodki, saj ne zmanjšuje več terjatev.

Ara je vsota denarja ali kaka druga vrednost, ki jo daje ena pogodbeni stranka drugi v znak, da je pogodba sklenjena in da je zagotovljena njena izpolnitev. Če je pogodba izpolnjena, nastopa ara kot predujem. Če stranka, ki je dala ara, po svoji krivdi ne izpolni pogodbenih obveznosti, jo more druga stranka zadržati in se ji pojavi med izrednimi prihodki. Če je za neizpolnitev pogodbe kriva stranka, ki je prejela ara, sme nasprotna stranka zahtevati vračilo dvakratne are, pri tem vračilo prvotnega zneska zmanjšuje njene terjatve, prejem dodatnega zneska pa vstopa med izredne prihodke.

Skesnina je vsota denarja ali druga vrednost, ki jo ena pogodbeni stranka plača drugi, da bi odstopila od pogodbe pred njeno izpolnitvijo. Odstop od pogodbe ob hkratnem plačilu skesnine je pravica tiste stranke, ki si jo je dogovorila. Za plačilo skesnine ni pogoj, da je pogodbeni stranka kriva kot v primeru are: stranka mora plačati skesnino, kadar svojevoljno odstopi od pogodbe, pri drugi stranki pa se iz tega naslova pojavijo izredni prihodki.

Pogodbena kazen plača stranka, ki ni izpolnila pogodbenih obveznosti oziroma jo je izpolnila napačno ali nepopolno. Plača pa jo le v primeru, če je predvidena v pogodbi in če pogodba ni bila izpolnjena zaradi vzroka, za katerega je pogodbeni stranka odgovorna. Druga stranka, ki prejme takšno pogodbeno kazen, izkazuje iz tega naslova izredne prihodke.

Penali so podobni pogodbeni kazni, vendar se od nje razlikujejo po tem, da niso predvideni v pogodbi, temveč so dani z zakonskim predpisom. Sicer se pa pojavljajo zaradi neizpolnitve pogodbenih obveznosti ali zaradi neupoštevanja predpisanih zahtev.

Stojnina je pogodbeno ali s tarifo določeno nadomestilo, ki pripada prevozniku, če pošiljatelj ali prejemnik po svoji krivdi zadržuje prevozna sredstva preko pogodbenega ali postavljenega roka. Kot izredni prihodek se torej pojavlja le pri transportnih delovnih organizacijah.

Zamudne obresti plača dolжник, ki ni v roku poravnal svoj dolg. Kot izredni prihodek se pojavljajo le pri tistih delovnih organizacijah, ki imajo slabe kupce — plačnike.

Pripomnimo naj še, da vse te odškodnine vplivajo na izredne prihodke le takrat, ko izhajajo iz normalnih poslovnih razmerij; odškodnine, ki jih npr. delovna organizacija dobi v zvezi s sredstvi skupne porabe, vplivajo le na sklad skupne porabe, ne pa na njen finančni izid.

V drugo skupino izrednih prihodkov pa štejemo npr. tiste, ki imajo svoj izvor v:

ba) pozneje priznanih blagajniških popustih (kasaskontih), bonifikacijah ali drugih popustih pri nabavi materiala in trgovskega blaga;

bb) pozitivnih razlikah pri časovnih razmejitvah.

Vsi popusti ob nakupu, ki so vidni iz samega računa, neposredno zmanjšujejo nabavno vrednost materiala ali trgovskega blaga. Med izredne prihodke vstopajo šele tisti, ki so delovni organizaciji priznani kasneje in niso vidni iz prejetega računa. Blagajniški popust je popust pri prodajni ceni, ki pripada kupcu, če plača račun takoj ob prevzemu blaga, pred pogodbenim ali običajnim rokom. Bonifikacija je dobropis, ki si ga kupec navadno izposluje, če blago ni bilo dogovorjene kakovosti ali vrste. Lahko pa prodajalec kasneje odobri kupcu popust tudi iz kakega drugega razloga. Zaradi takšnih popustov, ki jih dobi proučevana delovna organizacija, se ji zmanjšajo njene prvotno prikazane obveznosti.

Pozitivne razlike pri časovnih razmejitvah se končno pojavijo, če je delovna organizacija med letom vračunala več stroškov določene vrste, kot so se do konca leta resnično pojavili. Medtem ko presežek vračunanih nad nastalimi stroški investicijskega vzdrževanja navadno prenaša kot rezervo v naslednje leto, presežek vračunanih nad nastalimi stroški gospodarske propagande, reprezentance in podobno ob koncu leta vnese med izredne prihodke. S tem izgubi vpliv prevelikih rednih odhodkov na finančni izid, prvotno prikazani vir sredstev se pa zmanjša.

Vprašanja za razpravo o točki 41

1. Ali so prihodki isto kot prejemi? Ali se prihodki pojavljajo istočasno kot prejemi? Ali obstajajo tudi prihodki, ki niso povezani s prejemi in prejemi, ki niso povezani s prihodki?

2. V čem je razlika med rednimi in izrednimi prihodki? Ali so tudi izredni prihodki v zvezi s prodajno ceno?

3. Ali se pojavljajo redni prihodki, opredeljeni na podlagi plačane prodaje, tudi tedaj, kadar da kupec preudum? Ali so lahko redni prihodki na podlagi plačane prodaje v kakem razdobju večji od tistih, ki ustrezajo v istem razdobju prodanemu blagu?

4. Ali je sestavni del rednih prihodkov tudi prodajna cena prodanih osnovnih sredstev in sredstev skupne porabe? Ali dosega delovna organizacija redne prihodke tudi s prodajo materiala in odpadkov?

5. Ali je med redne prihodke vključena tudi vrednost brezplačno danih proizvodov ali opravljenih storitev? Ali z investicijami v lastni izvedbi dosega delovna organizacija redne prihodke?

6. Kdaj govorimo o notranji prodaji in kdaj z njo dosega delovna organizacija prihodke?

7. Kaj so začasni računi in začasne situacije, kdaj in kje oblikujejo redne prihodke?

8. Ali so redni prihodki že zmanjšani za dane popuste? Ali so že zmanjšani za dane blagajniške popuste? Ali redni prihodki vključujejo prometni davek?

9. Ali izredne prihodke ustvarjajo tudi presežki pri osnovnih sredstvih in sredstvih skupne porabe? Ali presežki pri materialu označujejo dobro gospodarjenje z njim? Kdaj je ara med izrednimi prihodki? Kdaj in zakaj se med izrednimi prihodki pojavljajo pozitivne razlike pri časovnih razmejitvah?

42 odhodki

420 pojmovanje odhodkov

Kot delimo prihodke na redne in izredne, delimo tudi odhodke na redne in izredne. Medtem ko z rednimi prihodki razumemo prodajno vrednost v določenem razdobju prodanih učinkov, tj. proizvodov, storitev in trgovskega blaga, pa z rednimi odhodki razumemo stroške, ki so povezani z njimi. Nasprotno izredni odhodki zrcalijo razne druge vplive na finančni izid. Med njimi naj navedemo tiste, ki temelje npr. na danih blagajniških popustih, pogodbenih kaznih, primanjkljajih ob popisu zalog ali ki se pojavljajo zaradi odpisa terjatev. Vendar nas bolj zanimajo redni odhodki. Zato si jih oglejmo pogloblje!

Redni odhodki so nasprotje rednih prihodkov in skupno z njimi ustvarjajo finančni izid iz normalne poslovne dejavnosti. Brž ko z njimi razumemo vse stroške, ki so povezani s prodanimi proizvodi, storitvami in trgovskim blagom, razlika med rednimi prihodki in rednimi odhodki pomeni dobiček. Le če z njimi razumemo zgolj materialne stroške z amortizacijo, ki so povezani s prodanimi proizvodi, storitvami in trgovskim blagom, razlika med rednimi prihodki in rednimi odhodki pomeni dohodek. Tako zoženi odhodki pred ugotovitvijo dohodka so pa le del vseh odhodkov. Pri nadaljnjih izvajanjih bomo najprej govorili o rednih odhodkih kot celoti in šele nato o njihovi razčlenitvi na del pred ugotovitvijo dohodka in na del, ki ga pokrijemo z dohodkom. Ali z drugimi besedami, najprej bomo obravnavali odhodke v širšem smislu in šele nato odhodke v ožjem smislu.

Če so redni prihodki opredeljeni na podlagi zaračunane prodaje, je razmerje med v razdobju nastalimi stroški in rednimi odhodki pri proizvajalni delovni organizaciji naslednje:

v razdobju nastali stroški

+ stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje

— stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje

= stroški v razdobju dokončanih proizvodov

+ stroški v začetni zalogi proizvodov

— stroški v končni zalogi proizvodov

= stroški v razdobju prodanih proizvodov

= redni odhodki

V poenostavljeni pojmovni obrazložitvi računamo s tem, da so vsi v razdobju na novo nastali stroški zajeti na začetku enačbe, čeprav morda preskočijo del vmesnih členov in takoj bremenijo npr. v razdobju prodane proizvode.

Prav tako računamo s tem, da ni nobenih presežkov ali primanjkljajev v zvezi z nedokončano proizvodnjo ali zalogo proizvodov.

Do sedaj smo se zadrževali na opredeljevanju rednih odhodkov pri proizvodnih delovnih organizacijah. Pri storitvenih je naloga precej lažja, kajti te ne poznajo niti nedokončane proizvodnje niti zaloge proizvodov, kar pomeni, da so vsi v proučevanem razdobju nastali stroški povezani z opravljenimi in hkrati prodanimi storitvami. Velja torej obrazec:

v razdobju nastali stroški

= stroški v razdobju opravljenih in prodanih storitev

= redni odhodki

Pri trgovskih delovnih organizacijah so vsi splošni stroški obračunani s prodanimi količinami trgovskega blaga; toda v trenutku prodaje se kot strošek pojavi tudi nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga. Če zaradi preglednosti prikazujemo ločeno neposredne in posredne stroške in izhajamo iz zaračunane prodaje kot podlage za opredelitev rednih prihodkov, je v veljavi naslednja enačba:

v razdobju nastali splošni stroški

+ nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga

= stroški v razdobju prodanega trgovskega blaga

= redni odhodki

Zaradi popolnosti naj samo še opozorimo, da utegnejo biti predmet prodaje tudi material in odpadki, in ne samo proizvodi, trgovsko blago in storitve; njihova nabavna vrednost se potemtakem prav tako pojavlja med rednimi odhodki, kadar so prodani.

421 odhodki, stroški in izdatki

Iz dosedanjih izvajanj pravzaprav že vidimo, da ni mogoče istovetiti odhodkov s stroški v istem razdobju. Odhodki so tisti stroški, ki po odbitku od prihodkov soustvarjajo finančni izid v določenem obračunskem razdobju. Nasprotno so stroški cenovni izraz potroškov v istem obračunskem razdobju, ki so smotno povezani s tedanjo dejavnostjo. Vsi stroški tega razdobja nimajo značaja odhodkov. Prav tako ni nujno, da bi bil vsak odhodek povezan s stroški.

Kakšna so potemtakem razmerja med odhodki in stroški?

V načelu spet poznamo:

a) odhodke, ki ne temeljijo na stroških;

b) odhodke, ki so gospodarsko povezani s stroški;

c) stroške, ki ne vodijo k odhodkom.

Če delovna organizacija odpiše kako terjatev ali le zmanjša njen znesek, če odpiše primanjkljaje ali če mora plačati kake zamudne obresti, ima brez dvoma odhodke, nikakor pa ne stroške. Podobno velja za vse druge izredne odhodke.

Normalno so pa odhodki gospodarsko povezani s stroški. Vendar ni nujno, da do te povezave pride v istem razdobju. Razlikujemo naslednji možnosti:

ba) odhodki se pojavijo sočasno s stroški;

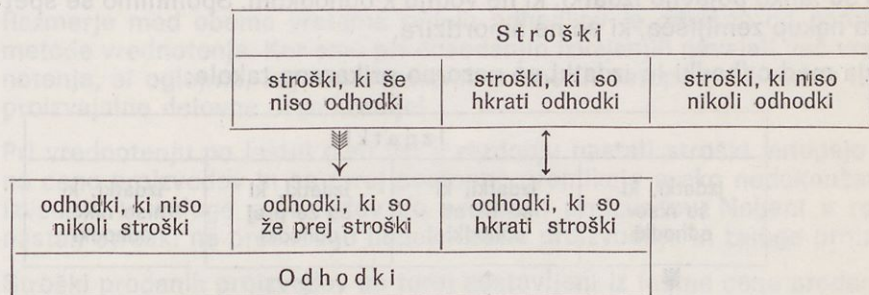
bb) odhodki se pojavijo kasneje kot stroški.

Možnost, da bi se odhodki pojavili prej kot stroški, ne obstaja.

Pri storitvenih in trgovskih delovnih organizacijah so stroški, ki se pojavljajo v določenem obračunskem razdobju, že tedanji redni odhodki, kajti povezani so izključno s prodanimi količinami. Pri proizvodjalnih delovnih organizacijah se pa stroški pojavljajo navadno najprej v zvezi s proizvodnjo in šele nato v vezi z zaračunano prodajo.

Če so med stroški vračunane zakonske in pogodbene obveznosti iz dohodka ter osebni dohodki, se v dohodkovnem sistemu nikakor ne morejo več pojavljati med odhodki pred ugotovitvijo dohodka. To so primeri stroškov, ki se v dohodkovnem sistemu ne morejo spremeniti v odhodke pred ugotovitvijo dohodka, tj. v odhodke v ožjem smislu.

Razmerja med odhodki in stroški so nazorno prikazana takole:



Medtem, ko smo se do sedaj zaustavljali na razmerjih med odhodki in stroški, bi se končno lahko vprašali še, kakšna so razmerja med odhodki in izdatki. Vsekakor odhodki spet niso istovetni z izdatki, saj izdatki pomenijo le zmanjšanje denarnih sredstev, ki jih ima delovna organizacija, takšno zmanjšanje pa ne vpliva na njen finančni izid. Lahko se pojavijo odhodki nepovezani z izdatki ali izdatki nepovezani z odhodki. Toda normalno so odhodki le tako ali drugače gospodarsko povezani z izdatki.

Podobno kot smo svoj čas ugotovili pri proučevanju razmerij med stroški in izdatki, lahko ugotovimo sedaj, da v načelu poznamo:

- a) odhodke, ki ne temeljijo na izdatkih;
- b) odhodke, ki so gospodarsko povezani z izdatki;
- c) izdatke, ki ne vodijo k odhodkom.

Če delovna organizacija odpiše kako terjatev ali kak primanjkljaj, izkaže odhodke, ki pa niso v nobeni zvezi z izdatki. Zaradi takšnega odpisa ne pride do otipljivega zmanjšanja denarnih sredstev, čeprav se bodo denarna sredstva res manj povečala, kot je delovna organizacija prvotno pričakovala.

Normalno so seveda odhodki gospodarsko povezani z izdatki. Vendar spet ni nujno, da do te povezave pride v istem razdobju. Razlikujemo naslednje možnosti:

- ba) odhodki se lahko pojavijo pred izdatki;
- bb) odhodki se lahko pojavijo sočasno z izdatki;
- bc) odhodki se lahko pojavijo kasneje kot izdatki.

Vzemimo kot primer, da delovna organizacija kupi material, ga porabi, proizvode, ki vsebujejo ta material, proda, dobavitelju pa račun za material še ne plača. Če so redni prihodki opredeljeni na podlagi zaračunane prodaje,

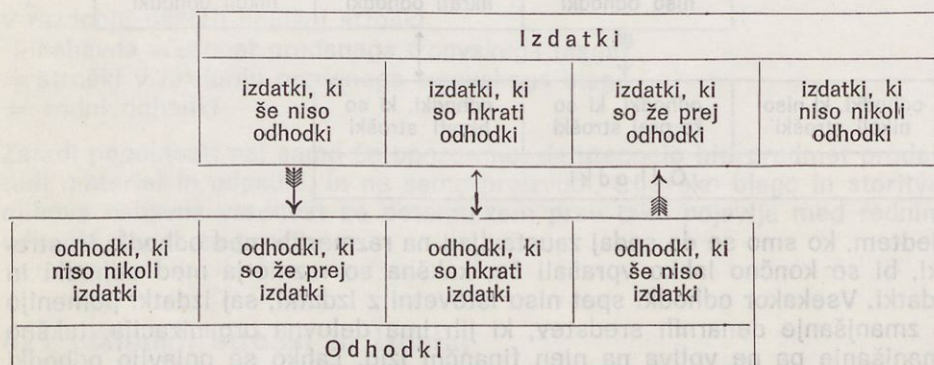
izkazuje iz naslova porabljenega materiala že odhodke, toda ker je dobavitelju materiala še vedno dolžno, nima tem odhodkom ustreznih izdatkov. Ti se bodo pojavili kasneje, ko bo poravnalo dobaviteljev račun.

Če delovna organizacija, ki se ukvarja s storitveno dejavnostjo, opravi kako storitev, se ji vsekakor stroški takoj pojavijo kot redni odhodki. Če sedaj iz celotne množice stroškov upoštevamo le tiste poštno stroške, ki so hkrati izdatki, lahko rečemo tudi, da se tovrstni odhodki pojavijo istočasno kot izdatki. Vidimo pa, da takšno razmerje ni pogosto.

Najpogosteje ima seveda delovna organizacija najprej izdatke in nato šele odhodke; izdatki se pojavijo npr. tedaj, ko plača račun za nabavljeni material, odhodki pa tedaj, ko je ta material ne samo porabljen, ampak tudi vsebovan v proizvodih, s katerimi ostvarja prihodke.

Končno se lahko pojavijo izdatki, ki ne vodijo k odhodkom. Spomnimo se spet samo na nakup zemljišča, ki se ne amortizira.

Razmerja med odhodki in izdatki so nazorno prikazana takole:



422 vrste rednih odhodkov

Pri razvrščanju rednih odhodkov se srečujemo z možnostjo, da:

- a) njihova razvrstitev sledi razvrstitvi rednih prihodkov;
- b) njihova razvrstitev sledi razvrstitvi stroškov.

Če so redni odhodki nasprotje rednih prihodkov, je brez dvoma najbolj naravno, da pri njihovi razvrstitvi upoštevamo, s čim so v zvezi. To pomeni, da bodo ustrezali:

- a) prihodkom iz prodaje učinkov drugim — stroški drugim prodanih učinkov;
- b) prihodkom iz notranje prodaje učinkov — stroški notranje prodanih učinkov.

Pri trgovskih delovnih organizacijah prihodkom iz prodaje trgovskega blaga ustrezajo stroški prodanega trgovskega blaga, ki sestoje iz nabavne vrednosti prodanega trgovskega blaga in iz splošnih stroškov trgovanja. Tudi prihodkom iz prodaje materiala in odpadkov ustrezajo kot odhodki ustrezni stroški, tj. nabavna vrednost tega materiala ali odpadkov.

Razvrstitev rednih odhodkov, ki sledi razvrstitvi rednih prihodkov, pa ne daje odgovora na vprašanje sestave ustreznih stroškov. Res je, da sestava v razdobju nastalih stroškov — z izjemo pri proizvodnih delovnih organiza-

cijah — ustreza sestavi celotnih rednih odhodkov. Pri proizvodnih delovnih organizacijah pa se utegneta obe sestavi bistveno razlikovati. Vendar ni niti tako pomembno poznati sestavo rednih odhodkov v istem smislu kot jo poznamo pri novo nastalih stroških; končno je tudi iz povsem tehničnih razlogov ne bi mogli zaznavati v istem smislu pri vseh vrstah odhodkov, ki sledijo rednim prihodkom. Pač pa je pomembno vedeti, da so stroški prodanih proizvodov kot redni odhodki pri proizvodnih delovnih organizacijah sestavljeni iz:

- a) stroškov, ki skladno s prodanimi količinami odpadejo na prodane proizvode;
- b) stroškov, ki jih že ob nastanku obravnavamo kot stroške prodanih proizvodov in se torej ne zadržujejo v nedokončani proizvodnji ali v zalogi proizvodov.

Razmerje med obema vrstama rednih odhodkov je odvisno od uporabljene metode vrednotenja. Ker smo pri dosedanjih izvajanjih navajali več vrst vrednotenja, si oglejmo, kaj v posameznih primerih vstopa med redne odhodke proizvodne delovne organizacije!

Pri vrednotenju po lastni ceni vsi v razdobju nastali stroški vstopajo v lastno ceno proizvodov in se torej postopno premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nobeni v razdobju nastali stroški ne preskočijo nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov.

Stroški prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz lastne cene prodanih proizvodov, po kateri so pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov. Velja enačba:

redni odhodki = lastna cena prodanih proizvodov

Denimo, da je podjetje v proučevanem razdobju prodalo 950 količinskih enot proizvoda X z lastno ceno 176,68 din in 1900 količinskih enot proizvoda Y z lastno ceno 112,17 din (gl. preglednico 6). V tem primeru so redni odhodki sestavljeni takole:

vsota lastnih cen prodanih proizvodov X	167.846.—
vsota lastnih cen prodanih proizvodov Y	213.123.—
skupaj	380.969.—

Kot smo že omenili, pa sedanja zakonodaja ne dopušča več tako oblikovanih odhodkov. Vse v razdobju na novo vračunane pogodbene in zakonske obveznosti in drugi vračunani dohodek se morajo takoj pojaviti med odhodki. To pa pomeni, da lahko delovna organizacija računa največ na vrednotenje po zoženi lastni ceni. V tem primeru se postopno premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov le materialni stroški, amortizacija in vračunani osebni dohodki. Nasprotno vse v razdobju vračunane pogodbene in zakonske obveznosti in drugi vračunani dohodek preskočijo nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Stroški prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz zožene lastne cene prodanih proizvodov, po kateri so pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov, kakor tudi iz vseh v razdobju vračunanih drugih stroškov. Velja enačba:

redni odhodki = „zožena lastna cena prodanih proizvodov
+ vračunane pogodbene in zakonske obveznosti
iz dohodka in drug vračunani dohodek

Denimo, da je delovna organizacija v proučevanem razdobju prodala 950 količinskih enot proizvoda X z zoženo lastno ceno 164,09 din in 1900 količinskih enot proizvoda Y z zoženo lastno ceno 104,45 din (gl. preglednico 9).

Iz obračunskega lista stroškov (preglednica 8) razberemo, da znašajo vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, ki niso razdeljene po proizvodih, 28.000 din. Redni odhodki so potemtakem sestavljeni takole:

vsota zoženih lastnih cen prodanih proizvodov X	155.890.— din
vsota zoženih lastnih cen prodanih proizvodov Y	198.460.— din
vračunane pogodbene in zakonske obveznosti	28.000.— din
skupaj	382.350.— din

Če se odločimo za vrednotenje po stroških pridobivanja učinkov, tj. po proizvodnih stroških, se le vsi v razdobju nastali proizvodni stroški postopno premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nasprotno vsi v razdobju nastali stroški uprave in prodaje, ki v našem primeru vključujejo vse vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, preskočijo nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Stroški prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz proizvodnih stroškov prodanih proizvodov, po katerih so pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov, kakor tudi iz vseh v razdobju nastalih stroških stroškov uprave in prodaje. Velja enačba:

$$\text{redni odhodki} = \text{proizvodni stroški prodanih proizvodov} + \text{splošni stroški uprave in prodaje}$$

Denimo, da je delovna organizacija v proučevanem razdobju prodala 950 količinskih enot proizvoda X s proizvodnimi stroški 147,68 na enoto in 1900 količinskih enot proizvoda Y s proizvodnimi stroški 94.— din na enoto (gl. preglednico 10). Iz obračunskega lista stroškov (preglednica 9) v tem primeru razberemo, da po proizvodih niso bili razdeljeni splošni stroški uprave 21.176 din, splošni stroški prodaje 16.141 din, pogodbene obveznosti iz dohodka 12.000 din in zakonske obveznosti iz dohodka 16.000 din, skupaj 65.317 din. V tem primeru so redni odhodki sestavljeni takole:

proizvodni stroški prodanih proizvodov X	140.298.— din
proizvodni stroški prodanih proizvodov Y	178.600.— din
splošni stroški uprave in prodaje	65.317.— din
skupaj	384.215.— din

Če se odločimo za vrednotenje po spremenljivih stroških, se le vsi v razdobju nastali spremenljivi stroški postopno premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nasprotno pa vsi v razdobju nastali stalni stroški preskočijo nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Stroški prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz spremenljivih stroškov prodanih proizvodov, po katerih so pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov, kakor tudi iz vseh v razdobju nastalih stalnih stroškov. Velja enačba:

$$\text{redni odhodki} = \text{spremenljivi stroški prodanih proizvodov} + \text{stalni stroški}$$

Denimo, da je delovna organizacija v proučevanem razdobju prodala 950 količinskih enot proizvoda X s spremenljivimi stroški 117.— din na enoto in 1900 količinskih enot proizvoda Y s spremenljivimi stroški 74,11 din na enoto (gl. preglednico 20). Iz obračunskega lista stroškov (preglednica 19) v tej zvezi ugotovimo nerazdeljene stalne stroške 135.779 din. V tem primeru so redni odhodki sestavljeni takole:

spremenljivi stroški prodanih proizvodov X	111.150.— din
spremenljivi stroški prodanih proizvodov Y	140.810.— din
stalni stroški	135.779.— din
skupaj	387.739.— din

Če se končno odločimo za vrednotenje po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo, se le ti stroški postopno premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nasprotno pa ves v razdobju vračunani dohodek kakor tudi vsi v razdobju vračunani stalni materialni stroški z amortizacijo preskočijo nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Stroški prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz spremenljivih materialnih stroškov z amortizacijo, po katerih so pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov, kakor tudi iz vseh v razdobju nerazdeljenih stroškov. Velja enačba:

$$\begin{aligned} \text{redni odhodki} = & \text{spremenljivi materialni stroški z amortizacijo} \\ & \text{prodanih proizvodov} \\ & + \text{vračunani dohodek in stalni materialni stroški} \\ & \text{z amortizacijo} \end{aligned}$$

Denimo, da je delovna organizacija v proučevanem razdobju prodala 950 količinskih enot proizvoda X s spremenljivimi materialnimi stroški z amortizacijo 86,02 din na enoto in 1900 količinskih enot proizvoda Y s spremenljivimi materialnimi stroški z amortizacijo 53,95 din (gl. preglednico 22). Iz obračunskega lista stroškov (preglednica 21) v tej zvezi ugotovimo vračunani dohodek in stalne materialne stroške z amortizacijo v skupnem znesku 207.070.— din, ki ni razdeljen po proizvodih. V tem primeru so redni odhodki sestavljeni takole:

spremenljivi materialni stroški z amortizacijo prodanih proizvodov X	81.724.— din
spremenljivi materialni stroški z amortizacijo prodanih proizvodov Y	102.510.— din
vračunani dohodek in stalni materialni stroški z amortizacijo	207.070.— din
skupaj	391.304.— din

Vidimo torej, da utegneta biti sestava in znesek rednih odhodkov pri proizvodnih delovnih organizacijah prav različna, zaradi tega pa tudi ostvarjeni finančni izid, če se ob drugih nespremenjenih okoliščinah poslužujejo različnih metod vrednotenja.

423 redni odhodki pred ugotovitvijo dohodka

Brž ko želimo ugotoviti dohodek, in ne dobiček, moramo odhodke razdeliti na dva dela in odšteti od prihodkov le odhodke v ožjem smislu. Teh odhodkov smiselno ni težko ugotoviti, zato jih je pa težje ugotoviti v praksi, saj proizvodne delovne organizacije zanje nimajo prave opore v knjigovodskih podatkih.

Kot že vemo, so redni odhodki pred ugotovitvijo dohodka le tisti materialni stroški in amortizacija, ki so povezani z zaračunano prodajo v proučevanem obračunskem razdobju. Ker storitvene delovne organizacije nimajo nobene nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov, so pri njih vsi v razdobju nastali materialni stroški in amortizacija že redni odhodki v ožjem smislu. Podobno velja za trgovske delovne organizacije, kjer smiselno kot materialni strošek obravnavamo tudi nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Prav tako smiselno jemljemo kot materialni strošek še nabavno vrednost prodanega materiala in odpadkov.

Pri proizvodjalnih delovnih organizacijah se pa zadeva zaplete. Tisti materialni stroški in amortizacija, ki se na novo pojavijo v proučevanem razdobju, še niso nujno vsebovani v tedaj prodanih proizvodih. Razmerje med njimi in med tistimi, ki so vsebovani v prodanih proizvodih, je odvisno od gibanja materialnih stroškov in amortizacije v začetnem in končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov. Smiselno nam olajša razumevanje materialnih stroškov in amortizacije v prodanih proizvodih tale enačba:

- materialni stroški in amortizacija v začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov
- + materialni stroški in amortizacija, obračunani v razdobju
- materialni stroški in amortizacija v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov
- = materialni stroški in amortizacija v zaračunani prodaji
- = redni odhodki v ožjem smislu, tj. redni odhodki pred ugotovitvijo dohodka.

Kot že vemo, se v nedokončani proizvodnji in v zalogi proizvodov ne zadržujejo vedno samo materialni stroški in amortizacija. Tisti stroški ki se zadržujejo, pa v knjigovodstvu navadno niso več razčlenjeni po vrstah. Iz enotnega podatka o stroških v nedokončani proizvodnji in zalogi proizvodov kaže torej izluščiti podatek o tistem njihovem delu, ki sestoji iz materialnih stroškov in amortizacije. Šele nato lahko s prištevkom in odštevkom od poznanih novih materialnih stroškov in amortizacije v proučevanem razdobju izračunamo materialne stroške in amortizacijo, ki so v zvezi s tedaj prodanimi proizvodi. Brž ko ugotovimo materialne stroške in amortizacijo v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov, medtem ko so tisti iz začetnega stanja na podoben način poznani iz preteklega leta, lahko izračunamo redne odhodke v ožjem smislu. Postopki se pa razlikujejo, če uporabljamo različne metode vrednotenja, ki smo jih že predstavili.

Lastna cena vključuje, kot že vemo, poleg materialnih stroškov in amortizacije, še vračunani del dohodka. Njeni sestavni deli pa ne sledijo izvirnim vrstam stroškov, temveč so zaradi posebne razdelitve stroškov po stroškovnih nosilcih opredeljeni kot neposredni in splošni stroški. Vračunani del dohodka je v neposrednih stroških vedno prikazan posebej (neposredni osebni dohodki), medtem ko je v splošnih stroških največkrat združen s tamkajšnjimi materialnimi stroški in amortizacijo. Vendar tudi v primeru, ko je vračunani del dohodka prikazan posebej v obračunih stroškov učinka (kalkulacijah stroškov), ni prikazan posebej v knjigovodstvu proizvodnje in proizvodov. Toda dokler ne vemo, kako je vrednost končnih zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje razčlenjena na materialne stroške z amortizacijo in na posamezne skupine vračunanega dohodka, tudi ne moremo ugotoviti, kolikšni materialni stroški z amortizacijo so v obračunskem razdobju spremenjeni v odhodke v ožjem smislu. Pri razčlenjevanju v začetku enotnega podatka o vrednosti končnih zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje se lahko poslužujemo obračunov stroškov po učinkih ali pa različnih koeficientov. Za ekonomiko delovne organizacije ni toliko zanimiv način pridobivanja teh podatkov kot razmišljanje o njihovi vsebini. Zato se na tem mestu ne bomo spuščali v metode razčlenjevanja vrednosti končnih zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje, temveč bomo domnevali, da nam potrebne podatke lahko daje računovodstvo.

Na tem mestu se prav tako ne bomo ukvarjali z vprašanjem, kako ugotavlja odhodke v ožjem smislu tista delovna organizacija, ki uporablja sicer vrednotenje učinkov po polni lastni ceni. Takšnega vrednotenja sedanja zakonodaja ne dopušča več. Zato bomo naše izvajanje začeli kar s primerom, ko sta nedokončana proizvodnja in zaloga proizvodov ovrednoteni po zoženi lastni ceni, ki ne vključuje več vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz

dohodka, niti ne drugega vračunanega dohodka mimo sorazmernega dela vračunanih osebnih dohodkov. Iz obračunskega lista stroškov učinka (preglednica 9) sicer ne razberemo, kolikšni vračunani osebni dohodki se zadržujejo v količinski enoti proizvoda X ali Y, ker so splošni osebni dohodki združeni s splošnimi materialnimi stroški in amortizacijo. Toda vzemimo, da smo z dodatnim izračunom ugotovili, da odpade na količinsko enoto X 49,28 din osebnih dohodkov, na količinsko enoto Y pa 31,36 din osebnih dohodkov. Ker vemo, da so končne zaloge sestavljene iz 50 količinskih enot X in 100 količinskih enot Y, se v njih zadržujejo potemtakem še vračunani osebni dohodki 5.590.— din. Ker znaša zožena lastna cena količinske enote X 164,09 din in količinske enote Y 104,45 din (gl. preglednico 9), sledi, da je vrednost končnih zalog, ki so ovrednotene po zoženi lastni ceni, 18.650.— din. Če od te vrednosti odštejemo preje izračunane vračunane osebne dohodke, pridemo do vrednosti končnih zalog po materialnih stroških z amortizacijo, t.j. 13.060.— din. Brž ko še upoštevamo, da delovna organizacija v začetku razdobja ni imela nikakih zalog, je izračun rednih odhodkov pred ugotovitvijo dohodka takle:

materialni stroški z amortizacijo v začetnih zalogah	—
+ materialni stroški z amortizacijo v razdobju	261.000.— din
— materialni stroški z amortizacijo v končnih zalogah	13.060.— din
= materialni stroški z amortizacijo v zaračunani prodaji	247.940.— din

Če se delovna organizacija odloči za vrednotenje učinkov po stroških njihovega pridobivanja, t.j. po proizvodnih stroških brez vključenih splošnih stroškov uprave in prodaje ter vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka in drugega vračunanega dohodka, bo končna zaloga 50 količinskih enot X in 100 količinskih enot Y v začetku ovrednotena z 16.785 din (t.j. skladno z navedbo v preglednici 10 z 147,68 din na količinsko enoto X in 94.— din na količinsko enoto Y). Vzemimo dalje, da je z dodatnim izračunom ugotovljeno, da je v proizvodnih stroških količinske enote X vsebovanih 39,51 din vračunanih osebnih dohodkov, v proizvodnih stroških količinske enote Y pa 25,15 din. Iz tega sledi, da je v vrednosti končnih zalog 4.490.— din osebnih dohodkov, medtem ko je materialnih stroškov z amortizacijo 12.295.— din. Izračun rednih odhodkov pred ugotovitvijo dohodka je nato naslednji:

materialni stroški z amortizacijo v začetnih zalogah	—
+ materialni stroški z amortizacijo v razdobju	261.000.— din
— materialni stroški z amortizacijo v končnih zalogah	12.295.— din
= materialni stroški z amortizacijo v zaračunani prodaji	248.705.— din

Če se delovna organizacija odloči za vrednotenje učinkov po spremenljivih stroških, bo njena končna zaloga 50 količinskih enot X in 100 količinskih enot Y v začetku ovrednotena z 13.261.— din (t.j. skladno z navedbo v preglednici 20 z 117.— din na količinsko enoto X in 74,11 din na količinsko enoto Y). Vzemimo dalje, da je z dodatnim izračunom ugotovljeno, da je v spremenljivih stroških količinske enote X vsebovanih 31,30 din vračunanih osebnih dohodkov, v spremenljivih stroških količinske enote Y pa 20.— din. Iz tega sledi, da je v vrednosti končnih zalog 3.565.— din osebnih dohodkov, medtem ko je materialnih stroškov z amortizacijo 9.696.— din. Izračun rednih odhodkov pred ugotovitvijo dohodka je nato naslednji:

materialni stroški z amortizacijo v začetnih zalogah	—
+ materialni stroški z amortizacijo v razdobju	261.000.— din
— materialni stroški z amortizacijo v končnih zalogah	9.696.— din
= materialni stroški z amortizacijo v zaračun. prodaji	251.304.— din

Če se delovna organizacija končno odloči za vrednotenje učinkov po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo, pa je izračun bolj preprost. Iz preglednice 22 vidimo, da znašajo spremenljivi materialni stroški z amortizacijo na količinsko enoto X 86,02 din in na količinsko enoto Y 53,95 din, iz česar sledi, da se v končnih zalogah zadržujejo materialni stroški z amortizacijo 9.696.— din. Izračun rednih odhodkov pred ugotovitvijo dohodka je nato naslednji:

materialni stroški z amortizacijo v začetnih zalogah	—
+ materialni stroški z amortizacijo v razdobju	261.000.— din
— materialni stroški z amortizacijo v končnih zalogah	9.696.— din
= materialni stroški z amortizacijo v zaračun. prodaji	251.304.— din

424 redni odhodki po ugotovitvi dohodka

Redni odhodki po ugotovitvi dohodka dopolnjujejo pravkar obravnavane redne odhodke v ožjem smislu na znesek celotnih rednih odhodkov. Če so zaradi težav pri ugotavljanju materialnih stroškov in amortizacije v prodanih proizvodih izračunani redni odhodki v ožjem smislu premajhni, je pač ob drugih nespremenjenih okoliščinah vračunani dohodek v prodanih proizvodih prevelik. In obratno, če so zaradi težav pri ugotavljanju materialnih stroškov in amortizacije v prodanih proizvodih izračunani redni odhodki v ožjem smislu preveliki, je pač ob drugih nespremenjenih okoliščinah vračunani dohodek v prodanih proizvodih premajhen. Spremenita se znesek ostvarjenega dohodka in znesek tistih zakonskih in pogodbenih obveznosti oziroma osebnih dohodkov, ki ga pokrivamo z dohodkom, medtem ko se ne spremeni znesek dobička ali izgube.

Pri storitvenih in trgovskih delovnih organizacijah je ves v razdobju vračunani dohodek vedno med rednimi odhodki po ugotovitvi dohodka.

K razumevanju tistega zneska vračunanega dohodka, ki ga pokrijemo v proizvodjalnih delovnih organizacijah z ostvarjenim dohodkom, nas pa vodi tale enačba:

vračunani dohodek v začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov	
+ vračunani dohodek, obračunan v razdobju	
— vračunani dohodek v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov	
= vračunani dohodek v zaračunani prodaji	
= redni odhodki po ugotovitvi dohodka.	

Brž ko smo v preteklem razdobju ugotovili, kolikšen vračunani dohodek se zadržuje v tedanjih končnih zalogah, ki so začetne zaloge v proučevanem razdobju, in brž ko ugotovimo, kolikšen vračunani dohodek se zadržuje v končnih zalogah proučevanega razdobja, nam ni težko preračunati vračunani dohodek, ki je obračunan v danem razdobju, na znesek, ki je povezan s prodanimi proizvodi in ga pokrijemo z ostvarjenim dohodkom. Postopke pri ugotavljanju vračunanega dohodka in njegovih sestavnih delov v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov smo pa pravzaprav že nakazali v točki 423, ko smo obravnavali prvi del vrednosti teh zalog, tj. materialne stroške in amortizacijo.

Če ima delovna organizacija končno stanje zalog ovrednoteno po zoženi lastni ceni, bodo v njem vsaj po prejšnjem izračunu, vsebovani tudi vraču-

nani osebni dohodki 5.590.— din. Ker znaša v razdobju vračunani dohodek 140.000.— din (gl. preglednico 1), pridemo do rednih odhodkov po ugotovitvi dohodka takole:

vračunani dohodek v začetnih zalogah	—
+ vračunani dohodek v razdobju	140.000.— din
— vračunani dohodek v končnih zalogah	5.590.— din
= vračunani dohodek v zaračunani prodaji	134.410.— din

Vračunani dohodek v zaračunani prodaji obsega vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka v celotnem znesku, tj. z 12.000.— in 16.000.— din, vračunane osebne dohodke pa z razliko do tistega zneska, ki se zadržuje v končnih zalogah.

Če je končno stanje zalog prikazano po stroških pridobivanja učinkov, tj. po proizvodnih stroških, vsebuje po izračunu v točki 423 vračunane osebne dohodke 4.490.— din. Do rednih odhodkov po ugotovitvi dohodka pridemo nato takole:

vračunani dohodek v začetnih zalogah	—
+ vračunani dohodek v razdobju	140.000.— din
— vračunani dohodek v končnih zalogah	4.490.— din
= vračunani dohodek v zaračunani prodaji	136.435.— din

Tudi v tem znesku so upoštevane le vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka v polnem znesku.

Če je končno stanje zalog prikazano po spremenljivih stroških, vključuje po že poznanem izračunu vračunane osebne dohodke 3.565.— din. Redni odhodki po ugotovitvi dohodka pa znašajo:

vračunani dohodek v začetnih zalogah	—
+ vračunani dohodek v razdobju	140.000.— din
— vračunani dohodek v končnih zalogah	3.565.— din
= vračunani dohodek v zaračunani prodaji	13.510.— din

Če pa je končno stanje zalog prikazano po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo, pa so med rednimi odhodki po ugotovitvi dohodka vsi v razdobju vračunani osebni dohodki, pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka in drugi vračunani dohodek. Vračunani dohodek v razdobju 140.000.— din je torej enak vračunanem dohodku v zaračunani prodaji.

425 vrste izrednih odhodkov

Najrazličnejše izredne odhodke, ki vplivajo na finančni izid, razvrstimo na:

- odhodke zaradi zmanjšanja določenih sredstev;
- odhodke zaradi povečanja določenih virov sredstev.

Prva skupina je neprimerno obsežnejša od druge. Vanjo štejemo npr. odhodke, ki imajo svoj izvor v:

- primanjkljajih pri materialu, polproizvodih, proizvodih in blagu;
- odpisanih in znižanih terjatvah;
- negativnih razlikah pri časovnih razmejitvah;

ač) izgubljenih arah, skesninah, pogodbenih kaznih, penalih, stonjinah in zamudnih obrestih.

Med izrednimi odhodki je mogoče upoštevati le kritje primanjkljajev, ki so se pojavili iz objektivnih razlogov; v drugih primerih bremenijo primanjkljaji odgovorne osebe. Primanjkljaj v blagajni vedno bremeni blagajnika. Primanjkljaje osnovnih sredstev in sredstev skupne porabe pa v primeru, ko ni odgovorne osebe, poravnamo z ustreznimi skladi.

Odpisane terjatve se razlikujejo od popravka vrednosti dvomljivih in spornih terjatev. V prvem primeru prvotna terjatev ni več prikazana v celoti, temveč je že zmanjšana za neizterljivi znesek; v drugem primeru je prvotna terjatev še vedno prikazana v celoti, tisti njen del, za katerega obstaja domneva, da je neizterljiv, pa je prikazan vzporedno. Razlika obstaja torej v načinu prikazovanja same terjatve, medtem ko se v obeh primerih pojavljajo izredni odhodki.

Negativne razlike pri časovnih razmejitvah se pojavijo, če je delovna organizacija med letom imela večje stroške kot jih je po svojem predračunu vračunala; če presežka nastalih stroškov preko vračunanih ne prenese v naslednje leto, se pač pojavi med izrednimi odhodki.

Izgubljene are, skesnine in druge dajatve so pojasnjene pri izrednih prihodkih.

V drugo skupino izrednih odhodkov nasprotno spadajo npr. odhodki, ki imajo svoj izvor v:

ba) pozneje ugotovljenih obveznostih;

bb) obveznostih zaradi povzročene škode drugim.

Včasih delovna organizacija tedaj, ko sestavlja sklepni račun za koledarsko leto, še ne prejme računov za kake storitve, ki jih je že uporabila. Zato jih tudi ne upošteva med svojimi stroški. Ko pa naslednje leto prejme ustrezne račune, ti ne označujejo več tedanjega stroška; zato se iz tega naslova pojavijo le izredni odhodki.

Če delovna organizacija pri svojem poslovanju prizadene škodo drugim pravnim ali fizičnim osebam, zoper katero se ni zavarovala in pri kateri tudi ni osebne odgovornosti, se hkrati z obveznostmi pojavijo izredni odhodki, saj v takšnem primeru ni mogoče govoriti o smotrnosti, vključeni v pojem stroškov.

Vprašanja za razpravo o točki 42

1. Ali so odhodki isto kot stroški? Ali se odhodki pojavljajo istočasno kot stroški? Ali obstajajo tudi odhodki, ki niso povezani s stroški, in stroški, ki niso povezani z odhodki?
2. Ali so odhodki isto kot izdatki? Ali se odhodki pojavljajo istočasno kot izdatki? Ali obstajajo tudi odhodki, ki niso povezani z izdatki in izdatki, ki niso povezani z odhodki?
3. Kakšen vpliv ima na odhodke ugotavljanje finančnega izida na podlagi proizvodnje, zaračunane prodaje in plačane prodaje?
4. Kakšen vpliv ima na odhodke vprašanje, ali iščemo dohodek ali dobiček? Ali vsi stroški postajajo odhodki v dohodkovnem sistemu?
5. V čem je razlika med rednimi in izrednimi odhodki?
6. Kakšen vpliv ima na odhodke vprašanje, ali so zaloge proizvodov ovrednotene po lastni ceni, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo?
7. Ali je podatek o rednih odhodkih pred ugotovitvijo dohodka enako natančno poznan kot podatek o rednih odhodkih pred ugotovitvijo dobička? Kako ga dobimo pri proizvodjalnih delovnih organizacijah, če so zaloge proizvodov ovrednotene po lastni ceni, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo?

8. Ali je podatek o tistem znesku vračunanega dohodka, ki ga je treba pokriti z ostvarjenim dohodkom, pri vseh delovnih organizacijah povsem točen? Kako ga dobimo pri proizvodnih delovnih organizacijah, ki imajo zaloge proizvodov ovrednotene po lastni ceni, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških in materialnih stroških z amortizacijo?

9. Ali vsi primanjkljaji vplivajo na izredne odhodke? Ali morejo biti izredni odhodki v kaki zvezi s preteklimi rednimi prihodki?

43 dohodek

430 pojmovanje dohodka

Dohodek je družbeno-gospodarski pojem, v katerega globljo in idejno vsebino se v okviru našega predmeta ne nameravamo spuščati. Pač pa nas zanima njegova praktična opredelitev v okviru delovne organizacije, njegovo ugotavljanje in njegova razdelitev, kakor tudi vse posebnosti, ki so povezane s tem.

Tako dobiček kot dohodek sta v načelu razlika med prihodki in odhodki. Redni in izredni prihodki sestavljajo celotni prihodek delovne organizacije v proučevanem razdobju. Če od njega odštejemo vse redne in izredne odhodke in med rednimi odhodki upoštevamo vse stroške, ki so povezani z zaračunano prodajo, dobimo dobiček. Če nasprotno od njega odštejemo vse redne in izredne odhodke in med rednimi odhodki upoštevamo samo materialne stroške z amortizacijo, ki so povezani z zaračunano prodajo, dobimo dohodek. Dohodek je torej manjši od celotnega prihodka, a večji od dobička.

Dobiček je manjši od dohodka za vračunane zakonske in pogodbene obveznosti iz dohodka, a tudi za vračunane osebne dohodke, ki so povezani z zaračunano prodajo. Ker z dohodkom pokrivamo te zakonske in pogodbene obveznosti kakor tudi osebne dohodke, ki se pojavljajo nedvisno od samega dohodka, dohodek še ni pozitiven finančni izid. O pozitivnem finančnem izidu govorimo šele tedaj, ko je dohodek večji od pravkar navedenih odhodkov iz njega, tj., če obsega dobiček.

431 ugotavljanje dohodka

Dohodek ugotavljamo po dveh poteh:

a) tako, da od celotnega prihodka odštevamo vse odhodke v ožjem smislu, se pravi le materialne stroške in amortizacijo, ki so povezani z zaračunano prodajo;

b) tako, da k dobičku prištejemo vse vračunane zakonske in pogodbene obveznosti in drug vračunani dohodek, kakor tudi vračunane osebne dohodke, ki so povezani z zaračunano prodajo.

V prvem primeru od samega začetka upoštevamo med rednimi odhodki le redne odhodke v ožjem smislu tj. redne odhodke pred ugotovitvijo dohodka. V drugem primeru pa najprej upoštevamo redne odhodke v širšem smislu, ki nas vodijo k dobičku, da bi nato dobiček povečali za odhodke iz ostvarjenega dohodka. V vsakem primeru je ob drugih nespremenjenih okoliščinah dobljeni podatek o dohodku enak.

Kaj vpliva na znesek dohodka? Če je dohodek razlika med prihodki in odhodki v ožjem smislu, potem nanj vplivajo tako prihodki kot odhodki.

Če med prihodki zanemarimo izredne prihodke, so pač odvisni od prodanih količin in prodajnih cen. Če podobno med odhodki zanemarimo izredne odhodke, so odvisni od ustreznih porabljenih količin in njihovih nabavnih cen. Vemo pa, da se pri drugih nespremenjenih okoliščinah materialni stroški in amortizacija ne gibljejo sorazmerno z obsegom dejavnosti. Prav tako vemo, da se ob drugih nespremenjenih okoliščinah utegne pojaviti različen znesek ostvarjenega dohodka, če se delovna organizacija poslužuje različnih metod vrednotenja. Poskušajmo si pa to sedaj pojasniti na primerih.

Vzemimo, da delovna organizacija v vsakem primeru ostvari redne prihodke 418.000.— din (gl. točko 412), medtem ko nima niti izrednih prihodkov in niti izrednih odhodkov. Če se nato odloči za vrednotenje učinkov po zoženi lastni ceni, tudi vsi materialni stroški z amortizacijo, ki nas sedaj zanimajo, vstopajo v redne odhodke šele sorazmerno s prodajo. V točki 423 smo ugotovili njihov znesek, ki ustreza 950 prodanim količinskim enotam X in 1900 prodanim količinskim enotam Y. Ker iz točke 422 poznamo redne odhodke v širšem smislu, iz točke 424 pa redne odhodke po ugotovitvi dohodka, imamo na razpolago vse podatke, ki so nam potrebni za izračun dohodka po obeh že nakazanih poteh:

redni prihodki	418.000.— din
— redni odhodki v ožjem smislu	247.940.— din
= dohodek	170.060.— din

redni prihodki	418.000.— din
— redni odhodki	382.350.— din
= dobiček	35.650.— din
+ vračunani dohodek v zaračunani prodaji	134.410.— din
= dohodek	170.060.— din

Brž ko se proizvodjalna delovna organizacija poslužuje vrednotenja po stroških pridobivanja učinkov, tj. po proizvodnih stroških, se med rednimi odhodki v ožjem smislu pojavijo takoj materialni stroški z amortizacijo, ki so sestavni del splošnih stroškov uprave in prodaje, medtem ko vstopajo drugi materialni stroški z amortizacijo med nje šele sorazmerno s prodajo. Zato bo tudi ugotovljeni dohodek nekoliko drugačen. Če se spet poslužimo že poznanih podatkov, je njegov izračun naslednji:

redni prihodki	418.000.— din
— redni odhodki v ožjem smislu	248.705.— din
= dohodek	169.295.— din
ali	

redni prihodki	418.000.— din
— redni odhodki	384.215.— din
= dobiček	33.785.— din
+ vračunani dohodek v zaračunani prodaji	135.510.— din
= dohodek	169.295.— din

Če se dalje poslužuje proizvodjalna delovna organizacija vrednotenja po spremenljivih stroških, se med rednimi odhodki v ožjem smislu takoj pojavijo vsi materialni stroški in amortizacija, ki niso odvisni od obsega dejavnosti, medtem ko spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo vstopa v redne odhodke šele sorazmerno s prodajo. Na podlagi že poznanih podatkov pridemo do dohodka takole:

redni prihodki	418.000.— din
— redni odhodki v ožjem smislu	251.304.— din
= dohodek	166.696.— din
ali	
redni prihodki	418.000 — din
— redni odhodki	387.739.— din
= dobiček	30.261.— din
+ vračunani dohodek v zaračunani prodaji	136.435.— din
= dohodek	166.696.— din

Če se končno poslužuje proizvodna delovna organizacija vrednotenja po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo, se med rednimi odhodki v ožjem smislu pojavijo enaki materialni stroški z amortizacijo kot preje. Do razlik pa pride pri vračunanem dohodku, ki ga je treba pokriti z ostvarjenim dohodkom.

Zato je tudi posredni izračun dohodka nekoliko drugačen:

redni prihodki	418.000.— din
— redni odhodki	391.304.— din
= dobiček	26.696.— din
+ vračunani dohodek v zaračunani prodaji	140.000.— din
= dohodek	166.696.— din

432 delitev dohodka v delovni organizaciji kot celoti

Oglejmo si delitev dohodka najprej z vidika, kaj mora z njim delovna organizacija pokriti, da ne bi imela izgube!

Z dohodkom najprej pokrijemo:

- vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka v celotnem znesku;
- vračunane zakonske obveznosti iz dohodka v celotnem znesku;
- vračunane osebne dohodke v znesku, ki je vsebovan v zaračunani prodaji;
- drug vračunani dohodek v celotnem znesku.

Če teh postavk ni mogoče pokriti, govorimo o izgubi, če po njihovem pokritju še ostane nekaj dohodka, pa o dobičku.

Pri storitvenih in trgovskih delovnih organizacijah je z ostvarjenim dohodkom treba pokriti tudi vse v razdobju vračunane osebne dohodke, medtem ko se pri proizvodnih delovnih organizacijah lahko njihov del še zadržuje v končni nedokončani proizvodnji in zalogi proizvodov.

Sedaj si pa oglejmo, kako na obvezno delitev dohodka vpliva uporaba različnih metod vrednotenja pri proizvodni delovni organizaciji. Spet se bomo posluževali podatkov iz dosedanjih izvajanj, s tem, da bomo podatek o vračunanem dohodku v zaračunani prodaji razčlenili na njegove sestavne dele. Ker je vračunane pogodbene in zakonske obveznosti v vsakem primeru treba takoj pokriti z ostvarjenim dohodkom, se bodo razlike pojavile le pri vračunanih osebnih dohodkih, ki jih je treba pokriti.

Če ima delovna organizacija končno stanje zalog ovrednoteno po zoženi lastni ceni, mora vračunane osebne dohodke pokrивati sorazmerno s prodajo.

Začetno zaporedje delitve dohodka bo torej takšnele:

dohodek		170.060.— din
— vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka	12.000.—	
— vračunane zakonske obveznosti iz dohodka	16.000.—	
— vračunani osebni dohodki	<u>106.410.—</u>	<u>134.410.— din</u>
= dobiček		35.650.— din

Brž ko se proizvajalna delovna organizacija poslužuje vrednotenja po stroških pridobivanja učinkov, tj. po proizvodnih stroških, mora z ostvarjenim dohodkom takoj pokriti poleg vseh vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka še tiste osebne dohodke, ki so sestavni del splošnih stroškov uprave in prodaje, medtem ko pokriva tiste, ki so sestavni del proizvodnih stroškov, sorazmerno s prodajo. Začetno zaporedje delitve dohodka bo torej takšnele:

dohodek		169.295.— din
— vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka	12.000.—	
— vračunane zakonske obveznosti iz dohodka	16.000.—	
— vračunani osebni dohodki	<u>107.510.—</u>	<u>135.510.— din</u>
= dobiček		33.785.— din

Če se dalje poslužuje proizvajalna delovna organizacija vrednotenja po spremenljivih stroških, mora z ostvarjenim dohodkom takoj pokriti poleg vseh vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka še tiste osebne dohodke, ki imajo stalen značaj, medtem ko vse tiste, ki so spremenljivi, pokriva šele sorazmerno s prodajo. V tem primeru je začetna delitev dohodka takšna:

dohodek		166.696.— din
— vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka	12.000.—	
— vračunane zakonske obveznosti iz dohodka	16.000.—	
— vračunani osebni dohodki	<u>108.435.—</u>	<u>136.435.— din</u>
= dobiček		30.261.— din

Če se končno poslužuje proizvajalna delovna organizacija vrednotenja po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo, je treba z ostvarjenim dohodkom pokriti ves vračunani dohodek. Že poznani podatki vodijo k takšni začetni delitvi dohodka:

dohodek		166.696.— din
— vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka	12.000.—	
— vračunane zakonske obveznosti iz dohodka	16.000.—	
— vračunani osebni dohodki	<u>112.000.—</u>	<u>140.000.— din</u>
= dobiček		26.696.— din

Vidimo, da uporabljene metode vrednotenja bistveno vplivajo tudi na obvezno delitev dohodka pri proizvajalnih delovnih organizacijah.

Na delitev ostanka dohodka, tj. dobička, vplivajo različni dejavniki. Predvsem kaže opozoriti na možno zakonodajo, ki predpisuje davek od dobička. Vendar ni nujno, da je dobiček v smislu davčne zakonodaje istoveten z dobičkom v smislu dosedanjih izvajanj. Davčna zakonodaja lahko po svoje rešuje vprašanje, kakšne postavke stroškov in do kakšnega zneska so priznane kot odštevne od celotnega prihodka. Tako npr. lahko prizna le 50 % povečanje najmanjših amortizacijskih stopenj, medtem ko delovna organizacija upo-

rablja 100 % povečane. Prav tako npr. lahko prizna osebne dohodke le po splošnem družbenem dogovoru ali kakšnih splošnih merilih in ne z vračunanimi zneski. Po davčni zakonodaji je končno lahko obdavčen tudi dohodek in ne samo dobiček, kar pomeni, da je davek treba obračunati tudi od vračunanih osebnih dohodkov v vračunani prodaji.

Na delitev ostanka dohodka, tj. dobička, lahko bistveno vpliva dejstvo, da je pri delovni organizaciji vzpostavljeno skupno poslovanje s kakšnim sopogodbениkom, ki je v skupno poslovanje vložil svoja sredstva in zato pričakuje udeležbo na dobičku. Spet ni nujno, da bo dobiček iz skupnega poslovanja, ki bo v sorazmerju vloženih sredstev razdeljen med oba sopogodbениka, istoveten z dobičkom, ki izhaja iz dosedanjih izvajanj. Sopogodbениk je morda po pogodbi upravičen priznati materialne stroške, osebne dohodke in podobno le po določenih normativih in ne kar po ostvarjenih zneskih, s čimer si seveda povečuje osnovo za izračun svoje udeležbe.

Z delom ostanka dohodka, tj. dobička, računa tudi delovna skupnost. Za koliko je mogoče povečati osebne dohodke preko vračunanega zneska v zaračunani prodaji, pa v marsičem nakazuje ustrezni samoupravni sporazum v povezavi z ustrezno zakonodajo. Če želi delovna organizacija usmeriti večje zneske med osebne dohodke, je dolžna po določeni lestvici obračunati prispevek v skupne rezerve delovnih organizacij. Že spet pa ni rečeno, da so osnova za izračun tega prispevka samo osebni dohodki, ki izhajajo iz delitve ostanka dohodka. Če je delovna organizacija vračunala prevelike zneske osebnih dohodkov, je že od njih dolžna obračunati prispevek v skupne rezerve, v nasprotnem primeru pa morda lahko celo iz ostanka dohodka poveča vračunane osebne dohodke, ne da bi ji bilo treba obračunati ta prispevek.

Ostane dohodka, tj. dobiček, je v glavnem namenjen povečanju skladov, tj. poslovnega sklada, rezervnega sklada in sklada skupne porabe. Toda že spet najdemo številne vplive na njihovo oblikovanje. Poslovni sklad je npr. treba neizbežno povečati za znesek obveznega posojila za razvoj nerazvitih ali za obvezno posojilo skupnim rezervam, sklad skupne porabe pa za obvezni prispevek za stanovanjsko gradnjo, s katerim razpolaga delovna organizacija. Tudi prispevek v rezervni sklad je bil pred leti predpisan. Rezervni sklad je bilo treba povečevati dokler praviloma ni znašal 10 % od povprečnih obratnih sredstev v zadnjih 3 letih. Sedaj rešujejo to vprašanje samoupravni sporazumi.

Natančna določila o delitvi ostanka dohodka, tj. dobička, so v ustreznem pravilniku delovne organizacije. Ta pa mnogokrat rešuje njegovo delitev na osebne dohodke in sklade tako, da v osnovo za delitev jemlje že razdeljene osebne dohodke. Torej se ne deli ostanek dohodka, temveč dohodek po odbitku pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka in drugega vračunanega dohodka. Če se poslužimo naših podatkov, bi bil v primeru vrednotenja po zoženi lastni ceni, predmet delitve takšen dohodek:

vračunani osebni dohodki	106.410.— din
dobiček	35.650.— din
dohodek za delitev	142.060.— din

V primeru vrednotenja po stroških pridobivanja učinkov, tj. po proizvodnih stroških, bi bil predmet delitve:

vračunani osebni dohodki	107.510.— din
dobiček	33.785.— din
dohodek za delitev	141.295.— din

V primeru vrednotenja po spremenljivih stroških, bi bil predmet delitve:

vračunani osebni dohodki	108.435.— din
dobiček	30.261.— din
dohodek za delitev	138.696.— din

V primeru vrednotenja po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo, pa bi bil predmet delitve:

vračunani osebni dohodki	112.000.— din
dobiček	26.696.— din
dohodek za delitev	138.696.— din

Dohodek za delitev je nato usmerjen na osebne dohodke s predvidenim odstotkom, na sklade pa prav tako s predvidenim odstotkom. Če je tako dobljeni znesek ostvarjenih osebnih dohodkov večji od zneska vračunanih osebnih dohodkov v zaračunani prodaji, pomeni razlika osebne dohodke iz ostanka dohodka, tj. iz dobička, ki dodatno pripadajo delavcem.

Razmerje med osebnimi dohodki in skladi ne more biti v vseh delovnih organizacijah enako, niti ni nujno, da bi bilo v proučevani delovni organizaciji vedno enako. Mnoge delovne organizacije predvidijo takrat, kadar se dohodek povečuje, manjši odstotek za osebne dohodke kot takrat, kadar se dohodek zmanjšuje. Vendar iz dosedanjih izvajanj vidimo, da na znesek osebnih dohodkov, ki jih pokrivamo z ostvarjenim dohodkom, vpliva marsikaj in da je torej težko določiti odstotek njihove udeležbe v dohodku.

Ugotavljanje ostvarjenih osebnih dohodkov z odstotkom je brez dvoma srednja pot med dvema skrajnostima: med preprostim pokrivanjem vračunanih osebnih dohodkov v zaračunani prodaji, kjer vsa nihanja v ostanku dohodka občutijo skladi, ter med neizbežnim povečanjem skladov zaradi vračila kreditov, kjer vsa nihanja v ostanku dohodka občutijo osebni dohodki. Vendar druga skrajnost skorajda ne pride v poštev, razen če je prvoten znesek vračunanih osebnih dohodkov sorazmerno nizek in obstaja le vprašanje, ali bo ob končni delitvi dohodka mogoče še kaj nameniti zanje.

Znesek, ki na podlagi postavljenega odstotka odpade na sklade, seveda razdelimo na znesek, ki pripada rezervnemu skladu, skladu skupne porabe in poslovnemu skladu.

Delitev dohodka je v tem primeru nekoliko drugačna kot v prvem, vendar je smisel njenih sestavnih delov povsem nespremenjen. Z ostvarjenimi osebnimi dohodki mora delovna organizacija npr. najprej pokriti vračunane osebne dohodke, ki jih vsebuje zaračunana prodaja. Delovna organizacija pa ne more prej povečevati skladov kot je pokrila te vračunane osebne dohodke. Če ne zadošča odstotek, predviden za njihovo pokritje v ustreznem pravilniku, se mora pač poslužiti tistega zaporedja delitve, ki smo ga pokazali ob začetku.

Brž ko so ostvarjeni osebni dohodki večji od vračunanih v zaračunani prodaji, je razliko mogoče dodatno razdeliti med delavce. Nekatere proizvodne delovne organizacije celo tromesečno ali mesečno ugotavljajo ostvarjene osebne dohodke in sprotno razdeljujejo presežek preko vračunanega zneska v zaračunani prodaji. Vendar s tem presežkom navadno ne popravljajo osebnih dohodkov, vsebovanih v zaračunani prodaji, temveč osebne dohodke, ki so obračunani za opravljeno delo v istem razdobju. Tako združujejo velikosti iz povsem različnih naslovov: iz tekočega in iz preteklega dela. Za delavca težko razumljivi skoki v njegovih osebnih dohodkih mnogokrat izvirajo ravno iz takšne delitve osebnih dohodkov. Če delovna organizacija pri

tromesečnem ali mesečnem ugotavljanju ostvarjenih osebnih dohodkov ne pusti nič nerazporejenih osebnih dohodkov, se pa utegne celo pripetiti, da bo ob končnem letnem obračunu ugotovila, da je delavcem iz naslova presežka razdelila več kot uspe pokriti.

433 delitev dohodka med enotami

Do sedaj smo govorili le o dohodku delovne organizacije kot celote. Če v okviru delovne organizacije obstaja več temeljnih organizacij združenega dela, potem vsaka izmed njih samostojno ugotavlja in deli dohodek na način, ki smo ga do sedaj pojasnjevali pri delovni organizaciji kot celoti. V tem primeru ne moremo več govoriti o dohodku delovne organizacije in o njegovi delitvi na temeljne organizacije združenega dela, temveč le o dohodku temeljnih organizacij združenega dela in o njegovem seštevanju v dohodek delovne organizacije kot celote. Dohodek temeljnih organizacij združenega dela je izviren in kot tak vstopa v dohodek delovne organizacije kot celote.

Drugače je v primeru, ko v okviru delovne organizacije obstajajo organizacijske enote, ki ugotavljajo prihranke med načrtovanimi in ostvarjenimi stroški. Ti prihranki se sicer odražajo v povečanem dohodku delovne organizacije kot celote, vendar ne vstopajo v enotno delitev, temveč pripadajo tistim organizacijskim enotam, ki so jih ostvarile. S takšnimi prihranki je mogoče povečevati siceršnje osebne dohodke delavcev v posamezni organizacijski enoti (gl. izvajanja v točki 145) ali pa sklade, ki so namenjeni potrebam v njej. Po drugi strani prekoračitve ostvarjenih stroškov v primerjavi z načrtovanimi zmanjšujejo dohodek delovne organizacije kot celote. Tako zmanjšani dohodek pa že spet ne občutijo delavci celotne delovne organizacije, temveč le tistih enot, ki so ga povzročile. Podrobnosti seveda rešuje ustrezni pravilnik v delovni organizaciji.

Vprašanja za razpravo o točki 43

1. V čem se je zaradi predpisov spremenil pojem dohodka od leta 1968 do leta 1973? Ali so primerljivi podatki o dohodku po sklepnem računu za leta 1968, 1969, 1970, 1971, 1972 in 1973?
2. Od česa je odvisen znesek dohodka? Kako ga lahko delovna organizacija poveča?
3. Kako vpliva na znesek dohodka ob drugih nespremenjenih okoliščinah prehod iz vrednotenja proizvodov po lastni ceni na vrednotenje po spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo?
4. Kako povečanje končnih zalog v primerjavi z začetnimi vpliva na dohodek, če se poslužuje vrednotenja po spremenljivih stroških in ne po lastni ceni?
5. Ali se dohodek ob drugih nespremenjenih okoliščinah povečuje za enak odstotek kot obseg poslovanja?
6. Kaj mora delovna organizacija z dohodkom neizbežno pokriti, če se poslužuje vrednotenja po lastni ceni, spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo? Kako lahko delovna organizacija razdeli ostanek dohodka? Ali je pri delitvi dohodka vidno, kolikšni osebni dohodki so bili v istem razdobju izplačani delavcem?
7. Kateri del dohodka more delovna organizacija deliti z vnaprej postavljenimi odstotki? Kaj v primeru, če ne zadošča odstotek za osebne dohodke in ostane nepokrit tisti del osebnih dohodkov, ki so bili že predumljeni v prodanih proizvodih?
8. Kaj je dohodek trgovske delovne organizacije in kako se deli?
9. Kdaj je dohodek organizacijske enote izviren in kdaj izveden? Ali so obračunani osebni dohodki v posamezni organizacijski enoti vedno pokriti z njenim dohodkom, ki ga ostvari v istem obračunskem razdobju?

44 dobiček

440 pojmovanje dobička

Dobiček je poslovno-sistemski pojem, ki je neizbežen pri sprejemanju tekočih poslovnih odločitev in pri presoji njihovih finančnih posledic, ni pa tudi družbeno-gospodarski pojem, ki bi bil pri samoupravnih delovnih organizacijah v središču njihovega prizadevanja. O tem smo več govorili v točki 012.

Dobiček je razlika med vsemi prihodki in vsemi odhodki, ki se pojavljajo v proučevanem razdobju, če so seveda prvi večji. Od dohodka je manjši za vračunane pogodbene in zakonske obveznosti ter vračunani drugi dohodek v celotnem znesku, kakor tudi za osebne dohodke, vsebovane v zaračunani prodaji. Dobiček je pozitiven finančni izid, medtem ko za dohodek tega še ne moremo trditi. Le dobiček je nasprotje izgube, ki je negativen finančni izid.

441 ugotavljanje dobička

Dobiček, ki ga dosega delovna organizacija v kakem obračunskem razdobju, ugotavljamo po dveh poteh:

a) tako, da od dohodka odštejemo vračunane zakonske in pogodbene obveznosti ter vračunani drugi dohodek v celotnem znesku, kakor tudi osebne dohodke, povezane z zaračunano prodajo;

b) tako, da od celotnega prihodka odštejemo vse odhodke.

Oba načina ugotavljanja dobička smo pri dosedanjih izvajanjih že pojasnili tudi na praktičnih primerih. V točki 432 smo navedli primere za ugotavljanje dobička po prvi poti, v točki 431 pa za njegovo ugotavljanje po drugi poti.

Zato bomo na tem mestu le ponovili različne zneske dobička, ki ustrezajo različnim metodam vrednotenja. Dobiček znaša pri vrednotenju:

a) po zoženi lastni ceni	35.650.— din
b) po stroških pridobivanja učinkov (po proizvodnih stroških)	33.785.— din
c) po spremenljivih stroških	30.261.— din
č) po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo	26.696.— din

Zakaj je znesek dobička v teh primerih različen in zakaj ni enak tistemu, ki smo ga upoštevali v točki 331 pri načrtovanju prodajnih cen, tj. 40.100 din? Razlog za manjši dobiček od 40.100 din je samo v tem, da delovna organizacija ni prodala vseh 1000 količinskih enot X in 2000 količinskih enot Y, na katere je bil po izračunih v točki 331 prenesen načrtovani dobiček. Razlog za različne zneske dobička v primerih pod a) do č) pa je samo v tem, da je ostalo v končnih zalogah 50 količinskih enot X in 100 količinskih enot Y, ki jih lahko ovrednotimo na različne načine.

Brž ko se proizvodna delovna organizacija odloči za vrednotenje po stroških pridobivanja učinkov (proizvodnih stroških) in ne po zoženi lastni ceni, se med rednimi odhodki takoj pojavijo vsi splošni stroški uprave in prodaje in ne samo vse pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka ter drug dohodek, medtem ko proizvodni stroški postajajo redni odhodki šele sorazmerno s prodajo. Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov enako začetnemu stanju, so redni odhodki ob vrednotenju po proizvodnih stroških povsem enaki rednim odhodkom ob vrednotenju po zoženi lastni ceni. Sodba se nasprotno spremeni, če končno stanje teh

zalog ni enako začetnemu. Če so končne zaloge večje od začetnih, ob vrednotenju po zoženi lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več splošnih stroškov uprave in prodaje; to pomeni, da so splošni stroški uprave in prodaje, ki so povezani z zaračunano prodajo, manjši od tistih, ki se v tistem razdobju na novo pojavijo. Nasprotno se ob vrednotenju po proizvodnih stroških pojavijo splošni stroški uprave in prodaje v istem znesku med odhodki kot nastajajo v proučevanem razdobju. Če so končne zaloge večje od začetnih, torej vrednotenje po proizvodnih stroških povzroča večje odhodke in s tem manjši dobiček. Če pa so končne zaloge manjše od začetnih, vrednotenje po proizvodnih stroških povzroča manjše odhodke in s tem večji dobiček. Delovna organizacija, ki ima enakomerno proizvodnjo, a neenakomerno prodajo, bo potemtakem imela manjše skoke v mesečnih dobičkih, če bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah upoštevala vrednotenje po zoženi lastni ceni, in ne vrednotenja po proizvodnih stroških. Nasprotno bo delovna organizacija, ki ima enakomerno prodajo, a neenakomerno proizvodnjo, imela manjše skoke v mesečnih dobičkih, če bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah upoštevala vrednotenje po proizvodnih stroških, in ne vrednotenja po lastni ceni.

Brž ko se proizvodjalna delovna organizacija odloči za vrednotenje po spremenljivih stroških, se med rednimi odhodki takoj pojavijo vsi stalni stroški, medtem ko spremenljivi postajajo redni odhodki šele sorazmerno s prodajo. Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov enako začetnemu, so redni odhodki ob vrednotenju po spremenljivih stroških povsem enaki rednim odhodkom ob vrednotenju po zoženi lastni ceni. Sodba se pa spet spremeni, če končno stanje teh zalog ni enako začetnemu. Če so končne zaloge večje od začetnih, ob vrednotenju po zoženi lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več stalnih stroškov; to pomeni, da so stalni stroški, povezani z zaračunano prodajo, manjši od tistih, ki se v istem razdobju na novo pojavijo. Nasprotno se ob vrednotenju po spremenljivih stroških stalni stroški pojavijo med odhodki v istem znesku kot v proučevanem obračunskem razdobju. Če so končne zaloge večje od začetnih, torej vrednotenje po spremenljivih stroških povzroča večje odhodke in s tem manjši dobiček. Če so, nasprotno, končne zaloge manjše od začetnih, vrednotenje po spremenljivih stroških povzroča manjše odhodke in s tem večji dobiček. Delovna organizacija, ki ima enakomerno proizvodnjo, a neenakomerno prodajo, bo potemtakem imela manjše skoke v mesečnih dobičkih, če bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah upoštevala vrednotenje po zoženi lastni ceni, in ne vrednotenja po spremenljivih stroških. Nasprotno bo delovna organizacija, ki ima enakomerno prodajo, a neenakomerno proizvodnjo, imela manjše skoke v mesečnih dobičkih, če bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah upoštevala vrednotenje po spremenljivih stroških, in ne vrednotenja po zoženi lastni ceni.

Brž ko se proizvodjalna delovna organizacija odloči za vrednotenje zgolj po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo, se med rednimi odhodki takoj pojavijo ne samo vsi stalni materialni stroški z amortizacijo, temveč tudi ves vračunani dohodek, medtem ko le spremenljivi materialni stroški z amortizacijo postajajo redni odhodki šele sorazmerno s prodajo. Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov enako začetnemu stanju, so redni odhodki ob takšnem vrednotenju povsem enaki rednim odhodkom ob vrednotenju po zoženi lastni ceni. Sodba se pa spet spremeni, če končno stanje teh zalog ni enako začetnemu. Če so končne zaloge večje od začetnih, ob vrednotenju po zoženi lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več vračunanega dohodka in stalnih materialnih stroškov z amortizacijo; to pomeni, da so osebni dohodki in stalni materialni stroški z amortizacijo, povezani z zaračunano prodajo, manjši od tistih, ki se v istem razdobju na novo pojavijo. Nasprotno se tedaj, ko so zaloge ovrednotene le po spremenljivih materialnih stroških in amortizaciji,

pojaviijo osebnii dohodki in stalni materialni stroški z amortizacijo, med odhodki v istem znesku kot je obračunan v proučevanem razdobju. Če so končne zaloge večje od začetnih, torej takšno vrednotenje povzroča večje odhodke in s tem manjši dobiček. Če so, nasprotno, končne zaloge manjše od začetnih, takšno vrednotenje povzroča manjše odhodke in s tem večji dobiček.

Kako se bo gibal mesečni dobiček, če se delovna organizacija poslužuje te metode vrednotenja, je pa odvisno od vloge, ki jo imajo osebni dohodki, zlasti če so v celoti spremenljivi. V tem primeru večja proizvodnja povzroča tudi večje vračunane osebne dohodke, ki jih je treba pokriti s prodanimi količinami. Vsak odmik prodanih količin od proizvedenih povzroča bistveno spremembo v dobičku, ki ga je mogoče razporejati na sklade. V tistem mesecu, ko je ob drugih nespremenjenih okoliščinah prodaja večja kot proizvodnja, je bistveno večji tudi dobiček. In obratno, ob drugih nespremenjenih okoliščinah je v tistem mesecu, v katerem je prodaja manjša od proizvodnje, bistveno manjši tudi dobiček.

Do sedaj smo teoretično podrobneje pojasnili le, kako vpliva izbrana metoda vrednotenja ob drugih nespremenjenih okoliščinah na dobiček. Toda na dobiček bistveno vplivajo tudi drugačni dejavniki. Če je dobiček razlika med prihodki in odhodki, jih je mogoče iskati tako na strani prihodkov kot na strani odhodkov. Če so prihodki v glavnem odvisni od prodanih količin in prodajnih cen, odhodki pa v glavnem od porabljenih količin in njihovih nabavnih cen, že poznamo velikosti, od katerih je odvisen znesek dobička. Posebej pa kaže opozoriti na dejstvo, da se pri drugih nespremenjenih okoliščinah redni odhodki ne gibljejo sorazmerno z obsegom prodaje. Vpliv obsega dejavnosti na finančni izid pa bomo osvetlili v točki 461.

442 delitev dobička

Ker je dobiček manjši od dohodka za vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka ter drugi vračunani dohodek v celotnem znesku, kakor tudi za vračunane osebne dohodke, ki so povezani z zaračunano prodajo, pomeni, da je pravzaprav vsa nadaljnja delitev dohodka, ki smo se je dotaknili v točki 432, že delitev dobička. Če povzamemo tamkajšnje ugotovitve, pridemo do naslednjih postavk iz delitve dobička, ki pa nikakor ne nakazujejo tudi resničnega vrstnega reda te delitve:

- a) davek od dobička (ali dohodka);
- b) udeležba sopogodbениkov v dobičku iz skupnega poslovanja;
- c) povečanje osebnih dohodkov preko vračunanega zneska v zaračunani prodaji;
- č) povečanje rezervnega sklada;
- d) povečanje poslovnega sklada;
- e) povečanje sklada skupne porabe.

Vprašanja za razpravo o točki 44

1. Za koliko se dobiček razlikuje od dohodka in od celotnega prihodka? Ali večji dohodek nakazuje že večji dobiček?
2. Kako vpliva na znesek dobička ob drugih nespremenjenih okoliščinah prehod z vrednotenja proizvodov po zoženi lastni ceni na vrednotenje po spremenljivih stroških?
3. Kako povečanje končnih zalog v primerjavi z začetnimi ob drugih nespremenjenih okoliščinah vpliva na dobiček, če se delovna organizacija poslužuje vrednotenja po spremenljivih stroških in ne po zoženi lastni ceni?

4. Kako bi delovna organizacija z drugačnim ovrednotenjem zalog lahko prikazala večji ali manjši dobiček kot je dejansko nastal?

5. Kako vpliva na dobiček ob drugih nespremenjenih okoliščinah amortizacija po večjih stopnjah?

6. Kako se dobiček deli? Ali je kak del dobička porabljen že vnaprej?

45 izguba

450 pojmovanje izgube

Pri dosedanjih izvajanjih smo se že večkrat dotaknili pojma izgube. Izguba je očiten negativni finančni izid, medtem ko je dobiček pozitiven. Izguba je nasprotje dobička. Ni pa nasprotje dohodka. Podjetje utegne imeti izgubo, čeprav ostvarja dohodek, če je ta dohodek premajhen. V točki 432 smo ugotovili, da z dohodkom najprej pokrijemo vračunane pogodbeno in zakonske obveznosti iz dohodka ter vračunani drugi dohodek v celotnem znesku, a tudi vračunane osebne dohodke v znesku, povezanem z zaračunano prodajo. To so odhodki iz ostvarjenega dohodka. Če jih delovna organizacija ne more pokriti, govorimo o izgubi.

Toda delovna organizacija morda med letom pri obdobjnih obračunih dohodka izloči za osebne dohodke več kot znašajo vračunani osebni dohodki v zaračunani prodaji. To pomeni z drugimi besedami, da tedaj deli osebne dohodke iz dobička. Če se proti koncu leta položaj bistveno spremeni, se utegne prirediti, da v sklepnem računu ugotovi premajhen dohodek, da bi z njim pokrila vsa izplačila osebnih dohodkov iz dobička. Ker ta izplačila niso v zvezi niti s končnim stanjem nedokončane proizvodnje niti s končno zalogo proizvodov, lahko vstopajo le v tedanjo izgubo. V pojem izgube ob koncu leta torej utegne vstopiti tudi povečanje osebnih dohodkov nad njihovim prvotno vračunanim zneskom; izguba potemtakem lahko vključuje tudi dobiček, ki je bil med letom predviden, ob koncu leta pa ne ostvarjen.

Izguba le ni vedno preprosta razlika med vsemi odhodki in vsemi prihodki, ki se pojavljajo v proučevanem razdobju, če so prvi večji. Izguba utegne vključevati še porabljeni, vendar neostvarjeni dobiček. Da bi zadevo poenostavili, pa bomo ta odmik od čistega nasprotja dobička pri nadaljnjih izvajanjih zanemarili.

451 ugotavljanje izgube

Izgubo, ki jo ostvari delovna organizacija v kakem obračunskem razdobju, ugotavljamo tako, da od vseh odhodkov odštejemo celotni prihodek.

Po izvoru pa razlikujemo:

a) izgubo pri materialnih stroških in amortizaciji, ki je razlika med temi stroški v zaračunani prodaji in manjšimi prihodki;

b) izgubo zaradi premajhnega dohodka, ki je razlika med ostvarjenim dohodkom in vsemi odhodki iz njega.

Druga vrsta izgube utegne biti popravljena še za odmik, ki smo ga nakazali v točki 450.

Denimo, da je delovna organizacija v obračunskem razdobju dosegla samo 240.000 din rednih prihodkov, medtem ko je vsota rednih odhodkov 382.350 din, od tega odpade na materialne stroške in amortizacijo v zaračunani prodaji 247.940 din in na vračunani dohodek v zaračunani prodaji 134.410 din.

V tem primeru je izguba ugotovljena takole:

redni prihodki	240.000.— din
— redni odhodki	— 382.350.— din
= izguba	— 142.350.— din

Sestavljena pa je iz:

a) izgube pri materialnih stroških in amortizaciji, in sicer:

redni prihodki	240.000.— din
— materialni stroški in amortizacija v prodaji	— 247.940.— din
= izguba	— 7.940.— din

b) izgube zaradi premajhnega dohodka, in sicer:

dohodek	—
— vračunani dohodek v prodaji	— 134.410.— din
= izguba	— 134.410.— din

Na znesek izgube vplivajo tako prihodki kot odhodki. Če so prihodki v glavnem odvisni od prodanih količin in prodajnih cen, odhodki pa v glavnem od ustreznih porabljenih količin in njihovih nabavnih cen, že poznamo velikosti, od katerih je odvisen znesek izgube. Mnogokrat so seveda pomembni še izredni odhodki.

Pri rednih odhodkih, bodisi tistih pred ugotovitvijo dohodka ali tistih iz ostvarjenega dohodka, kaže ponovno opozoriti na vpliv različnih metod vrednotenja. Dodatno pa kaže opozoriti še na to, da je ob drugih nespremenjenih okoliščinah znesek izgube odvisen od zneska vračunanih osebnih dohodkov za opravljeno delo. Če so ti osebni dohodki majhni, se bo ob sicer nespremenjenih okoliščinah pojavila izguba kasneje kot če so veliki. To pomeni, da pri proizvajalni delovni organizaciji najprej vračunani osebni dohodki vplivajo na nastanek izgube in šele nato izguba na zmanjšanje vračunanih osebnih dohodkov pri sicer nespremenjenem obsegu dela. Toda takšno zmanjšanje vračunanih osebnih dohodkov se ob drugih nespremenjenih okoliščinah ne zrcali takoj v zmanjšanju izgube, ki je nastala zaradi njih; proizvajalna delovna organizacija mora namreč prej odprodati staro zalogo proizvodov in tisto začetno nedokončano proizvodnjo, ki vsebuje še večje vračunane osebne dohodke. Šele nato se v zaračunani prodaji pojavijo proizvodi, ki vsebujejo že manjše osebne dohodke.

Dohodkovni sistem, kjer so osebni dohodki končno le odvisni od ostvarjenega dohodka, torej pri proizvajalnih delovnih organizacijah praviloma deluje z zakasnitvijo. Izjema bi nastala tedaj, ko bi delovna organizacija vrednotila zaloge po materialnih stroških in amortizaciji in bi vse druge stroške razdobja takoj pokrivala s tedanjimi prihodki. Nasprotno pri trgovskih in storitvenih delovnih organizacijah dohodkovni sistem hitreje deluje.

452 poravnavanje izgube

Brž ko se izguba pojavi, nastopi vprašanje, kako jo poravnati. Predno odgovorimo nanj, pa kaže ponovno opozoriti na to, da v primeru izgube ne veljajo več nobena delitvena razmerja, ki jih predvideva ustrezni pravilnik v delovni

organizaciji. V najhujšem primeru, ko sploh ni dohodka, je že povsem očitno, da ni mogoče uporabiti odstotkov za izračun osebnih dohodkov pri delitvi dohodka. Kadar pa ostvarja delovna organizacija le premajhen dohodek, bi kdo utegnil zapasti v zmotu, da so takšni odstotki še veljavni. Vendar delovna organizacija ne more povečati skladov, dokler niso pokriti vsi osebni dohodki. V primeru izgube se torej zrušijo tista načelna delitvena razmerja, ki jih predvideva ustrezni pravilnik.

Za poravnavo izgube je najprej poklican rezervni sklad in tisti del sklada skupne porabe, ki ima razpoložljiva denarna sredstva. Če je izguba še vedno neporavnana, a so pri njenem ugotavljanju bile upoštevane le najmanjše stopnje amortizacije in najmanjši — zjamčeni osebni dohodki, jo je mogoče poravnati z vračunanimi zakonskimi obveznostmi iz dohodka, a tudi z davki in prispevki iz osebnih dohodkov delavcev. Ostanek neporavnane izgube, ki ima svoj izvor v višje obračunanih osebnih dohodkih kot so najmanjši — zjamčeni, je prav tako mogoče poravnati z davki in prispevki iz osebnih dohodkov delavcev, ne pa več z vračunanimi zakonskimi obveznostmi iz dohodka.

Mimo omenjenih načinov poravnavanja izgube so možni še nadaljnji. Vrstni red vseh načinov pa je praviloma takle:

a) z zmanjšanjem rezervnega sklada ob ustreznem prenosu njegovih denarnih sredstev na žiro račun;

b) z zmanjšanjem sklada skupne porabe ob ustreznem prenosu denarnih sredstev skupne porabe na žiro račun; če sredstva skupne porabe nimajo denarne oblike ali jih vanjo ni mogoče spremeniti, jih seveda ni mogoče prenesti na žiro račun in tudi ustrezni del sklada skupne porabe ne more služiti poravnavanju izgube;

c) z zmanjšanjem vračunanih zakonskih obveznosti iz dohodka, davkov in prispevkov iz osebnih dohodkov, toda le, če je pred ugotavljanjem dohodka bila upoštevana le amortizacija po predpisanih najmanjših stopnjah;

č) s podporami, ki jih dajejo drugi pogodbeniki, kadar nastaja izguba iz skupnega poslovanja, ali z drugimi podporami (dotacijami), ki povečujejo sredstva na žiro računu brez vračilnih obveznosti.

Če izgube delovne organizacije ni mogoče poravnati na omenjene načine, ostane neporavnana. Prav tako ostane neporavnana, če dobi delovna organizacija zaradi nje tako imenovani sanacijski kredit.

Z vidika poslovnih sredstev pomeni izguba njihovo zmanjšanje. Da bi poslovna sredstva obdržala svoj prvotni znesek, se v primerih pod a) in b) poslužuje delovna organizacija lastnih sredstev, ki do tedaj niso bila vključena v njen poslovni proces. V primerih pod c) in č) se nadomestijo sredstva s podporo, torej s tujimi sredstvi.

Če dobi delovna organizacija sanacijski kredit, z njim ne poravnava izgube, temveč le nadomesti izgubljena poslovna sredstva, ki so nujno potrebna pri nadaljnjem poslovanju. Sanacijski kredit rešuje le vprašanje plačilne zmožnosti (likvidnosti) in ne vprašanja izgube.

Vprašanja za razpravo o točki 45

1. Kdaj govorimo o izgubi? Ali more izguba ob koncu leta vključevati tudi del med letom domnevanega in porabljenega dobička?

2. Kdaj govorimo o izgubi pri materialnih stroških in amortizaciji in kdaj o izgubi zaradi premalo ostvarjenega dohodka?

3. Ali vpliva izguba na osebne dohodke ali tudi osebni dohodki na izgubo?

4. Zaradi česa se utegne pojaviti izguba in kako bi jo bilo mogoče preprečiti? Ali stopnja izrabe zmogljivosti lahko vpliva na izgubo?

5. Kako delovna organizacija poravnava izgubo? Kdaj se lahko poslužuje zakonskih obveznosti pri poravnavi izgube in v kakšnem znesku? Ali je s sanacijskim kreditom mogoče poravnati izgubo?

46 načrtovanje dohodka in njegove delitve

460 temelji načrtovanja dohodka in njegove delitve

Načrtovanje prihodkov in odhodkov naj bi bilo čimbolj metodološko usklajeno z njihovim kasnejšim razvidom (evidenco); le tako bi zagotovili primerljivost ostvarjenih velikosti z načrtovanimi. Vendar je postopek načrtovanja v praksi mnogokrat poenostavljen. Tako so npr. izredni prihodki hkrati z izrednimi odhodki večkrat zanemarjeni, ker predvidevamo, da bodo enaki in zato ne bodo vplivali na finančni izid. Omejujemo se torej le na redne prihodke in redne odhodke.

Načrtovanje prihodkov se prične z načrtovanjem prodanih količin in prodajnih cen; načrtovani prihodki so nato zmnožek predvidenih količin in ustreznih prodajnih cen. V razvitem tržnem gospodarstvu je količinski načrt prodaje celo izhodišče za določanje obsega pridobivanja učinkov (proizvodnje), nakupa in poslovne dejavnosti nasploh. Seveda pa ni rečeno, da je obseg načrtovane prodaje odvisen samo od položaja na trgu; nanj vplivajo pri proizvodnih delovnih organizacijah tudi proizvodne zmogljivosti, zaloga proizvodov in nedokončana proizvodnja. Toda že pri načrtovanju prodaje mora delovna organizacija paziti, da izbere takšno sestavo učinkov, ki ji ob omejenih zmogljivostih omogoča čim boljši finančni izid. Dobiček, ki ga vsebuje prodajna cena, ni pri vseh vrstah učinkov enak. Zato se bo delovna organizacija skušala v čim večji meri usmeriti k tistim, pri katerih je ugodnejši. V takšnem primeru bo ob dani izrabi zmogljivosti in morda celo ob nespremenjenem količinskem obsegu prodaje predvidela boljši finančni izid. Ni pa nujno, da bo hkrati načrtovala tudi večje redne prihodke, saj ni rečeno, da višja prodajna cena določene vrste učinka pomeni večji dobiček kot nižja prodajna cena kake druge vrste učinka.

Načrtovanje odhodkov sledi načrtovanju stroškov, in sicer s tem, da jih prilagodi znesku, ki ga je mogoče povezovati z načrtovano prodajo. Stroški, ki se bodo po načrtu na novo pojavili v kakem razdobju, namreč niso istovetni s tedanjimi rednimi odhodki, razen če dodatno domnevamo, da se ne bosta spremenila niti zaloga proizvodov niti stanje nedokončane proizvodnje. Pri načrtovanju rednih odhodkov moramo upoštevati posebnosti izbrane metode vrednotenja, v vsakem primeru pa posebej izkazovati vračunane sestavine načrtovanega dohodka in med njimi osebne dohodke. Le tako namreč poleg dobička zaznamo še dohodek, poznati pa ga moramo, saj sicer v novem razdobju ne bi mogli odločati o politiki njegove delitve. Primeren čas za razpravo o politiki delitve dohodka pa je ravno ob sestavljanju letnega načrta.

Na politiko delitve dohodka brez dvoma vpliva raven samega dohodka. Delovna organizacija, ki ima majhno proizvodnost, bo praviloma potrebovala večjo udeležbo osebnih dohodkov pri delitvi dohodka kot delovna organizacija z večjo proizvodnjo. K temu je prisiljena, če hoče svojim delavcem kolikor toliko zagotoviti primerno življenjsko raven. Z druge strani pa mora ravno takšna delovna organizacija skrbeti tudi za pospešeno povečanje poslovnega sklada ali pa za povečanje amortizacije, saj le tako lahko z lastnimi

sredstvi poveča proizvodnost v prihodnosti. Pri postavljanju politike delitve dohodka smo torej dolžni upoštevati tako neposredne potrebe delavcev kot tudi podlago za nadaljnji razvoj. Zato načrtovanje dohodka nikakor ni lahko opravilo.

Denimo, da so prodajne cene proizvodov, storitev in trgovskega blaga odvisne od razmer na trgu in da nanje posamezna delovna organizacija bistveno ne vpliva. V tem primeru je njen celotni prihodek v marsičem že dan pri postavljeni izrabi zmogljivosti, saj ga ni mogoče povečati z dvigom prodajnih cen; nanj je mogoče vplivati le s spremenjeno sestavo pridobivanja učinkov (proizvodnje) in prodaje. Kot razlika med načrtovanimi prihodki in odhodki v ožjem smislu se nato pojavlja dohodek. Vendar večji dohodek ni vedno tudi boljši finančni izid. Morda moramo z njim zaradi spremenjene sestave dejavnosti pokriti večje osebne dohodke. Skratka, v načrtu predvidena proizvodnja in prodaja že v neki meri vplivata na delitev načrtovanega dohodka. Marsikdaj je ravno zaradi ugodnejše sestave proizvodnje mogoče načrtovati večje osebne dohodke in večje povečanje skladov. Marsikdaj pa k temu pripomore v prvi vrsti povečani obseg proizvodnje ali poslovanja, če ga seveda omogočajo dane zmogljivosti in povpraševanje na trgu. Brž ko je poznan načrtovani znesek dohodka in postavljeno razmerje njegove delitve, je mogoče ugotoviti tudi načrtovani znesek osebnih dohodkov, ki je v zvezi z načrtovano prodajo. Ta znesek osebnih dohodkov pa nato vpliva na izplačila osebnih dohodkov v novem razdobju. Nova načrtovana vrednost točke v tem razdobju je namreč opredeljena takole:

načrtovani osebni dohodki pri delitvi načrtovanega dohodka

načrtovano število točk v načrtovani prodaji

Navadno pa delovne organizacije ne iščejo števila točk, ki naj bi jih ovrednotila, temveč se zadovoljujejo z vračunanimi osebnimi dohodki v načrtovani prodaji po stari vrednosti točke. S količnikom pa nato spremene dotedanje vračunane osebne dohodke. S tem seveda tudi posredno ugotove novo vrednost točke.

načrtovani osebni dohodki pri delitvi načrtovanega dohodka

vračunani osebni dohodki po stari vrednosti točke v načrtovani prodaji

Če pa na prodajne cene izključno vpliva delovna organizacija sama, bo seveda uporabila drugo metodo delitve dohodka. Najprej bo ugotovila potreben znesek osebnih dohodkov, ki jih mora pokriti z dohodkom, pri tem bo upoštevala vse utemeljeno in še zaželeno povečanje v primerjavi s preteklim letom. Nato bo izračunala obvezno povečanje rezervnega sklada ter ugotovila potrebno povečanje poslovnega sklada in sklada skupne porabe. Razmerje med osebnimi dohodki in povečanimi skladi se seveda po takšnem postopku utegne bistveno spremeniti v primerjavi s preteklim letom. Posledica takega načrtovanja pa ni samo drugačna delitev dohodka po pokritju pogodbenih in zakonskih obveznosti iz njega, temveč tudi njegov drugačen znesek, saj se delovna organizacija s potrebnim dohodkom loti postavljanja svojih prodajnih cen. To navsezadnje pomeni, da se načrtovanje rednih prihodkov dopolnjuje z načrtovanjem sestavnih delov dohodka, saj morajo biti načrtovani redni prihodki zaradi višjih prodajnih cen toliko večji, kolikor večje potrebe se v delovni organizaciji pojavljajo pri delitvi dohodka.

Pokazali smo dve skrajnosti pri delitvi dohodka. Iz izvajanj pa je mogoče razbrati, da načrtovanje delitve dohodka ni vedno pogojeno z načrtovanjem prihodkov in odhodkov v ožjem smislu, temveč da je lahko tudi razlog za oblikovanje dohodka in celo rednih prihodkov. Kje začne delovna organizacija z načrtovanjem, je odvisno v glavnem od razmer na trgu.

461 načrtovanje dobička glede na obseg prodaje in znesek rednih prihodkov

Pri načrtovanju finančnega izida se mnogokrat pojavljajo naslednja vprašanja:

1. Kakšen dobiček je mogoče pričakovati pri nekem obsegu prodaje ali znesku rednih prihodkov?
2. Kateri obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov omogoča tak ali tak dobiček?
3. Za koliko se sme zmanjšati obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov, da pri tem ne bi imeli izgube?
4. Kako se mora spremeniti obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov, da bi dosegli isti dobiček ob spremenjenih stalnih stroških?
5. Kako se mora spremeniti obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov, da bi dosegli isti dobiček ob drugačnih spremenljivih stroških na enoto učinka?

Če domnevamo, da imamo opravka samo z neomejeno stalnimi in sorazmernimi stroški, da je obseg pridobivanja učinkov (proizvodnje) usklajen z obsegom prodaje, da se sestava pridobljenih in prodanih učinkov ne spreminjata in da se niti nabavne niti prodajne cene ne spreminjajo, potem lahko prikažemo načelno razmerje med rednimi prihodki, stroški in dobičkom takole:

$$\begin{aligned} \text{Redni prihodki} &= \\ \text{stalni stroški} & \\ + \text{spremenljivi stroški} & \\ + \text{dobiček} & \end{aligned}$$

Vzemimo temeljne podatke, ki smo jih vključili v izvajanja o vrednotenju po spremenljivih stroških! Stalni stroški razdobja znašajo 135.779 din, spremenljivi stroški količinske enote X 117.— din in količinske enote Y 74,11 din. Prodajna cena količinske enote X znaša 194 din in prodajna cena količinske enote Y 123 din. Za razliko od prejšnjih izvajanj pa vzemimo, da delovna organizacija proizvede in proda v proučevanem razdobju enako količino, in sicer 950 količinskih enot X in 1900 količinskih enot Y. To pomeni, da so stalni in spremenljivi stroški hkrati redni odhodki.

Če pomnožimo prodane količine X s prodajno ceno, dobimo 184.300 din prihodkov; če pomnožimo prodane količine Y s prodajno ceno, dobimo 233.700 din prihodkov; skupaj torej 418.000 din. Če dalje pomnožimo količine X s spremenljivimi stroški na količinsko enoto, dobimo 111.150 din spremenljivih stroškov; če pomnožimo količine Y s spremenljivimi stroški na količinsko enoto, dobimo 140.810 din spremenljivih stroškov, skupaj torej 251.960 din.

Potemtakem moremo postaviti naslednjo enačbo:

$$\begin{aligned} 418.000.— \text{ din rednih prihodkov} &= \\ 135.779.— \text{ din stalnih stroškov} & \\ + 251.960.— \text{ din spremenljivih stroškov} & \\ + 30.261.— \text{ din dobička} & \end{aligned}$$

Če se delovna organizacija ukvarja s pridobivanjem ene same vrste učinka je mogoče redne prihodke in spremenljive stroške kot sestavljeni velikosti razčleniti; pri tem pridemo do te enačbe:

$$\begin{aligned} \text{količina} \times \text{prodajna cena} &= \\ \text{stalni stroški} & \\ + \text{količina} \times \text{spremenljivi stroški na enoto} & \\ + \text{dobiček} & \end{aligned}$$

Iz te izhodiščne enačbe ni težko izvesti enačbe, po kateri ugotavljamo dobiček:

$$\begin{aligned} \text{dobiček} &= \\ &\text{količina} \times \text{prodajna cena} \\ &- \text{stalni stroški} \\ &- \text{količina} \times \text{spremenljivi stroški na enoto} \end{aligned}$$

Prav tako ni težko izvesti enačbe, s katero ugotovimo količino, tj. obseg dejavnosti, ki obeta zaželen dobiček:

$$\text{količina} = \frac{\text{stalni stroški} + \text{dobiček}}{\text{prodajna cena} - \text{spremenljivi stroški na enoto}}$$

Vzemimo za hip, da delovna organizacija dosega 418.000 din rednih prihodkov z eno samo vrsto učinka; prodajna cena količinske enote je 146,67 din, prodaja pa 2850 količinskih enot. To hkrati pomeni, da so tudi spremenljivi stroški 251.960 din zmnožek 2850 količinskih enot in spremenljivih stroškov na količinsko enoto 88,41 din. Če sedaj iščemo količino, pri kateri bomo dosegli 30.261 din dobička, bo izračun naslednji:

$$\frac{135.779 \text{ din} + 30.261 \text{ din}}{146,67 \text{ din} - 88,41 \text{ din}} = 2850 \text{ količinskih enot}$$

Ugotovili smo torej isto količino, iz katere smo v začetku izhajali.

Vzemimo, da nas zanima, pri kakšnem obsegu prodaje bomo dosegli 50.000 din dobička. Izračun je takle:

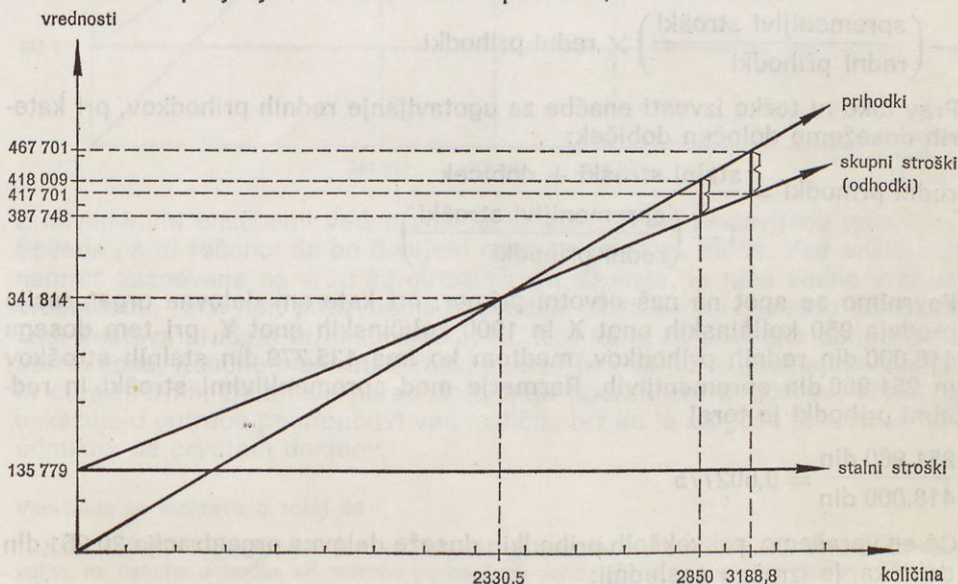
$$\frac{135.779 \text{ din} + 50.000 \text{ din}}{146,67 \text{ din} - 88,41 \text{ din}} = 3188,8 \text{ količinskih enot}$$

Prav tako se da izračunati, kako se lahko zmanjša ta obseg prodaje, da delovna organizacija še ne bo imela izgube, čeprav tudi dobička ne bo več:

$$\frac{135.779 \text{ din}}{146,67 \text{ din} - 88,41 \text{ din}} = 2330,5 \text{ količinskih enot}$$

O pragu dobička (kritični točki) torej govorimo pri 2331 količinskih enotah; če delovna organizacija prodaja manj, ima izgubo, če prodaja več, ima dobiček.

Ta izračun in prejšnja dva se da tudi upodobiti, in sicer takole:



Skupni stroški so sestavljeni iz stalnih in spremenljivih. Pri izhodiščni količini 2850 enot so skupni stroški 387.748 din, tj. 135.779 din stalni in 251.969 din spremenljivi. Pri isti količini so prihodki 418.009 din. Razlika med prihodki in skupnimi stroški je pri tej količini 30.261 din. Pri količini 2330,5 enot se krivulja prihodkov seka s krivuljo skupnih stroškov (odhodkov), kar pomeni, da ni nobene razlike med prihodki in skupnimi stroški, torej delovna organizacija nima niti dobička niti izgube.

Izračun je nekoliko bolj zapleten, če se delovna organizacija ukvarja z več vrstami učinkov in je obseg prodaje mogoče izražati le vrednostno. V tem primeru ob domnevi, da se sestava prodaje ne spreminja, ne kaže razčlenjevati rednih prihodkov na vsoto zmnožkov količin in prodajnih cen. Toda obseg prodaje neposredno ne vpliva samo na redne prihodke, temveč tudi na spremenljive stroške. Če se ne spreminjajo niti spremenljivi stroški na enoto učinka niti prodajne cene učinkov, se skupni spremenljivi stroški v razdobju gibljejo preprosto sorazmerno ne samo z obsegom prodaje, temveč tudi z rednimi prihodki, medtem ko je njihov odstotek v rednih prihodkih nespremenjen. To pa pomeni, da je treba izhajati iz enačbe:

$$\begin{aligned} \text{redni prihodki} &= \\ &\quad \text{stalni stroški} \\ &+ \left(\frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{redni prihodki}} \right) \times \text{redni prihodki} \\ &+ \text{dobiček} \end{aligned}$$

Pri tem pomeni razmerje

$$\left(\frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{redni prihodki}} \right)$$

stalno razmerje med spremenljivimi stroški in rednimi prihodki ob prejšnji domnevi.

Iz te enačbe ni težko izvesti enačbe, po kateri ugotavljamo dobiček:

$$\begin{aligned} \text{dobiček} &= \\ &\text{redni prihodki} \\ &- \text{stalni stroški} \\ &- \left(\frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{redni prihodki}} \right) \times \text{redni prihodki} \end{aligned}$$

Prav tako ni težko izvesti enačbe za ugotavljanje rednih prihodkov, pri katerih dosežemo določen dobiček:

$$\text{redni prihodki} = \frac{\text{stalni stroški} + \text{dobiček}}{1 - \left(\frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{redni prihodki}} \right)}$$

Povrnimo se spet na naš prvotni primer, pri katerem delovna organizacija prodaja 950 količinskih enot X in 1900 količinskih enot Y, pri tem dosega 418.000 din rednih prihodkov, medtem ko ima 135.779 din stalnih stroškov in 251.960 din spremenljivih. Razmerje med spremenljivimi stroški in rednimi prihodki je torej

$$\frac{251.960 \text{ din}}{418.000 \text{ din}} = 0,602775$$

Če se vprašamo, pri kakšnih prihodkih doseže delovna organizacija 30.261 din dobička, je izračun naslednji:

$$\frac{135.779 \text{ din} + 30.261 \text{ din}}{1 - 0,602775} = 418.000 \text{ din}$$

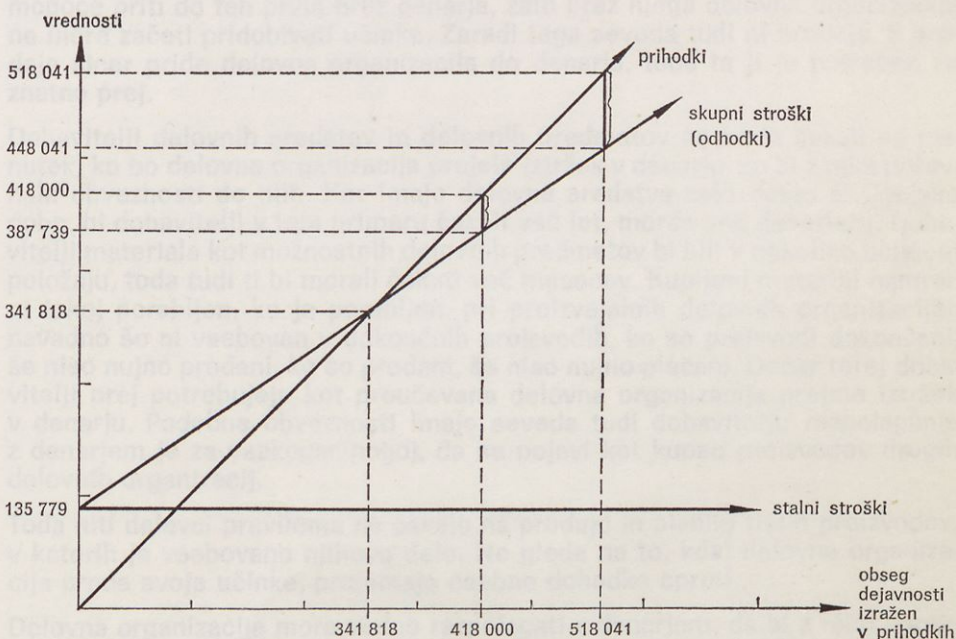
Preskus je torej uspel. Vzemimo, da delovna organizacija povečuje ali zmanjšuje prodajo učinka X z istim odstotkom kot prodajo učinka Y. V tem primeru namreč še vedno velja začetno povprečno razmerje med spremenljivimi stroški in rednimi prihodki, čeprav se to razmerje pri različnih vrstah učinkov utegne bistveno razlikovati. Ker se tudi prodajne cene ne spreminjajo, se vprašajmo, pri kakšnih prihodkih doseže delovna organizacija npr. 70.000 din dobička. Odgovor je takle:

$$\frac{135.779 \text{ din} + 70.000 \text{ din}}{1 - 0,602775} = 518.041 \text{ din}$$

Kako se smejo zmanjšati prihodki, da delovna organizacija še nima izgube, pa ugotovimo takole:

$$\frac{135.779 \text{ din}}{1 - 0,602775} = 341.818 \text{ din}$$

Vse tri izračune upodobimo takole:

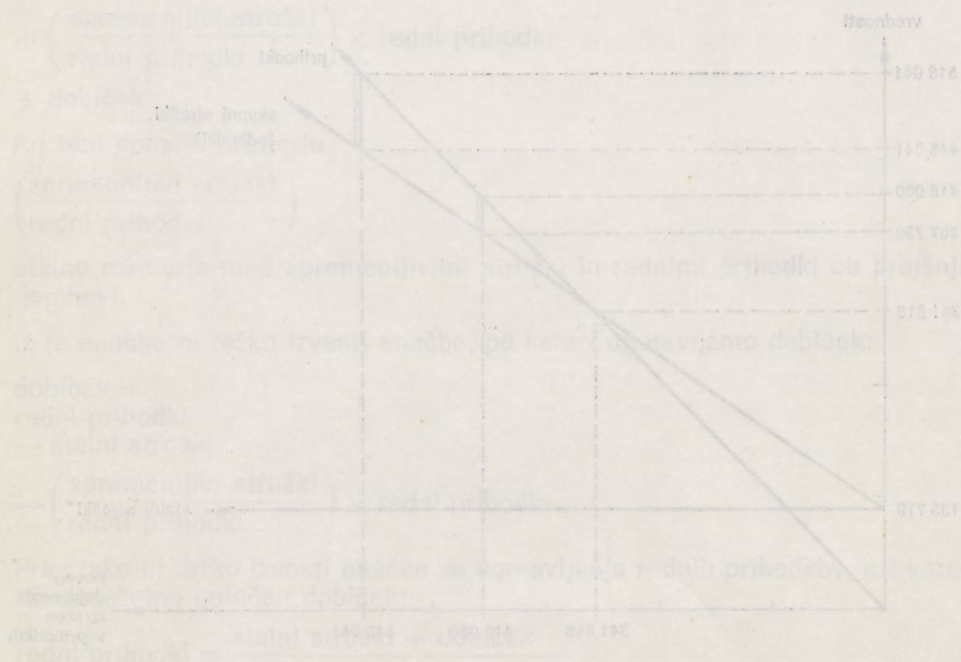


Z navedenimi enačbami vedno poiščemo odgovor na zastavljena vprašanja. Seveda pa ni rečeno, da bo dobljeni odgovor povsem točen. Vse enačbe so namreč zasnovane na vrsti že obrazloženih domnev, ki niso vedno v celoti uresničene. Tako npr. proizvodnja in prodaja nista vedno časovno usklajeni. Tudi sestava prodaje ni nespremenljiva. Isto velja za prodajne cene ali nabavne cene. Končno niso niti stroški sestavljeni samo iz neomejeno stalnih in sorazmernih. Domneve hkrati omejujejo uporabnost izračunov. Zlasti pa nakazujejo potrebo po proučitvi več različic, brž ko je mogoče predvideti več odmikov od prvotnih domnev.

Vprašanja za razpravo o točki 46

1. Kako delovna organizacija načrtuje prihodke in odhodke? Ali načrtovana delitev dohodka vpliva na osebne dohodke ali potrebe po osebnih dohodkih na načrtovano delitev dohodka?

2. Kako delovna organizacija načrtuje dobiček pri določenem obsegu prodaje ali določenem znesku rednih prihodkov?
3. Kako delovna organizacija načrtuje potreben obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov, ki omogoča doseganje določenega dobička?
4. Kako delovna organizacija ugotovi, pri kolikšnem obsegu prodaje ali znesku rednih prihodkov nima niti izgube niti dobička?
5. Kako delovna organizacija ugotovi, za koliko se mora spremeniti obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov, da bi dosegla isti dobiček ob spremenjenih stalnih stroških?
6. Kako delovna organizacija ugotovi, za koliko se mora spremeniti obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov, da bi dosegla isti dobiček ob drugačnih spremenljivih stroških na enoto proizvoda?



Z navedenimi enačbami vedno poiščemo odgovor na zastavljeno vprašanje. Seveda pa ni rečeno, da bo dobljeni odgovor povsem točen. Vse enačbe so namreč zasnovane na vrsti že določeni domnevi, ki niso vedno v celoti izpolnjene. Tako npr. proizvajalca in prodajalca nista vedno časovno usklajena. Tudi sestava prodaje ni nujno enotna, zato velja za prodajno celoto določiti glavne dele. Končno niso niti stroški sestavljeni samo iz neodmenjenih stalnih in spremenljivih. Domnevo likvidni omembni upoštevati izračun, češči pa nakazujejo potrebo po proučitvi več različic, pri čem je mogoče preveriti več odbojnikov od prvotnih domnev.

Vprašanje za razpravo o točki 43
Kako delovna organizacija načrtuje dobiček pri določenem obsegu prodaje ali določenem znesku rednih prihodkov? Ali načrtovanje dobička vpliva na oceno dobička ali potrebo po oceni dobička na načrtovanje dobička?

5 sredstva

50 sredstva in njihove vrste

500 sredstva kot pogoj za ostvarjanje gospodarskega smotra

Kakorkoli je že postavljen gospodarski smoter posamezne delovne organizacije, ga nikoli ni mogoče ostvarjati brez vzajemnega delovanja delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in storitev kot prvin njenega poslovnega procesa. V sodobnem blagovno-denarnem gospodarstvu pa ni mogoče priti do teh prvin brez denarja, zato brez njega delovna organizacija ne more začeti pridobivati učinke. Zaradi tega seveda tudi ni prodaje. S prodajo sicer pride delovna organizacija do denarja, toda ta ji je potreben že znatno prej.

Dobavitelji delovnih sredstev in delovnih predmetov ne bodo čakali na trenutek, ko bo delovna organizacija prejela iztržek v denarju, da bi z njim poravnala obveznosti do njih. Ker imajo delovna sredstva zelo dolgo življenjsko dobo, bi dobavitelji v tem primeru čakali več let, morda več desetletij. Dobavitelji materiala kot možnostnih delovnih predmetov bi bili v nekoliko boljšem položaju, toda tudi ti bi morali čakati več mesecev. Kupljeni material namreč ni takoj porabljen, ko je porabljen, pri proizvodnih delovnih organizacijah navadno še ni vsebovan v dokončnih proizvodih, ko so proizvodi dokončani, še niso nujno prodani, ko so prodani, še niso nujno plačani. Denar torej dobavitelji prej potrebujejo kot proučevana delovna organizacija prejme iztržek v denarju. Podobne obveznosti imajo seveda tudi dobavitelji; razpolaganje z denarjem je za vsakogar pogoj, da se pojavi kot kupec proizvodov drugih delovnih organizacij.

Toda niti delavci praviloma ne čakajo na prodajo in plačilo tistih proizvodov, v katerih je vsebovano njihovo delo. Ne glede na to, kdaj delovna organizacija proda svoje učinke, prejemajo osebne dohodke sproti.

Delovna organizacija mora vedno razpolagati z denarjem, da bi z njim poravnala različne obveznosti. Čim hitreje je vrednost delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev prenesena na učinke, čim hitreje so učinki prodani in pri tem nastale terjatve do kupcev poravnane, tem hitreje pride delovna organizacija do svojih prvotnih denarnih sredstev, a tudi do dodatnih, ki izvirajo iz pozitivnega finančnega izida. Vsa sredstva, ki jih ima kaka delovna organizacija, so se praviloma v začetku pojavljala v denarni obliki in se bodo vanjo končno spet spremenila.

S sredstvi si torej ne smemo predstavljati samo denarnih sredstev, ki so na razpolago v nekeem trenutku ali denarnih sredstev, ki so na razpolago v nekem obračunskem razdobju. Prav tako si s sredstvi tudi ne smemo predstavljati kratko in malo delovnih sredstev, ki so v delovni organizaciji na razpolago v nekem trenutku, ali delovnih sredstev skupaj z delovnimi predmeti, torej proizvodnih sredstev, ki nastopajo kot prvine poslovnega procesa v kakem obračunskem razdobju. Vsekakor moramo ločiti pojem sred-

stev od pojma prvin poslovnega procesa, a tudi od denarja, ki je potreben, da pridemo do vseh potrebnih prvin poslovnega procesa in s tem omogočamo uresničitev gospodarskega smotra delovne organizacije.

Medtem ko smo pojem prvin poslovnega procesa tako dojeli, da smo se vprašali, kaj vse je potrebno pri poslovnem procesu, se dokopljemo do pojma sredstev le, če se vprašamo, kaj določena delovna organizacija ima, ali bolje, s čim je povezana njena pravica do upravljanja. Prvine poslovnega procesa so pojmi določenega trajanja, določenega obračunskega razdobja. Po drugi strani so različna sredstva pojmi določenega stanja, določenega trenutka. S tem seveda ni rečeno, da se znesek sredstev in njihove pojavnosti oblike ne morejo spreminjati, saj je ravno v takšnih spremembah sredstev mogoče videti njihovo gospodarsko sposobnost za delovanje v delovni organizaciji. Toda če se vprašamo, kakšna sredstva ima delovna organizacija, mislimo na njihovo stanje v določenem trenutku. Znesek denarnih sredstev, ki jih ima delovna organizacija v kakem trenutku, se npr. že v naslednjem trenutku lahko spremeni, poveča ali zmanjša, toda kadar se sprašujemo o denarnih sredstvih, nas zanima njihovo stanje v povsem določenem trenutku, ne pa njihovo povečanje ali zmanjšanje v razdobju. Kadar se dalje sprašujemo, kolikšna so sredstva v obliki materiala, nas ne zanima, kakšen material je bil porabljen v obračunskem razdobju in je tedaj nastopal v vlogi delovnega predmeta, temveč kakšno je njegovo stanje v povsem določenem trenutku. Podobno velja za sredstva kot celoto.

Sredstva, ki jih ima delovna organizacija, so njeno premoženje. Lahko sicer zasledujemo gibanje premoženja, toda kadar govorimo o njegovem znesku in sestavi, je povsem razumljivo, da moramo izhajati le iz njegovega stanja v povsem določenem trenutku. Bolje pa je, če sredstva opredeljujemo kot vrednosti, s katerimi delovna organizacija uresničuje svoj gospodarski smoter poslovanja. Te vrednosti imajo v proučevanem trenutku različne pojavnosti oblike, a jih že v naslednjem trenutku deloma spreminjajo skladno s potekom celotnega poslovnega procesa. Tudi njihov znesek se spreminja, vendar mora biti stalno čimbolj usklajen z nalogami, ki čakajo delovno organizacijo pri ostvarjanju njenega gospodarskega smotra v določenem razdobju.

501 preoblikovanje sredstev pri poslovnem procesu

Sredstva, ki jih ima delovna organizacija, stalno spreminjajo svoje pojavnosti oblike, tj. se preoblikujejo.

Vzemimo na začetku proučevanja sredstva v denarni obliki. Z njimi proizvajalna delovna organizacija nakupi možnostna delovna sredstva in delovne predmete; če jih takoj plača, pomeni, da del njenih sredstev spremeni denarno obliko v materialno, medtem ko drugi del še vedno ohrani denarno obliko.

Ko začne proizvajati, se delovna sredstva obrabljajo in delovni predmeti porabljajo; hkrati s tem prehaja njihova vrednost na nastajajoče proizvode kot strošek, ali z drugimi besedami, ta sredstva spreminjajo svojo dotedanjo materialno obliko v drugačno, tj. v obliko nastajajočih proizvodov.

Toda pri proizvodnji ne nastopajo samo delovna sredstva in delovni predmeti. Potrebne so med drugim še razne storitve. Sprotno plačevanje storitev, ki bremenijo nastajajoče proizvode, prav tako povzroča spremembo sredstev iz denarne oblike v materialno, toda ne več v materialno obliko kake prvine poslovnega procesa, temveč v materialno obliko nastajajočega proizvoda. Podobno je pri sprotnem plačevanju raznih poslovnih dajatev skupnosti, ki so sestavni del stroškov.

Isto ugotovimo pri osebnih dohodkih. Delavci prejemajo osebne dohodke praviloma neodvisno od prodaje in plačila proizvodov. Delovne organizacije upoštevajo med stroški nastajajočih proizvodov tudi osebne dohodke. To pa pomeni, da je sprotno izplačevanje osebnih dohodkov spet povezano s preoblikovanjem sredstev iz denarne oblike v materialno obliko nastajajočih proizvodov.

Ko je proizvodnja dokončana, sredstva zavzamejo obliko dokončanih proizvodov. Brž ko so proizvodi prodani in je zanje prejeta plačilo, pa so ustrezna sredstva preoblikovana iz materialne oblike v obliko denarja. Končna denarna sredstva morajo biti praviloma večja od začetnih, ki so bila porabljena v zvezi s prodanimi in plačanimi proizvodi.

Če se delovna organizacija ukvarja s storitveno dejavnostjo, njena sredstva ne zavzemajo oblike storitev, kar pomeni, da je celotni proces preoblikovanja nekoliko krajši. Podobno je pri trgovskih delovnih organizacijah. Navsezadnje pa tudi proizvodjalne delovne organizacije utegnejo prodati kake možnostne delovne predmete ali delovna sredstva, kar skrajšuje celotni proces preoblikovanja.

Ko sredstva končno zavzamejo denarno obliko, se spet začno preoblikovati po že opisani poti.

Končno naj omenimo še, da najdemo sredstva v kateremkoli trenutku tako rekoč v vseh pojavnih oblikah.

502 vrste sredstev

Sredstva, ki nastopajo pri neposrednem uresničevanju gospodarskega smotra delovne organizacije, imenujemo poslovna sredstva. Njihov znesek in sestava sta odvisni od vrste in obsega dejavnosti posamezne delovne organizacije. Niso npr. potrebna enaka poslovna sredstva pri podjetju tekstilne industrije ali pri trgovskem podjetju, prav tako niso potrebna enaka poslovna sredstva pri večji ali manjši delovni organizaciji. Poslovna sredstva se kot celota stalno preoblikujejo, res pa je, da se del le-teh preoblikuje hitreje, medtem ko se drugi del preoblikuje počasneje. Tudi je res, da se nekatera poslovna sredstva lahko zadržujejo v določeni pojavnih oblikah dalj časa ali celo stalno. Vendar je njihovo bistvo praviloma le v preoblikovanju, skladno z opravljanjem postavljenih nalog v delovni organizaciji.

Poslovna sredstva v tem smislu pa niso edina sredstva, ki jih ima delovna organizacija. Mimo njih ima še rezervna sredstva in sredstva skupne porabe. Rezervna sredstva se praviloma ne preoblikujejo, temveč v denarni obliki čakajo, dokler ne nastopi potreba, zaradi katere so bila zbrana. V glavnem so namenjena nadomestitvi poslovnih sredstev, zmanjšanih zaradi izgube ali slabega gospodarjenja z osnovnimi sredstvi. To pomeni, da dejansko ne nastopajo več pri neposrednem uresničevanju gospodarskega smotra delovne organizacije. Ker pa le v primeru potrebe dopolnjujejo redna poslovna sredstva, jih uvrščamo med poslovna sredstva v širšem smislu. Drugače je s sredstvi skupne porabe. Ta so namenjena zadovoljevanju raznih potreb delovne skupnosti. Niso torej v nobeni zvezi z neposrednim uresničevanjem gospodarskih ciljev delovne organizacije; v najboljšem primeru z vplivom na razmere, v katerih žive člani delovne skupnosti, pripomorejo k njihovem posrednem uresničevanju. Sredstva skupne porabe so neposlovna sredstva delovne organizacije.

Sama poslovna sredstva (v ožjem smislu) so sestavljena iz osnovnih in obratnih sredstev, ki imajo potemtakem skupno lastnost, da se praviloma

preoblikujejo in vračajo v prvotno obliko. Ker se razlikuje preoblikovanje teh sredstev, se razlikujejo tudi osnovna sredstva od obratnih sredstev. Res pa je pri nas v preteklih letih zlasti pojem osnovnih sredstev večkrat spreminjal svojo vsebino.

Če si z osnovnimi sredstvi predstavljamo npr. zgradbe in delovne priprave, ki so v uporabi, vemo, da postopoma prenašajo svojo vrednost na proizvode in storitve ali v prodajno vrednost prodanega trgovskega blaga; ta vrednost se končno pojavi v denarni obliki tako imenovanih amortizacijskih sredstev, s katerimi delovna organizacija nadomešča stara osnovna sredstva ali kupuje nova. Če si z osnovnimi sredstvi predstavljamo nedokončane investicije, te seveda še ne prenašajo svoje vrednosti na proizvode, storitve ali v prodajno vrednost prodanega trgovskega blaga, vendar so na poti k temu. Samemu procesu amortiziranja se pri osnovnih sredstvih pridružujejo še drugi načini njihovega preoblikovanja, npr. prodaja, ki pomeni spremembo osnovnih sredstev iz kake stvarne oblike v obliko denarja, ter nakup, ki pomeni spremembo osnovnih sredstev iz oblike denarja v kako stvarno obliko.

Če si po drugi strani z obratnimi sredstvi predstavljamo zaloge materiala, nedokončane proizvodnje, proizvodov ali trgovskega blaga, vemo, da se ne preoblikujejo postopoma, temveč nemudoma in v celoti, brž ko vstopijo v posamezen proces kot njegova prvina. Ko je npr. material prenesen iz skladišča v proizvodnjo, izgubi v celoti svojo pojavno obliko in se spremeni v obliko nastajajočega proizvoda. Ko je proces proizvodnje dokončan, se pojavijo obratna sredstva v obliki proizvodov. Ko so ti prodani, imamo opraviti s terjatvami, končno pa s sredstvi v denarni obliki. Toda če so med obratnimi sredstvi uvrščene tudi terjatve in denarna sredstva, jih nikakor ne moremo opredeljevati zgolj tako, da v celoti prenašajo svojo vrednost na proizvode in storitve ali da njihova vrednost v celoti vstopa v prodajno ceno trgovskega blaga. Prav tako tudi osnovnih sredstev ni mogoče opredeliti zgolj s tem, da postopoma prenašajo svojo vrednost, če imamo pred očmi npr. samo amortizacijska sredstva, ki so namensko vključena med osnovna sredstva.

Osnovna in obratna sredstva je bolje opredeljevati kot vrednosti, ki se razlikujejo po hitrosti preoblikovanja. Pravzaprav je v koeficientu obračanja, ki je enak 1, glavna podlaga za razmejitve med osnovnimi in obratnimi sredstvi. Sredstva, ki imajo manjši koeficient obračanja od 1, to je sredstva, ki se enkrat obrnejo dalj kot v letu dni, so osnovna sredstva. Sredstva, ki imajo večji koeficient obračanja od 1, se pravi, da se prej obrnejo kot v letu dni, so obratna sredstva. Pri osnovnih sredstvih je torej potrebno najmanj leto dni, da se vrnejo v svojo prvotno pojavno obliko, medtem ko je pri obratnih sredstvih potrebno največ leto dni. Seveda obstajajo tudi izjeme, ki so pogojene s posebnostmi posameznih podjetij ali z motnjami pri poslovanju.

Če ta izvajanja izpopolnimo, uvrščamo med osnovna sredstva:

- a) osnovna sredstva v uporabi;
- b) osnovna sredstva izven uporabe;
- c) osnovna sredstva v pripravi;
- č) denarna sredstva osnovnih sredstev;
- d) terjatve iz osnovnih sredstev.

Končno naj omenimo, da smiselno sodijo prej med osnovna kot med obratna sredstva še:

- e) finančne naložbe.

Med obratna sredstva pa sodijo:

- a) zaloga materiala;
- b) zaloga drobnega inventarja;
- c) droben inventar v uporabi;
- č) nedokončana proizvodnja;
- d) zaloga proizvodov;
- e) zaloga trgovskega blaga;
- f) denarna sredstva obratnih sredstev;
- g) terjatve iz obratnih sredstev;
- h) aktivne časovne razmejitve.

Osnovna sredstva, obratna sredstva, rezervna sredstva in sredstva skupne porabe so štiri skupine sredstev, ki jih ima delovna organizacija. Sredstva katerekoli skupine morejo imeti denarno obliko, medtem ko z izjemo rezervnih sredstev imajo vse druge skupine sredstev lahko tudi različne materialne oblike.

503 sredstva in prvine poslovnega procesa

Pojasnili smo že, da s sredstvi označujemo osnovna sredstva, obratna sredstva, rezervna sredstva in sredstva skupne porabe. Ker so sredstva skupne porabe neposlovna sredstva, seveda sploh ne moremo iskati nobenih razmerij med njimi in prvinami poslovnega procesa. Rezervna sredstva sicer vštevamo med poslovna sredstva v širšem smislu, vendar se navadno pojavljajo le v denarni obliki, iz česar sledi, da spet ne morejo biti istovetna z nobeno izmed prvin poslovnega procesa, tj. z delovnimi sredstvi, delovnimi predmeti, storitvami in delovno silo. Kako je pa z osnovnimi in obratnimi sredstvi? Ali najdemo kako povezavo med njimi in prvinami poslovnega procesa, čeprav so prvine opredeljene z vidika določenega obračunskega razdobja, sredstva pa z vidika določenega trenutka?

Čeprav so poslovna sredstva vrednosti in moremo prvine poslovnega procesa prav tako proučevati z vrednostnega vidika, le obstajajo bistvene razlike med njimi. Če proučujemo njihovo stanje v določenem trenutku, potem ugotovimo, da vse prvine poslovnega procesa ne pomenijo samostojnih poslovnih sredstev in da poslovna sredstva zajemajo več kot samo prvine poslovnega procesa.

Prvine poslovnega procesa, ki pomenijo samostojna poslovna sredstva, so pravzaprav le delovna sredstva in dolgoročne storitve, če jih seveda delovna organizacija ne uporablja zgolj na podlagi najema (zakupa). Med samostojna poslovna sredstva sodijo dalje tudi možnostni delovni predmeti, medtem ko dejansko nastopajoči že prehajajo v nekaj drugega in torej niso več poslovna sredstva v svoji prvotni samostojni obliki. Prav tako prištevamo k poslovnim sredstvom možnostna delovna sredstva in možnostne dolgoročne storitve. Drugače je pri kratkoročnih storitvah in delovni sili. Prve praviloma prenehajo obstajati že v tistem trenutku, ko začno nastopati kot prvina poslovnega procesa, predtem pa ne obstajajo, da bi jih bilo mogoče všteti med poslovna sredstva. Delovno silo kot lastnost človeka prav tako ni mogoče uvrstiti med poslovna sredstva tedaj, ko nastopa kot prvina poslovnega procesa in še manj seveda predtem.

Po drugi strani zajemajo poslovna sredstva poleg navedenih dejanskih in možnostnih prvin poslovnega procesa še denar in terjatve.

Da bi bila razmerja med poslovnimi sredstvi in prvinami poslovnega procesa razumljivejša, jih je najbolje osvetliti ločeno z vidika osnovnih in obratnih sredstev.

Pojasnili smo že, kaj vse uvrščamo med osnovna sredstva, zato se sedaj lahko sklicujemo kar na že prikazane vrste.

V primerjavo s prvinami poslovnega procesa vstopajo le osnovna sredstva v uporabi (pod a), kjer so le-ta načelno opredeljena po stanju v določenem trenutku, medtem ko so prvine poslovnega procesa opredeljene po časovnem razdobju. Denimo, da razdobje vključuje tudi omenjeni trenutek. Toda s tem še zdaleč ni rečeno, da more stanje v določenem trenutku podati značilnosti vsega razdobja.

Med osnovnimi sredstvi v uporabi najdemo zemljišča, zgradbe, delovne priprave, dolgoletne nasade, osnovno čredo, patente, licence in druge pravice in zagonske naložbe. Navidezno gre po nazivu za iste vrste kot pri delovnih sredstvih in dolgoročnih storitvah, ki nastopajo kot prvine poslovnega procesa. Vsebinsko seveda obstajajo razlike, vrednostno pa celo bistvene razlike. Najprej med osnovnimi sredstvi sploh ni tistih delovnih sredstev in dolgoročnih storitev, ki jih uporablja delovna organizacija na podlagi najema. Vendar tudi vsa delovna sredstva, ki pripadajo proučevani delovni organizaciji, niso v celoti uvrščena med osnovna sredstva. Pri tem mislimo zlasti na delovna sredstva, ki imajo krajšo življenjsko dobo od 1 leta ali manjšo vrednost; takšna delovna sredstva imenujemo droben inventar ter jih uvrščamo med obratna, in ne med osnovna sredstva.

Z vrednostnega vidika so osnovna sredstva v okviru vseh sredstev zajeta po njihovi neodpisani vrednosti. Nastopanju delovnih sredstev in dolgoročnih storitev v določenem obračunskem razdobju pa ustreza tista njihova vrednost, ki je bila tedaj prenesena na proizvode, tj. amortizacija ali najemnina. Osnovna sredstva izven uporabe (pod b) lahko zajemajo v načelu iste vrste kot osnovna sredstva v uporabi. Zato bi jih utegnili primerjati z možnostnimi delovnimi sredstvi in možnostnimi dolgoročnimi storitvami, seveda z istimi omejitvami kot pri osnovnih sredstvih v uporabi.

Osnovna sredstva v pripravi (pod c), nasprotno, ne zajemajo niti dejanskih niti možnostnih delovnih sredstev ali dolgoročnih storitev, temveč takšne, pri katerih še ne moremo govoriti o usposobljenosti za nastopanje pri poslovnem procesu. Osnovna sredstva v pripravi v načelu zajemajo večino tistih vrst, ki smo jih navedli pri osnovnih sredstvih v uporabi, mimo njih pa še investicijski material. Pravzaprav bi jih prej utegnili primerjati z možnostnimi delovnimi predmeti, ki še niso zavzeli oblike, v kateri jih bo mogoče uporabljati kot delovna sredstva. V tem smislu so osnovna sredstva v pripravi prihodnja delovna sredstva.

Oglejmo si sedaj še razmerja med obratnimi sredstvi in prvinami poslovnega procesa! Pri tem se sklicujemo na že prikazane vrste obratnih sredstev!

S surovinami, materialom, polproizvodi in deli (pod a) se srečujemo že pri obravnavi delovnih predmetov. Vendar jih med obratna sredstva vštevamo le toliko časa, dokler niso porabljeni in so torej le možnostni delovni predmeti. Brž ko vstopijo v poslovni proces z vlogo delovnih predmetov, že nimajo več samostojne pojavne oblike ter jih potemtakem ni več mogoče všteti med obratna sredstva. Pripomniti kaže le, da naravne snovi, ki niso kupljene, niso nikoli uvrščene med obratna sredstva, čeprav so prav tako

možnostni delovni predmeti. Nekaterih kupljenih delovnih predmetov pa ni nikoli mogoče všteti med obratna sredstva zaradi tega, ker so takoj porabljeni; takšna je npr. energija.

Droben inventar delimo na tistega v uporabi (pod c) in na tistega izven uporabe (pod b). Prvi pomeni delovna sredstva, ki nastopajo pri poslovnem procesu, vendar zaradi manjše vrednosti ali krajše življenjske dobe niso upoštevana med osnovnimi sredstvi. Toda spet je droben inventar upoštevan v določenem stanju sredstev s svojo neodpisano vrednostjo, medtem ko je izraz njegovega nastopanja v vlogi delovnega sredstva le prenesena vrednost. Droben inventar izven uporabe pa pomeni možnostna delovna sredstva, ki so usposobljena za uporabo, vendar še ni bilo potrebe po njih pri poslovnem procesu.

O nedokončani proizvodnji, polproizvodih, delih, proizvodih in trgovskem blagu (pod č, d in e) lahko spet govorimo kot o delovnih predmetih. Toda vse to se pojavlja v svoji samostojni obliki le toliko časa, dokler kot dejanski delovni predmeti ne vstopajo v poslovni proces in v njem izginejo ali se spremenijo v kaj drugega. Pripomniti pa kaže še, da se v obliki nedokončane proizvodnje, polproizvodov, delov in proizvodov pojavljajo tudi tiste prvine poslovnega procesa, ki samostojno ne pomenijo nobenih sredstev; mišljene so kratkoročne storitve in delovna sila. Prve so praviloma takoj ob svojem nastanku zajete v vrednosti nastajajočega proizvoda, ki se v določenem trenutku lahko pojavlja kot nedokončana proizvodnja, polproizvod, del ali že dokončan proizvod. Na ta proizvod kratkoročne storitve prenašajo svojo vrednost. Delovna sila pa je v istem nastajajočem proizvodu zajeta s pripadajočimi osebnimi dohodki.

Ob koncu naj pripomnimo še, da so tudi aktivne časovne razmejitve v zvezi s storitvami kot prvino poslovnega procesa, ki je delovna organizacija v danem trenutku še ni v celoti izrabila.

Vprašanja za razpravo o točki 50

1. Kaj razumemo s sredstvi? Ali so sredstva isto kot denarna sredstva? Ali so sredstva isto kot proizvodna sredstva, tj. delovna sredstva in delovni predmeti? Ali so sredstva opredeljena po stanju v nekem trenutku ali po gibanju v nekem razdobju?
2. Ali sredstva obdržijo vedno svojo prvotno obliko? Kako se preoblikujejo?
3. Katera sredstva so poslovna sredstva in katera neposlovna? Ali sodijo rezervna sredstva med poslovna sredstva? V čem je razlika med osnovnimi in obratnimi sredstvi? Ali se je pojem osnovnih sredstev pri nas spreminjal?
4. Katere prvine poslovnega procesa niso nikoli sestavni del sredstev? Katera sredstva niso istovetna s prvini poslovnega procesa?

51 osnovna sredstva

510 osnovna sredstva v uporabi

Med osnovna sredstva v uporabi sodijo:

- a) zemljišča;
- b) zgradbe;
- c) delovne priprave;
- č) dolgoletni nasadi;

- d) osnovna čreda;
- e) patenti, licence in druge pravice;
- f) zagonske naložbe.

Za vse je pogoj, da imajo gospodarski namen in da niso v delovni organizaciji na podlagi najema (zakupa). Zemljišča, zgradbe, delovne priprave itd., ki nimajo gospodarskega namena, a so sicer sredstva proučevane delovne organizacije, štejemo med njena sredstva skupne porabe. Zemljišča, zgradbe, delovne priprave itd., ki jih je delovna organizacija vzela v najem (zakup), pa sploh niso njena sredstva in s tem tudi ne sodijo med njena osnovna sredstva. Delovne priprave, ki imajo krajšo življenjsko dobo ali manjšo vrednost, a so sicer sredstva proučevane delovne organizacije, prav tako ne sodijo med njena osnovna sredstva, temveč kot droben inventar med njena obratna sredstva.

Vsebinska stran različnih osnovnih sredstev v uporabi je poznana že iz obravnave delovnih sredstev in dolgoročnih storitev. Zato se lahko omejimo na njihovo vrednostno opredelitev, saj smo že ugotovili, da so osnovna sredstva pravzaprav vrednosti, ki se praviloma počasi preoblikujejo.

Vsi navedeni predmeti in pravice sodijo med osnovna sredstva in s tem med sredstva po svoji neodpisani (sedanji) vrednosti. To vrednost pa spoznamo posredno, in sicer takole:

nabavna vrednost osnovnih sredstev v uporabi ^a
 — popravek vrednosti osnovnih sredstev v uporabi ^b
 = neodpisana vrednost osnovnih sredstev v uporabi ^c

$$\begin{aligned} a - b &= c \\ a - c &= b \end{aligned}$$

Ker so vrednostni podatki o osnovnih sredstvih navadno predloženi na pravkar omenjeni način, bo koristilo, če se nekoliko zaustavimo pri vsaki izmed omenjenih velikosti.

Nabavna vrednost osnovnih sredstev sestoji, kot že vemo, iz kupne cene, povečane za morebitni prometni davek in carino ob uvozu, iz stroškov prevoza in sestavljanja. Medtem ko se s kupno ceno srečujemo pri vseh kupljenih osnovnih sredstvih, se srečujemo s prometnim davkom in carino le pri uvoženih osnovnih sredstvih; tudi stroškov prevoza in sestavljanja ne najdemo pri vseh osnovnih sredstvih.

Če delovna organizacija sama kaj proizvede in nato vključi med osnovna sredstva, je kot kupno ceno šteti tržno ceno.

Če je delovna organizacija dobila osnovna sredstva z brezplačnim prenosom iz druge delovne organizacije, se kot njihova nabavna vrednost šteje nabavna vrednost, izkazana pri stari delovni organizaciji. Če ni poznana, jo moramo oceniti. Prav tako je treba oceniti prvotno nabavno vrednost, kadar delovna organizacija kupi rabljeno osnovno sredstvo; v takšnem primeru se ne šteje kot nabavna vrednost tista, ki jo mora poravnati.

Nabavna vrednost osnovnih sredstev na neki način odraža njihove zmogljivosti. Ker je po drugi strani poznavanje nabavne vrednosti nujno potrebno pri obračunu amortizacije, nikakor ne moremo nadomestiti podatkov o nabavni vrednosti in popravku vrednosti kar s podatki o neodpisani vrednosti osnovnih sredstev.

Nabavna vrednost osnovnih sredstev je očitno odvisna od kraja in časa nakupa. Zaradi tega se pri delovni organizaciji utegnejo znajti osnovna sredstva iste vrste in enake kakovosti s povsem različno nabavno vrednostjo. Prav tako pa dejanska nabavna vrednost ne označuje tiste nabavne vrednosti, ki bi jo imelo novo istovrstno osnovno sredstvo. Razloga sta dva:

a) zniževanje cen zaradi rasti proizvodnosti pri proizvajalcih osnovnih sredstev;

b) zniževanje cen zaradi inflacije, ki povzroča, da denarna enota v danem letu ni primerljiva z denarno enoto v kakem drugem letu.

Drugi razlog je neprimerno močnejši od prvega. Iz tega pa izhaja, da delovna organizacija ob koncu življenjske dobe takega osnovnega sredstva z amortizacijskimi sredstvi, ki so v zvezi z njim, ne bo mogla kupiti novega istovrstnega osnovnega sredstva. Rešitev se ponuja le v tem, da v celotni življenjski dobi osnovnega sredstva obračuna večjo amortizacijo kot je znala njegova prvotna nabavna vrednost. To je pa izvedljivo, če ponovno ovrednoti (revalorizira) svoja osnovna sredstva, t.j., če poveča njihovo prvotno nabavno vrednost. Kljub temu bodo celotna amortizacijska sredstva posameznega osnovnega sredstva še vedno manjša od nabavne vrednosti novega istovrstnega osnovnega sredstva; razlog je v tem, da amortizacija ni bila v celotni življenjski dobi proučevanega osnovnega sredstva obračunana po zadnjem znesku njegove nabavne vrednosti.

Do sedaj smo govorili o nabavni vrednosti osnovnih sredstev. Popravek vrednosti jo zmanjšuje na vsakokratno neodpisano (sedanjo) vrednost. Popravek vrednosti osnovnih sredstev se povečuje iz leta v leto, in sicer zaradi:

a) amortiziranja, ko se ista vrednost pojavlja med stroški in končno spet v denarni obliki;

b) odpisovanja, ko se ista vrednost izgubi in moramo za toliko zmanjšati poslovni sklad.

Drugi razlog najdemo samo pri suhih dokih za gradnjo ladij ali plavajočih dokov, pri spodnjem ustroju železniških prog in poti, predorov in mostovžih na železniških progah in poteh, valolomih, zemeljskih prekopih in nasipih in pri nekaterih drugih osnovnih sredstvih, ki so v predpisih posebej navedena.

Popravek vrednosti najdemo pri vseh osnovnih sredstvih, razen pri tistih, ki sploh ne izgubljajo svoje vrednosti, npr. pri zemljiščih, ali pri tistih, ki je še niso začela izgubljati, ker so bila pravkar kupljena. Po drugi strani utegne doseči popravek vrednosti znesek nabavne vrednosti ob koncu življenjske dobe osnovnega sredstva. Vendar ni rečeno, da ne more že prej doseči istega zneska ali da ob koncu življenjske dobe doseže isti znesek; delovna organizacija namreč lahko uporablja prav različne metode amortiziranja. Le nekaj je očitno: popravek vrednosti ne bo nikoli dosegel nabavne vrednosti pri tistih osnovnih sredstvih, pri katerih je amortizacijska osnova manjša od nabavne vrednosti, npr. pri osnovni čredi, kjer se amortizira le razlika med nabavno in klavno vrednostjo.

Ponovno ovrednotenje osnovnih sredstev seveda prav tako vpliva na popravek njihove vrednosti. Navadno se poveča v istem sorazmerju kot nabavna vrednost.

Neodpisana vrednost osnovnih sredstev je, kot smo že ugotovili, razlika med njihovo nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti. Z njo osnovna sredstva vstopajo v celotna sredstva. Vse, kar vpliva na nabavno vrednost in popravek vrednosti, potemtakem vpliva tudi na neodpisano vrednost.

511 osnovna sredstva izven uporabe

Za osnovna sredstva izven uporabe v načelu velja vse, kar smo povedali o osnovnih sredstvih v uporabi. Od njih se razlikujejo samo po tem, da jih

delovna organizacija ne uporablja. Vendar še ne smemo kak predmet označiti kot osnovno sredstvo izven uporabe, če ga delovna organizacija v danem trenutku slučajno ali začasno ne uporablja. Osnovna sredstva izven uporabe so tista, ki jih trajno ne uporablja. S tem pa še ni rečeno, da tudi niso uporabljiva. Če kako osnovno sredstvo ni več uporabljivo, bi ga morala delovna organizacija izbrisati (razhodovati) in se torej ne bi smelo pojavljati niti med osnovnimi sredstvi izven uporabe.

Če so osnovna sredstva še uporabljiva, vendar jih delovna organizacija ne uporablja in jih tudi v prihodnosti ne bo uporabljala, je brez dvoma najprimerneje, da jih skuša prodati. Toda kupca na družbenem območju mnogokrat ne najde, medtem ko lahko zasebnikom ali zasebnim pravnim osebam proda le osnovna sredstva manjšega gospodarskega pomena ali manjše vrednosti. Nadaljnja rešitev je, da takšna osnovna sredstva odda v najem. Najemnina naj bi pokrivala najmanj amortizacijo, obresti od morebitnih kreditov in zavarovalno premijo osnovnega sredstva, ki je dano v najem; če je večja od teh stroškov, neposredno povečuje poslovni sklad. Toda pri dajanju v najem zasebnikom in zasebnim pravnim osebam se delovna organizacija srečuje s podobnimi omejitvami kot pri prodaji. Nadaljnja rešitev je, da takšno osnovno sredstvo brezplačno prenese. Pri tem sicer izgubi njegovo neodpisano vrednost, vendar se ji vsaj ne pojavljajo več stroški v zvezi z njim. Brezplačni prenos je mogoč le na druge gospodarske organizacije, strokovne šole, njihove delavnice in domove, zavode za izvenšolsko strokovno izobraževanje in izpopolnjevanje osebja, kakor tudi na druge zavode, ki se ukvarjajo z izobraževanjem in izpopolnjevanjem osebja za potrebe gospodarstva.

Če delovni organizaciji ne uspe niti brezplačen prenos osnovnega sredstva izven uporabe ji preostane le, da ga izbriše ali še nadalje zadrži. Če ima še kako neodpisano vrednost, bi jo v primeru izbisa morala poravnati z rezervnim skladom. Zato je včasih boljša rešitev v tem, da osnovno sredstvo izven uporabe še zadrži in njegovo vrednost preko amortiziranja v nekaj letih nadomesti. Seveda pa takšno amortizacijo ne bi bilo smotno obravnavati kot strošek tedanje dejavnosti, ker je po svoji gospodarski vsebini lahko le izredni odhodek.

512 osnovna sredstva v pripravi

Osnovna sredstva v pripravi še niso usposobljena za uporabo. Delimo jih na:

- a) zalogo investicijskega materiala in nevgrajene opreme;
- b) nedokončane zgradbe in opreme v izdelavi ali sestavljanju;
- c) zagonske naložbe v nastajanju.

Osnovna sredstva v pripravi se še ne amortizirajo. Njihova vrednost se še ne zmanjšuje, temveč se nasprotno povečuje z nadaljnjo stopnjo dokončnosti. Mnoga osnovna sredstva sploh nikoli niso v pripravi, temveč so že ob nakupu usposobljena za uporabo, npr. poslovni ali obratni inventar. Druga osnovna sredstva pa tedaj, ko jih delovna organizacija kupi, še niso usposobljena za uporabo. To ne velja samo za tista, ki se izgrajujejo ali izdelujejo postopoma in zato delovna organizacija postopoma plačuje njihovo nabavno vrednost; velja tudi za tista, ki jih pred uporabo vgradimo na povsem določenem prostoru. Brž ko je pa kako osnovno sredstvo usposobljeno za uporabo, čeprav ga delovna organizacija še ne uporablja, ne sodi več med osnovna sredstva v pripravi. Njegova nabavna vrednost je tedaj že dokončna in se mora pričeti amortizirati.

Ni izključen primer, da so med osnovnimi sredstvi v pripravi tudi ustavljene gradnje. Če nič ne kaže, da jih bo kasneje mogoče dokončati in s tem usposobiti za uporabo, je tudi njihova dotedanja nabavna vrednost pravzaprav že izgubljena. Ne bo je mogoče preko amortiziranja spremeniti v denarno obliko, niti preko prodaje, niti preko najema; prav tako navadno ni mogoče računati, da bi delovna organizacija ustavljene gradnje brezplačno prenesla. Delovni organizaciji ostaja zgolj njihov odpis, ki je pa mogoč le tako kot pri drugih osnovnih sredstvih.

513 denarna sredstva osnovnih sredstev

Z denarnimi sredstvi osnovnih sredstev označujemo zlasti izločena denarna sredstva za nakup predmetov in pravic, ki sestavljajo osnovna sredstva.

Amortizacijska sredstva so bila vrsto let po predpisih izločena in namenjena samo nakupu predmetov in pravic, ki sestavljajo osnovna sredstva. To pomeni, da jih je bilo treba prištevati vedno med osnovna sredstva. Sedaj pa ni več predpisov, po katerih bi jih delovna organizacija morala izločevati. Zato amortizacijska sredstva povečujejo obratna sredstva. Mimo tistih amortizacijskih sredstev, ki ustrezajo preneseni vrednosti iz osnovnih sredstev na proizvode, moramo podobno obravnavati tudi izkupiček ob prodaji osnovnih sredstev ali presežek najemnine preko ustreznih stroškov amortizacije, obresti in zavarovalnih premij.

Medtem ko se po tej poti osnovna sredstva vedno prelivajo v obratna sredstva, je nasprotna pot nakazana tedaj, kadar delovna organizacija kupuje kake nove predmete in pravice, ki sestavljajo osnovna sredstva. Če v tej zvezi izloči iz svojega žiro računa denarna sredstva na poseben račun, že začnemo govoriti o namenskih denarnih sredstvih v okviru osnovnih sredstev. Isto velja, če odpre dobaviteljem osnovnih sredstev akreditiv; dokler ti dobavitelji akreditivov ne izrabijo, jih štejemo med denarna sredstva iz okvira osnovnih sredstev.

514 terjatve iz osnovnih sredstev

Dokler so predpisi zahtevali, da delovna organizacija izloča amortizacijska sredstva na poseben račun, so med terjatve iz osnovnih sredstev sodile tudi terjatve do kupcev osnovnih sredstev. Ko so jih kupci poravnali, se namreč ustrezna denarna sredstva niso zbrala na žiro računu, temveč na računu amortizacijskih sredstev. Potemtakem smo tudi same terjatve šteli med osnovna sredstva. Toda sedaj, ko delovna organizacija ni več dolžna izločevati amortizacijskih sredstev na poseben račun, terjatve do kupcev za prodana osnovna sredstva ne nakazujejo več nobenega povečanja izločenih denarnih sredstev za nakup predmetov ali pravic iz osnovnih sredstev. Takšne terjatve nakazujejo le povečanje žiro računa; zato jih štejemo med obratna sredstva.

Pač pa sodijo med osnovna sredstva predujmi izvajalcem gradbenih del ali proizvajalcem opreme. Ti so namreč na sredi poti med denarnimi sredstvi za nakup predmetov ali pravic iz osnovnih sredstev in med samimi osnovnimi sredstvi v uporabi. Zato jih nikakor ni več mogoče všteti med obratna sredstva. Vprašamo se lahko samo še, zakaj mora dati delovna organizacija izvajalcem gradbenih del predujme, če so pa ti upravičeni vsak mesec z začasnimi situacijami zaračunati vrednost opravljenih del. Razlog je v tem, da sme začasna situacija zajemati le dela, ki so vidna iz gradbene knjige,

medtem ko ne sme zajemati vrste izdatkov in stroškov, ki še niso vidni iz nje; mišljeni so izdatki za nakup materiala, ki še ni vgrajen, stroški priprave sestavnih delov v delavnicah itd. Za pokrivanje tega je izvajalec gradbenih del upravičen zahtevati predujme.

515 finančne naložbe poslovnih sredstev

Finančne naložbe smemo povezovati z osnovnimi sredstvi le, če upoštevamo, da po hitrosti svojega obračanja ne sodijo med obratna sredstva. Pravzaprav bi bilo bolje, če bi jih obravnavali ločeno ob siceršnjih osnovnih in obratnih sredstvih. Toda brž ko poslovna sredstva v načelu delimo le na osnovna in obratna, je njihovo mesto prej med prvimi kot med drugimi.

S finančnimi naložbami označujemo:

- a) naložbe poslovnih sredstev v skupno poslovanje;
- b) naložbe poslovnih sredstev v sklad ustanoviteljev banke;
- c) vezana sredstva poslovnih sredstev;
- č) dane kredite iz poslovnih sredstev.

Delovna organizacija sme svoja denarna sredstva naložiti v kako drugo delovno organizacijo, da bi z njo ostvarjala skupen gospodarski cilj, a tudi skupno nosila poslovno tveganje. Čas takšnega združevanja sredstev je odvisen od skupnega gospodarskega cilja. Od sklenjene pogodbe je odvisno, kdaj in kako se bodo takšna sredstva vračala. Sicer je pa proučevana delovna organizacija zaradi takšnih naložb v drugo delovno organizacijo udeležena na njenem dobičku. Na splošno velja, da so za delovno organizacijo takšne naložbe vedno zanimive, kadar zaradi njih dosega večje prihodke kot bi znašal dobiček, če bi taista poslovna sredstva vključila v lastno poslovanje. Z naložbami v sklad ustanoviteljev banke pridobi delovna organizacija pravico do upravljanja v banki; znesek naložbe, ki je potrebna za posamezen glas v bančni skupščini, je določena v bančnem statutu. Naložbe niso vračljive, čeprav jih je mogoče prenesti na druge delovne organizacije.

Delovna organizacija more dalje tista denarna sredstva, ki jih začasno ne potrebuje, pogodbeno vezati na krajši ali daljši rok (oročiti). V pogodbenem roku seveda ne more več računati z njimi, zato pa prejema obresti.

Končno delovna organizacija lahko tudi sama daje kredite iz svojih poslovnih sredstev. Če so dani na daljši rok od leta dni, sodijo brez dvoma med osnovna sredstva. Od danih kreditov prejema obresti.

Vprašanja za razpravo o točki 51

1. Katera delovna sredstva se ne štejejo za osnovna sredstva? Katera osnovna sredstva se ne štejejo za delovna sredstva? Ali je vrednostni izraz nastopajočih delovnih sredstev, ki so sestavni del osnovnih sredstev, istoveten z vrednostno opredelitvijo samih osnovnih sredstev?
2. Ali med osnovna sredstva sodijo vse zgradbe in delovne priprave, ki jih delovna organizacija uporablja? Zakaj so dolgoletni nasadi osnovna sredstva? Ali se jim z rastjo povečuje vrednost?
3. Ali osnovna sredstva vstopajo med sredstva po nabavni ali neodpisani vrednosti? Po kakšni vrednosti obravnavamo osnovna sredstva, ki so bila kupljena pred 30 leti? Po kakšni vrednosti obravnavamo brezplačno prejeta osnovna sredstva?
4. Ali je nabavna vrednost osnovnih sredstev istovetna z njihovo kupno ceno? Kaj se šteje za kupno ceno v lastnem okviru proizvedenega osnovnega sredstva? Kako so med sredstva vključena brezplačno prejeta osnovna sredstva?

5. Zakaj se neodpisana vrednost osnovnih sredstev zmanjšuje? Ali temu zmanjševanju vedno ustreza amortizacija kot strošek? Ali popravila povečujejo neodpisano vrednost osnovnih sredstev?

Kako skupinsko amortiziranje vpliva na letni popravek vrednosti osnovnih sredstev?

6. Pri katerih osnovnih sredstvih ni razlike med nabavno in neodpisano vrednostjo? Kako vpliva na nabavno in neodpisano vrednost ponovno ovrednotenje (revalorizacija) osnovnih sredstev?

7. Ali se neodpisana vrednost osnovnih sredstev izven uporabe tudi zmanjšuje hkrati z obračunom amortizacije kot stroška? Kaj naj delovna organizacija napravi z osnovnimi sredstvi izven uporabe?

8. Ali se vrednost osnovnih sredstev v gradnji tudi spreminja? Kaj storiti z ustavljenimi investicijskimi deli?

9. Katera denarna sredstva upoštevamo med osnovnimi sredstvi? Ali so amortizacijska sredstva strogo namenska sredstva?

10. Katere terjatve se pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi?

11. Kaj razumemo s finančnimi naložbami in zakaj sodijo prej med osnovna kakor med obratna sredstva? Kdaj so takšne naložbe zanimive za delovno organizacijo?

52 obratna sredstva

520 zaloga materiala

Z materialom pojmujeemo kupljene surovine, material, polproizvode in dele, ki smo jih pojasnili že pri obravnavi delovnih predmetov. Vse to utegne biti sestavni del zaloge materiala. V tej zvezi pa ne moremo govoriti o kupljeni energiji; ta je namreč takoj porabljena in se ne zadržuje v zalogi. Prav tako niso sestavni del zaloge naravne snovi, v katere še ni vloženo delo.

Če nam je vsebina teh vrst materiala poznana že iz obravnave delovnih predmetov, pa le kaže opozoriti, da štejemo med obratna sredstva zgolj neporabljene količine. Obratna sredstva v proučevanem trenutku sestavljajo:

a) material na poti;

b) material v skladišču delovne organizacije;

c) material v obdelavi, dodelavi ali v drugih skladiščih.

Material na poti je proučevana delovna organizacija kot kupec, ki prevzela pri dobavitelju ali na kakem drugem mestu, nakar ga je oddala prevozniku. Ker je v takem primeru material pravno že prevzet, mora delovna organizacija izkazovati obveznosti do dobavitelja, toda ker material v proučevanem trenutku še ni v njenem skladišču, ne more biti prikazan kot sestavni del tamkajšnje zaloge. Včasih pa je kot material na poti prikazan tudi tisti, za katerega je delovna organizacija že prejela račun, medtem ko ga še ni prevzela v skladišče; takšni primeri so zlasti pogosti ob koncu leta.

Podobno kot material na poti, tudi material v obdelavi ali dodelavi ni na razpolago v skladišču dane delovne organizacije. Tak material šele pridobiva tiste lastnosti, ki so mu potrebne, predno bo porabljen, ali je pa v skladišču kake druge delovne organizacije.

Zaloga materiala v pravkar podanem smislu vstopa med obratna sredstva v načelu po nabavni vrednosti. Ta je zmnožek količin z ustreznimi nabavnimi cenami, ki obsegajo kupno ceno z morebitnim prometnim davkom in carino ob uvozu, kakor tudi stroške prevoza in dostave; nabavna cena materiala

zajema mimo kupne cene le neposredne stroške nabavljenih količin, medtem ko so splošni stroški nabave obravnavani na način, ki je bil pojasnjen v poglavju o stroških. Seveda nabavna cena materiala ne vključuje vedno vseh teh sestavnih delov; carine se npr. pojavljajo le pri uvoženih materialih. V nekaterih primerih pa vključuje nabavna cena materiala več kot samo te sestavne dele. Ko se npr. material v obdelavi ali dodelavi vrne v skladišče, je njegova prvotna nabavna cena že zvišana za ceno storitev, ki jih je na njem opravila druga delovna organizacija.

Nabavne cene materiala se pogosto spreminjajo, zato se lahko vprašamo, po katerih naj se ovrednoti končna zaloga. Na razpolago je več možnosti, npr.:

- a) po zadnjih drsečih povprečnih cenah;
- b) po tehtanih povprečnih cenah ali po stalnih cenah s sorazmernim odmikom;
- c) po zadnjih cenah;
- č) po prvih cenah.

Vse te možnosti smo že pojasnili pri obravnavi delovnih predmetov, le da smo jih tam osvetljevali z vidika stroškov, medtem ko jih sedaj obravnavamo z vidika vrednosti končnih zalog. Če npr. v letnem razdobju cene rastejo, bodo zadnje drseče povprečne cene višje od tehtanih povprečnih cen, ki upoštevajo tudi vrednost začetne zaloge in vseh nakupov v razdobju. Zadnje cene bodo višje od prvih cen. To pomeni, da je lahko dana količina v zalogi prav različno ovrednotena.

Neodvisno od pravila, po katerem delovna organizacija ovrednoti svojo zalogo materiala, pa nikoli ne bi smela mimo zahteve, da cene materiala v zalogi ne smejo prekoračevati novih tržnih cen. Če je zaloga previsoko ovrednotena, skriva izgubo; če je prenizko, skriva dobiček. Ne škoduje, če ima delovna organizacija skrite dobičke, je pa nevarno, če ima skrite izgube.

521 zaloga drobnega inventarja

Z drobnim inventarjem v širšem smislu označujemo vsa tista delovna sredstva, ki niso uvrščena med osnovna sredstva, ker imajo življenjsko dobo pri normalni uporabi krajšo od leta dni ali pa nabavno ceno posameznega kosa nižjo od 1000 din. Vendar predpisi predvidevajo nekaj izjem od tega splošnega pravila. Tako je npr. poslovni inventar (računski, pisalni in drugi pisarniški stroji, blaganje, omare in drugo pohištvo) vedno uvrščen med osnovna sredstva. V številnih primerih pa ima delovna organizacija sama možnost odločiti, ali bo kaka delovna sredstva uvrstila med osnovna sredstva ali med droben inventar v okviru obratnih sredstev. Ko pa se odloči tako ali drugače, mora enotno uvrščati vsa delovna sredstva iste vrste; ni jih namreč mogoče delno uvrščati med osnovna sredstva in delno med droben inventar v okviru obratnih sredstev.

Droben inventar v širšem smislu razčlenjujemo na:

- a) droben inventar (v ožjem smislu);
- b) embalažo;
- c) avtomobilske gume.

Droben inventar (v ožjem smislu) zajema orodja, naprave in kalupe, dalje pisarniški, obratni, skladiščni in laboratorijski droben inventar, končno pa še morda sredstva in naprave za varstveno službo, varstveno obleko in obutev,

službeno in delovno obleko itd. Z embalažo je mišljena le tista, ki je ločljiva in vračljiva; delovna organizacija jo lahko večkrat uporabi v isti namen. Takšen značaj imajo npr. posebni zaboji. Nasprotno je neločljiva in nevračljiva embalaža sestavni del proizvoda in jo je mogoče šteti le kot pomožni material. Takšen značaj ima npr. tuba. Z avtomobilskimi gumami so končno mišljene tiste, ki niso kupljene skupaj s samim avtomobilom.

Zaloga drobnega inventarja (v širšem smislu) vstopa med obratna sredstva po nabavni vrednosti. Za njeno ovrednotenje velja povsem isto, kar smo ugotovili že za zalogo materiala.

522 droben inventar v uporabi

Ko je droben inventar (v širšem smislu) prenesen v uporabo, začne izgubljati svojo prvotno vrednost. Zato ne vstopa več med obratna sredstva po nabavni vrednosti, temveč po neodpisani vrednosti. V tem je podoben osnovnim sredstvom v uporabi, pri katerih smo postavili tole enačbo:

nabavna vrednost
— popravek vrednosti
= neodpisana vrednost

Toda za popravek vrednosti pri drobnem inventarju ne veljajo nujno ista pravila kot pri osnovnih sredstvih. Razlikujemo te možnosti:

- a) ob prenosu v uporabo je droben inventar povsem odpisan;
- b) ob prenosu v uporabo je droben inventar odpisan 50 %, medtem ko je ostalih 50 % odpisanih tedaj, ko ni več sposoben za uporabo;
- c) droben inventar v uporabi se odpisuje časovno ali funkcionalno, tj. podobno kot osnovna sredstva, le da v krajšem času.

V prvem primeru je droben inventar v uporabi brez vrednosti ter s tega vidika ni več sestavni del obratnih sredstev. Druga rešitev se najpogosteje uporablja. Vendar ni mogoče trditi, da ohranja droben inventar v uporabi do izločitve iz nje kar 50 % svoje prvotne vrednosti; to pa pomeni, da je ovrednoten previsoko z vsemi posledicami, ki smo jih nakazali že pri zalogi materiala. Tretja rešitev je z vidika ovrednotenja drobnega inventarja najprimernejša, vendar tudi najzahtevnejša.

Končno naj omenimo, da je pri avtomobilskih gumah v uporabi logična samo prva rešitev. Avtomobilske gume so sestavni del avtomobila. Če velika popravila ne povečujejo vrednosti sredstev v uporabi, je tudi ne bi smela zamenjava gum.

523 nedokončana proizvodnja

V širšem smislu obsega nedokončana proizvodnja tudi lastne polproizvode in dele. Medtem ko nedokončano proizvodnjo (v ožjem smislu) zajemamo na samih proizvodnih mestih, so polproizvodi in deli že v skladišču. Od dokončanih proizvodov se razlikujejo po tem, da še niso namenjeni prodaji.

Nedokončana proizvodnja je ovrednotena po stroških, ki jih je povzročila. Vendar iz dosedanjih izvajanj že vemo, da je mogoče del v razdobju nastalih stroškov sprti obravnati kot odhodke, medtem ko se v nedokončani proizvodnji utegnejo zadrževati:

- aa) vsi stroški, ki sestavljajo njeno zoženo lastno ceno;
- ab) samo stroški pridobivanja učinkov, tj. proizvodni stroški;
- ac) samo spremenljivi stroški;
- ač) samo spremenljivi materialni stroški z amortizacijo;
- itd.

To pomeni, da je isti obseg nedokončane proizvodnje lahko različno ovrednoten. Toda s tem, ko smo se odločili za določeno rešitev v prejšnjem smislu, še nismo upoštevali, da utegnejo razlike v ovrednotenju nedokončane proizvodnje izvirati tudi iz spremembe stroškov, in ne samo iz spremembe njihove sestave. S tega vidika spet razlikujemo več možnosti za ovrednotenje nedokončane proizvodnje:

- ba) po zadnjih drsečih povprečnih cenah;
- bb) po tehtanih povprečnih cenah ali po stalnih cenah s sorazmernim odmikom;
- bc) po zadnjih cenah;
- bč) po prvih cenah.

Če so pa stroški, ki jih vsebuje nedokončana proizvodnja, večji od ustreznih dosegljivih tržnih cen, bi razliko morala delovna organizacija odpisati. V nasprotnem primeru bi v svoji nedokončani proizvodnji skrivala izgubo.

Zaradi dohodkovega sistema so stroški, ki jih vsebuje nedokončana proizvodnja v primerih pod aa) do ac), razčlenjeni na dva dela: na del, ki se bo kasneje spremenil v odhodke pred ugotovitvijo dohodka, in na del, ki ga bo takrat treba pokriti z dohodkom. To pa pomeni, da vstopa nedokončana proizvodnja med obratna sredstva najprej samo po materialnih stroških in amortizaciji, kar je lahko izkazano celo posredno:

stroški v nedokončani proizvodnji
 — vračunani osebni dohodki v nedokončani proizvodnji
 = materialni stroški in amortizacija v nedokončani proizvodnji

Ta prikaz pa moramo dopolniti še z drugim delom stroškov, tj. s terjatvijo do prihodnjega dohodka, ki je sestavljena iz osebnih dohodkov v zvezi z nedokončano proizvodnjo.

Le v primeru, ko delovna organizacija sproti pokriva ne samo vse pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka z drugim vračunanim dohodkom, temveč tudi vse osebne dohodke, med obratnimi sredstvi ne bomo srečali teh postavk. Nedokončana proizvodnja bo v takem primeru ovrednotena samo po materialnih stroških in amortizaciji (primer pod ač).

524 zaloga proizvodov

Dokončani proizvodi so namenjeni prodaji; dokler niso prodani, vstopajo med sredstva s stroški, ki so jih povzročili, čeprav je en del teh stroškov posebej izkazan kot terjatev do prihodnjega dohodka. O njihovem ovrednotenju velja vse tisto, kar smo rekli za nedokončano proizvodnjo. Zato splošnih izvajanj ne bomo ponavljali. Pač pa bomo izvajanja osvetlili s podatki, ki izhajajo iz različnih obračunov stroškov in so nam že poznani iz točke 423. Če je končna zaloga proizvodov ovrednotena po zoženi lastni ceni, bo prikazana takole:

vsota zoženih lastnih cen	18.650.— din
— vračunani osebni dohodki	5.590.— din
= materialni stroški in amortizacija	13.060.— din

Smiselno k tako prikazani zalogi pa sodi ločen podatek o terjatvah obratnih sredstev do prihodnjega dohodka iz naslova vračunanega dohodka v tej zalogi, tj. 5.590.— din.

Če je končna zaloga proizvodov ovrednotena po stroških pridobivanja učinkov, tj. po proizvodnih stroških bo prikazana takole:

vsota proizvodnih stroškov	16.785.— din
— vračunani osebni dohodki	4.490.— din
= materialni stroški in amortizacija	12.295.— din

Smiselno sodi k tako prikazani zalogi še ločen podatek o terjatvah obratnih sredstev do prihodnjega dohodka, ki izvirajo iz vračunanega dohodka v tej zalogi, tj. 4.490.— din.

Če je končna zaloga proizvodov ovrednotena po spremenljivih stroških, bo prikazana takole:

vsota spremenljivih stroškov	13.261.— din
— vračunani osebni dohodki	3.565.— din
= materialni stroški in amortizacija	9.696.— din

Smiselno sodi k tako prikazani zalogi še ločen podatek o terjatvah obratnih sredstev do prihodnjega dohodka, ki izvirajo iz vračunanega dohodka v tej zalogi, tj. 3.565.— din.

Če je pa končno ista zaloga proizvodov ovrednotena le po spremenljivih materialnih stroških, vstopa med obratna sredstva z vrednostjo 9.696.— din, ki ne vključuje nobenega vračunanega dohodka. Ker je ves vračunani dohodek sproti pokrit z ostvarjenim dohodkom, tudi dodatno k tako prikazani zalogi proizvodov ne najdemo nobenega podatka o terjatvah obratnih sredstev do prihodnjega dohodka.

Povsem očitno je torej, da različne metode vrednotenja pri nespremenjenem obsegu zaloge vodijo do različne potrebe po obratnih sredstvih.

525 zaloga trgovskega blaga

Zalogo trgovskega blaga sestavljajo:

- trgovsko blago na poti;
- trgovsko blago v skladiščih;
- trgovsko blago v poslovnih enotah.

Za trgovsko blago na poti velja isto kot za material na poti. Prav tako velja za trgovsko blago v skladiščih isto kot za material v skladiščih. S tem mislimo tako na opredelitev zaloge kot na njeno ovrednotenje. Nekoliko drugače pa je s trgovskim blagom v poslovnih enotah, npr. v prodajalnah. Čeprav tudi to vstopa v obratna sredstva po nabavni vrednosti, spoznamo njegovo nabavno vrednost šele posredno, in sicer takole:

prodajna vrednost trgovskega blaga
— vračunana razlika v ceni
= nabavna vrednost trgovskega blaga

Če prodajna vrednost trgovskega blaga vključuje prometni davek, ga prav tako odštejemo mimo vračunane razlike v ceni, da dobimo nato nabavno vrednost trgovskega blaga.

Prodajalne trgovske delovne organizacije so vedno obremenjene po prodajni vrednosti trgovskega blaga; v tem znesku morajo v kateremkoli trenutku imeti neprodano zalogo ali pa prejeti denarni izkupiček. Takšna rešitev pa seveda ne pomeni, da trgovska delovna organizacija šteje med svoja obratna sredstva trgovsko blago kar po prodajni vrednosti. Razlika med njegovo prodajno in nabavno vrednostjo mora pokrivati splošne stroške v razdobju, ko bo trgovsko blago prodano, in ne že v razdobju, ko je preneseno v prodajalne. Zato vedno odštejemo od prodajne vrednosti trgovskega blaga vračunano razliko v ceni.

Stopnja razlike v ceni seveda ni pri vsaki vrsti trgovskega blaga enaka. Vendar delovna organizacija praviloma ne spremlja za vsako vrsto trgovskega blaga posebej razliko v ceni. Zato je mogoče ugotoviti, kolikšna je razlika v ceni, ki popravlja končno zalogo na znesek nabavne vrednosti, le s količnikom:

skupna vračunana razlika v ceni

prodajna vrednost za prodajo razpoložljivega trgovskega blaga

Ta količnik pove, kolikšna je povprečna stopnja razlike v ceni pri vsem trgovskem blagu, ki ga je delovna organizacija v proučevanem obračunskem razdobju imela na razpolago v prodajalnah. Če končno zalogo po prodajni vrednosti pomnožimo s tem količnikom, dobimo vračunano razliko v ceni, ki je v zvezi z njo.

Vzemimo, da je trgovska delovna organizacija imela začetno zalogo trgovskega blaga s prodajno vrednostjo 200.000 din, v razdobju je dala v prodajalno še trgovsko blago s prodajno vrednostjo 2.500.000 din, medtem ko ima v končni zalogi trgovsko blago s prodajno vrednostjo 250.000 din. Vračunana razlika v ceni trgovskega blaga, ki ga je imela trgovska delovna organizacija v začetni zalogi in tistega, ki ga je v razdobju dala v prodajalno, znaša 540.000 din. Kolikšen del te razlike v ceni odpade na končno zalogo trgovskega blaga, kolikšen del pa je treba upoštevati pri prodanem trgovskem blagu? Najprej moramo izračunati povprečno razmerje vračunane razlike v ceni in prodajne vrednosti razpoložljivega trgovskega blaga. To v našem primeru znaša:

$$\frac{540.000.— \text{ din}}{200.000.— \text{ din} + 2.500.000.— \text{ din}} = 0,2 \text{ ali } 20 \% \text{ od prodajne vrednosti}$$

Na končno zalogo trgovskega blaga torej odpade razlika v ceni
 $250.000.— \text{ din} \times 0,2 = 50.000.— \text{ din}$

Iz tega pa sledi tudi, da je s prodanim trgovskim blagom ostvarila 490.000 din razlike v ceni; z njo pokriva splošne stroške obračunskega razdobja in ostvarja dobiček.

Končna zaloga trgovskega blaga bo prikazana takole:

prodajna vrednost	250.000.— din
— vračunana razlika v ceni	50.000.— din
= nabavna vrednost	200.000.— din

Ker vračunana razlika v nasprotju z vračunanim dohodkom v zalogi proizvodov ni predujmljena, tudi ni potrebno dopolnjevati zaloge trgovskega blaga po nabavni vrednosti s kakršnokoli terjatvijo obratnih sredstev do prihodnjega dohodka.

Uporaba količnika v zgornjem smislu pravzaprav povzroča, da je končna zaloga trgovskega blaga v prodajalnah prikazana po tehtanih povprečnih nabavnih cenah. Če bi se delovna organizacija odločila npr. za njeno ovrednotenje po zadnjih ali prvih nabavnih cenah, bi morala celotno vračunano razliko v ceni drugače razmejiti na prodane količine in končno zalogo.

526 denarna sredstva obratnih sredstev

Pojem denarnih sredstev ni vedno povsem jasno ločen od pojma terjatev. Denarna sredstva, ki jih ima delovna organizacija v svoji blagajni, so vsaj navidezno nasprotje terjatev. Drugače je že z denarnimi sredstvi, ki jih ima v banki, saj bi jih mogli tolmačiti tudi s terjatvami do banke. Še spornejša utegne biti razmejitev denarnih sredstev in terjatev tedaj ko razpravljamo o čekih, menicah in drugih vrednostnih papirjih. Če le denarnih sredstev, ki jih ima delovna organizacija, ne opredelimo preozko, uvrstimo mednje:

- a) denarna sredstva v blagajni;
- b) denarna sredstva v banki;
- c) hitro vnovčljive vrednostne papirje.

Ker se delovna organizacija pri plačevanju v glavnem poslužuje žiro računa, nima potrebe po tem, da bi imela v svoji blagajni večje vsote denarja. V gotovini izplačuje le osebne dohodke, potne stroške in razne manjše račune. Zato potrebna denarna sredstva dvigne z žiro računa. Morebitne gotovinske izkupičke pa takoj vloži na svoj žiro račun.

Poleg tako imenovane glavne blagajne ima delovna organizacija še razne pomožne blagajne. Med njimi je najpogostejša poštninska (porto) blagajna, v kateri so poštné znamke in druge vrednotnice. Iz tega pa že sledi, da v blagajni niso samo čista denarna sredstva.

Žiro račun je osrednji račun denarnih sredstev, ki jih ima delovna organizacija. Nikakor pa niso vsa denarna sredstva iz obratnih sredstev, ki jih ima izven blagajne, na njenem žiro računu. Delovna organizacija ima po potrebi tudi devizni račun. Med denarna sredstva kaže dalje šteti tista na odprtih akreditivih, ki jih drugi še niso uporabili. Z akreditivi dobijo uporabniki na razpolago vsoto denarja, ki jo morejo uporabiti v predvidenem roku po lastni spodbudi, če predložijo zahtevane listine ali izpolnijo kake druge zahteve. Mnogokrat zahtevajo npr. dobavitelji v državi in tujini, da jim delovna organizacija odpre akreditive.

Z vnovčljivimi vrednostnimi papirji označujemo zlasti čeke in menice. Ček je vrednostni papir, s katerim daje izdajatelj (trasant) nalog svoji banki (trasatu), da izplača določen znesek denarja na določenem mestu označenemu uporabniku ali osebi, ki jo ta odredi (tj. remitentu). Ček je plačljiv na vpogled, in sicer v roku 8 dni od izdaje, če je mesto izdaje hkrati mesto plačila; v roku 15 dni, če sta to različni mesti v državi, ali še v daljšem roku, če je ček izdan v kaki tuji valuti. Med sredstvi upoštevamo le prejete čeke. Prav tako štejemo med sredstva le prejete menice. Menica je vrednostni papir, ki vsebuje obveznost do plačila določene vsote denarja v določenem času in na določenem kraju. Razlikujemo lastno in trasirano menico. Lastna menica ima obliko obveznice ter se z njo izdajatelj zavezuje, da bo

sam plačal menično vsoto meničnemu upravičencu. Trasirana menica (trata) ima nasprotno obliko nakaznice (asignacije) ter z njo izdajatelj (trasant) poziva trasata, da plača menično vsoto meničnemu upravičencu (remitentu). Kot vidimo, je menica po svoji gospodarski vsebini kreditni vrednostni papir, ker jo izdaja tisti, ki v danem trenutku nima denarja in išče kredit. Na tem mestu se ne bomo spuščali v vprašanja indosiranja in eskontiranja menic, čeprav ravno zaradi tega šteje menica med hitro vnovčljive vrednostne papirje. Pač pa kaže poudariti, da nas od različnih vrst menic zanima le tako imenovana blagovna menica (rimesa), ki jo izdajatelj daje prodajalcu blaga kot jamstvo za plačilo v določenem času in na določenem kraju.

Med obratna sredstva sodijo vsa sedaj obravnavana denarna sredstva po stanju v proučevanem trenutku.

527 terjatve iz obratnih sredstev

Terjatev je premoženjsko-pravno razmerje, ki sestoji iz pravice do zahtevka, da določena oseba poravnava svojo obveznost; vsaka terjatev proučevane delovne organizacije mora biti zasnovana na dokazljivi ali priznani obveznosti druge stranke. Terjatve so sredstva prehodnega značaja.

V glavnem poznamo:

- a) terjatve do kupcev;
- b) terjatve do dobaviteljev;
- c) terjatve zaradi preplačanih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka;
- č) druge terjatve.

Med obratna sredstva seveda spadajo vse te terjatve le po njihovem stanju v proučevanem trenutku.

Terjatve do kupcev se pojavljajo toliko časa, dokler kupci ne poravnajo dolžnih zneskov; lahko so pa zmanjšane tudi tako, da delovna organizacija odobri kupcem blagajniški ali kak drug popust. O dvomljivih (dubioznih) terjativah govorimo tedaj, kadar delovna organizacija sodi, da so glede poravnave negotove. Do dvomljivih terjatev pride zaradi kupčevega ugovora (reklamacije), še v večji meri pa zaradi zakasnitve s plačilom, ker je v finančnih težavah. Nekateri celo menijo, da kaže govoriti o dvomljivih terjativah, brž ko je preteklo 30 dni, odkar bi moral biti poravnani račun. Sporne terjatve so nasprotno tiste, katerih utemeljenost ali znesek izpodbija kupec, zaradi česar je nastal spor, ki ga je treba rešiti pred pristojnim rednim ali gospodarskim sodiščem ali s poravnavo. V praksi se kot sporne terjatve pojavljajo tudi takšne, ki niso v ničemer sporne, vendar se je zaradi zakasnitve dolžnika ali kakih drugih razlogov upnik moral odločiti za prisilno izterjavo. Značaj spornih terjatev imajo tudi terjatve do kupcev, ki so v postopku razpustitve (likvidacije), ker imajo drugi upniki pravico izpodbijati njihov znesek ali vrstni red poravnave. Dvomljive in sporne terjatve vstopajo med sredstva le z neskom, ki bo predvidoma izterljiv. Ta je pa mnogokrat viden šele posredno, in sicer takole:

- celotna terjatev do kupcev
- popravek vrednosti dvomljivih in spornih terjatev
- = neodpisana terjatev do kupcev

Do dobaviteljev ima delovna organizacija navadno obveznosti; terjatve do njih se pa pojavljajo v dveh primerih: zaradi predujmov, ko delovna organi-

zacija prej plača dobaviteljem kot od njih prejme naročeno blago ali storitev, kakor tudi zaradi preplačil, ko delovna organizacija plača dobaviteljem več kot bi bilo potrebno. Le v prvem primeru bo terjatvi povsem jasno sledila pričakovana materialna oblika sredstev, medtem ko v drugem primeru še ni gotovo, kako se bodo nadalje preoblikovala sredstva.

Če delovna organizacija ob končnem obračunu ugotovi, da je plačala preveč pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka, izkaže iz tega naslova prav tako terjatev. Vračilo (refundacija) preveč plačanih zneskov navadno ne povzroča posebnih težav.

Končno moremo med drugimi terjatvami naštet predujme (akontacije) po uradnem oprasku, dano varščino (kavcijo) in pologe (depozite), ki naj zagotovijo, da bo proučevana delovna organizacija izpolnila svoje obveznosti ali sprejeta pravila, terjatve do odgovornih oseb za povzročeno škodo ali primanjkljaj itd.

528 aktivne časovne razmejitve

Aktivne časovne razmejitve imajo v okviru obratnih sredstev posebno mesto. Njihovo vsebino najdemo v:

- a) nevračunanih stroških;
- b) tistih storitvah z daljšim delovanjem kot prvini poslovnega procesa, ki niso uvrščene med osnovna sredstva.

Niti v prvem niti v drugem primeru nimamo opraviti samo z izdatkom, ki še ni postal strošek; v prvem primeru je strošek že nastal, čeprav še ni vračunan, v drugem primeru stroška še ni bilo, vendar ni nujno, da je delovna organizacija iz istega naslova že imela izdatek, saj ima morda šele obveznosti. Končno za nastanek aktivnih časovnih razmejitev sploh ni potrebno, da se istočasno pojavi izdatek; stroški za velika popravila (investicijsko vzdrževanje) osnovnih sredstev so npr. na aktivnih časovnih razmejitvah prikazani že na podlagi računa in ni treba čakati šele na poravnavo računa.

Navadno pa aktivne časovne razmejitve poenostavljeno tolmačimo kar z nevračunanimi stroški. Nekateri stroški ne nastajajo enakomerno v posameznih razlomkih časa. Zato takšnih stroškov delovna organizacija ob nastanku še ne vračuna, temveč jih razmejuje, tako da bremenijo stroškovne nosilce enakomerneje iz meseca v mesec. Nekatere med letom razmejene stroške ob koncu leta v celoti pokrije, in sicer tako, da morebitni nevračunani del prikaže med izrednimi odhodki. Nekaterih med letom razmejenih stroškov pa ob koncu leta ne pokrije, temveč jih prenaša v naslednje leto, ko jih bo vračunala. Ves presežek takšnih stroškov nad vračunanimi stroški je ob koncu leta na aktivnih časovnih razmejitvah. Če delovna organizacija v naslednjem letu nadaljuje s poslovanjem, bodo takšni stroški našli svojega stroškovnega nosilca tako, da se bo končno ista vrednost spet spremenila v denarno obliko. Če bi delovna organizacija nasprotno prenehala poslovati, pa aktivnih časovnih razmejitev ne bi mogli več obravnavati med sredstvi, ker označujejo le izgubo.

Na obravnavani način delovna organizacija razmejuje npr. stroške velikih popravil osnovnih sredstev, stroške uvajanja nove proizvodnje in druge. Podobno velja za plačane zavarovalne premije, ki jih praviloma poravna za leto dni vnaprej, medtem ko jih enakomerno vračuna v vseh tistih mesecih, za katere so osnovna in obratna sredstva zavarovana. Med obratna sredstva seveda spada le presežek plačanih nad vračunanimi zneski.

Denimo, da je delovna organizacija 1. oktobra sklenila zavarovalno pogodbo in poravnala zavarovalno premijo za razdobje leta dni v znesku 12.000 din. Ta znesek vračuna postopoma, vsak mesec po 1000 din. Ker so do konca koledarskega leta samo trije meseci, bo do tedaj vračunanih 3000 din, medtem ko bo 9000 din zavarovalne premije ostalo še na aktivnih časovnih razmejtvah, da bi jih delovna organizacija vračunala v naslednjem letu.

Vprašanja za razpravo o točki 52

1. Ali so nastopajoči delovni predmeti kot prvine poslovnega procesa sestavni del obratnih sredstev? Ali so naravne snovi, energija in tuje storitve, ki nastopajo kot prvine poslovnega procesa, sestavni del obratnih sredstev? Ali material, ki je v danem trenutku sestavni del obratnih sredstev, že nastopa v vlogi delovnega predmeta?

2. S kakšno vrednostjo vstopa zaloga materiala med obratna sredstva? Kaj vključuje nabavna cena materiala? Po katerih cenah so lahko ovrednotene zaloge materiala, če se nabavne cene med letom spreminjajo? Zakaj cene materiala v zalogi ne bi smele prekoračevati tržnih cen?

3. Kaj razumemo z drobnim inventarjem? Po kakšni vrednosti je droben inventar v zalogi vključen med obratna sredstva, po kakšni vrednosti pa droben inventar v uporabi?

4. Kakšna je razlika med nedokončano proizvodnjo, polproizvodi, deli in proizvodi? Po kakšnih stroških so lahko ovrednoteni proizvodi? Kaj dosežemo s tem, če jih ovrednotimo namesto po lastni ceni kar po spremenljivih stroških? Katere stroške je mogoče upoštevati pri ovrednotenju zalog, če se stroški, ki odpadejo na proizvedeno enoto, v razdobju spreminjajo? Ali so te zaloge lahko ovrednotene po večjih stroških kot znašajo tržne cene?

5. Zakaj moramo mimo stroškov, ki se zadržujejo v nedokončani proizvodnji ali zalogi proizvodov, poznati še podatke o dohodku, ki ga vsebujejo te zaloge?

6. Ali je zaloga trgovskega blaga vključena med obratna sredstva po prodajnih ali nabavnih cenah? Kako je mogoče ugotoviti razliko v ceni, ki se nanaša na zalogo trgovskega blaga?

7. Kakšne so končne zaloge trgovske delovne organizacije v primerjavi z začetnimi, če v razdobju proda toliko kot je kupila? Ali je ocena drugačna, če zaloge osvetljujemo vrednostno, in ne količinsko?

8. Ali ima delovna organizacija vsa svoja denarna sredstva na žiro računu? Pri kateri delovni organizaciji med sredstvi upoštevamo akreditive, čeke in menice?

9. Zakaj se pojavljajo terjatve? Ali ima lahko delovna organizacija tudi terjatve do dobaviteljev? Kaj so dvomljive in kaj sporne terjatve in kako naj delovna organizacija ravna z njimi?

10. Ali predumljeni osebni dohodki, ki jih delovna organizacija ob koncu leta ne pokrije z ostvarjenim dohodkom, že nakazujejo izgubo? Katerih osebnih dohodkov pri proizvodnji delovni organizaciji ob koncu leta še ni treba pokriti z dohodkom?

11. Kaj so aktivne časovne razmejitve? Zakaj jih štejemo med sredstva in ali jih je mogoče šteti za sredstva tudi v delovni organizaciji, ki je prenehala poslovati? Kje bi se pojavili razmejeni zneski, če jih delovna organizacija ob koncu leta ne bi nameravala prenesti v naslednje leto?

12. Ali se osnovna sredstva lahko prelivajo v obratna in obratna sredstva v osnovna?

53 rezervna sredstva

Rezervna sredstva so praviloma denarna sredstva, ki jih ima delovna organizacija na posebnem računu. Ko pri delitvi dohodka povečuje rezervni sklad, mora ustrezna denarna sredstva prenesti z žiro računa na ta poseben račun. Rezervna sredstva se zmanjšujejo takrat, kadar se zmanjšuje rezervni sklad, npr. kadar je treba poravnati izgubo po sklepnem računu, neodpisano vrednost izbrisanih osnovnih sredstev in podobno. Takrat rezervna sredstva nadomestijo sicer zmanjšana poslovna sredstva. Toda med letom se morejo rezervna sredstva zmanjšati tudi samostojno, brez sočasnega zmanjšanja rezervnega sklada, in sicer:

a) kadar delovna organizacija nima na žiro računu dovolj denarja, da bi lahko plačala osebne dohodke za opravljeno delo in druge obveznosti;

b) kadar je po obdobjem obračunu finančnega izida ugotovila izgubo in so bila zaradi nje tudi zmanjšana poslovna sredstva.

V vseh teh primerih se rezervni sklad ne zmanjšuje, ker mora delovna organizacija začasno uporabljena sredstva rezervnega sklada čim preje vrniti na poseben račun.

Rezervna sredstva niso vedno po svojem znesku enaka rezervnemu skladu; od njega so manjša v dveh primerih:

a) če še niso bila izločena iz žiro računa, čeprav je bil rezervni sklad že povečan;

b) če so bila začasno vrnjena na žiro račun, medtem ko rezervni sklad ni bil zmanjšan.

V obeh primerih navsezadnje obstaja nekakšna terjatev rezervnih sredstev do poslovnih.

Vprašanja za razpravo o točki 53

1. Ali se rezervna sredstva zmanjšajo le takrat, kadar se zmanjša rezervni sklad?
2. Ali ima delovna organizacija lahko rezervna sredstva med obratnimi sredstvi?

54 sredstva skupne porabe

Sredstva skupne porabe zajemajo:

- a) sredstva skupne porabe v uporabi;
- b) sredstva skupne porabe izven uporabe;
- c) sredstva skupne porabe v pripravi;
- č) denarna sredstva skupne porabe;
- d) terjatve iz sredstev skupne porabe;
- e) finančne naložbe sredstev skupne porabe.

Predmeti in pravice, ki sestavljajo sredstva skupne porabe v uporabi, so po nazivih podobni tistim, s katerimi smo se srečali pri osnovnih sredstvih v uporabi, le da je tokrat njihov namen drugačen. Prav tako mednje štejemo tudi droben inventar. V celoto vseh sredstev skupne porabe spet vstopajo po svoji neodpisani vrednosti, ki je ugotovljena takole:

nabavna vrednost sredstev skupne porabe
— popravek vrednosti sredstev skupne porabe
= neodpisana vrednost sredstev skupne porabe

Vse, kar smo ugotovili za nabavno vrednost, popravek vrednosti in neodpisano vrednost osnovnih sredstev, velja tudi za sredstva skupne porabe. Pač pa njihov popravek vrednosti praviloma ne nastaja zaradi amortiziranja, temveč le zaradi odpisovanja; če zmanjšani vrednosti sredstev skupne porabe ne ustreza njen prenos, se seveda nujno zmanjša sam sklad skupne porabe.

Podobnosti najdemo tudi med sredstvi skupne porabe izven uporabe in v pripravi in med osnovnimi sredstvi izven uporabe in v pripravi. Pač pa v pri-

meru, ko delovna organizacija izbriše kako neuporabno sredstvo skupne porabe, ne poravna njegove neodpisane vrednosti z rezervnim skladom, temveč spet zmanjša kar sam sklad skupne porabe.

Denarna sredstva skupne porabe so na posebnem računu zbrana bodisi za temeljne namene ali za stanovanjsko gradnjo. Ker sredstva skupne porabe niso izčrpana zgolj z denarnimi sredstvi, se morejo denarna sredstva skupne porabe povečevati tudi neodvisno od povečevanja virov sredstev skupne porabe; v denarno obliko se namreč lahko preoblikujejo tudi predmeti, pravice ali terjatve iz sredstev skupne porabe. Po drugi strani se denarna sredstva skupne porabe ne zmanjšujejo le tedaj, ko se zmanjšuje sklad skupne porabe. Zmanjšujejo se tudi tedaj, ko se preoblikujejo v kak predmet, pravico ali terjatev iz sredstev skupne porabe. Prav tako je mogoče denarna sredstva skupne porabe posoditi poslovnim sredstvom, tj. vrniti na žiro račun.

Terjatve iz sredstev skupne porabe se v glavnem pojavljajo iz dveh razlogov: zaradi danih predumov dobaviteljem predmetov in pravic iz sredstev skupne porabe ali zaradi izstavljenih računov kupcem predmetov in pravic iz sredstev skupne porabe. V prvem primeru terjatvam sledijo sredstva skupne porabe v uporabi, v drugem primeru pa denarna sredstva skupne porabe.

Finančne naložbe sredstev skupne porabe pa zajemajo zlasti delavcem dane kredite za stanovanjsko gradnjo.

Vprašanja za razpravo o točki 54

1. Ali sredstva skupne porabe sestavljajo le denarna sredstva?
2. Ali se denarna sredstva skupne porabe zmanjšajo le tedaj, kadar se zmanjša sklad skupne porabe in povečuje le tedaj, kadar se povečuje sklad skupne porabe?
3. Ali ima delovna organizacija lahko denarna sredstva skupne porabe med obratnimi sredstvi?

55 načrtovanje sredstev

Če nam knjigovodstvo daje odgovor na vprašanje, kakšna sredstva delovna organizacija ima, nam mora načrtovanje odgovoriti na vprašanje, kakšna sredstva bo imela. Če so osnovna sredstva, obratna sredstva, rezervna sredstva in sredstva skupne porabe opredeljena po stanju v kakem trenutku, moramo to upoštevati tudi pri njihovem načrtovanju. Vprašanje je samo, katero njihovo prihodnje stanje načrtujemo: stanje ob koncu leta, ob koncu tromesečja, ob koncu meseca ali v kakem drugem času. Morda povsem zadošča, če npr. načrtujemo stanje osnovnih sredstev ob koncu leta; v tem primeru se sprašujemo, kakšno bo tedaj glede na nakup, brezplačen prevzem, prodajo, brezplačno oddajo in izbris stanje njihove nabavne vrednosti, kakšno bo glede na amortiziranje in odpisovanje stanje njihovega popravka vrednosti in neodpisane vrednosti, kakšno bo stanje denarnih sredstev iz okvira osnovnih sredstev, z njimi povezanih terjatev, a tudi finančnih naložb poslovnih sredstev. Drugače je navadno z obratnimi sredstvi. Pri teh nas ne zanima toliko načrtovano stanje ob koncu leta kot povprečno načrtovano stanje med letom.

Knjigovodstvo nam seveda ne nudi samo podatkov o stanju sredstev v določenem trenutku, temveč tudi o njihovem gibanju med različnimi trenutki. Zato se niti pri načrtovanju ne smemo zadrževati samo pri stanju sredstev v kakem prihodnjem trenutku. Načrtovati je treba tudi njihovo gibanje. Pravzaprav je načrtovano končno stanje sredstev ravno posledica njihovega gibanja od začetka do konca načrtovalnega razdobja. Pri osnovnih sredstvih

npr. lahko načrtujemo njihov nakup, prodajo ali izbris, a tudi njihove odpise. Pri obratnih sredstvih lahko podobno načrtujemo njihovo spreminjanje ali vsaj skupno povečanje ali zmanjšanje v načrtovalnem razdobju.

Medtem ko so ta izhodišča logična in jasna, je zanimivo, da v praksi in literaturi navadno najdemo pri osnovnih sredstvih le predračune amortizacije in investicijske načrte, medtem ko najdemo pri obratnih sredstvih le tako imenovane izračune potrebnih obratnih sredstev. Načrtovanje je torej pri osnovnih sredstvih omejeno na njihovo gibanje, pri obratnih sredstvih pa na njihovo povprečno stanje. Res so te smeri načrtovanja v dani zvezi najbolj pomembne, vendar ne smemo pozabiti na smiselni okvir, ki smo ga postavili na začetku sedanjih razglabljanj.

Obseg našega dela dopušča le splošni vpogled v načrtovanje sredstev. Podrobneje si ga bomo ogledali le pri obratnih sredstvih, medtem ko naj za druga sredstva zadošča ugotovitev, da je njihov načrtovani znesek ob koncu razdobja odvisen od njihovega začetnega zneska, načrtovanega povečanja in načrtovanega zmanjšanja.

Omenili smo že, da se ugotavljajo potrebna obratna sredstva v načrtovalnem razdobju glede na tedanje naloge delovne organizacije. Takoj pa naj pripomnimo, da se tako imenovano ugotavljanje potrebnih obratnih sredstev ne konča z načrtovanim obsegom obratnih sredstev, temveč z načrtovanim obsegom njihovih stalnih virov. Brž ko razlikujemo sredstva od njihovih virov, seveda ne moremo govoriti o potrebnih obratnih sredstvih kot o razliki med skupnimi obratnimi sredstvi in obveznostmi do dobaviteljev (hkrati z nekaterimi drugimi občasnimi viri obratnih sredstev). Vprašanje, ali ima delovna organizacija npr. obveznosti do dobaviteljev, prav nič ne vpliva na vprašanje, kakšna so njena obratna sredstva. Zato se moramo tudi pri načrtovanju obratnih sredstev zadržati kar na njihovih pojavnih oblikah, medtem ko vprašanje njihovega kritja prepuščamo načrtovanju virov obratnih sredstev.

Pri načrtovanju obratnih sredstev pravzaprav iščemo njihov povprečen znesek v načrtovalnem razdobju, ne pa njihov znesek ob koncu tega razdobja. Na povprečen znesek obratnih sredstev v razdobju seveda vplivajo tedaj načrtovane naloge. Zato literatura mnogokrat navaja načrtovanje obratnih sredstev kar na podlagi letnega proizvodnega načrta, izraženega npr. v vsoti lastnih cen po posameznih vrstah učinkov, ter na podlagi predvidenega trajanja poslovnega procesa pri posameznih vrstah učinkov. Vendar se srečujemo s težavami, če želimo točno ugotoviti, koliko dni traja poslovni proces pri vsaki vrsti učinka, tj. koliko dni je potrebnih od nakupa materiala in drugih prvin proizvodnega procesa do prodaje posamezne vrste učinka.

Po drugi strani takšno načrtovanje obratnih sredstev ni dovolj natančno, ker izhaja iz domneve, da je njihovo gibanje odvisno samo od izbrane sestave dejavnosti. Prav tako tudi ne nudi vpogleda v sestavo obratnih sredstev po njihovih pojavnih oblikah. Zato je pri načrtovanju obratnih sredstev bolje izhajati iz posameznih pojavnih oblik obratnih sredstev in njihovega koeficienta obračanja.

Vzemimo, da so obratna sredstva v načelu sestavljena iz naslednjih skupin:

- a) material in droben inventar;
- b) nedokončana proizvodnja;
- c) proizvodi (trgovsko blago);
- č) denarna sredstva obratnih sredstev;
- d) terjatve iz obratnih sredstev;
- e) aktivne časovne razmejitve.

Kako načrtovati njihov povprečni znesek, če je poznan letni proizvodni načrt (ali v trgovini prodajni načrt) po posameznih vrstah proizvodov (ali trgovskega blaga)?

Z letnim proizvodnim načrtom sta vsekakor povezana predračun stroškov in prodajni načrt. Denimo, da sta oba sestavljena tako, da so podatki znani za vsako vrsto proizvodov posebej. V predračunu stroškov je npr. za vsako vrsto proizvodov poznano tudi, kakšni stroški posamezne vrste so zanj potrebni. Načrtovana obratna sredstva pa seveda ne bodo enaka načrtovanim stroškom, temveč bodo od njih praviloma precej manjša. Načrtovana obratna sredstva bodo tem manjša, čim več zaporednih procesov bo obsegala načrtovana proizvodnja in čim krajša bo dolžina posameznega proizvodnega ali poslovnega procesa.

Oglejmo si najprej načrtovanje povprečnih zalog materiala in drobnega inventarja, pri čemer nas ne zanimajo količine, temveč nabavna vrednost, s katero vstopajo v okvir načrtovanih obratnih sredstev! Letni predračun stroškov, ki sledi proizvodnemu načrtu, med drugim prikazuje, kolikšni bodo stroški posamezne vrste materiala. Ta podatek lahko prevedemo v podatek o nabavni vrednosti povprečne zaloge materiala šele s koeficientom obračanja, ki je v zvezi s to nalogo. Izračunamo ga tako, da v preteklem razdobju primerjamo porabljeno količino danega materiala, preračunano po nabavnih cenah, z njegovo povprečno zalogo, preračunano po nabavnih cenah. Če nato načrtovane stroške dane vrste materiala delimo s koeficientom obračanja njegove zaloge, ugotovimo nabavno vrednost njegove povprečne zaloge, ki bo potrebna, da bi delovna organizacija izvedla postavljeni proizvodni načrt. Ker imajo različne vrste materiala različne koeficiente obračanja zalog, je seveda za vsako izmed njih potreben ločen izračun nabavne vrednosti povprečne zaloge, s katero vstopa v načrtovani znesek obratnih sredstev. Isto velja za droben inventar. Čim več podrobnosti bo upoštevanih pri izračunu, tem bolj stvaren bo načrtovani znesek povprečne zaloge materiala. Zato ne kaže zanemariti niti vprašanja, ali je npr. koeficient obračanja pri posamezni vrsti materiala v preteklosti nesorazmerno majhen zaradi kakih notranjih ali zunanjih motenj, ki jih ni treba upoštevati v načrtovalnem razdobju.

Naslednja pojavna oblika obratnih sredstev je nedokončana proizvodnja. Letni predračun stroškov med drugim prikazuje tudi, kolikšni bodo stroški posamezne vrste proizvoda ali bolje, stroški, ki odpadejo na proizvode, dokončane v načrtovalnem razdobju. Po drugi strani vemo, kakšno je bilo v preteklem razdobju razmerje med tedaj dokončano proizvodnjo te vrste proizvoda, obračunano npr. po lastni ceni, in med tedanjim povprečnim stanjem nedokončane proizvodnje te vrste proizvoda, obračunanim spet po lastni ceni; to razmerje je istovetno s koeficientom obračanja nedokončane proizvodnje pri proučevani vrsti proizvoda. Če pri vsaki vrsti proizvoda delimo načrtovano vrednost v načrtovalnem razdobju dokončane proizvodnje s koeficientom obračanja njegove nedokončane proizvodnje, dobimo povprečno stanje njegove nedokončane proizvodnje v tem razdobju. Vsota takšnih podatkov za vse vrste proizvodov nam nakazuje obratna sredstva, ki se bodo v tem razdobju povprečno zadrževala v obliki nedokončane proizvodnje, ob domnevi seveda, da bodo tedaj še vedno veljavni isti koeficienti obračanja nedokončane proizvodnje.

Podoben postopek je potreben pri načrtovanju povprečne zaloge proizvodov, ki npr. po svoji lastni ceni vstopajo v načrtovana obratna sredstva. Sedaj posebej za vsako vrsto delimo lastno ceno v načrtovalnem razdobju prodanih proizvodov s koeficientom obračanja njihovih zalog, kajti koeficient je dobljen ob primerjavi v preteklem razdobju prodanih proizvodov, obračunanih po lastni ceni, z njihovo tedanjo povprečno zalogo, spet obračunano po lastni ceni. Nato seštejemo vrednost načrtovanih zalog vseh vrst proizvodov.

Literatura pri načrtovanju obratnih sredstev upošteva poleg povprečne zaloge materiala (in drobnega inventarja), nedokončane proizvodnje in proizvodov navadno samo še povprečni znesek terjatev do kupcev. Čeprav se včasih srečamo s stališčem, da je pri načrtovanju obratnih sredstev treba upoštevati terjatve po lastnih cenah proizvodov, jih bomo pri naših izvajanjih upoštevali po prodajnih cenah, saj se v tem znesku dejansko pojavljajo. Vendar skladno z dosedanjim izvajanjem ne ugotovimo povprečnega stanja terjatev do kupcev tako, da bi načrtovane redne prihodke delili s koeficientom obračanja terjatev do kupcev, temveč da načrtovani prejeti iztržek delimo s koeficientom obračanja terjatev do kupcev; ta koeficient je namreč opredeljen spet kot razmerje med terjatvami, ki so jih kupci v preteklem razdobju poravnali, in med tedanjim povprečnim stanjem terjatev do njih.

Toda do sedaj še nismo izčrpali vseh pojavnih oblik obratnih sredstev. Pri vsaki delovni organizaciji se med obratnim sredstvi pojavljajo še denarna sredstva, druge terjatve izven tistih do kupcev, kakor tudi aktivne časovne razmejitev. Če bi jih pri načrtovanju obratnih sredstev zanemarili, bi pač bil njihov načrtovani znesek nepopoln in bi ga praksa zaničkala. Dejstvo, da literatura navadno ostaja kar pri sedaj obravnavanih pojavnih oblikah obratnih sredstev, je pač treba pripisati temu, da ne obravnava načrtovanja obratnih sredstev, temveč le iskanje tako imenovanih potrebnih obratnih sredstev z vidika njihovega kritja s stalnimi viri sredstev. Pri načrtovanju obratnih sredstev pa nasprotno moramo dosedanje načrtovane postavke dopolniti s preostalimi pojavnimi oblikami obratnih sredstev, za katere na splošno lahko ugotovimo, da niso tako odvisne od gibanja proizvodnje in prodaje kot od raznih drugih motivov. Med denarnimi sredstvi obratnih sredstev se bodo npr. pojavljala tudi amortizacijska sredstva. To pa že spet nakazuje nujnost povezave med načrtovanjem obratnih sredstev in vrednostnim načrtovanjem osnovnih sredstev, a tudi povezano z načrtovanjem virov sredstev.

Vprašanja za razpravo o točki 55

1. Ali pri načrtovanju osnovnih in obratnih sredstev načrtujemo njihovo stanje ali njihovo gibanje?
2. Zakaj so načrtovana obratna sredstva praviloma manjša od načrtovanih stroškov? Kako pri vsaki pojavnosti obliki obratnih sredstev z ustreznim koeficientom obračanja ugotovimo načrtovani znesek?

6 viri sredstev

60 viri sredstev in njihove vrste

600 viri sredstev kot izraz kritja sredstev

V poglavju 5 smo opredelili sredstva kot tisto, kar delovna organizacija v proučevanem trenutku ima, ali bolje, kot tisto, na kar se tedaj nanaša pravica do upravljanja. Sredstva smo tolmačili s premoženjem, ki ima v proučevanem trenutku prav različne pojavne oblike, a jih že v naslednjem trenutku utegne spremeniti.

Na vsa tako opredeljena sredstva bomo sedaj pogledali še z drugega vidika: ali so obremenjena s kakimi obveznostmi ali so nasprotno brez takšne obremenitve. V prvem primeru bo delovna organizacija morala prej ali slej sredstva vrniti; v drugem primeru jih ne bo treba vrniti. Brž ko se sprašujemo, ali so sredstva obremenjena s kakimi obveznostmi in torej vračljiva, ali nasprotno niso obremenjena z nobenimi obveznostmi in torej niso vračljiva, dejansko raziskujemo njihove vire. Viri sredstev so potemtakem izraz pripadnosti sredstev, izraz njihovega kritja. V tem smislu jih delimo navadno na:

a) lastne vire sredstev in

b) tuje vire sredstev.

Lastni viri sredstev pa pri samoupravnih delovnih organizacijah nimajo istega značaja kot pri zasebnih podjetjih, kajti zrcalijo družbeno lastnino, ki je neposredno poverjena v upravljanje, ni pa lastnina same delovne organizacije. Zato je v takšnih razmerah vire sredstev bolje razdeliti na:

a) trajne vire sredstev in

b) občasne vire sredstev.

Trajne vire sredstev sestavljajo v glavnem skladi, občasne vire sredstev pa krediti in razne druge obveznosti.

Viri sredstev so torej le izraz kritja samih sredstev. Brž ko smo sredstva opredelili kot tisto, kar v proučevanem trenutku delovna organizacija ima ali na kar se razširja pravica do upravljanja, moramo tudi vire sredstev opredeliti z njihovim stanjem. Poslovni sklad kot vir sredstev je npr. opredeljen le s stanjem v proučevanem trenutku; podobno katerikoli kredit. S tem pa seveda še ni rečeno, da pri virih sredstev ne zasledujemo njihovega gibanja. Ne spreminja se samo znesek sredstev skupaj z njihovimi pojavnimi oblikami; spreminja se tudi znesek virov sredstev skupaj z njihovimi različnimi vrstami. Toda če se vprašamo, kakšne vire sredstev delovna organizacija ima, mislimo izključno na njihovo stanje v proučevanem trenutku.

Če so torej viri sredstev le izraz kritja samih sredstev, je povsem razumljivo, da se pri financiranju ne srečujemo samo s sredstvi, temveč tudi z viri

sredstev. Financiranje je dejavnost, ki se ukvarja s priskrbovanjem, preoblikovanjem in vračanjem sredstev. Zato si sedaj oglejmo, v kakšnem smislu imamo pri njem opravka z viri sredstev.

601 priskrbovanje sredstev z vidika virov sredstev

Začetna sredstva dobi delovna organizacija ob ustanovitvi; praviloma je njihov vir kredit, lahko je pa tudi preneseni poslovni sklad. Kasneje si jih v glavnem povečuje tako, da ob prodaji dosega dobiček ali da najema nove kredite. Včasih si povečuje sredstva kar tako, da ne poravnava obveznosti iz poslovnih razmerij.

Priskrbovanje sredstev je torej vedno povezano z nastajanjem novega vira sredstev. Oglejmo si podrobneje ta razmerja!

Novo ustanovljena delovna organizacija praviloma računa z začetnimi sredstvi le s pogojem, da jih bo v dogovorjenem roku vrnila; hkrati z začetnimi sredstvi v denarni obliki nastopa kredit kot njihov vir. Obstaja pa tudi možnost, da dobi že ob svoji ustanovitvi kaka osnovna sredstva kar z brezplačnim prenosom; v tem primeru se kot vir njihove neodpisane vrednosti pojavi preneseni poslovni sklad.

Obe možnosti za povečanje sredstev najdemo tudi pri kasnejšem poslovanju. Pojavljajo se pa še nove.

Ko delovna organizacija proda svoje učinke, dobi zanje praviloma več, kot znašajo njihovi stroški. Za presežek nad stroški prodanih učinkov se povečujejo sredstva; vir povečanih sredstev je najprej nerazdeljeni dobiček, dokončno ga je pa mogoče ugotoviti šele, ko proučimo delitev dohodka. Ker so pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka skupno z vračunanimi osebnimi dohodki sestavni del stroškov, se kot dodatni vir sredstev pri delitvi dohodka pojavljajo le dodatne obveznosti do delavcev, do skupnosti in povečanje lastnih skladov.

Skladi pa navadno niso zadosten vir sredstev. Delovna organizacija potrebuje več sredstev kot ima skladov. Zaradi tega se mora poslužiti dodatnih kreditov, ki ji prej zagotovijo dodatna sredstva kot jih zasluži sama s svojim poslovanjem. Delovna organizacija v takem primeru najprej dobi potrebna sredstva, nato med drugim z njihovo pomočjo povečuje sklade, ti pa na določeni stopnji omogočajo nadomestitev prvotnih kreditov kot virov sredstev. Seveda včasih vrača kredite tudi iz amortizacijskih sredstev.

Kreditni so dolgoročni ali kratkoročni. Z dolgoročnimi krediti pride delovna organizacija do osnovnih sredstev in tistega dela obratnih sredstev, ki ga trajno potrebuje pri poslovanju. Kratkoročni krediti so nasprotno namenjeni dopolnjevanju obratnih sredstev in premostitvi začasnih težav, npr. pri uvozu, izvozu ali sezonskih delih.

Druge obveznosti med viri sredstev imajo le prehoden značaj. To velja za obveznosti do dobaviteljev, skupnosti, delavcev in podobno.

602 preoblikovanje sredstev z vidika virov sredstev

V točki 501 smo že obravnavali preoblikovanje sredstev. Pri tem smo se omejevali na poslovna sredstva v ožjem smislu. Ugotovili smo, da se sredstva stalno preoblikujejo od izhodiščne do končne denarne oblike.

Glede na oddaljenost sredstev od njihove denarne oblike govorimo o njihovi vnovčljivosti (likvidnosti). Denarno obliko že imajo gotovina in denarna sredstva na raznih računih, medtem ko med sredstva s takojšnjo vnovčljivostjo štejemo še čeke in menice, ki jih je mogoče takoj spremeniti v denar. Druga sredstva imajo kratkoročno ali dolgoročno vnovčljivost, odvisno od tega, kdaj jih je mogoče spremeniti v denar. V načelu so npr. terjatve do kupcev bolj vnovčljive kot zaloga proizvodov in zaloga proizvodov bolj kot nedokončana proizvodnja. Vendar obstajajo tudi nasprotni primeri. Če je prejšnji kupec *slab plačnik, bo morda delovna organizacija prej prišla do denarnih sredstev s prodajo zaloge proizvodov, kakor z izterjavo stare terjatve. Če so proizvodi na zalogi zastareli, bo morda prej uspela dokončati, prodati in vnovčiti svojo za enkrat še nedokončano proizvodnjo, kot staro zalogo proizvodov. Končno govorimo o nevnovčljivih ali zamrznjenih sredstvih tedaj, če jih sploh ni mogoče spremeniti v denar; naj navedemo neuporaben material, neuporabne proizvode ali neizterljive terjatve. Takšna sredstva pa pravzaprav sploh niso več sredstva in jih kaže odpisati.

Preoblikovanje sredstev nima neposrednega vpliva na vire sredstev; spremenjajo se le sredstva iz ene oblike v drugo. Presežek končnih sredstev pa že izstopa iz okvira preoblikovanja sredstev. Medtem ko samo preoblikovanje sredstev ne vpliva neposredno na vire sredstev, ima preoblikovanje virov sredstev mnogokrat vpliv na sama sredstva. Dolgoročni krediti se npr. po delih stalno spreminjajo v takojšnje obveznosti. Z druge strani je tudi mogoče kak kratkoročnejši kredit z dodatno pogodbo spremeniti v dolgoročen kredit. Takšno preoblikovanje virov sredstev pa v končni stopnji le spreminja roke, v katerih mora delovna organizacija računati z vračanjem sredstev oziroma zmanjšuje določeno vrsto sredstev ob istočasnem povečanju druge vrste sredstev.

603 vračanje sredstev z vidika virov sredstev

Naloga financiranja ni samo, da skrbi za potrebna sredstva in za njihovo primerno preoblikovanje, temveč tudi, da skrbi za njihovo pravočasno vračanje. Vse kredite mora delovna organizacija ob postavljenem roku vrniti in vse obveznosti poravnati; razlikuje se le rok vračila. Pri dolgoročnih in kratkoročnih kreditih je rok vračila dogovorjen v pogodbi z banko. Pri obveznostih do dobaviteljev, delavcev, skupnosti ali pri drugih obveznostih rok plačila navadno ni dogovorjen v pogodbi. Obveznosti do skupnosti in nekatere druge obveznosti morajo biti poravnane v predpisanih rokih, obveznosti do dobaviteljev in delavcev pa v rokih, ki jih določa poslovna praksa. Če delovna organizacija ne poravna pravočasno svojih obveznosti do dobaviteljev, je lahko poklicana pred gospodarsko sodišče.

Dolgoročne kredite vrača delovna organizacija v letnih ali polletnih obrokih. Hkrati z zapadlim delom kredita poravna tudi obresti od kredita. Oba sestavna dela skupaj označujemo z izrazom letnina (anuiteta). Letnine so izračunane tako, da so v vseh letih, za katera je bil dan kredit, enake. Njihova notranja razdelitev na vračilo kredita in obresti se pa razlikuje iz leta v leto. V kasnejših letih je nevrnjeni kredit manjši, zato so tudi obresti od njega manjše. To pomeni, da se v letninah postopoma zmanjšujejo obresti in povečuje kreditni obrok.

O vračanju sredstev pa ne govorimo samo tedaj, kadar delovna organizacija vrne del kredita, temveč tudi, kadar poravna obresti, povezane s kreditom. Te obresti se namreč pojavijo ob določenih rokih kot dodatna obveznost do dajalca kredita.

Vsako vračanje kredita ali poravnavanje obveznosti pomeni vračanje sredstev, ali z drugimi besedami, zmanjšanje sredstev, skupaj z viri sredstev. To velja tudi za poravnavanje obveznosti do dobaviteljev, delavcev ali skupnosti.

Glede na rok, v katerem delovna organizacija začne vračati sredstva, razlikujemo zapadlost virov sredstev ali obveznosti. V tem smislu razlikujemo takojšnje obveznosti, kratkoročne in dolgoročne obveznosti. Iz prejšnjih izvajanj že sledi, da dolgoročni krediti kot celota ne zapadejo šele v dolgem roku; dolgoročni krediti se v vsakem obračunskem razdobju po svojih delih spreminjajo v povsem kratkoročne ali v takojšnje obveznosti. Obveznosti do dobaviteljev, skupnosti, delavcev in druge obveznosti pa imajo vedno takojšnjo ali zelo kratkoročno zapadlost. Viri sredstev, ki nikoli ne zapadejo, so pravzaprav le skladi. Vendar moramo tudi pri njih razlikovati med poslovnim skladom, ki se v načelu ne sme zmanjševati, ter med skladom skupne porabe, ki ga delovna organizacija sme zmanjševati.

604 vrste virov sredstev

Ko smo pojasnjevali pojem virov sredstev smo že navedli, da razlikujemo trajne in občasne vire sredstev. Vendar nas sedaj zanimajo takšne njihove vrste, ki ustrezajo temeljnim vrstam sredstev. Ker poznamo osnovna sredstva, obratna sredstva, rezervna sredstva in sredstva skupne porabe, lahko tudi vire sredstev poiščemo ločeno za vsako temeljno vrsto sredstev.

Z izjemo rezervnih sredstev najdemo pri vseh drugih temeljnih vrstah sredstev tako njihove trajne kot občasne vire. Toda ker so viri osnovnih in obratnih sredstev v mnogočem skupni, jih bomo tudi pri nadaljnjih izvajanjih tako obravnavali.

Med vire poslovnih sredstev sodijo v glavnem:

- a) poslovni sklad; TRAJNI VIR
- b) naložbe drugih delovnih organizacij v skupno poslovanje;
- c) dolgoročni krediti; OBČASNI
- č) kratkoročni krediti;
- d) tekoče obveznosti;
- e) pasivne časovne razmejitve.

Med trajne vire poslovnih sredstev je od tega mogoče šteti poslovni sklad (pod a) in naložbe drugih delovnih organizacij v skupno poslovanje (pod b). Med občasne vire poslovnih sredstev sodijo dolgoročni krediti (pod c), kratkoročni krediti (pod č), tekoče obveznosti (pod d) in pasivne časovne razmejitve (pod e). Toda naložbe drugih delovnih organizacij v skupno poslovanje so zvezane s skupnim doseganjem kakega gospodarskega cilja in ni nujno, da bi bile časovno neomejene. Navsezadnje pa v nekaterih primerih niti poslovnemu skladu ne bi bilo mogoče pripisati trajnosti, saj ga delovna organizacija morda deloma zmanjša ob prenosu na kako drugo delovno organizacijo hkrati z osnovnimi sredstvi. Vendar je načelno v teh primerih še vedno mogoče govoriti o trajnih virih sredstev, saj se bistveno razlikujejo od tistih, ki smo jih označili kot občasne.

Delitev virov poslovnih sredstev na dolgoročne in kratkoročne je nekoliko drugačna. Med dolgoročne vire poslovnih sredstev je mogoče všteti vse

tiste, ki smo jih označili kot trajne, poleg njih pa še dolgoročne kredite (pod c). Nasprotno spadajo med kratkoročne vire sredstev vsi tisti, ki smo jih označili kot občasne, z izjemo dolgoročnih kreditov (pod c).

Delitev virov poslovnih sredstev na lastne in tuje se prav tako razlikuje od obeh zgornjih delitev. Res je o lastnih virih poslovnih sredstev zaradi posebnega družbenega značaja poslovnega sklada nekoliko težje govoriti. V glavnem so lastni viri isti kot trajni viri, vendar moramo šteti mednje v nekaterih primerih tudi pasivne časovne razmejitev (pod e). Nasprotno so tuji viri sredstev očitneje vsi tisti, ki smo jih označili kot občasne, vendar brez celote pasivnih časovnih razmejitev (pod e).

Če vire poslovnih sredstev proučujemo med letom, se končno med njimi utegne pojaviti še

f) nerazdeljeni dobiček.

Med viri rezervnih sredstev najdemo samo rezervni sklad.

Med vire sredstev skupne porabe pa sodijo:

- a) sklad skupne porabe;
- b) krediti za sredstva skupne porabe;
- c) tekoče obveznosti iz sredstev skupne porabe.

Kot trajni vir sredstev skupne porabe je mogoče šteti le sklad skupne porabe (pod a), ki pa nima povsem istega značaja kot npr. poslovni sklad, saj se v mnogih primerih zmanjšuje hkrati s sredstvi skupne porabe. Druga dva vira (pod b in c) sta občasna. Kot dolgoročni vir sredstev skupne porabe se poleg sklada skupne porabe utegne pojavljati tudi kak dolgoročni kredit (pod b), medtem ko so drugi viri kratkoročni. Delitev na lastne in tuje vire pa povsem ustreza delitvi na trajne in občasne vire.

605 razmerje med sredstvi in viri sredstev

V načelu morajo biti celotna sredstva enaka celotnim virom sredstev, saj viri sredstev le povedo, ali so v proučevanem trenutku obstoječa sredstva pridobljena s kako obveznostjo in s kakšno. Izjemo od tega pravila najdemo le v primeru neporavnane izgube. Neporavnana izguba je namreč primanjkljaj sredstev v primerjavi z obstoječimi viri sredstev. Zato šele celotna sredstva skupno z neporavnano izgubo dajejo isti znesek kot celotni viri sredstev. Vendar je takšen primer redek in ga lahko pri nadaljnjih izvajanjih zaradi poenostavitve zanemarimo.

S tem pa še ni rečeno, da so tudi poslovna sredstva vedno enaka njihovim normalnim virom, kajti v okviru žiro računa morejo biti v proučevanem trenutku še denarna sredstva, ki sicer pripadajo rezervnim sredstvom ali sredstvom skupne porabe. V takšnem primeru bi bila poslovna sredstva večja od njihovih normalnih virov. Hkrati pa bi bila rezervna sredstva manjša od rezervnega sklada in sredstva skupne porabe manjša od virov sredstev skupne porabe. To pomeni, da bi imela rezervna sredstva in sredstva skupne porabe nekakšno terjatev do poslovnih sredstev, med viri poslovnih sredstev pa bi našli nekakšno obveznost do rezervnih sredstev in sredstev skupne porabe. Vendar takšne terjatve in obveznosti v knjigovodstvu niso posebej prikazane; zato jih dojemamo le v razliki med katerokoli temeljno vrsto sredstev in njihovimi viri.

Vprašanja za razpravo o točki 60

1. Kaj razumemo z viri sredstev? Ali so viri sredstev opredeljeni po stanju v nekem trenutku ali po gibanju v nekem razdobju?
2. Kaj je vir začetnih sredstev samoupravne delovne organizacije? Kako si kasneje delovna organizacija povečuje svoja sredstva in kaj nastopa kot njihov vir?
3. Ali se lahko preoblikujejo tudi viri sredstev in kakšen vpliv ima takšno preoblikovanje na sredstva?
4. Kateri viri sredstev nimajo trajnega značaja? V kakšni zvezi s sredstvi je vračanje kreditov ali poravnavanje obveznosti? Kateri viri sredstev nikoli ne zapadejo?
5. Kaj v proučevanem trenutku nastopa kot vir osnovnih sredstev, obratnih sredstev, rezervnih sredstev in sredstev skupne porabe? Ali so celotna sredstva lahko manjša od virov sredstev? Ali so osnovna in obratna sredstva lahko večja od njihovih normalnih virov?

61 viri poslovnih sredstev

610 poslovni sklad

Poslovni sklad je v glavnem za normalne potrebe pri poslovanju zadržani dobiček.

Poslovni sklad nikakor ni istoveten s poslovnimi sredstvi, tj. z osnovnimi in obratnimi sredstvi, kajti viri sredstev niso istovetni s sredstvi. A tudi po svojem znesku poslovni sklad ni enak osnovnim in obratnim sredstvom, saj med njihovimi viri vedno najdemo npr. kredite in druge obveznosti. Poslovni sklad je torej praviloma manjši od osnovnih in obratnih sredstev. In še več. Medtem ko si ne moremo zamisliti delovne organizacije brez osnovnih in obratnih sredstev, si jo lahko zamislimo brez poslovnega sklada. Novo ustanovljena delovna organizacija prične poslovati brez poslovnega sklada, kajti tega oblikuje največkrat šele pri delitvi dohodka; izjemen primer je, če ob svoji ustanovitvi prejme brezplačno osnovna sredstva od kake druge delovne organizacije.

Vlogo poslovnega sklada včasih primerjamo z vlogo delniške glavnice (kapitla) pri delniških družbah v zahodnem svetu. Toda delniška družba ima že od začetka delniško glavnico kot lasten vir sredstev, ki ga ni treba vračati, medtem ko naše delovne organizacije ob svoji ustanovitvi praviloma računajo le s krediti, ki jih morajo vrniti, in sicer največkrat že v nekaj letih. To seveda ob drugih nespremenjenih okoliščinah bistveno vpliva na prodajne cene učinkov, ki morajo nujno vključevati večji dobiček, da bi bilo mogoče oblikovati poslovni sklad. Po načinu oblikovanja bi zato bilo bolje primerjati poslovni sklad naših delovnih organizacij s tistim dobičkom, ki ni razdeljen med delničarje, temveč nastopa kot samostojni lastni vir sredstev delniške družbe.

Če se že poslovni sklad najpogosteje povečuje ob delitvi dohodka, pa takšen način povečevanja nikakor ni edini. Poslovni sklad se povečuje:

- a) za del dohodka, ki je ob sklepnem računu razporejen v poslovni sklad;
- b) za morebitne podpore (dotacije), ki so namenjene povečanju poslovnega sklada;
- c) za neodpisano vrednost brezplačno prejetih osnovnih sredstev;
- č) za presežek izkupička za prodana osnovna sredstva preko njihove neodpisane vrednosti in morebitnih stroškov razstavljanja (demontaže);

- d) za presežek prejete najemnine nad stroški amortizacije, obresti in zavarovalnih premij pri ustreznih osnovnih sredstvih;
 - e) za neodpisano vrednost ugotovljenega presežka osnovnih sredstev;
 - f) za povečanje neodpisane vrednosti osnovnih sredstev ob njihovem ponovnem ovrednotenju;
 - g) za povečanje vrednosti zalog ob splošnih spremembah cen, če to posebej zahtevajo predpisi;
- itd.

Povečanja poslovnega sklada od b) dalje so izvedena mimo ugotavljanja celotnega prihodka in delitve dohodka, vendar so manj pomembna kot povečanje pod a), ki je temeljno.

Poslovni sklad se ne sme zmanjšati, razen v naslednjih dveh primerih:

- a) za neodpisano vrednost brezplačno odstopljenih osnovnih sredstev drugim delovnim organizacijam;
- b) za letne popravke vrednosti pri tistih osnovnih sredstvih, pri katerih v smislu predpisov ni treba obračunavati amortizacije.

Da se poslovni sklad ne bi zmanjšal, ko delovna organizacija izbriše kako osnovno sredstvo, ki ima še neodpisano vrednost, mora takšno njegovo vrednost poravnati z rezervnim skladom. Prav tako mora z rezervnim skladom in na druge že obravnavane načine najprej poravnati izgubo.

Na znesek poslovnega sklada torej ne vplivajo vse spremembe pojavnih oblik poslovnih sredstev. Poslovni sklad se spreminja le tedaj, kadar se tista poslovna sredstva, ki imajo v njem svoj vir, povečujejo ali zmanjšujejo. Prav tako se poslovni sklad ne spremeni, kadar delovna organizacija prejme ali vrača kak kredit za poslovna sredstva; poslovna sredstva, do katerih je prišlo s krediti, nimajo svojega vira v poslovnem skladu.

611 naložbe drugih delovnih organizacij v skupno poslovanje

Naložbe drugih delovnih organizacij v skupno poslovanje so se kot poseben možen vir poslovnih sredstev pojavile šele nedavno. Do takrat so druge delovne organizacije mogle dati proučevani le kredite. To pomeni, da niso bile neposredno vključene v doseganje skupnih gospodarskih ciljev s skupnim tveganjem; krediti tudi niso imeli trajnega značaja. Povsem drugače je z naložbami. Res je, da naložbe v skupno poslovanje niso nujno časovno neomejene, vendar jih druga delovna organizacija pogodbeno lahko zadrži, dokler obstajajo skupni gospodarski cilji. Zanje druga delovna organizacija ne prejema vnaprej dogovorjenih obresti, temveč je udeležena pri dobičku. To pomeni, da prevzema tudi tveganje. Zato ji ni vseeno, kako poteka skupno poslovanje.

Z naložbami v skupno poslovanje se lahko pojavijo tako druge domače kot tuje delovne organizacije. Vendar predpisi zahtevajo, da mora biti udeležba tuje delovne organizacije v skupnem poslovanju manjša od polovice vseh sredstev. Pri domači delovni organizaciji, ki vstopa v skupno poslovanje, takšnih omejitev ni.

Medtem ko naložbe drugih delovnih organizacij v skupnem poslovanju obravnavamo kot vir sredstev, so ustrezna sredstva bila pridobljena v denarni ali kakih drugih oblikah, npr. kot nepremičnine, premičnine ali kot industrijska last-

nina (patenti, licence, know-how itd). Tuja delovna organizacija kot družabnik bo brez dvoma skrbela za to, da bo domača delovna organizacija uporabljala najsodobnejše tehnično-tehnološke rešitve in da bo uvedla najsodobnejše oblike organizacije in poslovanja, saj je od tega odvisen tudi uspeh njene naložbe. Prav tako je mogoče pričakovati, da se bodo domači delovni organizaciji odprle nove možnosti pri izvozu. Končno utegne takšno sodelovanje prihraniti tudi znatne stroške v zvezi z raziskovalnim delom. Vidimo torej znatne koristi, ki jih sme domača delovna organizacija pričakovati zaradi naložbe kake tuje delovne organizacije v skupno poslovanje. Podobno je v primeru, ko se kot družabnik pojavi kaka druga domača delovna organizacija.

Kot vidimo, si druge delovne organizacije ne zagotavljajo uspeha svoje naložbe z dogovorjeno obrestno mero. Ker so udeležene le pri delitvi dobička, je povsem razumljivo, da želijo soodločati. Kaže, da bo za takšno skupno poslovanje treba ustanoviti poseben poslovni odbor, ki bo imel takšne pravice kot bodo predvidene v pogodbi, s katero bo urejeno skupno poslovanje.

612 dolgoročni krediti

V načelu razlikujemo:

- a) dolgoročne kredite za osnovna sredstva;
- b) dolgoročne kredite za obratna sredstva;
- c) obveznice.

Dolgoročnih kreditov za osnovna in obratna sredstva ne dobi delovna organizacija samo pri bankah, temveč tudi pri delovnih in drugih organizacijah. V drugem primeru sredstva teh kreditov ob samem začetku navadno nimajo denarne oblike, saj se njihov dajalec največkrat pojavlja kot dobavitelj. Prevladujejo pa le dolgoročni krediti, ki jih dobi delovna organizacija pri bankah. Zato se bomo zadržali kar pri njih.

Odpri, a še ne izrabljeni dolgoročni kredit za osnovna sredstva ni vir sredstev delovne organizacije, prav tako neizrabljena sredstva takšnega kredita še niso sredstva delovne organizacije; opravka imamo le z možnostnimi sredstvi in njihovimi viri, ki postanejo dejanska sredstva oziroma njihovi viri šele tedaj, ko delovna organizacija predloži banki listine, predvidene v kreditni pogodbi, tj. tedaj, ko poravnava npr. obveznosti do izvajalcev del ali dobaviteljev opreme. Kot vir poslovnih sredstev je torej mogoče obravnavati le izrabljeni dolgoročni kredit za osnovna sredstva, in sicer toliko časa in v takšnem znesku, dokler in kolikor še ni vrnjen.

Dolgoročni kredit za osnovna sredstva vrača delovna organizacija z letninami. Medtem ko so obresti, ki jih vsebuje letnina, vračunane kot strošek, je zadeva glede vračila, ki ga vsebuje letnina, nekoliko drugačna. Vračilo kredita ni strošek, temveč poslovni dogodek, ki zmanjšuje denarna sredstva in ustrezeni del kredita kot vira sredstev. Da se delovni organizaciji ne bi zmanjšala poslovna sredstva, se mora pri vračanju kredita za osnovna sredstva posluževati denarnih sredstev tistega dela dohodka, s katerim je dodatno povečan poslovni sklad.

Če pa delovna organizacija ob vračanju kredita za osnovna sredstva ne želi zmanjšati samo obratnih sredstev, se more seveda posluževati še amortizacijskih sredstev, vključno s tistimi, ki dotekajo od prodanih osnovnih sredstev.

V takšnem primeru se pa seveda zmanjšujejo siceršnja poslovna sredstva in torej delovna organizacija izgublja možnost za nadomeščanje osnovnih sredstev tedaj, ko bodo nadomestila potrebna.

Potrebe po obratnih sredstvih niso vedno enake. Prav tako tudi delovna organizacija ne nabavlja novih osnovnih sredstev enakomerno. Zato se v posameznih razdobjih utegnejo denarna sredstva poslovnega sklada prelivati iz obratnih v osnovna in iz osnovnih v obratna. Če so v preteklih letih bila povečana obratna sredstva na račun osnovnih, je npr. tudi nov dolgoročni kredit za osnovna sredstva mogoče kasneje vsaj deloma vračati iz obratnih sredstev, ki jih je mogoče brez škode zmanjšati.

Vendar splošna načela glede denarnih sredstev, ki so potrebna pri vračanju dolgoročnega kredita za osnovna sredstva, le ostanejo. Če jih delovna organizacija ne bi upoštevala in bi kredit vrnila kar kratko in malo z denarnimi sredstvi z žiro računa, bi se s tem zmanjšal obseg njenih obratnih sredstev, nastopile pa bi težave pri nadaljnjem poslovanju.

Dolgoročni krediti za obratna sredstva se praviloma pojavijo med viri sredstev takoj, ko so odprti, kajti banka prenese ustrezni znesek na žiro račun delovne organizacije. Sredstva takšnega kredita so torej takoj sredstva delovne organizacije, kredit pa njihov vir; za izrabo dolgoročnega kredita za obratna sredstva delovna organizacija ni dolžna predložiti banki nobenih posebnih listin. Ko ima sredstva takšnega kredita na žiro računu, jih uporablja tako kot vsa druga sredstva na njem.

Tudi dolgoročne kredite za obratna sredstva vrača delovna organizacija z letninami. Denarna sredstva, ki naj jih pri tem uporabi, so v načelu ista kot pri vračilu dolgoročnih kreditov za osnovna sredstva.

Obveznice so se med viri sredstev pojavile šele nedavno. Delovna organizacija, ki potrebuje denar za svojo razširitev ali modernizacijo, se lahko s posredovanjem banke ali brez nje obrača na druge delovne organizacije ali občane. Celotni znesek potrebnega kredita je v tem primeru razdeljen na obveznice s povsem določenim dinarskim zneskom, obrestno mero in vračilnim rokom. Obveznice se ne glase na vpisnika, ampak na prinesitelja, tako da jih prvotni vpisnik lahko proda.

613 kratkoročni krediti

Med kratkoročne kredite štejemo v glavnem:

- a) kratkoročne kredite, dobljene pri bankah, delovnih organizacijah in drugih organizacijah;
- b) izdane vrednostne papirje s kratkim rokom.

Banke dajejo kratkoročne kredite za začasno povečanje zalog in za izvedbo izrednih del, ki zahtevajo večja obratna sredstva. Ko je takšen kredit odprt, se povečajo denarna sredstva na žiro računu; postopek je torej podoben kot pri dolgoročnem kreditu za tista obratna sredstva, ki morajo biti stalno prisotna, da ne bi bilo motenj v proizvodnji in prodaji. Prav tako ga ob vračilu ni več treba nadomeščati s povečanim poslovnim skladom. Ko mine razdobje, v katerem delovna organizacija potrebuje povečana obratna sredstva in kratkoročni kredit za njihovo kritje, ga lahko vrne kratko in malo z denarjem, ki je tedaj na žiro računu. Vrne ga navadno v enkratnem znesku, in ne postopoma z letninami kot dolgoročne kredite.

Če dajejo kratkoročne kredite druge delovne organizacije, se praviloma ne pojavijo hkrati s povečanimi denarnimi sredstvi, temveč hkrati s povečanimi tistimi sredstvi, za katera je dajalec kredita — dobavitelj. V takšnem primeru kredit tako rekoč pogodbeno ureja odlog plačila.

Med kratkoročne kredite je končno mogoče šteti še izdane menice. Menica je vrednostni papir, ki vsebuje obveznost do plačila določene vsote denarja v določenem času in na določenem kraju; izda jo tisti, ki v danem trenutku nima denarja in išče kredit. Denar pa seveda mora imeti tedaj, ko menica zapade. Glede tega je zadeva ista kot pri čeku, ki ga delovna organizacija ne sme izdati, če zanj nima kritja.

614 tekoče obveznosti

Med obveznostmi v širšem smislu sodijo tudi krediti, dani za krajša ali daljša razdobja, pri katerih je pogodbeno urejeno njihovo vračanje. Vendar nas sedaj zanimajo obveznosti v ožjem smislu ali tekoče obveznosti, ki imajo prehoden značaj.

V glavnem razlikujemo:

- a) obveznosti do dobaviteljev;
- b) obveznosti do kupcev;
- c) pogodbene obveznosti iz dohodka;
- č) zakonske obveznosti iz dohodka;
- d) obveznosti iz osebnih dohodkov;
- e) odtegnjene obveznosti;
- f) druge obveznosti.

Obveznost do dobavitelja se pojavi po prodajni vrednosti prejetega materiala, opravljenih storitev ali trgovskega blaga, ki je vidna iz dobaviteljevega računa. Zmanjša se tedaj, ko jo delovna organizacija s plačilom poravna, a tudi za vrednost vrnjenega materiala in trgovskega blaga, ki ne ustreza pogodbenim določilom, za razne popuste, ki jih dajo dobavitelji kasneje itd. Posebnost pa najdemo v obveznosti za nezaračunano (nefakturirano) blago, ki se pojavi tedaj, ko delovna organizacija že prejme material, storitev ali trgovsko blago, medtem ko še nima dobaviteljevega računa. Takšna obveznost je prikazana v začasnem znesku.

Obveznosti do kupcev ima delovna organizacija v dveh primerih: zaradi kupčevih preplačil ali njihovih predujmov. V prvem primeru so kupci plačali več kot bi morali, v drugem primeru pa so plačali prej kot jim je delovna organizacija dostavila blago ali opravila storitev. V obeh primerih je delovna organizacija sprejela od kupcev denarna sredstva, ki niso v zvezi s terjatvijo do njih. Ta denarna sredstva bo v prvem primeru vrnila ali jih obračunala pri kasnejši dobavi. V drugem primeru jih ne bo vrnila, temveč jih bo obračunala s terjatvijo, ki se bo pojavila ob dobavi blaga.

Pogodbene obveznosti iz dohodka zajemajo obveznosti, ki so povezane z obrestmi od kreditov, zavarovalnimi premijami, opravninami in drugimi povračili za bančne storitve, prispevki in članarinami in drugimi podobnimi obveznostmi. Nastanek teh obveznosti ni odvisen od delitve ostvarjenega dohodka, ker se pojavljajo neodvisno od njega in jih je samo treba z dohodkom pokriti. Drugače je z obveznostmi iz skupnega poslovanja, ki so ugotovljene šele ob delitvi dohodka oziroma dobička.

Zakonske obveznosti iz dohodka zajemajo obveznosti, ki so povezane s prispevkom za uporabo mestnega zemljišča, vodnim prispevkom, prometnim davkom razen davka od prodaje na drobno, itd. Nastanek teh obveznosti prav tako ni odvisen od delitve ostvarjenega dohodka, ker se pojavljajo neodvisno od njega in jih je samo treba z dohodkom pokriti.

Obveznosti iz osebnih dohodkov se pojavljajo najprej v kosmatem in nato v čistem znesku ter so odvisne od opravljenega dela. Ugotovljene so šele po končanem razdobju, v katerem so delavci delali in za katero pričakujejo plačilo; decembrski osebni dohodki so npr. pri proizvajalnih delovnih organizacijah poznani šele okoli 10. januarja, čeprav je ustrezno obveznost treba prikazati že v bilanci na dan 31. decembra preteklega leta. Takšne obveznosti iz osebnih dohodkov se torej ne pojavljajo tedaj, ko je dohodek razdeljen. Pač pa se ob delitvi dohodka utegnejo pojaviti nove, če delovna organizacija razdeli na osebne dohodke več kot jih je svoj čas vračunala v prodanih proizvodih.

Z odtegnjenimi obveznostmi označujemo obveznosti, ki so v zvezi s prispevkom iz osebnega dohodka iz delovnega razmerja, s prispevkom za socialno zavarovanje in za zaposlovanje, s prispevkom iz osebnega dohodka od samostojnega opravljanja obrtnih in drugih gospodarskih dejavnosti in intelektualnih storitev, s prispevkom iz osebnega dohodka od avtorskih honorarjev, patentov in tehničnih izboljšav itd. Prav tako je v to skupino treba šteti obveznosti v zvezi z odtegnjenim davkom od prodaje na drobno.

Med drugimi obveznostmi končno najdemo npr. neizplačani del osebnih dohodkov in obveznosti iz prejetih varščin. V prvem primeru imamo opravka s čistimi osebnimi dohodki, ki jih prizadeti delavci iz tega ali drugega razloga niso dvignili v predpisanem roku in je delovna organizacija ustrezna denarna sredstva naložila na poseben račun. Prejete varščine se med obveznostmi pojavljajo toliko časa, dokler morajo imeti druge delovne organizacije pri proučevani delovni organizaciji del svojih denarnih sredstev kot jamstvo, da bodo opravile določena pogodbeno opravila.

Vse te obveznosti so med viri sredstev le, če v proučevanem trenutku še niso poravnane.

615 pasivne časovne razmejitve

Pasivne časovne razmejitve imajo v okviru virov poslovnih sredstev posebno mesto. Njihovo vsebino najdemo v:

- a) neupoštevanih prihodkih;
- b) preveč vračunanih stroškov.

Prva možnost je sorazmerno redka, saj ima delovna organizacija tedaj, ko prejme plačila vnaprej, navadno obveznost do kupca. Obveznosti nima le, če je kupec dolžan v vsakem primeru poravnati račun v celoti, medtem ko je proučevana delovna organizacija dolžna opravljati storitve v daljšem razdobju in torej vsak mesec upošteva med prihodki le sorazmerni del prvotnega računa.

Druga možnost je pogostejša. Če delovna organizacija namenoma vračunava večje stroške kot dejansko nastajajo, si s tem oblikuje nekakšen poseben vir sredstev. Vendar je takšen vir sredstev le občasen. Če npr. začne v kakem letu vračunavati večje stroške velikih popravil (investicijskega vzdrževanja) kot tedaj nastajajo, si s tem le pomaga, da v naslednjem letu, ko bodo morda

dejansko nastali, ne bi bili vračunani v prevelikem znesku. Največkrat pa ob koncu leta razliko med večjimi vračunanimi stroški in dejansko nastalimi stroški prenese na izredne prihodke in je torej tedaj ni več med viri sredstev.

Vprašanja za razpravo o točki 61

1. Ali je poslovni sklad istoveten z osnovnimi in obratnimi sredstvi? Ali je lahko manjši od njih? Ali je lahko kaka delovna organizacija brez poslovnega sklada? Ali je poslovni sklad mogoče primerjati z delniško glavnico ali s pridržanim dobičkom, ki ni razdeljen med delničarje?
2. Kako se poslovni sklad povečuje? Ali se poslovni sklad poveča, če dobi delovna organizacija kredit za osnovna ali obratna sredstva? Ali se lahko poslovni sklad zmanjša, kadar delovna organizacija brezplačno prenese kako osnovno sredstvo? Ali obračun amortizacije vpliva na poslovni sklad?
3. Kdaj in pod kakšnimi pogoji se druge delovne organizacije pojavijo z naložbami v skupno poslovanje z dano delovno organizacijo?
4. Ali se kot vir sredstev pojavlja odprti ali izrabljeni kredit za osnovna sredstva? S katerimi denarnimi sredstvi more delovna organizacija vrniti dolgoročni kredit, da pri tem ne zmanjša potrebnih obratnih sredstev? Ali se ob vračilu dolgoročnega kredita zmanjša poslovni sklad?
5. Kakšna je razlika med dolgoročnim in kratkoročnim kreditom za obratna sredstva? Kako delovna organizacija vrača kratkoročni kredit?
6. Kaj so obveznice in kdaj se pojavljajo med viri sredstev?
7. Ali se kratkoročni krediti vračajo tudi z letninami (anuitetami)? Katera denarna sredstva mora imeti delovna organizacija na razpolago, kadar jih vrača?
8. Kdaj je menica vir sredstev?
9. Zakaj ima vsaka delovna organizacija med viri sredstev tudi obveznosti? Ali ima tudi obveznosti do kupcev in kako jih poravnava? Ali so vse pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka sestavni del stroškov?
10. Zakaj ima delovna organizacija v vsaki letni bilanci prikazane tudi obveznosti do članov delovne skupnosti?
11. Zakaj se pojavljajo pasivne časovne razmejitve med viri sredstev? Kje bi se pojavili ti zneski, če jih delovna organizacija ob koncu leta ne bi nameravala prenesti v naslednje leto?

62 viri rezervnih sredstev

Kot vir rezervnih sredstev se pojavlja rezervni sklad, ki je v glavnem za rezervo pri poslovanju pridržani dobiček. Rezervni sklad torej ni istoveten z rezervnimi sredstvi, kajti vir sredstev ni istoveten s sredstvi. Po svojem znesku pa rezervni sklad ni manjši od rezervnih sredstev, saj se med njihovimi viri ne morejo pojavljati krediti ali druge obveznosti.

Novo ustanovljena delovna organizacija prične poslovati brez rezervnega sklada, kajti tega utegne oblikovati šele kasneje pri delitvi dohodka.

Rezervni sklad se zmanjšuje:

- a) ob poravnavanju izgube, ki je ugotovljena v letnem sklepnem računu;
- b) ob poravnavanju neodpisane vrednosti osnovnih sredstev, ki so bila izbrisana, kakor tudi nepokrite škode pri osnovnih sredstvih;
- c) ob poravnavanju razlike med nižjo doseženo prodajno ceno in višjo vrednostjo tistih zalog, ki jih brez takšnega znižanja ne bi bilo mogoče prodati ali bi jih bilo mogoče prodati v nesorazmerno daljšem času od običajnega časa za prodajo;

č) ob poravnavanju vrednosti del, ki nastajajo v zvezi z danim poroštvo
za kakovost blaga ali storitev z daljšim rokom od leta dni;
itd.

Pri obravnavi denarnih sredstev rezervnega sklada smo pa že pojasnili, da
se zmanjšujejo tudi iz številnih razlogov, ki sicer ne vplivajo na rezervni
sklad.

Vprašanja za razpravo o točki 62

1. Ali ima vsaka delovna organizacija rezervni sklad? Čemu služi rezervni sklad?
2. Kako se povečuje rezervni sklad in kdaj se zmanjšuje?
3. Ali je rezervni sklad lahko manjši od rezervnih sredstev? Ali so rezervna sredstva lahko manjša od rezervnega sklada?

63 Viri sredstev skupne porabe

630 sklad skupne porabe

Sklad skupne porabe je v glavnem za neposlovne potrebe pridržani dobiček. Torej spet ni istoveten s sredstvi skupne porabe, saj viri sredstev niso istovetni s sredstvi. A tudi po svojem znesku sklad skupne porabe ni nujno enak sredstvom skupne porabe, saj se med njihovimi viri lahko pojavljajo tudi krediti in druge obveznosti. Sklad skupne porabe je torej praviloma manjši od sredstev skupne porabe. Res pa imajo nekatera sredstva skupne porabe svoj vir le v skladu skupne porabe; denarna sredstva za zadovoljevanje kulturnih potreb delavcev so le sredstva sklada skupne porabe. Sicer je pa sklad skupne porabe lahko večji od denarnih sredstev skupne porabe, saj so med sredstvi skupne porabe tudi razni predmeti.

Novo ustanovljena delovna organizacija praviloma nima sklada skupne porabe; oblikuje ga šele kasneje med poslovanjem.

Sklad skupne porabe je navadno razčlenjen na več delov, od katerih ima vsak svoj namen, najmanj pa na dva dela:

- a) na sklad skupne porabe za temeljne namene;
- b) na sklad skupne porabe za stanovanjsko gradnjo.

Prvi del sklada skupne porabe se v glavnem povečuje:

- a) za del dohodka, ki je ob letnem sklepnem računu razporejen v sklad skupne porabe;
- b) za neodpisano vrednost brezplačno prejetih predmetov iz sredstev skupne porabe;
- c) za presežek izkupička za prodana sredstva skupne porabe preko njihove neodpisane vrednosti;
- č) za neodpisano vrednost ugotovljenega presežka sredstev skupne porabe;
- d) za povečanje neodpisane vrednosti sredstev skupne porabe ob njihovem ponovnem ovrednotenju;

itd.

Zmanjšuje se pa ta del sklada skupne porabe v glavnem v naslednjih primerih:

- 227 a) za zadovoljevanje kulturnih in drugih potreb delavcev;

- b) za dane podpore (dotacije) družbenim organizacijam;
- c) za poravnavo izgube, vendar je treba paziti na to, da je mogoče uporabiti sklad skupne porabe le do zneska njegovih sredstev v denarni obliki;
- č) za letne popravke vrednosti sredstev skupne porabe, od katerih ni obračunana amortizacija;
- d) za neodpisano vrednost brezplačno danih predmetov iz sredstev skupne porabe;
- e) za neodpisano vrednost izbranih sredstev skupne porabe;
- f) za neodpisano vrednost primanjkljaja sredstev skupne porabe;

Če mora delovna organizacija plačati davek, kadar zmanjšuje denarna sredstva tega dela sklada skupne porabe, se za obračunani davek prav tako zmanjša sklad skupne porabe.

Drugi del sklada skupne porabe, tj. tisti, ki je namenjen za stanovanjsko gradnjo, se v glavnem povečuje ob delitvi dohodka; če delovna organizacija daje iz njegovih sredstev kredite delavcem za gradnjo stanovanj, se povečuje še za obresti od njih. Zmanjšuje se pa v glavnem le za vrednost kupljenih stanovanj, ki jih prevzema v upravljanje stanovanjska delovna organizacija.

Na znesek sklada skupne porabe torej ne vplivajo spremembe pojavnih oblik njegovih sredstev. Če delovna organizacija daje iz denarnih sredstev skupne porabe npr. kredit svojim delavcem, da bi si zgradili stanovanja, ali če kupi kake predmete iz sredstev skupne porabe, se zaradi tega sklad skupne porabe ne spremeni. Prav tako se ne spremeni, če mora vrniti kredit za sredstva skupne porabe; pri tem se zmanjšajo le denarna sredstva skupne porabe in kredit kot njihov vir. Drugače je seveda z obrestmi, ki so tudi vključene v letnini; te zmanjšujejo sklad skupne porabe.

631 krediti in druge obveznosti kot viri sredstev skupne porabe

Kreditni za sredstva skupne porabe se pojavljajo kot vir sredstev skupne porabe tedaj, ko delovna organizacija poravnava kak račun za sredstva skupne porabe iz odprtega kredita. Ti krediti so podobni kreditom za osnovna sredstva. Njihovo vračilo je zajeto v letnini. Da bi jih delovna organizacija mogla vrniti, mora torej imeti dovolj denarnih sredstev skupne porabe. V ta namen mora mnogokrat celo povečati sklad skupne porabe, da v prihodnje nastopa ta kot vir sredstev skupne porabe namesto dotedanjih kreditov.

Druge obveznosti iz sredstev skupne porabe se pojavljajo zlasti tedaj, ko delovna organizacija še ni poravnala kak dobaviteljev račun v zvezi s skupno porabo. Če kasneje poravnava račun z denarnimi sredstvi skupne porabe, se ta zmanjšajo hkrati z obveznostjo; če nasprotno poravnava račun z odprtim kreditom za sredstva skupne porabe, se namesto obveznosti pojavlja izrabljeni kredit med viri sredstev skupne porabe.

Vprašanja za razpravo o točki 63

1. Ali ima vsaka delovna organizacija sklad skupne porabe? Čemu služi?
2. Kako se povečuje sklad skupne porabe in kdaj se zmanjšuje? Ali se sklad skupne porabe zmanjša, kadar da delovna organizacija delavcem kredit za gradnjo stanovanj? Ali se sklad skupne porabe poveča, kadar delavci plačajo letnino (anuiteto) od dobljenega kredita za gradnjo stanovanj?

3. Ali je sklad skupne porabe lahko manjši od sredstev skupne porabe? Ali so sredstva skupne porabe lahko manjša od sklada skupne porabe?

4. Kdaj se pojavljajo krediti in obveznosti kot viri sredstev skupne porabe? Ali se sklad skupne porabe zmanjša, kadar delovna organizacija vrne te kredite ali poravnava te obveznosti?

64 načrtovanje virov sredstev

Načrtovanje virov sredstev je tesno povezano z načrtovanjem sredstev. Če zahteva predvidena dejavnost večja osnovna ali obratna sredstva, je brez dvoma treba rešiti tudi vprašanje, kako bo delovna organizacija prišla do teh povečanih sredstev. To pomeni, da je mimo načrtovanja sredstev potrebno še načrtovanje njihovih virov.

Delovni organizaciji, ki kupuje nova osnovna sredstva sproti z amortizacijskimi sredstvi, se celotna vrednost osnovnih sredstev pravzaprav sploh ne spremeni. Tista vrednost, ki je prešla iz starejših osnovnih sredstev na učinke in je bila preoblikovana v denar, se je nato samo pojavila v novem osnovnem sredstvu. Ker se celotna vrednost osnovnih sredstev ni spremenila, tudi ni treba reševati vprašanja vira teh novih sredstev.

Toda delovna organizacija ne nalaga amortizacijskih sredstev sproti v nova osnovna sredstva. To pomeni, da se osnovna sredstva za krajši ali daljši čas prelivajo v obratna sredstva in je šele kasneje potreben spet preliv v nasprotni smeri. Prav tako ni rečeno, da so vsa amortizacijska sredstva vedno na razpolago za plačilo novih osnovnih sredstev. Morda je delovna organizacija do svojih starih osnovnih sredstev prišla le s krediti, ki jih mora vračati in se v ta namen poslužuje amortizacijskih sredstev. Morda ta celo ne zadoščajo in je treba vsako leto ob delitvi dohodka nekaj naložiti v poslovni sklad, da bi v prihodnje ta sklad nastopal kot vir osnovnih sredstev namesto dotedanjega kredita. Morda je celo potreben prenos dela neobveznega rezervnega sklada ali sklada skupne porabe v poslovni sklad, da bi bilo mogoče vrniti dotedanji kredit za osnovna sredstva. Morda je potrebno povečati poslovni sklad ob delitvi dohodka ali s prenosom iz drugih skladov le zaradi tega, ker namerava delovna organizacija kupiti kako novo osnovno sredstvo in njegove nabavne vrednosti ne more pokriti z amortizacijskimi sredstvi, medtem ko ga dobavitelj ne kreditira.

Vidimo torej že precej pestro polje vprašanj, ki jih kaže rešiti pri načrtovanju virov osnovnih sredstev. Toda skupni vir osnovnih in obratnih sredstev je poslovni sklad. To pomeni, da ni mogoče načrtovati ločeno virov osnovnih in obratnih sredstev, zlasti če se zavedamo, da se preko denarnih sredstev stalno prelivajo osnovna sredstva v obratna in obratna sredstva v osnovna. Pri načrtovanju obratnih sredstev smo pretresali že marsikaj, kar je v zvezi z načrtovanjem njihovih virov. Vzemimo, da so viri obratnih sredstev v načelu sestavljeni iz naslednjih skupin:

- a) dela poslovnega sklada, ki je namenjen za kritje obratnih sredstev;
- b) kreditov za obratna sredstva;
- c) obveznosti za obratna sredstva;
- č) pasivnih časovnih razmejitev.

Kako načrtovati njihov povprečni znesek v načrtovalnem razdobju, če je glede na letni proizvodni načrt po posameznih vrstah proizvodov (ali v trgovini glede na prodajni načrt) poznan povprečni znesek obratnih sredstev?

Povsem razumljivo je, da se del poslovnega sklada, ki je namenjen za kritje obratnih sredstev, povečuje ob vsakem prelivu iz osnovnih sredstev v obratna sredstva, zmanjšuje pa ob vsakem prelivu obratnih sredstev v osnovna sredstva. Če npr. delovna organizacija pušča amortizacijska sredstva na žiro računu, se s tem sam po sebi poveča tisti del poslovnega sklada, ki je namenjen za kritje obratnih sredstev; če jih porabi ob nakupu kakega novega osnovnega sredstva, se pa sam po sebi zmanjša. V letnem načrtu virov sredstev je seveda treba vse to upoštevati.

Povečanje obratnih sredstev bo povzročilo delno tudi povečanje obveznosti za obratna sredstva in morda tudi povečanje pasivnih časovnih razmejitev. Vendar to ni vedno neizbežno, zlasti pa morebitno povečanje obveznosti za obratna sredstva in pasivnih časovnih razmejitev ni nujno sorazmerno s povečanjem obratnih sredstev. Če se delovna organizacija v novem razdobju ne želi prekomerno zadolževati pri svojih dobaviteljih in drugih, do katerih ima praviloma le prehodne obveznosti, mora pač povečanje načrtovanih obratnih sredstev kriti kar z viri, ki so omenjeni pod a) in b). To pomeni, da moramo pri načrtovanju virov obratnih sredstev v glavnem reševati vprašanje njihovih stalnih virov. Delovna organizacija mora za toliko povečati tisti del poslovnega sklada, ki je namenjen za kritje obratnih sredstev, skupno s krediti za obratna sredstva, za kolikor se povečajo obratna sredstva, ki nimajo svojega kritja v obveznostih in pasivnih časovnih razmejitvah. Zadeva bi bila prav enostavna, če bi v banki vedno dobila poljubne kredite ali če bi dohodek omogočal tolikšno povečanje poslovnega sklada, kot bi bilo potrebno za kritje povečanih obratnih sredstev. Ker navadno ti pogoji niso izpolnjeni, delovna organizacija pač ne more izvesti načrtovanega obsega dejavnosti, če ga izvede in s tem poveča obseg svojih obratnih sredstev, se pa prekomerno zadolži pri svojih dobaviteljih in drugih, do katerih bi smela imeti le prehodne obveznosti.

Na potreben znesek poslovnega sklada, ki je namenjen za kritje obratnih sredstev, kakor tudi na potreben znesek kreditov za obratna sredstva, končno ne vplivajo samo spremembe v obratnih sredstvih. Če mora delovna organizacija vrniti kak dolgoročen kredit za obratna sredstva, mora poskrbeti za nov vir teh sredstev. Običajni postopek je, da vsako leto ob delitvi dohodka za toliko poveča poslovni sklad poleg prej navedenega, kolikor dolgoročnega kredita za obratna sredstva mora vrniti.

Vprašanja za razpravo o točki 64

1. Ali načrtovanje virov sredstev sledi načrtovanju sredstev ali, nasprotno, načrtovanje sredstev sledi načrtovanju virov sredstev?
2. Zakaj mora delovna organizacija načrtovati povečanje poslovnega sklada in kreditov in kakšne bi bile posledice, če načrt ne bi bil izveden?

7 knjigovodski razvid poslovanja

70 pojmovanje knjigovodstva

V zadnjih treh poglavjih smo se podrobno seznanili s sredstvi, viri sredstev, prihodki in odhodki. To so temeljni pojmi ekonomike delovne organizacije, iz katerih moremo izvajati ali s katerimi moremo povezovati vse druge pojme. Tako nas je npr. razglabljanje o prvinah poslovnega procesa privedlo do razumevanja stroškov, medtem ko nas je razglabljanje o stroških privedlo do razumevanja vrednosti nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov, torej sredstev, navsezadnje pa do razumevanja odhodkov. Podobno nas je razglabljanje o prodajnih cenah privedlo do razumevanja prihodkov. Pravzaprav bi celo prihodke in odhodke utegnili povezovati s pojavom pozitivnega finančnega izida med viri sredstev oziroma negativnega finančnega izida, ki dopolnjuje sredstva. Vendar jih zaradi posebnega pomena le kaže navajati posebej poleg sredstev in njihovih virov.

Poslovni proces stalno spreminja sredstva in vire sredstev; prav tako se zaradi njega pojavljajo prihodki in odhodki. Spremembe, ki jih najdemo pri posamezni vrsti sredstev, virov sredstev, prihodkov in odhodkov, pa nikoli niso povsem osamljene; nasprotno so povezane še s spremembami na kaki drugi vrsti sredstev, virov sredstev, prihodkov in odhodkov. Medtem ko smo do sedaj o vsakem izmed teh pojmov govorili ločeno ne glede na njihovo medsebojno povezavo, si moramo ogledati še njihovo medsebojno povezavo. Poslovni proces sestoji iz vrste poslovnih dogodkov, ki se pojavljajo istočasno ali zaporedno; poslovni dogodek je pravzaprav kakovostno, količinsko in časovno opredeljena enota poslovnega procesa. Toda noben poslovni dogodek ne spreminja samo posameznega sredstva, vira sredstev, prihodka ali odhodka. Medsebojno povezanost teh gospodarskih pojmov pa najlažje dojamemo, če jo pretresamo z vidika knjigovodstva.

Knjigovodstvo zajema in nato odraža vse tisto poslovanje delovne organizacije, ki vpliva na njena sredstva, vire sredstev, prihodke in odhodke. Toda zanj niso zanimivi podatki o prihodnjih poslovnih dogodkih, temveč le podatki o že nastalih poslovnih dogodkih do proučevanega trenutka. Takšne podatke zbira, urejuje, obdeluje in prikazuje. Da bi moglo zajeti različne strani celotnega poslovanja, morajo biti vsi podatki izraženi na enoten način, tj. vrednostno. Ravno to pa omogoča, da iz knjigovodstva vedno razberemo tudi vsakokratno stanje celotnih sredstev in njihovih virov, a tudi celoto v vsakokratnem razdobju nastalih prihodkov in odhodkov. Čeprav je knjigovodstvo usmerjeno k takšnemu celovitemu prikazovanju poslovnih dogajanj v delovni organizaciji, je zanj le enako pomemben vsak poslovni dogodek, ki spreminja sredstva, vire sredstev, prihodke in odhodke. Zato omogoča ne samo spoznavanje celote, temveč tudi raznih podrobnosti.

Ni naš namen, da bi se poglobljali v knjigovodsko tehniko. Pač pa nameravamo opozoriti, kako knjigovodstvo uporablja spoznanja o povezavi gospodarskih pojmov v svojem sistemu dvostavnega zapisovanja poslovnih dogod-

kov. Z druge strani nam bo pa ravno obravnavanje knjigovodstva utrdilo razumevanje pojmov iz ekonomike delovne organizacije in njihovo medsebojno povezavo.

Vprašanja za razpravo o točki 70

1. Navedite temeljne pojme ekonomike delovne organizacije, iz katerih izvajamo ali s katerimi povezujemo vse druge pojme?
2. Ali posamezni poslovni dogodek spreminja le posamezno sredstvo, vir sredstev, prihodek ali odhodek? Ali se ti pojmi povezujejo le pri knjigovodskem spremljanju ali knjigovodstvo le uporablja spoznanja o njihovi povezavi?
3. Kateri podatki so zanimivi za knjigovodstvo? Navedite prednosti in omejitve knjigovodstva!

71 bilanca in izkaz uspeha

710 pojmovanje bilance in izkaza uspeha

Omenili smo že, da knjigovodstvo zajema in nato odraža tisto poslovanje delovne organizacije, ki vpliva na stanje njenih sredstev, virov sredstev, na pojav prihodkov in odhodkov. Knjigovodstvo torej omogoča v kateremkoli trenutku dojeti stanje sredstev in njihovih virov, a tudi prihodke in odhodke, ki so se v obračunskem razdobju pojavili do proučevanega trenutka. Bilanca (izkaz stanja, bilanca stanja) je pregled sredstev in njihovih virov v proučevanem trenutku, izkaz uspeha (bilanca uspeha) pa pregled prihodkov in odhodkov ter ostvarjenega finančnega izida kot razlike med njimi v proučevanem razdobju.

Tako bilanca kot izkaz uspeha utegneta imeti različne oblike, vendar bomo pri nadaljnjih izvajanjih upoštevali le dejstvo, da je vse njune podatke mogoče uvrstiti v dve med seboj uravnoteženi strani. Tako pri bilanci kot pri izkazu uspeha bomo torej govorili o dveh med seboj uravnoteženih straneh. Če zaenkrat zanemarimo neporavnano izgubo, prikazuje bilanca sredstva in vire sredstev; znesek sredstev mora biti enak znesku virov sredstev. Na prvi strani bilance bomo prikazali sredstva in na drugi strani bilance vire sredstev, pri tem pa bosta obe strani uravnoteženi:

BILANCA NA DAN ...

Sredstva	Viri sredstev
Poslovna sredstva	Tekoče obveznosti
Rezervna sredstva	Kredit
Sredstva skupne porabe	Skladi

V knjigovodstvu uporabljamo izraz »aktiva« za označitev gospodarskega pojma sredstev in izraz »pasiva« za označitev gospodarskega pojma virov sredstev. Res se pa včasih knjigovodski pojem aktive le odmika od gospodarskega pojma sredstev; mislimo namreč na primer, ko ima delovna organizacija neporavnano izgubo, ki dopolnjuje znesek sredstev na znesek obstoječih virov sredstev. Izguba je prikazana potemtakem med aktivno in ne med pasivo, saj v bilanci ne pomeni nič drugega kot primanjkljaj sredstev v primerjavi z viri sredstev. Če npr. delovna organizacija proda proizvode, ki imajo lastno ceno 1000 din, po prodajni ceni 800 din, so med sredstvi prikazane za 200 din manjše terjatve kot je bila dotedanja zaloga, medtem ko se viri sredstev pri tem niso v ničemer spremenili; razliko 200 din kot izgubo

je nato treba dodati novemu znesku sredstev, da pridemo do istega zneska kot ga najdemo pri virih sredstev. Včasih se pa knjigovodski pojem aktive odmika od gospodarskega pojma sredstev in knjigovodski pojem pasive od gospodarskega pojma virov sredstev tudi zaradi tega, ker odštevni popravki sredstev niso upoštevani v aktivni, ampak v pasivni, ali ker odštevni popravki virov sredstev niso upoštevani v pasivni, ampak v aktivni. V takšnem primeru je vsota aktive večja od vsote sredstev in vsota pasive večja od vsote virov sredstev, čeprav sta sicer aktiva in pasiva spet uravnoteženi. Ker pa nas zanima gospodarska vsebina bilance, bomo pri nadaljnjih izvajanjih upoštevali samo čiste podatke o sredstvih in virih sredstev.

Knjigovodstvo izhaja v vsakem obračunskem razdobju iz začetnega stanja sredstev in njihovih virov, nakar zasleduje spremembe na sredstvih in njihovih virih, kakor tudi s temi spremembami povezane prihodke in odhodke. Ob koncu obračunskega razdobja prikazuje končno stanje sredstev in njihovih virov, kakor tudi vse nastale prihodke, odhodke ter ostvarjeni finančni izid kot razliko med njimi. Končno stanje sredstev in njihovih virov v določenem obračunskem razdobju je nato začetno stanje sredstev in njihovih virov v naslednjem obračunskem razdobju. Ali z drugimi besedami, končna bilanca prvega obračunskega razdobja je enaka začetni bilanci drugega obračunskega razdobja.

Medtem ko zajema bilanca vsa sredstva in njihove vire v proučevanem trenutku, zajema izkaz uspeha vse odhodke in prihodke v proučevanem obračunskem razdobju. Kakor ne morejo biti sredstva ali njihovi viri postavke v izkazu uspeha, tudi ne morejo biti odhodki ali prihodki postavke v bilanci. Odhodki so vedno nasprotje prihodkom, obe nasprotujoči si velikosti pa ustvarjata finančni izid v določenem obračunskem razdobju. Izkaz uspeha je torej pregled prihodkov in odhodkov ter finančnega izida kot razlike med njimi. Če zanemarimo možnost izgube, je uravnoteženost obeh strani izkaza uspeha podana takole:

IZKAZ USPEHA ZA RAZDOBJE OD . . . DO . . .

Odhodki		Prihodki	
Odhodki	redni izredni	Prihodki	redni izredni
Finančni izid	Dobiček		Izguba

Medsebojna povezanost bilance in izkaza uspeha je očitna le v primeru, če v bilanci pozitivni finančni izid še ni razdeljen. V tem primeru je prikazan na odhodkovni strani izkaza uspeha in na pasivni strani bilance. Toda praviloma je dohodek v sami bilanci že razdeljen, kar pomeni, da se ne pojavlja več na eni sami bilančni postavki in praviloma niti ne na več bilančnih postavkah v svojem celotnem znesku. Ostvarjeni osebni dohodki kot del ostvarjenega dohodka npr. niso več prikazani v končni bilanci kot obveznost, ker jih je delovna organizacija v glavnem izplačala že sproti. Povečanje skladov iz ostvarjenega dohodka v proučevanem obračunskem razdobju je prav tako že zakrito v povečanem znesku skladov, ki so prikazani v bilanci. To pomeni, da je ne samo ugotavljanje finančnega izida, temveč tudi njegov celotni znesek in celo razdelitev mogoče ugotoviti le na podlagi izkaza uspeha.

Izkaz uspeha pravzaprav ni nič drugega kot podrobno razčlenjena bilančna postavka finančnega izida, kjer se ta, če je pozitiven, pojavlja pred svojo razdelitvijo kot poseben vir sredstev. Če je nasprotno finančni izid negativen, dopolnjuje v izkazu uspeha prihodke na znesek odhodkov; prikazan je torej na prihodkovni strani izkaza uspeha in na aktivni strani bilance.

711 vpliv poslovanja na bilanco in izkaz uspeha

V začetku vsakega obračunskega razdobja ima delovna organizacija sredstva in njihove vires, ki so prikazani v začetni bilanci. Prva postavka v izkazu uspeha se pojavi šele tedaj, ko pri svojem poslovanju ostvari kake prihodke ali odhodke. Ob koncu obračunskega razdobja ima nato delovna organizacija v svoji bilanci prikazana končna sredstva in njihove vires, v izkazu uspeha pa vse prihodke z odhodki in finančnim izidom.

Bilanco in izkaz uspeha lahko potemtakem obravnavamo kot dve preglednici, v katerih se sproti izražajo vsi poslovni dogodki. Nekateri izmed njih povzročijo spremembe samo v bilanci, drugi pa v bilanci in izkazu uspeha.

Vzemimo, da ima storitvena delovna organizacija v začetku obračunskega razdobja naslednjo bilanco:

ZAČETNA BILANCA STORITVENE DELOVNE ORGANIZACIJE

Sredstva		Viri sredstev	
Blagajna	30.000.—	Obveznosti do dobaviteljev	102.000.—
Žiro račun	120.000.—	Dolgoročni kredit	500.000.—
Material	50.000.—	Poslovni sklad	1.598.000.—
Osnovna sredstva	2.000.000.—	Rezervni sklad	100.000.—
Sredstva rezervnega sklada	100.000.—		
	2.300.000.—		2.300.000.—

Zaradi poenostavitve zaenkrat upoštevajmo, da so osnovna sredstva neposredno prikazana po neodpisani vrednosti in ne najprej po nabavni vrednosti, ki bi bila šele preko popravka vrednosti zmanjšana na znesek neodpisane vrednosti.

Načelne spremembe, ki jih samo v okviru te bilance povzročajo poslovni dogodki, so naslednje:

Pravilo št. 1: Povečanju določene postavke sredstev ustreza istočasno zmanjšanje druge postavke sredstev za isti znesek.

$$S + X \text{ in } S - X$$

Primer: Delovna organizacija prenese gotovino v znesku 20.000 din na žiro račun. Zaradi tega poslovnega dogodka se gotovina v blagajni zmanjša od 30.000 din na 10.000 din, medtem ko se sredstva na žiro računu povečajo od 120.000 din na 140.000 dinarjev. V aktivni bilance se poveča postavka »Žiro račun« za 20.000 din in zmanjša postavka »Blagajna« za 20.000 din.

Pravilo št. 2: Povečanju določene postavke virov sredstev ustreza istočasno zmanjšanje druge postavke virov sredstev za isti znesek.

$$V + X \text{ in } V - X$$

Primer: Delovna organizacija poravnava obveznost do investicijskega dobavitelja v znesku 100.000 din z odprtim dolgoročnim kreditom. S tem se obveznost do dobaviteljev zmanjša od 102.000 din na 2.000 din, znesek izrabljenega dolgoročnega kredita pa poveča od 500.000 din na 600.000 din. Obveznost do dobaviteljev se zmanjša za 100.000 din, dolgoročni kredit kot vir sredstev pa poveča za 100.000 din.

Pravilo št. 3: Povečanju določene postavke sredstev ustreza istočasno povečanje določene postavke virov sredstev za isti znesek.

$$S + X \text{ in } V + X$$

Primer: Delovna organizacija kupi material za 40.000 din, vendar ga še ne plača. S tem se zaloga materiala vrednostno poveča od 50.000 din na 90.000 din, povečajo se pa tudi obveznosti do dobaviteljev od 2.000 din na 42.000 din. V aktivni bilance se poveča postavka »Material« za 40.000 din, v pasivi pa postavka »Obveznosti do dobaviteljev« za 40.000 din.

Pravilo št. 4: Zmanjšanju določene postavke sredstev ustreza istočasno zmanjšanje določene postavke virov sredstev za isti znesek.

$S - X$ in $V - X$

Primer: Delovna organizacija poravnava račun za kupljeni material v znesku 40.000 din. S tem se zmanjšajo sredstva na žiro računu od 140.000 din (gl. primer pri pravilu št. 1) na 100.000 din, medtem ko se zmanjša tudi obveznost do dobaviteljev od 42.000 dinarjev (gl. primer pri pravilu št. 3) na 2.000 din. Na aktivni strani bilance se zmanjša postavka »Žiro račun« za 40.000 din, na pasivni strani pa postavka »Obveznosti do dobaviteljev« za 40.000 din.

Poleg sprememb, ki jih povzročajo poslovni dogodki samo v okviru bilance, se pojavljajo še nadaljnje načelne spremembe, ki jih povzročajo poslovni dogodki deloma v bilanci in deloma v izkazu uspeha.

Pravilo št. 5: Povečanju določene postavke odhodkov ustreza istočasno zmanjšanje določene postavke sredstev za isti znesek.

$O + X$ in $S - X$

Primer: Pri opravljanju storitev porabi delovna organizacija material v vrednosti 30.000 din ter obračuna amortizacijo z din 15.000. Kot smo že pojasnili, so pri storitvenih delovnih organizacijah vsi vračunani stroški že redni odhodki. To pomeni, da se zaradi obravnavanega poslovnega dogodka pojavijo odhodki v znesku 45.000 din, po drugi strani se pa vrednost materiala zmanjša od 90.000 din (gl. primer pri pravilu št. 3) na 60.000 din ter vrednost osnovnih sredstev od 2.000.000 din na 1.985.000 din. Na odhodkovni strani izkaza uspeha se torej pojavi postavka »Redni odhodki« s 45.000 din, na aktivni strani bilance se zmanjšata postavki »Material« za 30.000 din in »Delovne priprave« za 15.000 din. Iz primera je vidno, da more poslovni dogodek povzročiti spremembo na več kot samo dveh postavkah, vendar morajo biti te spremembe v medsebojnem ravnotežju, kot ga zahteva zgoraj prikazano pravilo.

Pravilo št. 6: Povečanju določene postavke odhodkov ustreza istočasno povečanje določene postavke virov sredstev za isti znesek.

$O + X$ in $V + X$

Primer: Delovna organizacija prejme račun za porabljen elektriko v znesku 10.000 din. S tem se odhodki povečajo od prejšnjih 45.000 din na 55.000 din, medtem ko se po drugi strani pojavi obveznost do dobaviteljev elektrike. Na odhodkovni strani izkaza uspeha se povečajo »Redni odhodki« za 10.000 din ter na pasivni strani bilance »Obveznosti do dobaviteljev« za 10.000 dinarjev.

Pravilo št. 7: Povečanju določene postavke prihodkov ustreza istočasno povečanje določene postavke sredstev za isti znesek.

$P + X$ in $S + X$

Primer: Delovna organizacija prejme gotovino za opravljene storitve v znesku 70.000 din. To pomeni, da se pojavijo prihodki v tem znesku, po drugi strani pa tudi denarna sredstva. Na prihodkovni strani izkaza uspeha se pojavi postavka »Redni prihodki« s 70.000 din, na aktivni strani bilance pa se poveča postavka »Blagajna« za 70.000 din.

Pravilo št. 8: Povečanju določene postavke prihodkov ustreza istočasno zmanjšanje določene postavke virov sredstev za isti znesek.

$$P + X \text{ in } V - X$$

Primer: Dobavitelj materiala iz preteklega obračunskega razdobja zaradi pritožbe odobri 2.000 din popusta, za kolikor mu je delovna organizacija še bila dolžna. S tem se pojavijo izredni prihodki, zmanjšajo pa tudi obveznosti do dobaviteljev od 12.000 din (gl. primer pri pravilu št. 6) na 10.000 din. Na prihodkovni strani izkaza uspeha se poveča oziroma pojavi postavka »Izredni prihodki« za 2.000 din, na pasivni strani bilance pa zmanjša postavka »Obveznosti do dobaviteljev« za 2.000 din.

V načelu so možne še spremembe v bilanci in izkazu uspeha v nasprotni smeri kot so obravnavane pri pravilih št. 5 do 8, tj. da se zmanjšajo prihodki ali odhodki ob istočasnih spremembah v bilanci. Takšne spremembe pa pomenijo le izpis (storno) že obravnavanih sprememb ter za razumevanje povezanosti sprememb v bilanci in izkazu uspeha niso pomembne.

Vzemimo, da je delovna organizacija v proučevanem obračunskem razdobju imela le poslovne dogodke, ki so navedeni v primerih ob pravilih št. 1 do 8. Zato bo ob koncu tega obračunskega razdobja izkazala dohodek tako v izkazu uspeha kot v bilanci, in sicer smiselno po pravilu št. 6. V našem primeru znaša dohodek, tj. razlika med prihodki in odhodki v ožjem smislu, 17.000 din. Prikazati ga je treba na pasivni strani bilance in na odhodkovni strani izkaza uspeha, kajti predtem so v bilanci sredstva večja kot viri sredstev, v izkazu uspeha pa prihodki večji od odhodkov. Po tem končnem vpisu pa sta obe strani tako v bilanci kot v izkazu uspeha med seboj povsem uravnoteženi.

Če bi proučevana storitvena delovna organizacija po vsakem poslovnem dogodku sestavila novo bilanco, po poslovnih dogodkih, obravnavanih pri pravilih št. 5 do 8, pa še izkaz uspeha, bi po vpisu dohodka kot razlike končala obračunsko razdobje z naslednjo bilanco in izkazom uspeha:

KONČNA BILANCA STORITVENE DELOVNE ORGANIZACIJE

Sredstva <i>aktiva</i>		<i>Pasiva</i> Viri sredstev	
Blagajna	80.000.—	Obveznosti do dobaviteljev	10.000.—
Žiro račun	100.000.—	Dolgoročni kredit	600.000.—
Material	60.000.—	Dohodek	17.000.—
Osnovna sredstva	1.985.000.—	Poslovni sklad	1.598.000.—
Sredstva rezervnega sklada	100.000.—	Rezervni sklad	100.000.—
	<u>2.325.000.—</u>		<u>2.325.000.—</u>

IZKAZ USPEHA STORITVENE DELOVNE ORGANIZACIJE

Odhodki		Prihodki	
Redni odhodki	55.000.—	Redni prihodki	70.000.—
Dohodek	17.000.—	Izredni prihodki	2.000.—
	<u>72.000.—</u>		<u>72.000.—</u>

Ostvarjeni dohodek je seveda treba razdeliti na pogodbene in zakonske obveznosti iz njega, na osebne dohodke in sklade. To delitev pa lahko obravnavamo kot poslovni dogodek, ki se zrcali v zmanjšanju bilančne postavke »Dohodek« ter povečanju drugih postavk v pasivi; smiselno torej spet uporabljamo pravilo št. 2. Izkaz uspeha pa lahko dopolnimo s posebnim podizkazom delitve dohodka, ki bi na levi strani prikazoval vse postavke iz delitve dohodka, na desni strani pa dohodek, ki je predmet delitve.

Vprašanja za razpravo o točki 71

1. Kaj vidimo v bilanci? Ali aktiva vedno označuje sredstva in pasiva vire sredstev?
2. Ali je izguba prikazana na aktivni ali na pasivni strani bilance? Kdaj je v bilanci prikazana manjša izguba kot je nastala v razdobju do sestavitve bilance? Kdaj je v bilanci prikazana večja izguba kot je nastala v razdobju do sestavitve bilance?
3. Kaj vidimo v izkazu uspeha? Kdaj je povezava izkaza uspeha z bilanco očitna? Zakaj je v dohodkovnem sistemu dohodek v bilanci že razdeljen in se ne pojavlja kot poseben vir sredstev?
4. Ali more kak poslovni dogodek istočasno povečati sredstva in odhodke ali vire sredstev in prihodke? Ali more kak poslovni dogodek istočasno povečati sredstva in zmanjšati vire sredstev ali zmanjšati sredstva in povečati vire sredstev? Kakšne spremembe lahko povzročajo poslovni dogodki na sredstvih, virih sredstev, prihodkih in odhodkih, če pri tem upoštevamo njihovo povezavo?

72 knjigovodski računi

720 pojmovanje knjigovodskih računov

Kot vidimo iz dosedanjega izvajanja, vsi poslovni dogodki povzročajo spremembe v bilanci in nekateri izmed njih še spremembe v izkazu uspeha, ki se v vsakem letnem obračunskem razdobju pojavlja znova brez povezave s prejšnjim razdobjem. Bilanca vedno prikazuje stanje sredstev in njihovih virov v določenem trenutku, izkaz uspeha pa prihodke, odhodke in finančni izid v obračunskem razdobju, ki se konča z istim trenutkom. Če bi želeli imeti vedno točen pregled nad vsemi sredstvi in njihovimi viri oziroma nad vsemi prihodki, odhodki in finančnim izidom, bi morali po vsakem poslovnem dogodku sestaviti novo bilanco in nov izkaz uspeha. To pa v praksi ni izvedljivo. Zaradi tega se v knjigovodstvu poslužujemo knjigovodskih računov (kontov), ki zajemajo posamezne postavke bilance in izkaza uspeha ali dele teh postavk.

Vsak knjigovodski račun ima svoj naziv glede na to, kaj zajema. Njegovo levo stran označujemo kot »debet« in desno stran kot »kredit«, to je z dvema povsem tehničnima izrazoma, ki ne nakazujeta značaja podatkov na levi ali desni strani. Zapisovanje podatkov na knjigovodskih računih označujemo kot »knjiženje«, o zapisanem podatku pa govorimo kot o »vknjižbi«. Če knjižimo na debetni strani knjigovodskega računa, pravimo, da smo ga »obremenili«, ali da smo »knjižili v breme« tega računa. Če knjižimo na kreditni strani knjigovodskega računa, pa pravimo, da smo ga »priznali«, ali da smo »knjižili v dobro« tega računa.

Te pojme vključimo v takšno preglednico:

NAZIV KNJIGOVODSKEGA RAČUNA

Debet	Kredit
Knjiženje v breme	Knjiženje v dobro
Knjig. račun obremenimo	Knjig. račun priznamo

721 vrste knjigovodskih računov

Za vsako postavko v bilanci in izkazu uspeha obstaja poseben knjigovodski račun. Dejstvo, da utegne za posamezne postavke v bilanci ali izkazu uspeha

obstajati več knjigovodskih računov, od katerih zajema vsak le njihov del, zaenkrat zanemarimo. Če pa so postavkam v bilanci in izkazu uspeha namenjeni posebni knjigovodski računi, jih razvrstimo v štiri skupine:

- a) knjigovodski računi sredstev;
- b) knjigovodski računi virov sredstev;
- c) knjigovodski računi odhodkov;
- č) knjigovodski računi prihodkov.

Ker ima vsak knjigovodski račun dve strani, nastaja vprašanje, na kateri strani naj prikažemo začetno stanje in povečanje, na kateri strani pa zmanjšanje tistega, kar zajema.

V načelu vsako začetno stanje in povečanje vedno prikažemo na tisti strani knjigovodskega računa, na kateri se pojavljajo ustrezne postavke v bilanci ali izkazu uspeha; vsako zmanjšanje pa prikažemo na nasprotni strani kot se pojavljajo ustrezne postavke v bilanci ali izkazu uspeha.

Postavke, ki jih zajemajo knjigovodski računi sredstev, so prikazane na aktivni, tj. na levi strani bilance. Zato tudi začetno stanje in vsa povečanja na teh knjigovodskih računih prikažemo na njihovi debetni, tj. na levi strani, vsa zmanjšanja pa na kreditni, tj. na desni strani. Knjigovodski račun blagajne bo npr. imel naslednjo vsebino:

BLAGAJNA

+	—
Začetno stanje	Zmanjšanje
Povečanje	

Postavke, ki jih zajemajo knjigovodski računi virov sredstev, so prikazane na pasivni, tj. desni strani bilance. Zato tudi začetno stanje in vsa povečanja na teh knjigovodskih računih prikažemo na njihovi kreditni, tj. na desni strani, vsa zmanjšanja pa na njihovi debetni, tj. na levi strani. Knjigovodski račun obveznosti do dobaviteljev bo npr. imel naslednjo vsebino:

OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV

—	+
Zmanjšanje	Začetno stanje
	Povečanje

Nekateri knjigovodski računi se utegnejo pri poslovanju spremeniti iz računov sredstev v račune virov sredstev in obratno. Če npr. dobaviteljem nakažemo več kot smo jim bili dolžni, se namesto prejšnje obveznosti in s tem vira sredstev pojavi terjatev in s tem nova oblika sredstev. Ta sprememba značaja posameznega knjigovodskega računa pa ne vpliva na logične temelje njegove vsebine, saj jih utegnemo pojasnjevati na oba dosedanja načina.

Postavke, ki jih zajemajo knjigovodski računi odhodkov, so prikazane na odhodkovni, tj. na levi strani izkaza uspeha. Zato tudi vsa povečanja na teh knjigovodskih računih prikažemo na njihovi debetni, tj. na levi strani, vsa zmanjšanja pa na njihovi kreditni, tj. na desni strani. Ti knjigovodski računi so potemtakem podobni knjigovodskim računom sredstev.

Postavke, ki jih zajemajo knjigovodski računi prihodkov, so prikazane na prihodkovni, tj. na desni strani izkaza uspeha. Zato je tudi vsa povečanja na teh knjigovodskih računih treba prikazati na njihovi kreditni, tj. na desni strani, vsa zmanjšanja pa na njihovi debetni, tj. na levi strani. Ti knjigovodski računi so potemtakem podobni knjigovodskim računom virov sredstev.

Knjigovodski računi sredstev s svojim začetnim stanjem morejo izhajati iz bilančnih postavk v aktivni ter s svojim končnim stanjem vzpostavljati bilančne postavke v aktivni. Knjigovodski računi virov sredstev s svojim začetnim stanjem morejo izhajati iz bilančnih postavk v pasivi ter s svojim končnim stanjem vzpostavljati bilančne postavke v pasivi. Ni pa nujno, da bi vsi knjigovodski računi sredstev ali virov sredstev izhajali iz bilance, ker se ustrezna sredstva ali viri sredstev utegnejo pojaviti tudi kasneje, v samem obračunskem razdobju. Prav tako ni nujno, da bi vsi knjigovodski računi sredstev ali virov sredstev vzpostavljali bilančne postavke, ker utegnejo ustrezna sredstva ali viri sredstev ob koncu obračunskega razdobja tudi izginiti.

Knjigovodski računi odhodkov in prihodkov se v določenem obračunskem razdobju pojavijo tedaj, ko pride do prvih odhodkov in prihodkov. Ob koncu obračunskega razdobja na njih ne obstajajo nobeni zneski, saj po medsebojni poravnavi razlika izstopi na knjigovodskem računu finančnega izida. V izkaz uspeha vstopajo ti knjigovodski račun le s svojim prometom.

Pojavlja se vprašanje, ali smo dolžni knjigovodske račune, na katerih so prikazani stroški, prištevati med knjigovodske račune sredstev ali odhodkov. Odgovor je odvisen zlasti od značaja same delovne organizacije. Pri proizvodnih delovnih organizacijah so vračunani stroški povezani najprej z nedokončano proizvodnjo in nato z zalogo proizvodov, tj. s sredstvi v bilanci. Šele tedaj, ko so proizvodi prodani, se v njih vsebovani stroški ne morejo več pojavljati v bilanci, temveč le v izkazu uspeha kot redni odhodki. Iz tega izhaja, da je mogoče le tiste knjigovodske račune stroškov, ki so povezani z zaračunano prodajo, prištevati h knjigovodskim računom odhodkov, medtem ko so knjigovodski računi, na katerih so prikazani vračunani stroški, ki še niso povezani z zaračunano prodajo, dejansko knjigovodski računi sredstev. Pri delovnih organizacijah, ki imajo nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov, so potemtakem samostojni knjigovodski računi vračunanih stroškov vedno podračuni bilančne postavke nedokončane proizvodnje ter s tem knjigovodski računi sredstev. Nasprotno so pri delovnih organizacijah, ki nimajo nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov, samostojni knjigovodski računi vračunanih stroškov podračuni ustrezne postavke v izkazu uspeha ter s tem knjigovodski računi odhodkov.

722 pravila za knjiženje na knjigovodskih računih

Vsa pravila, ki smo jih postavili pri proučevanju tistih sprememb v bilanci in izkazu uspeha, do katerih je prišlo zaradi poslovnih dogodkov, so pravzaprav izhajala iz temeljnega načela ravnotežja v bilanci in izkazu uspeha. Kadarkoli bi seštel levo stran bilance hkrati z levo stranjo izkaza uspeha, bi dobili isti seštevek, kot če bi seštel desno stran bilance hkrati z desno stranjo izkaza uspeha. Če sproti povežemo bilanco in izkaz uspeha z ostvarjenim finančnim izidom, je pa tudi vsak izmed obeh izkazov samostojno uravnotežen.

Isto načelo je veljavno pri celotnosti knjigovodskih računov, ki zajemajo posamezne postavke bilance in izkaza uspeha. Vsota vknjižb na debetni strani vseh knjigovodskih računov mora biti vedno uravnotežena z vsoto vknjižb na kreditni strani vseh knjigovodskih računov. Da pa bi bilo zadošče-no temu načelu pri knjigovodskih računih, se vsa pravila, ki smo jih postavili pri proučevanju sprememb v bilanci in izkazu uspeha, skričijo na **eno samo pravilo**, ki se glasi:

Vknjižbi na debetni strani določenega knjigovodskega računa mora ustrezati potivknjižba istega zneska na kreditni strani drugega knjigovodskega računa.

Če poslovni dogodek povzroči spremembo na več kot samo dveh knjigovodskih računih, mora vsota vknjižb in protivknjižb zadostiti istemu medsebojnemu razmerju. Pri tem je povsem vseeno, ali imamo opravka s knjigovodskimi računi sredstev, virov sredstev, odhodkov in prihodkov ali s katerokoli povezavo teh knjigovodskih računov.

Da bi vedeli, kako določen poslovni dogodek prikazati na knjigovodskih računih, je treba samo odgovoriti na naslednja zaporedna vprašanja:

1. Katera sredstva, viri sredstev, odhodki in prihodki so se spremenili zaradi proučevanega poslovnega dogodka? Odgovora sta vedno najmanj dva, kar sledi iz prejšnje ugotovitve.

2. Ali zaznamujemo pri prej ugotovljenih sredstvih, virih sredstev, odhodkih in prihodkih zaradi proučevanega poslovnega dogodka povečanje ali zmanjšanje? Pri odgovoru moramo slediti samo logičnemu razmišljanju in nas ne sme motiti, če bomo ugotovili samo povečanje ali samo zmanjšanje ali delno povečanje in delno zmanjšanje, saj so iz že navedenih pravil št. 1 do 8 jasno razvidne različne smeri sprememb.

3. Kakšen je naziv knjigovodskih računov, na katerih prikažemo prej ugotovljena sredstva, vire sredstev, odhodke in prihodke? Čeprav sta naziv in številčna oznaka temeljnih knjigovodskih računov predpisana, se jih pri nadaljnjih izvajanjih ne bomo nujno držali. Pač pa moramo izbrani naziv določenega knjigovodskega računa natančno pojasniti, da ne bi istovrstne poslovne dogodke prikazovali na različnih knjigovodskih računih.

4. Ali je treba te izbrane knjigovodske račune obremeniti ali priznati? Pri tem upoštevajmo, da pomeni:

Pri knjigovodskih računih	V breme (debet)	V dobro (kredit)
sredstev in odhodkov virov sredstev in prihodkov	povečanje zmanjšanje	zmanjšanje povečanje

5. Ali so vknjižbe na debetni strani izbranih knjigovodskih računov v ravnotežju z vknjižbami na kreditni strani izbranih knjigovodskih računov? To ugotovimo v takšnem nalogu za knjiženje:

Knjigovodski račun A
Knjigovodski račun B

...

V breme	V dobro
x	x
...	...
Σ	= Σ

723 prikazovanje poslovanja na knjigovodskih računih

Če stalno izhajamo iz pravkar navedenih petih zaporednih vprašanj, nam je za razumevanje knjigovodstva potrebno le logično razmišljanje. Skušajmo to utemeljiti s praktičnim primerom. Vzemimo, da ima proizvajalna delovna organizacija ob začetku proučevanega razdobja takšno bilanco, kot je prikazana v preglednici.

Začetna bilanca proizvajalne delovne organizacije

Sredstva

Viri sredstev

I. Obratna sredstva		I. Kratkoročni viri poslovnih sredstev	
Žiro račun	20.000	Dobavitelji	120.000
Blagajna	500	II. Dolgoročni viri poslovnih sredstev	
Kupci	99.500	Dolgoročni kredit	143.000
Material	95.000	Poslovni sklad	498.000
Skupaj obratna sredstva	215.000	I. + II. Skupaj viri poslovnih sredstev	618.000
II. Osnovna sredstva		III. Viri rezervnih sredstev	
Zemljišča	3.000	Rezervni sklad	80.000
Zgradbe	300.000	IV. Viri sredstev skupne porabe	
Delovne priprave	500.000	Sklad skupne porabe	40.000
	803.000		
— Popravek vrednosti osn. sred.	403.000		
I. + II. Skupaj poslovna sredstva	618.000		
III. Rezervna sredstva			
Denarna sredstva rezervnega sklada	80.000		
Sredstva skupne porabe			
IV. Denarna sredstva skupne porabe	40.000		
	738.000		738.000

V delovni organizaciji uporabljajo metodo vrednotenja po spremenljivih stroških, vendar ob začetku razdobja ni bilo nikake nedokončane proizvodnje ali zaloge proizvodov.

Toda nas zanima, kako podatke iz začetne bilance vnesti na knjigovodske račune. Za vsako bilančno postavko bomo odprli poseben knjigovodski račun; poimenovali ga bomo z nazivom, ki je za ustrezno sredstvo ali vir sredstev naveden v bilanci.

Kot knjigovodske račune sredstev bomo torej najprej odprli: »Žiro račun«, »Blagajna«, »Kupci«, »Material«, »Zemljišča«, »Zgradbe«, »Delovne priprave«, »Denarna sredstva rezervnega sklada« in »Denarna sredstva sklada skupne porabe«. Te knjigovodske račune bomo obremenili za začetno stanje sredstev.

Kot knjigovodske račune virov sredstev bomo po drugi strani odprli: »Dobavitelji«, »Dolgoročni kredit«, »Poslovni sklad«, »Rezervni sklad« in »Sklad skupne porabe«. Za začetno stanje virov sredstev bomo priznali te knjigovodske račune.

Toda v bilanci imamo še postavko: »Popravek vrednosti osnovnih sredstev«, ki zmanjšuje prvotno prikazana osnovna sredstva. Zato jo je mogoče obravnavati kot poseben knjigovodski račun sredstev, na katerem ločeno prikazemo zmanjšanje.

Ko smo na 15 knjigovodskih računih prikazali začetno stanje sredstev in njihovih virov in ga označili z »z. s.« (začetno stanje), začnemo obravnavati posamezne poslovne dogodke v obračunskem razdobju, ki so v tesni zvezi s številčnim primerom, s katerim smo se že srečali pri dosedanjih izvajanjih. Pri tem pa bo treba odpreti še nadaljnje knjigovodske račune.

Poslovni dogodek št. 1: Delovna organizacija kupi material, vreden 200.000 dinarjev in ga prevzame v svojem skladišču.

O tem poslovnem dogodku razmišljamo v zaporedju, ki nam ga nakazuje že navedenih 5 vprašanj:

1. Poslovni dogodek vpliva na zalogo materiala in na obveznosti do dobaviteljev.
2. Zaloga materiala se poveča, prav tako se povečajo obveznosti do dobaviteljev.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Material« in »Dobavitelji«.
4. Sredstva v obliki materiala se povečajo, zato obremenimo knjigovodski račun »Materiala«; med viri sredstev se obveznosti do dobaviteljev povečajo, zato priznamo knjigovodski račun »Dobaviteljev«.
5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Material Dobavitelji	200.000.—	200.000.—

Poslovni dogodek št. 2: Kupci nakažejo 80.000 din za poravnavo svojega dolga.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na terjatve do kupcev in na stanje denarnih sredstev v banki.

2. Terjatve do kupcev se zmanjšajo, denarna sredstva se povečajo.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Kupci« in »Žiro račun«.
4. Med sredstvi se terjatve zmanjšajo, zato priznamo knjigovodski račun »Kupci«; denarna sredstva se pa povečajo, zato obremenimo »Žiro račun«.
5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Žiro račun Kupci	80.000.—	80.000.—

Poslovni dogodek št. 3: V obračunskem razdobju je delovna organizacija porabila material v vrednosti 190.000 din.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na zalogo materiala in na stroške.
2. Zaloga materiala se zmanjša, vrednost proizvodnje se poveča.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Material« in »Proizvodnja«.
4. Sredstva v obliki materiala se zmanjšajo, zato priznamo knjigovodski račun »Material«; po drugi strani se sredstva v obliki proizvodnje povečajo, zato obremenimo knjigovodski račun »Proizvodnja«.
5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja Material	190.000.—	190.000.—

Poslovni dogodek št. 4: V obračunskem razdobju so za proučevano delovno organizacijo drugi opravili za 15.000 din storitev.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na stroške, a tudi na obveznosti do dobaviteljev.
2. Vrednost proizvodnje se poveča, obveznosti do dobaviteljev se prav tako povečajo.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja« in »Dobavitelji«.
4. Sredstva v obliki proizvodnje se povečajo, zato obremenimo knjigovodski račun »Proizvodnja«; po drugi strani se med viri sredstev povečajo obveznosti do dobaviteljev, zaradi česar priznamo knjigovodski račun »Dobavitelji«.
5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja Dobavitelji	15.000.—	15.000.—

Poslovni dogodek št. 5: V delovni organizaciji je obračunana amortizacija v znesku 56.000 din.

1. Poslovni dogodek vpliva na stroške, a tudi na vrednost osnovnih sredstev.
2. Vrednost proizvodnje se poveča, vrednost osnovnih sredstev pa zmanjša.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja« in »Popravek vrednosti osnovnih sredstev«.
4. Sredstva v obliki proizvodnje se povečajo, zato obremenimo knjigovodski račun »Proizvodnja«; osnovna sredstva se po drugi strani zmanjšajo, zato priznamo knjigovodski račun »Popravek vrednosti osnovnih sredstev«.
5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja	56.000.—	
Popravek vrednosti osnovnih vrednosti		56.000.—

Poslovni dogodek št. 6: V delovni organizaciji so obračunane pogodbene obveznosti iz dohodka 12.000 din.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovno dogodek vpliva na stroške, a tudi na obveznosti med viri sredstev.
2. Vrednost proizvodnje se poveča, povečajo se obveznosti, ki jih mora delovna organizacija poravnati.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja« in »Pogodbene obveznosti«.
4. Ker se sredstva v obliki proizvodnje povečajo, obremenimo knjigovodski račun »Proizvodnja«. Ker se obveznosti med viri sredstev povečajo, priznamo knjigovodski račun »Pogodbene obveznosti«.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja	12.000.—	
Pogodbene obveznosti		12.000.—

Poslovni dogodek št. 7: V delovni organizaciji so obračunane zakonske obveznosti iz dohodka 16.000 din.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na stroške proizvodnje, a tudi na obveznosti med viri sredstev.
2. Vrednost proizvodnje se poveča, povečajo se obveznosti, ki jih mora delovna organizacija poravnati.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja« in »Zakonske obveznosti«.

4. Ker se sredstva v obliki proizvodnje povečajo, obremenimo knjigovodski račun »Proizvodnja«. Ker se obveznosti med viri sredstev povečajo, priznamo knjigovodski račun »Zakonske obveznosti«.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja Zakonske obveznosti	16.000.—	16.000.—

Poslovni dogodek št. 8: V zvezi z dejavnostjo delovne organizacije v proučevanem razdobju so obračunani osebni dohodki v kosmatem znesku 112.000 dinarjev.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek spet vpliva na stroške in na obveznosti do delavcev v kosmatem znesku.
2. Vrednost proizvodnje se poveča, povečajo se obveznosti iz osebnih dohodkov, ki jih mora delovna organizacija poravnati.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja« in »Obveznosti iz osebnih dohodkov«.
4. Ker se sredstva v obliki proizvodnje povečajo, obremenimo knjigovodski račun »Proizvodnja«. Ker se obveznosti iz osebnih dohodkov povečajo, priznamo istoimenski knjigovodski račun.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja Obveznosti iz osebnih dohodkov	112.000.—	112.000.—

Poslovni dogodek št. 9: Od kosmatega zneska osebnih dohodkov je odtegnjeno 35.840 din prispevkov iz osebnih dohodkov.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek spremeni v začetku nerazčlenjene obveznosti iz osebnih dohodkov in odtegnjene obveznosti iz osebnih dohodkov.
2. Nerazčlenjene obveznosti iz osebnih dohodkov se zmanjšajo, obveznosti iz naslova prispevkov iz osebnih dohodkov se povečajo.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Obveznosti iz osebnih dohodkov« in »Obveznosti iz odtegnjenih prispevkov«.
4. Nerazčlenjene obveznosti iz osebnih dohodkov se zmanjšajo, zato obremenimo knjigovodski račun »Obveznosti iz osebnih dohodkov«; po drugi strani se odtegnjene obveznosti povečajo, zato priznamo knjigovodski račun »Obveznosti iz odtegnjenih prispevkov«.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Obveznosti iz osebnih dohodkov	35.840.—	
Obveznosti iz odtegnjenih prispevkov		35.840.—

Poslovni dogodek št. 10: Ker delovna organizacija nima dovolj denarja na žiro računu za izplačilo osebnih dohodkov in poravnavo odtegnjenih prispevkov iz osebnih dohodkov, prenese manjkajoči znesek iz sredstev rezervnega sklada na žiro račun.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na denarna sredstva na žiro računu in na denarna sredstva rezervnega sklada.

2. Denarna sredstva na žiro računu se povečajo, denarna sredstva rezervnega sklada pa zmanjšajo. Znesek ugotovimo tako, da od obveznosti iz osebnih dohodkov v kosmatem znesku, tj. 112.000 din, odštejemo razpoložljiva sredstva na žiro računu, tj. 100.000 din. Preneseni znesek je torej 12.000 din.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Žiro račun« in »Denarna sredstva rezervnega sklada«.

4. Ker se denarna sredstva na žiro računu povečajo, obremenimo istoimenski knjigovodski račun, ker se denarna sredstva rezervnega sklada zmanjšajo, priznamo istoimenski knjigovodski račun.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Žiro račun Denarna sredstva rezervnega sklada	12.000.—	12.000.—

Poslovni dogodek št. 11: Delovna organizacija dvigne gotovino za izplačilo osebnih dohodkov in istočasno poravnava odtegnjene prispevke iz osebnih dohodkov.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na stanje denarja na žiro računu in v blagajni, a tudi na znesek odtegnjenih obveznosti.

2. Denarna sredstva na žiro računu se zmanjšajo za 112.000 din, gotovina v blagajni se poveča za 76.160 din, odtegnjene obveznosti se zmanjšajo za 35.840 din.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Žiro račun«, »Blagajna« in »Obveznosti iz odtegnjenih prispevkov«.

4. Ker se denarna sredstva na žiro računu zmanjšajo, »Žiro račun« v knjigovodstvu priznamo; ker se gotovina v blagajni poveča, knjigovodski račun »Blagajne« obremenimo; ker se odtegnjene obveznosti zmanjšajo, knjigovodski račun »Obveznosti iz odtegnjenih prispevkov« obremenimo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Žiro račun		112.000.—
Blagajna	76.160.—	
Obveznosti iz odtegnjenih prispevkov	35.840.—	

Poslovni dogodek št. 12: Delovna organizacija izplača delavcem osebne dohodke.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na denarna sredstva v blagajni in na obveznosti do delavcev.

2. Denarna sredstva v blagajni se zmanjšajo za 76.160 din, za isti znesek se pa tudi zmanjšajo obveznosti do delavcev.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Blagajna« in »Obveznosti iz osebnih dohodkov«.

4. Ker se denarna sredstva v blagajni zmanjšajo, knjigovodski račun »Blagajna« priznamo; ker se obveznosti zmanjšajo, knjigovodski račun »Obveznosti iz osebnih dohodkov« obremenimo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Blagajna		76.160.—
Obveznosti iz osebnih dohodkov	76.160.—	

Poslovni dogodek št. 13: V obračunskem razdobju je končanih 1000 količinskih enot X in 2000 količinskih enot Y, medtem ko ni nedokončane proizvodnje ob koncu razdobja. Pri obračunu te proizvodnje se delovna organizacija poslužuje vrednotenja po spremenljivih stroških. Na količinsko enoto X odpadejo spremenljivi stroški 117.— din, od tega vračunani osebni dohodki 31.30 din, na količinsko enoto Y pa spremenljivi stroški 74,11 din, od tega osebni dohodki 20.— din. Pri obračunu te proizvodnje delovna organizacija vse druge stroške obravnava kot odhodke.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek spremeni izkazano vrednost neobračunane proizvodnje, sredstva, ki so v skladišču dokončanih proizvodov, a tudi odhodke, ker del stroškov pri obračunu ne vstopa v vrednost proizvodov.

2. Vrednost neobračunane proizvodnje, ki je sestavljena iz nastalih stroškov v obračunskem razdobju, se po končanem obračunu zmanjša, ker se razdeli na dokončane in v skladišče prevzete proizvode, ter na odhodke; vrednost dokončanih proizvodov in odhodki se pri tem povečajo. Vsota vseh do sedaj nastalih stroškov je 401.000 din; za toliko se tudi zmanjša vrednost neobračunane proizvodnje. Če pomnožimo proizvedene količine s spremenljivimi stroški na enoto, ugotovimo, da odpade na dokončane proizvode 265.221 din in na odhodke 135.779 din. Oba zneska pa je zaradi kasnejših potreb pri

ugotavljanju dohodka treba razčleniti. Če pomnožimo proizvedene količine z vračunanimi osebnimi dohodki na enoto, ugotovimo, da odpade na dokončane proizvode 71.300 din osebnih dohodkov; razlika do celotnega zneska spremenljivih stroškov je 193.921 din ter je sestavljena iz spremenljivih materialnih stroškov. Prezeta zaloga dokončanih proizvodov se torej poveča za

materialne stroške	193.921 din
osebne dohodke	71.300 din
	<u>265.221 din</u>

Znesek osebnih dohodkov pri tem pomeni terjatev do prihodnjega dohodka, ki bo ostvarjen ob prodaji teh proizvodov. Po drugi strani pa je treba razčleniti tudi odhodke na del pred ugotovitvijo dohodka in na del po ugotovitvi dohodka. Odhodki pred ugotovitvijo dohodka so sestavljeni iz celotne amortizacije 56.000 din in tistih materialnih stroškov, ki imajo stalen značaj, 11.079 din, ki jih izračunamo, če od vseh materialnih stroškov 205.000 po preglednici 19 odštejemo spremenljive materialne stroške 193.921 din, ki jih prevzemajo zaloge. Odhodki po ugotovitvi dohodka pa so sestavljeni iz vseh pogodbenih obveznosti iz dohodka 12.000 din, vseh zakonskih obveznosti iz dohodka 16.000 din in tistih osebnih dohodkov, ki imajo stalen značaj, 40.700 din; te osebne dohodke izračunamo, če od vseh osebnih dohodkov 112.000 din po preglednici 19 odštejemo spremenljive osebne dohodke 71.300 din, ki jih povzemajo zaloge in ki pomenijo terjatve do prihodnjega dohodka. Iz tega torej sledi, da se bodo po obračunu stroškov povečali

odhodki pred ugotovitvijo dohodka za	67.079 din
odhodki po ugotovitvi dohodka za	<u>68.700 din</u>
	135.779 din

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja«, »Proizvodi — materialni stroški«, »Proizvodi — osebni dohodki«, »Odhodki pred ugotovitvijo dohodka« in »Odhodki po ugotovitvi dohodka«.

4. Ker se neobračunana proizvodnja zmanjša, knjigovodski račun »Proizvodnja« priznamo; ker se zaloga proizvodov poveča, knjigovodska računa »Proizvodi — materialni stroški« in »Proizvodi — osebni dohodki« obremenimo; ker se odhodki povečajo, tudi oba računa »Odhodki pred ugotovitvijo dohodka« obremenimo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja		401.000.—
Proizvodi-materialni stroški	193.921.—	
Proizvodi-osebni dohodki	71.300.—	
Odhodki pred ugot. dohodka	67.079.—	
Odhodki po ugot. dohodka	68.700.—	

Poslovni dogodek št. 14: Delovna organizacija proda 950 količinskih enot X po prodajni ceni 194.— din in 1900 količinskih enot Y po prodajni ceni 123.— dinarjev.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek spremeni zalogo proizvodov in terjatve do kupcev, objavijo se pa tudi prihodki in odhodki.

2. Zaloga proizvodov se zmanjša za stroške v prodanih količinah, ki so prikazani ločeno kot materialni stroški z amortizacijo in kot vračunani dohodek. V našem primeru znašajo prvi v prodanih količinah 184.225 din, drugi pa 67.735 din ali skupaj 251.960 din. Prvi znesek hkrati povečuje odhodke pred ugotovitvijo dohodka in drugi znesek odhodke po ugotovitvi dohodka. Terjatve do kupcev se pa pojavijo po prodajni vrednosti prodanih količin, ki jo dobimo, če prodane količine X in Y pomožimo z njihovo doseženo prodajno ceno. Dobljeni znesek 418.000 din pa hkrati povečuje tudi prihodke.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodi-materialni stroški«, »Proizvodi-osebni dohodki«, »Odhodki pred ugotovitvijo dohodka«, »Odhodki po ugotovitvi dohodka«, »Kupci« in »Prihodki iz prodaje«.

4. Ker se zaloga zmanjša, knjigovodska računa »Proizvodi-materialni stroški« in »Proizvodi-osebni dohodki« priznamo; ker se odhodki povečajo, knjigovodska računa »Odhodki pred ugotovitvijo dohodka« in »Odhodki po ugotovitvi dohodka« obremenimo; ker se terjatve povečajo, knjigovodski račun »Kupci« obremenimo; ker se prihodki povečajo, knjigovodski račun »Prihodki iz prodaje« priznamo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodi-materialni stroški		184.225.—
Proizvodi-osebni dohodki		67.735.—
Odhodki pred ugot. dohodka	184.225.—	
Odhodki po ugot. dohodka	67.735.—	
Kupci	418.000.—	
Prihodki iz prodaje		418.000.—

Poslovni dogodek št. 15: Delovna organizacija ugotavlja dohodek.

Odgovori na vprašanja:

1. Dohodek je razlika med prihodki in odhodki v ožjem smislu. Da bi ga ugotovili, moramo razliko iz teh knjigovodskih računov prenesti na poseben knjigovodski račun dohodka.

2. Iz knjigovodskih računov je vidno, da znašajo prihodki 418.000 din in odhodki pred ugotovitvijo dohodka 251.304 din. Razlika 166.696 din pomeni dohodek.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Prihodki iz prodaje«, »Odhodki pred ugotovitvijo dohodka« in »Dohodek«.

4. Ker po ugotovitvi dohodka ne bo na knjigovodskih računih prihodkov in odhodkov pred ugotovitvijo dohodka nobenega stanja, moramo zneske, ki so pred ugotovitvijo dohodka na njih, vknjižiti na nasprotni strani. Knjigovodski račun »Prihodki iz prodaje« bomo torej obremenili in knjigovodski račun »Odhodki pred ugotovitvijo dohodka« priznali. Protivknjižba, ki uravnoteži ti vknjižbi, je na knjigovodskem računu »Dohodek«, ki ga v tej zvezi priznamo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Prihodki iz prodaje	418.000.—	
Odhodki pred ugot. dohodka		251.304.—
Dohodek		166.696.—

Poslovni dogodek št. 16: Delovna organizacija ugotavlja dobiček.

1. Dobiček je manjši od dohodka za odhodke po ugotovitvi dohodka. Da bi ga ugotovili, moramo razliko iz teh knjigovodskih računov prenesti na poseben knjigovodski račun dobička.

2. Iz knjigovodskih računov je vidno, da znaša dohodek 166.696 din, odhodki po ugotovitvi dohodka pa 136.435 din. Razlika 30.261 din pomeni dobiček.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Dohodek«, »Odhodki po ugotovitvi dohodka« in »Dobiček«.

4. Ker po ugotovitvi dobička ne bo na knjigovodskih računih dohodka in odhodkov po ugotovitvi dohodka nobenega stanja, moramo zneske, ki so pred ugotovitvijo dobička na njih, vknjižiti na nasprotni strani. Knjigovodski račun »Dohodek« bomo torej obremenili in knjigovodski račun »Odhodki po ugotovitvi dohodka« priznali. Protivknjižba, ki uravnoteži ti vknjižbi, je na knjigovodskem računu »Dobiček«. Ta je smiselno nov vir sredstev; ker se dobiček poveča, ta knjigovodski račun priznamo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Dohodek	166.696.—	
Odhodki po ugot. dohodka		136.435.—
Dobiček		30.261.—

Poslovni dogodek št. 17: Delovna organizacija razdeli dobiček tako, da izhaja iz dohodka za delitev, tj. iz dobička, ki je povečan za osebne dohodke v zaračunani prodaji. Od njega nameni 85 % za osebne dohodke, 10 % za poslovni sklad in 5 % za sklad skupne porabe.

Odgovori na vprašanja:

1. Zaradi tega poslovnega dogodka se spremeni nerazdeljeni dobiček kot vir sredstev, pojavijo se dodatne obveznosti iz naslova osebnih dohodkov, spremenita se pa tudi poslovni sklad in sklad skupne porabe.

2. Če ves dobiček razdelimo, se ne bo več pojavljal med viri sredstev, zato pa se bodo za enak znesek povečali drugi viri sredstev. Med odhodki po ugotovitvi dohodka so bili upoštevani osebni dohodki 108.435 din (tj. če od vseh teh odhodkov 136.435 din odštejemo pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka 28.000 din, ki so že ob nastanku med njimi). Dohodek za delitev torej znaša:

dobiček	30.261 din
osebni dohodki v prodaji	108.435 din
	138.696 din

Od tega pa gre

za osebne dohodke 85 % ali	117.891 din
za poslovni sklad 10 % ali	13.870 din
za sklad skupne porabe 5 % ali	6.935 din

Delovna organizacija torej ostvari za 9.456 din večje osebne dohodke kot jih mora pokriti, ker so vsebovani že med odhodki po ugotovitvi dohodka. Za toliko se povečajo njene obveznosti iz osebnih dohodkov. Poslovni sklad in sklad skupne porabe se pa seveda povečata za celotni zgoraj omenjeni znesek, ker nista še v ničemer zajeta med odhodki po ugotovitvi dohodka.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Dobiček«, »Obveznosti iz osebnih dohodkov«, »Poslovni sklad« in »Sklad skupne porabe«.

4. Ker se dobiček kot vir sredstev zmanjša, ta knjigovodski račun obremenimo, ker se obveznosti iz osebnih dohodkov, poslovni sklad in sklad skupne porabe kot viri sredstev povečajo, te knjigovodske račune priznamo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Dobiček	30.261.—	
Obveznosti iz osebnih dohodkov		9.456.—
Poslovni sklad		13.870.—
Sklad skupne porabe		6.935.—

Poslovni dogodek št. 18: Kupci nakažejo delovni organizaciji 250.000 din za poravnavo svojega dolga.

Odgovori na vprašanja so smiselno enaki kot pri poslovnem dogodku št. 2, potrebne so pa naslednje vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Žiro račun Kupci	250.000.—	250.000.—

Poslovni dogodek št. 19: Delovna organizacija vrne z žiro računa znesek 12.000 din sredstvom rezervnega sklada, poravna 11.000 din pogodbenih obveznosti in 13.400 din zakonskih obveznosti.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na denarna sredstva na žiro računu, na denarna sredstva rezervnega sklada, na pogodbene in zakonske obveznosti.

2. Denarna sredstva na žiro računu se zmanjšajo, denarna sredstva rezervnega sklada povečajo, obveznosti iz naslova pogodbenih in zakonskih obveznosti pa zmanjšajo.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Žiro račun«, »Denarna sredstva rezervnega sklada«, »Pogodbene obveznosti« in »Zakonske obveznosti«.

4. Ker se denarna sredstva na žiro računu zmanjšajo, ta knjigovodski račun priznamo; ker se denarna sredstva rezervnega sklada povečajo, ta knjigovodski račun obremenimo; ker se pogodbene in zakonske obveznosti med viri sredstev zmanjšajo, ustrezna konta obremenimo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Žiro račun		36.400.—
Denarna sredstva rezervnega sklada	12.000.—	
Pogodbene obveznosti	11.000.—	
Zakonske obveznosti	13.400.—	

Poslovni dogodek št. 20: Delovna organizacija nakaže dobaviteljem 210.000 dinarjev za poravnavo svoje obveznosti.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na obveznosti do dobaviteljev in na stanje denarnih sredstev, ki jih ima podjetje na žiro računu.
2. Obveznosti do dobaviteljev se zmanjšajo, zmanjšajo se pa tudi denarna sredstva.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Žiro račun« in »Dobavitelji«.
4. Denarna sredstva se zmanjšajo, zato »Žiro račun« priznamo; obveznosti do dobaviteljev med viri sredstev se prav tako zmanjšajo, zato knjigovodski račun »Dobavitelji« obremenimo.
5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Žiro račun Dobavitelji	210.000.—	210.000.—

Denimo, da so to vsi poslovni dogodki v proučevanem obračunskem razdobju. Če smo jih sproti vknjiževali na ustreznih knjigovodskih računih z oznako njihove zaporedne številke in če smo ob koncu ugotovljeno razliko na vsakem knjigovodskem računu označili s »k. s.« (končno stanje) in tako izravnali obe njegovi strani, je naš knjigovodski razvid poslovnih dogajanj takle:

Zemljišča

(z. s.)	3.000	3.000	(k. s.)
	3.000	3.000	

Zgradbe

(z. s.)	300.000	300.000	(k. s.)
	300.000	300.000	

Delovne priprave

(z. s.)	500.000	500.000	(k. s.)
	500.000	500.000	

Popravek vrednosti osnovnih sredstev

(k. s.)	456.000	400.000	(z. s.)
		56.000	(5)
	456.000	456.000	

Denarna sredstva rezervnega sklada

(z. s.)	80.000	12.000	(k. s.)
(19)	12.000	80.000	(10)
	<u>92.000</u>	<u>92.000</u>	

Denarna sredstva skupne porabe

(z. s.)	40.000	40.000	(k. s.)
	<u>40.000</u>	<u>40.000</u>	

Žiro račun

(z. s.)	20.000	112.000	(11)
(2)	80.000	36.400	(19)
(10)	12.000	210.000	(20)
(18)	250.000	3.600	(k. s.)
	<u>362.000</u>	<u>362.000</u>	

Blagajna

(z. s.)	500	76.160	(12)
(11)	76.160	500	(k. s.)
	<u>76.660</u>	<u>76.660</u>	

Kupci

(z. s.)	99.500	80.000	(2)
(14)	418.000	250.000	(18)
	<u>517.500</u>	<u>187.500</u>	(k. s.)
		<u>517.500</u>	

Dobavitelji

(20)	210.000	120.000	(z. s.)
(k. s.)	125.000	200.000	(1)
		15.000	(4)
	<u>335.000</u>	<u>335.000</u>	

Pogodbene obveznosti

(19)	11.000	12.000	(6)
(k. s.)	1.000		
	<u>12.000</u>	<u>12.000</u>	

Zakonske obveznosti

(19)	13.400	16.000	(7)
(k. s.)	2.600		
	<u>16.000</u>	<u>16.000</u>	

Obveznosti iz osebnih dohodkov

(9)	35.840	112.000	(8)
(12)	76.160	9.456	(17)
(k. s.)	9.456		
	<u>121.456</u>	<u>121.456</u>	

Obveznosti iz odtegnjenih prispevkov

(11)	35.840	35.840	(9)
	<u>35.840</u>	<u>35.840</u>	

Material

(z. s.)	95.000	190.000	(3)
(1)	<u>200.000</u>	<u>105.000</u>	(k. s.)
	295.000	295.000	

Proizvodnja

(3)	190.000	401.000	(13)
(4)	15.000		
(5)	56.000		
(6)	12.000		
(7)	16.000		
(8)	112.000		
	<u>401.000</u>	<u>401.000</u>	

Proizvodi — materialni stroški

(13)	193.921	184.225	(14)
		9.696	(k. s.)
	<u>193.921</u>	<u>193.921</u>	

Proizvodi — osebni dohodki

(13)	71.300	67.735	(14)
		3.565	(k. s.)
	<u>71.300</u>	<u>71.300</u>	

Odhodki pred ugot. dohodka

(13)	67.079	251.304	(15)
(14)	<u>184.225</u>		
	251.304	<u>251.304</u>	

Prihodki iz prodaje

(15)	<u>418.000</u>	<u>418.000</u>	(14)
	418.000	418.000	

Odhodki po ugot. dohodka

(13)	68.700	136.435	(16)
(14)	<u>67.735</u>		
	136.435	<u>136.435</u>	

Dohodek

(16)	<u>166.696</u>	<u>166.696</u>	(15)
	166.696	166.696	

Dobiček

(17)	30.261	30.261	(16)
	<u>30.261</u>	<u>30.261</u>	

Poslovni sklad

(k. s.)	368.870	355.000	(z. s.)
		13.870	(17)
	<u>368.870</u>	<u>368.870</u>	

Dolgoročni kredit

(k. s.)	143.000	143.000	(z. s.)
	143.000	143.000	

Rezervni sklad

(k. s.)	80.000	80.000	(z. s.)
	80.000	80.000	

Sklad skupne porabe

(k. s.)	46.935	40.000	(z. s.)
		6.935	(17)
	46.935	46.935	

Promet in končno stanje na uporabljenih knjigovodskih računih moremo zbrati v posebnem pregledu, ki ga imenujemo sklepni list (preglednica 24). Kot vidimo, imajo samo nekateri knjigovodski računi ob koncu razdobja tako imenovano končno stanje (saldo); to so knjigovodski računi sredstev in njihovih virov, ki jih moramo upoštevati pri sestavljanju končne bilance.

Nasprotno je izkaz uspeha mogoče sestaviti le tako, da upoštevamo prenose iz knjigovodskih računov prihodkov in odhodkov, ki sicer nimajo več končnega stanja; prav tako je treba upoštevati še razdelitev dohodka, ki je sicer vidna le na istoimenskem knjigovodskem računu iz skupine virov sredstev, kakor tudi nekatere druge podatke, s katerimi smo se že srečali pri dosežanju obravnave knjigovodskega primera.

Končna bilanca in izkaz uspeha sta na podlagi obravnavanih knjigovodskih računov sestavljena tako, kot je prikazano v preglednicah 25 in 26.

Koliko znašajo osebni dohodki iz dobička, je mogoče ugotoviti, če od dobička 30.261 din odštejemo zneske, ki so razporejeni v poslovni sklad in v sklad skupne porabe, tj. 20.805 din. Tako ugotovimo, da je delovna organizacija pri delitvi dohodka namenila 9.456 din več za osebne dohodke kot jih je prvotno vračunala v prodanih proizvodih.

Izkaz uspeha, ki ne bi upošteval dohodka, ampak samo dobiček, bi bil v našem primeru sestavljen tako, kot je prikazano v preglednici 27.

V takšnem izkazu uspeha bi bili materialni stroški in amortizacija združeni z vračunanim dohodkom ter obravnavani skupaj na odhodkovni strani prvega podizkaza (A). Zato se vračunani dohodek tudi ne bi več pojavljal v drugem podizkazu (B).

Sklepni list

Knjig. račun	Promet		Stanje	
	v breme	v dobro	v breme	v dobro
Zemljišča	3.000	—	3.000	—
Zgradbe	300.000	—	300.000	—
Delovne priprave	500.000	—	500.000	—
Popr. vred. osn. sred.	—	456.000	—	456.000
Den. sred. rez. skl.	92.000	12.000	80.000	—
Den. sred. skup. por.	40.000	—	40.000	—
Žiro račun	362.000	358.400	3.600	—
Blagajna	76.660	76.160	500	—
Kupci	517.500	330.000	187.500	—
Dobavitelji	210.000	335.000	—	125.000
Pogodbene obveznosti	11.000	12.000	—	1.000
Zakonske obveznosti	13.400	16.000	—	2.600
Obvez. iz oseb. doh.	112.000	121.456	—	9.456
Obvez. iz odteg. prisp.	35.840	35.840	—	—
Material	295.000	190.000	105.000	—
Proizvodnja	401.000	401.000	—	—
Proizvodi — mat. stroški	193.921	184.225	9.696	—
Proizvodi — oseb. doh.	71.300	67.735	3.565	—
Odhodki pred ugot. doh.	251.304	251.304	—	—
Odhodki po ugot. doh.	136.435	136.435	—	—
Prihodki iz prodaje	418.000	418.000	—	—
Dohodek	166.696	166.696	—	—
Dobiček	30.261	30.261	—	—
Poslovni sklad	—	368.870	—	368.870
Dolgoročni kredit	—	143.000	—	143.000
Rezervni sklad	—	80.000	—	80.000
Sklad skupne porabe	—	46.935	—	46.935
Skupaj	4,237.317	4,237.317	1,232.861	1,232.861

Preglednica 24

Vprašanja za razpravo o točki 72

1. Zakaj so potrebni knjigovodski računi? Kakšno vsebino označuje znesek na debetni strani knjigovodskega računa sredstev in kakšno na debetni strani knjigovodskega računa virov sredstev? Kako pa si razlagamo znesek na kreditni strani teh knjigovodskih računov? Na kateri strani ustreznih knjigovodskih računov so prikazani odhodki in na kateri prihodki?

2. V kakšni zvezi je sklepni list s knjigovodskimi računi in v kakšni s končno bilanco in izkazom uspeha?

Končna bilanca proizvajalne delovne organizacije

Sredstva

I. Obratna sredstva	
Žiro račun	3.600
Blagajna	500
Kupci	187.500
Proizvodi — mat. stroški	9.696
oseb. dohod.	3.565
Material	13.261
Skupna obratna sredstva	105.000
	<u>309.861</u>
II. Osnovna sredstva	
Zemljišča	3.000
Zgradbe	300.000
Delovne priprave	500.000
	<u>803.000</u>
— Popravek vrednosti osn. sred.	347.000
I. + II. Skupaj poslovna sredstva	<u>656.861</u>
III. Rezervna sredstva	
Denarna sredstva rezervnega sklada	80.000
IV. Sredstva skupne porabe	
Denarna sredstva skupne porabe	40.000
	<u>776.861</u>

Viri sredstev

I. Kratkoročni viri poslovnih sredstev	
Dobavitelji	125.000
Pogodbene obveznosti	1.000
Zakonske obveznosti	2.600
Obveznosti iz OD	9.456
II. Dolgoročni viri poslovnih sredstev	
Dolgoročni kredit	143.000
Poslovni sklad	<u>368.870</u>
I. + II. Skupaj viri poslovnih sredstev	<u>511.870</u>
III. Viri rezervnih sredstev	
Rezervni sklad	80.000
IV. Viri sredstev skupne porabe	
Sklad skupne porabe	46.935
	<u>776.861</u>

Izkaz uspeha (v dohodkovnem sistemu)

A) Ugotavljanje dohodka iz prihodkov in odhodkov v ožjem smislu

Odhodki	Prihodki
Materialni stroški in amortizacija v začetnih zalogah — Materialni stroški in amortizacija v razdobju 261.000 Skupaj materialni stroški in amortizacija 261.000 — Materialni stroški in amortizacija v končnih zalogah 9.696 Materialni stroški in amortizacija v prodanih proizvodih 251.304 Dohodek 166.696 Razdeljeni prihodki 418.000	Prihodki iz prodaje 418.000 Oblikovani prihodki 418.000

B) Ugotavljanje dohodka preko dobička in njegova delitev

Delitev dohodka	Ugotavljanje dohodka
Pogodbene obveznosti iz dohodka 12.000 Zakonske obveznosti iz dohodka 16.000 Za osebne dohodke 117.891 Za poslovni sklad 13.870 Za sklad skupne porabe 6.935 Razdeljeni dohodek 166.696	Vračunani dohodek v začetnih zalogah — Vračunani dohodek v razdobju 140.000 Skupaj vračunani dohodek 140.000 — Vračunani dohodek v končnih zalogah 3.565 Vračunani dohodek v prodanih proizvodih 136.435 Dobiček 30.261 Dohodek za delitev 166.696

Izkaz uspeha (v dobičkovnem sistemu)

A) Ugotavljanje dobička

Odhodki

Prihodki

Stroški v začetnih zalogah	—	Prihodki iz prodaje	418.000
Stroški v razdobju	401.000		
Škupaj stroški	401.000		
— Stroški v končnih zalogah	13.261		
Stroški v prodanih proizvodih	387.739		
Dobiček	30.261		
Razdeljeni prihodki	418.000	Oblikovani prihodki	418.000

B) Delitev dobička

Delitev dobička

Ugotovljeni dobiček

Za osebne dohodke	9.456	Dobiček	30.261
Za poslovni sklad	13.870		
Za sklad skupne porabe	6.935		
Razdeljeni dobiček	30.261	Dobiček za delitev	30.261

Priloga št. 1, delovni listi

I. Skupina delavcev, ki delajo v obsegu, ki je določen v delovnem listu		II. Skupina delavcev, ki delajo v obsegu, ki je določen v delovnem listu	
Št. delavcev	Skupni iznos	Št. delavcev	Skupni iznos
1	20.000	1	20.000
2	10.000	2	10.000
3	5.000	3	5.000
4	2.500	4	2.500
5	1.250	5	1.250
6	625	6	625
7	312,5	7	312,5
8	156,25	8	156,25
9	78,125	9	78,125
10	39,0625	10	39,0625
11	19,53125	11	19,53125
12	9,765625	12	9,765625
13	4,8828125	13	4,8828125
14	2,44140625	14	2,44140625
15	1,220703125	15	1,220703125
16	610,3515625	16	610,3515625
17	305,17578125	17	305,17578125
18	152,587890625	18	152,587890625
19	76,2939453125	19	76,2939453125
20	38,14697265625	20	38,14697265625
21	19,073486328125	21	19,073486328125
22	9,5367431640625	22	9,5367431640625
23	4,76837158203125	23	4,76837158203125
24	2,384185791015625	24	2,384185791015625
25	1,1920928955078125	25	1,1920928955078125
26	596,04644775390625	26	596,04644775390625
27	298,023223876953125	27	298,023223876953125
28	149,0116119384765625	28	149,0116119384765625
29	74,50580596923828125	29	74,50580596923828125
30	37,252902984619140625	30	37,252902984619140625
31	18,6264514923095703125	31	18,6264514923095703125
32	9,31322574615478515625	32	9,31322574615478515625
33	4,656612873077392578125	33	4,656612873077392578125
34	2,3283064365386962890625	34	2,3283064365386962890625
35	1,16415321826934814453125	35	1,16415321826934814453125
36	582,076609134674072265625	36	582,076609134674072265625
37	291,0383045673370361328125	37	291,0383045673370361328125
38	145,51915228366851806640625	38	145,51915228366851806640625
39	72,759576141834259033203125	39	72,759576141834259033203125
40	36,3797880709171295166015625	40	36,3797880709171295166015625
41	18,18989403545856475830078125	41	18,18989403545856475830078125
42	9,094947017729282379150390625	42	9,094947017729282379150390625
43	4,5474735088646411895751953125	43	4,5474735088646411895751953125
44	2,27373675443232059478759765625	44	2,27373675443232059478759765625
45	1,136868377216160297393798828125	45	1,136868377216160297393798828125
46	568,4341886080801486968994140625	46	568,4341886080801486968994140625
47	284,21709430404007434844970703125	47	284,21709430404007434844970703125
48	142,108547152020037174224853515625	48	142,108547152020037174224853515625
49	71,0542735760100185871124267578125	49	71,0542735760100185871124267578125
50	35,52713678800500929355621337890625	50	35,52713678800500929355621337890625
51	17,763568394002504646778106689453125	51	17,763568394002504646778106689453125
52	8,8817841970012523233890533447265625	52	8,8817841970012523233890533447265625
53	4,44089209850062616169452667236328125	53	4,44089209850062616169452667236328125
54	2,220446049250313080847263336181640625	54	2,220446049250313080847263336181640625
55	1,1102230246251565404236316680908203125	55	1,1102230246251565404236316680908203125
56	555,1115123125782702118158339453125	56	555,1115123125782702118158339453125
57	277,55575615628913510590791697265625	57	277,55575615628913510590791697265625
58	138,777878078144567552953958486328125	58	138,777878078144567552953958486328125
59	69,3889390390722837764769792431640625	59	69,3889390390722837764769792431640625
60	34,69446951953614188823848962158203125	60	34,69446951953614188823848962158203125
61	17,347234759768070944119244810791015625	61	17,347234759768070944119244810791015625
62	8,6736173798840354720596224053955078125	62	8,6736173798840354720596224053955078125
63	4,33680868994201773602981120269775390625	63	4,33680868994201773602981120269775390625
64	2,168404344971008868014905601348876953125	64	2,168404344971008868014905601348876953125
65	1,0842021724855044340074528006744384765625	65	1,0842021724855044340074528006744384765625
66	542,10108623625221700372640033721923828125	66	542,10108623625221700372640033721923828125
67	271,050543118126108501863200168609619140625	67	271,050543118126108501863200168609619140625
68	135,5252715590630542509316000843048095703125	68	135,5252715590630542509316000843048095703125
69	67,76263577953152712546580004215240478515625	69	67,76263577953152712546580004215240478515625
70	33,881317889765763562732900021076202392578125	70	33,881317889765763562732900021076202392578125
71	16,9406589448828817813664500105381011962890625	71	16,9406589448828817813664500105381011962890625
72	8,47032947244144089068322500526905059814453125	72	8,47032947244144089068322500526905059814453125
73	4,235164736220720445341612502634525299072265625	73	4,235164736220720445341612502634525299072265625
74	2,1175823681103602226708062513172626495361328125	74	2,1175823681103602226708062513172626495361328125
75	1,05879118405518011133540312565863132476806640625	75	1,05879118405518011133540312565863132476806640625
76	529,395592027590055667701562532931562384033203125	76	529,395592027590055667701562532931562384033203125
77	264,6977960137950278338507812646578111920166015625	77	264,6977960137950278338507812646578111920166015625
78	132,34889800689751391692539063232890559600830078125	78	132,34889800689751391692539063232890559600830078125
79	66,174449003448756958462695316164452798004150390625	79	66,174449003448756958462695316164452798004150390625
80	33,0872245017243784792313476580822263990020751953125	80	33,0872245017243784792313476580822263990020751953125
81	16,54361225086218923961567382904111319950103759765625	81	16,54361225086218923961567382904111319950103759765625
82	8,271806125431094619807836914520556599750518798828125	82	8,271806125431094619807836914520556599750518798828125
83	4,1359030627155473099039184572602782998752593994140625	83	4,1359030627155473099039184572602782998752593994140625
84	2,06795153135777365495195922863013914993762969970703125	84	2,06795153135777365495195922863013914993762969970703125
85	1,033975765678886827475979614315069574968814849853515625	85	1,033975765678886827475979614315069574968814849853515625
86	516,9878828394434137379899071575347874844074249265625	86	516,9878828394434137379899071575347874844074249265625
87	258,49394141972170686899495357876739374220371246328125	87	258,49394141972170686899495357876739374220371246328125
88	129,246970709860853434497476789383696871101856231640625	88	129,246970709860853434497476789383696871101856231640625
89	64,6234853549304267172487383946918484355509281158203125	89	64,6234853549304267172487383946918484355509281158203125
90	32,31174267746521335862436919734592421777546405791015625	90	32,31174267746521335862436919734592421777546405791015625
91	16,155871338732606679312184598672962108887732028955078125	91	16,155871338732606679312184598672962108887732028955078125
92	8,0779356693663033396560922993364810544438660144775390625	92	8,0779356693663033396560922993364810544438660144775390625
93	4,03896783468315166982804614966824052722193300723876953125	93	4,03896783468315166982804614966824052722193300723876953125
94	2,019483917341575834914023074834120263610966503619384765625	94	2,019483917341575834914023074834120263610966503619384765625
95	1,0097419586707879174570115374170601318054832518096923828125	95	1,0097419586707879174570115374170601318054832518096923828125
96	504,87097583539395872850576870853006590274162590478515625	96	504,87097583539395872850576870853006590274162590478515625
97	252,435487917696979364252884354265032951370812952392578125	97	252,435487917696979364252884354265032951370812952392578125
98	126,2177439588484896821264421771325164756854064761962890625	98	126,2177439588484896821264421771325164756854064761962890625
99	63,10887197942424484106322108856625823784270323809814453125	99	63,10887197942424484106322108856625823784270323809814453125
100	31,554435989712122420531610544283125119213713519049072265625	100	31,554435989712122420531610544283125119213713519049072265625
101	15,7772179948560612102658052721415625596068567595245361328125	101	15,7772179948560612102658052721415625596068567595245361328125
102	7,88860899742803060513290263607078127803034287976226806640625	102	7,88860899742803060513290263607078127803034287976226806640625
103	3,944304498714015302566451318035390639015171439881134033203125	103	3,944304498714015302566451318035390639015171439881134033203125
104	1,9721522493570076512832256590176953195075857199405670166015625	104	1,9721522493570076512832256590176953195075857199405670166015625
105	986,0761246785037756416128295088476597537928599702836923828125	105	986,0761246785037756416128295088476597537928599702836923828125
106	493,03806233925188782080641475442382987689642998514184619140625	106	493,03806233925188782080641475442382987689642998514184619140625
107	246,519031169625943910403207377211914938448214992570923095703125	107	246,519031169625943910403207377211914938448214992570923095703125
108	123,2595155848129719552016036886059574692241074962854615478515625	108	123,2595155848129719552016036886059574692241074962854615478515625
109	61,62975779240648597760080184430297873461205374814273077392578125	109	61,62975779240648597760080184430297873461205374814273077392578125
110	30,814878896203242988800400922171519367306026874071365386962890625	110	30,814878896203242988800400922171519367306026874071365386962890625
111	15,4074394481016214944002004610857596836530134370356826934814453125	111	15,4074394481016214944002004610857596836530134370356826934814453125
112	7,70371972405081074720010023054287984182650671851784134674072265625	112	7,70371972405081074720010023054287984182650671851784134674072265625
113	3,851859862025405373600050115271439920913253359258920673370361328125	113	3,851859862025405373600050115271439920913253359258920673370361328125
114	1,9259299310127026868000250576357199604562516759294603366851806640625	114	1,9259299310127026868000250576357199604562516759294603366851806640625
115	962,9649655063513434000125028673998022281258379647301653325923828125	115	962,9649655063513434000125028673998022281258379647301653325923828125
116	481,48248275317567170000625143369990111406254189823516266629619140625	116	481,482482753175671

8 analiza poslovanja

80 pojmovanje analize poslovanja

Analiza poslovanja je dejavnost, pri kateri presojamo ugodnost (boniteto) poslovnih procesov in stanj, kakor tudi možnost za njihove izboljšave. Razlikovati jo moramo od:

- a) nadzora poslovanja in
- b) razvida (evidence) poslovanja.

Nadzor poslovanja je namreč dejavnost, pri kateri presojamo pravilnost poslovnih procesov in stanj in odpravljamo nepravilnosti. To pa pomeni, da moramo pri nadzoru vedno imeti kako vodilo za ocenjevanje pravilnosti. Zanj je bistvena primerjava tistega, kar je, s tistim, kar bi moralo biti. Če pride do odmikov, je treba poskrbeti, da se odpravijo.

Nasprotno pri analizi poslovanja ne presojamo pravilnosti poslovnih procesov in stanj, temveč njihovo ugodnost. Ni tisto, kar je pravilno, vedno tudi ugodno, in tisto, kar je ugodno, hkrati pravilno. Pri analizi poslovanja nimamo vnaprej postavljenega vodila za ocenjevanje pravilnosti, zanjo tudi ni bistvena primerjava tistega, kar je, s tistim, kar bi moralo biti. Pri analizi poslovanja le vsestransko raziskujemo poslovne procese in stanja, da bi spoznali razmerja med pojavi in ugotovili, kaj povzroča izboljšanje ali poslabšanje pojavov, da bi v prihodnosti lažje izboljšali poslovne procese in stanja. Analiza in nadzor poslovanja sta res mnogokrat povezani dejavnosti, vendar ju moramo kljub temu smiselno natančno razmejiti.

Razvid poslovanja je dejavnost, pri kateri zbiramo, urejujemo, obdelujemo in prikazujemo podatke o poslovnih procesih in stanjih. Nasprotno se pri analizi poslovanja naslanjamo na podatke, ki jih daje razvid. Vendar mnogokrat v začetku niso na razpolago tisti podatki o poslovnih procesih in stanjih, ki bi jih potrebovali pri analizi poslovanja. V takšnih primerih moramo najprej zbrati, obdelati, obdelati in smotno prikazati podatke. Vendar to še ni analiza. V delovni organizaciji torej še ni analitik, kdor sestavi primerne preglednice s podatki, temveč še le tisti, ki na podlagi teh podatkov izraža sodbe in predlaga možne smeri prihodnjega poslovanja. V gospodarski praksi mnogokrat ni prave predstave o analizi poslovanja. Morda zato, ker je tudi v analizo poslovanja vključena obdelava podatkov in je ne najdemo samo v okviru razvida. Vendar se namen obdelave podatkov v obeh primerih razlikuje. Obdelava podatkov za analizo poslovanja je v tesni zvezi z ocenjevanjem poslovnih procesov in stanj, medtem ko je obdelava podatkov v okviru razvida samo sestavni del ugotavljanja končnih podatkov, ki jih pričakujemo od te dejavnosti. Razdeljevanje splošnih stroškov na proizvode je npr. sestavni del razvida kot dejavnosti, medtem ko utegne že iskanje razlik v stroških pomeniti sestavni del analize kot dejavnosti. Spet vidimo, da sta analiza in razvid poslovanja mnogokrat med seboj povezani dejavnosti, vendar ju le moramo smiselno ločiti.

1. V čem je razlika med nadzorom in analizo poslovanja?
2. Ali je analitik že tisti, ki zbira statistične podatke in jih uvrsti v preglednico? Kje je razmejitev med razvidom in analizo? Zakaj je razvid podlaga za analizo?

81 metode pri analizi poslovanja

V pričajučem delu se ne moremo spuščati v podrobnejšo obravnavo vseh metod, ki se jih poslužujemo pri analizi poslovanja. Pač pa se moramo dotakniti tistih, ki nam bodo pomagale razumeti kasnejša izvajanja.

Analiza poslovanja nikakor ni izčrpana z metodo analize ali razčlenjevanja. Analiza poslovanja je dejavnost, pri kateri se poslužujemo več različnih metod, npr.:

- a) metode razčlenjevanja (analize);
- b) metode primerjanja (komparacije);
- c) metode izločevanja (eliminiranja);
- č) metode osamljenja (izoliranja);
- d) metode strnjevanja (sinteze).

Metode razčlenjevanja se poslužujemo, kadar proučujemo sestavljene poslovne procese ali stanja in želimo spoznati njihove sestavne dele. Razčlenjujemo jih pa lahko časovno, krajevno, stvarno, vzročno, načinovno ali kako drugače. Razčlenjevanje je možno toliko časa, dokler ne pridemo do takšnih sestavnih delov, ki jih ni več mogoče razčleniti. Ta metoda nas pripelje do spoznanj, ki so sicer zakrita, ker so različne sestavine celotnega poslovnega pojava med seboj izravnane. Podatek o dobičku, ki ga dosega delovna organizacija, npr. še ne nakazuje, katero dejavnost kaže pospeševati in na katerih trgih nastopati.

Metode primerjanja se poslužujemo, kadar proučujemo primerljive, čeprav ne nujno istovrstne poslovne procese ali stanja in želimo spoznati odmiške ali odnošaje med njimi. Primerjamo jih spet lahko časovno, krajevno, stvarno, vzročno, načinovno ali kako drugače, vendar s pogojem, da so podatki primerljivi. Primerljivost nikakor ne pomeni istovrstnost. Podatki, ki jih primerjamo, so lahko tudi raznovrstni, vedno pa morajo biti smiselno povezani. Če primerjamo npr. proizvedeno količino s številom zaposlenih, ne primerjamo istovrstnih podatkov, pač pa raznovrstne podatke, ki so smiselno povezani. Primerjava podatka o amortizaciji osnovnih sredstev s podatkom o odsotnosti zaradi bolezni pa ne bi bila utemeljena, kajti ta dva podatka nista smiselno povezana.

V nekaterih primerih seveda niti navidezno istovrstni podatki niso med seboj neposredno primerljivi; tedaj se moramo najprej poslužiti metode izločevanja. Po tej metodi izločimo vse zunanje vplive na proučevane poslovne procese in stanja, da jih potem dojamemo v njihovi resnični velikosti, ki jo želimo podrobneje raziskati. Gibanje proizvodnosti npr. mnogokrat težko dojamemo, ker na razpoložljive podatke o vrednosti proizvodnje vplivajo tudi spremenjene cene; vpliv cen kaže torej najprej izločiti, da bi nato posegli v jedro vprašanja.

Metode osamljenja se nasprotno poslužujemo, kadar želimo iz množice pomembnih in nepomembnih podatkov upoštevati le tiste, ki so pomembni za spoznavanje proučevane strani procesa ali stanja. S to metodo omejujemo

področje proučevanja in je zato ne smemo istovetiti z metodo izločevanja. Če nas npr. zanima izguba v delovni organizaciji, se bomo ukvarjali s tistimi proizvodi, zaradi katerih se je pojavila, in ne z vsemi; iz množice podatkov torej izberemo le tiste, ki so za predvideni namen odločilni.

Metode strnjevanja se končno poslužujemo, kadar smo se že dokopali do posameznih spoznanj o proučevanih poslovnih procesih ali stanjih, ki jih pa želimo povezati v celoto. Strnjevanje izsledkov, do katerih smo prišli z uporabo različnih drugih metod, je šele postopek, ki nas privede do splošne sodbe o predmetu analize, a tudi do utemeljenih izboljševalnih predlogov.

Sodbi in predlogov seveda ni mogoče izraziti samo s številčnimi podatki; po drugi strani pa je obrazložitev brez podatkov premalo prepričljiva. Mnoge podatke dobimo šele z raznimi preračunavanji in primerjavami. Tiste med njimi, ki so odločilni za oceno ali sodbo, pa imenujemo kazalniki. Takšen značaj ima npr.:

- a) povprečna velikost;
- b) stopnja udeležbe (ali odstotek udeležbe) sestavnega dela v celotni velikosti;
- c) indeks dane velikosti (ali odstotek dane velikosti) v primerjavi z istovrstno izhodiščno velikostjo;
- č) koeficient kot razmerje med raznovrstnimi, toda primerljivimi velikostmi.

Povprečno velikost izračunamo na prav različne načine, čeprav je največkrat v rabi aritmetična sredina. Vendar nas bolj kot tehnična stran izračuna zanima gospodarska vsebina. Skupna velikost, ki jo delimo s številom enot, za katere naj velja povprečje, mora biti s temi enotami v najtesnejši zvezi. Če se tega ne zavedamo, bomo pri izračunu povprečnih osebnih dohodkov v proizvodilni delovni organizaciji mirne duše delili osebne dohodke, ostvarjene pri delitvi dohodka v zaračunani prodaji, z zaposlenimi v istem razdobju, čeprav se opravljeno delo v razdobju utegne razlikovati od tistega, ki ga vsebuje zaračunana prodaja.

Stopnjo udeležbe sestavnega dela v celotni velikosti dobimo, če podatek za sestavni del delimo s podatkom za celoto. Dobljeni količnik, pomnožen s 100, nam da odstotek udeležbe sestavnega dela v celotni velikosti. Če npr. znaša vrednost osnovnih sredstev 40 milijonov din, vseh poslovnih sredstev pa 80 milijonov din, je stopnja udeležbe osnovnih sredstev 0,5, odstotek udeležbe pa 50 %. Vendar nas spet bolj zanima gospodarska vsebina izračuna. Nikakor ni vseeno, kakšno vrednost sestavnega dela in celote upoštevamo. Če bi npr. pri proučevanju sestave osnovnih sredstev izhajali iz njihove neodpisane vrednosti, bi ugotovili povsem drugačne stopnje udeležbe posameznih sestavnih delov kot če bi izhajali iz njihove nabavne vrednosti. Od namena izračuna je nato odvisno, za kaj se bomo odločili.

Indeks dobimo, če primerjamo istovrstne podatke, ki zrcalijo različne, toda med seboj sorodne procese ali stanja. Če se podatka, ki ju primerjamo, časovno razlikujeta, govorimo o časovnem indeksu. Če se nasprotno podatka, ki ju primerjamo, razlikujeta v kakem stvarnem znaku, govorimo o stvarnem indeksu. V vsakem primeru podatek, ki ga primerjamo, delimo s podatkom, s katerim ga primerjamo. Mnogokrat pa dobljeni količnik pomnožimo še s 100, da ga izrazimo v odstotkih. Če je npr. delovna organizacija v preteklem letu ostvarila 80 milijonov din dohodka, v novem letu pa 100 milijonov din, znaša časovni indeks dohodka 1,25 ali 125 % v primerjavi s preteklim letom. Indeks torej pokaže relativnost odmika nekega procesa ali stanja od izhodiščnega. Toda pri tem pazimo, kateri podatek nam je izhodiščen; če se v vrsti različnih možnih podatkov odločimo za nenormalno

majhno vrednost, bodo seveda vsi indeksi neprimerno večji kot če bi se odločili za kak normalnejši podatek.

Koeficient končno dobimo, če primerjamo raznovrstne podatke, ki pa zrcalijo med seboj primerljive procese ali stanja. Koeficient izračunamo, če podatek ki ga primerjamo, delimo s podatkom, s katerim ga primerjamo. Ker koeficient izračunamo iz raznovrstnih podatkov, je imenovano število; enota mere je izpeljana iz merskih enot primerjanih podatkov. Če npr. trgovska delovna organizacija doseže 96 milijonov din »prometa«, tj. prihodkov iz prodaje pri 12 zaposlenih, znaša ustrezni koeficient 8 milijonov din »prometa« na zaposlenega. V mnogih primerih pa koeficient imenujemo že vnaprej; govorimo npr. o koeficientu obračanja obratnih sredstev, ki ga pa izračunamo na prav različne načine. Paziti pa moramo, da na različne načine izračunani koeficienti niso med seboj primerljivi; njihove različne vrednosti zato utegnejo pomeniti enakost in enake vrednosti različnost.

Pri analizi poslovanja moramo vedno izbrati takšne metode, ki nas bodo pripeljale do jasnega in natančnega odgovora na zastavljeno vprašanje. To pa nikakor ni lahko delo. Zato zahteva analiza poslovanja visoko usposobljene strokovnjake s čutom za raziskovalno delo.

Vprašanja za razpravo o točki 81

1. Ali se pri analizi poslovanja poslužujemo le metode razčlenjevanja? Katere velikosti so primerljive in katere niso?
2. Kaj so kazalniki? Kaj je stopnja udeležbe, kaj indeks in kaj koeficient?
3. Zakaj analiza zahteva usposobljene strokovnjake?

82 analiza uspešnosti poslovanja

820 zasnova kazalnikov o uspešnosti poslovanja

Ker se ne nameravamo spuščati v razne podrobnosti, nas zanima zlasti vprašanje, ali je mogoče presojati uspešnost poslovanja na podlagi kakega splošnega, vse obsegajočega kazalnika. Pri tem se pa dotaknemo meril za uspešnost poslovanja, ki ustrezajo temeljnim načelom poslovanja.

Splošno načelo racionalnosti izhaja iz razmerja:

učinki

sredstva

Po tem načelu je treba doseči največje učinke z danimi sredstvi ali določene učinke z najmanjšimi sredstvi ali, skratka, upoštevati najugodnejše razmerje med učinki in zanje potrebnimi sredstvi. Učinke in sredstva pa seveda opredelimo na različne načine. Glede na opredelitev sredstev tudi razlikujemo tri temeljna načela poslovanja, ki so izvedena iz zgornjega splošnega načela racionalnosti:

- a) načelo proizvodnosti (produktivnosti);
- b) načelo gospodarnosti (ekonomičnosti);
- c) načelo donosnosti (rentabilnosti).

Glavna razlika med njimi je v opredelitvi sredstev v izhodiščnem razmerju. Pri proizvodnosti jih razumemo kot število zaposlenih ali iz njega izvedeni delovni čas. Pri gospodarnosti jih razumemo kot porabljena sredstva ali iz

njih izvedene stroške in odhodke. Pri donosnosti jih razumemo kot naložena sredstva ali izvedenke iz njih. Delne razlike med njimi obstajajo seveda tudi v opredelitvi učinkov. Pri proizvodnosti jih razumemo kot količino učinkov ali kakršnokoli izpeljanko iz nje, ki količino spreminja v vrednost ali proizvodnjo v prodajo. Pri gospodarnosti jih razumemo spet kot količino učinkov ali kakršnokoli izpeljanko iz nje, med drugim prihodke. Pri donosnosti pa jih razumemo kot donos, ki ga utegnemo prav različno opredeliti, npr. kot dohodek, dobiček povečan za obresti itd.

Na zgornji način prikazana razmerja med učinki in sredstvi pa niso samo obrazložitve načel pri poslovanju, temveč tudi merila za uspešnost poslovanja. Iz dosedanjih izvajanj vidimo veliko število različnih kazalnikov uspešnosti, med katerimi je treba izbrati najpomembnejše in jih podrobneje osvetliti.

821 proizvodnost

Proizvodnost je pravzaprav uspešnost poslovanja v tehničnem smislu. Izhodiščni koeficient proizvodnosti je namreč opredeljen takole:

količina učinkov

število zaposlenih

Če tako opredeljeno proizvodnost jemljemo kot merilo za uspešnost poslovanja, pravimo, da je poslovanje tem bolj uspešno, čim večjo količino učinkov dosežemo na zaposlenega v obračunskem razdobju.

Na proizvodnost vplivajo tehnični, družbeni in organizacijski dejavniki. Tehnični dejavniki so npr. posebnosti proizvodov, tehnološkega procesa, delovnih sredstev, delovnih predmetov, pogojev dela ali raven tehnične opremljenosti. Med družbene dejavnike vštevamo npr. tudi visoke cene nekega delovnega predmeta, ki narekujejo zamenjavo s cenejšim, vendar pa utegne zamenjava prizadeti proizvodnost. Organizacijski dejavniki, k zmanjšujejo proizvodnost, so npr. neprimerna strokovnost delavcev, neprimerna intenzivnost dela ali neprimerna organizacija dela.

Koeficient proizvodnosti je mogoče šele tedaj oceniti, ko ga primerjamo z istovrstnim koeficientom v kakem drugem obračunskem razdobju ali v kaki drugi delovni organizaciji. Skratka, potrebno je izračunati indekse proizvodnosti.

Medtem ko so takšna splošna izvajanja povsem dojemljiva, se v gospodarski praksi srečujemo s številnimi težavami, ko poskušamo izračunati koeficient proizvodnosti. Učinki navadno niso istovrstni. To pa pomeni, da jih ni mogoče izraziti s preprostim seštevkom pridobljenih količin. Ponuja se več možnosti, med drugim da:

- a) preračunamo dejanske količine na količine v pogojnih enotah;
- b) izrazimo dejanske količine v norma urah;
- c) izrazimo dejanske količine z dejanskimi prodajnimi cenami;
- č) izrazimo dejanske količine s stalnimi prodajnimi cenami;
- d) izrazimo dejanske količine z dejanskimi lastnimi cenami;
- e) izrazimo dejanske količine s stalnimi lastnimi cenami.

Če npr. delovna organizacija proizvaja 1 mm in 2 mm pločevino, ne more izraziti proizvodnje tako, da sešteje količino proizvedene 1 mm pločevine s količino proizvedene 2 mm pločevine. To nista seštevljivi velikosti. Če

vzamemo količinsko enoto 1 mm pločevine kot pogojno enoto, moramo količinske enote 2 mm pločevine preračunati z enakovrednostnimi števili na velikost, ki bo seštevljiva s podatkom o proizvedeni 1 mm pločevini. Takšno izražanje količine pa je možno le, če se delovna organizacija ukvarja s proizvodnjo sorodnih proizvodov, kar smo nakazali že pri obračunu stroškov proizvoda z enakovrednostnimi števili.

Mnogokrat celo proizvodnje istovrstnih proizvodov ni mogoče pravilno izraziti s količinskimi enotami končnega proizvoda. Morda delovna organizacija v dveh zaporednih letih ostvari enako količino končnih proizvodov, vendar proizvodnja poteka v več stopnjah, od katerih je v drugem razdobju že vse osvojila, medtem ko se je v prvem razdobju posluževala še storitev sorodnih delovnih organizacij. V takšnem primeru je količino proizvodnje bolje izražati v norma urah kot v količinskih enotah končnega proizvoda. Norma ure so pa tudi sicer pri raznovrstni proizvodnji skupen izraz, s katerim je mogoče količinsko izraziti celotno proizvodnjo. Vendar nastopijo težave, kadar delovna organizacija spreminja norme zaradi spremenjene tehnične opremljenosti dela, organizacije dela ali iz kakih drugih razlogov. Obseg proizvodnje, ki je izražen v norma urah, v takšnem primeru ni več primerljiv v zaporednih letih, zato tudi ne moremo več spremljati gibanja proizvodnosti.

Pri izračunu proizvodnosti delovna organizacija mnogokrat vrednostno izrazi pridobljene količine. Če se pri tem poslužuje dejanskih prodajnih cen, utegne meniti, da se je proizvodnost povečala, čeprav so se v resnici dvignile le prodajne cene, s katerimi je pomnožena pridobljena količina v zaporednih razdobjih. Prav tako utegne delovna organizacija s spremenjeno sestavo dejavnosti ustvariti videz, da je povečala proizvodnost, saj je npr. ob prehodu iz manj donosnih proizvodov na bolj donosne isto delo višje ovrednoteno. Končno dejanske prodajne cene v ničemer ne zrcalijo obsega osvojenih stopenj pri proizvodnem procesu.

Če delovna organizacija pri izračunu proizvodnosti pomnoži količine učinkov s stalnimi prodajnimi cenami, se izogne le vplivu spremenjenih prodajnih cen na sodbo o gibanju proizvodnosti, medtem ko vse druge pomanjkljivosti, ki smo jih navedli pri uporabi dejanskih prodajnih cen, še vedno ostanejo.

Če delovna organizacija pri izračunu proizvodnosti pomnoži količine učinkov z dejanskimi lastnimi cenami, se sicer izogne vplivu spremenjene sestave dejavnosti na sodbo o gibanju proizvodnosti, zato pa utegne nanjo še vedno vplivati sprememba cen ali postavk, po katerih so spremenjeni potroški v stroške. Prav tako npr. v ničemer ne moremo izraziti obsega osvojenih stopenj pri proizvodnem procesu.

Uporaba stalnih lastnih cen sicer izločuje vplive spremenjenih cen, po katerih so potroški spremenjeni v stroške. Zato pa še vedno ne izražajo števila osvojenih stopenj pri proizvodnji. Če delovna organizacija kasneje uvede kak nov proizvod, pa njegova stalna lastna cena ne bo več povsem primerljiva s stalnimi lastnimi cenami starih proizvodov, zato utegne na sodbo o gibanju proizvodnosti vplivati tudi zgolj sprememba v sestavi proizvodnje. Vidimo torej, da je zelo težko izraziti količino učinkov. Število zaposlenih pri izračunu proizvodnosti ne dela toliko težav, čeprav obstaja tudi tu nekaj vprašanj. Tako se npr. ponuja več možnosti, med drugim, da upoštevamo:

- a) povprečno število zaposlenih po spisku;
- b) število zaposlenih izračunano na podlagi opravljenih delovnih ur.

V prvem primeru enako štejejo zaposleni, ki zaradi bolezni ali kakega drugega razloga sploh ne delajo, kot zaposleni, ki delajo poln delovni čas, skrajšan ali podaljšan delovni čas. Na sodbo o gibanju proizvodnosti torej utegne vplivati celo odmik od polnega delovnega časa zaposlenih, ki je v različnih razdobjih seveda mnogokrat različen.

V drugem primeru celotni obračunani delovni čas vseh zaposlenih delimo s številom ur, ki bi jih v obračunskem razdobju normalno opravil posamezen delavec in tako ugotovimo računsko število zaposlenih. Tak izračun je brez dvoma boljši, vendar moramo pri prehodu na drugačen delovni čas paziti na pravilno pojasnjevanje razlik v proizvodnosti dela, ki se pojavijo, če pre- računamo količino učinkov na delavca, ali nasprotno, le količino učinkov na delovno uro.

Od vrednostnega izražanja učinkov pri izračunu proizvodnosti ni velik skok do upoštevanja celotnega prihodka pri izračunu proizvodnosti. V tem primeru je koeficient proizvodnosti opredeljen takole:

celotni prihodek

število zaposlenih

Čeprav ga je zelo lahko izračunati in se ga zato poslužujejo mnoge delovne organizacije, skriva mimo pomanjkljivosti, ki smo jih nakazali pri dosedanjem izvajanju, še dodatne. Celotni prihodek skriva iste pomanjkljivosti kot uporaba dejanskih prodajnih cen pri ovrednotenju pridobljenih količin, dodatno pa še to, da nanj vplivajo izredni prihodki, ki niso v nobeni zvezi z opravljenim delom. O številu zaposlenih pa kaže pripomniti, da je pri proizvodjalnih delovnih organizacijah lahko zasnovano le na tistem delu, ki je vsebovano v prodanih proizvodih.

Vsi do sedaj nakazani kazalniki navsezadnje bolj ali manj natančno nakazujejo tehnično proizvodnost dela. Nasproti njej je mogoče postaviti družbeno-gospodarsko proizvodnost. Zadevni koeficient je opredeljen takole:

dohodek

število zaposlenih

Če tako opredeljeno proizvodnost jemljemo kot merilo za uspešnost poslovanja, pravimo, da je poslovanje tem bolj uspešno, čim večji dohodek ostvarimo na zaposlenega v obračunskem razdobju. Gibanje družbeno-gospodarske proizvodnosti ne poteka nujno v isti smeri kot gibanje tehnične proizvodnosti. Vzemimo, da delovna organizacija poveča proizvodnjo za 10 %, ker je povečala število zaposlenih za 10 %. V tem primeru se tehnična proizvodnost ni v ničemer spremenila. Toda ker je bila večja proizvodnja ostvarjena z istimi zmogljivostmi, se stalni del materialnih stroškov in amortizacije nista spremenila, kar pomeni, da se je ob domnevi o enakosti proizvodnje in prodaje dohodek povečal za več kot za 10 %; družbeno-gospodarska proizvodnost se je torej povečala, čeprav se tehnična proizvodnost ni. Še v večji meri pa vpliva na kazalnik družbeno-gospodarske proizvodnosti sprememba cen, torej zunanjih dejavnikov.

Ker je dohodek ugotovljen na podlagi zaračunane prodaje, tudi število zaposlenih zasnujemo le na tistem delu, ki ga vsebuje zaračunana prodaja. Medtem ko se pri storitvenih in trgovskih delovnih organizacijah ne razlikuje delovni čas, opravljen v nekem razdobju, od tistega, ki ga vsebuje zaračunana prodaja, se pri proizvodjalnih delovnih organizacijah zaradi gibanja nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov utegne bistveno razlikovati.

Znesek dohodka seveda vpliva tudi na znesek osebnih dohodkov; zato je s kazalnikom družbeno-gospodarske proizvodnosti v tesni zvezi še kazalnik povprečnih osebnih dohodkov, ki je opredeljen takole:

osebni dohodki

število zaposlenih

Na tem mestu ga navajamo samo zaradi tega, ker tudi pri njem najdemo v gospodarski praksi enake napake kot pri kazalniku družbeno-gospodarske proizvodnosti. Če nas zanimajo povprečni ostvarjeni osebni dohodki, tj. tisti, ki izhajajo iz delitve ostvarjenega dohodka, jih ne smemo primerjati s številom zaposlenih v istem obračunskem razdobju, temveč s tistim številom zaposlenih, katerih delo je vsebovano v proizvodih, s katerimi je bil ostvarjen dohodek. Povsem drugače je, če nas zanimajo povprečni vračunani ali povprečni izplačani osebni dohodki. Ker so ti lahko zajeti tudi v končnem stanju nedokončane proizvodnje ali zaloge proizvodov, ne izhajajo pa iz začetnega stanja, ki je bilo predmet prodaje v razdobju, smemo brez nadaljnega primerjati njihov znesek s številom zaposlenih v razdobju ali tedanjim porabljenim delovnim časom.

822 gospodarnost

Izhodiščni koeficient gospodarnosti (ekonomičnosti) je največkrat opredeljen takole:

količina učinkov

stroški

Če tako opredeljeno gospodarnost jemljemo kot merilo za uspešnost poslovanja, pravimo, da je poslovanje tem bolj uspešno, čim večjo količino učinkov pridobimo na enoto stroška. Nanjo spet vplivajo tehnični, družbeni in organizacijski dejavniki, podobno kot pri proizvodnosti. Prav tako je takšen koeficient mogoče oceniti šele tedaj, ko ga primerjamo z istovrstnim koeficientom v kakem drugem obračunskem razdobju ali v kakem drugem podjetju. Skratka, spet moramo izračunati indekse gospodarnosti.

Kot vemo, šo stroški cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, hkrati z vračunanimi prispevki skupnosti. Na spremembo stroškov potem takem vplivajo sami potroški ali cene. Poraba delovnih predmetov se npr. poveča zaradi napak v ustroju proizvoda, zaradi nepravilnega izbora tehnološkega procesa, strojev, materiala in pogojev dela, okvar materiala, povečanega odpadka itd. Potroški delovnih sredstev se npr. povečajo zaradi napačnega izbora kateregakoli delovnega sredstva, preobremenitve delovnih sredstev, poškodb delovnih sredstev, pomanjkljivega vzdrževanja itd. Potroški delovne sile se pa povečajo npr. zaradi napačnega izbora delovnih sredstev, zaradi premajhne strokovnosti delavcev, premajhne intenzivnosti dela ali slabe organizacije dela.

Medtem ko je stroške že od samega začetka mogoče enotno izraziti, je s količino učinkov drugače. Če se delovna organizacija ne ukvarja z istovrstno dejavnostjo, ima na razpolago več možnosti, npr. da:

- a) preračuna dejanske količine na količine v pogojnih enotah;
- b) izrazi dejanske količine s stalnimi lastnimi cenami;
- c) izrazi dejanske količine z dejanskimi prodajnimi cenami.

Izmed možnosti, ki smo jih navedli pri obravnavi proizvodnosti, izpade predvsem obračun dejanskih količin z dejanskimi lastnimi cenami; v tem primeru bi namreč dobili za učinke povsem enak podatek kot je podatek o stroških, s katerimi jih želimo primerjati. Izražanje dejanskih količin z norma urami v tem primeru nima takšnega pomena kot pri izračunu proizvodnosti in utegne celo izmaliti sodbo o gospodarnosti. Izražanje dejanskih količin s stalnimi prodajnimi cenami pa bistveno zaostaja za izražanjem teh količin s stalnimi lastnimi cenami ali z dejanskimi prodajnimi cenami. Tolmačenje

gospodarnosti, pri kateri izražamo pridobljene količine s stalnimi lastnimi cenami, se pa bistveno razlikuje od tolmačenja gospodarnosti, pri kateri izražamo pridobljene količine z dejanskimi prodajnimi cenami.

Če učinke izražamo v pogojnih količinskih enotah, imamo še vedno očiten kazalnik gospodarnosti v tehničnem smislu, saj navsezadnje stroški le prikazujejo različne potroške na enoten način. Namesto kazalnika celotne gospodarnosti bi tudi lahko uvedli vrsto kazalnikov delne gospodarnosti, pri katerih bi primerjali količino učinkov s potroški posamezne prvine proizvodnega procesa. Tudi tehnična proizvodnost je po takšnem tolmačenju delna gospodarnost, in sicer gospodarnost potroškov delovne sile ali iz nje izvedenega delovnega časa oziroma delavcev. Toda nekateri avtorji pravijo nasprotno, da ni mogoče govoriti o delni gospodarnosti v zvezi s potroški posamezne prvine proizvodnega procesa, temveč da imamo opravka s proizvodnostjo različnih prvin proizvodnega procesa, in ne samo s proizvodnostjo delovne sile.

Če pridobljene količine pomnožimo s stalnimi lastnimi cenami, se že nekoliko odmaknemo od kazalnika gospodarnosti v tehničnem smislu. Čeprav je sedaj količina proizvodnje izražena vrednostno predvsem zato, da bi jo bilo mogoče seštevati, le iščemo prihranke in prekoračitve v stroških tudi zaradi delovanja povsem gospodarskih dejavnikov. Če npr. delovna organizacija poveča obseg dejavnosti, se stalni stroški ne spremenijo; to pomeni, da se pri drugih nespremenjenih okoliščinah gospodarnost izboljša. Toda še vedno ni rečeno, da izboljšana gospodarnost v tem smislu pomeni tudi povečanje dobička, saj ne upoštevamo gibanja prodajnih cen.)

Tako pridemo do izražanja učinkov z dejanskimi prodajnimi cenami. Če je tako dobljena vrednost večja od stroškov, pravimo, da se nam dejavnost izplača, da je gospodarna. Tudi v primeru, ko se stroški količinske enote povečajo, a se njena prodajna cena še bolj poviša, pravimo da je dejavnost gospodarna. V primeru, ko uspemo zmanjšati stroške količinske enote, vendar njena prodajna cena pade pod znesek stroškov, pa pravimo, da dejavnost ni več gospodarna. V gospodarski praksi v tej zvezi navadno ne govorijo o gospodarnosti, temveč o donosnosti (rentabilnosti). Kasneje bomo videli, da je donosnost drugače opredeljena.

Šele tedaj, ko proizvedene količine pomnožimo z dejanskimi prodajnimi cenami, lahko predstavimo gospodarnost v celoti. Osvobodili smo se tehničnega gledanja nanjo. Od ugotavljanja gospodarnosti na podlagi pridobivanja učinkov pa ni velik skok do njenega ugotavljanja na podlagi zaračunane prodaje. V tem primeru pa je koeficient gospodarnosti opredeljen takole:

prihodki

odhodki

Tako opredeljena gospodarnost šele kaže uspešnost poslovanja v gospodarskem smislu. Dokler proizvodi niso prodani, je namreč uporaba dejanskih prodajnih cen še vedno le sredstvo za izražanje proizvedene količine, medtem ko še nimamo opravka s prihodki. Pri delovni organizaciji kot celoti zajemajo prihodki tudi izredne prihodke in odhodki tudi izredne odhodke. Vendar ne moremo govoriti več o takšnih pomanjkljivostih celotnega prihodka pri izračunu gospodarnosti kot smo jih navedli pri izračunu proizvodnosti. Zato je tak kazalnik brez kakršnihkoli pomislekov mogoče zelo hitro izračunati. Delovna organizacija posluje gospodarno, brž ko so prihodki večji od odhodkov; tedaj ima namreč dobiček. V nasprotnem primeru bi imela izgubo, kar pomeni, da je poslovala negospodarno.

823 donosnost

Donosnost (rentabilnost) najprej osvetljavamo kot uspešnost poslovanja v finančnem smislu. V tem primeru je izhodiščni koeficient donosnosti opredeljen takole:

dobiček
poslovna sredstva

Z njim izražamo, kolikšen del poslovnih sredstev se letno pojavlja kot dobiček. Poslovanje je donosnejše, če delovna organizacija ostvari v letu dni na enoto poslovnih sredstev večji dobiček. Delovna organizacija naj bi z danimi poslovnimi sredstvi ostvarila čim večji dobiček ali poljubni dobiček s čim manjšimi poslovnimi sredstvi. Donosnost je potemtakem učinkovitost poslovnih sredstev.

Na donosnost v tem smislu ne vplivajo samo prihodki in odhodki kot na gospodarnost, temveč tudi poslovna sredstva. Ni torej vseeno s kakšnimi poslovnimi sredstvi ostvari delovna organizacija dobiček. Sicer pa s poslovnimi sredstvi označujemo povprečne vrednosti tako osnovnih kot obratnih sredstev.

Toda nas na tem mestu zanima še donosnost v družbeno-gospodarskem smislu. Ustrezni koeficient je opredeljen takole:

dohodek
poslovna sredstva

Če tako opredeljeno družbeno-gospodarsko donosnost jemljemo kot merilo za uspešnost poslovanja, pravimo, da je poslovanje tem bolj uspešno, čim večji dohodek ostvarimo na enoto poslovnih sredstev v obračunskem razdobju. Če s širšega vidika želimo z danimi poslovnimi sredstvi doseči čim večji dohodek, takšna razglabljanja drže. Toda z ožjega poslovnega vidika nikakor ni nujno, da večja družbeno-gospodarska donosnost pomeni tudi večje povprečne osebne dohodke in večji dobiček. Kjer poslovanje zahteva majhna poslovna sredstva, a veliko število delavcev, bo brez dvoma prej dosežena večja družbeno-gospodarska donosnost, vendar pa še ničesar ne vemo o povprečnih osebnih dohodkih, niti o tem, ali ima delovna organizacija dobiček ali izgubo.

Vprašanja za razpravo o točki 82

1. Kaj je proizvodnost v tehničnem smislu in kako bi jo delovna organizacija lahko povečala? Ali se lahko poveča obseg proizvodnje ne da bi se povečala proizvodnost? Ali manjši odstotek številčnega povečanja zaposlenih od odstotka povečane proizvodnje že nakazuje povečanje proizvodnosti? S kakšnimi težavami se srečujemo pri merjenju te proizvodnosti? Ali lahko s celotnim prihodkom na zaposlenega izrazimo proizvodnost?
2. Kaj je družbeno-gospodarska proizvodnost? Ali se giblje vedno v isti smeri kot proizvodnost v tehničnem smislu? Kaj more vplivati nanjo?
3. Kaj je gospodarnost v tehničnem smislu in kako bi jo delovna organizacija izboljšala? Ali pomeni povečanje proizvodnosti tudi izboljšanje gospodarnosti? Kako vpliva povečani obseg proizvodnje na gospodarnost? S kakšnimi težavami se srečujemo pri merjenju te gospodarnosti?
4. Kaj je gospodarnost v gospodarskem smislu? Kako nanjo vplivajo prodajne cene?
5. Kaj je donosnost v finančnem smislu?
6. Kaj je donosnost v družbeno-gospodarskem smislu? Ali njeno povečanje že nakazuje večje osebne dohodke in večji dobiček? Ali medsebojno zadolževanje delovnih organizacij vpliva na njihovo donosnost?

83 analiza poslovnih sredstev in njihovih virov

830 zasnova kazalnikov v zvezi s poslovnimi sredstvi in njihovimi viri

Analiza poslovnih sredstev in njihovih virov je pravzaprav analiza bilance. V bilanci pa najdemo tudi podatke o rezervnih sredstvih in sredstvih skupne porabe ter o njihovih virih. Res sicer morejo denarna sredstva skupne porabe in rezervnega sklada pomagati, kadar primanjkuje denarja med poslovnimi sredstvi, vendar se bomo pri nadaljnjih izvajanjih poenostavljeno omejili kar na poslovna sredstva v ožjem smislu in na njihove vire.

V bilanci niso vedno jasno prikazani podatki o sredstvih in njihovih virih. Aktivne bilance ne moremo istovetiti s sredstvi, čeprav ne vsebuje nepravilne izgube. Prav tako ni pasive bilance mogoče vedno istovetiti z viri sredstev. Razlog je v tem, da so mnogokrat postavke, ki so po vsebini odštevni popravek sredstev, prikazane v pasivi, postavke, ki so po vsebini odštevni popravek virov sredstev, pa v aktivni. Takšna rešitev povzroča napihovanje aktivne preko dejanskih sredstev, a tudi napihovanje pasive preko dejanskih virov sredstev. Iz tega izhaja, da moramo podatke iz bilance najprej prečistiti in iz njih izločiti sleherno ponavljanje, da bi ugotovili dejanska poslovna sredstva in njihove vire.

Po drugi strani seveda ni rečeno, da so potrebni podatki o poslovnih sredstvih in njihovih virih vedno vidni iz bilance. Mnogokrat so pri analizi potrebni tudi podatki o gibanju sredstev in njihovih virov, kakor tudi podatki o njihovem stanju v trenutkih, ko bilanca ni sestavljena. Takšni podatki so vidni le iz knjigovodskih računov.

Končno pa nikjer ni rečeno, da se pri analizi poslovnih sredstev in njihovih virov poslužujemo le podatkov o njih. Mnogokrat jih moramo primerjati še z drugimi podatki, da jih pravilno ocenimo.

Pri analizi poslovnih sredstev in njihovih virov je mogoče uporabiti veliko število različnih kazalnikov. Vendar se bomo omejili le na nekaj glavnih.

831 sestava poslovnih sredstev

Poslovna sredstva v ožjem smislu so sestavljena iz osnovnih in obratnih sredstev. Stopnjo udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih zato opredeljujemo takole:

obratna sredstva

poslovna sredstva

Če stopnjo pomnožimo s 100, dobimo odstotek udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih.

Na stopnjo udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih vpliva predvsem dejavnost delovne organizacije. Pri transportnih delovnih organizacijah npr. prevladujejo osnovna sredstva, pri trgovskih pa obratna. Vendar razlike obstajajo tudi pri delovnih organizacijah iste vrste. Med drugim so odvisne od tega ali poslujejo z lastnimi osnovnimi sredstvi ali z najetimi. Pri povsem enakih trgovskih delovnih organizacijah se utegne razmerje med obratnimi sredstvi in poslovnimi sredstvi bistveno razlikovati, če ima prva lastne prodajne prostore, druga pa najete. Prav tako utegne vplivati na to razmerje število izmen. Če delovna organizacija uvede novo izmeno, se ji zaradi tega ne bodo povečala osnovna sredstva, medtem ko bo primorana povečati obratna sredstva.

Osnovna sredstva so v poslovnih sredstvih zajeta po neodpisani vrednosti; le-ta je namreč primerljiva z obratnimi sredstvi. Drugače pa je v primeru, ko želimo proučevati sestavo osnovnih sredstev v uporabi. Tedaj nas namreč ne zanima več samo naložba, temveč funkcionalnost osnovnih sredstev; to je pa mogoče bolje izraziti z nabavno vrednostjo. Nabavna vrednost je v takšnem primeru le sredstvo za enotno izražanje različnih velikosti.

832 opremljenost s poslovnimi sredstvi

Koeficient opremljenosti s poslovnimi sredstvi je opredeljen takole:

poslovna sredstva

število zaposlenih

Ta koeficient nam torej pove, kolikšna poslovna sredstva odpadejo na zaposlenega. Poslovna sredstva so sestavljena iz osnovnih sredstev po neodpisani vrednosti in iz obratnih sredstev; ne zanima nas njihova funkcionalnost, temveč njihov znesek v sorazmerju z zaposlenimi.

Drugače je pri koeficientu tehnične opremljenosti, ki je opredeljen takole:

delovne priprave

število zaposlenih

Sedaj nas zanima razmerje med delovnimi pripravami in zaposlenimi. Delovnih priprav seveda ni mogoče izraziti količinsko, razen če so povsem istovrstne, kar je pa izjema. Poslužiti se moramo vrednostnega izražanja. Toda ali delovne priprave izraziti po nabavni ali neodpisani vrednosti? Če bi jih upoštevali po neodpisani vrednosti, bi bil ob drugih nespremenjenih okoliščinah koeficient tehnične opremljenosti iz leta v leto manjši, saj bi imele dane delovne priprave zaradi amortizacije čedalje manjšo neodpisano vrednost. Zato jih upoštevamo po nabavni vrednosti, saj ta popolneje izraža njihovo zmogljivost. Toda tudi nabavna vrednost istovrstnih delovnih priprav se sčasoma spreminja. Če so končno ponovno ovrednotene (revalorizirane) vse delovne priprave, je treba pri izračunu koeficientov tehnične opremljenosti za vsa leta, vključena v primerjavo, poenotiti nabavne vrednosti. V nasprotnem primeru bi se utegnili spremeniti sodba o tehnični opremljenosti že zaradi tega, ker se je spremenilo vrednotenje delovnih priprav.

Delovne priprave, ki se jih poslužujejo delavci pri svojem delu, pa niso nujno le sestavni del osnovnih sredstev proučevane delovne organizacije. Morda uporabljajo tudi kake delovne priprave, ki jih je ta zgolj najela. Če je takšnih delovnih priprav veliko, izračun na podlagi knjigovodskih podatkov ne bi dal pravega vpogleda v tehnično opremljenost. Ker nas pa zanimajo delovne priprave z vidika funkcionalnosti, in ne kot sestavni del premoženja, nikakor ne smemo zanemariti najetih delovnih priprav.

Končno se srečujemo še z vprašanjem, koliko zaposlenih upoštevati. To vprašanje se pri koeficientu opremljenosti s poslovnimi sredstvi omejuje samo na to, ali jemati povprečno število zaposlenih po spisku ali izračunamo število zaposlenih na podlagi opravljenih delovnih ur. Pri koeficientu tehnične opremljenosti pa moramo najprej načelno rešiti, koliko zaposlenih upoštevati, kadar se v delovni organizaciji spreminja število izmen. Ali pri sicer nespremenjenih okoliščinah res pomeni uvedba dela v novi izmeni zmanjšanje tehnične opremljenosti? Če naj ne pomeni, je brez dvoma mogoče pri izračunu koeficienta upoštevati le število zaposlenih v največji izmeni.

833 odpisanost osnovnih sredstev

Zaradi amortiziranja je neodpisana vrednost osnovnih sredstev čedalje manjša. Stopnja odpisanosti osnovnih sredstev je zato opredeljena takole:

popravek vrednosti osnovnih sredstev
nabavna vrednost osnovnih sredstev

Če jo pomnožimo s 100, dobimo odstotek odpisanosti osnovnih sredstev. Stopnja odpisanosti osnovnih sredstev je mnogokrat označena kot stopnja zastarelosti ali stopnja izrabljenosti osnovnih sredstev. Vendar je kako osnovno sredstvo lahko zastarelo ali izrabljeno, a še ni odpisano, kakor je lahko že odpisano, a še ni zastarelo in izrabljeno. Zato uporabljamo izraz stopnja odpisanosti, ki bolj nakazuje bistvo razmerja.

Stopnjo odpisanosti osnovnih sredstev je treba razlikovati od amortizacijske stopnje. Amortizacijska stopnja je vnaprej določena stopnja, po kateri je obračunana amortizacija za razdobje leto dni; ima torej operativni značaj in je v zvezi s procesom v določenem razdobju. Nasprotno je stopnja odpisanosti osnovnih sredstev kasneje ugotovljena stopnja, ki izraža razmerje med popravkom vrednosti in nabavno vrednostjo osnovnih sredstev; ima torej analitičen značaj in zrcali stanje v povsem določenem trenutku.

Stopnja odpisanosti ni pri vseh vrstah osnovnih sredstev v danem trenutku enaka, čeprav so bila kupljena istočasno; odvisna je pač od amortizacijskih stopenj. Nakup novih osnovnih sredstev, a tudi odtujevanje ali izbris starih sicer zmanjšujejo dotedanjo stopnjo odpisanosti osnovnih sredstev v proučevani skupini, vendar se ta nikoli ne zmanjša na 0. Takšno stopnjo odpisanosti najdemo samo pri povsem novem osnovnem sredstvu.

834 izraba zmogljivosti osnovnih sredstev

V načelu je stopnjo izrabe zmogljivosti mogoče zasnovati takole:

izrabljena zmogljivost osnovnega sredstva
razpoložljiva zmogljivost osnovnega sredstva

Če stopnjo pomnožimo s 100, dobimo odstotek izrabljene zmogljivosti osnovnega sredstva.

Ta kazalnik ima čitno povsem tehnični značaj. Vendar je pri njegovi razčlembi mogoče ugotoviti vrsto možnosti, ki so pomembne z gospodarskega vidika. Glavno vprašanje, na katerega moramo poiskati odgovor, pa je, kako izražati zmogljivost osnovnega sredstva. Pretresimo tri različice:

- a) s časom, v katerem osnovno sredstvo deluje;
- b) s proizvodno sposobnostjo osnovnega sredstva v enoti časa;
- c) s časom, v katerem osnovno sredstvo deluje, in z njegovo proizvodno sposobnostjo v enoti časa.

V prvem primeru moremo govoriti o stopnji časovne izrabe zmogljivosti, ki je opredeljena takole:

izrabljeni čas osnovnega sredstva
razpoložljivi čas osnovnega sredstva

Če jo pomnožimo s 100, dobimo odstotek časovne izrabe zmogljivosti. Medtem ko je izrabljeni čas osnovnega sredstva poznan, se ponujajo različne

možnosti za presojno razpoložljivega časa osnovnega sredstva. Ne bi bilo pravilno, če bi jemali kot razpoložljivi čas osnovnega sredstva le tisti, ki npr. ustreza delu v edini izmeni; tako bi kaj hitro izračunali odstotek časovne izrabe zmogljivosti, ki bi presegal 100, saj bi morda zadoščalo že nekaj nadurnega dela. Kljub temu bi osnovno sredstvo dalj časa stalo kot bi bilo v uporabi. Zato kot razpoložljivi čas osnovnega sredstva štejemo 365 dni na leto po 24 ur na dan, zmanjšan za čas normalnih zastojev zaradi popravil. Tako bi pa hitro ugotovili neizrabljene možnosti, ki nam jih daje kako osnovno sredstvo.

V drugem primeru moremo govoriti o stopnji količinske izrabe zmogljivosti, ki je opredeljena takole:

ostvarjena proizvodnja na osnovnem sredstvu v enoti časa

možna proizvodnja na osnovnem sredstvu v enoti časa

Če jo pomnožimo s 100, dobimo odstotek količinske izrabe zmogljivosti. Čeprav ostvarjena proizvodnja v enoti časa ne dosega možne proizvodnje, se le od nje večinoma ne odmika tako močno kot se odmika izrabljeni čas od razpoložljivega časa.

V tretjem primeru moremo govoriti o stopnji celotne izrabe zmogljivosti, ki je opredeljena takole:

ostvarjena proizvodnja na osnovnem sredstvu v izrabljenem času

možna proizvodnja na osnovnem sredstvu v razpoložljivem času

Če jo pomnožimo s 100, dobimo odstotek celotne izrabe zmogljivosti. Ta stopnja je pravzaprav zmnožek obeh prvih dveh stopenj in le povzema posebnosti, ki jih najdemo pri njih.

V literaturi je včasih stopnja časovne izrabe zmogljivosti označena kot stopnja ekstenzivne izrabe zmogljivosti, stopnja količinske izrabe zmogljivosti kot stopnja intenzivne izrabe zmogljivosti, stopnja celotne izrabe zmogljivosti pa kot stopnja integralne izrabe zmogljivosti.

Kakorkoli je že izveden izračun stopenj pri posameznem osnovnem sredstvu, nastopijo velike težave, kadar jih želimo izračunati za več osnovnih sredstev skupaj.

835 obračanje sredstev

Osnovna in obratna sredstva se stalno preoblikujejo, tj. spreminjajo svoje pojavne oblike od začetne denarne oblike preko drugih oblik v končno denarno obliko. Vendar je navadno predmet analize le preoblikovanje obratnih sredstev. Njihov enkratni obrat je opredeljen s časovnim razdobjem, izraženim v dnevih, v katerem se obratna sredstva preoblikujejo iz denarne oblike preko drugih oblik spet v denarno obliko. Če število dni v letu primerjamo s trajanjem enega obrata, dobimo koeficient obračanja obratnih sredstev. Koeficient obračanja je potemtakem število, ki pove, kolikokrat se obratna sredstva obrnejo v razdobju leta dni.

Toda podatek o trajanju posameznega obrata je mnogokrat vsaj v začetku nepoznan. Znani pa so razni knjigovodski podatki, ki jih lahko vključimo v izračun koeficienta obračanja, če ga v načelu opredelimo takole:

porabljena sredstva v letu dni

sredstva

Iz najbolj splošnega koeficienta obračanja izvedemo koeficiente obračanja za posamezne pojavne oblike sredstev, npr.

koeficient obračanja zaloge materiala =
porabljeni material v letu dni (po nab. cenah)

zaloga materiala (po nab. cenah)

koeficient obračanja nedokončane proizvodnje =
dokončana proizvodnja v letu dni (po stroških)

stanje nedokončane proizvodnje (po stroških)

koeficient obračanja zaloge proizvodov =
prodani proizvodi v letu dni (po stroških)

zaloga proizvodov (po stroških)

koeficient obračanja zaloge trgovskega blaga =
prodano trgovsko blago v letu dni (po prod. cenah)

zaloga trgovskega blaga (po prod. cenah)

koeficient obračanja terjatev do kupcev =
poravnane terjatve do kupcev v letu dni

stanje terjatev do kupcev

Težje je seveda določiti koeficient obračanja obratnih sredstev kot celote, saj je pri njih mogoče prav na različne načine pojasnjevati porabljenih sredstev. Mnogokrat z obratnimi sredstvi primerjamo stroške v letu dni, vendar ne moremo domnevati, da se tedaj obratna sredstva že vrnejo v svojo izhodiščno obliko. Ker se v pričujočem delu ne moremo spuščati v obsežnejši pretres različnih možnosti, bomo koeficient obračanja obratnih sredstev zaradi njegove kasnejše povezave z drugimi kazalniki poenostavljeno opredelili kar takole:

celotni prihodek

obratna sredstva

Če delovna organizacija poveča koeficient obračanja obratnih sredstev, more v istem času ob drugih nespremenjenih okoliščinah ostvariti dani celotni prihodek z manjšimi obratnimi sredstvi. Glede na dani celotni prihodek je znesek potrebnih obratnih sredstev obratno sorazmeren s koeficientom obračanja. Če po drugi strani poveča koeficient obračanja obratnih sredstev, v istem času ob nespremenjenih drugih okoliščinah ostvari z danimi obratnimi sredstvi večji celotni prihodek. Glede na dana obratna sredstva je znesek celotnega prihodka sorazmeren s koeficientom obračanja.

Na podoben način opredelimo tudi koeficient obračanja vseh poslovnih sredstev, in sicer

celotni prihodek

poslovna sredstva

Ta koeficient bo seveda precej manjši od koeficienta obračanja obratnih sredstev, saj se osnovna sredstva precej počasneje obračajo.

836 plačilna zmožnost delovne organizacije

Delovna organizacija je plačilno zmožna (likvidna), če ima večja ali vsaj enaka denarna sredstva kot so zapadle obveznosti. Koeficient plačilne zmožnosti (likvidnosti) je zato v načelu opredeljen takole:

denarna sredstva

zapadle obveznosti

Če je proučevani koeficient večji od 1, delovna organizacija z razpoložljivimi denarnimi sredstvi lahko poravnava zapadle obveznosti, torej je plačilno zmožna. Če je nasprotno proučevani koeficient manjši od 1, z razpoložljivimi denarnimi sredstvi ne more poravnati zapadlih obveznosti, torej ni plačilno zmožna.

Kot vidimo, na plačilno zmožnost delovne organizacije vplivajo tako razpoložljiva denarna sredstva kot zapadle obveznosti. Sredstva se stalno preoblikujejo iz začetne denarne oblike preko drugih oblik spet v denarno obliko. Če pri tem preoblikovanju pride do kakih motenj, denarna sredstva ob drugih nespremenjenih okoliščinah ne zadoščajo za pokritje zapadlih obveznosti. Delovna organizacija potemtako postane plačilno nezmožna, če ob drugih nespremenjenih okoliščinah kupci ne poravnajo prejetih računov, če ne uspe pravočasno prodati svojih proizvodov, če ne uspe dokončati svoje proizvodnje ali če ima svoja sredstva vezana v velikih ali celo zastarelih zalogah materiala.

Po drugi strani pa na plačilno zmožnost delovne organizacije vplivajo tudi njene obveznosti. Če delovna organizacija povečuje obseg poslovanja, se ji ob drugih nespremenjenih okoliščinah povečujejo tudi obveznosti. Delovna organizacija bo potemtako postala plačilno nezmožna, če ne bo pravočasno poskrbela za trajnejše vire sredstev kot so zgolj tekoče obveznosti.

Plačilno zmožnost lahko delovna organizacija popravi tako, da pospeši obračanje svojih sredstev ali da jih poveča s takim virom sredstev, ki ne zapade na hitro.

Delovna organizacija, ki ima izgubo, ni nujno plačilno nezmožna. Morda ima toliko denarnih sredstev, da lahko tudi potem, ko del poslovnih sredstev zaradi izgube odpade, še vedno sproti poravnava svoje obveznosti; prav tako rešuje dolgoročni kredit vprašanje plačilne zmožnosti, zlasti kratkoročne. Po drugi strani utegne biti delovna organizacija, ki nima izgube, plačilno nezmožna. Morda ima zastoje v prodaji proizvodov ali pa kupci ne poravnajo računov, medtem ko se nove obveznosti pojavljajo hkrati z nadaljevanjem proizvodnje.

Razlikovati je treba takojšnjo plačilno zmožnost delovne organizacije od plačilne zmožnosti v raznih rokih.

Koeficient takojšnje plačilne zmožnosti je opredeljen takole:

denarna sredstva v danem trenutku
zapadle obveznosti v danem trenutku

Finančni vodja vsak dan sproti ugotavlja, ali ima dovolj denarnih sredstev za poravnavo že zapadlih obveznosti. Vendar se pri analizi poslovanja pogosteje srečujemo s koeficienti plačilne zmožnosti v krajših ali daljših rokih.

V tem primeru je koeficient plačilne zmožnosti opredeljen takole:

denarna sredstva v danem roku
zapadle obveznosti v danem roku

Čeprav je koeficient postavljen razumljivo, le ni tako preprosto priti do potrebnih podatkov. V bilanci ob začetku proučevanega roka npr. vidimo denarna sredstva, ki so tedaj že na razpolago, medtem ko moramo že v istem trenutku zapadle obveznosti iskati posebej, saj npr. niti obveznosti iz osebnih dohodkov, ki so v bilanci zajete pod 31. decembrom, tedaj še niso zapadle. Kasneje dodatno razpoložljiva denarna sredstva in kasneje dodatno zapadle obveznosti je pa seveda še težje ugotoviti. Niti v bilanci in niti v knjigovodstvu npr. ni nikjer nakazano, da bo delovna organizacija opravila kake sto-

ritve ali prejela kredit, s katerim bo takoj povečala denarna sredstva in rešila vprašanje svoje plačilne zmožnosti. Prav tako pa ni nikjer nakazano, kakšne obveznosti se bodo dodatno pojavile ob prihodnjem nakupu materiala ali storitev. Zato izračuni plačilne zmožnosti v tem niso povsem zanesljivi. Še v večji meri velja to za poenostavljene izračune, ki upoštevajo le bilančne podatke in so npr. posamezni koeficienti opredeljeni takole:

denarna sredstva

tekoče obveznosti

koeficient pospešene plačilne zmožnosti:

obratna sredstva brez zalog

tekoče obveznosti

koeficient tekoče plačilne zmožnosti:

obratna sredstva

tekoče obveznosti

Vprašanja za razpravo o točki 83

1. Ali je stopnja udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih pri vseh delovnih organizacijah enaka? Kaj utegne vplivati nanjo?
2. Kako izražamo tehnično opremljenost? Po kakšni vrednosti je pri tem treba upoštevati delovne priprave in katero število zaposlenih je odločilno?
3. Kaj je stopnja odpisanosti osnovnih sredstev? Ali je pri vseh vrstah osnovnih sredstev, ki so enako dolgo v delovni organizaciji, enaka? Kaj vpliva nanjo? V čem je razlika med stopnjo odpisanosti osnovnih sredstev in stopnjo amortizacije?
4. Kaj je stopnja časovne izrabe zmogljivosti, stopnja količinske izrabe zmogljivosti in stopnja celotne izrabe zmogljivosti posameznega osnovnega sredstva? Kje obstajajo navadno največje neizrabljene možnosti? Ali boljša izraba zmogljivosti povečuje dobiček? Kateri stroški bodo porasli, če izboljšamo izrabo zmogljivosti? Kako ozka grla vplivajo na izrabo zmogljivosti?
5. Kaj je koeficient obračanja posamezne pojavnosti oblike sredstev in kaj koeficient obračanja obratnih sredstev kot celote? Zakaj je ugodnejši večji koeficient obračanja obratnih sredstev? Kako bi delovna organizacija lahko povečala koeficient obračanja obratnih sredstev?
6. Kdaj je delovna organizacija plačilno zmožna? Ali je delovna organizacija, ki ima izgubo, lahko plačilno zmožna? Zakaj postane tista, ki nima izgube, plačilno nezmožna? Ali povečanje obsega poslovanja utegne vplivati na plačilno zmožnost in v kakšni smeri? Ali večja denarna sredstva že označujejo večjo plačilno zmožnost? S kakšnimi težavami se srečujemo, kadar želimo izračunati koeficient plačilne zmožnosti?

84 povezovanje kazalnikov pri analizi poslovanja

840 namen in smeri povezovanja kazalnikov

Do sedaj smo različne kazalnike obravnavali ločeno. Na podlagi vsakega izmed njih smo se skušali dokopati do posameznega spoznanja o poslovanju. Toda mnoge kazalnike je mogoče povezovati, kar pomeni, da povezujemo tudi posamezna spoznanja in se dokopljemo do novega, razširjenega ali poglobljenega spoznanja o poslovanju. Ker v takšnem primeru jasneje izstopajo zveze med poslovnimi pojavi, je povezovanje kazalnikov končno koristen uvod v celovitejše načrtovanje.

Vsako povezovanje kazalnikov ima povsem določeno izhodišče. Izhajamo iz nekega kazalnika, ki ga nato razčlenimo na vrsto podrejenih kazalnikov. Vprašanje je samo, kateri kazalnik je tako pomemben, da ga nato razčlenjujemo in povezujemo z vrsto drugih kazalnikov.

V pričujočem delu se ne zadržujemo na raznih podrobnostih, zato nas zanima tudi le povezovanje tistih kazalnikov, ki omogočajo kar najbolj celovito sodbo o poslovanju. To pa pomeni, da nas kot izhodišče zanima tisti kazalnik, ki najbolj povezano prikazuje uspešnost poslovanja.

V uvodnem poglavju smo že govorili o tem, da lahko osvetljujemo delovno organizacijo in njen poslovni proces, a tudi uspešnost poslovanja z družbeno-gospodarskega vidika in s poslovno-sistemskega vidika. Tedanja izvajanja moremo uporabiti sedaj, ko se odločamo o izhodiščnem kazalniku pri povezavi drugih kazalnikov. Z družbeno-gospodarskega vidika bomo jemali kot izhodiščni kazalnik povprečne osebne dohodke, tj. razmerje med osebnimi dohodki in številom zaposlenih. S poslovno-sistemskega vidika pa bomo jemali kot izhodiščni kazalnik donosnost v finančnem smislu, tj. razmerje med dobičkom in poslovnimi sredstvi.

Oglejmo si sedaj, kako lahko izpeljemo povezavo kazalnikov z obema izhodiščema!

841 povezava kazalnikov z družbeno-gospodarskega vidika

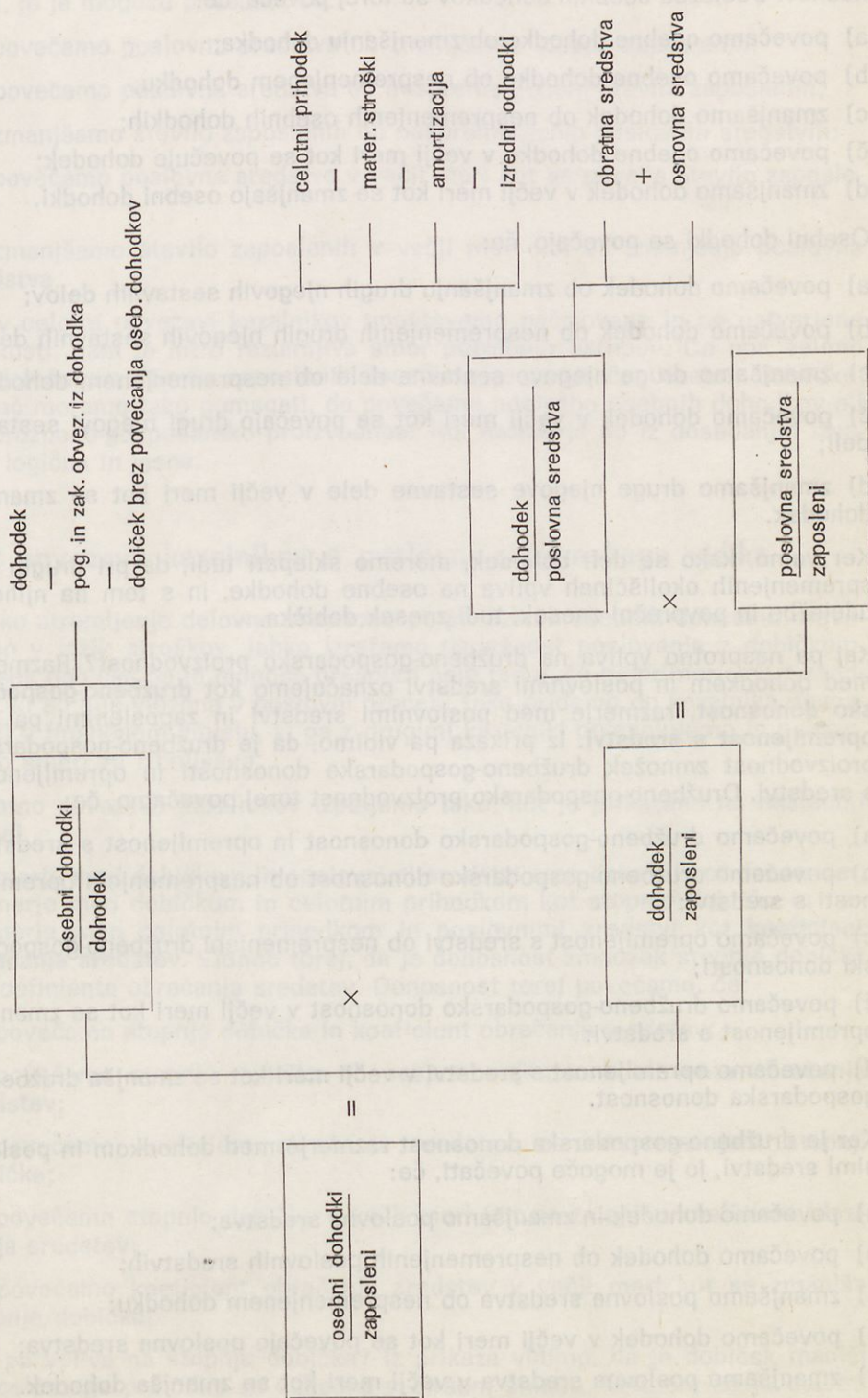
Delavce kot samoupravljalce, zlasti pa kot ljudi s številnimi življenjskimi potrebami, zanima, kakšni so njihovi osebni dohodki, ki jih dosegajo v delovni organizaciji. Povsem naravno je, če si prizadevajo, da bi bili čim večji. Le v tem primeru se bodo tudi znali odločiti, ali bodo delali v tej ali v kaki drugi delovni organizaciji. Ob takšnem razmišljanju moremo v izhodišče vrste kazalnikov postaviti povprečne osebne dohodke, medtem ko jih drugi kazalniki pojasnjujejo in nakazujejo smeri za njihovo izboljšavo. Iz dosedanjih izvajanj že vemo, da izračunavamo povprečne osebne dohodke na različne načine. Vendar nas sedaj zanimajo kosmati osebni dohodki in sicer tisti, ki izhajajo iz dohodka proučevanega razdobja. Čim jih tako opredelimo, je tudi jasno, da upoštevamo le tisto število zaposlenih, ki so soudeleženi v zaračunani prodaji.

Celotno povezavo kazalnikov nato izpeljemo tako, kot je prikazano na naslednji strani.

Razmerje med osebnimi dohodki in zaposlenimi smo označili kot **povprečne osebne dohodke**, razmerje med osebnimi dohodki in dohodkom kot **stopnjo udeležbe osebnih dohodkov** in razmerje med dohodkom in zaposlenimi kot **družbeno-gospodarsko proizvodnost**. Vidimo torej, da so povprečni osebni dohodki zmnožek stopnje udeležbe osebnih dohodkov in družbeno-gospodarske proizvodnosti. Povprečne osebne dohodke torej povečamo, če:

- a) povečamo stopnjo udeležbe osebnih dohodkov in družbeno-gospodarsko proizvodnost;
- b) povečamo stopnjo udeležbe osebnih dohodkov ob nespremenjeni družbeno-gospodarski proizvodnosti;
- c) povečamo družbeno-gospodarsko proizvodnost ob nespremenjeni stopnji udeležbe osebnih dohodkov;
- č) povečamo stopnjo udeležbe osebnih dohodkov močnejše kot se zmanjšuje družbeno-gospodarska proizvodnost;

Povezava kazalnikov z družbeno-gospodarskega vidika



d) povečamo družbeno-gospodarsko proizvodnost močnejše kot se zmanjšuje stopnja udeležbe osebnih dohodkov.

Kaj pa vpliva na stopnjo udeležbe osebnih dohodkov? Iz prikaza vidimo, da so osebni dohodki manjši od dohodka za pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, a tudi za dobiček, ki pa ne vsebuje več povečanja osebnih dohodkov. Udeležba osebnih dohodkov se torej poveča, če:

- a) povečamo osebne dohodke ob zmanjšanju dohodka;
- b) povečamo osebne dohodke ob nespremenjenem dohodku;
- c) zmanjšamo dohodek ob nespremenjenih osebnih dohodkih;
- č) povečamo osebne dohodke v večji meri kot se povečuje dohodek;
- d) zmanjšamo dohodek v večji meri kot se zmanjšajo osebni dohodki.

Osebni dohodki se povečajo, če:

- a) povečamo dohodek ob zmanjšanju drugih njegovih sestavnih delov;
- b) povečamo dohodek ob nespremenjenih drugih njegovih sestavnih delih;
- c) zmanjšamo druge njegove sestavne dele ob nespremenjenem dohodku;
- č) povečamo dohodek v večji meri kot se povečajo drugi njegovi sestavni deli;
- d) zmanjšamo druge njegove sestavne dele v večji meri kot se zmanjša dohodek.

Ker vemo, kako se deli dohodek, moremo sklepati tudi, da pri drugih nespremenjenih okoliščinah vpliva na osebne dohodke, in s tem na njihovo udeležbo in povprečni znesek, tudi znesek dobička.

Kaj pa nasprotno vpliva na družbeno-gospodarsko proizvodnost? Razmerje med dohodkom in poslovnimi sredstvi označujemo kot **družbeno-gospodarsko donosnost**, razmerje med poslovnimi sredstvi in zaposlenimi pa kot **opremljenost s sredstvi**. Iz prikaza pa vidimo, da je družbeno-gospodarska proizvodnost zmnožek družbeno-gospodarske donosnosti in opremljenosti s sredstvi. Družbeno-gospodarsko proizvodnost torej povečamo, če:

- a) povečamo družbeno-gospodarsko donosnost in opremljenost s sredstvi;
- b) povečamo družbeno-gospodarsko donosnost ob nespremenjeni opremljenosti s sredstvi;
- c) povečamo opremljenost s sredstvi ob nespremenjeni družbeno-gospodarski donosnosti;
- č) povečamo družbeno-gospodarsko donosnost v večji meri kot se zmanjša opremljenost s sredstvi;
- d) povečamo opremljenost s sredstvi v večji meri kot se zmanjša družbeno-gospodarska donosnost.

Ker je družbeno-gospodarska donosnost razmerje med dohodkom in poslovnimi sredstvi, jo je mogoče povečati, če:

- a) povečamo dohodek in zmanjšamo poslovna sredstva;
- b) povečamo dohodek ob nespremenjenih poslovnih sredstvih;
- c) zmanjšamo poslovna sredstva ob nespremenjenem dohodku;
- č) povečamo dohodek v večji meri kot se povečajo poslovna sredstva;
- d) zmanjšamo poslovna sredstva v večji meri kot se zmanjša dohodek.

Vemo, da je dohodek razlika med celotnim prihodkom in odhodki v ožjem smislu; zato pač ni težko sklepati, kaj utegne vplivati na njegovo spremembo. Prav tako vemo, da so poslovna sredstva sestavljena iz osnovnih in obratnih sredstev; zato spet ni težko sklepati, kaj vpliva na njihovo spremembo.

Ker je opremljenost s sredstvi razmerje med poslovnimi sredstvi in zaposlenimi, jo je mogoče povečati, če:

- a) povečamo poslovna sredstva ob zmanjšanju števila zaposlenih;
- b) povečamo poslovna sredstva ob nespremenjenem številu zaposlenih;
- c) zmanjšamo število zaposlenih ob nespremenjenih poslovnih sredstvih;
- č) povečamo poslovna sredstva v večji meri kot se poveča število zaposlenih;
- d) zmanjšamo število zaposlenih v večji meri kot se zmanjšajo poslovna sredstva.

Če v celotni povezavi kazalnikov upoštevamo načrtovane in ne ostvarjene velikosti, nam je hitro razumljiva smer potrebnih ukrepov. Če npr. želimo pri določenem številu zaposlenih doseči večje povprečne osebne dohodke, si pač moramo tako pomagati, da povečamo udeležbo osebnih dohodkov ali pa družbeno-gospodarsko proizvodnost itd. Razmerja so iz dosedanjih izvajanj logična in jasna.

842 povezava kazalnikov s poslovno-sistemskega vidika

Brž ko stremenje delovne skupnosti po primernih osebnih dohodkih prevedemo v jezik stroškov, lahko izražamo uspešnost poslovanja z dobičkom. Znesek dobička pa je mogoče presojati šele tedaj, če ga primerjamo s sredstvi, ki so bila vložena v poslovni proces. Tako pridemo do kazalnika donosnosti v finančnem smislu, ki ga z drugimi kazalniki pojasnjujemo in nakazujemo smeri za izboljšavo.

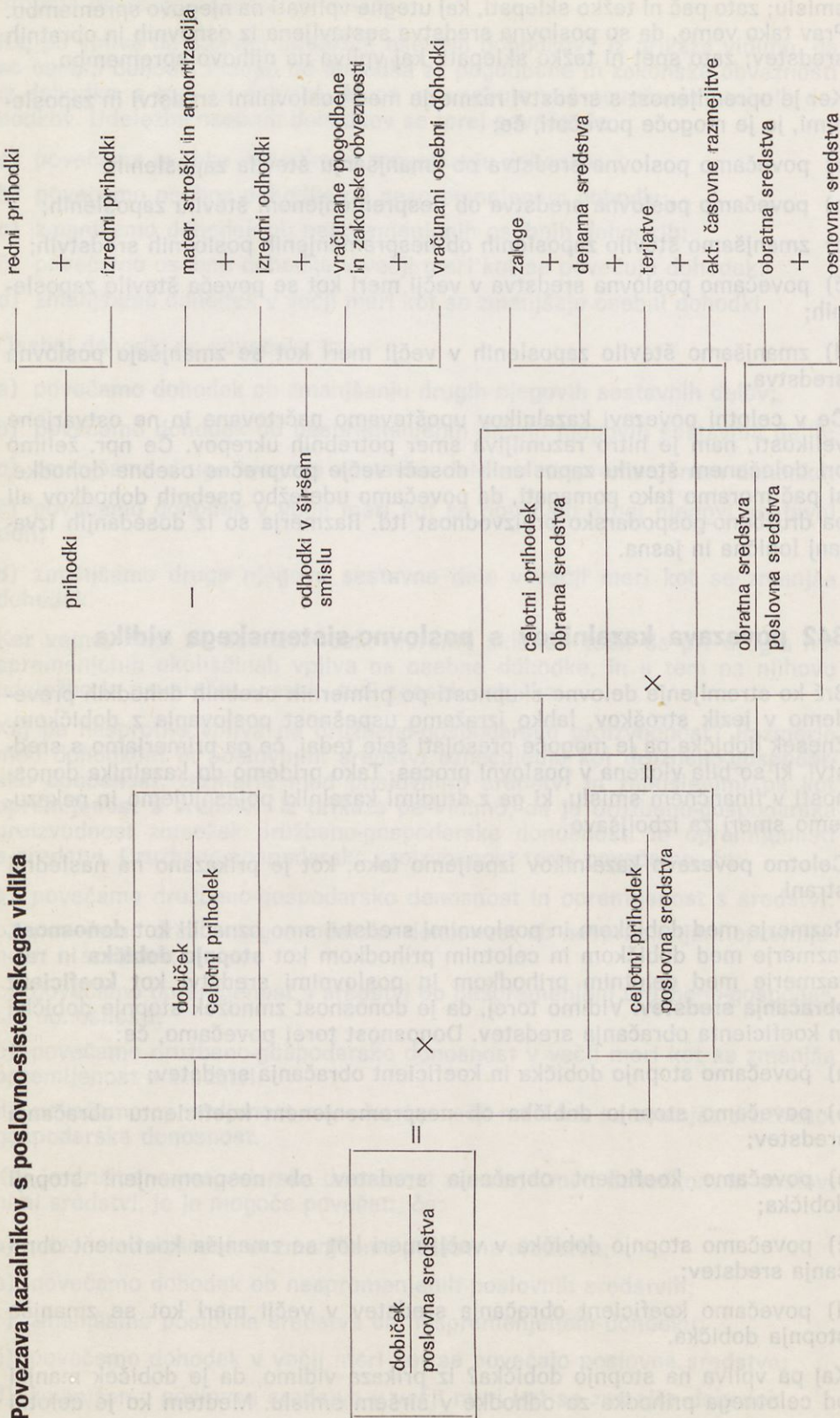
Celotno povezavo kazalnikov izpeljemo tako, kot je prikazano na naslednji strani.

Razmerje med dobičkom in poslovnimi sredstvi smo označili kot **donosnost**, razmerje med dobičkom in celotnim prihodkom kot **stopnjo dobička** in razmerje med celotnim prihodkom in poslovnimi sredstvi kot **koeficient obračanja sredstev**. Vidimo torej, da je donosnost zmnožek stopnje dobička in koeficienta obračanja sredstev. Donosnost torej povečamo, če:

- a) povečamo stopnjo dobička in koeficient obračanja sredstev;
- b) povečamo stopnjo dobička ob nespremenjenem koeficientu obračanja sredstev;
- c) povečamo koeficient obračanja sredstev ob nespremenjeni stopnji dobička;
- č) povečamo stopnjo dobička v večji meri kot se zmanjša koeficient obračanja sredstev;
- d) povečamo koeficient obračanja sredstev v večji meri kot se zmanjša stopnja dobička.

Kaj pa vpliva na stopnjo dobička? Iz prikaza vidimo, da je dobiček manjši od celotnega prihodka za odhodke v širšem smislu. Medtem ko je celotni

Povezava kazalnikov s poslovno-sistemskega vidika



prihodek sestavljen iz rednih in izrednih prihodkov, sestavljajo odhodke materialni stroški, amortizacija, vračunane pogodbeno in zakonske obveznosti iz dohodka, vračunani osebni dohodki v zaračunani prodaji, kakor tudi izredni odhodki. Stopnja dobička se torej poveča, če:

- a) povečamo dobiček ob zmanjšanju celotnega prihodka;
- b) povečamo dobiček ob nespremenjenem celotnem prihodu;
- c) zmanjšamo celotni prihodek ob nespremenjenem dobičku;
- č) povečamo dobiček v večji meri kot se poveča celotni prihodek;
- d) zmanjšamo celotni prihodek v večji meri kot se zmanjša dobiček.

Dobiček se poveča, če:

- a) povečamo prihodke ob zmanjšanih odhodkih v širšem smislu;
- b) povečamo prihodke ob nespremenjenih odhodkih v širšem smislu;
- c) zmanjšamo odhodke v širšem smislu ob nespremenjenih prihodkih;
- č) povečamo prihodke v večji meri kot se povečajo odhodki v širšem smislu;
- d) zmanjšamo odhodke v širšem smislu v večji meri kot se zmanjšajo prihodki.

Iz sestave prihodkov in odhodkov v širšem smislu moremo dalje sklepati, kaj utegne vplivati na njihovo spremembo. Kot vidimo, so med odhodki v širšem smislu tudi vračunani osebni dohodki; to pomeni, da pri drugih nespremenjenih okoliščinah vpliva na dobiček, s tem na stopnjo dobička in donosnost, tudi znesek vračunanih osebnih dohodkov oziroma povprečni osebni dohodki.

Kaj pa nasprotno vpliva na koeficient obračanja sredstev? Kot vemo, se obratna sredstva neprimerno hitreje preoblikujejo kot osnovna sredstva. Zato ni vseeno, kako so sestavljena poslovna sredstva v delovni organizaciji. Razmerje med celotnim prihodkom in obratnimi sredstvi označujemo kot **koeficient obračanja obratnih sredstev**, razmerje med obratnimi sredstvi in poslovnimi sredstvi pa kot **stopnjo udeležbe obratnih sredstev**. Vidimo torej, da je koeficient obračanja sredstev zmnožek koeficienta obračanja obratnih sredstev in stopnje udeležbe obratnih sredstev. Koeficient obračanja sredstev torej moremo povečati, če:

- a) povečamo koeficient obračanja obratnih sredstev in stopnjo udeležbe obratnih sredstev;
- b) povečamo koeficient obračanja obratnih sredstev ob nespremenjeni stopnji udeležbe obratnih sredstev;
- c) povečamo stopnjo udeležbe obratnih sredstev ob nespremenjenem koeficientu obračanja obratnih sredstev;
- č) povečamo koeficient obračanja obratnih sredstev v večji meri kot se zmanjšuje stopnja udeležbe obratnih sredstev;
- d) povečamo stopnjo udeležbe obratnih sredstev v večji meri kot se zmanjšuje koeficient obračanja obratnih sredstev.

Ker je koeficient obračanja obratnih sredstev razmerje med celotnim prihodkom in obratnimi sredstvi, ga je mogoče povečati, če:

- a) povečamo celotni prihodek ob zmanjšanju obratnih sredstev;
- b) povečamo celotni prihodek ob nespremenjenih obratnih sredstvih;

- c) zmanjšamo obratna sredstva ob nespremenjenem celotnem prihodku;
- č) povečamo celotni prihodek v večji meri kot se povečajo obratna sredstva;
- d) zmanjšamo obratna sredstva v večji meri kot se zmanjša celotni prihodek.

Vemo, kako je sestavljen celotni prihodek, a tudi kaj šteje med obratna sredstva; zato pač ni težko sklepati, kaj utegne vplivati na njihove spremembe. Ker je stopnja udeležbe obratnih sredstev razmerje med obratnimi sredstvi in vsemi poslovnimi sredstvi, ki zajemajo tudi osnovna sredstva, jo je mogoče povečati, če:

- a) povečamo obratna sredstva ob zmanjšanju poslovnih sredstev;
- b) povečamo obratna sredstva ob nespremenjenih poslovnih sredstvih;
- c) zmanjšamo poslovna sredstva ob nespremenjenih obratnih sredstvih;
- č) povečamo obratna sredstva v večji meri kot se povečajo poslovna sredstva;
- d) zmanjšamo poslovna sredstva v večji meri kot se zmanjšajo obratna sredstva.

Spet vemo, kaj šteje med obratna sredstva in kako so sestavljena poslovna sredstva; zato pač ni težko sklepati, kaj utegne vplivati na njihove spremembe.

Če v celotni povezavi kazalnikov upoštevamo načrtovane in ne ostvarjene velikosti, nam je hitro razumljiva smer potrebnih ukrepov. Če je npr. znesek sredstev znan in želimo doseči določeno donosnost, je pač treba iskati ustrezne prihodke in odhodke v širšem smislu, ki bodo omogočili potrebni dobiček, toda pomagamo si lahko tudi s koeficientom obračanja sredstev in stopnjo dobička itd. Razmerja so spet logična in jasna.

Vprašanja za razpravo o točki 84

1. Kako je mogoče pojasnjevati kazalnik povprečnih osebnih dohodkov z drugimi kazalniki? Kako se takšne povezave kazalnikov poslužujemo pri načrtovanju?
2. Kako je mogoče pojasnjevati kazalnik donosnosti v finančnem smislu z drugimi kazalniki? Kako se takšne povezave kazalnikov poslužujemo pri načrtovanju?
3. V kakšni povezavi je kazalnik donosnosti v finančnem smislu s kazalnikom povprečnih osebnih dohodkov?

9 poslovna politika

90 poslovna politika in njeno mesto

V poglavju 0 smo predstavili poslovni proces delovne organizacije kot tisto njeno delovanje, pri katerem ob posredovanju blagovno-denarnih in čistih finančnih odnošajev nastopajo delovna sredstva, delovni predmeti, storitve in delovna sila, da bi bilo zaradi njihovega povsem določenega kakovostnega, količinskega in časovnega združevanja ostvarjeno tisto pridobivanje in razpečava učinkov, ki jo predvideva poslovni predmet. Nato smo z gospodarskega vidika proučevali prvine poslovnega procesa, iz njih izvirajoče stroške in učinke; seznanjali smo se s prodajnimi cenami ter z ugotavljanjem in delitvijo finančnega izida; nato smo prešli na obravnavo sredstev in virov sredstev kot posebnih gospodarskih pojmov; končno smo se dotaknili knjigovodskega spremljanja poslovanja, kakor tudi smeri njegove analize. Vsa ta izvajanja so pravzaprav pomenila uvod v razumevanje poslovnega procesa z gospodarskega vidika. Kot vemo, se pri ekonomiki delovne organizacije ukvarjamo z iskanjem gospodarskih zakonitosti in postavljanjem načel, po katerih bi poslovni proces vodil k čim boljšemu uspehu. Drugače je s poslovno politiko. Poslovna politika se ukvarja s postavljanjem ciljev in določevanjem načinov in sredstev za njihovo doseg. Medtem ko je naloga ekonomike presojati sam poslovni proces, je naloga poslovne politike njegovo usmerjanje. Poslovna politika torej pomeni uporabo spoznanih gospodarskih zakonitosti in postavljenih načel pri določenem delovanju posamezne delovne organizacije.

Poslovno politiko lahko proučimo šele tedaj, ko so nam dobro poznane naloge, s katerimi se ukvarja ekonomika; zato smo tudi izvajanja o poslovni politiki prihranili za končno poglavje tega dela. Vendar se niti na tem mestu ne nameravamo spuščati v podrobnosti, temveč se bomo le bežno zaustavili na njenih temeljih.

Poslovna politika kot dejavnost je bistveni sestavni del upravljanja ali samoupravljanja, čeprav pri njeni pripravi in kasnejšem izvajanju sodelujejo strokovne službe. Pravzaprav ni mogoče govoriti o oblikovanju poslovne politike izven upravljanja. Toda upravljanje ni izčrpano zgolj z oblikovanjem poslovne politike. Upravljanje pomeni več kot samo to. Res pa je oblikovanje poslovne politike njegov najvažnejši sestavni del.

Oblikovanje poslovne politike pomeni odločanje o usmeritvi poslovnega procesa v daljšem, a tudi v krajšem roku. Oblikovanje poslovne politike sestoji iz vrste poslovno političnih odločitev. Do takih odločitev pa je mogoče priti na različne načine: na podlagi navdiha (intuicije) ali raziskovalnih metod. V prvem primeru imamo opravka s subjektivno sposobnostjo vživetja v neki problem, ki ga je tako mogoče naenkrat razumeti v celoti in v delih. Če temelji navdih na bogatem izkustvenem spoznanju, obstaja verjetnost, da se bodo ljudje približali bistvu problema in da bo morda iz tega izhajajoča odločitev celo dobra. Navdih res omogoča hitre rešitve in je koristen pri manjših odločitvah, ki nimajo usodnih posledic, tvegana pa je njegova upo-

raba pri pomembnih odločitvah. Pri pomembnih ali za poslovanje usodnih odločitvah je nujno treba uporabiti metode raziskovanja ter šele izsledke teh povezovati z navdihom.

Ne glede na to, ali so poslovno-politične odločitve zasnovane na navdihu ali na raziskovalnih metodah, je pri oblikovanju poslovne politike v obeh primerih potrebno dobro poznati ekonomijo poslovnega procesa. S tem pa še ni rečeno, da njeno dobro poznavanje že zadostuje za oblikovanje dobre poslovne politike. Pri poslovni politiki imamo namreč opravka tudi z okoliščinami izven samih gospodarskih; vzemimo npr. samo socialne dejavnike. Prav tako se pri vsakem usmerjanju poslužujemo določenih domnev o prihodnosti; še tako dobro poznavanje sedanjosti in preteklosti nas pri tem ne rešuje neke negotovosti.

Vprašanja za razpravo o točki 90

1. Kakšna so razmerja med ekonomiko in poslovno politiko? Ali pri oblikovanju poslovne politike upoštevamo le gospodarske okoliščine?
2. V kakšni meri naj bo poslovna politika zasnovana na raziskovalnih metodah in v kakšni meri na navdihu?
3. Ali poslovna politika izčrpa bistvo upravljanja?

91 funkcijska razčlenitev poslovne politike

Poslovna politika sestoji iz vrste poslovno-političnih odločitev. Zato pomeni vsako funkcijsko razčlenjevanje poslovne politike hkrati razvrščanje posameznih poslovno-političnih odločitev v skupine glede na to, v kakšni zvezi se pojavljajo.

Poslovno-politične odločitve seveda ne izčrpajo vseh odločitev, ki so potrebne pri poslovnem procesu. Pojavljajo se npr. tudi poslovno-tehnične (operativne) odločitve. Vendar nas sedaj zanimajo le prve, ki sodijo v sklop oblikovanja poslovne politike.

Poslovno-politične odločitve lahko najprej delimo na tiste z dolgoročnim in na tiste s kratkoročnim značajem. Medtem ko so druge prilagojene obstoječim okoliščinam, jih prve v mejah možnosti utegnejo celo spreminjati; v kratkem roku se je npr. treba prilagajati danim zmogljivostim, medtem ko jih je v dolgem roku mogoče povečati.

Poslovno-politične odločitve lahko dalje delimo na strateške (temeljne) in taktične (izvedene). Strateške odločitve so navadno dolgoročne, usmerjene so neposredno k temeljnim ciljem delovne organizacije, navadno so okvirne in dopuščajo več različic pri reševanju problemov. Strateške odločitve rešujejo temeljna načela poslovanja in s tem opredeljujejo celotno poslovno politiko delovne organizacije. To so navadno najbolj pomembne in usodne odločitve. Nasprotno so taktične odločitve navadno kratkoročne, niso usmerjene k temeljnim ciljem delovne organizacije, temveč k določenim nalogam v okviru že opredeljenega cilja, prav tako niso več okvirne, temveč prav določne in odločilnega pomena za ravnanje v danih razmerah. Medtem ko strateške odločitve zahtevajo več razmišljanja in raziskovanj, taktične odločitve ne zahtevajo toliko časa za pripravo. Taktične odločitve ne rešujejo več temeljnih načel poslovanja in ne opredeljujejo več celotne poslovne politike delovne organizacije, temveč izhajajo iz teh temeljnih načel poslovanja in oblikujejo poslovno politiko v posameznih podrobnostih.

Nekatere poslovno-politične odločitve zadevajo s svojimi cilji in posledicami celotno delovno organizacijo, druge pa samo kako izmed njenih organizacijskih enot. Prav tako se nekatere od poslovno-političnih odločitev tičejo celotnega poslovnega procesa, druge pa samo funkcijskih procesov. Zato tudi razčlenjujemo poslovno politiko delovne organizacije na splošno poslovno politiko in funkcijske politike. Opredelitev funkcijskih politik ustreza razčlenitvi celotnega poslovnega procesa na posamezne funkcijske procese. Iz izvajanj v poglavju 0 vemo, da razlikujemo naslednje: proces investiranja, kadrovski proces, proces nakupa (v ožjem smislu), proces pridobivanja učinkov (proizvodnje), proces prodaje in proces financiranja. Temu pa sledi naslednja funkcijska razčlenitev poslovne politike:

investicijska politika;

kadrovska politika;

nakupna (nabavna) politika;

politika pridobivanja učinkov (proizvodna politika);

prodajna (razpečavna) politika;

finančna politika.

Pri vsaki izmed naštetih poslovnih politik seveda razlikujemo strateške (temeljne) in taktične (izvedene) odločitve, dolgoročne in kratkoročne odločitve, a tudi razvojne in tekoče odločitve.

Pri investicijski politiki se odločamo zlasti o nakupu delovnih sredstev, ki pa potegne za seboj tudi ves tehnološki in gospodarski razvoj delovne organizacije; ta politika je pretežno strateškega in dolgoročnega značaja. Pri kadrovski politiki odločamo o zaposlovanju ljudi, o prenehanju njihovega delovnega razmerja, o imenovanju ravnatelja in drugega vodstvenega (ravnalnega) osebja, o spodbujanju (stimulaciji), disciplini, strokovnosti in delovnem vzdušju; ne glede na to, ali ima strateški ali taktični značaj, so v kadrovski politiki vedno precej poudarjene razne socialne okoliščine izven samih gospodarskih. Z nakupno (nabavno) politiko usmerjamo celotno nakupno poslovanje; tu nastopajo odločitve glede nakupnih poti, dobaviteljev, obsega nakupa, rokov pri nakupu, normalnih zalog materiala itd., ki imajo spet deloma strateški in deloma taktični značaj. Pri proizvodni politiki se ukvarjamo s problemi oblike proizvodov, proizvodnih metod, količine in sestave proizvodov, razvoja proizvodov, kakovosti proizvodov, tehnične opremljenosti dela, proizvodnega sodelovanja itd.; opravlja imamo torej že spet deloma s strateškimi in deloma s taktičnimi odločitvami oziroma z dolgoročnimi in kratkoročnimi odločitvami. Pri prodajni (razpečavni) politiki se usmerjamo na probleme organizacije prodaje, reklame, razmerij s kupci, zalog proizvodov, cen, popustov itd.; tudi tu so potrebne deloma strateške in dolgoročne odločitve, čeprav so mnogokrat zelo številne ravno taktične in kratkoročne odločitve. Končno se finančna politika ukvarja s priskrbo finančnih sredstev, njihovim preoblikovanjem in vračanjem ter posebej z urejanjem finančnih odnošajev; spet imamo opravka deloma s strateškimi in deloma s taktičnimi odločitvami ali z dolgoročnimi in kratkoročnimi odločitvami.

Naloga splošne poslovne politike pa je pri vsem tem, da usklaja funkcijske politike v enotne cilje in naloge delovne organizacije kot celote.

Vprašanja za razpravo o točki 91

1. Ali so vse poslovne odločitve tudi poslovno-politične odločitve?
2. Katere poslovno-politične odločitve imajo dolgoročni in katere kratkoročni značaj? Katere so strateške (temeljne) in katere taktične (izvedene)? Na katera funkcijska področja se nanašajo?

92 nosilci poslovno-političnih odločitev

Poslovno-politične odločitve so sestavni del upravljanja. Zato so v načelu tisti, ki jih sprejemajo, kratko in malo organi upravljanja. Poznamo več ravni organov samoupravljanja. Zato se upravičeno postavlja vprašanje, kdo je pristojen za posamezne poslovno-politične odločitve in kdo je nato zanje odgovoren.

Če svet odloča o temeljnih gospodarjenju, se brez dvoma ukvarja s strateškimi odločitvami, a tudi z odločitvami dolgoročnega pomena. Nasprotno se upravni odbor, ravnatelj in drugi posamezni vodje (ravnalci) ukvarjajo z vprašanji sprotnega poslovanja, kar pomeni, da imajo njihove poslovno-politične odločitve bolj taktičen značaj ter so po svojem pomenu bolj kratkoročne, deloma pa prehajajo celo v poslovno-tehnične (operativne) odločitve, ki jih ne obravnavamo več v okviru poslovne politike.

Toda vsaka poslovno-politična odločitev ima tudi strokovni značaj, kar pomeni, da je zanjo potrebna strokovna priprava in strokovno znanje. V nekaterih primerih celo ne moremo dobro odločiti, če prej ne raziščemo nekaterih vprašanj z ustreznimi raziskovalnimi metodami. Zato je pri tistih odločitvah, ki zahtevajo pred sprejemom temeljito proučevanje, nujno sodelovanje strokovnih oseb, strokovnih služb ali skupinskih strokovnih organov. Ti navadno dajejo samo strokovno mišljenje, nakar organi upravljanja sami presodijo in odločijo o njihovih predlogih. Včasih pa strokovne osebe, strokovne službe ali skupinski strokovni organi tudi že sami odločajo o nekaterih strokovnih problemih, npr. o kakih načrtih. Pogosto so strokovni organi pristojni za dokončno odločanje le o nekaterih strogo strokovnih zadevah v zvezi s celotno odločitvijo, o drugih pa odločijo formalni organi samoupravljanja. Strokovni organi imajo praviloma več pristojnosti za dokončno odločanje o posameznem strokovnem vprašanju, čim bolj je to vprašanje strokovno zahtevno, čim bolj je strokovno specializirano in čim manj so formalni organi samoupravljanja zaradi osebne sestave sposobni razumeti in oceniti strokovne strani tega vprašanja.

Poslovno-politične odločitve pa nimajo samo strokovnega značaja, temveč deloma tudi socialni značaj. Pravzaprav nekatere odločitve sprejemamo bolj zaradi poslovnih ciljev, druge pa zaradi socialnih ciljev. V prvo vrsto spadajo tiste, s katerimi npr. zmanjšujemo stroške, izboljšamo kakovost in tehnično popolnost proizvodov, v drugo vrsto pa npr. tiste, s katerimi povečujemo zaposlenost, osebne dohodke itd. Poslovno-politične odločitve prve vrste imajo nato bolj poslovne posledice, poslovno-politične odločitve druge vrste pa socialne posledice. Vendar ima vsaka odločitev s poudarjenim poslovnim ciljem tudi socialne posledice in vsaka odločitev s poudarjenim socialnim ciljem tudi poslovne posledice. Odločanje o socialnih ciljih in posledicah pa nikakor ne more biti samo stvar strokovnjakov, ki sodelujejo, kadar gre za strokovne strani pri teh odločitvah. Čim bolj so socialni cilji izraziti, čim bolj so socialne posledice pomembne in neposredne in čim večji krog delovnih ljudi zadevajo, tem bolj neposredno morajo delovni ljudje sodelovati pri odločanju ter višji samoupravni organi dokončno odločiti.

Vprašanja za razpravo o točki 92

1. Kdo pripravlja in kdo sprejema poslovno-politične odločitve?
2. Katere odločitve imajo bolj strokovni in katere bolj socialni značaj? Kako glede na to pojasniti nosilce odločitev?

93 stopnje poslovno-političnega odločevanja

Poslovno-politično odločevanje je navsezadnje izbiranje med različnimi smermi možnega poslovnega delovanja. Da pa je z večjo verjetnostjo pravilno, mora kot preudaren in načrten proces obsegati več stopenj. Te bi označili takole:

- a) opredelitev poslovnega problema;
- b) opredelitev pričakovanja pri poslovanju;
- c) opredelitev možnosti za reševanje poslovnega problema;
- č) izbira najustreznejše možnosti in spremljanje njenega izvajanja.

V začetku zaznavamo samo pomanjkljivosti pri poslovanju, ne da bi povsem natančno vedeli, v čem je bistvo problema. Če želimo opredeliti poslovni problem, moramo iz vrste različnih, med seboj povezanih dejavnikov najti tistega, ki je pri zaznavanih pomanjkljivostih izhodiščen in odločilen. To je tisti dejavnik, ki ga moramo najprej spremeniti ali odpraviti, da bi lahko rešili poslovni problem. Šele ko ugotovimo ta dejavnik, skozi razne površinske pojave prodremo v jedro samega problema. Ni torej dovolj, če vemo, kateri dejavniki se pojavljajo pri danem poslovnem problemu ali kakšna so njihova medsebojna razmerja in vplivi, temveč moramo vedeti tudi, pri katerem dejavniku naj se prične reševanje.

Ko poznamo poslovni problem sedanjosti, opredelimo pričakovanja pri poslovnem procesu v prihodnosti. Vsaka poslovno-politična odločitev se namreč ukvarja s prihodnostjo, ki pa jo je le redkokdaj mogoče natančno predvideti. Zato je negotovost neizogibni sestavni del poslovno-političnega odločevanja. Pri njem potemtakem ni mogoče upoštevati le podatkov, ki izvirajo iz sedanjosti in preteklosti; vsaka odločitev vsebuje tudi oceno prihodnjih dogodkov. Samo v primeru, ko je jasno, kaj pričakujemo, vemo, kdaj je odločitev treba spremeniti, ker so pač dejanski dogodki drugačni od pričakovanih. Odtod pomen opredelitve pričakovanja pri poslovanju.

Ko je opredeljen tako poslovni problem kot tudi naše pričakovanje v prihodnosti, je treba poiskati različne možnosti za reševanje poslovnega problema. Opredelitev različic za reševanje poslovnega problema pa obsega tudi opredelitev posledic, stroškov in tveganja, ki ga vsaka od njih vključuje. Če bi nasprotno od samega začetka iskali le pravilno odločitev, ne pa različnih možnosti za rešitev poslovnega problema, bi verjetno nasledili predsodkom in domnevam, s katerimi smo obremenjeni. Le proučitev vseh možnih smeri daje večje poročstvo, da ne bomo spregledali najboljših priložnosti.

Ko ob koncu med seboj primerjamo različne možnosti za rešitev poslovnega problema, verjetno ne najdemo nobene, ki bi bila povsem popolna, a tudi nobene, ki bi bila povsem brez tveganja. Če več različic obeta enake posledice, a tudi zahteva enake stroške in prevzeto tveganje, se pač moramo poslužiti ocene. Ko pa se le odločimo za kako, moramo seveda poskrbeti tudi, da bo izvedena. Vendar ne smemo nobene odločitve, zlasti pa ne dolgoročne odločitve, obravnavati kot absolutno najboljšo. Ker prihodnosti ni mogoče točno napovedati, tudi ni rečeno, da se predvidene okoliščine vedno uresničijo. Zato pa je treba vsako odločitev ponovno pretresti, brž ko dogodki nakazujejo, da pričakovanja niso uresničena.

Ne odločajmo, kadar odločitev še ni potrebna. Toda ko je odločitev potrebna, je vsako odlašanje z odločitvijo pravzaprav že odločitev, da ne bomo ničesar napravili.

Vprašanja za razpravo o točki 93

1. Kako opredelimo poslovni problem? Kje ga pričnemo reševati?
2. Zakaj smo dolžni opredeliti tudi pričakovanja v daljši prihodnosti? Ali se je mogoče izogniti negotovosti?
3. Zakaj moramo iskati različne možnosti za reševanje poslovnega problema? Koliko različic naj potem upoštevamo?
4. Kdaj naj sprejmemo poslovno odločitev? Zakaj smo dolžni spremljati izvajanje poslovnih odločitev? V katerih primerih kaže odločitev kasneje spremeniti?

temeljna literatura

- Š. Babić: Uvod u ekonomiku poduzeća. Školska knjiga, Zagreb 1967.
- A. Bajt: Raspodela nacionalnog dohotka i sistem ličnih dohodaka u našoj privredi. Rad, Beograd 1962.
- A. Bajt: Temelji politične ekonomije. Cankarjeva založba, Ljubljana 1963.
- J. I. Bogen: Financial Handbook. The Ronald Press, New York 1965.
- R. Bosner: Ekonomika industrijskih poduzeća. Školska knjiga, Zagreb 1957.
- V. Božić: Merenje ukupnog poslovnog uspeha i kriterijumi raspodele dohotka. Finansijski studio, Beograd 1968.
- N. W. Chamberlin: Preduzeće: Mikro-ekonomsko planiranje i akcija. Savremena administracija, Beograd 1968.
- F. Černe: Uvod v analizo trga in cen. Založba Obzorja, Maribor 1961.
- M. Dautović: Ekonomika i organizacija preduzeća. Savremena administracija, Beograd 1960.
- J. Dean: Managerial Economics. Prentice-Hall, New York 1954.
- R. J. Dickey: Accountants' Cost Handbook. The Ronald Press, New York 1960.
- D. Domainko: Ekonomika proizvodnje u industrijskim poduzećima. IBI, Zagreb 1957.
- M. Drenjanin: Sistem raspodjele dohotka. Informator, Zagreb.
- P. Drucker: Praksa rukovodjenja. Privreda, Zagreb 1961.
- G. Fischer: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Heidelberg 1952.
- D. Gorupić: Poslovna politika poduzeća. Centar za obrazovanje rukovod. kadrova u privredi i Ekonomski institut, Zagreb 1963.
- E. Gutenberg: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Gabler, Wiesbaden 1958.
- E. Gutenberg: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre I—II. Springer Verlag, Berlin 1957.
- Handwörterbuch der Betriebswirtschaft I—IV. Poeschel Verlag, Stuttgart 1956—1962.
- L. L. Illetschko: Unternehmenstheorie. Elemente rationaler Betriebslenkung. Springer Verlag, Wien 1964.
- M. J. Jucius, E. Petersen, G. R. Terry: Introduction to Business. R. D. Irwin, Homewood 1955.
- W. Kalveram: Industriebetriebslehre. Frankfurt 1953.
- Knjigovodstveni leksikon. Udruženje knjigovodja Srbije, Beograd 1965.
- Ž. Kostić: Osnovi teorije mezoekonomije. Informator, Zagreb 1968.
- Ž. K. Kostić — S. Kukoleča: Raspodela dohotka u preduzeću. Informator, Zagreb 1967.
- J. Kralj: Politika samoupravnega podjetja. Založba Obzorja, Maribor 1973.
- F. Krajčević: Analiza poslovanja poduzeća. Sveučilište u Zagrebu, Zagreb 1960.
- S. Kukoleča: Ekonomika preduzeća I—II. Informator, Zagreb 1968.
- S. Kukoleča: Merenje poslovnog uspeha. Informator, Zagreb 1966.
- S. Kukoleča: Osnovi ekonomike i organizacije preduzeća. Informator, Zagreb 1966.
- M. R. Lehmann: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Gabler, Wiesbaden 1956.
- F. Lipovec: Mere uspešnosti in gospodarski razvoj. Cankarjeva založba, Ljubljana 1970.
- J. Löffelholz: Repetitorium der Betriebswirtschaftslehre. Gabler, Wiesbaden 1966.
- K. Mellerowicz: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre I—III. W. de Gruyter, Berlin 1967.

- C. Miki: Gospodarski in družbeni pomen delitve dohodka po ekonomskih enotah. Založba Obzorja, Maribor 1961.
- M. Milisavljević: Troškovi kao faktor poslovne politike preduzeća. Savez ekonomista Jugoslavije, Beograd 1965.
- E. E. Nemmers: Managerial Economics. J. Willey & Sons, New York 1962.
- M. V. Pejović: Analiza bilansa i poslovanja privrednih organizacija. Informator, Zagreb 1964.
- D. Perović: Teorija troškova. Svjetlost, Sarajevo 1964.
- W. Prion: Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb I—III. Julius Springer, Berlin 1935—36.
- R. Radičević: Osnove ekonomike poduzeća. Tehnička knjiga, Zagreb 1957.
- P. A. Samuelson: Ekonomika. Tehnika sodobne ekonomske analize. Cankarjeva založba, Ljubljana 1968.
- E. Schäfer: Die Unternehmung. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Westdeutscher Verlag, Köln u. Opladen 1966.
- E. Schmalenbach: Dynamische Bilanz. Westdeutscher Verlag, Köln u. Opladen 1962.
- E. Schmalenbach: Kostenrechnung und Preispolitik. Westdeutscher Verlag, Köln u. Opladen 1963.
- S. Schmitt, F. Schmitt: Das Kalkulations Universum. Berlin 1954.
- E. Schneider: Einführung in die Wirtschaftstheorie I—III., Mohr, Tübingen 1962—1963.
- M. H. Spencer: Managerial Economics. R. D. Irwin, Homewood 1968.
- V. Šulterer — S. Kovač: Proizvodnost rada. Informator, Zagreb 1967.
- I. Turk: Stroškovno računovodstvo. Moderna organizacija, Kranj 1973 (Računovodstvo troškova. Informator, Zagreb 1973).
- I. Turk: Upravljalni vidik računovodstva. Založba Obzorja, Maribor 1971. (Računovodstvene informacije kao podloga za donošenje poslovnih odluka. Informator, Zagreb 1971)
- Z. Vajner: Principi organizacije i poslovanja poduzeća. Zagreb 1955.
- Z. Vajner: Financijsko poslovanje. Poljoprivredni nakladni zavod, Zagreb 1959.
- K. Vasiljević: Teorija i analiza bilansa. Savremena administracija, Beograd 1965.
- R. Wixon, W. Kell: Accountant's Handbook. The Ronald Press, New York 1960.

introduction to business economics

SUMMARY

In his book, the author discusses the fundamentals of how to run enterprises. Hence he in each case links theory to given possibilities, afforded by accounting data and other ones.

In chapter 0, the author explains the business process first in kind, where premises and equipment, materials, outside services, and labor appear as input, while own products and services are the output. However, in an economy which is based on the market mechanism, the value aspect has to be considered, and financial means are indispensable. Thus the entire business process has to be broken down in four functional processes: procurement, production, sales, and financing. Procurement provides the enterprise with the necessary premises and equipment, materials, outside services, and labor, which are the input in kind. In production, the enterprise combines this input in a suitable way to get the desired output in kind, while sales have to distribute own products and services among prospects. The process of financing, being parallel to these processes, does precede and follow them too, since it covers raising, transformation, and repayment of financial means. The procuring process in the described broadest acceptance includes the process of investing in premises and equipment as well as the labor and staff selecting and training process. The economic aim of the entire business process is to make products and to render services in order to realize an appropriate income.

In chapter 1, the author discusses the characteristics of premises and equipment, materials, outside services, and labor, representing the input in kind in every business process. During the business process, premises and equipment with their initial shape and their properties do not perish; however, physical wear and tear as well as growing physical, technical, and economic obsolescence limit their service life. Long-term tying up of financial means, inherent in the purchase of premises and equipment, can be avoided by lease. In the case of purchase, depreciation appears on the scene which means a decrease of the existing premises' and equipment's value, the allocation of this decrease of value to products, and coming into existence of financial means for replacement of the initial premises and equipment. Various depreciation methods are explained as well as various methods of judging the success of new investments in premises and equipment.

During the business process, materials with their initial shape and properties do perish. Their entire value is then being allocated to products. However, several valuation methods for used up quantities, e. g. FIFO, average, LIFO, and other ones exist, since certain quantities of materials are always on hand.

Outside services, being an input in kind, have no material shape, which does not mean that they are used up as soon as they are put in the business pro-

cess. Not only transport, postal, telegraphic, and telephone services and the like are meant by outside services, but also services, hidden behind patents and licenses. Hence their value is being allocated to products gradually.

Labor as input in kind is reflected in the personal income which depends on four criteria:

1. the job and the properties of the worker,
2. the working time and the working effect of the individual worker,
3. the result attained by the team, working in an organizational section, and
4. the result attained by the enterprise as a whole.

Various methods are discussed, by which the personal income is computed in view of these criteria.

In chapter 2, the comprehension of the term »cost« is deepened. Cost is defined as consumption of premises and equipment, materials, outside services, and labor, which are the input in kind, expressed in prices. Cost is always connected with the attainment of output in kind. Hence cost and disbursement have to be strictly kept apart, since the latter means only the decrease of cash. Then various kinds of cost, cost centers, and allocation of cost to them are discussed, and finally allocation of cost to own products and services are explained. Regarding allocation of cost to single own products and services, the author distinguishes between absorption costing, production costing, variable costing, and substantial costing; the latter means the valuation of items by allocation of material cost and depreciation, but without the elements of newly created value.

Regarding the cost-volume relationship, absolutely and relatively fixed, proportional, progressive, and degressive cost is explained, while in practice usually only absolutely fixed cost is considered to be fixed cost, and only proportional cost to be variable cost. Incremental cost is explained too.

In chapter 3, selling prices of products and services are discussed; they may include either profit or loss. If they are established with an eye to cost, a distinction is to be made between addition systems, i. e. additions to full cost, production cost, variable cost, and cost of materials with depreciation. The methods of establishing additions vary according to costing methods. If the sales prices are established with an eye to competition, their judgment has to be kept apart when full cost, production cost, variable cost, and cost of materials including depreciation are known for each own product or service. Finally the question of intracompany transfer pricing is discussed.

In chapter 4, the ascertainment of the financial result is explained on sales basis. In this connection, the author defines the term »revenue« which he deducts from the sales prices of sold items, as well as the term »expenses« which he deducts from the cost of sold items. Only extraordinary revenues and expenses come into existence in a different way. The structure of expenses has to be kept apart in proportion as the enterprise introduced the method of absorption costing, production costing, variable costing, or substantial costing. The other circumstances remaining constant, the movement of stocks alone may cause a different financial result when different methods are applied. Further the difference between »revenue« and »receipt«, as well as between »expense«, »cost«, and »disbursement« is explained in detail. The author especially elucidates the term »income« as a socio-economic category which is equal to the newly created value in the enterprise, and which exceeds the profit by personal income as well as by public contributions which are, for the rest, included in the cost. After his having discussed the distribution of income and profit, the author comments

upon loss — opposite of profit, but not of income. Finally he elucidates the breakeven analysis, its presuppositions, and its limitations.

In chapter 5, the term »assets« is discussed, the value of which is ascertained according to their state in the moment of stocktaking, while the input of the business process is ascertained regarding the period of time under review. Basic groups of assets are fixed assets, current assets, reserved assets, and assets for collective consumption. With an eye to turnover, financial investments may also be included in fixed assets; however, they may also be considered separately.

All main manifestations of assets are discussed in detail, especially their valuation, where among other things, different methods of costing and of inventory pricing can be applied.

In chapter 6, the term »equities« is discussed. Equities consist of liabilities and of net worth. Bank loans are of great importance among the liabilities of socialist enterprises, while the so-called »business fund« which comes into existence at the distribution of profit, is the most important representative of net worth. Little by little, also financial investments of other enterprises begin to appear among equities.

While the author explains the bookkeeping in chapter 7, he expounds the connection between various categories of business economics. Commenting on the balance sheet and on the statement of financial result, he emphasizes that, as a matter of fact, assets, equities, revenues, and expenses are the basic categories of business economics. Business events entail 8 types of changes of these basic categories, i. e.:

The	corresponds to the
1. increase of one asset	decrease of another asset
2. increase of an equity	decrease of another equity
3. increase of an asset	increase of an equity
4. decrease of an asset	decrease of an equity
5. increase of one expense	decrease of an asset
6. increase of one expense	increase of an equity
7. increase of a revenue	increase of an asset
8. increase of a revenue	decrease of an equity

The types of changes from 5 to 8 can also be treated, with inverse signs, as being cancellations of the initial changes. The bookkeeping only utilizes the knowledge of the connection of these categories in its double entry system. These statements are explained by practical cases.

In chapter 8, the author analyzes the categories of business economics. The successfulness of operations can be measured in various ways. Profitability — being the ratio of profit to assets — and socio-economic productivity — being the ratio of income to employed labor — are of special importance, while the average personal income, i. e. the ratio of personal income to the number of employees, is of great concern for the latter. Two separate control of results charts are published in the book, taking first profitability and subsequently average personal income as starting points. They connect a series of other coefficients, one of them being the turnover of current assets. At last, the liquidity of the enterprise is discussed separately.

In chapter 9, the author finally indicates the transition from the knowledge in the field of business economics to decision making in the domain of business policy, where always a certain risk and uncertainty has to be taken into account.

upon loss — opposite of profit — out of income. Finally, the classification of the business process is determined by the nature of the assets, which are divided into two groups: fixed assets and current assets. With an eye to turnover, assets and assets for collective consumption. With an eye to turnover, they may also be considered separately.

All main manifestations of assets are discussed in detail, especially their valuation, where among other things, different methods of costing and of inventory pricing can be applied.

In chapter 8, the term "equities" is discussed. Equities consist of liabilities and of net worth. Bank loans are of great importance among the liabilities of socialist enterprises, while the so-called "business fund" — which consists of the distribution of profit — is the most important reserve relative to net worth. Little by little, also financial investments of other enterprises begin to appear among equities.

While the author explains the bookkeeping in chapter 9, he expands the connection between various categories of business and economic accounting on the balance sheet and on the statement of financial results. The explanation that as a matter of fact, assets, equities, revenues, and expenses are the main categories of business economic accounting, is called a "system of changes of business economic accounting" and is explained in chapter 10.

Other chapters given by students are: chapter 11, which corresponds to the system of business economic accounting, and chapter 12, which corresponds to the system of business economic accounting.

Chapter 13, which corresponds to the system of business economic accounting, is divided into two parts: the first part, which corresponds to the system of business economic accounting, and the second part, which corresponds to the system of business economic accounting.

Chapter 14, which corresponds to the system of business economic accounting, is divided into two parts: the first part, which corresponds to the system of business economic accounting, and the second part, which corresponds to the system of business economic accounting.

Chapter 15, which corresponds to the system of business economic accounting, is divided into two parts: the first part, which corresponds to the system of business economic accounting, and the second part, which corresponds to the system of business economic accounting.

Chapter 16, which corresponds to the system of business economic accounting, is divided into two parts: the first part, which corresponds to the system of business economic accounting, and the second part, which corresponds to the system of business economic accounting.

Chapter 17, which corresponds to the system of business economic accounting, is divided into two parts: the first part, which corresponds to the system of business economic accounting, and the second part, which corresponds to the system of business economic accounting.

stvarno kazalo

a

absolutno fiksni stroški, gl. neomejeno stalni stroški
adaptacija delovnega (osnovnega) sredstva, gl. preureditev delovnega (osnovnega) sredstva

akord, 66—68

akreditiv, 197, 205

aktiva, 232

aktivne časovne razmejitve, 207—208

— negativne razlike pri č. r., 165—166

amortizacija, 44—48, 77, 80—81

amortizacijska stopnja (odstotek), 44—48

amortizacijska sredstva, 44, 197

amortizacijski odpis, 44

— gl. tudi popravek vrednosti osnovnih sredstev

amortiziranje, 44

analitično ocenjevanje dela, gl. razčlenjevalno ocenjevanje dela

analiza kot metoda, gl. metoda razčlenjevanja

anuiteta, gl. letnina

ara

— prejeta a., 153

— izgubljena a., 166

analiza poslovanja, 261—284

b

banka, 34

bilanca, 232—234, 236, 241, 257

blagajniški popust

— prejete b. p., 154

— dani b. p., 127

bonifikacija

— prejete b., 154

break even point, gl. prag dobička

brezplačen prenos osnovnega sredstva, 196, 220—221

bruto osebni dohodki, gl. kosmati osebni dohodki

c

cena

— drseča povprečna c., 55, 200, 202

— kupna c., 44, 55, 194—195, 199

- lastna c., 98—106
- nabavna c., 44, 55—57, 199—200
- odbitek od c. (rabat), 140
- povratna c. (**lifo**), 56
- pribitek k c. (marža), 139
- prodajna c., 127—144
- stalna c., 56
- tehtana povprečna c. (stalna c. z odmikom) 56, 200, 202
- zaporedna c. (**fifo**), 56
- zožena lastna cena 106—108, 128—129
- cilji poslovnega procesa**, 21—23

č

časovne razmejitve

- aktivne č. r., 207—208
- negativne razlike pri č. r., 165—166
- pasivne č. r. 225—226
- pozitivne razlike pri č. r., 154

časovno amortiziranje, 45—48

ček

- č. kot sredstvo, 205

čista sedanja vrednost naložbe v delovno (osnovno) sredstvo, 51

čisti osebni dohodki, 83

d

debet, 237

degresivni stroški, gl. nazadujoči stroški

degresivno amortiziranje, gl. padajoče časovno amortiziranje

delavec, 36, 39, 60—63

- gl. tudi samoupravljanje, osebni dohodki

delitev dobička, 176—177

delitev dohodka, 169—174

delitev dohodka med enotami, 173

- gl. tudi uspeh organizacijske enote in osebni dohodki, notranja prodajna cena

delitvena kalkulacija stroškov, gl. delitveni obračun stroškov učinka

delitveni obračun stroškov učinka

- d. o. s. u. z enakovrednostnimi števili, 101—102
- d. o. s. vezanih učinkov, 102
- preprost d. o. s. u., 100—101

delo, 60—61

- ocenjevanje dela, 64—65
- organizacija združenega dela, 16
- gl. tudi delavec, delovna sila

delovna organizacija, 15—17

delovna sila, 39, 60—70

— stroški d. s., 75—77

— gl. tudi osebni dohodki

delovna sredstva, 39, 40—51, 191—192

— stroški d. s., 75—76

— gl. tudi osnovna sredstva

delovne priprave, 40—41, 193

delovni čas, 65

delovni predmeti, 39, 52—57, 201

— stroški d. p., 75—77

— gl. tudi material

delovni učinek, 65—67

delovno mesto, 63—65

denarna sredstva

— d. s. obratnih sredstev, 191, 205—206

— d. s. osnovnih sredstev, 190, 197

— d. s. rezervnih sredstev, 208

— d. s. skupne porabe, 209

— d. s. na žiro računu, 205—206

— d. s. v blagajni, 205—206

depozit, gl. polog

derivativni stroški, gl. izvedeni stroški

diferenciacija prodajnih cen, gl. razločevanje prodajnih cen

diferenčni stroški, gl. dodatni stroški

direct costing, gl. vrednotenje učinkov po spremenljivih stroških

direktni stroški, gl. neposredni stroški

diskriminacija prodajnih cen, gl. razločevanje prodajnih cen

dobiček, 22, 128—130, 135—136, 147, 174—176

— nerazdeljeni d., 219

— d. v odvisnosti od obsega prodaje in prihodkov, 182—186

— skriti d., 148, 200

dodatna kalkulacija stroškov, gl. obračun stroškov učinka z dodatki

dodatni stroški, 116—117, 138

dohodek, 15, 21—22, 129—130, 137, 148, 167—173

— načrtovanje d., 180—181

— vračunani d. kot strošek, 71—73, 81—84

dohodki, gl. prihodki

dohodkovni sistem 71—73, 148—149, 167—173

dolgoročni kredit

— d. k. za obratna sredstva, 223

— d. k. za osnovna sredstva, 222—223

donosnost, 270

— d. in povezava kazalnikov s podjetniško-poslovnega vidika, 281—284

— d. naložbe v delovno (osnovno) sredstvo, 50

droben inventar

— d. i. v uporabi, 201

— d. i. v zalogi, 200

- popravek vrednosti d. i., 201
- stroški d. i., 78—79
- družbena dejavnost**, 25
- družbena lastnina**, 44
- gl. tudi sredstva
- dubiozne terjatve**, gl. dvomljive terjatve
- dvomljive terjatve**, 206
- odpis in znižanje d. t., 165—166
- dvostavno knjiženje**, 234—326, 239—260

e

- ekonomičnost**, gl. gospodarnost
- ekonomika delovne organizacije**
- ekonomska enota**, gl. organizacijska enota
- ekonomski**, gl. gospodarski
- elastičnost ponudbe**, gl. koeficient cenovne prožnosti ponudbe
- elastičnost povpraševanja**, gl. koeficient cenovne prožnosti povpraševanja, koeficient dohodkovne prožnosti povpraševanja
- elementi poslovnega procesa**, gl. prvine poslovnega procesa
- eliminiranje**, gl. metoda osamljenja
- enakomerno časovno amortiziranje**, 45—48
- evidenca**, gl. razvid

f

- faktura**, gl. račun
- fakturirana realizacija**, gl. zaračunana prodaja
- fifo metoda**, gl. metoda zaporednih cen
- fiksni stroški**, gl. stalni stroški
- financiranje**, 18, 20
- stroški f., 85—86
- gl. tudi viri sredstev
- finančne naložbe**
- f. n. poslovnih sredstev, 198—199
- finančni izid**, 22, 147—186
- analiza f. i., 270—271
- finančni rezultat**, gl. finančni izid
- finančno sodelovanje**, 32—33
- fizična obraba delovnega sredstva**, 42—43
- fizično delo**, 60—61
- fizično staranje delovega sredstva**, 42—43
- funkcijski procesi**, 18—20
- funkcionalno amortiziranje**, 45

g

- garancija**, gl. poroštvo
- gospodarnost**, 268—270

gospodarska dejavnost, 25—26
gospodarski smoter poslovnega procesa, 21—23
gospodarsko staranje delovnega sredstva, 43
gostinska delovna organizacija, 30—31
gozdarska delovna organizacija, 28
gradbena delovna organizacija, 28—29

i

imenik družbene dejavnosti, 23—24
indeks, 263
indirektni stroški, gl. posredni, splošni stroški
industrijska delovna organizacija, 27—28
inventar, 41
— droben inventar, 200—201
investicije v finančnem smislu, gl. naložbe
investicije v lastni izvedbi, 152
investicijsko vzdrževanje delovnih (osnovnih) sredstev, 48—49
— stroški i. v., 207
investiranje, 19
— stroški i., 85—86
— gl. tudi naložbe v delovna (osnovna) sredstva
izbris osnovnega sredstva, 196, 221, 228
izdatki, 74
izguba, 22, 128, 177—180
— skrita i., 148, 200, 202, 207
izkaz uspeha, 234—236, 258—259
izoliranje, gl. metoda osamljenja
izraba zmogljivosti osnovnih sredstev, 273—274
izredni odhodki, 165—166
izredni prihodki, 153—154
izterjane odpisane terjatve, 153
izvajanje, 23
izvedeni stroški, 92
izvirni stroški, 89,

k

kadrovski proces, 19
— stroški k. dejavnosti, 85—86
kalkulacija stroškov, gl. obračun stroškov učinka, predračun stroškov učinka
kapaciteta delovnih (osnovnih) sredstev, gl. zmogljivost delovnih (osnovnih) sredstev
kasaskonto, gl. blagajniški popust
kavcija, gl. varščina
kazalniki pri analizi poslovanja, 264—284
kmetijska delovna organizacija, 28
knjigovodski račun, 237—260
— k. r. odhodkov, 238—239

- k. r. prihodkov, 238—239
- k. r. sredstev, 238—239
- k. r. stroškov, 239
- k. r. virov sredstev, 238—239

knjigovodstvo, 231—260

knjiženje, 239—256

koeficient, 263—264

- k. cenovne prožnosti ponudbe, 131—132
- k. cenovne prožnosti povpraševanja, 132—133
- k. dobička na stroške, 136
- k. dohodka na neposredne osebne dohodke, 137
- k. dohodkovne prožnosti povpraševanja, 133
- k. donosnosti v družbeno-gospodarskem smislu, 270
- k. donosnosti v finančnem smislu, 270
- k. družbeno-gospodarske proizvodnosti, 267
- k. gospodarnosti v gospodarskem smislu, 269
- k. gospodarnosti v tehničnem smislu, 268—269
- k. kosmatega dobička na proizvodne stroške, 136—137
- k. opremljenosti s poslovnimi sredstvi, 272
- k. prispevka na spremenljive stroške, 138
- k. razlike v ceni na nabavno ceno, 139
- k. tehnične opremljenosti, 272
- k. tehnične proizvodnosti, 265—266

koeficient dodatka

- k. d. splošnih stroškov nakupa, 94, 105, 107—108, 120—121, 123—124
- k. d. splošnih stroškov prodaje, 95, 105, 107—108, 120—121, 123—124
- k. d. splošnih stroškov pridobivanja učinkov, 94, 105, 107—108, 120—121, 123—124
- k. d. splošnih stroškov uprave, 95, 105, 107—108, 120—121, 123—124

koeficient obračanja

- k. o. nedokončane proizvodnje, 275
- k. o. obratnih sredstev, 275
- k. o. poslovnih sredstev, 275
- k. o. terjatev do kupcev, 275
- k. o. zaloge materiala, 275
- k. o. zaloge proizvodov, 275
- k. o. zaloge trgovskega blaga, 275

koeficient plačilne zmožnosti, 275—277

- k. takojšnje plačilne zmožnosti, 276
- k. plačilne zmožnosti v razdobju, 276
- k. pospešene plačilne zmožnosti, 277
- k. plačilne zmožnosti v trenutku, 277
- k. tekoče plačilne zmožnosti, 277

komparacija, gl. metoda primerjanja

kompleksni stroški, gl. izvedeni stroški

končni stroškovni nosilec, 97

konto, gl. knjigovodski račun

kontribucijska marža, gl. prispevek za kritje

kosmati osebni dohodki, 83

kratkoročni kredit, 223—224

kredit

— dolgoročni k., 222—223

— kratkoročni k., 223—224

— k. kot sredstvo, 198

— k. kot vir sredstev, 222—223, 228

— k. za sredstva skupne porabe, 228

kredit (knjig.), 237

kritična točka uspešnosti, gl. prag dobička

kritje, gl. prispevek za kritje

kupna cena

— k. c. delovnega predmeta (materiala), 55, 199

— k. c. delovnega (osnovnega) sredstva, 44, 194—195

I

lastna cena, 98—106

letnina, 217, 222

licenca, 59, 194

lifo metoda, gl. metoda povratnih cen

likvidnost, gl. plačilna zmožnost delovne organizacije

likvidnost sredstev, gl. vnovčljivost sredstev

linearno amortiziranje, gl. enakomerno časovno amortiziranje

lokacija delovne organizacije, gl. razmestitev delovne organizacije

m

mala popravila, 49

— stroški m. p., 79—80

marža, gl. pribitek k ceni trgovskega blaga

material, 52, 199

— m. na poti, 199

— m. v obdelavi in dodelavi, 199

— m. v skladišču, 199

— gl. tudi delovni predmet

mejni stroški, gl. dodatni stroški

menica

— m. kot sredstvo, 205—206

— m. kot vir sredstev, 224

metoda

— m. drsečih cen, 55

— m. izločevanja, 262

— m. osamljenja, 262

— m. povratnih cen, 56

— m. primerjanja, 262

— m. razčlenjevanja, 262

— m. stalnih cen, 56

— m. strnjevanja, 262—263

— m. zaporednih cen, 56

n

nabava v ožjem smislu, 19

— stroški n., 86, 96, 98

— gl. tudi nabavna cena, nabavna vrednost, splošni stroški nakupa, nakup

nabava v širšem smislu, 18—19

nabavna cena

— n. c. delovnega predmeta (materiala), 55-57, 199—200

— n. c. delovnega sredstva (osnovnega sredstva, drobnega inventarja), 44, 194—195, 201

— gl. tudi metoda drsečih, povratnih, stalnih, zaporednih cen

nabavna vrednost

— n. v. drobnega inventarja, 201

— n. v. materiala 199—200

— n. v. osnovnih sredstev, 194—195

— n. v. prodanega materiala in odpadkov, 78—79

— n. v. prodanega trgovskega blaga, 78—79

— n. v. trgovskega blaga, 203—205

načrtovana lastna cena kot notranja cena, 145

načrtovani proizvodni stroški kot notranja cena, 145

načrtovani spremenljivi stroški kot notranja cena, 145

načrtovanje

— n. dobička v odvisnosti od obsega prodaje in prihodkov, 182—186

— n. dohodka, 180—182

— n. obratnih sredstev, 210—214

— n. odhodkov, 180—182

— n. osebnih dohodkov, 182

— n. prihodkov, 181

— n. prodajnih cen, 134—143

— n. sredstev, 210—214

— n. stroškov, 124—126

— n. virov sredstev, 229—230

— n. prodajnih cen, 130—139

— n. sredstev, 219—222

— n. stroškov, 121—122

— n. virov sredstev, 237—238

nadomestila za osebne dohodke, 83

nadzor poslovanja, 261

najem delovnega sredstva

— d. s. dano v najem, 196

— d. s. vzeto v najem, 43—44

— prejete najemnine (zakupnine), 221

— stroški najemnin (zakupnin), 79—80

nakup, 19

— gl. tudi delovno sredstvo, delovni predmet, storitve

nakupno in prodajno sodelovanje, 32

naloge pri poslovnem procesu, 23

naložbe drugih delovnih organizacij v skupno poslovanje, 221—222

naložbe poslovnih sredstev

— n. p. s. v sklad ustanoviteljev banke, 198

— n. p. s. v skupno poslovanje, 198

naložbe v delovna (osnovna) sredstva, 49—51

naprave, 41

napredujoči stroški, 113

naravne snovi, 50, 201

nazadujoči stroški, 114

nedokončana proizvodnja, 201—202

negativne razlike pri časovnih razmejitvah, 165—166

negotovost pri odločitvah, 289

nekrita izguba, gl. neporavnana izguba

neodpisana vrednost

— n. v. drobnega inventarja, 201

— n. v. osnovnih sredstev, 194

— n. v. sredstev skupne porabe, 209

neomejeno stalni stroški, 111

neporavnana izguba, 179

neposredni stroški stroškovnega mesta, 89

neposredni stroški (stroškovnega nosilca), 98—109, 121—124

nerazdeljeni dobiček, 219

neto osebni dohodki, gl. čisti osebni dohodki

neupoštevani prihodki, 225

nevračunani stroški, 207

nomenklatura družbene dejavnosti, gl. imenik družbene dejavnosti

norma, 66—67

normativ

— n. porabe, 54

— n. zalog, 57

notranja prodaja in prihodki, 152, 173

notranja prodajna cena, 144—146

O

obligacije, gl. obveznice

obol, gl. obračunski list stroškov

obračanje sredstev, 273

obračun

— o. lastne cene učinka, 98—108

— o. materialnih stroškov in amortizacije učinka, 123

— o. stroškov pridobivanja učinka, 108—109

— o. spremenljivih stroškov učinka, 121

obračun stroškov učinka, 97—124

— o. s. p. z dodatki, 103—104, 108—109, 121, 124

— o. s. p. s preprostim dodatkom, 103

— o. s. p. z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov, 104—105

— o. s. p. z ločenimi dodatki na različne vrste neposrednih velikosti, 105,

108—109, 121, 124

obračunski list stroškov, 90—96

— o. l. s. pri vrednotenju po lastni ceni, 91, 107

— o. l. s. pri vrednotenju po materialnih stroških in amortizaciji, 123

— o. l. s. pri vrednotenju po spremenljivih stroških, 120

obratna sredstva, 190—192, 199—207

— načrtovanje o. s., 210—213

obresti od kreditov

— o. kot obveznosti, 224—225

— o. kot strošek, 81—82

obratna delovna organizacija, 27—28, 31

obveznice, 222—223

obveznosti

— o. do dobaviteljev, 224

— o. do kupcev, 224

— pogodbene o. iz dohodka, 81, 224—225

— o. iz osebnih dohodkov, 224—225

— o. iz skupnega poslovanja, 171

— o. zaradi povzročene škode drugim, 166

— odtegnjene o., 224—225

— zakonske o. iz dohodka, 81, 224—225

odbitek od cene trgovskega blaga, 139

odhodki, 155—166

— o. in izdatki, 156—157

— o. in stroški, 156—157

— načrtovanje o., 180—181

odločanje pri poslovnem procesu, 23—24, 288

odločitve, 23, 286—289

— nosilci odločitev, 288

— stopnje pri odločevanju, 289

odmik od stalne cene, 55, 199, 202

odpisane terjatve, 165—166

— izterjane o. t., 153

odpisanost osnovnih sredstev, 273

odtegnjene obveznosti, 224—225

omejeno stalni stroški, 111—112

opravila pri poslovnem procesu, 23

opravnina, 82, 224

opremljenost s poslovnimi sredstvi, 272

organizacija združenega dela, 16—17

organizacijske enote

— o. e. in delitev dohodka, 173

— o. e. in notranje prodajne cene, 144

— o. e. in osebni dohodki, 68

originalni stroški, gl. izvirni stroški

oročena sredstva, gl. vezana sredstva poslovnih sredstev

orodje, 41

osebni dohodki

— čisti o. d., 83

- kosmati o. d., 83
- načrtovanje o. d., 182
- obračun o. d., 63—70
- obveznosti iz o. d., 82, 224—225
- povprečni o. d., 267—268
- vračunani o. d. kot stroški, 71—72, 82

osnovna sredstva, 190—192, 193—198

- o. s. izven uporabe, 195
- o. s. v pripravi, 196
- o. s. v uporabi, 193—194
- gl. tudi delovna sredstva

osnovni material, 54

- stroški o. m., 78

ovrednotenje potroškov

- o. p. delovne sile, 62—70
- o. p. delovnih predmetov, 55—56
- o. p. delovnih sredstev, 45—47
- o. p. storitev, 59

ovrednotenje zaloge

- o. z. drobnega inventarja, 201
- o. z. materiala, 199—200
- o. z. nedokončane proizvodnje, 201—202
- o. z. osnovnih sredstev, 194—195

p

padajoče časovno amortiziranje, 46—47

pasiva, 232

pasivne časovne razmejitve, 225

- pozitivne razlike pri časovnih razmejitvah, 154

patent, 59, 194

penale

- dani p., 166
- prejeti p., 153—154

plačilna zmožnost delovne organizacije

planiranje, gl. načrtovanje

podjetje, 26—27

pogodbena kazen

- dana p. k., 166
- prejeta p. k., 153—154

pogodbene obveznosti iz dohodka 81, 224—225

polog

- dani p., 207

polproizvod

- kupljeni p., 52
- p. lastne proizvodnje, 52—53

pomožni material, 54

- stroški p. m., 78

ponovno ovrednotenje delovnih (osnovnih) sredstev, 48, 195, 221

ponudba, 130—131

popravek vrednosti

— p. v. drobnega inventarja, 201

— p. v. dvomljivih in spornih terjatev, 206

— p. v. osnovnih sredstev, 194, 221

— p. v. sredstev skupne porabe, 209

— gl. tudi stopnja (odstotek) odpisanosti osnovnih sredstev

popravila delovnega (osnovnega) sredstva

— mala p., 49

— velika p., 49, 207

popust

— blagajniški p., 123, 154

— prejeti p., 154

— trgovinski p., 123, 140

poravnavanje izgube, 178—179

poročstvo za kakovost blaga ali storitev, 227

poslovna politika, 285—290

poslovno-politične odločitve, 266—288

poslovno-tehnične odločitve, 288

poslovna sredstva, 187—214

— p. s. v ožjem smislu, 189—191

— p. s. v širšem smislu, 189

— gl. tudi osnovna sredstva, obratna sredstva, rezervna sredstva

poslovni dogodek, 231

poslovni predmet, 17, 35

poslovni proces, 17—24

— p. p. in gospodarski smoter, 21—22

poslovni sklad, 218, 220

poslovno politično odločevanje, 286—289

poslovno sodelovanje, 32—33

posredni stroški stroškovnega mesta, 89

posredni stroški (stroškovnega nosilca), 98—109, 121—124

potroški

— p. delovne sile, 61

— p. delovnih predmetov, 53—54

— p. delovnih sredstev, 41—42, 45—47

— p. storitev, 59

povezovanje kazalnikov pri analizi poslovanja, 277—284

povpraševanje, 130—131, 132—134

povprečni osebni dohodki, 267—268

— p. o. d. in povezava kazalnikov z družbeno-gospodarskega vidika, 278—280

pozitivne razlike pri časovnih razmejitvah, 154

prag dobička, 183—185

predračunski list stroškov, 125

predračun stroškov učinka, 126

predujem

— p. dobaviteljem, 206—207

- p. kupcev, 224
- prejemki**, 150
- premija** 67
- preoblikovanje sredstev**, 188, 216—217
- preoblikovanje virov sredstev**, 216—217
- preplačilo**
 - p. dobaviteljem, 206—207
 - p. kupcev, 224
- presežek**
 - p. pri obratnih sredstvih, 153
 - p. pri osnovnih sredstvih, 221
 - p. pri sredstvih skupne porabe, 227
- preureditev delovnega (osnovnega) sredstva**, 49
- preveč vračunani stroški**, 225
- prevozna sredstva**, 41
- pribitek k ceni trgovskega blaga**, 139
- prihodki**, 149—154
 - p. in prejemki, 150
 - načrtovanje p., 180—181
- primanjkljaj pri obratnih sredstvih**, 165
- primarni stroški**, gl. izvirni stroški
- priskrbovanje sredstev**, 216
- prispevek**
 - p. iz osebnih dohodkov iz delovnega razmerja, 83
 - p. za socialno zavarovanje, 83
 - p. za zaposlovanje, 83
 - gl. tudi osebni dohodki
- prispevek za kritje (stalnih stroškov in dobička)**, 137, 143
- prispevki in članarine**
 - p. kot obveznosti, 224
 - p. kot stroški, 81
- prodaja**, 20—21
 - stroški p., 85, 98—99
- prodajna cena**, 127—146
 - p. c. v odvisnosti od konkurentov, 141—143
 - p. c. v odvisnosti od povpraševanja, 140
 - p. c. v odvisnosti od stroškov, 135—149
- prodajna vrednost trgovskega blaga**, 203—204
- produktivnost**, gl. proizvodnost
- progresivni stroški**, gl. napredujoči stroški
- progresivno amortiziranje**, gl. rastoče časovno amortiziranje
- proizvajalna delovna organizacija**, 27—28
- proizvod**, 19—20, 52...
 - p. in oblikovanje prodajne cene, 130—145
 - p. in ugotavljanje stroškov, 17—123
 - p. v zalogi, 202
 - razločevanje p., 144

proizvodnja, 98—99
proizvodno sodelovanje, 33
proizvodnost, 265—267
prometna delovna organizacija, 30—31
prometni davek, 82, 225
proporcionalni stroški, gl. sorazmerni stroški
provizija, gl. opravnina
prvine poslovnega procesa, 18, 39—70

r

rabat, gl. odbitek od cene trgovskega blaga
račun

— izstavljeni r., 150
— knjigovodski r., 237—260

rastoče časovno amortiziranje, 46—47

razčlenjevalno ocenjevanje dela, 64—65

razhodki, gl. odhodki

razhodovalje, gl. izbris

razlika v ceni trgovskega blaga, 130, 139

razločevanje prodajnih cen, 144

razločevanje proizvodov, 144

razmejitev

— aktivne časovne r., 207—208
— negativne razlike pri časovnih r., 165—166
— pasivne časovne r., 225—226
— pozitivne razlike pri časovnih r., 154

razmestitev delovne organizacije, 35—37

razpečava, 18—20

— gl. tudi prodaja

razvid poslovanja, 231—232

razvoj delovne organizacije, 35

redni odhodki, 155—165

— načrtovanje r. o., 180—181

— r. o. v trgovini, 156

redni odhodki po ugotovitvi dohodka, 164

redni odhodki pred ugotovitvijo dobička, 161—163

redni odhodki pred ugotovitvijo dohodka, 158—160

redni prihodki, 149—152

— načrtovanje r. p., 180—181

rekonstrukcija delovnega (osnovnega) sredstva, gl. preureditev delovnega (osnovnega) sredstva

relativno fiksni stroški, gl. omejeno stalni stroški

remanentnost stroškov, gl. vztrajnost stroškov

rentabilnost, gl. donosnost

revalorizacija delovnih (osnovnih) sredstev, gl. ponovno ovrednotenje delovnih (osnovnih) sredstev

rezervna sredstva, 208

rezervni sklad, 226
rizik, gl. tveganje
rudarska delovna organizacija, 27—28

S

samoupravljanje, 23—24
sedanja vrednost naložbe, 51
sedanja vrednost osnovnih sredstev, gl. neodpisana vrednost osnovnih sredstev
sekundarni stroški, gl. izvedeni stroški
sestava lastne cene, 98—100
sestavljena organizacija združenega dela, 16
sinteza, gl. metoda strnjevanja
skesnina
— dana s., 166
— prejeta s., 153
skladi, 218
— poslovni sklad, 220
— rezervni sklad, 226
— sklad skupne porabe, 227
sklepni list, 256
skriti dobiček, 148, 200
skrita izguba, 148, 200, 202, 207
skupinsko amortiziranje, 48
skupno poslovanje
— naložbe drugih delovnih organizacij v s. p., 221
— naložbe poslovnih sredstev v s. p., 198—199
— obveznosti iz s. p., 171, 224
skupnost temeljnih organizacij združenega dela, 16
služba družbenega knjigovodstva, 34
smoter poslovnega procesa, 21—22
sorazmerni stroški, 112—113
splošni stroški
— splošni stroški nakupa, 94, 98—100
— splošni stroški prodaje, 95, 98—100
— splošni stroški pridobivanja učinkov, 94, 98—100
— splošni stroški uprave, 95, 98—100
sporne terjatve, 206
— odpis in znižanje spornih terjatev, 165—166
spremenljivi stroški, 110, 112—114
sredstva, 187—214
— analiza s., 271—276
— delovna s., 39, 40—51, 191—192
— denarna s., 190—191, 205—206, 209
— obratna s., 190—192, 199—207
— osnovna s., 190—192, 193—198
— poslovna s., 187—214

- preoblikovanje s., 188, 216—217
- priskrbovanje s., 216
- rezervna s., 208
- s. skupne porabe, 209
- s. in prvine poslovnega procesa, 191—192
- s. in viri sredstev, 215, 219
- vnovčljivost s., 216—217
- vračanje s., 217—218

sredstva skupne porabe, 227

- denarna s. s. p., 227
- s. s. p. izven uporabe, 227
- s. s. p. v pripravi, 227
- s. s. p. v uporabi, 227

stalni stroški, 110—113

- izvedeni s. s., 119
- izvirni s. s., 119

stojnina

- dana s., 166
- prejeta s., 153—154

stopnja dobička, gl. stopnja (odstotek) udeležbe dobička v prodajni ceni

stopnja kosmatega dobička, gl. stopnja (odstotek) udeležbe kosmatega dobička v prodajni ceni

stopnja (odstotek) izrabe zmogljivosti

- s. celotne izrabe zmogljivosti, 274
- s. časovne izrabe zmogljivosti, 273
- s. količinske izrabe zmogljivosti, 274

stopnja (odstotek) odpisanosti osnovnih sredstev, 273

stopnja (odstotek) udeležbe, 263

- s. u. dobička v celotnem prihodku, 281
- s. u. dobička v prodajni ceni, 142
- s. u. dohodka v prodajni ceni, 142
- s. u. kosmatega dobička v prodajni ceni, 142
- s. u. obratnih sredstev v poslovnih sredstvih, 271
- s. u. osebnih dohodkov v dohodku, 278
- s. u. prispevka v prodajni ceni, 142

storitve kot prvine poslovnega procesa, 58—59, 75—77, 79

- kupljene s., 58—59
- lastne s., 58—59
- s. s kratkoročnim značajem, 58—59
- s. z dolgoročnim značajem, 58—59
- stroški s., 75—77, 79

storitve kot učinek poslovnega procesa, 18—20, 73, 97

storitvena delovna organizacija, 30

stroji, 41

stroški, 71—126

- dodatni s., 116—117, 138
- izvedeni s., 92
- izvirni s., 89

- načrtovanje s., 124—126
- napredujoči s., 113
- nazadujoči s., 114
- neposredni s. stroškovnega mesta, 89
- neposredni stroški (stroškovnega nosilca), 98—109, 121—124
- nevračunani s., 207
- posredni s. stroškovnega mesta, 89
- posredni stroški (stroškovnega nosilca), 98—109, 121—124
- sorazmeni s., 112—113
- splošni s., 94—95, 98—100
- spremenljivi s., 110, 112—114
- stalni s., 110—113
- s. amortizacije, 44—48, 77, 80—81
- s. dajatev skupnosti, 73—77
- s. delovne sile, 75—77
- s. delovnih predmetov, 75—77
- s. delovnih sredstev, 75—77
- s. drobnega inventarja, 78
- s. energije, 78
- s. financiranja, 85—86
- s. goriva in maziva, 78
- s. in obseg poslovanja, 110—115
- s. investiranja, 85—86
- s. kadrovske dejavnosti, 85—86
- s. kala, razsipa, okvar in razbitja, 78
- s. materiala, 78
- s. nakupa, 85, 94, 98—100
- s. najemnin (zakupnin), 79—80
- s. popravil in vzdrževanja, 79—80
- s. prevoznih storitev, 79—80
- s. prodaje, 85—86, 95, 98—100
- s. proizvodnje, 85—86, 94, 98—100
- s. storitev, 79
- s. uprave, 85—86, 95, 98—100
- vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka kot s., 81
- vračunane zakonske obveznosti iz dohodka kot s., 82
- vračunani osebni dohodki kot s., 82
- stroškovni nosilec**, 97—109
- končni s. n., 97
- začasni s. n., 97
- stroškovno mesto**, 85—96
- surovina**, 52

t

tehnično staranje delovnega sredstva, 43

tekoče obveznosti

- t. o. za poslovna sredstva, 224
- t. o. za sredstva skupne porabe, 228

tekoče vzdrževanje delovnih (osnovnih) sredstev, 48

— stroški t. v., 79

temeljna organizacija združenega dela 16—17

terjatve

— dvomljive t., 165—166, 206

— izterjane odpisane t., 153

— odpisane t., 165—166

— pozneje ugotovljene t., 153

— sporne t., 165—166, 206

— t. do dobaviteljev, 206—207

— t. do kupcev, 206

— t. iz obratnih sredstev, 206—207

— t. iz osnovnih sredstev, 197

— t. iz sredstev skupne porabe, 209

— t. zaradi preplačil, 206

točke pri ugotavljanju osebnih dohodkov, 64—65, 69, 181

transport, gl. promet

trg

— nepopolni konkurenčni trg, 131

— popolni konkurenčni trg, 131

trgovinski popust, 123, 140

trgovsko blago

— nabavna vrednost prodanega t. b., 78—79

— nabavna vrednost t. b., 203—205

— prodajna vrednost t. b. v zalogi, 203—205

— t. b. kot delovni predmet, 52—53

— t. b. na poti, 203

— t. b. v poslovnih enotah, 203

— t. b. v skladišču, 203

— t. b. v zalogi, 203—204

— vračunana razlika v ceni t. b., 203—204

trgovska delovna organizacija, 29—30

tveganje pri odločitvah, 289

U

učinek, 18—20, 73, 97

— u. kot stroškovni nosilec, 97—98

uprava

— stroški u., 95, 98—100

upravljanje, 23—24, 35, 285

uspeh organizacijske enote in osebni dohodki, 68

uspeh delovne organizacije in osebni dohodki, 69

uspešnost poslovanja, 264—270

V

variabilni stroški, gl. spremenljivi stroški

variable costing, gl. vrednotenje proizvodov po spremenljivih stroških

varščina

— dana v., 207

— prejeta v., 225

velika popravila, 49

— stroški v. p., 207

velikost delovne organizacije, 37—38

vezana sredstva poslovnih sredstev, 198—199

virih poslovnih sredstev, 215—226

— analiza v. p. s., 275—276

virih rezervnih sredstev, 226

virih sredstev, 215—230

— analiza v. s., 275—276

— lastni v. s., 215, 219

— občasni v. s., 215, 219

— preoblikovanje v. s., 216

— trajni v. s., 215, 219

— tuji v. s., 215, 219

virih sredstev skupne porabe, 219, 227

vkalkuliran, gl. vračunan

vlaganje finančnih sredstev, gl. finančne naložbe, naložbe v delovna (osnovna) sredstva

vnovčljivost sredstev, 216—217

vodenje, 23

vračanje sredstev, 217—218

vračilni rok naložbe v delovno (osnovno) sredstvo, 50

vračunana razlika v ceni trgovskega blaga, 203—204

vračunane pogodbenne obveznosti iz dohodka kot strošek, 81

vračunane zakonske obveznosti iz dohodka kot strošek, 82

vračunani osebni dohodek kot stroški, 83

vrednost

— nabavna v. sredstev, 194—195, 199—200, 203—205

— neodpisana v. sredstev, 194, 201, 209

— popravek v. sredstev, 194, 201, 206, 209, 221

— prodajna v. sredstev, 203—204

vrednostni papirji kot sredstvo, 205—206

vrednotenje učinkov po materialnih stroških in amortizaciji, 122—123

— v. in delitev dohodka, 170

— v. in dobiček, 174

— v. in ugotavljanje dohodka, 169

vrednotenje učinkov po lastni ceni, 97—109

— v. in delitev dohodka, 170

— v. in dobiček, 174

— v. in ugotavljanje dohodka, 168

vrednotenje učinkov po proizvodnih stroških, 108—109

— v. in delitev dohodka, 170

— v. in dobiček, 174

— v. in ugotavljanje dohodka, 168

- v. in delitev dohodka, 170
- v. in dobiček, 174
- v. in ugotavljanje dohodka, 169
- vzdrževanje delovnega (osnovnega) sredstva**
 - investicijsko v., 48—49
 - tekoče v., 48—49
- vztrajnost stroškov, 112**

Z

- začasni stroškovni nosilec, 97**
- zagonske naložbe, 58—59, 193**
- zagonski stroški, gl. zagonske naložbe**
- zagonsko upravljanje, 35**
- zaključni list, gl. sklepni list**
- zakonske obveznosti iz dohodka, 81, 224—225**
- zaloga, gl. material, droben inventar, trgovsko blago, proizvod**
- zamudne obresti**
 - dane z. o., 165
 - prejete z. o., 153—154
- zapadlost virov sredstev (obveznosti), 217—218**
- zavarovalna premija**
 - z. p. kot obveznosti, 224
 - z. p. kot strošek, 82
- zavod, 26—27**
- zemljišča, 40—41, 193**
- zgradbe, 40—41, 193**
- zmogljivost delovnih (osnovnih) sredstev, 42**
 - izraba zmogljivosti, 273—274
- zožena lastna cena, 106—108, 128—129**

Ž

- žiro račun, 197**

v letu 1974 sta izšli pri moderni organizaciji
še dve knjigi
dr. ivana turka:

ivan turk

**stroškovno
računovodstvo**

v zbirki edicija moderna organizacija

ivan turk

**izgradnja sistema
poslovnih informacij**

v zbirki knjižnica za vodstvene in strokovne kadre

knjigi lahko naročite pri moderni organizaciji, 64001
kranj, staneta žagarja 33, tel. 22-784, kjer lahko dobite
tudi podrobnejše informacije.

še dve knjigi
dr. Ivana Turkja:

ivan turk
**stroškovno
računovodstvo**

ivan turk
**poslovnih informacij
izgradnja sistema**
v zbirki knjižnica za vodstvene in strokovne kadre

knjigi lahko naročite pri moderni organizaciji, 64001
kranj, staneta zagarja 33, tel. 22-784, kjer lahko dobite
tudi podrobnejše informacije.

Publikacija je oproščena prometnega davka na podlagi mnenja
Sekretariata za prosveto in kulturo SRS št. 421-1/73



13 - III - 1974

Publikacija je opremljena s posrednimi podatki in ne predstavlja
dokazila za pravo in pravno odgovornost. 001-173

COBISS S

NARODNA IN UNIVERZITETNA
KNJIŽNICA



00000067892

