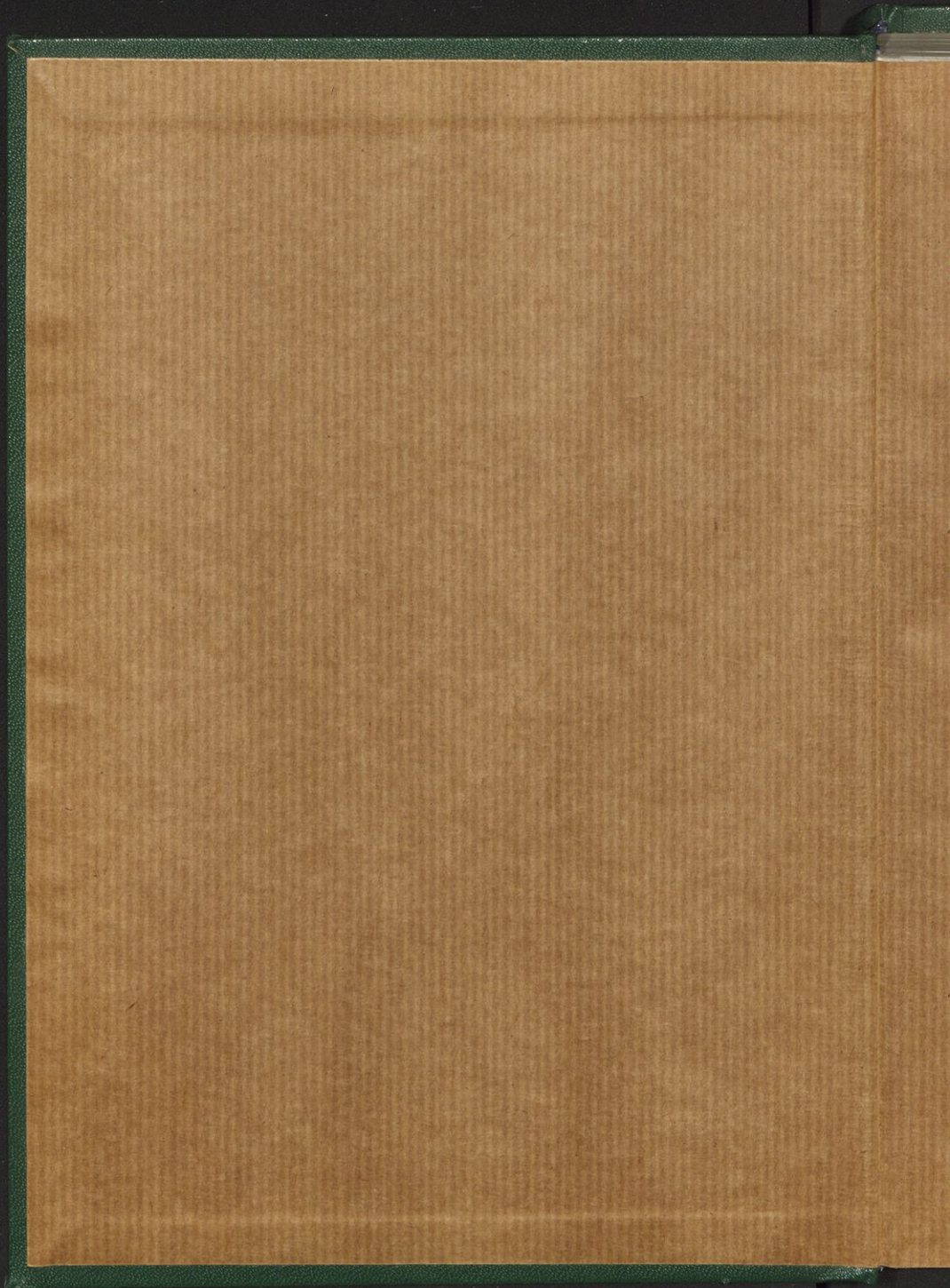


Narodna in univerzitetna knjižnica
v Ljubljani

233493

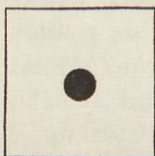


ekonomika podjetja dr. ivan turk
oprema marko pogačnik
izdala moderna organizacija kranj
predstavnik franc slabe
tisk gorenjski tisk kranj

dr. ivan turk

ekonomika podjetja

druga izdaja



moderna organizacija, kranj
1972

233493

✓

233493

Dr. Ivan Turk

ekonomika podjetja

Priloga 1



0 669/1972



Univerza na Ljubljani

1972

Pričujoče delo je nastajalo 10 let. Njegovi prvi zametki so v predavanjih, ki jih je imel avtor v študijskem letu 1958/59 na Višji upravni šoli v Ljubljani. Takrat je za ta zavod napisal prva skripta iz ekonomike podjetja, ki jih je dve leti kasneje za svoje začetne potrebe razmnožila še na novo ustanovljena Višja komercialna šola v Mariboru. Od tedaj dalje jih je vsako leto dopolnjeval skladno s pedagoškimi izkušnjami na Ekonomski fakulteti v Ljubljani, Višji upravni šoli v Ljubljani in Višji šoli za organizacijo dela v Kranju. V sedanji obliki pa se more pričujoče delo šteti za povsem novo, saj je oplojeno z obsežnejšimi raziskavami, prav tako pa upošteva tudi novosti v predpisih, ki posegajo na področje gospodarjenja v podjetjih s 1. januarjem tega leta.

V delu je podana vrsta novih teoretskih in metodoloških rešitev, posebna skrb pa je posvečena slovenskemu gospodarskemu izrazoslovju. Z željo, da bi koristilo čim širšemu krogu ljudi naše samoupravne družbe, ki zahteva, da se vsak vsaj nekoliko spozna na gospodarjenje v svoji delovni enoti, ga predajam javnosti.

Ljubljana, februarja 1969

Avtor

predgovor drugi slovenski izdaji

Prvo izdajo te knjige je pripravila Cankarjeva založba v Ljubljani. Čeprav je knjiga izšla v 4.000 primerkih, je bila v letu dni povsem razprodana. Dva meseca po izidu slovenskega originala je izšel tudi srbohrvaški prevod pri založbi Informator iz Zagreba. Za drugo izdajo te knjige v slovenščini se je odločila založba Moderna organizacija iz Kranja, za kar se ji zahvaljujem. V tej zvezi je bila knjiga prečiščena in nekoliko dopolnjena, bistvene spremembe v njej pa niso bile potrebne.

Ljubljana, julija 1971

Avtor

Uvod	13
0 Podjetje in njegovo poslovanje	15
00 Pojmovanje podjetja	15
01 Poslovni proces podjetja	17
010 Poslovni predmet in celotni poslovni proces	17
011 Opredelitev funkcijskih procesov	18
012 Gospodarski smoter poslovnega procesa	20
013 Delavsko samoupravljanje in izvajanje poslovnega procesa	21
02 Vrste podjetij	23
020 Podjetja in imenik družbene dejavnosti	23
021 Proizvajalna podjetja	24
022 Trgovska podjetja	26
023 Storitvena podjetja	27
03 Poslovno sodelovanje podjetij	28
030 Medsebojna povezanost podjetij	28
031 Oblike sodelovanja podjetij	29
032 Razmerja med podjetji in bankami	30
04 Nekaj gospodarskih vprašanj razvoja podjetja	31
040 Vprašanja poslovnega predmeta	31
041 Vprašanja razmestitve (lokacije) podjetja	32
042 Vprašanja velikosti podjetja	34
1 Prvine poslovnega procesa	37
10 Pojmovanje prvin poslovnega procesa	37
11 Delovna sredstva	38
110 Vrste delovnih sredstev	38
111 Potroški delovnih sredstev pri poslovnem procesu	39
112 Cena za sodelovanje delovnih sredstev pri poslovnem procesu	41
113 Amortizacija kot cenovni izraz potroškov delovnih sredstev	42
114 Stroški popravil in preureditev delovnih sredstev	46
115 Naložbe v delovna sredstva	47
12 Delovni predmeti	50
120 Vrste delovnih predmetov	50
121 Potroški delovnih predmetov pri poslovnem procesu	51
122 Ovrednotenje potroškov delovnih predmetov	52
123 Zaloga možnostnih delovnih predmetov	54
13 Storitve	55
130 Vrste storitev	55
131 Potroški storitev in njihovo ovrednotenje	56
14 Delovna sila	57
140 Vrste dela in delovna sila	57
141 Potroški delovne sile pri poslovnem procesu	58

142	Osební dohodki in ovrednotenje porabljene delovne sile	60
143	Delovno mesto in posebnosti delavca kot podlaga za obračun njegovih osebnih dohodkov	60
144	Delovni čas in delovni učinek delavca kot podlaga za obračun njegovih osebnih dohodkov	63
145	Uspeh organizacijske enote kot podlaga za obračun osebnih dohodkov delavca	65
146	Uspeh podjetja kot podlaga za obračun osebnih dohodkov delavca	67

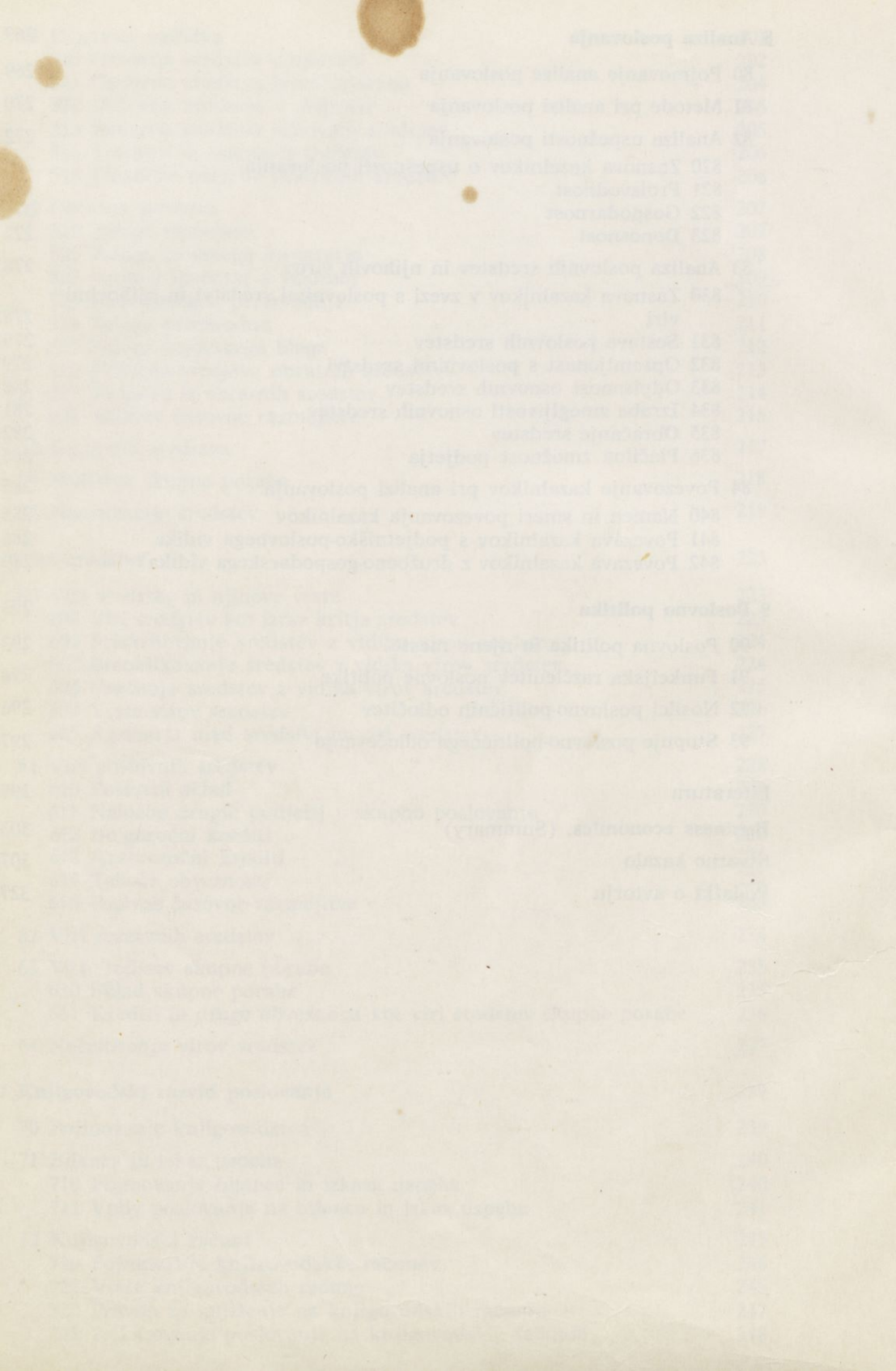
2 Stroški

20	Stroški in njihove vrste	69
✓ 200	Splošno pojmovanje stroškov in vključevanje osebnih dohodkov	69
✓ 201	Podrobnejša opredelitev stroškov	71
✓ 202	Stroški in izdatki	72
✓ 203	Načelne ali naravne vrste stroškov	73
✓ 204	Skupine izvirnih stroškov in njihova primerjava z naravnimi vrstami stroškov	75
205	Vrste izvirnih stroškov	76
✓ 2050	Temelji razvrstitve izvirnih stroškov	76
✓ 2051	Stroški materiala	76
✓ 2052	Stroški storitev	77
✓ 2053	Stroški amortizacije	78
✓ 2054	Vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka	79
✓ 2055	Vračunane zakonske obveznosti iz dohodka	80
✓ 2056	Vračunani osebni dohodki	81
21	Stroški po stroškovnih mestih	83
210	Pojmovanje stroškovnega mesta	83
211	Razdelitev podjetja na stroškovna mesta	85
212	Razdelitev izvirnih stroškov na stroškovna mesta	86
213	Razdelitev stroškov pomožnih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta	90
214	Ugotavljanje koeficientov dodatka splošnih stroškov	91
22	Stroški po stroškovnih nosilcih	94
220	Pojmovanje stroškovnega nosilca	94
✓ 221	Sestava lastne cene	95
222	Ugotavljanje lastne cene z delitvenim obračunom stroškov	97
223	Ugotavljanje lastne cene z obračunom stroškov z dodatki	100
224	Posebnosti vrednotenja po proizvodnih stroških v nasprotju z vrednotenjem po lastni ceni	103
23	Vpliv obsega proizvodnje (poslovanja) na znesek stroškov	105
230	Glavni dejavniki zneska stroškov	105
231	Vrste stroškov z vidika obsega proizvodnje (poslovanja)	105
232	Gibanje celotnih stroškov glede na obseg proizvodnje (poslovanja)	109
233	Pojem in pomen dodatnih stroškov	110
24	Vrednotenje po spremenljivih stroških (direct costing) in njegove posebnosti	112
240	Bistvo vrednotenja po spremenljivih stroških	112
241	Obračun spremenljivih stroškov po stroškovnih mestih	113
242	Obračuni spremenljivih stroškov po stroškovnih nosilcih	116
25	Vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji	117
26	Načrtovanje stroškov	121

3 Prodajne cene	123
30 Pojmovanje prodajnih cen	123
31 Sestava prodajnih cen pri podjetju	124
32 Oblikovanje prodajnih cen na trgu	126
320 Vpliv ponudbe in povpraševanja na prodajne cene	126
321 Dejavniki ponudbe	127
322 Dejavniki povpraševanja	128
33 Načrtovanje prodajnih cen v podjetju	130
330 Vpliv vrste proizvodov na oblikovanje prodajnih cen	130
331 Oblikovanje prodajnih cen glede na stroške	131
332 Oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje	135
333 Oblikovanje prodajnih cen glede na konkurente	136
34 Vprašanje notranjih prodajnih cen	139
4 Finančni izid	143
40 Pojmovanje finančnega izida	143
41 Prihodki	145
410 Pojmovanje prihodkov	145
411 Prihodki in prejemi	147
412 Vrste rednih prihodkov	148
413 Vrste izrednih prihodkov	151
42 Odhodki	153
420 Pojmovanje odhodkov	153
421 Odhodki, stroški in izdatki	155
422 Vrste rednih odhodkov	157
423 Redni odhodki pred ugotovitvijo dohodka	160
424 Redni odhodki po ugotovitvi dohodka	165
425 Vrsta izrednih odhodkov	167
43 Dohodek	168
430 Pojmovanje dohodka	168
431 Ugotavljanje dohodka	169
432 Delitev dohodka v podjetju kot celoti	174
433 Delitev dohodka med enotami	178
44 Dobiček	179
440 Pojmovanje dobička	179
441 Ugotavljanje dobička	179
442 Delitev dobička	182
45 Izguba	183
450 Pojmovanje izgube	183
451 Ugotavljanje izgube	184
452 Poravnavanje izgube	185
46 Načrtovanje dohodka in njegove delitve	187
460 Temelji načrtovanja dohodka in njegove delitve	187
461 Načrtovanje dobička glede na obseg prodaje in znesek rednih prihodkov	188
5 Sredstva	195
50 Sredstva in njihove vrste	195
500 Sredstva kot pogoj za ostvarjanje gospodarskega smotra	195
501 Preoblikovanje sredstev pri poslovnem procesu	196
502 Vrste sredstev	197
503 Sredstva in prvine poslovnega procesa	199

51	Osnovna sredstva	202
510	Osnovna sredstva v uporabi	202
511	Osnovna sredstva izven uporabe	204
512	Osnovna sredstva v pripravi	205
513	Denarna sredstva osnovnih sredstev	205
514	Terjatve iz osnovnih sredstev	206
515	Finančne naložbe poslovnih sredstev	206
52	Obratna sredstva	207
520	Zaloga materiala	207
521	Zaloga drobnega inventarja	208
522	Droben inventar v uporabi	209
523	Nedokončana proizvodnja	210
524	Zaloga proizvodov	211
525	Zaloga trgovskega blaga	212
526	Denarna sredstva obratnih sredstev	213
527	Terjatve iz obratnih sredstev	214
528	Aktivne časovne razmejitve	215
53	Rezervna sredstva	217
54	Sredstva skupne porabe	218
55	Načrtovanje sredstev	219
6	Viri sredstev	223
60	Viri sredstev in njihove vrste	223
600	Viri sredstev kot izraz kritja sredstev	223
601	Priskrbovanje sredstev z vidika virov sredstev	224
602	Preoblikovanje sredstev z vidika virov sredstev	224
603	Vračanje sredstev z vidika virov sredstev	225
604	Vrste virov sredstev	226
605	Razmerje med sredstvi in viri sredstev	227
61	Viri poslovnih sredstev	228
610	Poslovni sklad	228
611	Naložbe drugih podjetij v skupno poslovanje	229
612	Dolgoročni krediti	230
613	Kratkoročni krediti	231
614	Tekoče obveznosti	232
615	Pasivne časovne razmejitve	233
62	Viri rezervnih sredstev	234
63	Viri sredstev skupne porabe	235
630	Sklad skupne porabe	235
631	Kreditni in druge obveznosti kot viri sredstev skupne porabe	236
64	Načrtovanje virov sredstev	237
7	Knjigovodski razvid poslovanja	239
70	Pojmovanje knjigovodstva	239
71	Bilanca in izkaz uspeha	240
710	Pojmovanje bilance in izkaza uspeha	240
711	Vpliv poslovanja na bilanco in izkaz uspeha	241
72	Knjigovodski računi	245
720	Pojmovanje knjigovodskih računov	245
721	Vrste knjigovodskih računov	245
722	Pravila za knjiženje na knjigovodskih računih	247
723	Prikazovanje poslovanja na knjigovodskih računih	248

8 Analiza poslovanja	269
80 Pojmovanje analize poslovanja	269
81 Metode pri analizi poslovanja	270
82 Analiza uspešnosti poslovanja	272
820 Zasnova kazalnikov o uspešnosti poslovanja	272
821 Proizvodnost	273
822 Gospodarnost	275
823 Donosnost	277
83 Analiza poslovnih sredstev in njihovih virov	278
830 Zasnova kazalnikov v zvezi s poslovnimi sredstvi in njihovimi viri	278
831 Sestava poslovnih sredstev	279
832 Opremljenost s poslovnimi sredstvi	279
833 Odpisanost osnovnih sredstev	280
834 Izraba zmogljivosti osnovnih sredstev	281
835 Obračanje sredstev	282
836 Plačilna zmožnost podjetja	283
84 Povezovanje kazalnikov pri analizi poslovanja	285
840 Namen in smeri povezovanja kazalnikov	285
841 Povezava kazalnikov s podjetniško-poslovnega vidika	286
842 Povezava kazalnikov z družbeno-gospodarskega vidika	289
9 Poslovna politika	293
90 Poslovna politika in njeno mesto	293
91 Funkcijska razčlenitev poslovne politike	294
92 Nosilci poslovno-političnih odločitev	296
93 Stopnje poslovno-političnega odločevanja	297
Literatura	299
Business economics. (Summary)	303
Stvarno kazalo	307
Podatki o avtorju	327



Ekonomika podjetja je veda, ki proučuje gospodarske pojave v okviru podjetja in pri njegovi povezavi s trgom in z narodnim gospodarstvom kot celoto. Ekonomika podjetja proučuje tisti del družbenega procesa proizvodnje, menjave, razdelitve in porabe, ki poteka v okviru podjetja, ter tisti njegov del, pri katerem se podjetje povezuje s trgom in narodnim gospodarstvom kot celoto. Njen namen je poiskati gospodarske zakonitosti in postaviti načela, po katerih bi bil poslovni proces podjetja čimbolj uspešen.

Vsi pojavi v podjetju niso gospodarski pojavi in jih tudi ne proučuje ekonomika podjetja. Niti samo podjetje niti njegovo poslovanje ni v celoti neposredni predmet proučevanja te vede. Podjetje in njegovo poslovanje moremo proučevati z različnih vidikov, ki se med seboj dopolnjujejo, včasih si pa tudi nasprotujejo. Iz prakse npr. vemo, da se pogosto pojavljajo nasprotja med tehnološkim, gospodarskim in pravnim gledanjem na kak poslovni problem. Takšna nasprotja so pa le izraz različnih izhodišč pri reševanju poslovnih vprašanj.

Ekonomike npr. neposredno ne zanimajo mehanični, kemični, biološki ali podobni problemi v zvezi s proizvodnjo, pač pa jo morajo zanimati posredno, kot dano dejstvo, ki vpliva na izid gospodarskih izračunov. Nesmiselno bi bilo postavljati gospodarske smotre, če ne bi obstajala tehnološka možnost za njihovo izvedbo. Z druge strani tehnologije neposredno ne zanimajo npr. problemi stroškov, cen in povpraševanja na trgu, pač pa jo morajo zanimati posredno, kot dano dejstvo, ki vpliva na izvedbo tehnoloških načrtov. Nesmiselno bi bilo postavljati tehnološke smotre, če ne bi obstajala gospodarska možnost za njihovo izvedbo. Vsekakor tehnologija stalno odpira nove možnosti ekonomiki. Zaradi novih izumov so nastale nove gospodarske panoge in ne samo nova specializirana podjetja, razvile so se tudi potrebe ljudi in z njimi povpraševanje po novih proizvodih. Kljub temu pri reševanju poslovnih problemov v posameznem podjetju ne more v prvi vrsti odločati tehnologija. Podjetje je namreč le del celotnega narodnega gospodarstva; z njim je povezano preko trga. Od njegovih zvez s trgom je odvisen njegov obstoj in razvoj. Poslovnih vprašanj pa s te strani ne načenja tehnologija, temveč ekonomika. Potemtakem mora tehnologiji postavljati osnovne naloge ekonomika. Prav tako mora biti ekonomika odločilna pri izbiri načina za izvedbo postavljene naloge. Če je namreč poznanih več načinov za rešitev ene in iste naloge, mora biti odločilen tisti, ki je z vrednostnega stališča najprimernejši.

S tem smo se pa dotaknili bistva razlike med ekonomiko in tehnologijo pri razlagi tako imenovanega načela smotrnosti (racionalnosti). 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. To načelo je povsem splošno načelo smotrnega delovanja, ki ni lastno samo ekonomiki, temveč tudi tehnologiji. Pač pa se ekonomika razlikuje od tehnologije v razlagi tega načela. Ni torej pomembno razmerje med količinsko izraženimi učinki in količinsko izraženimi sredstvi, temveč razmerje med vrednostjo doseženega učinka in vrednostjo sredstev.

S podjetjem in njegovim poslovanjem pa se ukvarja tudi pravo. Gospodarsko pravo npr. zajema tiste pravne norme, ki uravnavajo ustanovitev, položaj in prenehanje podjetij ter njihovo poslovanje, kakor tudi tiste pravne norme, ki uravnavajo ugotavljanje in delitev njihovega finančnega izida ali kakorkoli posegajo v razmerja med podjetji. Poleg gospodarskega prava urejajo vprašanja podjetij še druge pravne veje, npr. delovno pravo. Seveda se pravo drugače ukvarja s problemi podjetja kot ekonomika. Vendar se pri poslovnih odločitvah v praksi srečujeta tako pravo kot ekonomika, njuna stališča pa niso vedno istovetna. Vsekakor postavlja pravo pri tem okvire, v območju katerih mora ekonomika iskati najboljšo možnost za delovanje podjetja. Ekonomika ne sme izhajati le iz ožjih koristi posameznega podjetja ter prezirati pravne norme, v katerih se zrcalijo vsakokratne koristi družbe kot celote. Toda pravne norme, v katerih se zrcalijo vsakokratne koristi družbe kot celote, ne smejo dušiti gospodarskega razvoja podjetij, kajti v tem primeru bi bile spet prizadete družbene koristi. V socialističnih državah je vloga prava pri reševanju problemov podjetij neprimerno večja kot v kapitalističnih državah. Nenehno spreminjanje pravnih norm, ki posegajo v poslovanje podjetij, pa pomeni navsezadnje le iskanje takih rešitev, ki bi najbolj ustrezale gospodarstvu na njegovi dani razvojni stopnji.

Kakor ni vselej to, kar je tehnološko najbolj popolno, obenem gospodarsko najboljše, tudi ni vselej tisto, kar je v skladu s pravnimi normami, obenem gospodarsko najbolj utemeljeno. Toda, medtem ko naj bi v prvem primeru odločala gospodarska merila, se mora podjetje v drugem primeru držati pravnih norm toliko časa, dokler niso spremenjene ali odpravljene. Težnja, da bi pri odločitvah v podjetjih prevladali gospodarski razlogi nad pravnimi predpisi, ni ravno redka; podpira jo samostojnost podjetij. Zaradi tega pa je potreben družbeni nadzor, ki preprečuje, da bi poslovanje podjetij odstopalo od pravnih norm, oziroma ob že nastalih odstopanjih poskrbi, da so odpravljena ter hkrati sproži kazenski postopek.

Ekonomiko podjetja kot vedo je treba razlikovati tudi od organizacije podjetja kot vede. Pri organizaciji podjetja nimamo opravka s postavljanjem smotra in nalog, niti s presojo uspeha, temveč z usklajevanjem prvin poslovnega procesa kot delov z načrtom zamišljene celote. Res sta obe vedi v marsičem med seboj tesno povezani, vendar že spet ni rečeno, da so dobre organizacijske rešitve same po sebi dobre tudi z gospodarskega vidika. Organizacija je navsezadnje le sredstvo, ki omogoča doseganje gospodarskih smotrov. Organizacija v okviru pravnih norm in tehničnih sredstev postavlja več možnosti izvedbe, o katerih mora nato odločati ekonomika. Ekonomika pa mora pri svojih odločitvah vedno upoštevati možnosti, ki jih nudi organizacija.

Pojasnili smo področje, na katerem deluje ekonomika podjetja kot veda, kakor tudi njene odnošaje z nekaterimi drugimi vedami, ki prav tako posegajo na isto področje. Če sedaj osvetlimo še razmerje med ekonomiko podjetja kot vedo in gospodarsko stvarnostjo v posameznem podjetju, ugotovimo podobnosti 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.

Pričujoče delo ni pisano kot čista ekonomika podjetja, brez primesi drugih ved, zlasti računovodstva. To izvira iz njegovega namena. Delo je namenjeno vsem tistim, ki se srečujejo s poslovnimi procesi v podjetjih, da bi jih bolje razumeli in bolje presojali. Njim pa so bližja izvajanja, ki pomagajo tolmačiti podatke, s katerimi se srečujejo pri svojem delu.

O podjetje in njegovo poslovanje

00 pojmovanje podjetja

Predmet našega proučevanja je poslovanje podjetja, ali natančneje, poslovanje socialističnega podjetja v SFRJ. Zato se najprej srečujemo z vprašanjem, kaj je treba razumeti kot podjetje.

Ker moremo podjetje proučevati z različnih vidikov, ga tudi moremo opredeliti na različne načine. Vendar nas zanimajo le gospodarske opredelitve podjetja. Med njimi naj navedemo na prvem mestu opredelitev socialističnega podjetja, ki jo je dal B. Kidrič v svoji razpravi »Teze o ekonomiki prehodne dobe v naši državi« (Komunist št. 6 iz l. 1950). Ta opredelitev se glasi: »Pojem socialistično podjetje vsebuje proizvodno-komercialno ali popolnoma komercialno gospodarsko organizacijo, ki v sistemu socialistične blagovne menjave in na podlagi njenih ekonomsko-družbenih zakonitosti proizvaja in menjava blago oziroma samo menjava blago — kot ekonomska pravna individualnost v smislu zakonskih uredb države delovnega ljudstva.«

Čeprav se je od časov, ko je bila postavljena ta opredelitev, naš gospodarski sestav (sistem) že precej spremenil, še vedno ni zastarela.

Iz novejše domače literature pa je pomembna opredelitev podjetja, ki jo je dal S. Kukoleča v svoji knjigi »Ekonomika preduzeća« (Zagreb 1961). Glasi se: »Podjetje je samostojna organizacija delovnih ljudi, katerih medsebojni odnošaj in odnošaj nasproti sredstvom, s katerimi razpolagajo, je usklajen kakovostno, količinsko in časovno, njena naloga pa je, da opravlja določene funkcije v procesu družbene reprodukcije.«

Tako iz prve kot iz druge opredelitve sledi, da podjetje na določen način sodeluje v družbenem procesu proizvodnje, menjave, razdelitve in porabe. Pri tem nastopa kot samostojna gospodarsko-pravna oseba, ki ima povsem določen poslovni predmet, kakor tudi vse, kar je potrebno za njegovo uresničevanje. Sicer pa na značaj podjetja vpliva tudi njegovo lastništvo in družbeno-gospodarsko okolje, v katerem deluje.

Gospodarski pojem podjetja je nekoliko širši od pravnega pojma podjetja. Pri tem moremo navesti 31. čl. Ustave SFRJ, ki pravi:

»Delovna organizacija se ustanovi kot podjetje ali druga gospodarska organizacija za dejavnosti s področja gospodarstva...«

Iz tega sledi, da na področju gospodarstva ne delujejo samo podjetja, temveč tudi drugačne gospodarske organizacije. Pri tem so seveda mišljene socialistične gospodarske organizacije. Pravni pojem gospodarske organizacije je torej nadrejen pravnemu pojmu podjetja, medtem ko bi mogli gospodarski pojem podjetja postaviti ob stran pravnemu pojmu gospodarske organizacije. Prav tako more gospodarski pojem podjetja zajemati tudi razne oblike zasebne podjetnosti. Ker pa želimo pojmovni sistem čimbolj uskladiti z gospodarsko-finančnimi predpisi, bomo pri nadaljnjih izvajanjih upoštevali pravni pojem podjetja ter zanemarili druge gospodarske organizacije, na katere se

prav tako more nanašati gospodarski pojem podjetja. Kaj pa obsega pojem gospodarske organizacije? Obsega podjetja, obrte, zadruge, poslovne banke, zavarovalnice in druge gospodarske organizacije.

Čeprav se bomo pri nadaljnjih izvajanjih omejevali le na podjetja, kaže pokazati razliko med njimi in med obrti. Obrti (srbohrvaško: radnje) se razlikujejo od podjetij po številčnosti delovne skupnosti in organih upravljanja, po obsegu poslovanja in velikosti dohodka, kakor tudi po nekaterih drugih manjših posebnosti, ki izhajajo iz že navedenih, ki pa za nas na tem mestu niso več pomembne. Od obrtov je treba razlikovati obrt (srbohrvaško: zanat), ki je posebno področje dejavnosti, podobno kot je posebno področje dejavnosti npr. industrija in rudarstvo. Na področju obrti kot dejavnosti delujejo gospodarske organizacije raznih vrst, npr. podjetja, obrti ali zadruge. Pravzaprav v slovenščini pravni pojem obrta raje označujemo s posebnim izrazom glede na področje, na katerem ga spremljamo, npr. s trgovino kot nasprotjem trgovskega podjetja, z gostiščem kot nasprotjem gostinskega podjetja ali z obrtno delavnico kot nasprotjem obrtnega podjetja. V smislu predpisov se obrti kot manjše gospodarske organizacije lahko ustanove le na področju trgovske, gostinske, obrtne in komunalne dejavnosti.

Končno je treba obrte razlikovati še od obratov. Obrati niso gospodarske organizacije, pač pa sestavni deli podjetja. Industrijsko podjetje ima v svojem sklopu več obratov. Tako ima npr. metalurško podjetje v svojem sklopu naslednje obrate: topilnico, valjarno, mehanično obdelovalnico, električno centralo itd. Pri obratu je torej bolj poudarjena njegova tehnološko-gospodarska stran, pri podjetju in obrtu pa njegova gospodarsko-pravna stran.

Pri podjetjih je treba posebej navesti še združena podjetja. V smislu predpisov je združeno podjetje tisto, ki ima v svoji sestavi dve ali več tovarn, rudnikov, kmetijskih posestev, elektrarn, blagovnic, velikih gostinskih objektov ali drugih podobnih delov, v katera so vložena večja družbena sredstva, ki imajo večje delovne skuposti ali večji obseg poslovanja. Kot združeno podjetje se organizirajo zlasti podjetja, ki opravljajo več dejavnosti iz raznih, med seboj povezanih proizvodnih panog ali iz iste proizvodne panoge, kjer proizvodni proces poteka v več stopnjah. Z gospodarskega vidika pa bi bilo koristno razločevati združeno podjetje od združenih podjetij. Z združenim podjetjem bi označevali podjetje, ki je npr. nastalo z združitvijo več samostojnih podjetij, vendar je gospodarsko enotno; naziv združena podjetja pa bi, nasprotno, pojasnjeval, da gre za več podjetij, ki so se združila v eno izmed možnih oblik sodelovanja, pri čemer pa je vsako podjetje obdržalo svojo gospodarsko enotnost.

Končno naj se na tem mestu dotaknemo še raznih tako imenovanih oblik združenega dela v okviru podjetja. Razlikovati je treba organizacijo združenega dela, samostojno organizacijo združenega dela in samostojno organizacijo združenega dela z lastnostjo pravne osebe. Za vse velja to, da morejo ugotavljati in deliti dohodek. Toda organizacija združenega dela še nima pravice samostojno razpolagati z dohodkom; njen obračun je tudi podrejen obračunu za celotno podjetje. Samostojna organizacija združenega dela ima v okviru statuta že pravice do samostojnega razpolaganja z dohodkom; njen obračun je sestavni del obračuna za celotno podjetje in mu ni več podrejen. Kljub temu se na trgu pojavlja vedno le v imenu in za račun podjetja kot celote. Samostojna organizacija združenega dela z lastnostjo pravne osebe se pa končno pojavlja na trgu v svojem imenu in za svoj račun; zato je tudi vpisana v register podobno kot celotno podjetje. Kljub temu ni samostojno podjetje, saj ima podjetje kot celota do takšne pravne osebe v svojem okviru določene, v statutu predvidene pravice. Ravno zaradi tega je še vedno mogoče govoriti o gospodarski enotnosti podjetja, čeprav je ta marsikdaj močno razrahljana; čim večje pravice so dane posameznim delom podjetja, tem večji odmiki se

utegnejo pojaviti med ožjimi koristmi teh delov in širšimi koristmi podjetja kot celote. Podjetje, ki ima v svojem sklopu takšne pravne osebe, se pravzaprav že približuje združenim podjetjem.

Pri nadaljnjih izvajanjih bomo govorili o podjetju kot celoti. Seveda pa je posamezna izvajanja mogoče uporabiti tudi v primerih, ko imamo pred očmi kak sestavni del podjetja. V podrobnejše proučevanje razmerij med njegovimi sestavnimi deli se pa v pričajučem uvodu v ekonomiko podjetja ne bomo utegnili spuščati.

Vprašanja za razpravo o točki 00

1. V čem je razlika med obrtom, obratom in obrtjo? Ali imamo v vseh treh primerih oprava z delovno organizacijo? Ali imamo v vseh treh primerih oprava z organizacijo združenega dela?
2. Ali je vsaka organizacija združenega dela že podjetje? Ali je vsaka gospodarska organizacija že podjetje v pravnem smislu? Ali je vsaka gospodarska organizacija že podjetje v gospodarskem smislu?
3. Ali je združeno podjetje sestavljeno iz več podjetij? Kakšna razlika utegne biti med združenim podjetjem in združenimi podjetji?
4. Ali je za podjetje bistveno, da je samostojna pravna oseba? Ali je samostojna organizacija združenega dela z lastnostjo pravne osebe že podjetje? Kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da začnemo govoriti o podjetju?

01 poslovni proces podjetja

010 poslovni predmet in celotni poslovni proces

Vsako podjetje se ukvarja le s povsem določeno dejavnostjo, ki je pri gospodarskem sodišču vpisana kot njegov 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. Poslovni predmet vsakega podjetja je potemtakem ne samo okvirno opredeljen, temveč tudi v vsakem trenutku omejen, čeprav ga je mogoče spreminjati.

Brž ko je poslovni predmet posameznega podjetja znan, je celotna dejavnost usmerjena k njegovemu uresničevanju. O takšni dejavnosti govorimo kot o poslovnem procesu posameznega podjetja. Poslovanje podjetja je praviloma njegova trajna dejavnost, ki se razteza od njegove ustanovitve do njegovega prenehanja.

Poslovanje podjetja je posebej prirejen proces dela, ki poteka v skladu s poslovnim predmetom tega podjetja. Kakor delovni proces nasploh, si tudi nobenega poslovnega procesa v podjetju 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 poslovnega procesa. Celotni poslovni proces torej vključuje nabavo in pripravljanje teh prvin za opravljanje temeljne dejavnosti podjetja. 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 preoblikuje

v prvine poslovnega procesa ali v proizvod, dokler se končno ne pojavijo spet v izhodiščni obliki, vendar 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 neodmenska zmanjševanje ali zgolj vračanje. Celotni poslovni proces potemtakem ne vključuje samo pojava blagovno-denarnih odnošajev, temveč tudi čistih finančnih odnošajev.

Iz povedanega povzamemo, da je celotni poslovni proces podjetja njegovo 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 ali tista razpečava, ki jo predvideva poslovni predmet.

011 opredelitev funkeijskih procesov

Celotni poslovni proces podjetja 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 podjetja. S tega vidika se pojavljajo naslednji funkcijski procesi:

a) proces nabave;

b) proces proizvodnje;

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 podjetje pričelo poslovati, mora najprej imeti vse potrebne prvine celotnega poslovnega procesa: delovna sredstva, delovne predmete, storitve in delovno silo. Da bi pričelo 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 nastopanje. 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 nastavitev delavcev in njihovo usposabljanje za opravljanje nalog v podjetju. Od tedaj dalje, ko so delavci sprejeti v podjetje, postanejo njegovi 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 podjetja, kasneje pa le, kadar je treba obnoviti že izrabljena delovna sredstva ali kadar namerava podjetje 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 za enkrat 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 odmsko 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 podjetju, 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.

b Pri procesu proizvodnje, opredeljenem v širšem smislu, imamo opravka z delovanjem potrebnih prvin poslovnega procesa, pri čemer se pojavljajo proizvodi ali opravljene storitve. 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 posledke tega procesa zgolj vrednostno. Če proces proizvodnje ožje opredelimo, potem seveda iz njega izločujemo opravljanje storitev. Končno moremo proces proizvodnje razčleniti še na proces razvijanja proizvodov in na proces dejanske proizvodnje. Vendar bomo pri nadaljnjih izvajanjih ostali pri procesu proizvodnje v širšem smislu.

Posamezni posledki tega procesa, tj. proizvodi ali storitve, morejo kasneje nastopati v istem podjetju 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, torč z obema procesoma, s katerima je povezan proces proizvodnje.

Končno je treba pripomniti, da v proces proizvodnje spadajo še vsa vprašanja notranjega prevoza in vmesnega skladiščenja, slednjega zlasti, ker v gospodarski stvarnosti iz povsem praktičnih razlogov pretvorba vmesnega proizvoda v prvino poslovnega procesa ni vedno obravnavana preko procesov razpečave in nabave.

c Pri procesu razpečave se proizvodi ali storitve razporejajo med tiste, ki se zanje zanimajo. V razmerah blagovno-denarnih odnošajev se razpečava proiz-

vodov ali storitev pojavlja kot prodaja. Ob prodaji podjetje ugotavlja, ali je bila njegova proizvodnja res smotrna in v kakšni meri je bila smotrna. Če proizvodov ne more prodati, pač ni usmerilo svoje dejavnosti tako, da bi zadovoljilo družbene potrebe. V razmerah blagovno-denarnih odnošajev pride podjetje ravno s prodajo do potrebnih denarnih sredstev za nove nabave prvin poslovnega procesa in za druga izplačila v zvezi z novo proizvodnjo. Od prodaje je torej odvisno, ali bo trajno proizvajalo oziroma opravljalo svoj celotni poslovni proces v skladu s svojim prvotnim poslovnim predmetom.

Pripomniti še kaže, da proizvajalno podjetje utegne prodajati poleg lastnih proizvodov in storitev 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, s čimer je omogočeno ponavljanje celotnega procesa. Procesi nabave, proizvodnje in razpečave bi brez financiranja v razmerah blagovno-denarnih odnošajev ne bili izvedljivi. Zato smo ga dolžni šteti med temeljne procese v podjetju. Mimo že omenjenega priskrbovanja in preoblikovanja denarnih sredstev sodi v njegov okvir še vračanje denarnih sredstev.

Funkcijski procesi, ki se pojavljajo v podjetju, z do sedaj obravnavanimi še niso povsem izčrpani. Vendar drugi niso več temeljni funkcijski procesi, temveč spremljevalni. Organizacijsko so navadno združeni s temeljnimi ali pa rešujejo vprašanja, ki se nanašajo na podjetje kot celoto, tj. na njegov celotni poslovni proces. Takšen značaj ima npr. upravljanje.

012 gospodarski smoter poslovnega procesa

S tem, ko smo ugotovili, da ima vsako podjetje svoj poslovni predmet, h kateremu je usmerjen njegov 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.

V glavnem bi ga mogli opredeliti:

- a) s proizvodnjo predmetov ali z opravljanjem storitev, s katerimi je mogoče zadovoljevati določene potrebe;
- b) z doseganjem primernega finančnega izida (rezultata);
- c) z obnavljanjem sredstev, ki so bila vložena v poslovni proces.

Pravzaprav je obnavljanje sredstev, ki so bila vložena v poslovni proces, pogoj za obnavljanje celotnega poslovnega procesa. Če na poslovanje podjetja gledamo kot na njegovo trajno dejavnost, ki se razteza od njegove ustanovitve do njegovega prenehanja, pa nam samo obnavljanje sredstev ne pove dovolj o resničnih pobudah pri poslovnem procesu. Te je mogoče najti le v smereh, ki so nakazane pod a) in b).

Včasih najdemo tolmačenja, da se gospodarski smoter poslovanja v zasebnem podjetju bistveno razlikuje od tistega v socialističnem podjetju. Zasebnemu

podjetju naj bi bil osnovni smoter primeren finančni izid, medtem ko naj bi bil osnovni smoter socialističnega podjetja zadovoljevanje družbenih potreb. Čeprav so takšna tolmačenja preveč poenostavljena, je vendar v njih vsaj nekaj resnice. Zasebni podjetnik bo vložil svoj denar v podjetje le v primeru, če bo pričakoval, da se mu bo tamkaj bolj obrestoval kot kje drugje. Iz tega dejstva izvira poudarjanje finančnega izida kot gospodarskega smotra. Po drugi strani pa bo socialistično podjetje ustanovljeno predvsem zato, da bo proizvajalo predmete ali opravljalo storitve, ki jih potrebuje družba, ne pa zato, da bi se v njem vložena sredstva najbolj obrestovala. Toda zasebni podjetnik ne bo imel primernega finančnega izida, če ne bo proizvajal predmetov ali opravljal storitev, po katerih obstaja tržno povpraševanje kot izraz družbenih potreb. Prav tako ne moremo reči, da se socialističnega podjetja vprašanje finančnega izida prav nič ne tiče, saj podjetjem z izgubo v našem sodobnem gospodarskem sistemu ni trajnega mesta. Socialistično podjetje, ki zanemarja vprašanje finančnega izida, potemtakem tudi ne bo moglo dolgo zadovoljevati družbenih potreb po proizvodih in storitvah.

Iz vsega navedenega sledi, da sta proizvodnja v skladu z družbenimi potrebami in doseganje primernega finančnega izida drug drugemu pogoj, kar je zlasti očitno, če ju proučujemo dolgoročno. Ni mogoče doseči primernega finančnega izida 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 podjetje, če pri tem ne bo imelo primernega finančnega izida. Če proizvodnjo v skladu z družbenimi potrebami in doseganje primernega finančnega izida proučujemo kratkoročno, pa 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.

Preostane nam samo še, da odgovorimo na vprašanje, kaj je primeren finančni izid poslovanja in kaj je finančni izid poslovanja sploh. Proizvodnja predmetov ali opravljanje storitev, s katerimi se zadovoljujejo družbene potrebe, namreč ne zahteva dodatnih pojasnil.

Podjetje mora v načelu pri svojem poslovnem procesu doseči več sredstev, kot jih je pri njem porabilo. Medtem ko zgolj obnavljanje porabljenih sredstev že omogoča obnavljanje celotnega poslovnega procesa, šele presežek sredstev pomeni pozitivni finančni izid poslovanja. Ta se ne pojavlja že zaradi dejstva, da podjetje proizvaja, temveč mora proizvode tudi prodati, kajti šele s tem mu je dano priznanje, da je njegova proizvodnja družbeno potrebna. Podjetje mora potemtakem po končani prodaji doseči več sredstev kot jih je zaradi nje porabilo. Le v tem primeru govorimo o pozitivnem finančnem izidu, medtem ko imamo v nasprotnem primeru opravka z izgubo, o kateri govorimo tedaj, če ob prodaji ni mogoče pokriti vseh, v prodanih proizvodih ali storitvah vsebovanih stroškov. Pozitivni finančni izid je torej dobiček, kajti le ta je nasprotje izgube, medtem ko to ne velja za dohodek.

013 delavsko samoupravljanje in izvajanje poslovnega procesa

V okviru, ki ga postavlja poslovni predmet in glede na opredeljeni gospodarski smoter poslovnega procesa je treba v podjetju stalno znova in znova 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 podjetju kot celoti ali poslovanja v posameznih organizacijskih enotah ali delnih poslovnih procesih, kakor tudi nadzorovanje nad izvajanjem poslovanja, je bistvo upravljanja v podjetju. V upravljanju je treba videti pretežno gospodarski proces.

Z upravljanjem je postavljena smer vse dejavnosti v podjetju. 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 podjetju 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 podjetja 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 samo proizvodnjo, vendar z njo sestavljajo zaokroženo celoto, je bistvo izvajanja v podjetju. V izvajanju je treba videti pretežno tehnološki proces.

Upravljanje in izvajanje sta dve skrajnosti v vsakem podjetju, ki jih je treba organizirati. Izvajamo naloge, ki smo jih postavili pri upravljanju. Toda med obema skrajnostima 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 uskladitev 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 ali ravnanja v podjetju. Medtem ko pri upravljanju postavljamo naloge za podjetje kot celoto ali za njegove dele in delne poslovne procese, je pristojnost vodenja postaviti naloge človeku oziroma ljudem, ki naj opravijo celotno nalogo. V vodenju je treba videti pretežno organizacijski proces.

Podrobnejša obdelava nakazanih vprašanj izstopa iz okvirov ekonomike podjetja. Zato se bomo na tem mestu dotaknili samo še nekaj načelnih vidikov upravljanja v naših podjetjih.

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

- a) odločitev o proizvodnji predmetov ali opravljanju storitev kot dejavnosti podjetja 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.

V kakšnih medsebojnih razmerjih sta pa upravljanje in delavsko samoupravljanje?

Proizvajalna sredstva so v naših podjetjih družbena last, in ne last posameznega podjetja. Pač pa je delovni skupnosti posameznega podjetja dana pravica do upravljanja z njimi, ali bolje, pravica do upravljanja s celotnim poslovnim procesom v podjetju. To upravljanje izvaja deloma neposredno, deloma po predstavniških organih, deloma pa ga prepušča strokovnim organom ali vodjem — managerjem. Delavsko samoupravljanje je torej enotni sistem, ki temelji na pravici celotne delovne skupnosti, vendar jo ta prepušča različnim organom, tako predstavniškim kot strokovnim. Od razmer v vsakem podjetju

je odvisno, kateri organi so najbolj poklicani, da sodelujejo pri sprejemanju raznih odločitev. V korist delovne skupnosti je, da sprejme organizacijo, po kateri imajo tudi strokovne službe in posamezne osebe takšne pristojnosti in odgovornosti, ki najbolj jamčijo za uspeh.

Pri organizaciji samoupravljanja v naših razmerah se ne srečujemo samo z vprašanji predstavniških in strokovnih organov ter skupinskih (kolektivnih) in posameznih (individualnih) organov. Prav tako se srečujemo z vprašanji centraliziranega in decentraliziranega upravljanja. Delovni ljudje v podjetju morajo tudi v posameznih njegovih delih kar najbolj neposredno odločati o vprašanih dela, o urejanju medsebojnih razmerij, o delitvi dohodka ter o drugih vprašanjih, ki se tičejo njihovega gospodarskega položaja. Zato je del odločanja treba prenesti iz podjetja kot celote na posamezne njegove dele. Decentralizacija upravljanja je v naših razmerah čedalje bolj nujna.

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 podjetjih 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 socialističnega podjetja le zadovoljevanje družbenih potreb? Ali je temeljni smoter zasebnega podjetja le pozitivni finančni izid? 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 podjetij

020 podjetja in imenik družbene dejavnosti

Dejavnost, s katero se ukvarjajo podjetja, lahko označimo z gospodarsko dejavnostjo. Gospodarska dejavnost je pa le del celotne družbene dejavnosti. Da bi pojasnili razmejitve med gospodarsko in negospodarsko dejavnostjo, je najbolje, če izhajamo iz predpisanega imenika (nomenklature) družbene dejavnosti (Ur. l. SFRJ, št. 10/1962). 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 troštevilske 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 negospodarske dejavnosti tiste, ki so označene s številkami 9 do 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. izvzeta storitvena obrt.

021 proizvajalna podjetja

Na splošno opredeljujemo proizvajalna podjetja kot tista, katerih poslovni predmet je proizvodnja in razpečava proizvodov tj. materialnih dobrin, ki služijo osebnim, skupnim ali proizvodnim 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 različnimi tehnološkimi postopki pretvarja v končen proizvod.

Proizvajalna podjetja delimo na:

- a) rudarska podjetja;
- b) industrijska podjetja;
- c) kmetijska podjetja;
- č) gozdarska podjetja;
- d) gradbena podjetja;
- e) obrtna proizvajalna podjetja.

Nasprotje proizvodnih podjetij so trgovska in storitvena podjetja, katerih učinki niso materializirani. Takšna ločitev proizvodnih, trgovskih in storitvenih podjetij je pretežno tehnološkega značaja. Z gospodarskega vidika bi bilo morda mogoče opredeliti vse tri like podjetij tudi drugače, tedaj pa bi bila med seboj povsem drugače razmejena. Vzemimo npr. samo gradbena podjetja. S tehnološkega vidika pri njih vedno zaznamujemo nedokončano proizvodnjo, medtem ko z gospodarskega vidika gradbena podjetja ob koncu meseca mnogokrat nimajo nobene nedokončane proizvodnje, niti zaloge proizvodov, ker so vsa, med mesecem opravljena dela, že prodana in zaračunana; gradbena podjetja bi v mnogih primerih lahko uvrstili med storitvena podjetja. Vendar bomo pri nadaljnjih izvajanjih upoštevali med proizvodnimi podjetji vsa tista, ki smo jih našli zgoraj.

Rudarska podjetja raziskujejo, pridobivajo in oplemenitujejo snovi rudninskega izvora v trdnem, tekočem ali plinastem stanju. Delimo jih v tri skupine:

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

Industrijska podjetja imajo nekaj podobnosti z obrtnimi podjetji, ki se prav tako ukvarjajo s predelovalno dejavnostjo. Velikokrat je celo razmejitev med industrijskimi in obrtnimi podjetji težavna. Praviloma se industrijska podjetja 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. Zanje 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 industrijska podjetja 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 nekatera industrijska podjetja izdelujejo svoje proizvode izključno po posamičnem naročilu, npr. ladjedelnice. Vendar so v takem primeru proizvodi zelo veliki, sestavljeni in imajo znatno vrednost.

Ker bo pri naših nadaljnjih izvajanjih težišče ravno na industrijskih podjetjih, navajamo imenik panog v okviru industrije in rudarstva kot vrste dejavnosti:

- 111 Proizvodnja, prenos in razdelitev električne energije
- 112 Proizvodnja in predelava premoga
- 113 Proizvodnja in predelava nafte
- 114 Črna metalurgija
- 115 Metalurgija barvnih kovin
- 116 Proizvodnja, oplemenitenje in predelava nekovinskih rudnin
- 117 Kovinska industrija
- 118 Ladjedelništvo
- 119 Elektro industrija
- 120 Kemična industrija
- 121 Industrija gradbenih materialov
- 122 Lesna industrija
- 123 Proizvodnja papirja
- 124 Tekstilna industrija
- 125 Industrija usnja in obutve
- 126 Industrija gume
- 127 Živilska industrija
- 128 Grafična industrija ter založniška dejavnost
- 129 Tobačna industrija

130 Filmska industrija

131 Geološka in rudarska raziskovanja

132 Raznovrstna industrija

Vidimo, da predpisani imenik uvršča industrijska in rudarska podjetja ne samo v isto vrsto dejavnosti, temveč deloma tudi v isto panogo, npr. v panogo 112 (proizvodnja premoga je rudarska dejavnost, predelava premoga pa industrijska), v panogo 113 itd. Ponekod nam pa predpisani imenik dejavnosti pri podrobnejšem študiju vzbuja vprašanja, ali imamo res še opravka z industrijskimi podjetji v takih primerih kot npr. pri razdelitvi električne energije. Vsekakor je težko postaviti vse obsegajočo opredelitev industrijskega podjetja, če izhajamo iz predpisanega imenika dejavnosti.

Kmetijska in gozdarska podjetja za nas niso toliko zanimiva. Zato se lahko omejimo z ugotovitvijo, da so njihove gospodarske posebnosti v znatni meri pogojene ravno 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 ob 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 odzame 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 podjetjih. Dodati moremo samo še, da ustvarja posebna vprašanja pri kmetijskih podjetjih tudi splošna politika cen kmetijskih proizvodov.

Gospodarske posebnosti gradbenih podjetij prav tako v znatni meri izhajajo iz njihovih tehnoloških posebnosti. Proizvod gradbenih podjetij 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 gradbeništvu traja dalj časa, več mesecev ali celo več let, zato pa imajo tudi proizvodi gradbeništva znatno daljšo življenjsko dobo kot proizvodi industrije. Proizvodnja v gradbeništvu je praviloma posamična proizvodnja ter je za vsako zgradbo potreben poseben načrt. Proizvodnja posameznega gradbenega podjetja 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 gradbena podjetja tako imenovane začasne in obračunske situacije.

022 trgovska podjetja

Vsa podjetja razvijajo trgovsko dejavnost, tj. kupujejo in prodajajo, tista, ki kupujejo blago zato, da bi ga prodajala, so pa trgovska podjetja. Trgovsko podjetje nabavljenega blaga po sestavi ne spreminja, niti ne predeluje, čeprav ga v določenih primerih čisti, reže, meša ali omotava.

Trgovska podjetja 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).

Trgovska podjetja delimo po obsegu in načinu poslovanja na tista, ki poslujejo na debelo in na tista, ki poslujejo na drobno. Trgovska podjetja na debelo praviloma kupujejo blago v večjih količinah od proizvajalcev in ga prodajajo bodisi trgovini na drobno ali drugim proizvajalcem. Trgovska podjetja na drobno pa praviloma kupujejo blago v manjših količinah od proizvajalcev ali trgovskih podjetij na debelo in ga prodajajo končnim porabnikom. Predmet njihove prodaje je večinoma blago široke porabe. Med trgovskimi podjetji na debelo in trgovskimi podjetji na drobno torej ni toliko razlike v velikosti skupnega in posamičnega prometa kot v značaju kupca. Trgovska podjetja na drobno večinoma prodajajo kupcem za gotovino, medtem ko sam kupec ostane nepoznan; razvidna je zgolj količina prodanega blaga in prejeti izkupiček.

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

Pomen trgovskih podjetij na debelo je v tem, da imajo na zalogi različne vrste blaga, s čimer omogočajo proizvajalcem enakomerno zaposlenost, trgovskim podjetjem na drobno pa prihranijo delo, čas in potrebo po velikih obratnih sredstvih. Proizvajalna podjetja navadno nimajo dovolj razvite prodajne službe, da bi se tesneje povezala s trgovskimi podjetji na drobno, trgovska podjetja na drobno pa navadno nimajo dovolj razvite nakupne službe, da bi se tesneje povezala s proizvajalnimi podjetji. Trgovska podjetja na drobno nabavljajo manjše količine različnega blaga, ki ga znatno lažje izberejo v skladiščih trgovskih podjetij na debelo. Odtod pomen teh podjetij.

Trgovska podjetja na drobno morajo imeti primerno zalogo blaga, ki po sestavi ustreza željam, potrebam in običajem kupcev. Posamezno trgovsko podjetje seveda ne more zadostiti vsem zahtevam; zato je razvita delitev dela med trgovskimi podjetji.

023 storitvena podjetja

Storitvena podjetja so tista, pri katerih je osnovna dejavnost opravljanje storitev. Navadno mednje prištevamo:

- a) prometna (transportna) podjetja;
- b) gostinska podjetja;
- c) podjetja za trgovske storitve;
- č) obrtna storitvena podjetja;
- d) druga storitvena podjetja.

Prometna podjetja 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 podjetja PTT. Posebnost vseh teh podjetij je, da njihove opravljene storitve hkrati z nastankom izginejo; torej tudi možnostne storitve izginejo brez kakršnekoli koristi, če ne najdejo istočasno porabnika. Železniško podjetje npr. nima nobene koristi, če prevaža prazne ali na pol prazne vagone, ima pa enake stroške kot pri vožnji s polnimi vagoni. Vse to povzroča posebna gospodarska vprašanja pri tovrstnih podjetjih.

Gostinska podjetja so po predpisanem imeniku dejavnosti uvrščena v isto skupino kot trgovska podjetja, navadno pa jih obravnavamo kot storitvena podjetja. Toda tako prvo kot drugo moremo izpodbijati. Pri gostinskih podjetjih nimamo opravka samo z nakupom zaradi prodaje kot pri pravih trgovskih podjetjih. Z druge strani pa je priprava hrane spet precej podobna proizvodjalni dejavnosti. Celotni poslovni predmet gostinskih podjetij navadno obsega oddajanje sob, pripravo hrane in točenje pijač.

Podjetja za trgovske storitve sicer delujejo na področju blagovnega prometa, vendar se ne ukvarjajo z nakupom in prodajo blaga. Takšna podjetja so npr. trgovska zastopstva, javna skladišča, špediterska podjetja ali podjetja za kontrolo kakovosti blaga.

Primer obrtnih storitvenih podjetij so npr. brivska in frizerska podjetja, podjetja za popravila raznih naprav v gospodinjstvih in podobna.

Med druga storitvena podjetja števamo npr. podjetja za organizacijo, za revizijo in razne druge umske (intelektualne) storitve.

Vprašanja za razpravo o točki 02

1. Na katerih področjih družbene dejavnosti najdemo podjetja? Kaj razumemo s panogo, ki ji pripada podjetje?
2. V čem je razlika med industrijskim in obrtnim podjetjem? V čem je razlika med industrijskim in gradbenim podjetjem? Ali je podjetje za razdelitev električne energije trgovsko podjetje?
3. Ali je trgovsko podjetje na debelo tisto, ki ima velik promet in veliko število zaposlenih? Ali je trgovsko zastopstvo ali špeditersko podjetje trgovsko podjetje? Ali je gostinsko podjetje trgovsko ali proizvodjalno podjetje?

03 poslovno sodelovanje podjetij

030 medsebojna povezanost podjetij

Ko smo govorili o funkcijskih procesih pri posameznem podjetju, smo ugotovili, da proizvodnja šele sledi nabavi v širšem smislu in prodaja proizvodnji, 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 podjetje v razmerah blagovno-denarnih odnošajev pojavlja na nakupnem trgu. Pri razpečavi se podobno v istih razmerah pojavlja na prodajnem trgu. V obeh primerih se posamezno podjetje mora povezovati z drugimi proizvodjalnimi, storitvenimi ali trgovskimi podjetji. Financiranje pa ne more potekati mimo denarnega trga in poslovanja bank.

Vsako podjetje je res samostojna gospodarsko-pravna oseba s povsem določenim poslovnim predmetom. Vendar je pri postavljanju nalog, ki so sicer usklajene z njegovim gospodarskim smotrom, v marsičem odvisno od drugih podjetij. Z drugimi podjetji se povezuje na nakupnem trgu, kjer pride do potrebnih delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev kot prvin poslovnega procesa. Prav tako se povezuje z drugimi podjetji na prodajnem trgu, kjer se pojavlja s svojimi proizvodi, opravljenimi storitvami ali s svojim trgovskim blagom. Od uspeha na prodajnem trgu je odvisen naslednji potek procesa proizvodnje pri proučevanem proizvajalnem podjetju. Prav tako je odvisen tudi od uspeha na nakupnem trgu. Če podjetje 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 proizvajalno podjetje družbeno priznanje za delo, ki ga je njegova delovna skupnost vložila v proizvode, storitveno podjetje pa za delo, ki ga je vložilo v opravljene storitve. Zato je pravzaprav prodajni trg usmerjevalec družbene proizvodnje. Vendar je mnogokrat pomanjkljiv usmerjevalec družbene proizvodnje. Zato so v večji ali manjši meri vedno potrebni še določeni družbeni posegi. Na delovanje posameznega podjetja torej vplivata tako trg kot določeni načrti (planski) ukrepi, ki jih sprejema družba.

Vidimo, da je vsako podjetje povezano s številnimi drugimi podjetji. To dejstvo pa utegne privedi do različnih višjih oblik poslovnega sodelovanja med podjetji. Posamezno podjetje se bo odločilo zanje, če pri tem pričakuje kake koristi. Koristi podjetja pa niso vedno tudi koristi družbe. Zato je prepovedana vsaka dejavnost podjetij ter njihovo spajanje in združevanje, ki bi merilo na preprečevanje ali omejevanje proste prodaje proizvodov in storitev zato, da bi pridobila gmotne in druge prednosti, ki ne bi temeljile na opravljenem delu; prav tako je prepovedana vsaka dejavnost podjetij ter njihovo spajanje in združevanje, ki bi povzročalo neenakopraven položaj pri poslovanju ali škodo v predpisih določenim koristim družbe.

031 oblike sodelovanja podjetij

Različne možne oblike sodelovanja podjetij moremo razvrstiti v tri skupine:

- a) nakupno in prodajno sodelovanje;
- b) proizvodno sodelovanje;
- c) finančno sodelovanje.

Nakupno in prodajno sodelovanje podjetij obstaja pravzaprav že tedaj, ko se na trgu srečuje dano podjetje kot kupec in drugo podjetje kot prodajalec ali dano podjetje kot prodajalec in drugo podjetje 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 danim podjetjem kot kupcem ali prodajalcem in drugimi podjetji prerasti v trajnejša pogodbeno razmerja, po katerih to podjetje trajneje računa s povsem določenimi dobavitelji in odjemalci. Toda nakupno in prodajno sodelovanje med podjetji moremo zaznamovati tudi v drugačni smeri. Dano podjetje namreč utegne sodelovati z drugimi podjetji, ki prav tako kupujejo na istem nakupnem trgu. Ravno tako se utegne to podjetje sporazumeti z drugimi istovrstnimi podjetji o nastopanju na prodajnem trgu. Takšni sporazumi pa včasih pripeljejo do pojavov, ki kličejo po posredovanju družbe.

Proizvodno sodelovanje podjetij 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 podjetij, od katerih se vsako posveča le posameznemu sestavnemu delu. Takšno sodelovanje podjetij, od katerih ima vsako posebno mesto v zaporedju vseh potrebnih delovnih procesov, pa je uspešno le, če so ta podjetja poslovno disciplinirana in se držijo pogodbenih količin, kakovosti in dobavnih rokov. V nasprotnem primeru utegne zadnje podjetje v zaporedju zabresti v velike težave. Proizvodno sodelovanje pa je izvedljivo tudi med istovrstnimi podjetji; vsako se omejuje na povsem določene vrste proizvodov in ne proizvaja več vsako podjetje vsega. Takšna delitev dela utegne ob drugih nespremenjenih okoliščinah precej izboljšati uspeh vsakega podjetja, težko je le izvesti ustrezno razdelitev proizvodov, da ne bi bilo nobeno podjetje niti v daljšem roku oškodovano; računati je namreč treba s tem, da se včasih povpraševanje po posamezni vrsti proizvoda spremeni in da v takšnem primeru močnejše prizadene tisto podjetje, ki se ukvarja z manjšim številom vrst proizvodov kot tisto, ki se ukvarja z večjim. Proizvodno sodelovanje podjetij pa končno lahko poteka tudi v organiziranju skupnih tehnoloških raziskav, v prenosu tehnološkega znanja itd.

Finančno sodelovanje podjetij 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 podjetja, ki nastopa kot kupec. Posebna oblika finančnega sodelovanja je nemara tudi dajanje osnovnih sredstev v najem, ki omogoča drugemu podjetju, 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 druga podjetja, ki so sicer močno razvite v zapadnem svetu, vendar tudi pri nas niso več izključene.

Organizacijsko je obravnavano sodelovanje podjetij mnogokrat izvedeno preko poslovnih združenj in pogodbenih skupnosti kot posebnih oblik združenega dela.

032 razmerja med podjetji in bankami

Banke so zgodovinsko nastale in se razvijale kot kreditna podjetja, ki so zbirala razpoložljiva denarna sredstva in zanje plačevala nižje (pasivne) obresti, nato pa jih posojala ob izterjavi višjih (aktivnih) obresti. Mimo kreditnega poslovanja so se že zdavnaj ukvarjale tudi s pologi (depoziti) in posredovanjem pri plačilnem prometu. Potemtakem je med njimi in drugimi podjetji obstajala le razlika v poslovnem predmetu. V povojnem razdobju smo pa skorajda bili vajeni gledati na banke zgolj kot na organizacije, ki se razlikujejo od podjetij. K temu je privedlo zlasti poudarjanje njihove družbene vloge.

Sistem bank se je pri nas večkrat spreminjal. Sedaj obstaja na čelu tega sistema Narodna banka SFRJ kot izdajateljska (emisijska) banka in banka bank, ki ji sledijo razne poslovne banke.

Če jemljemo ves ta sistem bank kot celoto, potem lahko proučujemo razmerje med bankami in podjetji zlasti v naslednjih dveh smereh:

- a) pri položnem in plačilnem poslovanju
- b) pri kreditnem poslovanju

Banke hranijo razpoložljiva denarna sredstva podjetij. Vsako podjetje ima pri svoji banki ne samo sredstva na žiro računu, temveč tudi različna izločena

sredstva. Katera banka je pristojna za plačilno poslovanje v državi in izven nje ter v kakšnem obsegu, pa rešujejo vsakokratni predpisi. Ker je preko plačilnega prometa v državi mogoč dober vpogled v poslovanje podjetja, se pri njem v naših razmerah že prične družbeni nadzor. Zato je obdelava listin o takšnem plačilnem prometu celo odvzeta poslovnim bankam in dodana Službi družbenega knjigovodstva.

Z druge strani zbirajo banke prosta denarna sredstva podjetij tudi na daljši rok, da bi jih mogle dajati kot kredite. Večinoma pa je mogoče odpirati kredite podjetjem le iz drugih družbenih sredstev. Zato so se banke v našem povojnem razdobju pri dajanju kreditov pojavljale kot nekakšen družbeni organ; skrbeti so morale ne samo za varnost naložbe, temveč tudi za kritje potreb po kreditih na tistih mestih, ki so imela z družbenega vidika prednost. Sele v zadnjem času se uveljavlja stališče, da poslovne banke niso več orodje družbeno-političnih skupnosti, temveč gospodarske organizacije, ki poslujejo po bančnih načelih in so tesno povezane preko organov upravljanja z gospodarstvom.

Kadar imamo pred očmi Službo družbenega knjigovodstva, je že na prvi pogled jasno, da nimamo več opravka s kakršnimkoli poslovnim razmerjem med banko in podjetji, čeprav se tudi ta delno ukvarja z bančnimi opravili. Služba družbenega knjigovodstva je organ družbeno-političnih skupnosti za razvid (evidenco), nadzor in analizo poslovanja podjetij. Kontrola poslovanja podjetij je tesno povezana s plačilnim prometom v državi, medtem ko inšpekcija poslovanja ni odvisna od njega ter poteka v samih podjetjih na podlagi tamkajšnjih knjigovodskih podatkov. Služba družbenega knjigovodstva se pa ne ukvarja samo z razvidom in nadzorom poslovanja podjetij, temveč tudi z njegovo analizo. Predmet analize so predvsem sklepni računi in obdobjni obračuni, ki jih morajo dostavljati podjetja. Naloga analize je ugotoviti vzroke raznih pojavov in prizadevanj v podjetjih, ugotoviti učinkovanje gospodarskih ukrepov, iskati in predlagati ustreznim družbenim organom ukrepe za odpravo nezaželenih pojavov itd.

Vprašanja za razpravo o točki 03

1. Zakaj mora biti vsako podjetje povezano s številnimi drugimi podjetji? Ali so kupci in prodajalci le druga podjetja?
2. Kakšni sporazumi med podjetji se lahko pojavijo v zvezi z njihovim nakupno-prodajnim, proizvodnim in finančnim sodelovanjem? V katerih primerih koristi podjetja niso istovetne s koristmi družbe?
3. Ali so banke podjetja ali organizacije, ki so po svojem položaju iznad podjetij? Ali je Služba družbenega knjigovodstva posebna banka?

04 nekaj gospodarskih vprašanj razvoja podjetja

040 vprašanja poslovnega predmeta

Vsako podjetje 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 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 podjetju izvoljeni organi delavskega samoupravljanja, tj. tedaj, ko podjetje prične s proizvodnjo in s poslovanjem. Upravljanje ni potrebno samo zaradi tega, da lahko podjetje nadaljuje s poslovanjem, temveč najprej zato, da sploh more začeti z njim. Tudi ustanovitev podjetja je naloga upravljanja, kajti že tedaj je treba priskrbeti potrebna sredstva, določiti poslovni predmet, razmestitev in velikost podjetja, njegove tehnološki postopek in proizvodno zmogljivost. Zato je potrebno dolgoročno predvidevanje in ustrezno sprejemanje sklepov. Ko so ti sklepi že sprejeti in uresničeni, je podjetju 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 podjetja 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; če ne drugače, z zamenjavo upravljalnih organov.

Nosilci zagonskega upravljanja praviloma niso delavci, kajti ko se podjetje ustanavlja, njegove delovne skupnosti še ni. Tedaj nastopajo razni tehnološki in gospodarski biroji, ki delajo po naročilu organov oblasti. Delovnim skupnostim, nasprotno, pripada šele tekoče upravljanje. Izjema je le tedaj, kadar se razširja ali preusmerja že obstoječe podjetje, 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 presojati 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 podjetji in njihovo omejevanje na posamezne proizvode ali celo njihove dele. Te težnje so predvsem značilne za predelovalno industrijo. Specializacija podjetij 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 podjetja v proizvodnjo kakovostnih proizvodov po čim nižjih cenah.

041 vprašanja razmestitve (lokacije) podjetja

Če govorimo o razmestitvi podjetja, mislimo na prostor v gospodarsko-geografskem ali tehnološko-topološkem smislu, na katerem podjetje 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 stalo novo podjetje ter katero zemljišče mu bo dodeljeno. Kasneje se vprašanja razmestitve pojavljajo bolj v zvezi s presojanjem, ali je razmestitev takega podjetja 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 proizvodnih podjetij moremo razdeliti na gospodarske in negospodarske. Med gospodarskimi so trg, vir surovin, vir energije, razpoložljivost delavcev in možnost prevoza. Med negospodarskimi 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 podjetja. Prav tako ni nujno, da bi moral odločevati le posamezen izmed naštetih.

Za vsemi gospodarskimi dejavniki razmestitve se pravzaprav skrivajo prevozni 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 podjetja.

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 konserviranja, 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 podjetjih, ki so v veliki meri odvisna od nje; večinoma pa so dandanes dane možnosti cenegega prenosa električne energije, zaradi česar ta dejavnik razmestitve že spet ni več toliko pomemben.

Razpoložljivost delavcev kot dejavnik razmestitve deluje v dveh različnih smereh. Mnoga naša podjetja 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 podjetja. Pomembne so tudi možnosti za vključitev lastnih prevoznih sredstev v javno omrežje, npr. z industrijskimi tiri, kajti tako odpade pretovarjanje.

V negospodarskih dejavnikih razmestitve se pa skrivajo prav različne koristi. Strateški razlogi npr. narekujejo, da določena proizvajalna podjetja niso razmeščena ob meji, temveč v notranjosti države, izven naselij in prometnih vozlišč. Zdravstveni razlogi npr. zahtevajo, da so odmaknjena od naselij tista podjetja, ki povzročajo večje količine škodljivih odpadnih plinov itd.

Do sedaj smo govorili o širši razmestitvi proizvajalnih podjetij. Na širšo razmestitev trgovskih in storitvenih podjetij pa v glavnem vpliva le obstoj trga. Trgovska podjetja na drobno so npr. navadno tudi v najmanjših mestih in naseljih. To velja zlasti za podjetja, ki se ukvarjajo z nakupom in prodajo predmetov dnevnega in obdobjnega povpraševanja. Posebna trgovska podjetja in velike blagovnice so, nasprotno, le v večjih mestih. Prav tako so trgovska podjetja na debelo navadno le v večjih mestih.

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

042 vprašanja velikosti podjetja

Vprašanja velikosti podjetja se pojavljajo tako ob njegovem ustanavljanju kot kasneje. V načelu naj bi imelo podjetje vedno čim ugodnejšo razsežnost. Prevelika podjetja 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 bila manjša. Nasprotno pa premala podjetja, 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 spreminjajo, je seveda tudi sodba o razsežnosti kakega podjetja povsem drugačna.

Pri proučevanju najprimernejše (optimalne) velikosti podjetja je treba zasledovati gibanje stroškov in prodajne cene na enoto proizvoda, kakor tudi gibanje celotnih stroškov in vsote prodajnih cen vseh proizvodov. Razmerja med stroški in cenami se spreminjajo z velikostjo podjetja in s stopnjo izrabe zmogljivosti, s katero je opredeljena velikost podjetja. Ni pa nujno, da bi bila gospodarsko najprimernejša velikost v danih razmerah istovetna s tehnološko najprimernejšo velikostjo podjetja.

Večja podjetja 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 podjetja ni odvisna le od organizacijskih in tehnoloških razmer. Meje v rasti so v podjetju pogosto dane z obsegom trga, ki ga lahko osvoji, tj. z obsegom povpraševanja po njegovih proizvodih. Podjetje 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 podjetjih povezano z znatnimi stroški in tudi z izgubljenimi investicijami. Ni zgolj slučaj, da nastajajo velika podjetja večinoma le na področjih, ki so gospodarsko in politično enovita in ustvarjajo enoten trg (npr. ZDA, SSSR).

Če vidimo prednosti večjih podjetij v možnostih za boljšo organizacijo dela in uporabo tehnološko popolnejših delovnih sredstev, pa z druge strani ravno v teh smereh najdemo njihove težave. Večja podjetja res lahko uporabljajo znanstvene dosežke na področju organizacije dela, uvajajo statistične metode za kontrolo kakovosti, programirajo proizvodnjo 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, ki pa ne bi smel spodbuditi procesa drobljenja, temveč bi, nasprotno, moral le krečiti poslovno sposobnost podjetja kot celote. Smotru in nalogam celotnega podjetja morajo biti vedno podrejeni smotri in naloge njegovih organizacijskih enot. Izvedba tega načela pa, seveda, mnogokrat ni lahka. Tudi mehanizacija in avtomatizacija v večjih podjetjih povzročata vprašanja; z njima so tesno povezani večji stalni stroški, ki pri manjši izrabi zmogljivosti prav hitro vplivajo na lastno ceno enote proizvoda.

Vprašanja za razpravo o točki 04

1. Kdo je nosilec zagonskega upravljanja in kdo tekočega upravljanja v podjetju? Ali se ta razlika pojavlja le pri podjetju v izgradnji ali tudi kasneje? Ali ima zagonsko upravljanje vpliv na tekoče upravljanje?

2. Kdaj naj podjetje spremeni svoj poslovni predmet? Kakšne možnosti ima za to?
3. Kaj utegne vplivati na to, da se z nadaljnjim razvojem podjetja spremeni prvotna sodba o primernosti ali neprimernosti njegove širše ali ožje razmestitve?
4. Kakšen pomen pripisujete razpoložljivosti delavcev kot dejavniku razmestitve podjetja? Ali kaže postavljati novo podjetje, ki zahteva veliko število nestrokovnih delavcev, v industrijskem središču?
5. Ali ima večje podjetje vedno prednosti pred manjšim? Ali je sodba o velikosti podjetja odvisna le od števila zaposlenih?
6. Zakaj se sodba o primerni ali neprimerni velikosti podjetja lahko sčasoma spreminja?

1. The first part of the document is a letter from the President of the United States to the Congress, dated January 1, 1861. It is a very important document, as it sets out the President's policy for the new year. The President states that he is pleased to see the Congress assembled, and that he is confident that the country is in a state of peace and prosperity. He also mentions the recent election of Abraham Lincoln as President, and expresses his confidence in the new administration. The letter is signed by James Buchanan, the outgoing President.

2. The second part of the document is a letter from the Secretary of the Treasury to the Congress, dated January 1, 1861. It is a very important document, as it sets out the Secretary's policy for the new year. The Secretary states that he is pleased to see the Congress assembled, and that he is confident that the country is in a state of peace and prosperity. He also mentions the recent election of Abraham Lincoln as President, and expresses his confidence in the new administration. The letter is signed by William P. Fessenden, the outgoing Secretary.

3. The third part of the document is a letter from the Secretary of the Navy to the Congress, dated January 1, 1861. It is a very important document, as it sets out the Secretary's policy for the new year. The Secretary states that he is pleased to see the Congress assembled, and that he is confident that the country is in a state of peace and prosperity. He also mentions the recent election of Abraham Lincoln as President, and expresses his confidence in the new administration. The letter is signed by Gideon Welles, the outgoing Secretary.

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, 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 namreč 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 podjetja. Toda delo se ne pojavlja samo po sebi, temveč je povezano s potroški delovne sile. Ni dela brez delovne sile, tj. brez fizičnih in umskih sposobnosti, ki jih ima posameznik kot delavec. Vsak poslovni proces zahteva kot svoj neogiben pogoj udeležbo delavcev. Vendar ni vsak delavec primeren za vsak poslovni proces in tudi pri njem v razmerah blagovno-denarnega gospodarstva ne prodaja samega sebe, temveč svojo delovno silo. Zato je bolje, če kot prvino poslovnega procesa označimo kar **delovno silo**.

Poslovni proces še ni mogoč, če razpolagamo samo z delovno silo. Praviloma so potrebni še **delovni predmeti**, na katere delujejo delavci s svojo delovno silo. Pri proizvodnji morejo delovni predmeti snovno vstopati v nastajajoči končni proizvod 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 proizvodnje dobimo določen proizvod. Ta proizvod se v naslednjem podjetju utegne pojaviti spet kot delovni predmet; lahko se pa tako pojavlja še v istem podjetju kot je bil proizveden. Zaradi tega ne bi bilo prav, če bi med delovnimi predmeti upoštevali le nabavljeni material in nabavljeno energijo. Kot delovni predmet v podjetju 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 trgovskem podjetju.

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 obravnavanimi prvinami poslovnega procesa. Med delovna sredstva ne vštevamo samo 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 v podjetju, npr. zemljišča ali zgradbe.

Sodobno podjetje ne bo moglo izvesti svojega poslovnega procesa praviloma niti tedaj, če ima na razpolago tako delovno silo kot delovne predmete in delovna sredstva. Poslovni proces vsakega podjetja 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 prvine 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 prvine 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 (zagonskimi stroški).

Prvine poslovnega procesa v podjetju 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 prvine 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; } *Kumulativno*
- 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 procesa in ne osnovna sredstva kot sestavni del bilančnega poslovnega stanja.

a) Vloga zemljišča kot delovnega sredstva je najprej v tem, da daje prostor, na katerem posluje podjetje; v tem smislu so vprašanja zemljišča hkrati vprašanja razmestitve podjetja. Zahteve, ki jim mora zemljišče zadostiti, so znatno večje pri kmetijskih in gozdarskih podjetjih kot pri drugih.

b) Z zgradbami ne poimenujemo samo obratnih 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.

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

ca) stroji, ki so energetske ali delovne; energetske stroje 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 zunanega ali notranjega prevoza;

cd) inventar, ki je obratni ali poslovni.

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

Čid) 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 določene količine 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

— $f(\text{proizvodje let.})$

b) fizično staranje.

— $f(T)$

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 smotrnejše zamenjati delovno sredstvo v celoti in ne samo njegov bistveni del, ki je že izrabljen.

1. 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.

2. 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, prepretevati, 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.

3. 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 nišo zastarela, so izgubila svojo koristnost, ker so gospodarsko zastarela. (ekonomska)

4. 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.

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

Možnost, da bi prišlo do delovnih sredstev brezplačno, pustimo, ker je prav redka, čeprav ni povsem izključena. Podjetje 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 isto podjetje pojavlja kot prodajalec in kot kupec. Ne glede na to, kdo je prodajalec, je pri nakupu delovnega sredstva potrebna dolgoročna naložba denarnih sredstev v višini njegove nabavne vrednosti.

V primeru, ko podjetje vzame delovno sredstvo v najem, je zadeva drugačna. Namesto dolgoročne naložbe denarnih sredstev v višini nabavne vrednosti delovnega sredstva je potrebno le plačilo najemnine za tisto razdobje, za katero je podjetje delovno sredstvo vzelo v najem in v katerem ga uporablja.

Za potek poslovnega procesa ni važno, ali sodeluje pri njem delovno sredstvo, ki ga je podjetje kupilo ali ga ima samo v najemu. Pač pa je to vprašanje odločilnega pomena s premoženjsko-pravnega stališča. Podjetje, ki je delovno sredstvo kupilo, je po premoženjskih razmerjih, ki vladajo v kapitalističnem svetu, njegov lastnik, ni pa njegov lastnik, če ga je vzelo 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 posameznega podjetja. Z nakupom delovnega sredstva potemtakem podjetje

ne postane njegov 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 podjetje z nakupom delovnega sredstva pravico do upravljanja z njim, takšne pravice ne pridobi do delovnega sredstva, ki ga je vzelo zgolj v najem; ta pravica je pridržana tistemu podjetju, ki ga je dalo v najem.

Jemanje delovnih sredstev v najem ima svoje meje. Moremo reči, da je podjetje večinoma navezano le na nakup delovnih sredstev, če se jih namerava posluževati pri poslovnem procesu. Pač pa more nekatera delovna sredstva kupiti skupno z drugimi podjetji. To pride v poštev zlasti tedaj, če podjetje samo ne bi moglo v celoti izrabiti zmogljivosti posameznega delovnega sredstva, njegova nabavna vrednost pa je visoka. Posameznemu podjetju 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 nanj. 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 podjetje samostojno pridobilo z nakupom.

Da bi podjetje vključilo 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 proizvode, ob prodaji in plačilu proizvodov 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:

1. a) kot zmanjševanje vrednosti delovnih sredstev, kjer nas zanimajo amortizacijski odpisi;
2. b) kot prenašanje te vrednosti na proizvode ali opravljene storitve, kjer nas zanima strošek amortizacije; in
3. 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 proizvode, 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 višina izgubljene uporabnosti niti višina izgubljene koristnosti 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:

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

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.

a) *analno*
Tako more podjetje obračunati amortizacijo pri prevoznih sredstvih (glede na število prevoženih kilometrov ali tonskih kilometrov), visokih pečeh (glede na tone proizvoda) itd. Denimo, da podjetje kupi kamion z nosilnostjo 3 tone ter predvideva, da bo z njim prevozilo 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 posameznem podjetju. 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.

43 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:

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

ali

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

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:

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

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 preostalo 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. podjetje 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:

$$\begin{aligned} \text{letni znesek amortizacije} &= \text{nabavna vrednost} \times \text{letna amortizacijska stopnja} \\ \text{ali} & \quad \frac{\text{nabavna vrednost} \times \text{letni amortizacijski odstotek}}{100} \end{aligned}$$

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 višina 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 proizvodov 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 števil (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 števil, 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 števil. Če ima npr. delovno sredstvo življenjsko dobo 10 let, je vsota vseh letnih števil 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 zmožljivosti niso zadostno izrabljene. Če bi v prvih letih obremenili tedanje proizvode 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 premala, ostvarjeni finančni izid podjetja pa prevelik, ker bo skrival tudi del neprikazane prenesene vrednosti. Ker namerava podjetje s povrnjenimi denarnimi sredstvi, ki so bila porabljena ob nakupu delovnega sredstva, šele v prihodnosti kupiti novo delovno sredstvo, bi morda bilo naj-

bolje 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; podjetje 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 podjetje le ne bo zbralo takšnih amortizacijskih sredstev, ki so potrebna za njegovo nadomestitev.

Ker višina amortizacije vpliva na ostvarjeni finančni izid, ki je navadno obdavčen, najdemo v vseh državah predpise o amortiziranju delovnih sredstev.

Po letu 1965 pa dohodek naših podjetij ni več obdavčen. Ravno zaradi tega je zdaj odpadla tudi družbena korist, ki je vodila k omejevanju amortizacije. Medtem ko so svoj čas bile za vsako skupino delovnih sredstev predpisane nespremenljive amortizacijske stopnje in medtem ko so v svetu navadno predpisane največje, so pri nas sedaj predpisane le najmanjše. Družbeni koristi je povsem zadoščeno, če je zagotovljena v predvidenem najdaljšem roku obnova teh sredstev, ki so navsezadnje družbeno premoženje. Povečanje stopenj amortizacije preko predpisanih najmanjših pa je povsem prepuščeno podjetjem 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.

Toda že prej, ko predpisi našim podjetjem na splošno še niso omogočali hitrejšega amortiziranja, jim je zahtevani skupinski obračun omogočal vsaj deloma večjo amortizacijo kot bi ustrezala posamičnemu obračunu. Skupinsko amortiziranje je namreč v tem, da podjetje 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 delovnih 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 podjetje 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 povezujemo pojem naložb s povečevanjem osnovnih sredstev. Če se z naložbami povečuje obseg celotnih osnovnih sredstev, 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 nadalnjem 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 podjetju 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.

Kot podlago za presojo različnih možnosti pri naložbah je najenostavneje uporabljati:

- a) vračilni rok naložbe;
- b) koeficient amortizacije in dobička iz delovnega sredstva na višino naložbe;
- c) koeficient povprečne letne amortizacije in dobička iz delovnega sredstva na višino naložbe;
- č) koeficient letne amortizacije in dobička iz delovnega sredstva na višino naložbe.

Vračilni rok naložbe dobimo takole:

nabavna vrednost delovnega sredstva

letna amortizacija in dobiček iz delovnega sredstva

Ce 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 drugem primeru presojam ^(DONOS) 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.

V tretjem primeru presojam ^(DONOS V ŽIVLJ. DOBI) uspešnost naložbe na podlagi obrazca:

povprečna letna amortizacija in dobiček v življenjski dobi delovnega sredstva

nabavna vrednost delovnega sredstva

Od drugega obrazca se sedANJI razlikuje po tem, da ne primerja z nabavno vrednostjo celotne amortizacije in dobička, ki izvirata iz danega delovnega sredstva v njegovi življenjski dobi, temveč samo njuno povprečno letno višino. Nato pravimo, da je uspešnejša tista naložba, pri kateri je dobljeni koeficient večji. Pomanjkljivost takšnega presojanja je povsem enaka pomanjkljivosti presojanja v drugem primeru. Pridružuje se ji pa še nova pomanjkljivost, in sicer, da ne upoštevamo števila let, v katerih bo naložba prinašala korist.

V četrtem primeru presojam uspešnost naložbe na podlagi obrazca:

letna amortizacija in dobiček iz delovnega sredstva

nabavna vrednost delovnega sredstva

Pri tem je kot letni znesek amortizacije in dobička navadno povzet kar tisti iz prvega leta, ker domnevamo, da se v naslednjih letih ne bo spreminjal. Nato spet pravimo, da je uspešnejša tista naložba, pri kateri je dobljeni koeficient večji. Toda k pomanjkljivostim presojanja, ki so navedene že v tretjem primeru, se sedaj pridruži še zanemarjena možnost, da je znesek letne amortizacije in dobička iz delovnega sredstva v naslednjih letih drugačen kot je v prvem letu.

Vidimo torej pomanjkljivosti vseh do sedaj navedenih obrazcev, ki se sicer najpogosteje uporabljajo. Vsem je skupno to, da ne upoštevajo časa, v katerem pride podjetje do amortizacije in dobička iz posameznega delovnega sredstva. 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. Tóda 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 znašata celotna amortizacija in dobiček, ki se pojavljata zaradi danega delovnega sredstva, 150.000 din, njihov 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 zavriniti.

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 podjetje uporablja delovno sredstvo le, če ga kupi? Na kakšne načine ga še lahko vključí v svoj poslovni proces? Kako vplivajo različni načini priskrbe delovnih sredstev na denarna sredstva podjetja?
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 podjetje uvedlo 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 podjetje koristno povečevati amortizacijske stopnje?
10. Kaj je skupinsko amortiziranje delovnih sredstev in kakšne posledice ima? Ali je bilo za podjetje 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 posameznem podjetju 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 podjetju 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 podjetja mnogokrat istovetijo 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 istem podjetju 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 posplošiti 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 možnost 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 posameznega podjetja 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.

Tvarina novega proizvoda je brez dvoma tehnološko spremenjena tvarina 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 stvarino 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 stvarino. Isto velja za tehnološko porabljeno energijo.

Material pa je lahko porabljen tudi izven samega tehnološkega procesa; v tem primeru s svojo stvarino 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 zavrtilo 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.

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. Ostanjejo le delovni predmeti, ki jih je podjetje pridobilo 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 podjetja 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 podjetjih zelo pogosta. Njeno bistvo je razvidno iz naslednjega primera:

$$\begin{array}{rcl} \text{zaloga 20 kosov po 100 din} & = & 2.000 \text{ din} \\ + \text{nakup 10 kosov po 150 din} & = & 1.500 \text{ din} \\ \hline = \text{zaloga 30 kosov} & & 3.500 \text{ din} : 30 = 116,66 \text{ din} \\ \\ - \text{poraba 10 kosov po 116,66 din} & = & 1.166,66 \text{ din} \\ \hline = \text{zaloga 20 kosov po 116,66 din} & = & 2.333,34 \text{ din} \end{array}$$

V primeru, ko podjetje 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 podjetjih zelo pogosta. Njeno bistvo je razvidno iz naslednjega primera, ki izhaja iz prejšnjega:

$$\begin{array}{rcl} \text{zaloga 20 kosov po 100 din} & = & 2.000 \text{ din} \\ + \text{nakup 10 kosov po 100 din} & = & 1.000 \text{ din, odmik 500 din} \\ \hline = \text{zaloga 30 kosov po 100 din} & = & 3.000 \text{ din, odmik 500 din} \\ - \text{poraba 10 kosov po 100 din} & = & 1.000 \text{ din, odmik 166,66 din} \\ \hline = \text{zaloga 20 kosov po 100 din} & = & 2.000 \text{ din, odmik 333,34 din} \end{array}$$

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 stvari, ki sestavljajo zalogo, gibljejo po določenem zaporedju, in sicer tako, da so tiste, ki so prej prejete, tudi prej porabljene. 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). 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 podjetja 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). 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 podjetja uporabljati. Pri nas npr. do nedavnega zadnja metoda ni bila dopustna, čeprav je z vidika obratnih sredstev najbolj zanimiva, saj tudi ob rasti nabavnih cen omogoča podjetju količinsko nespremenjeno zalogo brez povečevanja poslovnega sklada ali bančnih kreditov.

123 zaloga možnostnih delovnih predmetov

Če bi podjetje dobilo delovne predmete vedno tisti hip kot jih potrebuje za poslovni proces, bi se odpovedalo zalogam. S tem bi tudi zmanjšalo 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 imelo podjetje 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 podjetje čakati, da pride do nove količine, tem večja mora biti ustrezna zaloga. Če npr. podjetje dnevno potrebuje 50 količinskih enot določenega materiala in traja 10 dni od naročila do prejema novih količin, bi pač moralo imeti v zalogi 500 količinskih enot, ko bi material znova naročilo. 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 podjetje v predvidenem roku še ne bi dobilo naročenih količin? In kakšna naj bo naročena količina? Če podjetje naroči novih 500 količinskih enot, bodo spet zadoščale za 10 dni, medtem ko bi naročilo 250 količinskih enot zadoščalo samo za 5 dni. Če podjetje 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 podjetje naroči večkrat, lahko vsakokrat naroči manjše količine; zaradi tega je njegova povprečna zaloga manjša, toda z vsakim naročilom so prav tako povezani 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 podjetje raje odločilo 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, podjetje 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 prvino poslovnega procesa, ki ni istovetna niti z delovnimi sredstvi, niti z delovnimi predmeti in niti z delovno silo, moremo uvrstiti npr. prevozne storitve, pošne, telefonske in brzojavne storitve ali storitve v zvezi z denarnim in plačilnim prometom. Podobno velja za razna popravila delovnih sredstev, čeprav se pri njih onespособljena delovna sredstva spreminjajo v delovne predmete, ponovno usposobljeno

delovno sredstvo pa je pravzaprav proizvedena stvar, in ne samo opravljena storitev. O storitvah govorimo tudi, če drugo podjetje namesto lastnega opravi kako potrebno tehnološko stopnjo na delovnih predmetih.

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

a) kupljene storitve in

b) lastne storitve.

patent; licence

Med lastnimi storitvami moremo obravnavati tudi npr. učinke dejavnosti v nabavnem, tehničnem, prodajnem ali kakem drugem oddelku, če jih povežemo s končnimi proizvodi danega podjetja. Takšen vidik storitev pride zlasti do veljave pri obračunu po organizacijskih enotah v okviru podjetja.

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

Marsikatero podjetje ima ustrezna delovna sredstva, delovne predmete in tudi delovno silo, vendar ne more pričeti 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 podjetje poslužuje.

Končno sodijo med storitve tudi tiste, ki se skrivajo za tako imenovanimi zagonskimi naložbami (zagonskimi stroški), brez katerih novo podjetje sploh ne bi moglo začeti poslovnega procesa. Mednje spadajo splošni stroški podjetja 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 poslovnega procesa v podjetju, kratkoročen značaj, nekatere pa dolgoročen značaj.

131 potroški storitev in njihovo ovrednotenje

Ker storitve nimajo materialne oblike, bi utegnili meniti, da so porabljene istočasno kot so proizvedene. Takšna ugotovitev pa le ne bi bila povsem primerna, ker se moramo vedno vprašati pri katerem poslovnem procesu nastopajo kot njegova prvina 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 podjetje more pridobiti tudi z najemom. Isto velja sedaj za dolgoročne storitve. Podjetje 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 podjetje odkupi patent ali licenco. Pri odkupu patenta podjetje z enkratnim izplačilom pridobi pravico do avtorjeve lastnine na določeni iznajdbi zaradi njene večletne uporabe. Pri odkupu licence pa podjetje z enkratnim izplačilom pridobi pravico do večletne uporabe s patentom zaščitene iznajdbe. Odkupljene patente in licence je seveda treba amortizirati. Isto velja za zagonske naložbe. To pa pomeni, da se le pri odkupljenih patentih, licencah in drugih pravicah ter pri zagonskih naložbah pojavlja razlika med njihovo nabavno vrednostjo in stroškom amortizacije; pri tem le zadnji kolikortoliko nakazuje potrošek storitve v posameznem obračunskem razdobju.

Naša podjetja amortizirajo patente, licence in druge pravice časovno ali funkcionalno. Podjetje se poslužuje časovnega amortiziranja, če si je pridobilo kakšno pravico za določeno število let ne glede na število proizvodov, pri katerih jo bo uporabljalo, ali če je upravičena domneva, da jo bo mogoče uporabljati le določeno število let. Nasprotno se podjetje poslužuje funkcionalnega amortiziranja, če si je pridobilo kakšno pravico le za proizvodnjo določenega števila proizvodov ne glede na časovno razdobje, v katerem jih bo proizvedlo, 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 prva poslovni proces 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 vezemo 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 premagovanje 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 smoter; 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 smotrov; ni torej vsako delo že delo v gospodarskem smislu. Vendar nas v nadaljnjem zanima le tisto delo, ki je podrejeno kakim gospodarskim smotrom, ali še podrobneje, ki je v zvezi z doseganjem gospodarskega smotra podjetja.

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.

Učinke fizičnega dela navadno vidimo kot predelavo, obdelavo, dodelavo ali prevoz. Pri globljem opazovanju teh učinkov pa ugotovimo, da je vsako fizično delo povezano s premeščanjem stvari. Pri prevozu prihaja do izraza to premeščanje kot sprememba nahajališča stvari, pri obdelavi, predelavi in dodelavi pa kot sprememba nahajališča njenih 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 podjetjih 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 podjetjih 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 podjetju 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 predtem 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 dobre 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 smoter 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 smoter ob isti intenzivnosti dela v krajšem času.

Porabo delovne sile moremo zato le delno primerjati z obsegom proizvodnje, zaradi katere je do nje prišlo. Prav tako je z obsegom proizvodnje kolikor-toliko sorazmerna le tista poraba, do katere je prišlo neposredno pri tehnološkem procesu. Z druge strani pa tudi poraba delovne sile pri tehnološkem procesu v največji meri pogojuje kakovost proizvodov.

142 osebni dohodki in ovrednotenje porabljene delovne sile

Kadar govorimo o potroških delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev 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 podjetij, 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 podjetje že ostvarilo 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 podjetja. Namesto same porabljene delovne sile moramo upoštevati opravljeno delo in iskati čimveč možnosti za uresničitev poznane načela, po katerem naj vsakdo prejema po svojem delu. V okviru posameznega podjetja 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 smejo podjetja samostojno deliti dohodek, čeprav se v njem 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 priznano.

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 učinek delavca;
- c) uspeh organizacijske enote, v kateri delavec dela;
- č) uspeh podjetja 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 prejemajo delavci, sledijo opravljenemu delu, moramo upoštevati dvoje:

- 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 pridobe tudi ustrezne delovne sposobnosti.

V vsakem podjetju 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 razpone 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 človeka, 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 — teoretičen 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. <u>Zahteve glede napora pri delu</u>	230	23 %
1. Umski napor	60	
2. Napor čutil	40	
3. Fizični napor	100	
4. Napor pri odnošajih z drugimi	30	
D. <u>Zahteve glede pogojev dela</u>	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 posameznega podjetja mogoče enako ocenjevati dela na vodilnih in na izvajalnih delovnih mestih. Kakorkoli si že podjetje samostojno izbere metodo razčlenjevalnega ocenjevanja dela, pa mora imeti jasne predstave o tem, kakšne posledice utegne imeti različno tehtanje posameznih zahtev. Podjetje, ki bo dalo poudarek na strokovnost in odgovornost na delovnih mestih, bo nedvomno povečalo zanimanje delavcev za strokovno izpopolnjevanje. Podjetje, ki bo dalo poudarek pogojem dela, ne bo uspelo v isti smeri, prav tako pa pri njem verjetno ne bo posebnega zanimanja za izboljšanje pogojev dela.

Razčlenjevalno ocenjevanje dela 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 podjetju 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 podjetja.

144 delovni čas in delovni učinek 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. Upoštevanje 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 učinek, 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 učinka 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 smotro 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 učinku posameznega delavca lahko upošteva:

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

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

Akordna postavka je vnaprej 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 rasejo, 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.

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 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. Pri obračunavanju osebnih dohodkov je pomembnejša količinska delovna norma. Z njo označujemo količino proizvodov, ki jo proizvede 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 višina njegovih osebnih dohodkov povsem enaka 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 bolj prikazan v skupni višini, 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. 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 pre-

delavi 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 podjetja kot celote z osebnimi dohodki delavcev. S tem, ko upoštevamo delovni čas in delovni učinek posameznih delavcev, le popravljamo izhodiščna razmerja med osebnimi dohodki. Ne urejamo pa še dokončne višine 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 podjetje. 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, upoštevaje 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 prodanih 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. Osebnih dohodki, ki pripadajo delovni skupnosti posamezne organizacijske enote, so torej odvisni od proizvodnje, ki je zapustila 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 proizvoda, v drugem primeru pa z obračunom osebnih dohodkov na podlagi zmanjšanja stroškov ali celo na podlagi delitve dohodka 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 celotnega podjetja.

Obračun osebnih dohodkov po enoti proizvoda je mogoče primerjati z obračunom na podlagi akordov. Njegovo bistvo je v tem, da je v vsaki organizacijski enoti postavljen znesek osebnih dohodkov na enoto proizvoda, pri čemer so vsi tamkajšnji proizvodi ali storitve izražene z enakovrednostnimi (ekvivalentnimi) števili v pogojnih enotah proizvoda. Z enoto proizvoda pa nujno ne označujemo količinske enote dejanskega proizvoda; enota proizvoda je lahko tudi norma ura. Če torej delovna skupnost posamezne organizacijske enote v danem obračunskem razdobju več proizvede, 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 protivrednost 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 dohodke $5500 \text{ kosov} \times 20 \text{ din} = 110.000 \text{ din}$.

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

Obračunavanje osebnih dohodkov po enoti proizvoda ugodno vpliva na boljšo izrabo zmogljivosti delovnih sredstev in s tem na povečanje proizvodnje in zmanjšanje stalnih stroškov na enoto proizvoda. 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 podjetja; svoje proizvode predaja bodisi drugim enotam bodisi skladišču podjetja ali pa jih neposredno prodaja na trgu. V vsakem primeru se srečujemo s cenami, po katerih so takšni enoti obračunani dokončani proizvodi. Različne možnosti razvrstimo v dve skupini;

- a) cene pri obračunu so zasnovane na načrtovanih stroških;
- b) cene pri obračunu so višje kot načrtovani stroški.

V prvem primeru je vsa proizvodnja, ki je z vidika posamezne organizacijske enote dokončana, obračunana po načrtovanih stroških. Če so stroški, nastali pri tej proizvodnji, manjši kot načrtovani, je vso razliko mogoče preliti v osebne dohodke tamkajšnje delovne skupnosti. Če pa so stroški, nastali pri tej proizvodnji, 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.

V drugem primeru se srečujemo že z ugotavljanjem dohodka, in ne samo osebnih dohodkov po organizacijskih enotah. Ali z drugimi besedami, po enotah ugotavljamo tudi dobiček. Toda proizvodi, ki zapuščajo posamezno organizacijsko enoto, še niso nujno prodani z vidika podjetja kot celote; morda so šele v nedokončani proizvodnji naslednje enote ali pa vsaj v zalogi proizvodov. Zato ostajata dve možnosti: dohodek posamezne enote vstopa v nespremenjenem znesku v dohodek celotnega podjetja ali pa ga popravimo glede na ostvarjeni dohodek celotnega podjetja in gibanje vračunanih delov dohodka v nedokončani proizvodnji in zalogi proizvodov. K temu vprašanju se bomo povrnil kasneje. Tokrat naj zadošča ugotovitev, da se v takšnem primeru že srečujemo z vplivom uspeha celotnega podjetja na osebne dohodke delavcev.

146 uspeh podjetja kot podlaga za obračun osebnih dohodkov delavca

Iz dosedanjih izvajanj že sledi, da načrtovani uspeh podjetja 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 podjetje istočasno dosega dohodek. Če sedaj pri obračunavanju osebnih dohodkov upoštevamo ponovno uspeh podjetja, mislimo na možnosti, ki jih odpira ostvarjeni dohodek podjetja 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 zalogi 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.

Podjetje utegne iz različnih razlogov doseči večji dohodek kot ga je predvidelo. Če se prihranki na delovnih sredstvih in delovnih predmetih izražajo že v uspehu organizacijskih enot, se brez dvoma pri uspehu podjetja 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 prejemajo 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 razpone 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, in kako, če so obračunani po višjih cenah?

7. Kako vpliva uspeh celotnega podjetja na osebne dohodke posameznega delavca? Ali uspeh celotnega podjetja 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?

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 podjetje kupi material in ga plača, ima izdatke, toda ne stroškov; stroški se pojavijo šele tedaj, ko material porabi. Prav tako podjetje 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, 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 namreč izhaja iz vodilne misli, da delavci v razmerah, ko obstajata družbena lastnina proizvodjalnih sredstev in delavsko samoupravljanje, za svoje delo ne prejema več vnaprej določene plače, temveč osebne dohodke, ki so sestavni del dohodka podjetja. Pri delitvi celotnega dohodka so osebni dohodki odvisni od dohodka; šele po dohodku je mogoče ugotoviti končni znesek osebnih dohodkov. Zaradi tega bi utegnil kdo misliti, da osebni dohodki sploh niso več stroški, temveč samo udeležba delavcev v ostvarjenem dohodku. Takšno mnenje pa ne bi upoštevalo dejstva, da je vodilna misel dohodkovnega sistema pri izvajanju le navadno nekoliko spremenjena, kakor tudi, da je povsem idejne vidike v podjetjih nujno potrebno dopolnjevati s poslovno tehničnimi in poslovno političnimi vidiki.

Glavni odmik od izhodiščne vodilne misli dohodkovnega sistema najdemo v dejstvu, da morejo delavci prejemati osebne dohodke za opravljeno delo ne glede na to, ali so proizvedli, ki vsebujejo to delo, že dokončani in ali so že prodani. Del osebnih dohodkov se torej pri proizvodjalnih podjetjih utegne nanašati na nedokončano proizvodnjo in na zalogo proizvodov. V takšnih primerih podjetje še ni doseglo 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 podjetje ostvarilo 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 podjetja. 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 podjetja. 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 ukinili izplačevanje osebnih dohodkov za opravljeno delo, ki je vsebovano v nedokončani proizvodnji in zalogi proizvodov, bi le navidezno odpravili potrebo po upoštevanju osebnih dohodkov pri obračunu stroškov po stroškovnih nosilcih. Še vedno bi namreč ostali poslovno politični vidiki, ki zahtevajo obračune stroškov z vključenimi osebnimi dohodki. Z druge strani bi se pri doslednem izvajanju vodilne misli dohodkovnega sistema pojavljale še nove težave. Če bi delavci 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 podjetje kljub temu delavcem obračunalo, vendar bi jih hkrati pokrilo v obsegu, ki ga dovoljuje takratni dohodek, težave v celoti ne bi izginile. Povečevanje zalog bi vedno povzročalo v tistem razdobju manjše osebne dohodke, ker bi moralo z ostvarjenim dohodkom pokriti tudi izplačane 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 razglabljanju smo upoštevali le zamisel, po kateri bi bili osebni dohodki v vsakem razdobju obračunani po opravljenem delu posameznega delavca, pokriti pa bi bili z dohodkom iz istega obračunskega razdobja. Že v samem začetku moramo namreč zavreči idejo, da bi lahko posamezen delavec prejel osebne dohodke šele tedaj, ko bi bilo njegovo delo neposredno vsebovano v prodanih proizvodih. Na vprašanje, kateri delavci so delali na proizvodih, ki so bili v posameznem obračunskem razdobju prodani in katerim potemtakem tedaj pripadajo osebni dohodki, kratko in malo zaradi tehničnih težav ne bi našli odgovora. A tudi v primeru, ko bi bil tak izračun mogoč, ne bi bil primeren; ustvarjal bi namreč velika nesorazmerja med osebnimi dohodki za enaka dela, saj bi bili osebni dohodki posameznega delavca neposredno odvisni od trenutka, v katerem je bil njegov proizvod prodan.

Toda pustimo razglabljanja o tem, kako bi proizvodjalno podjetje utegnilo razvijati »čisti« dohodkovni sistem. Preidimo raje na vprašanje, ali mu pri postavljanju poslovne politike zadošča, da pozna dohodek, ki ga vsebuje posamezen proizvod.

Poslovna politika podjetja zahteva skrbno bedenje nad pravilnostjo prodajnih cen; podjetje mora v okviru, ki ga postavljajo predpisi, samostojno postavljati in spreminjati prodajne cene, ne jih pa jemati takšne, kakršne so. Če hoče postavljati prodajne cene svojim proizvodom, mora dobro poznati stroške, ki odpadejo nanje. Med njimi se nujno pojavljajo tudi osebni dohodki. Večji dohodek, ki ga zajema prodajna cena posameznega proizvoda, še ni boljši finančni izid kot manjši dohodek, ki ga zajema prodajna cena kakega drugega proizvoda, saj ne smemo zanemariti vprašanja, koliko dela je bilo vloženega v vsak proizvod in kakšne osebne dohodke zato pričakujejo delavci. 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 spet 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 uporabna. Predvsem je že od samega začetka jasno, da bi v takšnem primeru moral uporabljati koeficient dohodka na neposredno delovno uro, ki je vsebovana v proizvodu, ali pa na proizvode preračunavati tudi posredni delovni čas. Kakršnakoli bi že bila rešitev, ne bi mogli pričakovati, da bi pri vseh proizvodih 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 s proizvodnjo?

Privrženost takšni »čistoči« dohodkovnega sistema samo otežkoča utemeljene rešitve. Zato pač ni drugega izhoda kot da tudi osebnim dohodkom 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. Osebni dohodki glede na delovno mesto in posebnosti samega delavca so npr. že med proizvodnjo ponovno ovrednoteni, tokrat po opravljenem delovnem času in doseženem učinku, nato so ob dokončanju proizvodnje v posamezni organizacijski enoti ponovno ovrednoteni po uspehu te enote, končno pa so ob prodaji proizvodov ponovno ovrednoteni še po uspehu celotnega podjetja. 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 (vkalkuliranih) 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 podjetja. Ker je poslovni proces vedno usmerjen k doseganju kakega poslovnega učinka, sledi iz te opredelitve tudi:

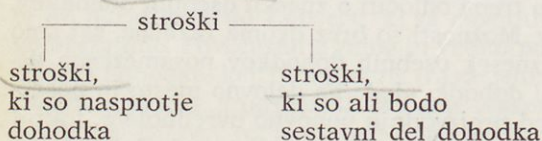
- a) da morajo biti stroški povezani z doseganjem tega poslovnega učinka;
- b) da stroški ne smejo presegati utemeljene višine med prizadevanjem za poslovnim učinkom.

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 podjetje zaračunava. Drugo pomeni, da ne moremo govoriti o stroških, če ti presegajo utemeljeni znesek. Potemtakem ne moremo govoriti o strošku, če podjetje 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 podjetje obračunava amortizacijo od kakih naprav, ki jih nihče ne uporablja več; smiselno bi bila takšna amortizacija le izredni dohodek, pod vplivom predpisov pa so rešitve v podjetjih drugačne.

Iz postavljene splošne opredelitve stroškov je vidno, da vključuje med drugim cenovne izraze porabljenih storitev. Če storitve pojmujeemo v širšem

smislu, moramo mednje všteti tudi storitve najrazličnejših državnih in drugih organov, katerih cene so posameznemu podjetju določene povprečno, glede na njegovo prodajo ali podobno. V tem širšem smislu se torej kot stroški storitev pojavljajo tudi davki in prispevki skupnosti, s katerimi mora podjetje računati že med samo proizvodnjo in prodajo ne glede na ostvarjeni finančni izid. Če pa pojmujeemo 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 podjetje računati že med proizvodnjo in prodajo stvari 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 podjetje brezplačno delovna sredstva, jih mora ravno tako amortizirati, kot če bi jih kupilo. 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.

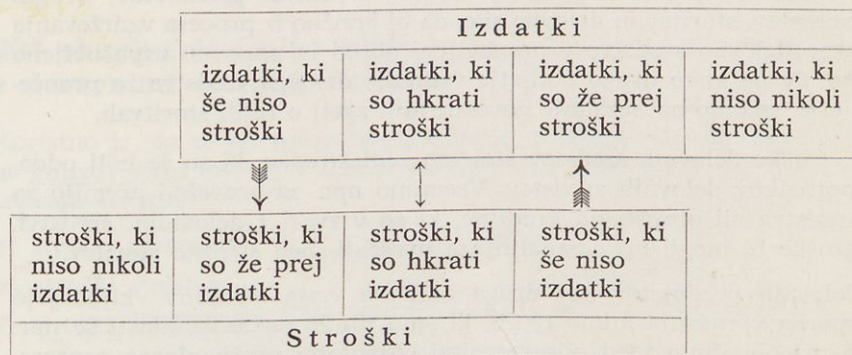
Ko podjetje obračuna prispevke ali članarine, se že pojavi strošek, vendar hkrati z njim še ne plačilo. Zapadlost obveznosti šele sledi in z njo seveda tudi izdatek.

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

Največkrat pa ima podjetje 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. Podjetje je morda kupilo kako zemljišče in ga uporablja, vendar se ne amortizira in torej ne povzroča stroškov. Ali podjetje kupi vrednostne papirje, ki jih kasneje proda; pri tem že spet ne pride do stroška.

Razmerje med stroški in izdatki lahko nazorno prikažemo takole:



203 načelne ali naravne vrste stroškov

Iz splošne opredelitve stroškov sledijo te naravne vrste stroškov:

- a) stroški delovnih sredstev;
- b) stroški delovnih predmetov;
- c) stroški delovne sile;
- č) stroški storitev;
- d) stroški dajatev skupnosti.

To je pa povsem načelna razvrstitev stroškov, ki ni najprikladnejša. Zamejmarja namreč dvojje, in sicer:

- a) nekatere stroške je mogoče uvrščati v več nakazanih naravnih vrst;
- b) nekateri stroški nastajajo zaradi notranjih obračunov v okviru podjetja 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 proučevanega podjetja, so večinoma uvrščena med njegova osnovna sredstva, deloma pa tudi med njegova 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 podjetja, govorimo o amortizaciji. 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 vrednost drobnega inventarja enako označujemo kot preneseno vrednost materiala. Delovna sredstva, ki jih je proučevano podjetje vzelo 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 tistega podjetja, ki je dalo proučevanemu podjetju 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 kako drugo podjetje vzdržuje delovna sredstva za proučevano podjetje, 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 nadaljnjega 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 proizvodu (tj. predmetu ali storitvi). Ta stopenjski proizvod 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 podjetju nastanejo prvič, bi pri sicer nespremenjenih okoliščinah celotni stroški v podjetju rasli s povečanim številom stopenjskih obračunov.

Stroški delovne sile kot naslednja naravna vrsta stroškov prav tako povzročajo nekaj pomislekov. V glavnem z njimi razumemo враčunane osebne dohodke. Toda, ali nimajo takšnega značaja tudi npr. nagrade vajencev ali 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 pri podjetju 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 podjetje ni pridobilo 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 podjetju. 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 knjigovodske 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.

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. Za tiste zakonske obveznosti, ki se tičejo skladov, pa je povsem razumljivo, da jih ne moremo obravnavati med stroški.

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) in e), 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 ali nagradami vajencem).
- 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.

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 smotno 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 podjetjih 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 danega podjetja. Porabljene količine so obračunane po drsečih nabavnih cenah, po stalnih nabavnih cenah z upoštevanjem odmikom, po zaporednih ali povratnih nabavnih cenah ali kako drugače. Na višino stroškov pa vpliva tudi količina odpadkov; ker utegne podjetje 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 energetske 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 kako drugo podjetje. Če pa je energija, ki jo podjetje 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 več ovir, da podjetje ne bi takoj po oddaji drobnega inventarja v uporabo odpisalo kar njegovo celotno nabavno vrednost. Vendar je znesek teh stroškov bolj enakomeren, če se podjetje 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 podjetja največkrat odpišejo 50 % nabavne vrednosti drobnega inventarja takrat, ko ga dajejo v uporabo, ostalih 50 % pa takrat, ko ni več uporabljiv.

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 podjetju;
- 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 prejema delavci posebna povračila;
- i) stroške storitev, ki jih opravljajo delavci, a zanje ne prejema osebnih dohodkov.

Kot primer stroškov pod a) lahko navedemo beljenje, sukanje, barvanje ali druge stopnje zlahktenja tkanin, ki jih za proučevano podjetje opravi kako drugo. Če bi, nasprotno, ta dela opravilo dano podjetje samo, 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 proučevanega podjetja. 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 podjetja 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.

Končno z zadnjo vrsto storitev (pod i) zajemamo npr. nagrade za delo vajencev.

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 podjetje omejeno samo s predpisanimi najmanjšimi stopnjami. Vendar takšna omejitev ne velja za vsako leto posebej. Če npr. podjetje 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 podjetja, ne pa tudi od tistih delovnih sredstev,

ki so kot droben inventar sestavni del obratnih sredstev podjetja. 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 podjetja, kakor tudi, da je obračunana od nekaterih osnovnih sredstev, ki jih ne moremo obravnavati kot prvine takratnega poslovnega procesa v podjetju.

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 podjetja ne upoštevajo te gospodarsko jasne rešitve.

Z druge strani amortizacija ni obračunana od vseh osnovnih sredstev, ki se uporabljajo. Mislim 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 odpišuje 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 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 podjetjih, ki imajo neenakomerno dejavnost v teku leta, npr. pri gostinskih, obrtnih in komunalnih podjetjih; ta podjetja 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;

c) pri tistih poslovnih enotah podjetij, ki del leta svojih zmogljivosti sploh ne izrabljajo ali jih izrabljajo v bistveno zmanjšani meri, npr. pri določenih delih gostinskih podjetij, počitniških domovih, naravnih zdraviliščih itd.; občinska skupščina more v takšnih primerih skleniti, da se amortizacija obračunava le za čas, v katerem poslovne enote delujejo.

č) pri posebni opremi za izvajanje velikih gradbenih del ali gradbenih del v tujini, če se ne uporablja; republiški sekretariat za finance more v takšnih primerih skleniti, da se začasno odloži obračunavanje amortizacije.

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 pogodbenne obveznosti iz dohodka (vračunani medletni)

S pogodbenimi obveznostmi iz dohodka mora podjetje računati ne glede na to, kdaj ostvari dohodek in ali ga sploh ostvari. Zato so sestavni del stroškov. Z dohodkom posameznega razdobja jih podjetje ne pokriva nujno v istem znesku kot se tedaj pojavi; kolikšen del vračunanih pogodbenih obveznosti

je treba pokriti z dohodkom posameznega razdobja, je odvisno od tega, kako so ovrednotene zaloge proizvodov kakor tudi nedokončana proizvodnja.

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 pogodbene obveznosti iz dohodka.

Ti stroški nastajajo ne glede na to, kdaj same obveznosti poravnamo, tj. kdaj imamo izdatke, a tudi ne glede na to, kdaj jih pokrijemo z ostvarjenim dohodkom.

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) dodatni prispevek za socialno zavarovanje;
- č) prispevek za Bosansko Krajino;
- d) druge zakonske obveznosti.

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

- e) prometni davek.

Najpomembnejši sestavni del obračunanih zakonskih obveznosti iz dohodka so do nedavnega bile obresti od poslovnega sklada. Podjetje jih je obračunavalo od zneska poslovnega sklada po predpisanih stopnjah, pri čemer je spremembe poslovnega sklada upoštevalo s prvim dnem naslednjega meseca. Sedaj je obresti od poslovnega sklada zamenjalo obvezno posojilo za razvoj nerazvitih področij. Podjetje mora torej oblikovati poslovni sklad vsaj v takem

znesku, da lahko daje iz njegovih sredstev obvezno posojilo. Dano posojilo pa seveda ni strošek. Prav tako ne more škodeti kot strošek obvezno oblikovanje poslovnega sklada in še manj drugo oblikovanje poslovnega sklada pri razdelitvi dobička. Kar je odvisno od finančnega izida, že v načelu ne more biti strošek. Tudi dividenda, ki jo v zahodnem svetu prejema delničarji, npr. ni strošek, temveč udeležba pri dobičku. S tem pa seveda še ni rečeno, da je pri predračunih ni treba upoštevati v okviru potrebnega dobička.

Dodatni prispevek za socialno zavarovanje (pod c) morajo obračunati le tista podjetja, ki imajo večje število bolnih ali nezadostne zdravstvene in tehnične ukrepe glede varstva pri delu. Zato je takšen prispevek obveznost samega podjetja, in ne sestavni del osebnih dohodkov, ki pripadajo delavcem. Sicer je pa prav tako obračunan od kosmatih osebnih dohodkov in nagrad vajencem.

Prispevek za Bosansko Krajino (pod č) je za enkrat obračunan od kosmatih osebnih dohodkov, vendar je obveznost samega podjetja, in ne sestavni del osebnih dohodkov, ki pripadajo delavcem. Prispevek je začasnega značaja in bo v najkrajšem času povsem odpadel.

Prometni davek (pod e) 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 odtegnjena obveznost podjetja. Na podlagi predpisov ga mora podjetje pri prodaji na drobno prišteti k siceršnji prodajni ceni, vendar ne vstopa niti med prihodke podjetja 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 proizvajalna podjetja vedno imeti na razpolago denarna sredstva iz obratnih sredstev, da jih plačajo, saj se praviloma nekaj časa zadržujejo v nedokončani proizvodnji in nato v zalogi proizvodov. Nasprotno imajo osebni dohodki iz presežka vedno kritje v ostvarjenem dohodku.

Sicer pa pri vračunanih osebnih dohodkih razlikujemo:

- a) osebne dohodke iz delovnega razmerja;
- b) osebne dohodke iz dopolnilnega dela;
- c) osebne dohodke iz zasebno pravnih razmerij.

Razlika med njimi je v tem, kdo dela in kaj dela; v marsičem je odvisna ravno od predpisov. Najpomembnejša je seveda prva vrsta osebnih dohodkov. Vendar se vsi osebni dohodki iz delovnega razmerja ne sklicujejo na opravljeno delo, čeprav imajo v njem navsezadnje svoj izvor. Razlikovati namreč moramo:

aa) osebne dohodke za opravljeno delo z dodatki;

ab) nadomestila osebnih dohodkov.

Osební 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 tromesečnem 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 podjetje 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 podjetja 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 podjetja 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.

Prav tako je razumljivo, da 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 podjetje odtegne in jih odvede tja, kamor po predpisih sodijo. Delavci potemtakem prejmejo na roke le čiste osebne dohodke.

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 podjetju, 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, razsipa, 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 štejemo 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? Zakaj so obresti od poslovnega sklada svoječasnno štele kot vračunani strošek, dividende, ki jih v zahodnem svetu prejemajo delničarji, pa ne? Kdaj je prometni davek strošek za podjetje 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 podjetje? 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 nabave v ožjem smislu;
- č) procesa proizvodnje;
- d) procesa razpečave;
- 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 podjetja. Ker je z njimi povezan nastanek stroškov, govorimo o mestih, kjer jih podjetje 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 nabave;
- č) stroških proizvodnje;
- d) stroških prodaje; *razpečave*
- e) stroških financiranja;
- f) stroških uprave.

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 zahteva drugačne praktične rešitve.

Če podjetje 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 podjetje kako osnovno sredstvo izdela v lastni režiji, vse stroške v tej zvezi osvetljujemo kot stroške proizvodnje prihodnjega osnovnega sredstva. Kaj so potemtaka 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 podjetju, ki še ni pričelo z rednim poslovnim procesom, zajeti med tako imenovanimi zagonskimi naložbami (zagonskimi stroški) v okviru osnovnih sredstev. V vseh drugih primerih bremenijo proizvodnjo in so v praksi navadno zajeti kar skupno s stroški uprave.

Stroški kadrovske dejavnosti spet sproti bremenijo proizvodnjo in se v praksi obravnavajo skupaj s stroški uprave.

Del stroškov nabave 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 proizvodnje. Splošni stroški nabave, nasprotno, po uveljavljeni praksi bremenijo proizvodnjo v istem obračunskem razdobju kot se pojavijo. Mednje štejemo tako stroške, ki se pojavljajo v samem nabavnem oddelku, kot stroške, ki se pojavljajo v skladišču materiala.

Stroške prodaje delimo na neposredne in na splošne stroške. Prvi bremenijo izključno prodane količine, medtem ko drugi bremenijo po uveljavljeni praksi proizvodnjo v istem obračunskem razdobju kot se pojavijo. S tem seveda ni rečeno, da ni možen kak drug način. Vendar se bomo za enkrat zadržali na pravkar navedenem. Med splošne stroške prodaje štejemo tako tiste, ki se pojavljajo v samem prodajnem oddelku, kot tiste, ki se pojavljajo v skladišču proizvodov.

Med stroške financiranja štejemo obresti od kratkoročnih in dolgoročnih kreditov, a tudi razne splošne stroške v finančnem oddelku. V praksi so pa stroški obresti mnogokrat zajeti v nabavnih, proizvodnih in prodajnih stroških. Tako se npr. obresti, ki se nanašajo na zalogo materiala, lahko obravnavajo kot stroški nabave, obresti, ki se nanašajo na nedokončano proizvodnjo in polproizvode, kot stroški proizvodnje, 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 so pa v praksi navadno obravnavani kar skupno s stroški uprave.

Vidimo torej, da v praksi zajemajo stroški uprave precej več kot bi lahko sodili na podlagi izhodiščne teoretske razčlenbe. Navedli smo že, da so splošni stroški investiranja, financiranja in kadrovske dejavnosti v praksi obravnavani skupaj s stroški uprave. Podobno velja za stroške tehničnega oddelka, ki bi jih pri izhodiščni teoretski razčlembi utegnili zajeti kar med stroške proizvodnje.

Kaj so potemtaka stroški proizvodnje, tj. stroški, ki nastajajo zaradi izvajanja te funkcije? Na splošno bi rekli, da v prvi stopnji zajemajo le tiste stroške, ki jih posebej ne označujemo kot stroške drugih funkcij. V končni stopnji seveda zajemajo vse tiste stroške, ki ne bremenijo neposredno prodanih količin proizvodov ali kupljenih količin materiala, drobnega inventarja in osnovnih sredstev ali ki niso začasno razmejeni. Vendar takšna ugotovitev še ne bi bila dovolj izčrpna. Podjetje morda med drugim proizvaja tudi električno energijo in paro za lastne potrebe, pri čemer se brez dvoma pojavljajo stroški

proizvodnje. Ker se pa del teh učinkov nanaša na nabavno, upravno in prodajno dejavnost, bi morali ustrezne izvedene stroške obravnavati kot stroške nabave, uprave in prodaje, in ne kot stroške proizvodnje.

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 natančnejšega vidika 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 podjetja, 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 podjetja na stroškovna mesta

Iz pravkar podane opredelitve stroškovnega mesta je razviden smoter razdelitve podjetja 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 narekuje združevanje stroškov, ki se enako ali podobno gibljejo, drugo pa združevanje stroškov, ki sodijo v pristojnost iste odgovorne osebe.

Število stroškovnih mest v podjetju je odvisno od njegove velikosti, organizacije, načina proizvodnje in uporabe metod obračuna stroškov. Če dejavnost proizvodjalnega podjetja poenostavljeno razdelimo na proizvodno in neproizvodno, lahko govorimo tudi o:

- a) proizvodnih stroškovnih mestih in
- b) 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 tista proizvodnja, zaradi katere je bilo podjetje ustanovljeno. Imenujemo jih tudi glavna stroškovna

mesta. 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 podjetje prav tako proizvaja, vendar ta proizvodnja ni njegov glavni namen, niti ni neizogibno potrebna osnovni dejavnosti; s stransko dejavnostjo se ukvarja podjetje le zato, da bi poslovalo bolj smotrno. Stranska dejavnost obsega proizvodnjo embalaže za proizvode osnovne dejavnosti ali proizvodnjo raznih proizvodov iz odpadkov ali stranskih proizvodov osnovne dejavnosti. Vsako proizvajalno podjetje 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 podjetjih, 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. Podjetje, ki nima industrijske dejavnosti za svojo osnovno dejavnost, temveč gradbeno, transportno, gostinsko, kmetijsko ali kako drugo, bo seveda namesto neindustrijske dejavnosti v ta okvir uvrščalo negradbeno, netransportno, negostinsko ali nekmetijsko dejavnost. Neindustrijska dejavnost je pri industrijskem podjetju 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 prehodnih 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), vzdrževalne delavnice in prevoz za lastne potrebe. 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 neproizvodnih dejavnostih; potemtakem nimajo značaja končnih stroškovnih nosilcev, temveč začasnih stroškovnih nosilcev. Le v izjemnih primerih podjetje 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 nabavne dejavnosti;
- bb) stroškovna mesta upravne dejavnosti;
- bc) stroškovna mesta prodajne dejavnosti.

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

212 razdelitev izvirnih stroškov na stroškovna mesta

Izvirni stroški so tisti, s katerimi mora računati podjetje 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 in osebnih dohodkov.

Vzemimo, da te stroške proučujemo pri proizvodnem podjetju, kjer jih povezujemo z nastajajočimi proizvodi 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 v okviru podjetja 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 podjetje 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 proizvodnih in neproizvodnih 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 posebnih 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, upoštevaje kako podlago za njihovo razdelitev.

Prve stroške bi lahko imenovali neposredne stroške stroškovnih mest in druge posredne stroške stroškovnih mest. Če nato na vsakem stroškovnem mestu spremljamo njegove učinke, lahko v prvem primeru govorimo o neposrednih stroških in v drugem primeru o posrednih stroških učinkov posameznega stroškovnega mesta. Nikakor pa nimamo opravka kratko in malo z neposrednimi in posrednimi (splošnimi) stroški končnih stroškovnih nosilcev, 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, nagrade vajencem 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 najbolj 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, upošteva je čas njihove uporabe. Stroške razsvetljave je podobno mogoče razdeliti glede na število svetlobnih teles in jakost žarnic na stroškovnih mestih, upošteva je še čas njihove uporabe. Če je v zgradbi, za katero plačuje podjetje 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 višina 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 podjetju, 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 na str. 89 priložen skrajno poenostavljeni primer obračunskega lista stroškov (OBOL-a). V njem smo upoštevali, da ima proizvajalno podjetje 8 stroškovnih mest, od tega 3 stroškovna mesta, na katerih poteka temeljni proizvodni proces (stroškovna mesta A, B in C), 3 stroškovna mesta neproizvodne dejavnosti (nabava, uprava in prodaja) in 2 stroškovni mesti pomožne dejavnosti (delavnica, kotlarna), katerih učinki prehajajo kasneje deloma na proizvodna in deloma na neproizvodna 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 neproizvodnih 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 proizvodov 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 din, v nabavi z 10.200 din, v upravi z 22.700 din in v prodaji s 15.500 din.

OBRACUNSKI LIST STROŠKOV
(pri vrednotenju po lastni ceni ali proizvodnih stroških)

Vrste stroškov		Stroškovna mesta	Skupaj	Proizv. strošk. mesta			Pom. strošk. m.		Neproizv. strošk. m.		
				A	B	C	Del.	Kotl.	Nabav.	Uprava	Prodaja
Izvirni stroški	nepo- sredni	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 proizvodni stroški	—	47.600	28.500	44.900	—	—	—	—	—
	uprav. dejav.	Proizv. in neproizv. stroški	401.000	127.600	68.500	154.900	—	—	10.300	22.900	16.800
Stroški nabave (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 proizv. str.)	—	6.107	3.279	7.414	—	—	—	-16.800	
SKUPNI STROŠKI			401.000	146.301	78.076	176.623	—	—	—	—	—

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 %

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 posameznega neproizvodnega stroškovnega mesta. Preneseni stroški s teh stroškovnih mest na druga stroškovna mesta so izvedeni (derivativni, kompleksni, sekundarni) stroški, saj z vidika podjetja 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 proizvodnih stroškov na vsakem od proizvodnih stroškovnih mest, a tudi skupen znesek neproizvodnih stroškov na vsakem od neproizvodnih stroškovnih mest.

Splošni proizvodni stroški (splošni izdelavni stroški, obratna režija) niso sestavljeni samo iz izvirnih stroškov posameznega proizvodnega stroškovnega mesta. Splošni proizvodni stroški stroškovnega mesta A npr. še niso izčrpani z zneskom 35.600 dinarjev. Prav tako splošni nabavni, upravni in prodajni stroški še niso izčrpani s tamkajšnjimi izvirnimi stroški, npr. splošni upravni stroški z 22.700 din. Delavnica in kotlarna namreč dajeta svoje učinke tako proizvodnim kot neproizvodnim stroškovnim mestom ter potemtakem stroški, ki se pojavljajo na teh dveh pomožnih stroškovnih mestih, v sorazmerju z učinki vstopajo kot izvedeni stroški tako v okvir splošnih proizvodnih stroškov kot v okvir splošnih nabavnih, upravnih in prodajnih stroškov.

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 kotlarno. Takšna medsebojna odvisnost stroškov na stroškovnih mestih utegne zavzeti še neprimerno večje razsežnosti, če upoštevamo, da se tudi učinki nabavnih, upravnih in prodajnih stroškovnih mest 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 na strani 89 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 proizvodnih stroškovnih mest ugotovili tamkajšnje splošne proizvodne 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 neproizvodnih stroškovnih mest ugotovili tamkajšnje splošne stroške. Na stroškovnem mestu nabave 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 proizvodnih stroškov na vsakem proizvodnem stroškovnem mestu posebej. Izračunamo jih tako, da znesek tamkajšnjih splošnih proizvodnih stroškov primerjamo s kakim podatkom o neposrednem strošku ali neposrednem potrošku z vidika stroškovnih nosilcev. Splošni proizvodni stroški so npr. primerljivi s podatki o izdelovalnih urah, strojnih urah ali pa kar s podatkom o neposrednih osebnih dohodkih. V zadnjem primeru bo ugotovljen koeficient dodatka splošnih proizvodnih stroškov na vsakem stroškovnem mestu takole:

splošni proizvodni stroški na stroškovnem mestu

neposredni osebni dohodki na stroškovnem mestu

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

V našem primeru so izračunani naslednji:

Koeficient dodatka splošnih proizvodnih stroškov 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 proizvodnih stroškov 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 proizvodnih stroškov 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 proizvodnih stroškov niso na vseh stroškovnih mestih enaki. Z druge strani pa tudi vsi proizvodi ne prehajajo enakomerno preko vseh proizvodnih stroškovnih mest. Ni npr. vseeno, ali kak proizvod 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 proizvodnih stroškov na neposredne osebne dohodke, če se pa koeficienti na različnih proizvodnih stroškovnih mestih utegnejo razlikovati.

Toda na podlagi obračunskega lista stroškov ugotovimo tudi koeficient dodatka splošnih nabavnih, upravnih in prodajnih stroškov. Spet ne bi ravnali prav, če bi vse te splošne stroške združili in poiskali povprečni koeficient dodatka na kak neposredni strošek. Splošni upravni stroški imajo drugačne posebnosti in drugačno vzročno zvezo z neposrednimi stroški kot splošni prodajni stroški. Po drugi strani skupno obravnavanje splošnih upravnih in splošnih prodajnih stroškov zamegljuje predstavo o samih splošnih prodajnih stroških. Podobno velja za splošne nabavne stroške.

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

splošni nabavni stroški

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

splošni upravni stroški

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 prodajnih stroškov utegnemo odločiti npr. za vsoto proizvodnih stroškov kot podlago. V tem primeru bodo prevzeli večje splošne prodajne stroške tisti proizvodi, ki imajo večje proizvodne stroške, tako neposredne kot posredne. Če bi, nasprotno, kot podlago jemali le neposredne osebne dohodke, bi bili preveč obremenjeni proizvodi, v katere je vložena več dela in manj materiala, premalo pa proizvodi, v katere je vložena več materiala in manj dela. Koeficient dodatka splošnih prodajnih stroškov bo v takšnem primeru torej opredeljen kot:

splošni prodajni stroški

proizvodni stroški

V našem primeru bi bil izračun naslednji:

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

Proizvodni stroški 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 nabavne, upravne in prodajne stroške prenesemo na proizvodna stroškovna mesta. Le v takšnem primeru je pa mogoče tudi v celoti presoditi obremenitev proizvodnje na vsakem proizvodnem stroškovnem mestu.

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

$$\begin{aligned} \text{na stroškovno mesto A } 5,722 \% \text{ od } 60.000 \text{ din} &= 3.434 \text{ din} \\ \text{na stroškovno mesto B } 5,722 \% \text{ od } 30.000 \text{ din} &= 1.717 \text{ din} \\ \text{na stroškovno mesto C } 5,722 \% \text{ od } 90.000 \text{ din} &= 5.149 \text{ din} \\ &\underline{10.300 \text{ din}} \end{aligned}$$

Podobno lahko razdelimo splošne upravne stroške:

$$\begin{aligned} \text{na stroškovno mesto A } 45,8 \% \text{ od } 20.000 \text{ din} &= 9.160 \text{ din} \\ \text{na stroškovno mesto B } 45,8 \% \text{ od } 10.000 \text{ din} &= 4.580 \text{ din} \\ \text{na stroškovno mesto C } 45,8 \% \text{ od } 20.000 \text{ din} &= 9.160 \text{ din} \\ &\underline{22.900 \text{ din}} \end{aligned}$$

Splošne prodajne stroške pa razdelimo takole:

$$\begin{aligned} \text{na stroškovno mesto A } 4,786 \% \text{ od } 127.600 \text{ din} &= 6.107 \text{ din} \\ \text{na stroškovno mesto B } 4,786 \% \text{ od } 68.500 \text{ din} &= 3.279 \text{ din} \\ \text{na stroškovno mesto C } 4,786 \% \text{ od } 154.900 \text{ din} &= 7.414 \text{ din} \\ &\underline{16.800 \text{ din}} \end{aligned}$$

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

- a) deloma z neposrednimi materialnimi stroški in
- b) deloma z neposrednimi osebnimi dohodki.

Na prvi način je mogoče obravnavati le splošne nabavne stroške, 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 naša podjetja 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 nabavnih stroškov; splošni nabavni stroški 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 proizvodne stroške, s čim splošne nabavne, upravne in prodajne stroške? Ali je koeficient dodatka splošnih proizvodnih stroškov na vseh proizvodnih 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 proizvodi, ki jih podjetje prodaja, temveč tudi tisti, ki jih proizvaja 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 podjetjih so npr. prav številne storitve pomožnih dejavnosti in neproizvodnih služb. Z njimi ta podjetja 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 proizvodnega procesa v širšem smislu;
- 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 izgublajo 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 njihovo proizvodnjo. Učinki za prodajo se ne vračajo več v proces proizvodnje, temveč na skladišču proizvodov 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 vsakem podjetju je torej odvisno, kaj kaže obravnavati kot stroškovne nosilce. Stroškovni nosilci so lahko:

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

Prvi primer je zlasti pogost pri množinski proizvodnji, medtem ko je drugi posebnost serijske in posamične proizvodnje. Če bomo pri nadaljnjih izvajanjih namesto izraza stroškovni nosilec uporabili izraz proizvod, le ne smemo pozabiti na širino samega pojma.

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 proizvodi, 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 serijski in posamični (individualni) proizvodnji, 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 proizvodov iz posameznega delovnega naloga, medtem ko so obremenjeni s posrednimi ali splošnimi stroški šele preko stroškovnih mest, na katerih poteka proizvodnja. Pri serijski proizvodnji torej nastopa kot stroškovni nosilec količina proizvodov iz posameznega delovnega naloga. Ker sestavljajo celoten obseg proizvodnje raznovrstni proizvodi, ki niso v stalnem medsebojnem razmerju, imamo opravka s tako imenovanim obračunom stroškov proizvoda 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 proizvoda (delitvene kalkulacije stroškov).

Nasprotno pri množinski (masovni) proizvodnji 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 proizvodov iz posameznih delovnih nalogov; stroškovni nosilec je celotna količina proizvodov v določenem obračunskem razdobju, ki je tedaj v postopku. Če jo sestavljajo istovrstni proizvodi (npr. cement, pivo), zadošča, da vse stroške, ki odpadejo nanjo bodisi naenkrat ali postopoma, delimo z dejansko količino. Morda pa proizvodnjo sestavljajo sorodni proizvodi, ki so le po snovi istovrstni, medtem ko se razlikujejo po razsežnosti (npr. pločevina, opeka), ali pa sorodni proizvodi, ki se po snovi med seboj razlikujejo, čeprav so proizvedeni iz istega osnovnega materiala v istem procesu proizvodnje (npr. sladkor in melasa); toda tudi v takšnih primerih imamo opravka z eno izmed metod tako imenovanega delitvenega obračuna stroškov proizvoda (delitvene kalkulacije stroškov).

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

1. neposredne materialne stroške (materiala in storitev);
2. neposredne osebne dohodke;
3. splošne proizvodne stroške;
4. splošne nabavno-upravne-prodajne stroške.

Neposredni stroški materiala so tisti, ki jih že ob nastanku lahko povežemo z nastajajočim proizvodom. Z materialom označujemo osnovni in pomožni material. 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 proučevanega podjetja kako drugo. V tekstilni industriji so takšne storitve npr. beljenje, sukanje, barvanje ali druge oblike plemenitenja tkanin.

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

Splošni proizvodni stroški nastajajo zaradi pomožnih opravil pri proizvodnem procesu in jih ne moremo ob času nastanka zajemati po proizvodih; prav tako pa obsegajo amortizacijo osnovnih sredstev v proizvodnji, kajti preko njih se giblje proizvodnja različnih vrst proizvodov in torej ni mogoče njihove amortizacije že od začetka povezovati s povsem določeno vrsto proizvodov. Iz obračunskega lista stroškov je že vidno, da so splošni proizvodni stroški sestavljeni iz izvirnih stroškov in iz prenesenih stroškov pomožnih stroškovnih mest. Sicer pa mednje sodijo npr.:

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

Splošni nabavno-upravni-prodajni stroški se pojavljajo izven samega proizvodnega procesa. 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 proizvoda 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:

	Materialni stroški in amortizacija	Vračunani dohodek
1. Neposredni materialni stroški	X	(X)
2. Neposredni osebni dohodki		X
3. Splošni proizvodni stroški	X	X
4. Splošni nabavno-upravno-prodajni stroški	X	X

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 podjetje 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 razpredelnica 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 proizvodi, 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. Obračun stroškov v takšnem smislu bi bil seveda silno zamuden, poslovno pa skorajda nič pomembnejši od obračuna stroškov, v katerem ne bi posebej ločevali vračunanega dohodka.

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 proizvoda. Razlikujemo:

- a) preprost delitveni obračun stroškov proizvoda;
- b) delitveni obračun stroškov proizvoda z enakovrednostnimi (ekvivalentnimi) števili;
- c) delitveni obračun stroškov vezane proizvodnje.

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

Preprost delitveni obračun stroškov proizvoda je uporaben tedaj, kadar podjetje proizvaja eno samo vrsto proizvoda enake kakovosti ali pa proizvaja več vrst proizvodov, vendar vsako na posebnem stroškovnem mestu ali v posebnem obratu. V tem primeru stroške, ki se pojavljajo v določenem obračunskem razdobju, le delimo s količino tedaj proizvedenih proizvodov. Za ta obračun je torej značilna delitev

skupni stroški proizvodov

količina proizvodov

Vzemimo, da proučevano podjetje na proizvodnem stroškovnem mestu A proizvaja le posamezno vrsto proizvoda, da se proizvodnja te vrste v danem razdobju prične in konča. Proizvedenih je npr. 100 kosov. Ker so stroški na tem stroškovnem mestu skupno s prenesenimi splošnimi nabavno-upravno-prodajnimi stroški 146.301 din, ne bo težko ugotoviti lastne cene količinske enote proizvoda, ravno tako pa tudi ne njene sestave:

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 proizvodni stroški	127.600.— din	100	1.276,— din
4. Splošni nabavno-upravni prodajni stroški	18.701.— din	100	187,01 din
S k u p a j	146.301.— din	100	1.463,01 din

Pri delitvenem obračunu stroškov proizvoda z enakovrednostnimi števili računamo s sorodnostjo različnih vrst proizvodov glede na način proizvodnje ali potrošek prvin poslovnega procesa; zato so stroški, ki odpadejo na različne vrste proizvodov, v stalnem medsebojnem razmerju. Pri tem vzamemo količinsko enoto določenega proizvoda kot pogojno enoto ter preračunamo količine drugih vrst proizvodov na količine, izražene v pogojnih enotah. Takšna pretvorba je mogoča s takoimenovanimi enakovrednostnimi (ekvivalentnimi) števili, ki nam prikazujejo stalna razmerja med enoto količine posamezne vrste proizvoda 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 proizvoda, moramo dobljene stroške, ki odpadejo na pogojno enoto, pomnožiti z ustreznim enakovrednostnim številom. Za takšen obračun stroškov proizvoda je torej značilen postopek:

skupni stroški proizvodov

skupna količina v pog. enotah $\times$ enakovrednostno število za proizvod

Vzemimo, da proučevano podjetje na proizvodnem stroškovnem mestu B proizvaja 3 med seboj povezane vrste proizvodov, in sicer 500 količinskih enot proizvoda X, 200 količinskih enot proizvoda Y in 200 količinskih enot proizvoda Z; enakovrednostna števila so 1 pri proizvodu X, 0,8 pri Y in 0,7 pri Z. To pomeni, da količinska enota proizvoda Y prevzame nase toliko

stroškov kot 0,8 količinskih enot proizvoda X in da količinska enota proizvoda Z prevzame nase toliko stroškov kot 0,7 količinskih enot proizvoda X. Iz obračunskega lista stroškov pa nam je poznano, da znašajo skupni stroški na stroškovnem mestu B z vključenimi splošnimi nabavno-upravno-prodajnimi stroški 78.076 din. Kolikšna je lastna cena posameznega proizvoda?

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

Na pogojno enoto odpadejo torej takšni stroški:

$$\frac{78.076 \text{ din}}{800} = 97,595 \text{ din}$$

Na naravno enoto posameznega proizvoda pa takšni stroški:

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

$$\text{na Y } 97,595 \text{ din} \times 0,8 = 78,076 \text{ din}$$

$$\text{na Z } 97,595 \text{ din} \times 0,7 = 68,3165 \text{ din}$$

Delitveni obračun stroškov vezane proizvodnje se razlikuje od delitvenega obračuna stroškov z enakovrednostnimi števili po tem, da ne govorimo več o razmerju med stroški, ki odpadejo na različne vrste proizvodov, temveč obračunamo stranske ali vezane proizvode po določeni ceni ter za toliko zmanjšamo celotne stroške; zmanjšani stroški nato odpadejo na glavni proizvod. Pri tem obračunu stroškov torej razdelimo proizvode na glavne in stranske. Vsi stroški v načelu bremenijo glavne proizvode, vendar so ti stroški zmanjšani za nekakšno neodvisno ugotovljeno vrednost stranskih proizvodov; 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 proizvoda ugotovimo takole:

$$\frac{\text{skupni stroški proizvodov} - \text{vrednost stranskih proizvodov}}{\text{količina glavnega proizvoda}}$$

Vzemimo, da proučevano podjetje na proizvodnem stroškovnem mestu C proizvaja 850 količinskih enot glavnega proizvoda, medtem ko stranski proizvod proda za 17.000 din. Ker iz obračunskega lista stroškov vidimo, da se na stroškovnem mestu C pojavljajo skupni stroški z vključenimi splošnimi nabavno-upravno-prodajnimi stroški v znesku 176.623 din, pomeni, da odpadejo na količinsko enoto glavnega proizvoda v naslednji višini:

$$\begin{aligned} & \text{skupni stroški} && 176.623 \text{ din} \\ - & \text{vrednost stranskega proizvoda} && 17.000 \text{ din} \\ = & \text{stroški glavnega proizvoda} && 159.623 \text{ din} \\ : & \text{količina glavnega proizvoda} && 850 \\ = & \text{lastna cena količinske enote} && 187,791 \text{ din} \end{aligned}$$

223 ugotavljanje lastne cene z obračunom stroškov z dodatki

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

1. a) obračun stroškov proizvoda s preprostim dodatkom;
2. b) obračun stroškov proizvoda z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov;
3. c) obračun stroškov proizvoda 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 proizvodih določene vrste, dobimo znesek stroškov, ki odpade nanjo. Tak izračun splošnih stroškov pa ni povsem točen in se uporablja le v manjših podjetjih z manjšim številom različnih vrst proizvodov, ki so si celo po znesku stroškov sorodni. Lastno ceno proizvoda X dobimo torej takole:

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

Vzemimo, da proučevano podjetje v danem razdobju proizvede 1000 količin skih enot proizvoda X in 2000 količinskih enot proizvoda Y; neposredni stroški materiala znašajo pri vsej količini proizvodov X 80.000 din in Y 100.000 din, neposredni osebni dohodki pa pri vsej količini proizvodov X 22.000 din in Y 28.000 din. Kako razdeliti na te proizvode 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 proizvode 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:

OBRAČUN STROŠKOV PROIZVODA Z DODATKI

(Ugotavljanje lastne cene s preprostim dodatkom)

Proizvod 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

Proizvod 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

Če se koeficienti dodatka splošnih proizvodnih stroškov na različnih proizvodnih stroškovnih mestih bistveno razlikujejo in če ni mogoče vseh splošnih stroškov po enotni podlagi razdeliti na stroškovne nosilce, je potreben obračun stroškov proizvoda z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov. V tem primeru so neposredni stroški že spet od samega začetka poznani pri vsaki vrsti proizvodov, medtem ko so splošni stroški najprej ugotovljeni po posameznih stroškovnih mestih (v proizvodnji, 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 proizvode določene vrste. Lastno ceno proizvoda X dobimo torej takole:

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

količina proizvodov X

Vzemimo, da proučevano podjetje v danem razdobju proizvede 1000 količinskih enot proizvoda X in 2000 količinskih enot proizvoda Y, in sicer deloma na proizvodnem stroškovnem mestu A, deloma na B in deloma na C. V začetku nam je poznano, da so se v zvezi s proizvodi 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 s proizvodi 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 proizvodnem mestu posebej poznani koeficienti dodatka tamkajšnjih proizvodnih stroškov, prav tako pa tudi koeficienti dodatka splošnih nabavnih, upravnih in prodajnih stroškov, ugotovimo lastno ceno vsake vrste proizvodov tako, kot je npr. prikazano na str. 102.

Kot vidimo, se ugotovljena lastna cena proizvoda 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 proizvode. 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

OBRAČUN STROŠKOV PROIZVODA Z DODATKI

(Ugotavljanje lastne cene z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov)

Proizvodi 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 proizvodni stroški	238 %	285 %	224,5 %	
	35.700.—	5.700.—	11.225.—	52.625.—
Splošni nabavni stroški	5,722 %	od 80.000.—		4.578.—
Splošni upravni stroški	45,8 %	od 22.000.—		10.076.—
Splošni prod. stroški	4,786 %	od 154.625.—		7.400.—
Stroški za celotno količino				176.679.—
Stroški na količinsko enoto				176,68

Proizvodi 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 proizvodni stroški	238 %	285 %	224,5 %	
	11.900.—	22.800.—	33.675.—	68.375.—
Splošni nabavni stroški	5,722 %	od 100.000.—		5.722.—
Splošni upravni stroški	45,8 %	od 28.000.—		12.824.—
Splošni prod. stroški	4,786 %	od 196.375.—		9.400.—
Stroški za celotno količino				224.321.—
Stroški na količinsko enoto (: 2000)				112,17

na vsakem proizvodnem stroškovnem mestu posebej, še vedno ostanemo pri načelni enačbi za ugotavljanje lastne cene, navedeni v prejšnjem primeru; toda izračun je precej krajši.

Vzemimo iste podatke o neposrednih stroških kot v prejšnjem primeru, iz obravnave obračunskega lista stroškov na str. 89 pa koeficient dodatka

OBRAČUN STROŠKOV PROIZVODA Z DODATKI

(Ugotavljanje lastne cene z ločenimi dodatki na različne vrste neposrednih velikosti)

Proizvodi 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	
	15.000.—	2.000.—	5.000.—	22.000.—
Drugi splošni stroški	314,335 %	363,59 %	307,37 %	
	47.150,25	7.271,8	15.368,5	69.790,55
Stroški za celotno količino				176.368,55
Stroški na količinsko enoto (:1000)				176,37

Proizvodi Y				Din
Neposredni materialni stroški				100.000.—
Splošni nabavni stroški				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

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 na str. 102, 103.

224 posebnosti vrednotenja po proizvodnih stroških v nasprotju z vrednotenjem po lastni ceni

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

Znano pa je, da so naša predvojna podjetja splošne upravno-prodajne stroške vedno obravnavala kot stroške, ki jih je treba sproti pokrивati 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 upravno-prodajne stroške obravnavajo takoj kot odhodke ter jih sploh ne razdeljujejo na proizvode. Nedokončana proizvodnja in zaloga proizvodov v takšnem primeru ne vključujeta več nobenih splošnih upravno-prodajnih stroškov, temveč samo še proizvodne stroške, v katere pa je mogoče vključevati splošne nabavne stroške.

Proizvodne stroške sestavljajo tako neposredni kot splošni stroški v proizvodnji; med splošne stroške je mogoče vključevati tudi splošne nabavne stroške. Nasprotno so splošni upravno-prodajni stroški, ki se pojavljajo v posameznem obračunskem razdobju, takrat vedno v celoti odštevni od celotnega prihodka.

S posledicami takšnega zoženega vrednotenja zalog na finančni izid se bomo ukvarjali kasneje. Prav tako bomo kasneje razpravljali o tem, kaj pomeni za obratna sredstva prehod z vrednotenja po lastni ceni na vrednotenje po proizvodnih stroških. Na tem mestu pa naj samo pokažemo, da v primeru vrednotenja po proizvodnih stroških od vseh stroškov, ki so bili v obračunskem listu na strani 89 prikazani v znesku 401.000 din, izpadejo iz nadaljnje delitve po proizvodih:

splošni upravni stroški	22.900 din
splošni prodajni stroški	16.800 din
skupaj	39.700 din

OBRAČUN STROŠKOV PROIZVODA Z DODATKI

(Ugotavljanje proizvodnih stroškov z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov)

Proizvodi 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 proizvodni stroški	238 %	285 %	224,5 %	
	35.700.—	5.700.—	11.225.—	52.625.—
Splošni nabavni stroški	5,722 %	od 80.000.—		4.578.—
Stroški za celotno količino				159.203.—
Stroški na količinsko enoto (: 1000)				159,203

Proizvodi 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 proizvodni stroški	238 %	285 %	224,5 %	
	12.900.—	22.800.—	33.675.—	68.375.—
Splošni nabavni stroški	5,722 %	od 100.000.—		5.722.—
Stroški za celotno količino				202.097.—
Stroški na količinsko enoto (: 2000)				101,049

Te stroške sproti pokrivamo s celotnim prihodkom. Zato je tudi obračun stroškov po proizvodih skrajšan. Če spet vzamemo, da se podjetje ukvarja le s proizvodnjo 1000 količinskih enot proizvoda X in 2000 količinskih enot proizvoda Y, bo obračun stroškov količinske enote z ločenimi dodatki, ki smo ga prikazali na str. 102 skrajšan tako, kot je navedeno na str. 104.

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 serijski in posamični proizvodnji kot pri množinski?
3. Ali je lahko kak neposredni strošek proizvoda izvedeni strošek? Ali je kak splošni strošek proizvoda izvirni strošek?
4. Kaj vsebuje lastna cena proizvoda? Ali je amortizacija lahko neposredni strošek proizvoda? Kaj razumemo s splošnimi proizvodnimi stroški? Kaj razumemo s splošnimi nabavno-upravno-prodajnimi stroški? Zakaj v okviru lastne cene proizvoda niso posebej navedeni stroški pomožnih dejavnosti? Kateri sestavni deli lastne cene proizvoda vsebujejo vračunani dohodek?
5. Kdaj podjetje ugotavlja lastno ceno proizvoda s preprostim delitvenim obračunom stroškov, kdaj z delitvenim obračunom stroškov z enakovrednostnimi števili in kdaj z delitvenim obračunom stroškov vezane proizvodnje? Ali je v teh primerih še pomembno zajemanje stroškov po stroškovnih mestih?
6. Kdaj podjetje ugotavlja lastno ceno proizvoda 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 vrednotenja proizvodov po proizvodnih stroških v nasprotju z vrednotenjem po lastni ceni? Kateri obračun stroškov proizvoda je popolnejši?

23 vpliv obsega proizvodnje (poslovanja) na znesek stroškov

230 glavni dejavniki zneska stroškov

Povrnimo se od razglabljanja o stroških, ki odpadejo na proizvedeno količinsko enoto, k stroškom, ki se pojavijo v podjetju 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 proizvodnje (poslovanja);
- ab) sestava proizvodnje (poslovanja).

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 proizvodnje (poslovanja) ob nespremenjenih cenah in postavkah osebnih dohodkov. Ker je pa vpliv sestave proizvodnje (poslovanja) 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.

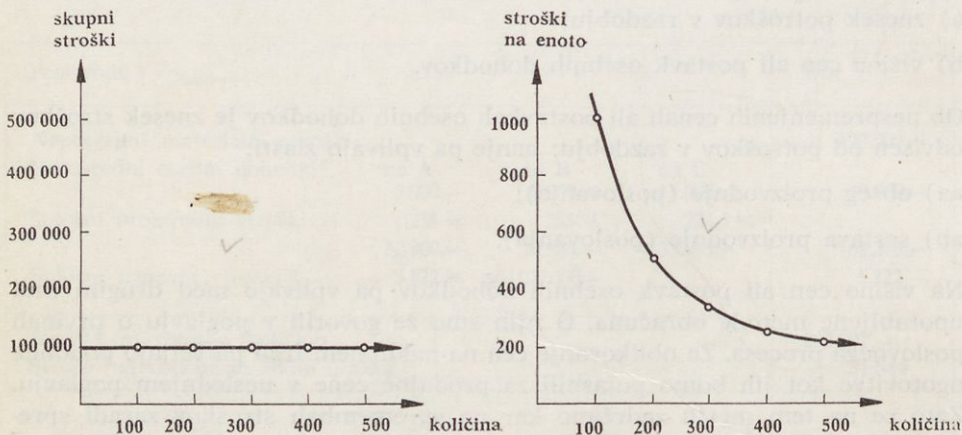
231 vrste stroškov z vidika obsega proizvodnje (poslovanja)

Vsi stroški se ne vedejo enako, kadar podjetje spreminja obseg proizvodnje (poslovanja) v določenem časovnem razdobju. Odtod delitev stroškov na stalne (fiksne) in spremenljive (variabilne); na prve ne vpliva obseg proizvodnje, na druge pa. Vendar je to pregraba oznaka različnih vrst stroškov z obravnavanega 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 proizvodnje ali poslovanja. Njihov znesek je enak pri velikem ali majnem obsegu proizvodnje, pri popolni ali delni izrabi zmogljivosti. Na količinsko enoto proizvoda so pa ti stroški obratno sorazmerni z obsegom proizvodnje; čim večjo količino podjetje proizvede v istem časovnem razdobju, tem manjši del stroškov odpade na količinsko enoto proizvoda. Pojasnimo jih z naslednjim primerom:

Obseg proizvodnje 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.—

Zgornje podatke upodobimo takole:

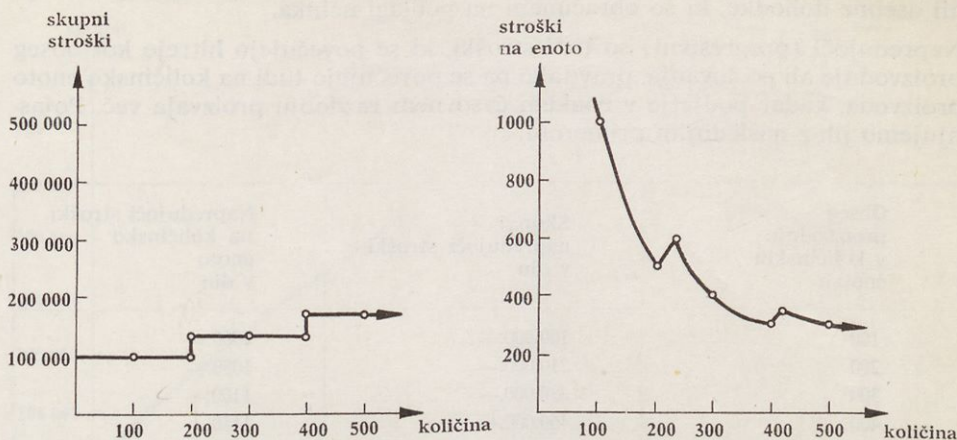


Med neomejeno stalne stroške štejemo npr. amortizacijo, če je obračunana časovno, obresti od kreditov za osnovna sredstva, zavarovalne premije, najemnine, članarine itd.

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

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.—

Zgornje podatke upodobimo takole:



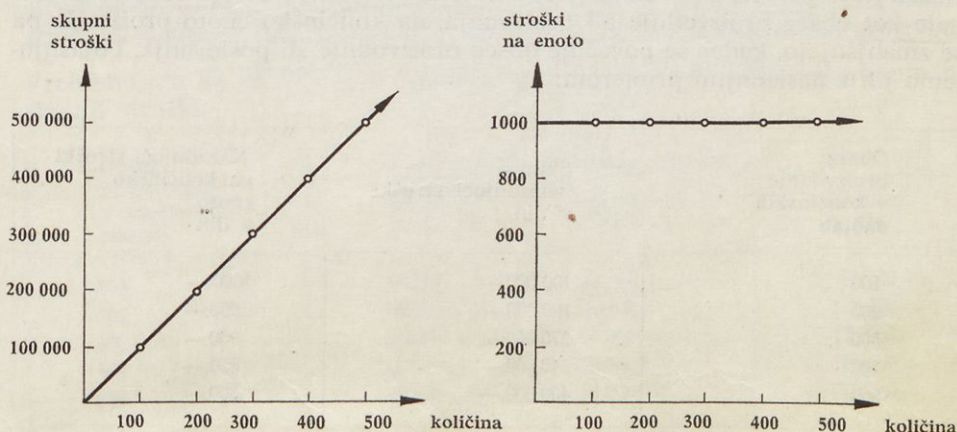
Če se zmanjšuje obseg proizvodnje ali poslovanja, se ti stroški sunkoma ne zmanjšajo na istih točkah kot so se povečali pri povečanem obsegu proizvodnje ali poslovanja; ni namreč mogoče tako hitro odtujiti prvin, ki so povzročile takšne stroške, ravno tako pa podjetja pogosto pričakujejo, da je zmanjšanje proizvodnje ali poslovanja le začasno. V tem smislu govorimo o vztrajnosti (remanentnosti, rezistentnosti) omejeno stalnih stroškov.

Omejeno stalne stroške ima podjetje, 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 proizvodnje ali poslovanja. Na količinsko enoto proizvoda so ti stroški vedno enaki. Pojasnujemo jih z naslednjim primerom:

Obseg proizvodnje 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.—

Zgornje podatke upodobimo takole:

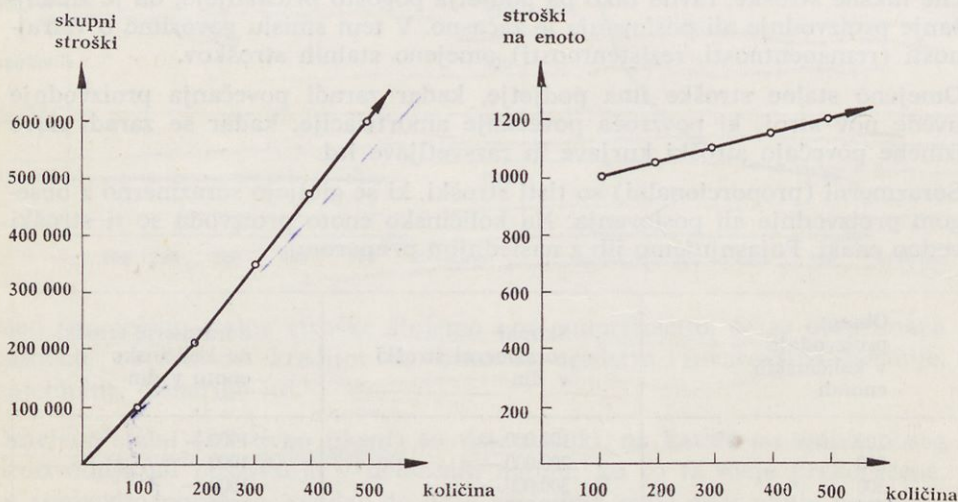


Kot primer sorazmernih stroškov navedimo stroške izdelovalnega materiala ali osebne dohodke, ki so obračunani na podlagi učinka.

Napredujoči (progresivni) so tisti stroški, ki se povečujejo hitreje kot obseg proizvodnje ali poslovanja, prav tako pa se povečujejo tudi na količinsko enoto proizvoda, kadar podjetje v enakem časovnem razdobju proizvaja več. Pojasnujemo jih z naslednjim primerom:

Obseg proizvodnje 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.—

Zgornje podatke upodobimo takole:

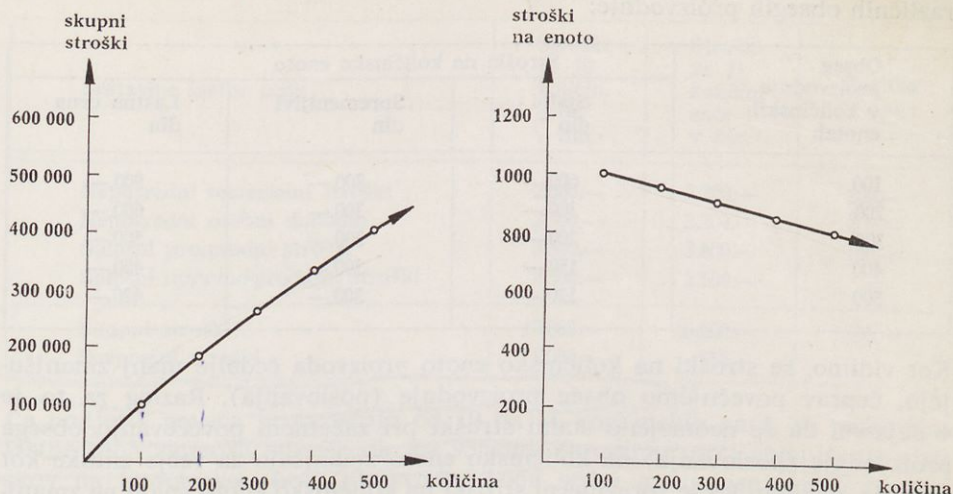


Tako se npr. obnašajo osebni dohodki, kadar zaradi povečanega obsega proizvodnje uvedemo dražje nočno ali nadurno delo itd.

Nazadujoči (degresivni) so pa končno tisti stroški, ki se povečujejo počasneje kot obseg proizvodnje ali poslovanja, na količinsko enoto proizvoda pa se zmanjšujejo, kadar se povečuje obseg proizvodnje ali poslovanja. Pojasnujemo jih z naslednjim primerom:

Obseg proizvodnje 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.—

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 proizvodnje ali poslovanja. 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 proizvodnje (poslovanja)

Stroški, ki se pojavljajo v podjetju, so sestavljeni iz stalnih in spremenljivih stroškov. Medtem ko se neomejeno stalni stroški zmanjšujejo na količinsko enoto proizvoda, kadar se povečuje obseg proizvodnje, se sorazmerni stroški na količinsko enoto proizvoda ne spreminjajo, kadar se povečuje obseg proizvodnje. 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 podjetju precej poenostavimo. Združek neomejeno stalnih in sorazmernih stroškov nam vedno daje nazadujoče stroške. Če torej povečujemo obseg proizvodnje v podjetju, lahko pričakujemo, da bodo odpadli manjši skupni stroški na količinsko enoto proizvoda.

Vzemimo, da se pojavljajo v podjetju pri različnih obsegih proizvodnje naslednji stroški:

Obseg proizvodnje 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.—

Iz teh podatkov ni težko izračunati, da znaša lastna cena količinske enote pri različnih obsegih proizvodnje:

Obseg proizvodnje 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.—

Kot vidimo, se stroški na količinsko enoto proizvoda čedalje manj zmanjšujejo, čeprav povečujemo obseg proizvodnje (poslovanja). Razlog za to je v dejstvu, da se neomejeno stalni stroški pri začetnem povečevanju obsega proizvodnje (poslovanja) na količinsko enoto zmanjšajo za večje zneske kot kasneje, medtem ko se sorazmerni stroški na količinsko enoto sploh ne zmanjšajo, kadar povečujemo obseg proizvodnje (poslovanja). 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 proizvodnje (poslovanja).

Sicer pa je gibanje skupnih stroškov odvisno tudi od značaja proizvodnje. Podjetje, pri katerem prevladuje ročno delo, bo imelo majhne stalne stroške v primerjavi s spremenljivimi; to pomeni, da pri povečanem obsegu proizvodnje (poslovanja) ne bo moglo bistveno zmanjšati stroškov, ki odpadejo na količinsko enoto proizvoda. Nasprotno bodo pri visoko mehaniziranem in avtomatiziranem podjetju stalni stroški zelo močno udeleženi v skupnih stroških; to pomeni, da bo pri povečanju obsega proizvodnje (poslovanja) mogoče občutno zmanjšati stroške, ki odpadejo na količinsko enoto proizvoda. To velja spet zlasti za začetno povečevanje obsega proizvodnje (poslovanja), kajti pri visoki izrabi zmogljivosti povzroča nadaljnje povečevanje obsega proizvodnje (poslovanja) le prav neznatno zmanjšanje stalnih stroškov na količinsko enoto proizvoda.

233 pojem in pomen dodatnih stroškov

Ugotovili smo že, da se v podjetju vsi stroški ne gibljejo sorazmerno z obsegom proizvodnje (poslovanja). Pri tem smo razlikovali stalne in spremenljive stroške. Stalni stroški nastanejo zaradi tega, ker ima podjetje v pripravljenosti določene proizvodne in prodajne zmogljivosti; čeprav so te morda izrabljene le delno, nastajajo stalni stroški v svojem celotnem znesku. Nasprotno se pojavljajo spremenljivi stroški le tedaj, kadar podjetje proizvaja in prodaja. Če poveča obseg proizvodnje (poslovanja), se s tem ne povečajo neomejeno stalni stroški. Ne glede na to, kakšen je obseg proizvodnje (poslovanja), mora podjetje 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 proizvodnje, torej ni neomejeno stalnih stroškov. Povečana količina proizvodnje povzroča le povečanje siceršnjih spremenljivih stroškov in morda omejeno stalnih stroškov. Tiste stroške, ki jih povzroča dodatna količina proizvodnje, pa imenujemo dodatne stroške (diferenčne, mejne stroške).

Oglejmo si podrobneje spodnjo preglednico!

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 proizvodni stroški	3.500.—	3.600.—	100.—
Splošni upravno-prodajni stroški	2.500.—	2.500.—	—
Skupni stroški	10.000.—	10.500.—	500.—
Povprečni stroški	1.000.—	955.—	

Ce podjetje poveča proizvodnjo od 10 na 11 količinskih enot, se povprečna lastna cena zmanjša od 1000 din na 955 din. Zapazimo torej zmanjšanje stroškov na količinsko enoto proizvoda. Toda sedaj ga pojasnujemo na nov način. Vsaka količinska enota te proizvodnje ne povzroča enakih stroškov. Prvih 10 kosov je povzročilo stroške po 1000 din. Ko je proizvodnja 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 proizvodnjo enajstega kosa.

Ob kakšni prodajni ceni se izplača povečati proizvodnjo ali sprejeti novo naročilo, če zmogljivosti podjetja niso v celoti izrabljene? Na to vprašanje ne dobimo točnega odgovora, če uporabljamo lastno ceno pri novem obsegu proizvodnje. Stalni stroški so namreč enaki pri popolni ali samo delni izrabi zmogljivosti. To pa pomeni, da moramo primernost dodatne proizvodnje presojati drugače. Če je prodajna cena dodatnega proizvoda večja od njegovih dodatnih stroškov, pomeni vsako povečanje obsega proizvodnje že povečanje dotedanjega dobička. V našem primeru torej ni nujno, da bi podjetje doseglo pri prodaji 11. količinske enote isto prodajno ceno kot pri prodaji prvih 10 količinskih enot. Niti ni nujno, da bi pri prodaji 11. količinske enote doseglo novo poprečno lastno ceno 955 din. Če ostane prodajna cena prvih 10 proizvedenih količinskih enot nespremenjena, se podjetju 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 proizvoda zmanjšujejo, kadar se povečuje obseg poslovanja ob drugih nespremenjenih okoliščinah? Kako imenujemo tiste stroške, ki se na enoto proizvoda ne spreminjajo, kadar se povečuje obseg poslovanja. Katere vrste stroškov se v celoti 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 časovnem amortiziranjju spremenljivi strošek? Ali je amortizacija kot neposredni strošek proizvoda 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 proizvoda pade za enak znesek, če podjetje za enako količino poveča proizvodnjo pri manjši in pri večji izrabi zmogljivosti?

6. Ali povečani obseg proizvodnje vedno vodi k zmanjšanju stroškov na enoto proizvoda? Kakšno vlogo ima pri tem mehanizacija in avtomatizacija proizvodnje? Ali se lahko povečajo stroški na enoto proizvoda, če se ne spremeni obseg proizvodnje?

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 ugotavljanja lastne cene kot vrednotenje po proizvodnih stroških, le da v nekoliko drugačni smeri. Pri proizvodih nas ne zanimajo več niti njihove lastne cene niti njihovi proizvodni stroški, temveč samo še spremenljivi stroški, ki se pojavljajo tako pri proizvodnji kot pri nabavi, upravi in prodaji. Stroški proizvodov so samo spremenljivi stroški; pri danih zmogljivostih jih povzroča proizvodnja povsem določene količine proizvodov, zato jih je treba razdeliti nanje. Nasprotno so stalni stroški — stroški zmogljivosti ali stroški razdobja; ti niso odvisni od obsega proizvodnje v posameznem razdobju, temveč od danih proizvodnih 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 proizvodov v načelu posledica kratkoročnih odločitev. Ko že proizvajamo, 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 proizvoda. Nasprotno je znesek spremenljivih stroškov odvisen od kratkoročnih odločitev.

Pri vrednotenju po lastni ceni vedno vpliva na koeficiente dodatka splošnih stroškov tudi obseg proizvodnje ali poslovanja; zato se iz meseca v mesec spreminjajo. Kadar je npr. obseg proizvodnje ali poslovanja večji, odpade manj stalnega dela splošnih stroškov na izbrano neposredno velikost (izdelovalne ure, neposredne osebne dohodke itd.) in obratno, kadar je obseg proizvodnje ali poslovanja 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 proizvodnje ali poslovanja, 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 proizvodnje ali poslovanja. 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 podjetja.

Z druge strani je zaradi vrednotenja po spremenljivih stroških lažje ugotavljati vplive na stroške zaradi spremenjenega obsega proizvodnje ali poslovanja. Jasno je dokazano, da se finančni izid ne dosega samo z zmanjšanjem stroškov, temveč tudi s povečanjem proizvodnje ali poslovanja. Ugotavljati je mogoče tisti obseg proizvodnje ali prodaje, pri katerem dosega podjetje 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 podjetje z njihovo uvedbo pričakovati.

Vrednotenje po spremenljivih stroških je pogosto poznano pod nazivom »direct costing«, ki pa utegne zavesti v zmoto, da s proizvodi 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 podjetje kot celoto, ampak šele tedaj, ko so razdeljeni na stroškovna mesta. Brž ko na kakem stroškovnem mestu ugotovimo stalne stroške, jih pri nadaljnjem obračunu izločimo. Poenostavljeni primer obračunskega lista stroškov se torej sedaj razlikuje od tistega, ki smo ga navedli pri vrednotenju po lastni ceni in je bil uporaben tudi pri vrednotenju po proizvodnih stroških. Prikazan je na str. 114.

Iz njega vidimo, da imajo od skupnih izvirnih posrednih stroškov 171.000 din stalen značaj kar stroški v znesku 79.800 din, ki so pa najprej ugotovljeni na vsakem stroškovnem mestu posebej. Poenostavljeno smo upoštevali, da imajo stalen značaj vse pogodbene in zakonske obveznosti, a tudi del drugih stroškov. Vse te stroške moremo 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 proizvodnih in neproizvodnih 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 1.435 din. Tudi te moramo pri nadaljnjem obračunu izločiti.

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

stalni izvirni stroški	79.800.— din
stalni izvedeni stroški	1.435.— din
skupaj	81.235.— din

Pri spremenljivih splošnih proizvodnih, nabavnih, upravnih in prodajnih stroških pa moramo podobno poiskati njihove koeficiente dodatka kot smo pojasnili že pri vrednotenju po lastni ceni.

OBRACUNSKI LIST STROŠKOV
(pri vrednotenju po spremenljivih stroških)

Vrste stroškov			Stroškovna mesta			Skupaj		Proizv. strošk. mesta			Pom. strošk. m.		Neproizv. strošk. m.		
								A	B	C	Delav.	Kotlar.	Nabava	Uprava	Prodaja
Izvirni stroški	neposred.	materialni stroški	180.000	60.000	30.000	90.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—
		osebni dohodki	50.000	20.000	10.000	20.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—
		skupaj neposredni stroški	230.000	80.000	40.000	110.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Izvirni stroški	posredni	skupaj posredni stroški	171.000	35.600	22.800	36.100	10.400	17.700	10.200	22.700	15.500	—	—	—	—
		— stalni posredni stroški	—79.800	—20.000	—5.500	—27.700	—4.400	—5.700	—2.000	—10.000	—4.500	—	—	—	—
		spremenljivi splošni stroški	91.200	15.600	17.300	8.400	6.000	12.000	8.200	12.700	11.000	—	—	—	—
Izvedeni stroški	pomožna dejavnost	stroški kotlarne (po kg pare)	—	4.670	2.640	3.920	335	—12.000	67	168	200	—	—	—	—
		stroški delavnice (po del. nal.)	—	2.935	1.200	1.600	—6.335	—	—	—	—	—	—	—	—
		skupaj prenes. iz proizvod. dej.	—	7.605	3.840	5.520	—	—	67	168	800	—	—	—	—
		— stalni prenes. stroški	—1.435	—410	—210	—380	—	—	—67	—168	—200	—	—	—	—
		spremenljivi preneseni stroški	—	7.195	3.630	5.140	—	—	—	—	—	600	—	—	—
Izvedeni stroški	pomožna dejavnost	spremenljivi splošni proizvod. stroški	—	22.795	20.930	13.540	—	—	—	—	—	—	—	—	—
		spremenljivi proizvod. in neproizv. stroš.	319.765	102.795	60.930	123.540	—	—	8.200	12.700	11.600	—	—	—	—
		stroški nabave (po neposred. mat.)	—	2.733	1.367	4.100	—	—	—8.200	—	—	—	—	—	—
Uprav. dejav.		stroški uprave (po neposred. os. d.)	—	5.080	2.540	5.080	—	—	—	—12.700	—	—	—	—	—
		stroški prodaje (po proizvod. str.)	—	4.151	2.460	4.989	—	—	—	—	—	—11.600	—	—	—
SKUPNI SPREMENLJIVI STROŠKI			319.765	114.759	67.297	137.709	—	—	—	—	—	—	—	—	—

22.795	20.930	13.540	8.200	12.700	11.600
20.000	10.000	20.000	180.000	50.000	287.265
113,795 %	209,3 %	67,7 %	4,555 %	25,4 %	4,038 %

Koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih proizvodnih stroškov je na vsakem proizvodnem stroškovnem mestu ugotovljen takole:

spremenljivi del splošnih proizvodnih stroškov stroškov. mesta
neposredni osebni dohodki na stroškovnem mestu

V našem primeru znaša na stroškovnem mestu A:

$$\frac{22.795 \text{ din}}{20.000 \text{ din}} = 1,13975 \text{ ali } 113,975 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Na stroškovnem mestu B znaša:

$$\frac{20.930 \text{ din}}{10.000 \text{ din}} = 2,093 \text{ ali } 209,3 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Na stroškovnem mestu C znaša:

$$\frac{13.540 \text{ din}}{20.000 \text{ din}} = 0,677 \text{ ali } 67,7 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih nabavnih stroškov je ugotovljen, denimo, takole:

spremenljivi del splošnih nabavnih stroškov
neposredni materialni stroški

ali v našem primeru:

$$\frac{8.200 \text{ din}}{180.000 \text{ din}} = 0,04555 \text{ ali } 4,555 \% \text{ od neposrednih materialnih stroškov}$$

Koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih upravnih stroškov je ugotovljen, denimo, takole:

spremenljivi del splošnih upravnih stroškov
neposredni osebni dohodki

ali v našem primeru:

$$\frac{12.700 \text{ din}}{50.000 \text{ din}} = 0,254 \text{ ali } 25,4 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih prodajnih stroškov pa je ugotovljen, denimo, takole:

spremenljivi del splošnih prodajnih stroškov
spremenljivi proizvodni stroški

ali v našem primeru:

$$\frac{11.600 \text{ din}}{287.265 \text{ din}} = 0,04038 \text{ ali } 4,038 \% \text{ od spremenljivega dela proizvodnih stroškov}$$

Spremenljivi del proizvodnih stroškov je sestavljen iz 102.795 din na stroškovnem mestu A, 60.930 din na B in 123.540 din na C.

Spremenljivi del splošnih nabavnih, upravnih in prodajnih stroškov seveda moremo prenesti tudi na proizvodna stroškovna mesta A, B in C na podlagi

pravkar ugotovljenih koeficientov dodatka. Pomnožimo samo ustrezne neposredne stroške na vsakem od proizvodnih stroškovnih mest s koeficientom dodatka splošnih nabavnih, upravnih ali prodajnih stroškov.

242 obračun spremenljivih stroškov po stroškovnih nosilcih

Brž ko so poznani skupni spremenljivi stroški na vsakem izmed proizvodnih stroškovnih mest, je z delitvenim obračunom mogoče ugotoviti spremenljive stroške, ki odpadejo na proučevano količinsko enoto istovrstnih ali sorodnih proizvodov. 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 proizvodov. Zaradi primerjave z obračunom lastne cene in z obra-

OBRAČUN STROŠKOV PROIZVODA Z DODATKI

(Ugotavljanje spremenljivih stroškov z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov)

Proizvodi X				Din
Neposredni materialni stroški				80.000.—
Neposredni osebni dohodki	na A	na B	na C	
	15.000.—	2.000.—	5.000.—	22.000.—
Spremenljivi splošni proizvodni stroški	113,975 %	209,3 %	67,7 %	
	17.096.—	4.186.—	3.385.—	24.667.—
Spremenljivi splošni nabavni stroški	4,555 % od	80.000.—		3.644.—
Spremenljivi splošni upravni stroški	25,4 % od	22.000.—		5.588.—
Spremenljivi splošni prodajni stroški	4,038 % od	126.667.—		5.115.—
Stroški za celotno količino				141.015.—
Stroški na količinsko enoto (: 1.000)				141,01

Proizvodi Y				Din
Neposredni materialni stroški				100.000.—
Neposredni osebni dohodki	na A	na B	na C	
	5.000.—	8.000.—	15.000.—	28.000.—
Spremenljivi splošni proizvodni stroški	113,975 %	209,3 %	67,7 %	
	5.699.—	16.744.—	10.155.—	32.598.—
Spremenljivi splošni nabavni stroški	4,555 % od	100.000.—		4.556.—
Spremenljivi splošni upravni stroški	25,4 % od	28.000.—		7.112.—
Spremenljivi splošni prodajni stroški	4,038 % od	160.598.—		6.485.—
Stroški za celotno količino				178.751.—
Stroški na količinsko enoto (: 2.000)				89,38

čunom proizvodnih stroškov vzemimo spet iste podatke o proizvodnji 1000 količinskih enot proizvoda X in 2000 količinskih enot proizvoda Y na stroškovnih mestih A, B in C.

Obračun spremenljivih stroškov, ki odpadejo na vsako vrsto proizvoda, je prikazan na strani 116.

Vprašanja za razpravo o točki 24

1. V čem so posebnosti vrednotenja proizvodov po spremenljivih stroških v nasprotju z vrednotenjem po lastni ceni? Ali so v tem primeru proizvodi ovrednoteni samo po neposrednih stroških?
2. Ali je mogoče splošne stroške razdeliti na stalne in spremenljive po vrstah izvirnih stroškov v podjetju kot celoti ali šele po stroških na posameznih stroškovnih mestih? Ali na koeficient dodatka spremenljivih splošnih stroškov vpliva obseg poslovanja?

25 vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji

Takšno vrednotenje je pravzaprav posebnost čistega dohodkovnega sistema, ko nas pri proizvodih ne zanimajo več niti njihove lastne cene niti njihovi proizvodni ali spremenljivi stroški, temveč samo tisti stroški, ki so odštevni pred ugotovitvijo dohodka, kadar so proizvodi prodani. Nasprotno so računanji sestavni deli prihodnjega dohodka, tj. pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, kakor tudi osebni dohodki, vedno v celoti pokriti z ostvarjenim dohodkom. V nedokočani proizvodnji in v zalogi proizvodov se zadržujejo samo materialni stroški in amortizacija. Samo nanje mislimo, kadar obračunavamo stroške proizvoda.

Če je zadeva takšna, kaže pa tudi obračunski list stroškov drugače sestaviti kot pri dosedanjih primerih. Najmanj, kar moramo spremeniti, je to, da sestoji iz dveh delov: v prvem delu navajamo samo materialne stroške in amortizacijo in v drugem delu pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, skupaj z osebnimi dohodki. Če moramo vse zneske iz drugega dela sproti pokrивati z dohodkom, jih niti ni več treba prenašati z enega stroškovnega mesta na drugo. Če se poslužujemo istih izhodiščnih podatkov kot doslej, iz delitve po proizvodih izpadejo tile stroški:

neposredni osebni dohodki	50.000.— din
posredni računanji dohodek	90.000.— din
skupaj	140.000.— din

Da bi lahko pravilno razdelili splošne stroške materiala in amortizacije po proizvodih, je pa le treba v obračunskem listu stroškov podrobno obdelati njegov prvi del. Poenostavljeni primer obračunskega lista stroškov se torej sedaj spet razlikuje od tistega, ki smo ga navedli pri vrednotenju po lastni ceni, kakor tudi od tistega, ki smo ga navedli pri vrednotenju po spremenljivih stroških. Prikazan je na strani 118.

Iz njega vidimo, da je predmet razdelitve samo 180.000 din neposrednih materialnih stroškov in 81.000 din splošnih stroškov, ki so sestavljeni iz materialnih stroškov in amortizacije. Izvirni splošni stroški se pojavljajo na vseh stroškovnih mestih, tisti njihov del, ki odpade na pomožna stroškovna mesta, je pa nato prenesen na druga stroškovna mesta. Ko so vsi splošni materialni stroški in amortizacija zbrani na stroškovnih mestih A, B in C, nabave, uprave in prodaje, se srečujemo z vprašanjem, kako jih razdeliti na proizvode.

OBRAČUNSKI LIST STROŠKOV

(pri vrednotenju po materialnih stroških in amortizaciji)

Vrsta stroškov		Stroškovna mesta	Skupaj	Proizv. strošk. mesta			Pom. strošk. m.		Neproizv. strošk. m.		
				A	B	C	Delav- nica	Kotlar- na	Nabava	Uprava	Prodaja
Izvirni	ne posr.	materialni stroški	180.000	60.000	30.000	90.000	—	—	—	—	—
		skupaj materialni stroški	180.000	60.000	30.000	90.000	—	—	—	—	—
	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
Izvedeni		skupaj splošni stroški mat. in amort.	81.000	17.600	7.800	22.100	5.000	13.000	1.500	9.000	5.000
	pom. dej.	stroški kotlarne (po kg pare)	—	3.522	2.805	5.705	440	—13.000	88	176	264
		stroški delavnice (po del. nal.)	—	2.400	1.040	1.500	—5.440	—	—	—	500
		splošni stroški mat. in amort.	—	23.522	11.645	29.305	—	—	1.588	9.176	5.764
Vrač. doh.		Skupni stroški materiala in amortizacije	261.000	83.522	41.645	119.305	—	—	1.588	9.176	5.764
	ne posr.	osebni dohodki	50.000	20.000	10.000	20.000	—	—	—	—	—
	posr.	skupaj posredno vrač. dohodek	90.000	18.000	15.000	14.000	5.400	4.700	8.700	13.700	10.500
		Skupaj vračunani dohodek	140.000	38.000	25.000	34.000	5.400	4.700	8.700	13.700	10.500

23.522	11.645	29.305	1.588	9.176	5.764
20.000	10.000	20.000	180.000	50.000	50.000
117,61 %	116,45 %	146,525 %	0,833 %	18,35 %	11,52 %

Sorazmerno z neposrednimi materialnimi stroški je brez dvoma mogoče razdeliti splošne nabavne stroške. Njihov koeficient dodatka je potemtakem opredeljen takole:

splošni materialni stroški in amortizacije v nabavi
neposredni materialni stroški

V našem primeru znaša:

$$\frac{1.588 \text{ din}}{180.000 \text{ din}} = 0,00833 \text{ ali } 0,833 \% \text{ od neposrednih materialnih stroškov}$$

Drugih splošnih stroškov ni mogoče razdeliti sorazmerno z neposrednimi materialnimi stroški, saj niso z njimi v vzročni zvezi. Poslužiti se moramo kake druge podlage za njihovo razdelitev, navadno v zvezi z opravljenim delom. V našem primeru so to lahko le neposredni osebni dohodki, ker so poznani. Čeprav smo ugotovili, da ne vstopajo med stroške proizvoda, ugotovimo stroške proizvoda le z njihovo pomočjo! Koeficienti dodatka splošnih materialnih stroškov amortizacije (z izjemo tistih v okviru nabave) so torej na proizvodnih stroškovnih mestih opredeljeni takole:

splošni materialni stroški in amortizacija na stroškovnem mestu
neposredni osebni dohodki na stroškovnem mestu

V našem primeru znaša ta koeficient dodatka na stroškovnem mestu A:

$$\frac{23.522 \text{ din}}{20.000 \text{ din}} = 1,1761 \text{ ali } 117,61 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Na stroškovnem mestu B znaša:

$$\frac{11.645 \text{ din}}{10.000 \text{ din}} = 1,1645 \text{ ali } 116,45 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Na stroškovnem mestu C pa znaša:

$$\frac{29.305 \text{ din}}{20.000 \text{ din}} = 1,46525 \text{ ali } 146,525 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Podobno bi npr. splošne upravne in splošne prodajne stroške razdelili kar v sorazmerju z osebnimi dohodki. Njihov koeficient dodatka je potemtakem opredeljen takole:

splošni materialni stroški in amortizacija v upravi (prodaji)
neposredni osebni dohodki

V našem primeru znaša koeficient dodatka splošnih upravnih stroškov:

$$\frac{9.176 \text{ din}}{50.000 \text{ din}} = 0,1835 \text{ ali } 18,35 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Koeficient dodatka splošnih prodajnih stroškov pa znaša:

$$\frac{5.764 \text{ din}}{50.000 \text{ din}} = 0,1152 \text{ ali } 11,52 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Ko so ti koeficienti dodatkov poznani, je mogoče obračunati materialne stroške in amortizacijo, ki odpade na posamezen proizvod. Na podlagi že poznanih izhodiščnih podatkov je obračun sestavljen na str. 120.

OBRAČUN STROŠKOV PROIZVODA Z DODATKI

(Ugotavljanje materialnih stroškov in amortizacije z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov)

Proizvodi X	Din
Neposredni materialni stroški	80.000.—
Splošni mater. str. in amortizacija v proizvodnji	
na A 117,61 % od 15.000.—	17.641.—
na B 116,45 % od 2.000.—	2.329.—
na C 146,525 % od 5.000.—	7.326.—
Splošni mater. str. in amortizacija v nabavi	
0,883 % od 80.000.—	705.—
Splošni mater. str. in amortizacija v upravi	
18,35 % od 22.000.—	4.038.—
Splošni mater. str. in amortizacija v prodaji	
11,52 % od 22.000.—	2.536.—
Mater. str. in amortizacija za celotno količino	114.575.—
Mater. str. in amortizacija na količ. enoto (: 1000)	114,57

Proizvodi Y	Din
Neposredni materialni stroški	100.000.—
Splošni mater. str. in amortizacija v proizvodnji	
na A 117,61 % od 5.000.—	5.881.—
na B 116,45 % od 8.000.—	9.316.—
na C 146,525 % od 15.000.—	21.979.—
Splošni mater. str. in amortizacija v nabavi	
0,883 % od 100.000.—	883.—
Splošni mater. str. in amortizacija v upravi	
18,35 % od 28.000.—	5.138.—
Splošni mater. str. in amortizacija v prodaji	
11,52 % od 28.000.—	3.228.—
Mater. str. in amortizacija za celotno količino	146.425.—
Mater. str. in amortizacija na količ. enoto (: 2000)	73,21

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?
2. 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 podjetju 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 podjetje 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 proizvedeno količinsko enoto, lahko izračunamo tisti njihov znesek, ki se nanaša na predvideni obseg proizvodnje ali poslovanja. 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 podjetju 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 podjetja, 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. Podjetje ve, koliko načrtovanega dohodka bo razdelilo na osebne dohodke. Če je po drugi strani poznano, kolikšne osebne dohodke po stari vrednosti točke bodo vsebovali proizvodi, 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 podjetje kot celoto ni tako težavno, saj izhajamo iz obrazca:

- načrtovani obseg proizvodnje (poslovanja)
- × normativ potroška na količinsko enoto proizvodnje (poslovanja)
- × načrtovana cena

Čim bolj stanovitna je proizvodnja v podjetju, tem lažje je načrtovati neposredne stroške.

Drugače je pri načrtovanju splošnih stroškov po stroškovnih mestih ali za podjetje 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 proizvodnje (poslovanja). Zato jih tudi ni mogoče ugotoviti tako, da bi pomnožili načrtovani obseg proizvodnje (poslovanja) kar z normativom potroška na količinsko enoto proizvodnje (poslovanja). Pri vseh splošnih stroških je treba razlikovati njihov stalni in spremenljivi del. Šele nato utegnemo predvideti tisti znesek, ki bo ustrezal načrtovanemu obsegu proizvodnje (poslovanja).

Načrtovanje stroškov po stroškovnih nosilcih je istovetno s sestavljanjem predračunov stroškov proizvodov (planskih ali predhodnih kalkulacij stroškov). Sestava stroškov proizvoda 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 podjetja mnogokrat poenostavijo postopek. Poenostavitev je v zmanjšanem številu dodatkov na neposredne stroške.

Če splošne nabavne stroške razdeljujemo na proizvode 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 nabavnih stroškov. Če moramo z druge strani splošne proizvodne stroške, splošne upravne stroške in morda celo splošne prodajne stroške razdeliti po proizvodih 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 proizvodnih stroškov, splošnih upravnih stroškov in splošnih prodajnih stroškov. Predračun stroškov proizvoda torej zajema:

- a) neposredne materialne stroške (z vključenimi splošnimi stroški, ki so v vzročni razmerju z njimi) in
- b) stroške dela (z vključenimi splošnimi stroški, ki so v vzročnem razmerju z opravljenim izdelavnim časom ali z neposrednimi osebnimi dohodki).

Prvi sestavni del predračuna stroškov je pri posameznem proizvodu razčlenjen na toliko različnih vrst materiala, kolikor jih zahteva njegova proizvodnja. Drugi sestavni del predračuna stroškov je pa pri posameznem proizvodu razčlenjen na toliko različnih delovnih mest, kolikor se jih dotika njegova proizvodnja. 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 proizvodnih stroškovnih mestih pa so koeficienti dodatka splošnih proizvodnih stroškov različni. Da bi se torej lahko poslužili poenostavljenega predračuna stroškov pri takem proizvodu, 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 proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali stroških materiala in amortizacije.

Vprašanja za razpravo o točki 26

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

Do tu

3 prodajne cene

30 pojmovanje prodajnih cen

Prodajne cene so tiste cene, ki jih prodajalec predmetov ali storitev dosega na trgu. Prodajalec proizvodov je proizvajalno podjetje, prodajalec opravljenih storitev je storitveno podjetje, prodajalec trgovskega blaga pa trgovsko podjetje. Predmet prodaje utegnejo biti tudi bivša delovna sredstva, ki posameznemu podjetju niso več potrebna po prvotnem namenu, a tudi material, ki v podjetju ne bo nastopal v vlogi delovnega predmeta. Vendar se bomo pri nadaljnjih izvajanjih omejili na prodajne cene proizvodov pri proizvodnem podjetju in trgovskega blaga pri trgovskem podjetju. 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 celo dvakrat tolikšna kot prodajna cena samega proizvajalca. Prodajna cena, ki jo na trgu dosega proizvodno podjetje, je potemtakem le del prodajne cene, ki jo za isti proizvod v vlogi trgovskega blaga dosega trgovsko podjetje.

Ne glede na to, kako je postavljena prodajna cena kakega proizvoda ali trgovskega blaga, ne moremo mimo zahteve, da mora pokrivati vse stroške, ki so se pojavili pri njem. Če je cena višja od stroškov, govorimo o dobičku, ki ga dosegamo pri posameznem proizvodu ali trgovskem blagu, če je nižja od njih, govorimo o izgubi pri njem. Ob vsem tem pa le kaže nekoliko podrobneje pojasniti, kaj je sama prodajna cena in kaj stroški, ki naj bi jih pokrivala.

Če podjetje 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 podjetje kot celoto drugače obravnavamo popuste, ki so vidni že v samem računu od tistih, ki so dani šele kasneje. Na to vprašanje se bomo povrnil 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 posameznega podjetja 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 podjetja dosežena prodajna cena tista, ki ne vključuje prometnega davka; podjetje ob prodaji le dodatno zaračunava prometni davek in ga odteguje kupcu ter nato nakazuje državi. Če je, nasprotno, prometni davek predpisan od prodajne cene, ki ga vključuje, je z vidika podjetja dosežena prodajna cena tista, ki vključuje tudi prometni davek, medtem ko je sam prometni davek sestavni del stroškov.

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?

31 sestava prodajnih cen pri podjetju

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 podjetjih in nato pri trgovskih!

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

prodajna cena
— lastna cena
= dobiček

ter

lastna cena
— prodajna cena
= izguba

V prvem primeru je prodajna cena višja od lastne cene in v drugem primeru lastna cena višja od prodajne cene. Brez dvoma si vsako podjetje prizadeva, da bi bila prodajna cena njegovih proizvodov višja od lastne cene ter da bi obsegala tudi dobiček. Vendar še ni rečeno, da se podjetju nikakor ne izplača prodajati proizvodov, 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 podjetjih morda še bolj poudarjena kot pri kapitalističnih. Le v tem primeru namreč naša podjetja 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 proizvode, temveč je del stroškov mogoče v nerazporejeni višini v celoti pokriti s prodanimi proizvodi. Oglejmo si sedaj, kakšna je sestava prodajne cene, če podjetje izhaja iz vrednotenja po proizvodnih ali spremenljivih stroških!

V prvem primeru so pri posameznem proizvodu poznani natančno le proizvodni stroški, medtem ko splošne upravno-prodajne stroške pokrijemo s kosmatim dobičkom. Velja torej obrazec:

prodajna cena
— proizvodni stroški proizvoda
= kosmati dobiček

— splošni upravno-prodajni stroški, ki jih pokriva proizvod
= dobiček

V drugem primeru so pri posameznem proizvodu poznani natančno le spremenljivi stroški, medtem ko stalne stroške pokrijemo s prispevkom. Velja torej obrazec:

- prodajna cena
- spremenljivi stroški proizvoda
- = prispevek proizvoda za kritje stalnih stroškov in doseganje dobička
- stalni stroški, ki jih pokriva proizvod
- = dobiček

Seveda so pa splošno upravno-prodajni stroški, ki jih pokriva posamezen proizvod v prvem primeru, in stalni stroški, ki jih pokriva posamezen proizvod v drugem primeru, 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 proizvod. Nasprotno pa ti stroški v primeru, ko so sestavni del lastne cene, niso odvisni od obsega prodaje, pač pa od obsega proizvodnje; čim večji je obseg proizvodnje v določenem razdobju ob drugih nespremenjenih okoliščinah, tem manjši del teh stroškov vstopa v lastno ceno proizvoda.

Če še upoštevamo dejstvo, da so v dohodkovnem sistemu stroški sestavljeni iz materialnih stroškov z amortizacijo po tej strani in iz vračunanega dela dohodka po drugi strani, pridemo do drugačne sestave prodajne cene:

- prodajna cena
- materialni stroški in amortizacija v proizvodu
- = dohodek
- vračunani dohodek v proizvodu
- = dobiček

Pri vrednotenju po lastni ceni je vračunani dohodek njen sestavni del. Del lastne cene je torej odšteven od prodajne cene, predno ugotovimo dohodek, drugi del pa moramo pokriti z dohodkom. Če je dohodek, ki ga vsebuje posamezna enota proizvoda, manjši od v njej vračunanega dohodka, nam ta proizvod ustvarja izgubo. To spoznanje se bistveno ne spremeni, če namesto vrednotenja po lastni ceni vpeljemo vrednotenje po materialnih stroških z amortizacijo. V tem primeru moramo le ves vračunani dohodek v nerazdeljenem znesku pokriti s prodanimi proizvodi. Tisti njegov znesek, ki ga pokriva posamezen proizvod, pa je ob drugih nespremenjenih okoliščinah odvisen od obsega prodaje; čim večji je obseg prodaje v določenem razdobju ob drugih nespremenjenih okoliščinah, tem manjši del vračunanega dohodka bo moral pokrivati posamezen proizvod.

Do sedaj smo se zadrževali le pri prodajni ceni proizvoda. Sedaj si pa oglejmo še sestavo prodajne cene trgovskega blaga. Če tudi tu zanemarimo prometni davek, pridemo do naslednje načelne enačbe:

- prodajna cena
- nabavna cena
- = razlika v ceni (dobiček)

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 trgovsko podjetje 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, *in goščena in zloženke*
- = dobiček *daninski d. o. o.*

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 pokrивati posamezno trgovsko blago.

Vprašanja za razpravo o točki 31

1. Ali mora biti prodajna cena vedno višja od lastne cene? *ne*
2. Ali razlika med prodajno ceno in proizvodnimi stroški že pomeni dobiček? Ali je znesek splošnih upravnoprodajnih stroškov, ki odpadejo na posamezen proizvod, odvisen od obsega poslovanja?
3. Čemu služi razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški proizvoda? 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 proizvoda? Od česa je odvisen znesek dohodka, ki ga mora vsebovati prodajna cena posameznega proizvoda?
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 proučevanega podjetja. 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 nasploh, na omejenem trgu pa še od uvoza. Sestoji iz vrste posamičnih ponudb. Glede na to, kakšno vlogo ima posamezno podjetje v celotni ponudbi pa razlikujemo več tipov konkurenčnega trga. O monopolu govorimo takrat, kadar se na trgu določenega blaga pojavlja en sam prodajalec; 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, pri katerem velja pozitiven koeficient prožnosti povpraševanja, se poveča, kadar se dvigne njegova prodajna cena, oziroma se manjša, 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 $-0,1$ in $-0,2$. 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 opremi 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 močnejše 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. podjetja 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 v podjetju

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 posameznemu podjetju, ki v okviru spoznanih tržnih možnosti odloča o prodajnih cenah svojih proizvodov, trgovskega blaga ali storitev, razen v izjemnih primerih, ko to nalogo prevzame na sebe država. Oglejmo si najprej, kako utegne vrsta proizvodov 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 podjetjem kot proizvajalna 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 kasnejše znižanje in razprodajo.

Če je povpraševanje po kakih novih proizvodih prožno in se podjetje namerava ukvarjati z njihovo množinsko proizvodnjo, bo pa boljše ob začetku postaviti sorazmerno nizko prodajno ceno, ki omogoči sistematsko prodiranje na trg. Če je zaradi takšne cene s trga celo izrinjeno konkurenčno podjetje, kasneje ni več ovir za delno zvišanje prodajne cene.

Pri proizvodih, ki so namenjeni naslednjim podjetjem kot proizvajalna sredstva, pa morajo biti prodajne cene izredno previdno postavljene, saj so njihovi

kupci neprimerno bolje obveščeni kot kupci blaga za široko porabo. Ob drugih nespremenjenih okoliščinah dobi namreč naročilo le najcenejši ponudnik.

Sicer se pa mora podjetje v vsakem primeru, ko oblikuje svoje prodajne cene, ozirati na svoje stroške po tej strani in na tržni položaj po drugi strani

V tem smislu 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, t.j., kjer se zaradi posebnosti svojih proizvodov odloča za višje ali nižje cene ali kjer podobnih proizvodov na trgu sploh še ni. Podobno velja za trgovsko podjetje kot prodajalca. Vendar si le ločeno oglejmo postavljanje prodajnih cen glede na stroške pri proizvodnih in pri trgovskih podjetjih!

Če govorimo pri proizvodnem podjetju o oblikovanju prodajnih cen glede na stroške, s tem seveda še ni rečeno, da prodaja svoje proizvode po prodajnih cenah, ki so enake stroškom, temveč da k poznanim stroškom posameznega proizvoda prišteje še neki znesek. Če prodajne cene oblikujemo vnaprej, t.j. prej kot je dokončan proces proizvodnje 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 proizvod. Če bi podjetje, nasprotno, imelo možnost upoštevati ostvarjene stroške, bi se ti utegnili v različnih razdobjih zaradi spremenjenega obsega proizvodnje spreminjati v znesku, ki odpade na posamezen proizvod; 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 proizvodno podjetje utegne različno razumeti stroške proizvoda, t.j. ker se poslužuje različnih metod vrednotenja, se tudi lahko razlikuje prehod od poznanih stroškov proizvoda k njegovi prodajni ceni. Oglejmo si ga ločeno v primeru:

- a) vrednotenja po lastni ceni;
- b) vrednotenja po proizvodnih stroških;
- c) vrednotenja po spremenljivih stroških;
- č) vrednotenja po materialnih stroških in amortiaciji.

V prvem primeru k lastni ceni proizvoda prištejemo dobiček, in sicer s pomočjo vnaprej poznane splošnega koeficienta dobička na stroške. Velja torej obrazec:

$$\text{prodajna cena} = \text{lastna cena} + \left(\frac{\text{dobiček}}{\text{stroški}} \right) \times \text{lastna cena}$$

Načrtovani splošni koeficient v zgornjem smislu, ki ga uporablja podjetje v določenem razdobju, mora omogočati tudi morebitne popuste od normalno postavljene prodajne cene.

Iz obračunskega lista stroškov na str. 89 vidimo stroške v skupni višini 401.000 din. Denimo, da so to načrtovani stroški in da podjetje hkrati načrtuje dobiček 40.100 din. V tem primeru bo načrtovani splošni koeficient dobička na stroške

$$\frac{40.100 \text{ din}}{401.000 \text{ din}} = 0,1 \text{ ali } 10 \% \text{ od lastne cene}$$

Če sedaj vzamemo, da je lastna cena proizvoda X na str. 102, ki znaša 176,68 din, prav tako načrtovana, pridemo do njegove prodajne cene takole:

$$176,68 \text{ din} + 0,1 \times 176,68 \text{ din} = 194,348 \text{ din ali zaokroženo } 194.— \text{ din}$$

Če podjetje izhaja iz vrednotenja po proizvodnih stroških, mora k proizvodnim stroškom, ki odpadejo na proizvod, prišteti kosmati dobiček, ki vključuje tudi ustrezni del splošnih upravnoprodajnih stroškov. Načrtovani splošni koeficient kosmatega dobička, ki se ga poslužujemo v tem primeru, mora torej upoštevati poleg samega dobička še splošne upravnoprodajne stroške v proučevanem razdobju, vendar ne več v razmerju do skupnih stroškov, temveč le do proizvodnih stroškov. Velja torej obrazec:

prodajna cena =

$$\text{proizvodni stroški} + \left(\frac{\text{kosmati dobiček}}{\text{proizvodni stroški}} \right) \times \frac{\text{proizvodni stroški}}{\text{proizvoda}}$$

Iz obračunskega lista stroškov na str. 89 razberemo proizvodne stroške (skupaj s splošnimi nabavnimi stroški) 361.300 din, kakor tudi splošne upravnoprodajne stroške 39.700 din. Denimo, da so to spet načrtovani stroški in da podjetje hkrati načrtuje dobiček 40.100 din. V tem primeru bo načrtovani splošni koeficient kosmatega dobička na proizvodne stroške

$$\frac{39.700 \text{ din} + 40.100 \text{ din}}{361.300 \text{ din}} = 0,2208 \text{ ali } 22,08 \% \text{ od proizvodnih stroškov}$$

Če sedaj vzamemo, da so proizvodni stroški proizvoda X na str. 104, ki znašajo 159,203 din, prav tako načrtovani, pridemo do njegove prodajne cene takole:

$$159,203 \text{ din} + 0,2208 \times 159,203 \text{ din} = 194,355 \text{ din ali zaokroženo } 194.— \text{ din}$$

Če podjetje izhaja iz vrednotenja po spremenljivih stroških, mora k spremenljivim stroškom, ki odpadejo na proizvod, prišteti prispevek, ki je namenjen za kritje sorazmernega dela stalnih stroškov in dobička. V tem primeru bi se lahko poslužili obrazca:

prodajna cena =

$$\text{spremenljivi stroški} + \left(\frac{\text{prispevek}}{\text{spremenljivi stroški}} \right) \times \frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{proizvoda}}$$

Iz obračunskega lista stroškov na str. 114 vidimo, da znašajo spremenljivi stroški v skupni višini 319.765 din ter stalni stroški 81.235 din. Denimo, da so to spet načrtovani stroški in da podjetje hkrati načrtuje dobiček 40.100 din. V tem primeru bo načrtovani splošni koeficient prispevka na spremenljive stroške

$$\frac{81.235 \text{ din} + 40.100 \text{ din}}{319.765 \text{ din}} = 0,376 \text{ ali } 37,6 \% \text{ od spremenljivih stroškov}$$

Če sedaj vzamemo, da so spremenljivi stroški proizvoda X, ki po navedbi na str. 116 znašajo 141,01 din, prav tako načrtovani, pridemo do njegove prodajne cene takole:

$$141,01 \text{ din} + 0,376 \times 141,01 \text{ din} = 194,029 \text{ din ali zaokroženo } 194.— \text{ din}$$

Opozorimo pa naj, da se prodajna cena, ki jo oblikujemo na podlagi zadnjih dveh obrazcev, utegne v praksi močnejše razlikovati od prodajne cene, ki je oblikovana na podlagi prvega obrazca. Nikakor namreč ne moremo domnevati, da je v lastnih cenah vseh proizvodov povsem enaka udeležba proizvodnih stroškov, spremenljivih stroškov in neposrednih osebnih dohodkov.

Če torej v prvem primeru razporejamo splošne upravno-prodajne stroške ali stalne stroške po proizvodih glede na njihove neposredne osebne dohodke, v drugem in tretjem primeru pa drugače, kakor tudi če v prvem primeru odmerjamo dobiček glede na celotne stroške, v drugem in tretjem primeru pa drugače, ni mogoče pričakovati enake prodajne cene.

Če končno podjetje izhaja iz vrednotenja po materialnih stroških in amortizaciji, pa sploh ni smiselno priračunati dohodek z njegovim splošnim koeficientom v primerjavi s temi stroški. Gibanje dohodka ni odvisno od teh stroškov. Nekateri menijo, da kaže izhajati iz koeficienta dohodka na delovno uro. Toda tudi v primeru, če bi upoštevali samo ure neposrednega dela, ne moremo domnevati, da prinaša ura nestrokovnega dela isti dohodek, kot ura visoko strokovnega dela ter ura dela, ne glede na delovni učinek, vedno enak dohodek. Če vidimo izraz neposrednega dela v vračunani višini neposrednih osebnih dohodkov, potem bi se morda lahko posluževali koeficienta dohodka na neposredne osebne dohodke. Do prodajne cene bi nato prišli z obrazcem:

$$\begin{aligned} &\text{prodajna cena} = \\ &\text{materialni stroški in} \\ &\text{amortizacija proizvoda} + \left(\frac{\text{dohodek}}{\text{neposredni osebni dohodki}} \right) \times \text{neposredni osebni dohodki proizvoda} \end{aligned}$$

Iz obračunskega lista stroškov na str. 118 vidimo, da znašajo neposredni osebni dohodki 50.000 din, skupaj vračunani dohodek pa 140.000 din. Denimo, da so to spet načrtovani podatki in da podjetje hkrati načrtuje dobiček 40.100 din. V tem primeru bo načrtovani koeficient dohodka na neposredne osebne dohodke:

$$\frac{140.000 \text{ din} + 40.100 \text{ din}}{50.000 \text{ din}} = 3,602 \text{ ali } 360,2 \% \text{ od neposrednih osebnih dohodkov}$$

Če vzamemo, da so materialni stroški in amortizacija proizvoda X, ki jih vidimo na str. 120 v znesku 114,57 din, kakor tudi neposredni osebni dohodki 22 din prav tako načrtovani, pridemo do prodajne cene tega proizvoda takole:

$$114,57 \text{ din} + 3,602 \times 22 \text{ din} = 193,894 \text{ din ali zaokroženo } 194 \text{ din.}$$

Vendar se tudi v dohodkovnem sistemu navadno poslužujemo preizkušenih metod, ki pri predračunu prodajnih cen širše pojmujejo stroške, tako da vanje vključujejo del dohodka. Koeficient dohodka namreč nikakor ne nakazuje spodnje meje dohodka, pod katero začnemo govoriti o izgubi. Znano pa je, da moramo takrat, ko presoјamo, ali se nam dodatna proizvodnja 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, razumljivo, 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 proizvajalno podjetje ne more prodati na domačem trgu vsega, kar bi moglo proizvesti z danimi zmogljivostmi. Ponudi se mu pa priložnost, da izvozi določeno količino proizvoda X, vendar bi pri tem doseglo le prodajno ceno 154 din, in ne 194 din, kot jo je izračunalo. Ali se mu izplača povečati svojo proizvodnjo in nastopiti na zunanjem trgu? Odgovora ne dobimo, če izhajamo iz koeficienta dohodka, niti če izhajamo iz lastne cene. Res se bo povprečna lastna cena 176,68 din zaradi povečane proizvodnje ob drugih nespremenjenih okoliščinah nekoliko zmanjšala. Vendar jassen odgovor dobimo le, če upoštevamo, da vsak proizvod X vsebuje 141,01 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 proizvajalnih podjetjih. Trgovsko podjetje postavlja prodajne cene po stroških 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 trgovsko podjetje 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 trgovsko podjetje 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

$$194.— \text{ din} + 0,25 \times 194.— \text{ din} = 242,50 \text{ din} \text{ ali zaokroženo } 243.— \text{ din}$$

Če kako trgovsko podjetje posluje s povprečnim koeficientom razlike v ceni na nabavno ceno npr. 0,28, bo pri njem prodajna cena istega trgovskega blaga znašala

$$194.— \text{ din} + 0,28 \times 194.— \text{ din} = 248,32 \text{ din} \text{ ali zaokroženo } 248.— \text{ din}$$

Načrtovani splošni koeficient razlike v ceni, ki ga uporablja podjetje 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 trgovsko podjetje, njegova 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 celotnega trgovskega podjetja od mikri le kolikor toliko izravnani. Ob sicer nespremenjenih okoliščinah mora potemtakem trgovsko podjetje manjši odstotek razlike v ceni pri določenem trgovskem blagu nadomestiti z večjim odstotkom razlike v ceni pri kakem drugem trgovskem blagu. Kjer različna trgovska podjetja 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, trgovske popuste. Pri tem proizvajalna podjetja trgovskim podjetjem 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 trgovskemu podjetju 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 trgovskemu podjetju 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 predvidevalo proizvajalno podjetje prodajno ceno na drobno 243.— din. Od te cene daje 20 % trgovinski popust. To pomeni, da bo pri trgovskem podjetju takle predračun:

prodajna cena na drobno	243.— din
— 20 % trgovskega popusta	48,60 din
nabavna cena	194,40 din

Nabavna cena nekako soglaša s proizvajalčevo prodajno ceno, ki smo jo navajali v prejšnjih primerih, razlika v ceni 48,60 din pa s pribitkom na nabavno ceno po stopnji 0,25 ali 25 %. Če posluje trgovsko podjetje z večjim koeficientom pribitka na nabavno ceno, se seveda ne bo moglo povsem zadovoljiti z razliko v ceni 48,60 din, temveč bo skušalo doseči večji odstotek trgovskega popusta ali pa bo povišalo prodajno ceno na drobno.

Posebnost postavljanja prodajnih cen po stroških je torej v pribitkih na poznane stroške, ki odpadejo na posamezen proizvod. Odstotki pribitka seveda ne smejo biti preveč togi, saj moramo upoštevati tudi gibanje povpraševanja po danih proizvodih. Vendar je na splošno manj negotovosti glede stroškov kot glede povpraševanja. Zato si podjetje precej poenostavi postavljanje prodajnih cen, če izhaja iz stroškov. Če se poslužujejo konkurenčna podjetja 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 bila podjetja pri postavljanju prodajnih cen pozorna 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 podjetje visoko prodajno ceno, kadar ali kjer je povpraševanje malo, postavi podjetje nizko prodajno ceno, pa čeprav so stroški na proizvedeno enoto še vedno enaki ali so celo manjši

takrat, kadar zaradi velikega povpraševanja proizvaja več, kot takrat, kadar zaradi malega povpraševanja proizvaja manj. Kadar se prodajne cene ravnaajo po povpraševanju, se isti proizvod lahko prodaja tudi po dveh ali več različnih prodajnih cenah. Pogoj 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 podjetje 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 podjetje isti proizvod po različnih cenah, če se razlikuje namen njegove 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 proizvodov z enega trga na drugega, tudi ne sme biti večje možnosti, da bi konkurenti izrinili podjetje 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. Pri tem ni nujno, da bi podjetje postavilo za kak proizvod isto prodajno ceno kot jo ima konkurent. Podjetje, ki oblikuje prodajne cene glede na konkurente, si lahko prizadeva, da bi bila njegova prodajna cena za nekaj odstotkov nižja ali višja od prodajnih cen konkurentov. Vendar mu ne gre za to, da bi obdržalo togo razmerje med svojo prodajno ceno in stroški ali povpraševanjem. Stroški ali povpraševanje se lahko spremenijo, vendar podjetje prodajne cene ne bo spremenilo, če je tudi konkurenti ne bodo. Toda isto podjetje bo spremenilo prodajno ceno, če jo bodo spremenili konkurenti, čeprav se niso spremenili njegovi stroški ali povpraševanje.

Oblikovanje prodajnih cen po že obstoječi prodajni ceni je značilno za trg z istovrstnimi proizvodi. Podjetje, ki prodaja take proizvode 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 nobeno posamezno podjetje ali skupina podjetij. Do nje pridemo z medsebojnim delovanjem množice kupcev in prodajalcev, ki nastopajo na tem trgu. Podjetje, ki bi poskusilo zaračunati višjo prodajno ceno od veljavne, ne bi pridobilo skoraj nobenega kupca. Prav tako pa podjetju ni treba postaviti nižje cene,

če lahko proda vse prizvode po že obstoječi prodajni ceni. Tako podjetju 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 proizvoda. Prav tako lahko uspeh izboljša, če opusti proizvode, 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 podjetje presoja dosegljive prodajne cene glede na stroške. Presoja se razlikuje v primeru:

- a) vrednotenja po lastni ceni;
- b) vrednotenja po proizvodnih stroških;
- c) vrednotenja po spremenljivih stroških;
- č) vrednotenja po materialnih stroških in amortizaciji.

V prvem primeru je razlika med dosegljivo prodajno ceno in lastno ceno dobiček, ki ga obsega posamezen proizvod. Zato bomo presojali prodajne cene, ki jih more podjetje doseči pri različnih vrstah proizvodov, s stopnjo udeležbe dobička v prodajni ceni, torej z razmerjem:

a
$$\frac{\text{dobiček}}{\text{prodajna cena}}$$

Uspešnejši so tisti proizvodi, 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

pri X
$$\frac{190 \text{ din} - 176,68 \text{ din}}{190 \text{ din}} = 0,0701 \text{ ali } 7,01 \% \text{ od prodajne cene}$$

pri Y
$$\frac{140 \text{ din} - 112,17 \text{ din}}{140 \text{ din}} = 0,1987 \text{ ali } 19,87 \% \text{ od prodajne cene}$$

Za podjetje so torej uspešnejši proizvodi Y.

V drugem primeru je razlika med dosegljivo prodajno ceno in proizvodnimi stroški proizvoda kosmati dobiček, ki ga obsega posamezen proizvod in s katerim mora podjetje pokrivati še del splošnih upravno-prodajnih stroškov. Zato bomo presojali prodajne cene pri različnih vrstah proizvodov s stopnjo udeležbe kosmatega dobička v prodajni ceni vsakega izmed teh vrst proizvodov posebej, torej z razmerjem:

b
$$\frac{\text{kosmati dobiček}}{\text{prodajna cena}}$$

Uspešnejši so tisti proizvodi, pri katerih je tako opredeljena stopnja kosmatega dobička večja. Če spet vzamemo naša proizvoda X in Y, kjer znašajo proizvodni stroški na količinsko enoto X 159,203 din in na količinsko enoto Y 101,049 din, ugotovimo stopnjo kosmatega dobička.

pri X
$$\frac{190 \text{ din} - 159,203 \text{ din}}{190 \text{ din}} = 0,1621 \text{ ali } 16,21 \% \text{ od prodajne cene}$$

pri Y
$$\frac{140 \text{ din} - 101,049 \text{ din}}{140 \text{ din}} = 0,2782 \text{ ali } 27,82 \% \text{ od prodajne cene}$$

Za podjetje so torej uspešnejši proizvodi Y.

V tretjem primeru je razlika med dosegljivo prodajno ceno in spremenljivimi stroški proizvoda tako imenovani prispevek tega proizvoda za kritje stalnih stroškov in doseganje dobička. Zato bomo presojali prodajne cene pri različnih vrstah proizvodov s stopnjo udeležbe prispevka za kritje v prodajni ceni vsake izmed teh vrst proizvodov, torej z razmerjem:

prispevek za kritje

prodajna cena

Na splošno se šteje, da so uspešnejši tisti proizvodi, pri katerih je tako opredeljena stopnja prispevka za kritje večja. Vzemimo spet naša proizvoda X in Y, kjer znašajo spremenljivi stroški na količinsko enoto X 141,01 din in na količinsko enoto Y 89,37 din. Stopnja prispevka za kritje je torej

$$\text{pri X} \quad \frac{190 \text{ din} - 141,01 \text{ din}}{190 \text{ din}} = 0,2578 \text{ ali } 25,78 \% \text{ od prodajne cene}$$

$$\text{pri Y} \quad \frac{140 \text{ din} - 89,37 \text{ din}}{140 \text{ din}} = 0,3616 \text{ ali } 36,16 \% \text{ od prodajne cene}$$

Spet vidimo, da so uspešnejši proizvodi Y. Če podjetje dosega enake dohodke s proizvodi X ali s proizvodi 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 podjetje preusmeri na takšne proizvode. 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 proizvodi 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 proizvod z večjo stopnjo prispevka prinaša manjši prispevek na uro dela kot proizvod z manjšo stopnjo prispevka.

Če se podjetje 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 proizvodu. Večja stopnja dohodka v primerjavi s prodajno ceno nikakor ne nakazuje uspešnejšega proizvoda.

Če podjetje nastopa na oligopolnem trgu, na katerem se srečuje le z nekaj konkurenti, se prav tako popolnoma zaveda tamkajšnjih prodajnih cen. Pri najmanjši razliki v prodajni ceni se bodo kupci usmerili k podjetju 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 podjetjih sčasoma spreminjajo stroški, spreminja se pa tudi povpraševanje. Navadno eno izmed podjetij prevzame vlogo vodje v postavljanju prodajnih cen, medtem ko druga podjetja sledijo vsaki spremembi njegove prodajne cene.

Le na takšnih trgih, za katere je značilno razločevanje (diferenciacija) proizvodov, ima posamezno podjetje 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. Nekatera podjetja imajo visoke prodajne cene, druga srednje in tretja 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 proizvoda?
2. Kako velik naj bo pribitek k lastni ceni proizvoda? Kako velik naj bo pribitek k proizvodnim stroškom, ki odpadejo na proizvod? Kako velik naj bo pribitek k spremenljivim stroškom, ki odpadejo na proizvod? Kako velik naj bo pribitek k materialnim stroškom in amortizaciji, ki odpadejo na proizvod?
3. Kaj mora trgovsko podjetje upoštevati pri postavljanju pribitka k nabavni ceni? V čem je razlika med pribitkom (maržo) in odbitkom (rabatom)?
4. Kako se podjetje, 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 podjetje prodajne cene glede na konkurente? Ali mora tudi pri tem upoštevati svoje stroške?
7. Kako podjetje presoja dosegljivo prodajno ceno z lastno ceno proizvoda? Kako jo presoja, če pozna le proizvodne ali spremenljive stroške, ki odpadejo na proizvod? Ali večji dohodek, ki ga obsega prodajna cena kakega proizvoda, že nakazuje boljši finančni izid?

34 vprašanje notranjih prodajnih cen

Do sedaj smo obravnavali prodajne cene, ki jih postavlja podjetje kot prodajalec, kupec pa je drugo podjetje, 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 istega podjetja, tj. tedaj, ko se pravzaprav isto podjetje pojavlja kot prodajalec in kot kupec. Vprašanje tako imenovanih notranjih prodajnih cen se npr. pojavi že pri enotnem podjetju, kadar so njegovi proizvodi prevzeti med lastna osnovna sredstva ali droben inventar, kadar podjetje brezplačno daje kake svoje proizvode in je njihovo vrednost treba poravnati s skladom skupne porabe itd. Še v večji meri seveda izstopi vprašanje notranjih prodajnih cen tedaj, kadar je podjetje razdeljeno na več samostojnih organizacijski 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 podjetju kot celoti ali je, nasprotno, uspeh posamezne organizacijske enote izviren in finančni izid celotnega podjetja le seštevek. V prvem primeru podjetje kot celota ne upošteva notranje prodaje pri oblikovanju svojega finančnega izida, medtem ko ga v drugem primeru upošteva.

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 podjetju 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 podjetja kot celote in v drugem smotru ožja korist posamezne organizacijske enote, ki sta si pa večkrat v nasprotju.

Temeljne možnosti za odločitev o notranjih prodajnih cenah so naslednje:

a) tržna prodajna cena;

b) tržna prodajna cena, zmanjšana za prodajno opravnino (provizijo);

c) dogovorjena notranja prodajna cena;

č) ostvarjena lastna cena, zvišana za pribitek;

d) načrtovana lastna cena;

e) načrtovani proizvodni stroški posameznega proizvoda;

f) načrtovani spremenljivi stroški posameznega proizvoda.

Ne navajamo posebej ostvarjene lastne cene, ostvarjenih proizvodnih stroškov posameznega proizvoda ali ostvarjenih spremenljivih stroškov posameznega proizvoda, čeprav so lahko podlaga za obračun; toda uspeha posamezne organizacijske enote na tej podlagi ni mogoče ugotavljati.

Oglejmo si postopoma posebnosti vsake izmed zgornjih možnosti!

Tržne prodajne cene prihajajo v poštev kot notranje prodajne cene zlasti tedaj, kadar z istovrstnimi proizvodi ali opravljenimi storitvami nastopa posamezna organizacijska enota tudi na trgu ali če je tržna prodajna cena poznana, čeprav s proizvodi ali opravljenimi storitvami posamezna organizacijska enota sicer ne nastopa na trgu. Toda tržne prodajne cene so mnogokrat postavljene ob pogajanjih s posameznim kupcem, in niso vedno nespremenljive, prav tako so morda količine, ki jih uspe posamezna organizacijska enota prodati na trgu, zelo male in ne more biti njihova dosežena prodajna cena zadosten razlog za postavitev takšne notranje prodajne cene. Prav tako se morda tržne prodajne cene, ki jih dosegajo drugi proizvajalci, ne nanašajo na povsem enake proizvode ali opravljene storitve. Končno takšne cene utegnejo zavesti pri poslovnih odločitvah o tem, ali se podjetju nekaj izplača prodati ali dodelati, kupiti ali v lastnem okviru napraviti itd. Pri različno tehnično opremljenih organizacijskih enotah utegnejo povzročiti velika nesorazmerja v uspehu, medtem ko so sploh neuresničljive pri neproizvodnih enotah.

Tržne prodajne cene, ki so zmanjšane za prodajno opravnino, prihajajo v poštev tedaj, kadar cenovni izraz storitev samostojne prodajne enote ni sestavni del stroškov proizvodnih enot, temveč prodajna enota prevzema proizvode od proizvodnih enot za določeno opravnino (provizijo). Sicer pa imajo takšne notranje prodajne cene podobne omejitve kot tržne prodajne cene.

Dogovorjena notranja prodajna cena je postavljena na podlagi pogajanj med organizacijsko enoto, ki prodaja, in tisto, ki kupuje. Odvisno od vpliva posamezne organizacijske enote, se v večji ali manjši meri odmika od tržne prodajne cene, če je ta poznana. Če pa posamezna organizacijska enota ni dolžna kupovati od drugih organizacijskih enot v okviru istega podjetja, se seveda v kakih primerih lahko odloči za zunanjega ponudnika, če je njegova prodajna cena nižja kot je dogovorjena notranja prodajna cena. S tem pa seveda še ni nujno, da bo takšna odločitev tudi v prid podjetja kot celote, zlasti če ostanejo zadevne zmogljivosti neizrabljene, medtem ko se stalni

stroški pojavljajo v vsakem primeru. Dogovorjene notranje prodajne cene torej še vedno utegnejo zavesti pri posameznih poslovnih odločitvah. Sicer pa je z njimi mogoče izravnati velika nesorazmerja v uspehu pri različno tehnično opremljenih organizacijskih enotah, prav tako so uresničljive pri neproizvodnih enotah.

Ostvarjena lastna cena, zvišana za pribitek, je kot notranja prodajna cena koristna tam, kjer niso poznane tržne prodajne cene. Če je pribitek izračunan na podlagi povprečja, ki velja za podjetje kot celoto, je prihranjenega precej časa pri sicer potrebnih pogajanjih o dogovorjeni notranji prodajni ceni. Vendar ima takšna notranja prodajna cena še vedno vse pomanjkljivosti, ki jih najdemo pri dogovorjeni notranji prodajni ceni.

Načrtovana lastna cena je pravzaprav 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 proizvod zaradi različnega obsega proizvodnje ali dejavnosti nasploh 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 proizvodni stroški posameznega proizvoda so od načrtovane lastne cene manjši za splošne upravno-prodajne stroške. To pomeni, da cenovni izraz storitev upravno-prodajne enote ni sestavni del stroškov proizvodnih enot. Sicer pa ima takšna notranja prodajna cena podobne posebnosti in pomanjkljivosti kot načrtovana lastna cena, le da sprememba obsega proizvodnje v primerjavi z načrtovanim že manj vpliva na uspeh posamezne organizacijske enote, saj so izločene razlike v splošnih upravno-prodajnih stroških.

Načrtovani spremenljivi stroški posameznega proizvoda kot notranja prodajna cena so končno izvedljivi predvsem, če ni organizacijska enota obremenjena z nobenimi stalnimi stroški, temveč se ti pokrivajo le v okviru podjetja kot celote. To pa pomeni, da na uspeh takšne enote utegne vplivati le sprememba v spremenljivih stroških, kar bistveno zožuje območje njenega odločanja. Res je pa le v takšnem primeru za podjetje 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 podjetja pojavi vprašanje notranjih prodajnih cen? Ali to vprašanje urejajo predpisi?
2. Kakšne smotre zasleduje podjetje pri postavljanju notranjih prodajnih cen? Kakšne so prednosti in kakšne pomanjkljivosti tržnih cen pri notranjem obračunu?
3. Kdaj se naj podjetje odloča za dogovorjene notranje prodajne cene in kdaj za načrtovane lastne cene pri notranjem obračunu?
4. Kaj sodite o uporabi načrtovanih proizvodnih ali spremenljivih stroškov, ki odpadejo na proizvod, kot podlagi za notranje obračune?

40 pojmovanje finančnega izida

Razglabljanje o sestavi prodajnih cen nam v marsičem že nakazuje pot, po kateri lahko dojamemo finančni izid, ki ga dosega podjetje kot celota ali kaka njegova organizacijska enota v kakem obračunskem razdobju. Medtem ko nam prodajna cena nakazuje tisto, kar je podjetje pridobilo, nam stroški, ki so vsebovani v njej, nakazujejo tisto, kar je podjetje pri tem porabilo. Razlika je finančni izid, ki ga zajema posamezen proizvod, posamezno trgovsko blago ali opravljena storitev. Finančni izid je torej v tem primeru razlika med pridobljenimi in porabljenimi sredstvi. Če so porabljena sredstva večja od pridobljenih, govorimo o izgubi. Če so pridobljena sredstva večja od porabljenih, govorimo o dobičku.

Podjetje naj bi pri svojem poslovnem procesu vedno pridobilo več sredstev kot jih je porabilo. Medtem ko mu zgolj obnavljanje porabljenih sredstev že omogoča obnavljanje celotnega poslovnega procesa, mu šele presežek nad njimi pomeni pozitiven finančni izid. Če proučujemo poslovanje podjetja od njegove ustanovitve do njegovega prenehanja, pač ne bo težko ugotoviti tudi tega, kolikšna sredstva je v tem razdobju pridobilo in kolikšna porabilo ter kolikšen je njegov celotni finančni izid. Drugače je, če želimo ugotoviti pridobljena in porabljena sredstva ter njim ustrezni finančni izid za krajša razdobja, npr. za leto dni ali celo za posamezni mesec. Ni namreč mogoče povsem točno v takšnem razdobju ugotoviti pridobljenih in porabljenih sredstev.

Temeljno vprašanje, na katero moramo najti odgovor, kadar ugotavljamo finančni izid podjetja za takšno razdobje, je vprašanje, s katerimi proizvodi, trgovskim blagom ali opravljenimi storitvami ga tedaj ostvarja. Ali ga ostvarja s tem, da v proučevanem razdobju dokonča določene proizvode, s tem, da jih proda ali s tem, da zanje prejme plačilo? Ali ga ostvarja s tem, da v proučevanem razdobju kupi trgovsko blago, s tem, da ga proda, ali celo šele s tem, ko zanj prejme plačilo? Ali ga končno ostvarja s tem, da v proučevanem razdobju opravi kake storitve, ali šele s tem, ko jih kupec plača? Možnosti je vsekakor več. Prvi hip je jasno samo to, da z nakupom trgovskega blaga podjetje še ne more ostvariti finančnega izida. Kako pa naj potem natančno v vsakem razdobju ugotovi nabavno vrednost prodanega blaga, zlasti še, če se ukvarja z velikim številom različnih vrst blaga, katerim se cene pogosto spreminjajo? Podobno tudi celotna vrednost delovnih sredstev in številnih vrst materiala, ki jih ima podjetje na razpolago, v posameznem razdobju še ne prehaja na tedaj nastajajoče proizvode; kako nato natančno ugotoviti, kolikšni so stroški v tem razdobju, zlasti še, če upoštevamo, da se cene materiala pogosto spreminjajo? Toda če ugotavljamo finančni izid v tem razdobju le na podlagi prodanih proizvodov, vsi tedaj nastali stroški tudi še niso povezani z njimi, temveč morda delno šele z nedokončano proizvodnjo in zalogo neprodanih proizvodov; kako nato natančno ugotoviti, kolikšni stroški so povezani s prodanimi proizvodi, zlasti še, ker lahko zaloge ovrednotimo na različne načine? Končno morda kupci ne bodo poravnali računa za prodane proizvode, trgovsko blago ali opravljene storitve; kdaj nato upoštevati to dejstvo pri ugotavljanju finančnega izida?

Ugotavljanje finančnega izida, ki ga ostvarja podjetje v razdobju leta dni ali v krajših razdobjih, je vedno naslonjeno na določeno sporazumno rešitev, ki je v temeljnih potezah celo predpisana. Kakršnakoli je že ta rešitev, vedno omogoča skrite dobičke in skrite izgube, ki se jim ni mogoče ogniti pri ugotavljanju finančnega izida. Zaradi skritih dobičkov je ugotovljeni finančni izid posameznega razdobja manjši, zaradi skritih izgub pa večji kot bi bil brez njih.

Če se sporazumno odločimo, da finančni izid, ki ga dosega podjetje v kakem razdobju, ugotavljamo le na podlagi povsem določenih proizvodov, trgovskega blaga in opravljenih storitev, moramo pri tem upoštevati le njihove prodajne cene in stroške, ki so povezani z njimi. O vsoti njihovih prodajnih cen bomo govorili kot o prihodkih, o vsoti stroškov, ki so povezani z njimi, pa kot o odhodkih. Finančni izid takega razdobja je razlika med tedanjimi prihodki in odhodki. Kot bomo kasneje videli, zajemajo prihodki več kot samo prodajno vrednost v zgornjem smislu in odhodki več kot samo stroške v zgornjem smislu, nikakor pa pri proizvodnem podjetju ne zajemajo enostavno tistih stroškov, ki so se na novo pojavili v istem obračunskem razdobju.

Na tem mestu bo koristno, če se nekoliko zadržimo pri izrazih »prihodki« in »odhodki« in s tem za hip prekinemo vsebinska izvajanja z izrazoslovnimi. V slovenski gospodarski praksi in literaturi sta namreč pojma prihodkov in odhodkov največkrat označena z drugačnimi izrazi, medtem ko srbohrvaška praksa in literatura pravilno poznata, »prihode« in »rashode«. Pod vplivom gospodarsko-finančnih predpisov in njihovega napačnega prevoda v slovenščino, je pojem prihodkov največkrat označen z izrazom »dohodki«, medtem ko označujemo z izrazom »dohodek« povsem drugačen pojem. »Dohodek« je manjši od »dohodkov« za ustrezne materialne stroške in amortizacijo. Dejstvo, da množinska oblika istega samostalnika označuje drug pojem kot edninska oblika, zavaja v razne zmote. Zato smo se odločili za izraz »prihodki«. Vsota vseh »prihodkov« je »celotni prihodek«, in ne »celotni dohodek«, kajti celotni dohodek je lahko le dohodek podjetja v nasprotju z dohodkom organizacijskih enot v njegovem okviru.

Podobne težave so tudi s pojmom odhodkov. Največkrat ta pojem kot celota v slovenski gospodarski praksi in literaturi sploh ni označen s posamičnim izrazom, temveč opisno, npr. kot stroški v prodanih proizvodih. Včasih se pa zanj uporablja izraz »izdatki«, ki je povsem zgrešen, saj ne kaže vpeljati zmanjšanja denarnih sredstev v ugotavljanje finančnega izida. Strokovna literatura včasih ta pojem označuje z izrazom »razhodki«, vendar se proti njemu borijo jezikoslovci, češ da ni slovenski. Zato smo se odločili za izraz, ki ni v nasprotju s čistostjo slovenskega jezika, vendar povsem nedvoumno podaja sam pojem, tj. za izraz »odhodki«.

Ko smo tako pojasnili izraza prihodki in odhodki, se lahko vrnemo na vsebinsko vprašanje, kakšen vpliv ima dohodkovni sistem na opredelitev odhodkov.

Če odhodke izvajamo iz vseh stroškov, ki so povezani s proizvodi, trgovskim blagom in storitvami, s katerimi podjetje dosega prihodke, potem nujno vključujejo tudi vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka ter osebne dohodke. To pa pomeni, da se bo razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki pojavila kot dobiček, in ne kot dohodek. Le če bi iz odhodkov izključili vračunani dohodek v zgornjem smislu, bi razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki pomenila dohodek. Toda dohodek še ni pozitivni finančni izid; z njim smo dolžni najprej pokriti ustrezni del pogodbenih in zakonskih obveznosti ter osebnih dohodkov, sicer govorimo o izgubi. Nasprotno 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-gospodarski 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 ter osebne dohodke v vračunanem znesku, ki odpade na ustrezne proizvode, trgovsko blago in storitve. Če ustrezni del tega vračunanega dohodka obravnavamo med odhodki, kadar gre podjetju slabo, tj. kadar ima izgubo, jih moramo tudi tedaj, ko mu 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 iz ugotovljenega dohodka zajemajo še ustrezni del vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti ter osebnih dohodkov. 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 podjetje finančni izid? Zakaj je vedno treba računati s skritimi dobički ali skritimi izgubami?
2. Ali je dohodek pozitivni finančni izid?

41 prihodki

410 pojmovanje prihodkov

Omenili smo že, da finančni uspeh podjetja ugotavljamo na podlagi proizvedenih, prodanih ali plačanih proizvodov, prodanega ali plačanega trgovskega blaga in opravljenih ali plačanih storitev. Zato pa tudi prihodke lahko opredeljujemo:

- a) na podlagi proizvodnje;
- b) na podlagi zaračunane prodaje (fakturirane realizacije);
- c) na podlagi plačane prodaje (vnovčene realizacije).

Pri trgovskih in storitvenih podjetjih ni razlike med a) in b), zato se pri izvajanjih opredeljujemo na proizvajalna podjetja.

Opredelevanje prihodkov na podlagi proizvodnje 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 podjetje dokonča proizvodnjo, še ni rečeno, da bo tudi uspelo proizvod prodati, zlasti pa med proizvodnjo mnogokrat še ni mogoče zanesljivo predvideti, kakšno ceno bo proizvodu priznal trg in kdaj. Zato je bolje, če podjetje ovrednoti zalogo proizvodov kar na podlagi stroškov, pojav prihodkov pa prihrani za čas, v katerem bo dejansko dano družbeno priznanje tej zalogi. Še v večji meri velja to seveda za nedokončano proizvodnjo.

Že podani razlogi govore v prid opredelitvi prihodkov na podlagi zaračunane prodaje. Tedaj je v neprimerno večji meri dano potrdilo za povečano vrednost sredstev, saj je kupec poznan in ga k plačilu zavezuje kupo-prodajna pogodba. Takšno opredeljevanje prihodkov je najpogostejše. Pri njem torej domnevamo, da so prihodki ostvarjeni v trenutku prodaje. V resnici seveda nastanek prihodkov 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.

Tako pridemo do opredelitve prihodkov na podlagi plačane prodaje. V tem primeru ostvari podjetje prihodke šele tedaj, kadar za svoje prodane in odposlane proizvode prejme plačilo. Prihodki so potemtakem res prikazani v dokončnem znesku. Vendar je takšen postopek pri opredeljevanju prihodkov 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 izterjatvi 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 še v neplačani prodaji in del v zalogah. Zato je zaračunana prodaja neprimerno boljša podlaga za opredelitev prihodkov.

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.

V povojni dobi smo pri nas opredeljevali prihodke na različne načine; od leta 1962 do 1968 npr. na podlagi plačane prodaje. Sedaj jih ugotavljamo spet na podlagi zaračunane prodaje, kar je tudi v svetu povsem običajno. S prihodki torej razumemo ostvarjeno prodajno vrednost tistih proizvodov, trgovskega blaga in opravljenih storitev, ki jih je podjetje v določenem razdobju prodalo.

Toda pri dosedanjih izvajanjih smo opozorili tudi na dejstvo, da se pri obračunu med posameznimi organizacijskimi enotami v okviru podjetja utegnejo pojavljati notranje prodajne cene in da utegne posamezna enota kupovati po njih od druge enote. Ali tudi v takšnem primeru štejemo, da podjetje ostvarja prihodke? Možnost je v načelu podana; v kolikšni meri jo bo izrabilo, je odvisno od podjetja samega oziroma od njegovih organov upravljanja. Podrobneje si jo pa bomo ogledali kasneje, ko bomo govorili o vrstah prihodkov.

Prav tako smo pri dosedanjih izvajanjih opozorili na dejstvo, da utegne podjetje 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 podjetje ostvarja

prihodke? Odgovor ni enoten za vse našete primere. Prodajna vrednost materiala in odpadkov brez nadaljnjega vstopa med prihodke podjetja; 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 podjetju; 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 podjetje 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 podjetje, 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 podjetja 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 zaloga. 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 podjetja, 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

Ne glede na to, kako so opredeljeni redni prihodki, jih moramo vedno ločiti od prejemkov. Prejemki pomenijo povečanje denarnih sredstev. Redni prihodki, nasprotno, pomenijo kosmato povečanje sredstev kot celote v tistem trenutku, ko menimo, da je dano zadostno družbeno priznanje v podjetju opravljenemu delu; pri tem poudarjamo povečanje sredstev v kosmatem znesku zaradi tega, ker vključuje tudi njihov ustrezni dotedanji znesek, ki se je istočasno pretvoril v odhodke. Res so redni prihodki, kadar so opredeljeni na podlagi plačane prodaje, zelo blizu prejemkom. Vendar celo v tem primeru ni nujno, da vsak prejemek že pomeni redne prihodke. Če pa vpeljemo v razglabljanje še izredne prihodke, lahko hitro ugotovimo, da tudi ti niso nujno povezani s 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 podjetje 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.

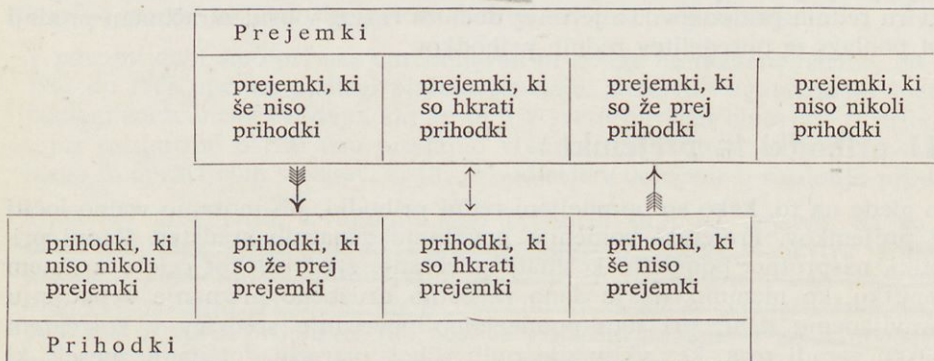
Normalno so seveda prihodki gospodarsko povezani s prejemki. Vendar ni nujno, da do te gospodarske povezave pride v istem razdobju. Razlikujemo naslednje možnosti:

- ba) prihodki se pojavijo pred prejemki;
- bb) prihodki se pojavijo sočasno s prejemki;
- bc) prihodki se pojavijo kasneje kot prejemki.

Če podjetje 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. Če so, nasprotno, redni prihodki ugotovljeni na podlagi plačane prodaje, se pojavijo seveda istočasno kot prejemki. S tem pa še ni rečeno, da takega primera ne najdemo tedaj, ko so redni prihodki ugotovljeni na podlagi zaračunane prodaje; kupec lahko plača blago že ob prevzemu, vendar v tem primeru ni več razlike med zaračunano in plačano prodajo. Primeri, ko podjetje 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

nastopalo samo kako drugo podjetje, pravna ali fizična oseba; kupec utegne biti tudi posamezna organizacijska enota v okviru samega podjetja, ki kupuje od druge enote in je torej podjetje kot celota istočasno kupec in prodajalec. Zato moramo razlikovati tako imenovano notranjo prodajo od zunanje.

V širšem smislu je notranja prodaja tista, kjer nastopa proučevano podjetje istočasno kot kupec in kot prodajalec, medtem ko je zunanja prodaja tista, kjer proučevano podjetje kot prodajalec ni hkrati kupec. Tako opredeljena notranja prodaja v širšem smislu zajema npr. tudi prenos lastnih proizvodov med osnovna sredstva ali droben inventar, kakor tudi brezplačno dane proizvode, katerih vrednost je treba poravnati npr. s skladom skupne porabe. Prodajno vrednost takšnih proizvodov in podobnih storitev so podjetja že od nekdaj vštevala med redne prihodke. Drugače pa je v primeru obračuna med posameznimi stopnjami celotnega proizvodnega procesa, ko vsaka pripada posebni organizacijski enoti. Prodajne vrednosti proizvodov in storitev, ki prehajajo iz posamezne organizacijske enote v drugo, podjetja v preteklosti niso vštevala med redne prihodke, medtem ko sedaj imajo to možnost in se zanjo lahko odločijo. V takšnem primeru govorimo o notranji prodaji v ožjem smislu. Razlikujemo torej notranjo prodajo v širšem in ožjem smislu.

Za proizvodjalna podjetja so potemtakem značilne naslednje vrste rednih prihodkov:

- a) prihodki iz prodaje proizvodov drugim;
- b) prihodki iz druge prodaje proizvodov, razen iz notranje prodaje v ožjem smislu;
- c) prihodki iz notranje prodaje proizvodov v ožjem smislu.

Povsem podobne vrste rednih prihodkov se utegnejo pojaviti pri storitvenih podjetjih, seveda pri njih govorimo o storitvah, in ne o proizvedenih predmetih. Res pa tudi pri proizvodjalnih podjetjih v primerih pod b in c) utegnemo najti kake storitve pomožnih dejavnosti in pri storitvenih podjetjih v primeru pod b) kake proizvode pomožnih dejavnosti. Zato bomo proizvedene predmete in opravljene storitve, s katerimi dosega proizvodjalno ali storitveno podjetje prihodke, obravnavali skupaj.

S prihodki iz prodaje proizvodov (storitev) drugim so mišljene prodajne vrednosti, ki jih ostvarja podjetje 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 podjetje prodaja proizvode (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 proizvodov (storitev) drugim navedemo še tiste, ki izhajajo iz začasnih računov. Znano je, da zlasti gradbena podjetja ne čakajo na dokončanje vseh del v mesecu, za katerega je izstavljena začasna situacija, je mogoče ugotoviti, jetje izstavlja investitorju za vsa dela, ki jih je opravilo 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 druge prodaje proizvodov (storitev), razen iz notranje prodaje v ožjem smislu, naj najprej navedemo prodajno vrednost tako imenovanih investicij v lastni izvedbi (režiji). Ne glede na to, ali se v okviru podjetja 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 podjetju, medtem ko bo hkrati povzročila potrebo po večjih investicijskih sredstvih. Če je nižja, bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah pripomogla k slabšemu finančnemu izidu v podjetju, 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 podjetje brezplačno dane proizvode ali opravljene storitve, ki jih nato poravna npr. s skladom skupne porabe.

Upoštevanje prihodkov iz notranje prodaje proizvodov in storitev v ožjem smislu je končno tesno povezano z odgovorom na vprašanje, ali menimo, da je temeljno ugotavljanje finančnega izida za podjetje kot celoto ali za posamezne enote, pri čemer bi bil finančni izid celotnega podjetja le seštevek finančnih izidov enot. Če upoštevamo pri ugotavljanju finančnega izida le tisto, kar je dokončno priznal trg, je seveda težko govoriti o finančnem izidu posamezne enote, brž ko takšna enota zajema le stopnjo v celotnem procesu proizvodnje. To, kar bi označili s finančnim izidom posamezne enote, bi bilo morda šele v nedokončani proizvodnji ali v zalogi proizvodov z vidika celotnega podjetja. Z vidika podjetja kot celote bi torej prešli na ugotavljanje finančnega izida na podlagi proizvodnje. Če so te enote med seboj zaporedno povezane, se končno lahko še vprašamo, ali naj nosi vse tveganje poslednja enota v tej vrsti. Vprašanje je pa tudi, kako bi podjetje v takšnih razmerah uspelo kriti povečana obratna sredstva, ki bi morala zajeti tudi dobiček v proizvodih prejšnjih enot, ki še niso zapustili zadnje enote. Ti pomisleki veljajo v vseh primerih, ko je notranja prodajna cena med enotami višja od lastne cene ustreznih proizvodov ali storitev. Čim višja je, tem večji bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah finančni izid podjetja, vendar bodo višje ovrednotene tudi zaloge, ki utegnejo skrivati celo izgubo. Čim nižja je, tem manjši bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah finančni izid podjetja, vendar bodo nižje ovrednotene tudi zaloge. Če nasprotno zajema notranja prodajna cena samo kakorkoli opredeljene stroške ustreznih proizvodov ali storitev, pa ostane samo še napihovanje prihodkov in odhodkov pri podjetju kot celoti, čeprav se ne spreminja niti njegov dobiček in niti njegova izguba. Vendar se tudi v takšnem primeru spreminja njegov dohodek. Tisti del vračunanega dohodka, ki bi ga pri izvirnem obračunu za podjetje kot celoto ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebovale še zaloge, je pri izvirnem obračunu po organizacijskih enotah vsebovan že v notranje prodanih proizvodih; priznan je torej kot ostvarjeni dohodek tudi pri podjetju kot celoti, s katerim je treba pokriti vse tiste vračunane pogodbene in zakonske obveznosti ter osebne dohodke, ki so vsebovani v teh notranje prodanih proizvodih. Sicer nespremenjena vrednost zalog pa je s tem materializirana.

Do sedaj smo obravnavali redne prihodke pri proizvodnih in storitvenih podjetjih. Za trgovska podjetja naj kot posebnost navedemo samo prihodke iz prodaje trgovskega blaga, ki imajo podobne splošne oznake kot prihodki iz prodaje proizvodov (storitev) drugim.

Prihodki iz prodaje materiala in odpadkov se pojavljajo pri vseh podjetjih, in sicer kot izjeme, saj je njihov normalen predmet prodaje druge, tj. v prej nakazanih smereh.

Končno se med rednimi prihodki pri proizvodnih, storitvenih in trgovskih podjetjih utegnejo pojavljati še prihodki od obresti, ki so obračunane od različnih danih kreditov, medtem ko dotacij in subvencij, ki so dane zato, da bi vplivale na finančni izid, pri podjetjih skorajda ne kaže omenjati.

413 vrste izrednih prihodkov

Najrazličnejše izredne prihodke, ki vplivajo na finančni izid podjetja, 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 podjetje v preteklem letu prodalo kak proizvod, trgovsko blago ali opravilo storitev, vendar je tedaj pozabilo 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, celotna njegova višina neposredno povečuje finančni izid.

V posameznem letu odpisane poslovne terjatve povečujejo tedanje izredne odhodke. S tem, ko je podjetje zaradi razbremenitve svojih obratnih sredstev odpisalo kako dvomljivo ali sporno terjatev, pa se še ni odpovedalo iskanju možnosti, da bi izterjalo 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 pogodbene 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 pogodbena 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 podjetjih.

Zamudne obresti plača dolžnik, ki ni v roku poravnal svoj dolg. Kot izredni prihodek se pojavljajo le pri tistih podjetjih, 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. podjetje dobi v zvezi s sredstvi skupne porabe, vplivajo le na sklad skupne porabe, ne pa na finančni izid podjetja.

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 podjetju 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 takega drugega razloga. Zaradi takšnih popustov, ki jih dobi proučevano podjetje, se mu zmanjšajo njegove prvotno prikazane obveznosti.

Pozitivne razlike pri časovnih razmejitvah se končno pojavijo, če je podjetje med letom vračunalo več stroškov določene vrste, kot so se do konca leta resnično pojavili. Medtem ko presežek vračunanih nad nastalimi stroški investicijskega vzdrževanja navando 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 izgladi vpliv previsokih rednih odhodkov na finančni izid, prvotno prikazani viri sredstev se pa zmanjša.

Vprašanja za razpravo o točki 41

1. Ali so prihodki isto kot prejemki? Ali se prihodki pojavljajo istočasno kot prejemki? Ali obstajajo tudi prihodki, ki niso povezani s prejemki in prejemki, 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 predujem? 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 podjetje 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 podjetje redne prihodke?
6. Kdaj govorimo o notranji prodaji in kdaj z njo dosega podjetje prihodke?
7. Kaj so začasni računi inčasne 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 povsem določenih proizvodov, trgovskega blaga in opravljenih storitev, 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 pobliže!

Redni odhodki so nasprotje rednih prihodkov in skupno z njimi ustvarjajo finančni izid iz normalne poslovne dejavnosti. Če z njimi razumemo vse stroške, ki so povezani s proizvodi, trgovskim blagom in opravljenimi storitvami, s katerimi v kakem obračunskem razdobju podjetje opredeljuje redne prihodke, bo razlika med rednimi prihodki in rednimi odhodki pomenila dobiček. Le če z njimi razumemo zgolj materialne stroške z amortizacijo, ki so povezani s proizvodi, trgovskim blagom in opravljenimi storitvami, s katerimi v kakem obračunskem razdobju podjetje opredeljuje redne prihodke, bo razlika med rednimi prihodki in rednimi odhodki pomenila dohodek. Tako zoženi odhodki pred ugotovitvijo dohodka so pa le del vseh odhodkov. Tudi temeljni seznam knjigovodskih računov (kontni plan) kot sestavni del Zakona o knjigovodstvu delovnih organizacij (Ur. l. SFRJ, št. 48/1968), ki velja od 1. januarja 1969 dalje, obravnava kot redne odhodke vse ustrezne stroške, in ne samo njihov materialni del z amortizacijo. V tem primeru podjetje najprej ugotovi dobiček, in šele ko ga poveča za ustrezne vračunane pogodbene in zakonske obveznosti ter osebne dohodke, pride do dohodka. Zato bomo pri nadaljnjih izvajanjih 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.

Na opredelitev rednih odhodkov bistveno vpliva sama opredelitev rednih prihodkov. Če so redni prihodki opredeljeni na podlagi proizvodnje, so tudi redni odhodki zelo blizu tedaj nastalim stroškom. Brž ko so redni prihodki opredeljeni na podlagi zaračunane prodaje, a obstaja nedokončana proizvodnja in zloga proizvodov ob koncu in začetku proučevanega razdobja, se že redni odhodki smiselno odmikajo od stroškov, ki so se pojavili v istem razdobju. Še večji odmik najdemo v primeru, ko so redni prihodki opredeljeni na podlagi plačane prodaje.

Oglejmo si te ugotovitve podrobneje na primeru proizvodjalnega podjetja!

Če so redni prihodki opredeljeni na podlagi dokončane proizvodnje, je razmerje med v razdobju nastalimi stroški in rednimi odhodki v istem razdobju naslednje:

v razdobju nastali stroški

+ stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje

— stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje

= stroški v razdobju dokončanih proizvodov

= redni odhodki

Če so redni prihodki opredeljeni na podlagi zaračunane prodaje, seveda rednih odhodkov ni mogoče videti že v stroških tistih proizvodov, ki so bili v danem razdobju dokončani, temveč obrazec podaljšamo takole:

stroški v razdobju dokončanih proizvodov

+ stroški v začetni zalogi proizvodov

— stroški v končni zalogi proizvodov

= stroški v razdobju prodanih proizvodov

= redni odhodki

Če so končno redni prihodki opredeljeni na podlagi plačane prodaje, že spet rednih odhodkov ni mogoče videti v stroških tistih proizvodov, ki so bili v danem razdobju prodani, temveč obrazec dopolnimo takole:

stroški v razdobju prodanih proizvodov

+ stroški v začetnem stanju neplačanih proizvodov

— stroški v končnem stanju neplačanih proizvodov

= stroški v razdobju plačanih 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 podjetjih. Pri storitvenih podjetjih je naloga precej lažja, kajti ta 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

Le v primeru, ko so redni prihodki opredeljeni na podlagi plačane prodaje, je neizbežna naslednja dopolnitev:

stroški v razdobju opravljenih in prodanih storitev

+ stroški v začetnem stanju neplačanih storitev

— stroški v končnem stanju neplačanih storitev

= stroški v razdobju plačanih storitev

= redni odhodki

Pri trgovskih podjetjih 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

Če nasprotno izhajamo iz plačane prodaje kot podlage za opredelitev rednih prihodkov, enačbo dopolnimo v tem smislu:

stroški v razdobju prodanega trgovskega blaga
+ stroški v začetnem neplačanem prodanem trgovskem blagu
— stroški v končnem neplačanem prodanem trgovskem blagu
= stroški v razdobju plačanega prodanega trgovskega blaga
= redni odhodki

Vendar bomo pri nadaljnjih izvajanjih upoštevali le, da so redni prihodki opredeljeni na podlagi zaračunane prodaje in da so redni odhodki tisti stroški, ki so povezani z njo. Zaradi popolnosti naj samo še opozorimo, da utegnejo biti predmet prodaje še 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 smotrno 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 podjetje odpiše kako terjatev ali le zmanjša njen znesek, če odpiše pri-manjkljaje ali če mora plačati kake zamudne obresti, ima brez dvoma od-hodke, 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.

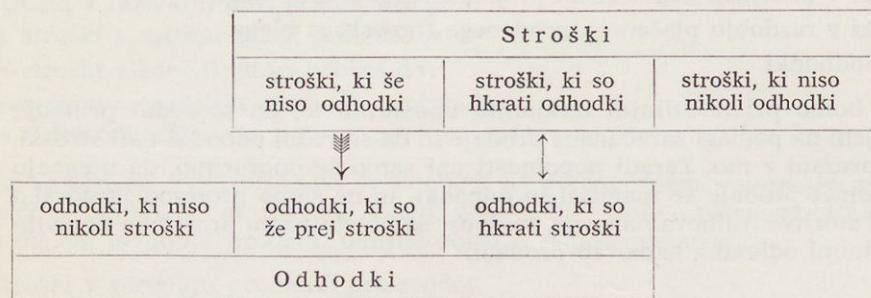
Pri storitvenih in trgovskih podjetjih so stroški, ki se pojavljajo v določenem obračunskem razdobju, že tedanji redni odhodki, kajti povezani so izključno s prodanimi količinami. Le v primeru, ko so redni prihodki opredeljeni šele na podlagi plačane prodaje, a se le-ta razlikuje od zaračunane, ti stroški ob svojem nastanku še niso redni odhodki.

Pri proizvodnih podjetjih se pa stroški pojavljajo navadno najprej v zvezi s proizvodnjo in šele nato v vezi z zaračunano prodajo, ki večinoma služi kot

podlaga za opredelitev rednih prihodkov. Če so pa redni prihodki opredeljeni na podlagi plačane prodaje, je časovni odmik rednih odhodkov od prvotno nastalih stroškov še večji.

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 podjetje, takšno zmanjšanje pa ne vpliva na njegov finančni izid. Lahko se pojavijo odhodki nepovezano z izdatki ali izdatki nepovezano 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 podjetje 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 podjetje prvotno pričakovalo.

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 podjetje 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.

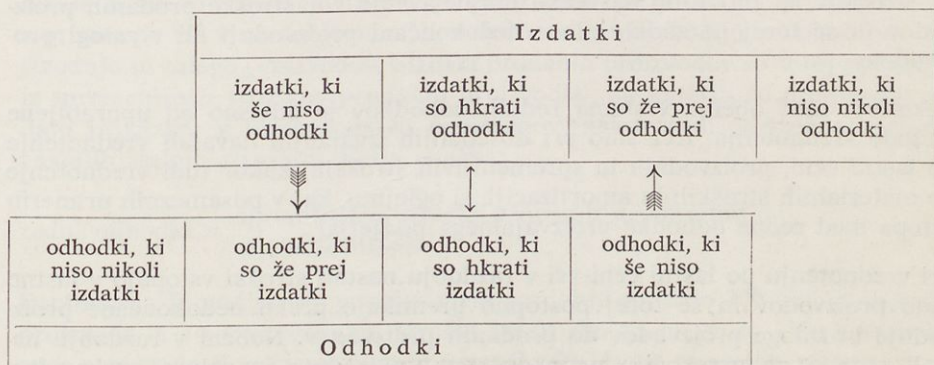
Če podjetje, ki se ukvarja s storitveno dejavnostjo, opravi kako storitev, se mu vsekakor stroški takoj pojavijo kot redni odhodki; pri tem seveda izha-

jamo iz opredelitve rednih prihodkov na podlagi zaračunane prodaje. Če sedaj iz celotne množice stroškov upoštevamo le tiste pošne stroške, ki so hkrati izdatki, lahko rečemo tudi, da se tovrstni odhodki pojavijo istočasno kot izdatki. Vidimo pa, da takšno razmerje ni pogosto.

Najpogostejše ima seveda podjetje 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 pri proizvodjalnih podjetjih ustrezali:

- a) prihodkom iz prodaje proizvodov drugim — stroški drugim prodanih proizvodov;
- b) prihodkom iz druge prodaje proizvodov razen iz notranje prodaje v ožjem smislu — stroški druge prodaje proizvodov razen notranje prodaje v ožjem smislu;
- c) prihodkom iz notranje prodaje proizvodov v ožjem smislu — stroški notranje prodanih proizvodov v ožjem smislu.

Povsem podobna razvrstitev rednih odhodkov velja za storitvena podjetja. Pri trgovskih podjetjih bodo prihodkom iz prodaje trgovskega blaga ustrezali stroški prodanega trgovskega blaga, ki sestojijo iz nabavne vrednosti prodanega trgovskega blaga in iz splošnih stroškov trgovanja. Tudi prihodkom iz prodaje materiala in odpadkov bodo ustrezali kot odhodki ustrezni stroški, tj. nabavna vrednost tega materiala ali odpadkov. Prihodkom od obresti lahko postavimo kot nasprotnje tiste odhodke, ki zajemajo stroške danih kreditov. Le prihodkom od raznih podpor ne bodo ustrezale nobene posebne vrste odhodkov, saj podpore zgolj dopolnjujejo siceršnje redne prihodke in pomagajo pokrivati odhodke, ki so z njimi v zvezi.

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 proizvodjalnih podjetjih — ustreza sestavi celotnih rednih prihodkov. Pri proizvodjalnih podjetjih 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 proizvodjalnih podjetjih 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 vrednotenje po lastni ceni, proizvodnih in spremenljivih stroških, kakor tudi vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji, si oglejmo, kaj v posameznih primerih vstopa med redne odhodke proizvodjalnega podjetja!

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 700 količinskih enot proizvoda X z lastno ceno 176,68 din in 1700 količinskih enot proizvoda Y z lastno ceno 11217 din. V tem primeru so redni odhodki sestavljeni takole:

vsota lastnih cen prodanih proizvodov X	123.676.— din
vsota lastnih cen prodanih proizvodov Y	190.689.— din
skupaj	314.365.— din

Pri vrednotenju po proizvodnih stroških ne govorimo več o lastni ceni proizvodov, temveč o njihovih proizvodnih stroških. Vsi v razdobju nastali proizvodni stroški se postopno premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nasprotno vsi v razdobju nastali splošno upravno-prodajni stroški 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 splošnih upravno-prodajnih stroškov. Velja enačba:

redni odhodki = proizvodni stroški prodanih proizvodov
+ splošno upravno-prodajni stroški

Denimo, da je podjetje v proučevanem razdobju prodalo 700 količinskih enot proizvoda X s proizvodnimi stroški 159.203 din na enoto in 1700 količinskih enot proizvoda Y s proizvodnimi stroški 101,049 din na enoto, medtem ko iz

obračunskega lista stroškov na str. 89 ugotovimo splošne upravno prodajne stroške v znesku 39.700 din. V tem primeru so redni odhodki sestavljeni takole:

proizvodni stroški prodanih proizvodov X	111.442.— din
proizvodni stroški prodanih proizvodov Y	171.783.— din
splošni upravno-prodajni stroški	39.700.— din
skupaj	322.925.— din

Pri vrednotenju po spremenljivih stroških prav tako ne govorimo več o lastni ceni proizvodov v starem smislu, temveč o njihovih spremenljivih stroških. Vsi v razdobju nastali spremenljivi stroški se postopoma 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 podjetje v proučevanem razdobju prodalo 700 količinskih enot proizvoda X s spremenljivimi stroški 141,01 din na enoto in 1700 količinskih enot proizvoda Y s spremenljivimi stroški 89,37 din na enoto, medtem ko iz obračunskega lista stroškov na strani 114 ugotovimo stalne stroške v znesku 81.235 din. V tem primeru so redni odhodki sestavljeni takole:

spremenljivi stroški prodanih proizvodov X	98.707.— din
spremenljivi stroški prodanih proizvodov Y	151.929.— din
stalni stroški	81.235.— din
skupaj	331.871.— din

Pri vrednotenju po materialnih stroških in amortizaciji končno spet ne govorimo več o lastni ceni proizvodov v starem smislu. Vsi v razdobju nastali materialni stroški in amortizacija se postopoma premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nasprotno pa vsi v razdobju vračunani osebni dohodki, zakonske in pogodbene obveznosti iz dohodka preskočijo nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Stroški prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz materialnih stroškov in amortizacije, po katerih so pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov, kakor tudi iz vseh v razdobju obračunanih sestavin dohodka. Velja enačba:

$$\text{redni odhodki} =$$

materialni stroški in amortizacija prodanih proizvodov

+ vračunani osebni dohodki, zakonske in pogodbene obveznosti iz dohodka

Denimo, da je podjetje v proučevanem razdobju prodalo 700 količinskih enot proizvoda X z materialnimi stroški in amortizacijo 114,57 din na enoto in 1700 količinskih enot proizvoda Y z materialnimi stroški in amortizacijo 73,21 din na enoto, medtem ko iz obračunskega lista stroškov na strani 118 ugotovimo vračunani dohodek v znesku 140.000 din. V tem primeru so redni odhodki sestavljeni takole:

materialni stroški in amortizacija prodanih proizvodov X	80.199.— din
materialni stroški in amortizacija prodanih proizvodov Y	124.457.— din
vračunani dohodek	140.000.— din
skupaj	344.656.— din

Vidimo torej, da utegneta biti sestava in znesek rednih odhodkov pri proizvodnih podjetjih prav različna, zaradi tega pa tudi ostvarjeni finančni izid, če se podjetje ob drugih nespremenjenih okoliščinah poslužuje 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 proizvodna podjetja 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 storitvena podjetja 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 trgovska podjetja, 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 proizvodnih podjetjih 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:

$$\begin{aligned}
 & \text{materialni stroški in amortizacija v začetnem stanju nedokončane proiz-} \\
 & \text{vodnje in zaloge proizvodov} \\
 + & \text{ materialni stroški in amortizacija, obračunani v razdobju} \\
 - & \text{ materialni stroški in amortizacija v končnem stanju nedokončane proiz-} \\
 & \text{vodnje in zaloge proizvodov} \\
 = & \text{ materialni stroški in amortizacija v zaračunani prodaji} \\
 = & \text{ redni odhodki v ožjem smislu, tj. redni odhodki pred ugotovitvijo dohodka.}
 \end{aligned}$$

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 kot vrednotenje po lastni ceni, proizvodnih in spremenljivih stroških ter vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji.

V prvem primeru je nedokončana proizvodnja in zaloga proizvodov ovrednotena po lastni ceni. 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 (splošni osebni dohodki, zakonske in pogodbene obveznosti iz dohodka v okviru splošnih proizvodnih stroškov in splošnih nabavno-upravno-prodajnih stroškov). Vendar tudi v primeru, ko je vračunani del dohodka prikazan posebej v obračunih stroškov proizvoda (kalkulacijah stroškov), ni prikazan posebej v knjigovodstvu proizvodnje in proizvodov. Zato bi le kazalo končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov razčleniti na materialne stroške z amortizacijo po tej strani in vračunani dohodek po drugi strani s podrobnimi obračuni stroškov za vsako vrsto nastajajočega ali dokončanega proizvoda. To je pa večinoma tehnično težko izvedljivo. Zato se morajo proizvajalna podjetja posluževati kakih koeficientov, s katerimi poznane skupne stroške končnega stanja nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov razčlenijo na sestavne dele.

Najpreprostejša je pač domneva, da je sestava stroškov v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov povsem enaka sestavi v istem obračunskem razdobju nastalih stroškov, ali določneje, da npr. udeležba vračunanega dohodka v skupnih stroških teh končnih zalog ustreza udeležbi vračunanega dohodka v skupnih stroških, ki se pojavljajo v istem obračunskem razdobju. Če želimo zadevo računsko poenostaviti, v istem primeru domnevamo, da je razmerje med celotnimi stroški v teh končnih zalogah in med vračunanimi stroški v obračunskem razdobju enako razmerju med posameznim sestavnim delom stroškov v teh končnih zalogah in med istovrstnim sestavnim delom vračunanih stroškov v obračunskem razdobju. Najprej torej izračunamo koeficient (1)

stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov
vračunani stroški v obračunskem razdobju

Ko s koeficientom pomnožimo vračunane materialne stroške v razdobju, dobimo materialne stroške v končnih zalogah; ko s koeficientom pomnožimo vračunano amortizacijo, dobimo amortizacijo v končnih zalogah.

Denimo, da znašajo materialni stroški in amortizacija v začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov 40.000 din, medtem ko iz obračunskega lista stroškov na strani 89 vidimo, da so se v obračunskem razdobju pojavili v znesku 261.000 din. Vsi stroški v obračunskem razdobju znašajo 401.000 dinarjev, medtem ko je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov ovrednoteno po lastnih cenah s 176.635 din.

Koeficient (1) se potemtakem izračuna takole:

$$\frac{176.635 \text{ din}}{401.000 \text{ din}} = 0,4404862$$

Materialne stroške in amortizacijo v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov nato ugotovimo takole:

161 $261.000.— \text{ din} \times 0,4404862 = 114.967.— \text{ din}$

Redne odhodke pred ugotovitvijo dohodka pa dobimo takole:

materialni stroški in amortizacija v začetni zalogi	40.000.— din
+ materialni stroški in amortizacija v razdobju	261.000.— din
— materialni stroški in amortizacija v končni zalogi	114.967.— din
= materialni stroški in amortizacija v zaračunani prodaji	186.033.— din

Takšen izračun pa ima seveda pomanjkljivosti. Temelji namreč na domnevi, da je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov sestavljeno izključno iz predmetov, ki so bili začetni v proučevanem razdobju, medtem ko se v končnem stanju morda zadržujejo tudi predmeti, ki so že bili v začetnem stanju. Prav tako tudi temelji na domnevi, da je sestava lastne cene vseh vrst proizvodov povsem enaka. Nikjer pa ni rečeno, da je sestava stroškov v dveh zaporednih letih povsem enaka. Še manj je rečeno, da je sestava končnega stanja zalog povsem enaka povprečni sestavi proizvodnje. Morda je pri kaki vrsti proizvodov udeležba materialnih stroškov in amortizacije v njegovi lastni ceni večja kot je njihova povprečna udeležba v celotnih vračunanih stroških proučevanega razdobja, medtem ko je pri drugi vrsti proizvodov manjša. Če se nato v končnih zalogah zadržujejo le proizvodi z večjo udeležbo materialnih stroškov in amortizacije v njihovi lastni ceni, izračun na podlagi povprečja, ki ga upošteva navedeni koeficient, ne bo ustrezal. Prav tako pa moramo upoštevati, da je udeležba materialnih stroškov in amortizacije v lastni ceni nedokončane proizvodnje praviloma drugačna kot v lastni ceni istovrstnih dokončanih proizvodov, kar vse uporaba navedenega koeficienta zanemarja.

Čeprav se odločimo za kak drug koeficient, točnega podatka o materialnih stroških in amortizaciji v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zalogi proizvodov ne bomo dobili.

Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov prvotno prikazano po proizvodnih stroških, se končna sodba o ugotavljanju ustreznih materialnih stroškov in amortizacije ne spremeni, čeprav se metode razlikujejo. Ker so sedaj splošni upravno-prodajni stroški, ki se na novo pojavijo v razdobju, v celoti med rednimi odhodki v širšem smislu, pri njih ne zadenemo na težave, kadar iščemo redne odhodke v ožjem smislu; pri novo nastalih stroških v razdobju ni težavno poiskati tisti njihov del, ki je izčrpan z materialnimi stroški in amortizacijo. Težave se pojavijo le tedaj, kadar pri prenašanju stroškov iz pomožnih stroškovnih mest ne upoštevamo ločeno materialnih stroškov z amortizacijo in torej ne vemo, kolikšen del prenesenih, tj. izvedenih stroškov na proizvodnih stroškovnih mestih in stroškovnem mestu nabave, odpade nanje. Odklonimo jih tako, da upoštevamo enako sestavo prenesenih stroškov kot so jo imeli pred prenosom. Drugače pa je, ko želimo ugotoviti, kolikšen del proizvodnih stroškov v končnih zalogah je izčrpan z materialnimi stroški in amortizacijo. Pri tem lahko domnevamo, da je razmerje med proizvodnimi stroški v teh končnih zalogah in med proizvodnimi stroški v razdobju enako razmerju med posameznim sestavnim delom proizvodnih stroškov v teh končnih zalogah in med istovrstnim sestavnim delom proizvodnih stroškov v obračunskem razdobju. Izračunamo torej najprej koeficient (2)

proizvodni stroški v končnem stanju nedokončane
proizvodnje in zaloge proizvodov

proizvodni stroški v obračunskem razdobju

Ko s koeficientom pomnožimo v razdobju vračunane materialne stroške, ki so sestavni del tedanjih proizvodnih stroškov, dobimo materialne stroške v končnih zalogah; ko z njim pomnožimo vračunano amortizacijo, ki je sestavni del tedanjih proizvodnih stroškov, dobimo amortizacijo v končnih zalogah. Izračun pa seveda že spet iz podobnih razlogov kot prej ne bo povsem točen.

Denimo, da znaša ta proizvodni del materialnih stroškov in amortizacije v začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov 36.000 din, to je za 10 % manj kot v prejšnjem primeru, kjer smo upoštevali tudi materialne stroške in amortizacijo iz sklopa splošnih upravnoprodajnih stroškov 4000 din; če podjetje preide na vrednotenje po proizvodnih stroških, mora torej v istem razdobju dodatno pred ugotovitvijo dohodka pokriti še teh 4000 din materialnih stroškov in amortizacije. Ker pa ne proučujemo prehodnega razdobja, temveč delovanje nove metode, ko je prehod nanjo že opravljen, zadošča, če nam je poznan podatek o začetnem stanju materialnih stroškov in amortizacije 36.000 din. Iz obračunskega lista stroškov na strani 89 vidimo, da so se v proučevanem razdobju pojavili na proizvodjalnih stroškovnih mestih in stroškovnem mestu nabave materialni stroški in amortizacija v skupnem znesku 229.000 din. Toda to so le izvirni materialni stroški in amortizacija. Materialne stroške in amortizacijo prav tako poiščemo v prenesenih stroških kotlarne in delavnice. Ti iz obračunskega lista stroškov v našem primeru niso vidni. Toda, ker iz njega vidimo, koliko znašajo materialni stroški in amortizacija v delavnici in kotlarni, se da izračunati njihovo udeležbo v prenesenih stroških na vsakem stroškovnem mestu. Če nato seštejemo njihove zneske, ki se pojavijo na proizvodnih stroškovnih mestih in stroškovnem mestu nabave, ugotovimo znesek 17.138 din. Proizvodni del materialnih stroškov in amortizacije, ki se v razdobju pojavi na novo, znaša torej 246.138 din, medtem ko znaša celotni znesek teh stroškov v razdobju 261.000 din. Nasprotno je vsota proizvodnih stroškov v obračunskem razdobju 361.300 din, in so torej manjši od vseh stroškov za 39.700 din, kolikor jih odpade na splošne upravne in prodajne stroške. Končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov je po proizvodnih stroških ovrednoteno s 159.075 din, kar dobimo tako, da k začetnemu stanju 81.000 dinarjev prištejemo proizvodne stroške v razdobju, tj. 361.300 dinarjev in odštejemo proizvodne stroške v razdobju prodanih proizvodov X in Y, tj. 283.225 din. Kako sedaj ugotoviti, koliko je materialnih stroškov in amortizacije v vrednosti končnih zalog?

Poslužujemo se koeficienta, ki smo ga označili z (2) in dobimo naslednji podatek:

$$\frac{159.075 \text{ din}}{361.300 \text{ din}} = 0,440285$$

Materialne stroške in amortizacijo v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov nato ugotovimo takole:

$$246.138.— \text{ din} \times 0,440285 = 108.371.— \text{ din}$$

Redne odhodke pred ugotovitvijo dohodka pa dobimo takole:

materialni stroški in amortizacija v začetni zalogi	36.000.— din
+ materialni stroški in amortizacija v razdobju	261.000.— din
— materialni stroški in amortizacija v končni zalogi	108.371.— din
= materialni stroški in amortizacija v zaračunani prodaji	188.629.— din

Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov prvotno prikazano samo po spremenljivih stroških, se prav tako končna sodba o ugotavljanju ustreznih materialnih stroških in amortizacije povsem ne spremeni, čeprav se uporabljene metode spet razlikujejo. Sedaj vse stalne stroške, ki se pojavljajo v razdobju, sproti upoštevamo med rednimi odhodki v širšem smislu; brž ko iz njih izluščimo materialne stroške in amortizacijo, dobimo podatke o tistem delu rednih odhodkov v ožjem smislu, ki izvira iz stalnih stroškov. Res pa razčlenitev stalnih stroškov na materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek ni več tako preprosta kot je npr. razčlenitev splošnih upravnoprodajnih stroškov. Vsako vrsto stroškov na vsakem

stroškovnem mestu tako razčlenimo, prav tako pa tudi spremenljivi del vsake vrste stroškov, ki se pojavi na pomožnih stroškovnih mestih, ločeno prenesemo na druga stroškovna mesta. Glavna težava se pa pojavi pri vprašanju, kolikšni materialni stroški z amortizacijo so vsebovani v končnih zalogah, saj nam le odgovor na to vprašanje spet pomaga ugotoviti tiste materialne stroške z amortizacijo, ki šele ob prodaji svojih stroškovnih nosilcev vstopajo med redne odhodke v ožjem smislu. To pot lahko domnevamo, da je razmerje med spremenljivimi stroški v teh zalogah in med vsemi spremenljivimi stroški v razdobju enako razmerju med posameznim sestavnim delom spremenljivih stroškov v teh končnih zalogah in med istovrstnim sestavnim delom spremenljivih stroškov v obračunskem razdobju. Izračunamo torej najprej koeficient (3)

spremenljivi stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje
in zaloge proizvodov

spremenljivi stroški v obračunskem razdobju

Ko s koeficientom pomnožimo spremenljive materialne stroške v razdobju, dobimo materialne stroške v končnih zalogah; ko s koeficientom pomnožimo spremenljivo amortizacijo v razdobju, dobimo spremenljivo amortizacijo v končnih zalogah. Res je pa amortizacija v glavnem stalni strošek in je ne bo treba izračunati, ker se v takšnem primeru ne zadržuje v končnih zaloga.

Denimo, da znaša spremenljivi del materialnih stroškov in amortizacije v začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov 32.000 din, to je za 20 % manj kot v prvem primeru, ko smo upoštevali tudi njihov stalni del. Iz obračunskega lista stroškov na strani 114 pa ne vidimo, koliko znašajo spremenljivi stalni stroški in amortizacija, ki so se v razdobju na novo pojavili; sestavljen bi pač moral biti nekoliko drugače. Da se ne bi predolgo mudili na tehničnih podrobnostih, vzemimo, da od skupnega zneska spremenljivih stroškov v razdobju, ki znaša 319.765 din, odpade na spremenljive materialne stroške in amortizacijo 207.765 din, na spremenljivi del vračunanega dohodka pa 112.000 din. Vračunani materialni stroški in amortizacija v razdobju znašajo v celotnem znesku 261.000 din. Končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov je po spremenljivih stroških ovrednoteno s 141.129 din, kar dobimo tako, da k začetnemu stanju 72.000 din prištejemo spremenljive stroške v razdobju 319.765 din in odštejemo spremenljive stroške v razdobju prodanih proizvodov X in Y, tj. 250.636 din. Kako ugotoviti, koliko je materialnih stroškov in amortizacije v vrednosti končnih zalog?

Poslužimo se koeficienta, ki smo ga označili s (3) in dobimo naslednji podatek:

$$\frac{141.129 \text{ din}}{319.765 \text{ din}} = 0,44135$$

Materialne stroške in amortizacijo v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov nato ugotovimo takole:

$$207.765 \text{ din} \times 0,44135 = 91.698 \text{ din}$$

Redne odhodke pred ugotovitvijo dohodka pa dobimo takole:

materialni stroški in amortizacija v začetni zalogi	32.000.— din
+ materialni stroški in amortizacija v razdobju	261.000.— din
— materialni stroški in amortizacija v končni zalogi	91.698.— din
= materialni stroški in amortizacija v zaračunani prodaji	201.302.— din

Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov že od samega začetka prikazano samo z materialnimi stroški in amortizacijo, pa

seveda odpade vsako preračunavanje. V knjigovodstvu proizvodnje in knjigovodstvu proizvodov so že poznani podatki, ki ob prodaji oblikujejo tedanje redne odhodke v ožjem smislu. Vračunani dohodek se v tem primeru namreč ne zadržuje niti v nedokončani proizvodnji niti v zalogi proizvodov.

Denimo, da znašajo materialni stroški in amortizacija v začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov 40.000 din. Iz obračunskega lista stroškov na strani 118 vidimo, da so se v proučevanem razdobju na novo pojavili materialni stroški in amortizacija v višini 261.000 din. Končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov je po materialnih stroških in amortizaciji ovrednoteno s 96.344 din, kar dobimo tako, da k začetnemu stanju 40.000 din prištejemo 261.000 din in odštejemo materialne stroške in amortizacijo v razdobju prodanih proizvodov X in Y, tj. 204.656 din.

Redni odhodki so pa sestavljeni iz materialnih stroškov in amortizacije v zaračunani prodaji; v našem primeru torej znašajo 204.656 din.

424 redni odhodki po ugotovitvi dohodka

Redni odhodki po ugotovitvi dohodka dopolnjujejo pravkar obravnavane redne odhodke v ožjem smislu na višino 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.

K razumevanju tistega zneska vračunanega dohodka, ki ga pokrijemo v proizvodnih podjetjih z ostvarjenim dohodkom, nas 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 obračunani 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 podjetje končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov prikazano po lastni ceni, se bo najverjetneje moralo poslužiti koeficienta (1), s katerim bo pomnožilo posebej vsak sestavni del v razdobju vračunanega dohodka.

Denimo, da znaša vračunani dohodek v začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov 50.000 din, medtem ko iz obračunskega lista stroškov na strani 89 vidimo, da je bil v razdobju na novo vračunan v višini 140.000 din. S koeficientom (1), tj. 0,4404862, izračunamo vračunani dohodek v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov takole:

$$140.000.— \text{ din} \times 0,4404862 = 61.668.— \text{ din}$$

Redni odhodki po ugotovitvi dohodka pa znašajo:

vračunani dohodek v začetni zalogi	50.000.— din
+ vračunani dohodek v razdobju	140.000.— din
— vračunani dohodek v končni zalogi	61.668.— din
= vračunani dohodek v zaračunani prodaji	128.332.— din

Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov prikazano samo po proizvodnih stroških, zadošča, če poznamo vsak sestavni del v razdobju vračunanega dohodka, ki je zajet v tedanjih proizvodnih stroških, nakar se poslužimo koeficienta (2); vračunani dohodek v splošnih upravnoprodajnih pri tem v celoti upoštevamo med odhodki po ugotovitvi dohodka.

Denimo, da znaša vračunani dohodek v začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov 45.000 din, ker je že izločen vračunani dohodek, ki je sestavni del splošnih upravnoprodajnih stroškov. Iz obračunskega lista stroškov na strani 89 vidimo, da je dohodek vračunan v razdobju s 140.000 din; kolikšen njegov del je vključen v proizvodne stroške, pa je mogoče ugotoviti, le, če dodatno izračunamo, kolikšen del vračunanega dohodka je vsebovan v prenesenih stroških iz pomožnih stroškovnih mest. Ker smo prej na podoben način izračunali, da znaša proizvodni del materialnih stroškov in amortizacije, ki se je v razdobju na novo pojavil, 246.138 din, in ker iz obračunskega lista stroškov vidimo, da znašajo vsi proizvodni stroški v razdobju 361.300 din, razlika razumljivo odpade na vračunani del dohodka v teh proizvodnih stroških; ta razlika znaša 115.162 din. S koeficientom (2), tj. 0,440285, izračunamo vračunani dohodek v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov takole:

$$115.162.— \text{ din} \times 0,440285 = 50.704.— \text{ din}$$

Redni odhodki po ugotovitvi dohodka pa znašajo

vračunani dohodek v začetni zalogi	45.000.— din
+ vračunani dohodek v razdobju	140.000.— din
— vračunani dohodek v končni zalogi	50.704.— din
= vračunani dohodek v zaračunani prodaji	134.296.— din

Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov prikazano samo po spremenljivih stroških, zadošča, če poznamo vsak sestavni del v razdobju vračunanega dohodka, ki je zajet v tedanjih spremenljivih stroških, nakar se poslužimo koeficienta (3); vračunani dohodek v stalnih stroških pri tem v celoti upoštevamo med odhodki po ugotovitvi dohodka.

Denimo, da znaša vračunani dohodek v začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov 40.000 din, to je manj kot v prvih dveh primerih, ker je sedaj upoštevan samo njegov spremenljivi del. Iz obračunskega lista stroškov na strani 114 sicer ne vidimo nadaljnjih podatkov, ki so nam potrebni, vendar smo pri ugotavljanju spremenljivega dela materialnih stroškov in amortizacije v razdobju že navedli, da znaša spremenljivi del vračunanega dohodka 207.765 din. Ves v razdobju vračunani dohodek nasprotno znaša 140.000 din. S koeficientom (3), ki nam je že poznan v višini 0,44135, nato

takole ugotovimo vračunani dohodek v končnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov:

$$112.000.— \text{ din} \times 0,44135 = 49.431.— \text{ din}$$

Redni odhodki po ugotovitvi dohodka pa znašajo:

vračunani dohodek v začetni zalogi	40.000 din
+ vračunani dohodek v razdobju	140.000.— din
— vračunani dohodek v končni zalogi	49.431.— din
= vračunani dohodek v zaračunani prodaji	130.569.— din

Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov prikazano samo po materialnih stroških in amortizaciji, pa seveda spet odpade kakršnokoli preračunavanje; vsi v razdobju vračunani osebni dohodki, zakonske in pogodbenne obveznosti so v celoti odhodki po ugotovitvi dohodka.

V začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov to pot ni nobenega vračunanega dohodka; prav tako ga ni v končnem stanju. Zato ves v razdobju na novo vračunani dohodek, tj. 140.000 din, pomeni hkrati redne odhodke po ugotovitvi dohodka.

Isto pravilo pa v celoti velja za storitvena in trgovska podjetja.

425 vrste izrednih odhodkov

Najrazličnejše izredne odhodke, ki vplivajo na finančni izid podjetja, razvrstimo na:

- a) odhodke zaradi zmanjšanja določenih sredstev;
- b) odhodke zaradi povečanja določenih virov sredstev.

Prva skupina je neprimerno obsežnejša od druge. Vanjo štejemo npr. odhodke, ki imajo svoj izvor v:

- aa) primanjkljajih pri materialu, polproizvodih, proizvodih in blagu;
- ab) odpisanih in znižanih terjatvah;
- ac) negativnih razlikah pri časovnih razmejitvah;
- ač) izgubljenih arah, skesninah, pogodbenih kaznih, penalih, stojninah 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 podjetje med letom imelo večje stroške kot jih je po svojem predračunu vračunalo; 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) obveznosti zaradi povzročene škode drugim.

Včasih podjetje tedaj, ko sestavlja sklepni račun za koledarsko leto, še ne prejme računov za kake storitve, ki jih je že uporabilo. Zato jih tudi ne upošteva med svojimi stroški. Ko pa naslednje leto prejme ustrezne račune, ne označujejo več tedanjega stroška; zato se iz tega naslova pojavijo le izredni odhodki.

Če podjetje pri svojem poslovanju prizadene škodo drugim pravnim ali fizičnim osebam, zoper katero se ni zavarovalo 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 opredeljevanje rednih prihodkov 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 proizvodnih podjetjih, 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 vse podjetjih povsem točen? Kako ga dobimo pri proizvodnih podjetjih, 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 podjetja, 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 podjetja 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 neodvisno od samega dohodka, dohodek še ni pozitiven finančni izid. O pozitivnem finančnem izidu podjetja govorimo šele tedaj, ko je dohodek večji od pravkar navedenih odhodkov iz njega, tj., če obsega dobiček.

Dohodek je bil pred letom 1969 nekoliko drugače opredeljen. Tedaj je bil dohodek razlika med celotnim prihodkom in vsemi odhodki; pri tem so bili med rednimi odhodki upoštevani stroški brez vračunanih osebnih dohodkov, povezanih s prodajo, s katero je bil ostvarjen celotni prihodek. Redni odhodki pred ugotovitvijo dohodka so torej zajemali tudi zakonske in pogodbene obveznosti, ki so sedaj sestavni del dohodka. Nasprotno smo z dohodkom pokrili le vračunane osebne dohodke, povezane s prodajo, s katero je bil ostvarjen dohodek. Ob drugih nespremenjenih okoliščinah je torej bil dohodek po opredelitvi pred letom 1969 manjši od dohodka po opredelitvi, ki je veljavna od leta 1969 dalje, zato pa smo z njim tudi manj pokrili. Nasprotno pa opredelitev dohodka v pravkar obrazloženem smislu sploh ne vpliva na dobiček.

Toda pred letom 1969 podjetje ni ugotavljalo dohodka v svoji zaračunani prodaji, temveč v plačani prodaji. To pomeni, da od celotnega prihodka, v katerem so bili redni prihodka opredeljeni s prodajno vrednostjo plačane prodaje, ni bilo treba odšteti stroškov brez vračunanih osebnih dohodkov, povezanih z zaračunano prodajo, temveč tiste, ki so bili povezani s plačano prodajo. Če je podjetje moralo čakati na plačilo svojih prodanih proizvodov, storitev in trgovskega blaga, je seveda kasneje izkazalo dohodek kot ga izkaže sedaj, ko povsem zadošča že sama prodaja.

Ker je bil pojem dohodka pred letom 1969 ožji od sedanjega, smo tedaj za približno sedanji pojem dohodka uporabljali izraz »čisti proizvod (neto produkt)«. Vendar naj opozorimo, da tedanji pojem čistega proizvoda v podjetju le ne ustreza povsem sedanjemu pojmu dohodka. Podjetja so namreč v svoj celotni prihodek, a tudi v svoj čisti proizvod štela še davek od prodaje na drobno, medtem ko ta davek sedaj ni več niti sestavni del celotnega prihodka niti sestavni del dohodka. Z druge strani je tedanji pojem čistega proizvoda v podjetju obsegal dnevnice, terenske dodatke, nagrade vajencem, dijakom in študentom ali zneske za službeno in delovno obleko; sedaj nasprotno govorimo o takšnih postavkah kot o materialnih stroških. Vidimo torej, da se sporazumne poenostavitve včasih spremenijo in z njimi tudi praktična opredelitev kakega pojma.

431 ugotavljanje dohodka

Ugotavljanje dohodka, ki ga ostvarja podjetje v kakem obračunskem razdobju, nikakor ni tako preprosto in tako natančno kot ugotavljanje dobička. 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, kakor tudi vračunane osebne dohodke, ki so povezani z zaračunano prodajo.

Prva pot je predvidena v obrazcu izkaza uspeha kot sestavnem delu zakona o knjigovodstvu delovnih organizacij, druga pa v temeljnem seznamu knjigovodskih računov (kontnem planu) kot sestavnem delu istega zakona.

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 dobljeni podatek o dohodku enak, a tudi pri proizvodjalnih podjetjih enako netočen. Razloge smo pojasnili prej, ko smo govorili o težavah pri ugotavljanju bodisi rednih odhodkov pred ugotovitvijo dohodka ali rednih odhodkov po ugotovitvi dohodka.

Kaj vpliva na znesek dohodka? Če je dohodek razlika med prihodki in odhodki v zgornjem smislu, potem nanj vplivajo tako prihodki kot odhodki.

Dohodek podjetja v določenem razdobju v primerjavi s kakim drugim se poveča, če se:

- a) povečajo prihodki in zmanjšajo odhodki;
- b) povečajo prihodki ob nespremenjenih odhodkih;
- c) zmanjšajo odhodki ob nespremenjenih prihodkih;
- č) povečajo prihodki v večji meri kot se povečajo odhodki;
- d) zmanjšajo odhodki v večji meri kot se zmanjšajo prihodki.

Podobno se dohodek podjetja v določenem razdobju v primerjavi s kakim drugim zmanjša, če se:

- a) zmanjšajo prihodki in povečajo odhodki;
- b) zmanjšajo prihodki ob nespremenjenih odhodkih;
- c) povečajo odhodki ob nespremenjenih prihodkih;
- č) zmanjšajo prihodki v večji meri kot se zmanjšajo odhodki;
- d) povečajo odhodki v večji meri kot se povečajo prihodki.

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 proizvodnje ali prodaje. Prav tako vemo, da se ob drugih nespremenjenih okoliščinah utegne pojaviti različen znesek ostvarjenega dohodka, če se podjetje poslužuje različnih metod vrednotenja, to je, če se odloči za vrednotenje po lastni ceni, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali samo po materialnih stroških in amortizaciji.

Vzemimo najprej, da v proizvodjalnem podjetju vsi stroški postopoma prehajajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge gotovih proizvodov, se pravi, da zaradi popolnega vrednotenja nobeni v razdobju nastali stroški ne preskočijo teh vmesnih stopenj in se ne spremenijo takoj v redne odhodke. V tem primeru tudi vsi materialni stroški in amortizacija, ki nas sedaj zanimajo, vstopajo v redne odhodke šele sorazmerno s prodajo.

Denimo, da je proučevano podjetje v obračunskem razdobju prodalo 700 količinskih enot proizvoda X po prodajni ceni 190.— din in 1700 količinskih enot

proizvoda Y po prodajni ceni 140.— dinarjev. Iz tega ugotovimo redne prihodke takole:

prihodki iz zaračunane prodaje proizvodov X	133.000.— din
prihodki iz zaračunane prodaje proizvodov Y	238.000.— din
skupaj redni prihodki	371.000.— din

Če podjetje nima niti izrednih prihodkov niti izrednih odhodkov, medtem ko smo prej na strani 158 izračunali vsoto lastnih cen v zaračunani prodaji 314.365 din, na strani 162 vsoto materialnih stroškov in amortizacije v zaračunani prodaji 186.033 din in na strani 166 vsoto vračunanega dohodka v zaračunani prodaji 128.332 din, je njegov dohodek naslednji:

redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki v ožjem smislu	186.033.— din
= dohodek	184.967.— din
ali	
redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki	314.365.— din
= dobiček	56.635.— din
+ vračunani dohodek v zaračunani prodaji	128.332.— din
= dohodek	184.967.— din

Kakšne razlike v odhodkih pa povzroča uporaba drugačnih metod vrednotenja?

Brž ko se proizvodjalno podjetje poslužuje vrednotenja po proizvodnih stroških, se med rednimi odhodki v ožjem smislu pojavijo materialni stroški in amortizacija, ki so sestavni del splošnih upravno-prodajnih stroškov, medtem ko vstopajo materialni stroški in amortizacija kot sestavni del proizvodnih stroškov v redne odhodke šele sorazmerno s prodajo. Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov enako začetnemu, so redni odhodki ob vrednotenju po proizvodnih stroških povsem enaki rednim odhodkom ob vrednotenju po lastni ceni. Sodba se nasprotno spremeni, če končno stanje teh zalog ni enako začetnemu. Če so končne zaloge večje od začetnih, ob vrednotenju po lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več materialnih stroškov in amortizacije kot sestavnih delov splošnih upravno-prodajnih stroškov; to pomeni, da so materialni stroški in amortizacija kot sestavni deli splošnih upravno-prodajnih stroškov, ki so povezani z zaračunano prodajo, manjši od tistih, ki se v istem razdobju na novo pojavijo. Nasprotno se ob vrednotenju po proizvodnih stroških pojavijo materialni stroški in amortizacija kot sestavni deli splošnih upravno-prodajnih stroškov v istem znesku med odhodki v ožjem smislu kot se pojavijo v proučevanem razdobju. Če so končne zaloge večje od začetnih, torej vrednotenje po proizvodnih stroških povzroča večje odhodke v ožjem smislu in s tem manjši dohodek. Če so pa končne zaloge manjše od začetnih, povzroča vrednotenje po proizvodnih stroških manjše odhodke v ožjem smislu in s tem večji dohodek.

Denimo, da je proučevano podjetje v obračunskem razdobju spet doseglo redne prihodke 371.000 din in da nima niti izrednih prihodkov niti izrednih odhodkov. Iz prejšnjih izvajanj na strani 159 je poznana vsota stroškov v zaračunani prodaji 322.925 din, na strani 163 vsota materialnih stroškov in amortizacije v zaračunani prodaji 188.620 din in na strani 166 vsota vračunanega dohodka v zaračunani prodaji 134.296 din. Dohodek je takle:

redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki v ožjem smislu	188.629.— din
= dohodek	182.371.— din
ali	
redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki	322.925.— din
= dobiček	48.075.— din
+ vračunani dohodek v zaračunani prodaji	134.296.— din
= dohodek	182.371.— din

Kot vidimo, je dohodek ob vrednotenju po proizvodnih stroških nekoliko manjši kot prej ugotovljeni dohodek ob vrednotenju po lastni ceni, kajti ob drugih nespremenjenih okoliščinah so končne zaloge večje od začetnih.

Brž ko se proizvajalno podjetje poslužuje vrednotenja po spremenljivih stroških, se med rednimi odhodki v ožjem smislu takoj pojavijo vsi materialni stroški in amortizacija, ki niso odvisni od obsega proizvodnje oziroma poslovanja, medtem ko spremenljivi del materialnih stroškov in amortizacije vstopa v redne odhodke 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 lastni ceni. Sodba se spet spremeni, če končno stanje teh zalog ni enako začetnemu. Če so končne zaloge večje od začetnih, ob vrednotenju po lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več materialnih stroškov in amortizacije s stalnim značajem; to pomeni, da so materialni stroški in amortizacija s stalnim značajem, povezani z zaračunano prodajo, manjši od tistih, ki se v istem razdobju na novo pojavijo. Nasprotno se ob vrednotenju po spremenljivih stroških pojavijo materialni stroški in amortizacija s stalnim značajem v istem znesku med odhodki v ožjem smislu kot se pojavijo v proučevanem obračunskem razdobju. Če so končne zaloge večje od začetnih, torej vrednotenje po spremenljivih stroških povzroča večje odhodke v ožjem smislu in s tem manjši dohodek. Če so, nasprotno, končne zaloge manjše od začetnih, vrednotenje po spremenljivih stroških povzroča manjše odhodke v ožjem smislu in s tem večji dohodek.

Denimo, da je proučevano podjetje v obračunskem razdobju spet doseglo redne prihodke 371.000 din kot prej in da nima niti izrednih prihodkov niti izrednih odhodkov. Iz izvajanj na strani 159 je dalje poznana vsota stroškov v zaračunani prodaji 331.871 dinarjev, na strani 164 vsota materialnih stroškov in amortizacije v zaračunani prodaji 201.302 din in na strani 167 vsota vračunanega dohodka v zaračunani prodaji 130.569 din. Sledi torej:

redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki v ožjem smislu	201.302.— din
= dohodek	169.698.— din
ali	
redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki	331.871.— din
= dobiček	39.129.— din
+ vračunani dohodek v zaračunani prodaji	130.569.— din
= dohodek	169.698.— din

Kot vidimo, je dohodek ob vrednotenju po spremenljivih stroških spet manjši od prej ugotovljenega dohodka ob vrednotenju po lastni ceni; razlog je v večjih končnih zalogah kot so bile začetne.

Uporaba vrednotenja po materialnih stroških in amortizaciji končno ne povzroča nobenih sprememb na rednih odhodkih v ožjem smislu v primerjavi z vrednotenjem po lastni ceni, razen če upoštevamo dejstvo, da je v teh razmerah mogoče natančneje ugotoviti same redne odhodke v ožjem smislu, saj se ni treba posluževati koeficientov. A tudi tedaj, ko ne povzroča drugega dohodka kot bi ga ob drugih nespremenjenih okoliščinah metoda vrednotenja po lastni ceni, ne povzroča enakega dobička, če se le končne zaloge po obsegu razlikujejo od začetnih.

Pri rednih prihodkih 371.000 din in s strani 165 poznanih materialnih stroških in amortizaciji v zaračunani prodaji 204.656 din, kakor tudi iz poznane podatka o vračunanem dohodku v razdobju 140.000 din, ugotovimo dohodek takole:

redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki v ožjem smislu	204.656.— din
= dohodek	166.344.— din
ali	
redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki	344.656.— din
= dobiček	26.344.— din
+ vračunani dohodek	140.000.— din
= dohodek	166.344.— din

Kot vidimo, je dohodek sedaj drugačen kot tisti, ki smo ga ugotovili z vrednotenjem po lastni ceni in je znašal 184.967 din. Edini razlog za takšno razliko je v uporabi koeficienta pri metodi vrednotenja po lastni ceni. S koeficientom smo na strani 161 izračunali, koliko znašajo materialni stroški in amortizacija v končni zalogi, da smo prišli do podatka o materialnih stroških in amortizaciji v zaračunani prodaji. Nasprotno smo v zgornjem primeru upoštevali materialne stroške in amortizacijo v zaračunani prodaji kot preprost zmnožek prodanih količin s podatkom o materialnih stroških in amortizaciji v količinski enoti, ki velja za proučevano razdobje. Toda materialni stroški in amortizacija na količinsko enoto se utegnejo spreminjati iz razdobja v razdobje. Denimo, da je podjetje v proučevanem razdobju uvedlo mehanizacijo, s čimer so se ti stroški na količinsko enoto povečali, medtem ko so se vračunani osebni dohodki zmanjšali. V začetnem stanju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov smo namreč pri vrednotenju po lastni ceni upoštevali vračunane materialne stroške in amortizacijo 40.000 din v primerjavi s celotnimi stroški 90.000 din, medtem ko so se v novem obračunskem razdobju pojavili materialni stroški in amortizacija z 261.000 din v primerjavi s 401.000 din celotnih stroškov. Odstotek udeležbe materialnih stroškov in amortizacije se je torej v novem razdobju povečal s 44 % na 65 %. Ker smo pri vrednotenju po lastni ceni ugotovili materialne stroške in amortizacijo v končnih zalogah tako, da smo upoštevali njihov novi odstotek udeležbe v celotni vrednosti teh zalog, smo pravzaprav uporabili metodo zaporednih cen. Nasprotno smo v zgornjem primeru uporabili metodo povratnih cen, saj smo materialne stroške in amortizacijo v prodanih količinah obračunali po zadnjem znesku, medtem ko so v končnih zalogah ostali še deloma v znesku iz prejšnjega obračunskega razdobja.

Do sedaj smo obravnavali ugotavljanje dohodka pri proizvodnih podjetjih. Pri storitvenih in trgovskih podjetjih se nasprotno ne srečujemo s podobnimi različicami.

Končno naj samo še omenimo, da večji dohodek še ne pomeni vedno boljšega finančnega izida. Odgovoriti si namreč moramo poprej na vprašanje, kaj smo dolžni z njim pokriti.

432 delitev dohodka v podjetju kot celoti

Oglejmo si delitev dohodka najprej z vidika, kaj mora z njim podjetje pokriti, da ne bi imelo izgube!

Z dohodkom najprej pokrijemo:

- a) pogodbene obveznosti iz dohodka v vračunanem znesku, ki je vsebovan v zaračunani prodaji;
- b) zakonske obveznosti iz dohodka v vračunanem znesku, ki je vsebovan v zaračunani prodaji;
- c) osebne dohodke v vračunanem znesku, ki je vsebovan v zaračunani prodaji.

Prav tako smo dolžni v smislu zakona o ugotavljanju in delitvi dohodka z dohodkom poravnati tudi predujme za tekočo skupno porabo delavcev, ki se sicer ne štejejo kot strošek, temveč kot postavke v breme sklada skupne porabe. Če vseh teh postavk ni mogoče pokriti, govorimo o izgubi. Vendar si za enkrat oglejmo le postavke pod a) do c)!

Zneskov vračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti, kakor tudi osebnih dohodkov, ki so vsebovani v zaračunani prodaji, vsaj pri proizvodnih podjetjih ni mogoče točno ugotoviti. Razloge smo pojasnili že tedaj, ko smo govorili o rednih odhodkih po ugotovitvi dohodka. Tokrat si raje oglejmo, kako vpliva na takšno obvezno delitev dohodka uporaba različnih metod vrednotenja pri proizvodnem podjetju!

Kot primerjalno izhodišče vzemimo spet vrednotenje po lastni ceni, kjer sestavni deli vračunanega dohodka postopoma prehajajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge gotovih proizvodov in se ne spreminjajo takoj v redne odhodke. V tem primeru sestavne dele vračunanega dohodka pokrijemo z ostvarjenim dohodkom šele sorazmerno s prodajo.

Poslužimo se spet podatkov, ki so že vključeni v dosedanja izvajanja. Če ne razčlenjujemo vračunanega dohodka v zaračunani prodaji na pogodbene in zakonske obveznosti ter osebne dohodke, je začetno zaporedje delitve dohodka takšnole:

dohodek	184.967.— din
— vračunani dohodek v zaračunani prodaji	128.332.— din
= presežek dohodka (dobiček)	56.635.— din

Kakšne razlike pa pri tem povzroča uporaba drugačnih metod vrednotenja?

Če se proizvodno podjetje poslužuje vrednotenja po proizvodnih stroških, mora z ostvarjenim dohodkom takoj pokriti vse tiste vračunane zakonske in pogodbene obveznosti in osebne dohodke, ki so sestavni del splošnih upravnoprodajnih stroškov, medtem ko pokriva tiste, ki so sestavni del proizvodnih stroškov, sorazmerno s prodajo. Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov enako začetnemu, so zneski, ki jih ob vrednotenju po proizvodnih stroških pokrije z ostvarjenim dohodkom, povsem enaki zneskom, ki jih pokrije ob vrednotenju po lastni ceni. Sodba se nasprotno spremeni, če končno stanje teh zalog ni enako začetnemu. Če so končne zaloge večje od začetnih, ob vrednotenju po lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več zakonskih in pogodbenih obveznosti ter oseb-

nih dohodkov kot sestavnih delov splošnih upravno-prodajnih stroškov; to pomeni, da je vračunani dohodek kot sestavni del splošnih upravno-prodajnih stroškov, ki so povezani z zaračunano prodajo, manjši od tistega, ki se v istem razdobju na novo pojavi. Nasprotno mora ob vrednotenju po proizvodnih stroških zakonske in pogodbene obveznosti ter osebne dohodke kot sestavne dele splošnih upravno-prodajnih stroškov pokriti v istem znesku kot se pojavijo v proučevanem razdobju. Če so končne zaloge večje od začetnih, torej vrednotenje po proizvodnih stroških povzroča, da je z dohodkom treba pokriti večje zneske, čeprav je sam dohodek, kot smo že ugotovili, manjši. Če so nasprotno končne zaloge manjše od začetnih, vrednotenje po proizvodnih stroških povzroča, da je z dohodkom treba pokriti manjše zneske, čeprav je sam dohodek večji kot sicer.

Vzemimo spet naše dosedanje podatke, ki upoštevajo vrednotenje po proizvodnih stroških. V tem primeru je delitev dohodka v začetku takšna:

dohodek	182.371.— din
— vračunani dohodek v zaračunani prodaji	134.296.— din
= presežek dohodka (dobiček)	48.075.— din

Vidimo torej, da je dohodek že manjši kot v prejšnjem primeru in da moramo z njim pokriti večje zneske vračunanega dohodka; razlog je v večjih končnih zalogah kot so bile začetne.

Če se proizvodjalno podjetje poslužuje vrednotenja po spremenljivih stroških, mora z ostvarjenim dohodkom takoj pokriti vse tiste vračunane zakonske in pogodbene obveznosti ter osebne dohodke, ki imajo stalen značaj, medtem ko vse tiste, ki so spremenljivi, pokriva šele sorazmerno s prodajo. Če je končno stanje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov enako začetnemu, so zneski, ki jih ob vrednotenju po spremenljivih stroških pokrijemo z ostvarjenim dohodkom, povsem enaki zneskom, ki jih pokrijemo ob vrednotenju po lastni ceni. Sodba se nasprotno spremeni, če končno stanje teh zalog ni enako začetnemu. Če so končne zaloge večje od začetnih, ob vrednotenju po lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več zakonskih in pogodbenih obveznosti ter osebnih dohodkov s stalnim značajem; to pomeni, da je vračunani dohodek s stalnim značajem, ki je povezan z zaračunano prodajo, manjši od tistega, ki se v istem razdobju na novo pojavi. Nasprotno v razmerah vrednotenja po spremenljivih stroških zakonske in pogodbene obveznosti ter morebitne osebne dohodke s stalnim značajem pokrivamo v istem znesku kot se pojavijo v proučevanem razdobju. Če so končne zaloge večje od začetnih, torej vrednotenje po spremenljivih stroških povzroča, da z dohodkom pokrivamo večje zneske, čeprav je sam dohodek, kot smo že ugotovili, manjši. Če so nasprotno končne zaloge manjše od začetnih, vrednotenje po spremenljivih stroških povzroča, da z dohodkom pokrivamo manjše zneske, čeprav je sam dohodek večji kot sicer.

Vzemimo spet naše dosedanje podatke, ki upoštevajo vrednotenje po spremenljivih stroških. V tem primeru je delitev dohodka v začetku takšna:

dohodek	169.698.— din
— vračunani dohodek v zaračunani prodaji	130.569.— din
= presežek dohodka (dobiček)	39.129.— din

Vidimo torej, da je dohodek sedaj spet manjši kot ob vrednotenju po lastni ceni in da moramo z njim kljub temu pokriti večje zneske vračunanega dohodka kot v prvem primeru; razlog je v večjih končnih zalogah kot so bile začetne.

Vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji, kot smo ugotovili, samo takrat ne vpliva na ugotovljeni dohodek v primerjavi z vrednotenjem po lastni ceni, kadar razlik ne povzroči uporaba koeficienta. Ne glede na uporabo količnika pa se spremeni delitev dohodka, če končne zaloge niso enake začetnim. Če so končne zaloge večje od začetnih, ob vrednotenju po lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več vračunanega dohodka; to pomeni, da je vračunani dohodek, povezan z zaračunano prodajo, manjši od tistega, ki se v istem razdobju na novo pojavi. Nasprotno moramo ob vrednotenju po materialnih stroških in amortizaciji vse zakonske in pogodbene obveznosti ter osebne dohodke, ki so obračunani v razdobju, pokriti v celoti s tedanjim ostvarjenim dohodkom. Če so končne zaloge večje od začetnih, torej vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji povzroča, da moramo z dohodkom pokriti večje zneske, čeprav sam dohodek, kot smo že ugotovili, ni spremenjen. Če so nasprotno končne zaloge manjše od začetnih, vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji povzroča, da z dohodkom pokrivamo manjše zneske, čeprav sam dohodek v primerjavi s tistim na podlagi vrednotenja po lastni ceni ni spremenjen.

Že poznani podatki, ki upoštevajo vrednotenje po materialnih stroških, vodijo k takšni začetni delitvi dohodka:

dohodek	166.344.— din
— vračunani dohodek v zaračunani prodaji	140.000.— din
= presežek dohodka (dobiček)	26.344.— din

Vidimo, da uporabljene metode vrednotenja bistveno vplivajo tudi na obvezno razdelitev dohodka pri proizvodjalnih podjetjih, medtem ko pri storitvenih in trgovskih ne vplivajo.

Če dohodek zadostuje za pokritje do sedaj obravnavanih pogodbenih obveznosti, zakonskih obveznosti in osebnih dohodkov v znesku, ki je povezan z zaračunano prodajo, kakor tudi, če domnevamo, da ni vprašljiva poravnava predujmov za tekočo skupno porabo delavcev, je smiselno zaporedje nadaljnje delitve dohodka takšno:

č) povečanje rezervnega sklada.

Ko so pokrite postavke pod a) do c), mora podjetje obračunati prispevek v rezervni sklad. Njegova višina je bila do nedavnega predpisana. Tako je znašala praviloma 2 % od obratnih sredstev v proučevanem delu, vendar ne več kot 50 % od ostanka dohodka po pokritju postavk pod a) do c). Vendar rezervnega sklada ni bilo treba trajno povečevati. Praviloma ga podjetja niso bila dolžna povečevati, ko je dosegel 10 % od povprečnih obratnih sredstev v zadnjih 3 letih. To splošno pravilo pa ni veljalo za tista podjetja, ki so zaradi splošnih pogojev poslovanja in gibanj na trgu potrebovala večja rezervna sredstva. Sedaj je rešitev tega vprašanja prepuščena podjetjem, če že ni nakazana v samoupravnih sporazumih o merilih za razdelitev dohodka in osebnih dohodkov.

V preteklosti je moralo podjetje potem, ko je obračunalo prispevek v rezervni sklad, obračunati še prispevek v skupne rezerve gospodarskih organizacij kot obvezno dajatev. Sedaj je ta prispevek dan le kot obvezno posojilo ter mora zanj podjetje pri delitvi dohodka povečati poslovni sklad.

Pri nadaljnji delitvi dohodka smo v zaporedju brez dvoma dolžni najprej upoštevati še

d) del dohodka, ki gre sopogodbenikom v skupnem poslovanju.

Vrstni red vseh drugih postavk pa ni več splošno določljiv; zato jih navajamo poljubno kot:

- e) povečanje osebnih dohodkov preko vračunanega zneska v zaračunani prodaji;
- f) povečanje poslovnega sklada;
- g) povečanje sklada skupne porabe;
- h) povečanje drugih skladov.

Le če ima podjetje v svojem sklopu kako samostojno organizacijsko enoto, ki je izkazala izgubo, je dolžno pri delitvi dohodka za podjetje kot celoto upoštevati tudi prispevek za poravnavo te izgube.

Končno naj omenimo še, da del dohodka, ki povečuje sklad skupne porabe, smiselno zajema tudi prispevke za stanovanjsko gradnjo.

Do sedaj smo se zadržali na smiselnem zaporedju pri delitvi dohodka. Ustrezni pravilnik v podjetju pa delitev dohodka navadno obravnava drugače. Potem ko uredi pokrivanje zakonskih in pogodbenih obveznosti iz dohodka in predvidi del dohodka za sopogodbениke v skupnem poslovanju, začrta delitev ostalega dohodka na:

- a) odstotek za osebne dohodke in
- b) odstotek za sklade.

Razmerje med osebnimi dohodki in skladi ni v vseh podjetjih enako, niti ni nujno, da bi bilo v proučevanem podjetju vedno enako. Mnoga podjetja 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 podjetje npr. najprej pokriti vračunane osebne dohodke, ki jih vsebuje zaračunana prodaja. Ti osebni dohodki so bili pred ugotovitvijo dohodka predumljeni iz obratnih sredstev; v tem znesku ostvarjeni osebni dohodki le vračajo svoječasi predjem obratnim sredstvom. Podjetje pa ne more prej povečevati skladov kot je pokrilo 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. Nekatera proizvodna podjetja 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 podjetje 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 ugotovilo, da je delavcem iz naslova presežka razdelilo več kot uspe pokrili.

433 delitev dohodka med enotami

Do sedaj smo govorili le o dohodku podjetja kot celote. Toda v okviru podjetja utegnejo obstajati tudi organizacijske enote, ki prav tako ugotavljajo dohodek. Kako potem uskladiti dohodek enot z dohodkom celote oziroma razdeliti dohodek podjetja kot celote na enote?

O tem vprašanju se je kresalo že mnogo idej. Če zadevo poenostavimo, potem razlikujemo dva primera:

a) dohodek organizacijske enote je izviren in tako vstopa tudi v dohodek podjetja kot celote;

b) dohodek organizacijske enote je izveden in tako podrejen ostvarjenem in predumljenem dohodku podjetja kot celote.

V prvem primeru je dohodek posamezne organizacijske enote ravno tako ugotovljen kot ga ugotavlja podjetje kot celota. Vsi prihodki takšne enote so obravnavani tudi kot prihodki celotnega podjetja, čeprav morda izvirajo le iz prodaje drugim enotam v istem okviru.

Povsem drugačen položaj pa nastaja v drugem primeru. Ne glede na to, po kakšnih notranjih prodajnih cenah obračuna posamezna enota svoje oddane proizvode, se takšni njeni prihodki ne upoštevajo med prihodki celotnega podjetja. Zato tudi dohodek, ki ga morda ugotovi, a z vidika podjetja kot celote pomeni dohodek na podlagi proizvodnje, ne more biti preprosti sestavni del dohodka, ki ga podjetje kot celota ugotavlja na podlagi zaračunane prodaje. Zakonske obveznosti, pogodbene obveznosti in osebni dohodki takšne enote, ki so z njenega vidika že ostvarjeni, so z vidika celotnega podjetja šele predumljeni iz obratnih sredstev. Če nasprotno takšna enota zase obračuna tudi prispevek skladom, je pa povsem jasno, da ga je mogoče ostvariti šele tedaj, ko lahko podjetje kot celota poveča sklade; ni namreč mogoče dajati predumov skladom posamezne enote iz obratnih sredstev podjetja. Res podjetje kot celota povečuje svoje sklade šele ob koncu leta, ko sestavlja svoj sklepni račun. Tedaj pa je treba uskladiti povečanje skladov posameznih enot z možnostjo, ki jo ima podjetje kot celota.

Vprašanja za razpravo o točki 43

1. V čem se je zaradi predpisov spremenil pojem dohodka od leta 1968 na leto 1969? V čem se je pa tedaj spremenil način ugotavljanja dohodka? Ali bodo primerljivi podatki o dohodku po sklepnem računu za leta 1968, 1969 in 1970?

2. Od česa je odvisen znesek dohodka? Kako ga lahko podjetje poveča?

3. Kako vpliva na znesek dohodka ob drugih nespremenjenih okoliščinah prehod iz sedanjega vrednotenja proizvodov po lastni ceni na vrednotenje po proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo?

4. Kako povečanje končnih zalog v primerjavi z začetnimi vpliva na dohodek, če se podjetje poslužuje vrednotenja po proizvodnih stroških (spremenljivih stroških, materialnih stroških z amortizacijo), in ne po lastni ceni?
5. Ali se dohodek ob drugih nespremenjenih okoliščinah povečuje za enak odstotek kot obseg poslovanja?
6. Kaj mora podjetje z dohodkom neizbežno pokriti, če se poslužuje vrednotenja po lastni ceni, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo? Kako lahko podjetje razdeli presežek dohodka? Ali je pri delitvi dohodka vidno, kolikšni osebni dohodki so bili v istem razdobju izplačani delavcem?
7. Kateri del dohodka more podjetje 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 trgovskega podjetja in kako se deli?
9. Kaj razumemo z dohodkom organizacijske enote? Kdaj je ta dohodek 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

Pojem dobička je bil pri nas dolgo vrsto let na črni listi, češ da ni združljiv z dohodkovnim sistemom. Če bi bili osebni dohodki res sprotna udeležba delavcev pri ostvarjenem dohodku, vsaj navidezno ne bi bilo potrebno izkazovati dobiček. Toda osebnim dohodkom v predumljenem znesku nikoli ni bil odvzet značaj stroškov pri poslovnih odločitvah. Prav tako seznam knjigovodskih računov (kontni plan), predpisan do konca leta 1968, ni zane-marjal osebnih dohodkov pri obravnavi stroškov, čeprav dobička ni posebej imenoval. Novejši razvoj naše zakonodaje pa je pokazal, da le ni mogoče iz idejnih razlogov namenoma prezreti dobička kot poslovno-gospodarskega pojma, ki je stalno prisoten. Zato je v 16. členu novega temeljnega zakona o ugotavljanju in delitvi dohodka v delovnih organizacijah (Ur. l. SFRJ, št. 32/1968) izrecno rečeno, da delovna organizacija med drugim zasleduje tudi dobiček. Na podlagi tega določila je nato sestavljen nov seznam knjigovodskih računov kot sestavni del Zakona o knjigovodstvu delovnih organizacij. V njem je posebej obravnavano ugotavljanje dobička. Prav tako je dobiček vnesen v predpisani izkaz uspeha, ki je sestavni del istega zakona.

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, kakor tudi za osebne dohodke, vsebovane v zaračunani prodaji. Dobiček je pozitivni finančni izid, medtem ko za dohodek tega še ne moremo trditi. Le dobiček je nasprotje izgube, ki je negativni finančni izid. Večji dobiček je vedno boljši finančni uspeh, za dohodek pa tega ne moremo trditi.

441 ugotavljanje dobička

Dobiček, ki ga dosega podjetje v kakem obračunskem razdobju, ugotavljamo po dveh poteh:

- a) tako, da od dohodka odštejemo vračunane zakonske in pogodbene obveznosti, kakor tudi osebne dohodke, povezane z zaračunano prodajo;
- b) tako, da od celotnega prihodka odštejemo vse odhodke.

Prva pot je predvidena v obrazcu izkaza uspeha kot sestavnem delu zakona o knjigovodstvu delovnih organizacij, druga pa v temeljnem seznamu knjigovodskih računov kot sestavnem delu istega zakona.

Ker je ločeno ugotavljanje odhodkov pred ugotovitvijo dohodka in iz njega manj zanesljivo, zlasti pa bolj težavno, je druga pot brez dvoma primernejša. Dobiček torej lahko ugotovimo neodvisno od dohodka.

Kaj vpliva na znesek dobička? Če je dobiček razlika med prihodki in odhodki, potem pač oboji vplivajo nanj. 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. Spet pa kaže opozoriti na dejstvo, da se pri drugih nespremenjenih okoliščinah redni odhodki ne gibljejo sorazmerno z obsegom prodaje. Prav tako naj opozorimo na dejstvo, da se utegnejo pojaviti različni zneski ostvarjenega dobička, če se proizvodjalno podjetje poslužuje različnih metod vrednotenja.

V primeru vrednotenja nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov po lastni ceni prehajajo vsi v razdobju nastali stroški preko teh vmesnih stopenj in se spreminjajo v redne odhodke šele sorazmerno s prodajo.

Podatki, ki dopolnjujejo ta izvajanja, so pravzaprav že poznani. Iz poznane dohodka ugotovimo dobiček tako, da ga zmanjšamo za vračunani dohodek, vsebovan v zaračunani prodaji. Ta način ugotavljanja dobička smo prikazali pravzaprav že v točki 432 — Delitev dohodka v podjetju kot celoti. Druga pot, po kateri ugotovimo dobiček iz poznanih prihodkov, je bila prikazana že v točki 431 — Ugotavljanje dohodka. Ker smo jo tam upoštevali le kot stopnjo pri ugotavljanju dohodka, jo tukaj ponavljamo. Na podlagi že poznanih podatkov je dobiček proučevanega podjetja takle:

redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki	314.365.— din
= dobiček	56.635.— din

Ogljemo si še, kakšne razlike med rednimi odhodki povzroča uporaba drugačnih metod vrednotenja in kdaj je kaka metoda primernejša z vidika finančnega izida.

Brž ko se proizvodjalno podjetje odloči za vrednotenje po proizvodnih stroških, se med rednimi odhodki takoj pojavijo vsi splošni upravno-prodajni stroški, 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 lastni ceni. Sodba se nasprotno spremeni, če končno stanje teh zalog ni enako začetnemu. Če so končne zaloge večje od začetnih, ob vrednotenju po lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več splošnih upravno-prodajnih stroškov; to pomeni, da so splošni upravno-prodajni stroški, povezani z zaračunano prodajo, manjši od tistih, ki se v tistem razdobju na novo pojavijo. Nasprotno se ob vrednotenju po proizvodnih stroških pojavijo splošni upravno-prodajni stroški 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. Podjetje, ki ima enakomerno proizvodnjo, a neenakomerno prodajo, bo potemtakem imelo manjše skoke v mesečnih dobičkih, če bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah upoštevalo vrednotenje po lastni ceni, in ne vrednotenja po proizvodnih stroških.

Nasprotno bo podjetje, ki ima enakomerno prodajo, a neenakomerno proizvodnjo, imelo manjše skoke v mesečnih dobičkih, če bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah upoštevalo vrednotenje po proizvodnih stroških, in ne vrednotenja po lastni ceni.

Dobiček, ki ob drugih nespremenjenih okoliščinah upošteva vrednotenje po proizvodnih stroških, je takle:

redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki	322.925.— din
= dobiček	48.075.— din

Kot vidimo, je dobiček že precej manjši kot pri vrednotenju po lastni ceni, ker se v povečanih končnih zalogah ne zadržujejo več splošni upravno-prodajni stroški.

Brž ko se proizvodjalno podjetje 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 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 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. Podjetje, ki ima enakomerno proizvodnjo, a neenakomerno prodajo, bo potemtakem imelo manjše skoke v mesečnih dobičkih, če bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah upoštevalo vrednotenje po lastni ceni, in ne vrednotenja po spremenljivih stroških. Nasprotno bo podjetje, ki ima enakomerno prodajo, a neenakomerno proizvodnjo, imelo manjše skoke v mesečnih dobičkih, če bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah upoštevalo vrednotenje po spremenljivih stroških, in ne vrednotenja po lastni ceni.

Dobiček, ki ob drugih nespremenjenih okoliščinah upošteva vrednotenje po spremenljivih stroških, je takle:

redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki	331.871.— din
= dobiček	39.129.— din

Kot vidimo, je dobiček precej manjši kot pri vrednotenju po lastni ceni, ker se v povečanih končnih zalogah ne zadržujejo več stalni stroški.

Brž ko se proizvodjalno podjetje odloči za vrednotenje zgolj po materialnih stroških in amortizaciji, se med rednimi odhodki takoj pojavijo vse vračunane pogodbene in zakonske obveznosti ter osebni dohodki, medtem ko materialni stroški in amortizacija 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 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 lastni ceni in ob drugih nespremenjenih okoliščinah vsebujejo tudi več vračunanega dohodka; to pomeni, da so pogodbene in zakonske obveznosti ter osebni dohodki, povezani z zaračunano prodajo, manjši od tistih, ki se v istem razdobju na novo pojavijo. Nasprotno se tedaj, ko so zaloge ovrednotene le po materialnih stroških in amortizaciji, pojavijo pogodbene in zakonske obveznosti, kakor tudi osebni dohodki, 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 podjetje 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.

Dobiček, zasnovan na že obravnavanih podatkih o rednih prihodkih in rednih odhodkih na podlagi vrednotenja po materialnih stroških in amortizaciji, je takle:

redni prihodki	371.000.— din
— redni odhodki	344.656.— din
= dobiček	26.344.— din

Kot vidimo, je od vseh obravnavanih različic obračuna stroškov dobiček v sedanjem primeru najmanjši, ker se v povečanih končnih zalogah ne zadržuje več noben vračunani dohodek.

442 delitev dobička

Ker je dobiček manjši od dohodka za vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, kakor tudi za vračunane osebne dohodke, ki so povezani z zaračunano prodajo, pomeni, da je pravzaprav vsa nadaljnja delitev dohodka že delitev dobička. Dobiček podjetja se potemtakem deli na:

- a) povečanje dela rezervnega sklada;
- b) del, ki gre sopogodbenikom v skupnem poslovanju;
- c) povečanje osebnih dohodkov preko vračunanega zneska v zaračunani prodaji;
- d) povečanje poslovnega sklada;
- e) povečanje sklada skupne porabe;
- f) povečanje drugih skladov.

Prav tako smo dolžni z dobičkom podjetja kot celote poravnati morebitne izgube posameznih enot.

Skupno obravnavo ostvarjenih osebnih dohodkov pri delitvi dohodka je navsezadnje mogoče razjasniti z metodo ugotavljanja tistih osebnih dohodkov,

ki delovnemu kolektivu pripadajo iz dobička, tj. osebnih dohodkov pod c), saj so ti ostanek ostvarjenih osebnih dohodkov po pokritju vračunanih osebnih dohodkov v zaračunani prodaji.

Opozorimo pa naj spet, da dani odstotek ostvarjenih osebnih dohodkov pri delitvi dohodka povzroča prav različne zneske tistih osebnih dohodkov, ki bi jih označili kot osebne dohodke iz dobička; nanje ne vpliva samo odmik od načrtovanega dohodka in vračunanih osebnih dohodkov po načrtovanih postavkah, temveč tudi odmik obsega prodaje od obsega proizvodnje, ki se različno odraža pri različnih metodah vrednotenja.

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 lastni ceni na vrednotenje proizvodov po proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo?
3. Kako povečanje končnih zalog v primerjavi z začetnimi ob drugih nespremenjenih okoliščinah vpliva na dobiček, če se podjetje poslužuje vrednotenja po proizvodnih stroških (spremenljivih stroških, materialnih stroških z amortizacijo), in ne po lastni ceni?
4. Kako bi podjetje z drugačnim ovrednotenjem zalog lahko prikazalo 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 pogodbene obveznosti in zakonske obveznosti iz dohodka v znesku, ki je vsebovan v zaračunani prodaji, a tudi vračunane osebne dohodke v znesku, povezanem z zaračunano prodajo. To so odhodki iz ostvarjenega dohodka. Če jih podjetje ne more pokriti, govorimo o izgubi. Toda na istem mestu smo tudi že opozorili, da zakon o ugotavljanju in delitvi dohodka upošteva v izgubi še predujme za tekočo skupno porabo delavcev, ki se sicer ne štejejo za strošek, temveč kot postavke v breme sklada skupne porabe. V smislu zakona torej tudi del povečanega sklada porabe sodi v pojem izgube; izguba vključuje potemtakem še dobiček, ki smo ga med letom predvidevali in pričakovali, ob koncu leta pa ga nismo dosegli.

Podobna ugotovitev velja za osebne dohodke, ki vstopajo v pojem izgube. Podjetje 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 v podjetju bistveno spremeni, se utegne pripetiti, da v sklepnem računu ugotovi premajhen dohodek, da bi z njim pokrilo 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 spet vključuje dobiček, ki je bil med letom predviden, ob koncu leta pa ne ostvarjen.

Drugače pa rešuje zakon vprašanje izgube tedaj, kadar podjetje ne more izplačevati vračunanih osebnih dohodkov. V tem primeru vstopajo v pojem izgube le najmanjši (minimalni) osebni dohodki, vsebovani v zaračunani prodaji. Ti so seveda bistveno manjši od siceršnjih vračunanih osebnih dohodkov, povezanih z zaračunano prodajo.

Po vseh teh pojasnilih 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, izključevati pa razliko med večjimi, sicer vračunanimi, a neizplačanimi osebnimi dohodki, vsebovanimi v zaračunani prodaji, in najmanjšimi (minimalnimi) osebnimi dohodki iz tega naslova. Da bi zadevo poenostavili, bomo te odmike od čistega nasprotja dobička pri nadaljnjih izvajanjih zanemarili.

451 ugotavljanje izgube

Izgubo, ki jo ostvari podjetje v kakem obračunskem razdobju, ugotavljamo po dveh poteh:

- tako, da od zakonskih in pogodbenih obveznosti, kakor tudi od vračunanih osebnih dohodkov, ki so povezani z zaračunano prodajo, odštejemo dohodek;
- tako, da od vseh odhodkov odštejemo celotni prihodek.

V prvem primeru se že od samega začetka srečujemo s poznanimi težavami pri razčlenjevanju odhodkov na tiste pred ugotovitvijo dohodka in na tiste po njegovi ugotovitvi. Prav tako pa ni takoj vidno, da se pojavi izguba tudi zaradi negativnega dohodka, tj. takrat, ko podjetje ne more pokriti niti materialnih stroškov in amortizacije, vsebovanih v zaračunani prodaji.

V drugem primeru vsaj od samega začetka ni težav v dojemanju celotnega zneska izgube. Pač pa je ta znesek le priporočljivo kasneje razčleniti po izvoru na:

- izgubo pri materialnih stroških in amortizaciji, ki je razlika med temi stroški v zaračunani prodaji in manjšimi prihodki;
- izgubo zaradi premajhnega dohodka, ki je razlika med ostvarjenim dohodkom in vsemi odhodki iz njega.

Druga vrsta izgube utegne biti popravljena še za vse odmike, ki smo jih nakazali v točki 450.

Denimo, da je podjetje v obračunskem razdobju doseglo samo 186.000 din rednih prihodkov, medtem ko je vsota rednih odhodkov 331.871 din, od tega odpade na materialne stroške in amortizacijo v zaračunani prodaji 201.302 din in na vračunani dohodek v zaračunani prodaji 130.569 din.

V tem primeru je izguba ugotovljena takole:

redni prihodki	186.000.— din
— redni odhodki	331.871.— din
= izguba	— 145.871.— din

Sestavljena pa je iz:

- izgube pri materialnih stroških in amortizaciji, in sicer:

redni prihodki	186.000.— din
— materialni stroški in amortizacija v prodaji	201.302.— din
izguba	— 15.302.— din

b) izgube zaradi premajhnega dohodka, in sicer:

dohodek	—
— vračunani dohodek v prodaji	130.569.— din
izguba	— 130.569.— 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 izgub odvisen od zneska vračunanih osebnih dohodkov za opravljeno delo. Če so ti osebni dohodki sorazmerno majhni, se bo ob sicer nespremenjenih okoliščinah pojavila izguba kasneje kot če so sorazmerno veliki. To pomeni, da pri proizvodnem podjetju 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; proizvodno podjetje 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 proizvodnih podjetjih praviloma deluje z zakasnitvijo. Izjema bi nastala tedaj, ko bi podjetje vrednotilo zaloge po materialnih stroških in amortizaciji in bi vse druge stroške razdobja takoj pokrivalo s tedanjimi prihodki. Nasprotno pri trgovskih in storitvenih podjetjih 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 pravilnik o delitvi dohodka v podjetju. V najhujšem primeru, ko podjetje sploh ne ostvarja dohodka, je že povsem očitno, da ni mogoče uporabiti odstotkov za izračun osebnih dohodkov pri delitvi dohodka. Kadar pa ostvarja podjetje le premajhen dohodek, bi kdo utegnil zapasti v zmoto, da so takšni odstotki še veljavni. Vendar podjetje ne more povečati skladov, dokler niso pokriti vsi osebni dohodki. V primeru izgube se torej zrušijo tista načelna delitvena razmerja, ki jih predvideva pravilnik o delitvi dohodka.

Za poravnavo izgube je najprej poklican rezervni sklad. Toda če podjetje ne more z njim pokriti vseh pogodbenih in zakonskih obveznosti ter najmanjših (minimalnih) osebnih dohodkov, ki so povezani z zaračunano prodajo, ni dolžno iz dohodka izločati ustreznih zakonskih obveznosti; to pomeni, da poravnava izgubo tudi z njimi. Vendar tako ni mogoče pokriti niti presežka vračunanih osebnih dohodkov nad najmanjšimi, niti predumov za tekočo skupno porabo delavcev. Prav tako ni mogoče pokriti tistega dela najmanjših osebnih dohodkov, ki je nepokrit zaradi tega, ker je podjetje obračunalo amortizacijo po večjih stopnjah od predpisanih ali pa je pred ugotovitvijo dohodka ali iz njega obračunalo večje zneske kot bi ustrezali obračunu na podlagi vrednotenja po lastni ceni.

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 vračunanih zakonskih obveznosti, povezanih z zaračunano prodajo, toda le, če ni mogoče pokriti poleg samih zakonskih in pogodbenih obveznosti najmanjših osebnih dohodkov, če je pred ugotavljanjem dohodka bila upoštevana le amortizacija po predpisanih najmanjših stopnjah in če je obračun dohodkov v širšem smislu zasnovan na vrednotenju po lastni ceni;
- c) s podporami, ki jih dajejo drugi pogodbeniki, kadar nastaja izguba iz skupnega poslovanja.
- č) z drugimi podporami (dotacijami), ki povečujejo sredstva na žiro računu brez vračilnih obveznosti;
- d) 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 pokrivanju izgube;
- e) z zmanjšanjem poslovnega sklada, ki ga je pa v naslednjih letih treba spet povečevati pri delitvi dohodka.

Če se izguba pojavlja le pri posamezni organizacijski enoti v okviru podjetja, jo je mogoče poravnati tudi z dohodkom drugih enot.

Če izgube podjetja ni mogoče poravnati na omenjene načine, ostane neporavnana. Prav tako ostane neporavnana, če dobi podjetje 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 d) poslužuje podjetje lastnih sredstev, ki do tedaj niso bila vključena v njegov poslovni proces. V primerih pod b), c) in č) se nadomestijo sredstva s podporo. Poravnava izgube z zmanjšanjem poslovnega sklada je pa končno le izhod v sili; tako se namreč ne nadomestijo izgubljena poslovna sredstva, temveč je njihov primanjkljaj le usklajen z zmanjšanim virom sredstev. Seveda je vprašanje, ali lahko podjetje s tako zmanjšanim obsegom svojih sredstev sploh nadaljuje poslovni proces.

Če dobi podjetje 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 podjetje 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

ad tu

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 zanemarejeni, ker predvidevamo, da bodo enaki in zato ne bodo vplivali na finančni izid. Omejujemo se torej le na redne prihodke in redne odhodke in zadnje skladno s kasnejšim knjigovodskim obravnavanjem jemljemo najprej kot celoto, šele nato pa ločene na del pred ugotovitvijo načrtovanega dohodka in na del po njegovi ugotovitvi.

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 proizvodnje, nabave in poslovne dejavnosti nasploh. Seveda pa ni rečeno, da je obseg načrtovane prodaje odvisen samo od položaja na trgu; nanj vplivajo pri proizvodjalnih podjetjih tudi proizvodne zmogljivosti, zaloga proizvodov in nedokončana proizvodnja. Toda že pri načrtovanju prodaje mora proizvodjalno podjetje paziti, da izbere takšno sestavo proizvodov, ki mu ob omejenih zmogljivostih omogoča čim boljši finančni izid. Dobiček, ki ga vsebuje prodajna cena, ni pri vseh vrstah proizvodov enak. Zato se bo podjetje skušalo v čim večji meri usmeriti k tistim proizvodom, pri katerih je ugodnejši. V takšnem primeru bo ob dani izrabi zmogljivosti in morda celo ob nespremenljenem količinskem obsegu prodaje predvidelo boljši finančni izid. Ni pa nujno, da bo hkrati načrtovalo tudi večje redne prihodke, saj ni rečeno, da višja prodajna cena določene vrste proizvoda pomeni večji dobiček kot nižja prodajna cena kake druge vrste proizvoda.

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. Podjetje, ki ima majhno proizvodnost, bo praviloma potrebovalo večjo udeležbo osebnih dohodkov pri delitvi dohodka kot podjetje z večjo proizvodnostjo. K temu je prisiljeno, če hoče svojim delavcem kolikor toliko zagotoviti primerno življenjsko raven. Z druge strani pa mora ravno takšno podjetje 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 podjetja. 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 posamezno podjetje bistveno ne vpliva. V tem primeru je njegov 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 proizvodnje in prodaje. Kot razlika med načrtovanimi prihodki in odhodki v ožjem smislu se nato pojavlja dohodek. Vendar smo že nakazali dejstvo, da večji dohodek ni vedno tudi boljši finančni izid. Morda moramo z njim zaradi spremenjene sestave proizvodnje 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 podjetja 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 podjetje samo, bo seveda uporabilo drugo metodo delitve dohodka. Najprej bo ugotovilo potreben znesek osebnih dohodkov, ki jih mora pokriti z dohodkom, pri tem bo upoštevalo vse utemeljeno in še zaželeno povečanje v primerjavi s preteklim letom. Nato bo izračunalo obvezno povečanje rezervnega sklada ter ugotovilo 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 podjetje 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 podjetju 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 podjetje 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 proizvoda?

Če domnevamo, da imamo opravka samo z neomejeno stalnimi in sorazmernimi stroški, da je obseg proizvodnje usklajen z obsegom prodaje, da se sestava proizvodnje in prodaje ne spreminjata in da se niti nabavne niti prodajne cene ne spreminjajo, potem lahko prikažemo načelno razmerje med rednimi prihodki, stroški in dobičkom za podjetje kot celoto 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 81.235 din, spremenljivi stroški proizvoda X 141,01 din in proizvoda Y 89,37 din. Prodajna cena količinske enote proizvoda X znaša 190 din in prodajna cena količinske enote proizvoda Y 140 din. Za razliko od prejšnjih izvajanj pa vzemimo, da podjetje proizvede in proda v proučevanem razdobju enako količino, in sicer 700 količinskih enot X in 1700 količinskih enot Y. To pomeni, da so stalni in spremenljivi stroški hkrati redni odhodki.

Če pomnožimo prodane količine proizvoda X s prodajno ceno, dobimo 133.000 din prihodkov; če pomnožimo prodane količine proizvoda Y s prodajno ceno, dobimo 238.000 din prihodkov; skupaj torej 371.000 din. Če dalje pomnožimo proizvedene količine proizvoda X s spremenljivimi stroški na količinsko enoto, dobimo 98.707 din spremenljivih stroškov; če pomnožimo proizvedene količine proizvoda Y s spremenljivimi stroški na količinsko enoto, dobimo 151.929 din spremenljivih stroškov, skupaj torej 250.636 din.

Potemtakem moremo postaviti naslednjo enačbo:

$$\begin{aligned} 371.000. & \text{— din rednih prihodkov} = \\ 81.235. & \text{— din stalnih stroškov} \\ + 250.636. & \text{— din spremenljivih stroškov} \\ + 39.129. & \text{— din dobička} \end{aligned}$$

Če se podjetje ukvarja s proizvodnjo ene same vrste proizvoda, je mogoče redne prihodke in spremenljive stroške kot sestavljeni velikosti razčleniti; pri tem pridemo do tele 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:

$$\text{dobiček} =$$

$$\begin{aligned} & \text{količina} \times \text{prodajna cena} \\ & \text{— stalni stroški} \end{aligned}$$

$$\text{— količina} \times \text{spremenljivi stroški na enoto}$$

Prav tako ni težko izvesti enačbe, s katero ugotovimo količino proizvodnje oziroma prodaje, tj. obseg prodaje, ki obeta zaželen dobiček:

$$\text{količina} = \frac{\text{stalni stroški} + \text{dobiček}}{\text{prodajna cena} - \text{spremenljivi stroški na enoto}}$$

Vzemimo za hip, da podjetje dosega 371.000 din rednih prihodkov s proizvodnjo in prodajo ene same vrste proizvoda; prodajna cena količinske enote je 148,4 din, proizvede in proda pa 2500 količinskih enot. To pa hkrati pomeni, da so tudi spremenljivi stroški 250.636 din zmnožek 2500 količinskih enot in spremenljivih stroškov na količinsko enoto 100,2544 din. Če sedaj iščemo količino, pri kateri bomo dosegli 39.129 din dobička, bo izračun naslednji:

$$\frac{81.235 \text{ din} + 39.129 \text{ din}}{148,4 \text{ din} - 100,2544 \text{ din}} = 2500 \text{ količinskih enot}$$

Ugotovili smo torej isto količino, iz katere smo v začetku izhajali.

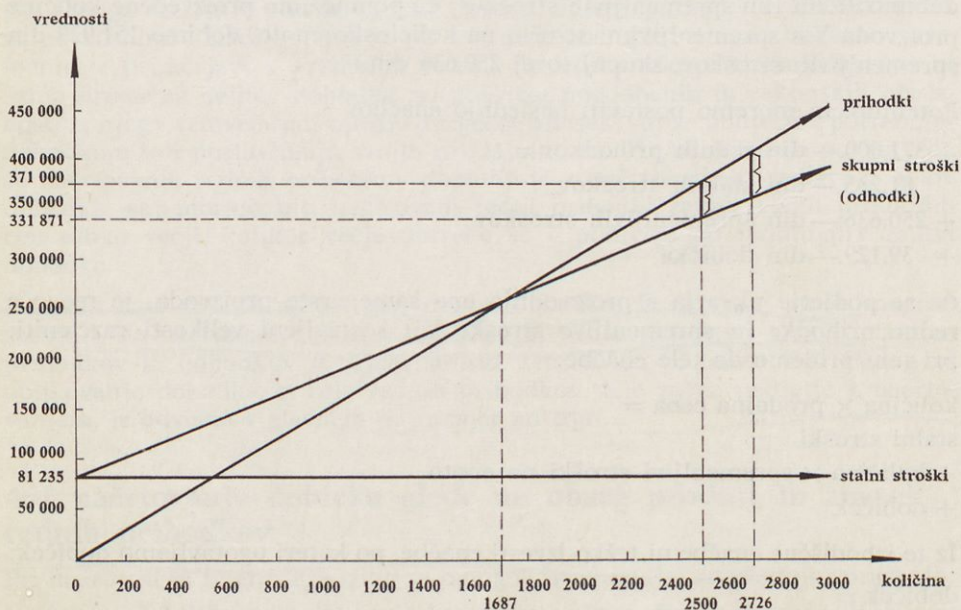
Vzemimo, da nas zanima, pri kakšnem obsegu proizvodnje in prodaje bomo dosegli 50.000 din dobička. Izračun je takle:

$$\frac{81.235 \text{ din} + 50.000 \text{ din}}{148,4 \text{ din} - 100,2544 \text{ din}} = 2726 \text{ količinskih enot}$$

Prav tako se da izračunati, kako se lahko zmanjša ta obseg proizvodnje in prodaje, da podjetje še ne bo imelo izgube, čeprav tudi dobička ne bo več:

$$\frac{81.235 \text{ din}}{148,4 \text{ din} - 100,2544 \text{ din}} = 1687 \text{ količinskih enot}$$

O pragu dobička (kritični točki) torej govorimo pri 1687 količinskih enotah; če podjetje proizvede in proda manj, ima izgubo, če proizvede in proda 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 2500 enot so skupni stroški 331.871 din, tj. 81.235 din stalni in 250.636 din spremenljivi. Pri isti količini so prihodki 371.000 din. Razlika med prihodki in

skupnimi stroški je pri tej količini 39.129 din. Pri količini 1678 enot se krivulja prihodkov seka s krivuljo skupnih stroškov (odhodkov), kar pomeni, da ni nobene razlike med prihodki in skupnimi stroški, torej podjetje nima niti dobička niti izgube.

Izračun je nekoliko bolj zapleten, če podjetje proizvaja več vrst proizvodov 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 zmožkov 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 proizvoda niti prodajne cene proizvodov, se skupni spremenljivi stroški v razdobju gibljejo premo-sorazmerno ne samo z obsegom prodaje, temveč tudi z rednimi prihodki, medtem ko je njihov odstotek v rednih prihodkih nespremenjen. To pa po-meni, da je treba izhajati iz enačbe:

$$\begin{aligned} \text{redni prihodki} = & \\ & \text{stalni stroški} \\ & + \left(\frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{redni prihodki}} \right) \times \text{redni prihodki} \\ & + \text{dobiček} \end{aligned}$$

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 podjetje proizvaja in prodaja 700 količinskih enot proizvoda X in 1700 količinskih enot proizvoda Y, pri tem dosega 371.000 din rednih prihodkov, medtem ko ima 81.235 din stalnih stroškov in 250.636 din spremenljivih. Razmerje med spremenljivimi stroški in rednimi prihodki je torej

$$\frac{250.636 \text{ din}}{371.000 \text{ din}} = 0,67557$$

Če se vprašamo, pri kakšnih prihodkih doseže podjetje 39.129 din dobička, je izračun naslednji:

$$\frac{81.235 \text{ din} + 39.129 \text{ din}}{1 - 0,67557} = 371.000 \text{ din}$$

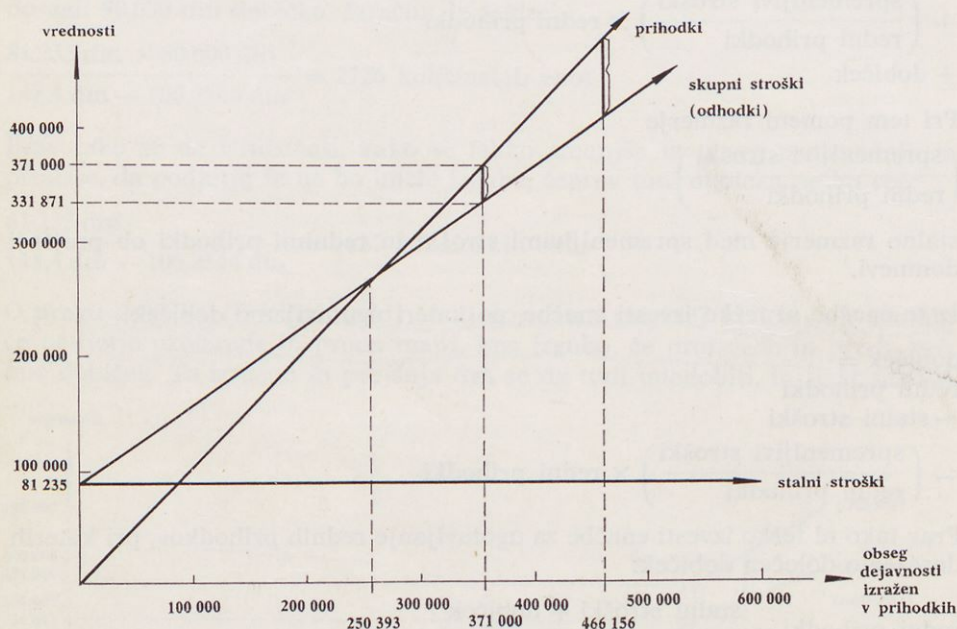
Preskus je torej uspel. Vzemimo, da podjetje povečuje ali zmanjšuje proizvodnjo in prodajo proizvoda X z istim odstotkom kot proizvodnjo in prodajo proizvoda Y. V tem primeru namreč še vedno velja začetno povprečno razmerje med spremenljivimi stroški in rednimi prihodki, čeprav se to razmerje pri različnih vrstah proizvodov utegne bistveno razlikovati. Ker se tudi prodajne cene ne spreminjajo, se vprašajmo, pri kakšnih prihodkih doseže podjetje npr. 70.000 din dobička. Odgovor je takle:

$$\frac{81.235 \text{ din} + 70.000 \text{ din}}{1 - 0,67557} = 466.156 \text{ din}$$

Kako se smejo zmanjšati prihodki, da podjetje še nima izgube, pa ugotovimo takole:

$$\frac{81.235 \text{ din}}{1 - 0,67557} = 250.393 \text{ din}$$

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 podjetje načrtuje prihodke in odhodke? Ali načrtovana delitev dohodka vpliva na osebne dohodke ali potrebe po osebnih dohodkih na načrtovano delitev dohodka?
2. Kako podjetje načrtuje dobiček pri določenem obsegu prodaje ali določenem znesku rednih prihodkov?

3. Kako podjetje načrtuje potreben obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov, ki omogoča doseganje določenega dobička?
4. Kako podjetje ugotovi, pri kolikšnem obsegu prodaje ali znesku rednih prihodkov nima niti izgube niti dobička?
5. Kako podjetje ugotovi, za koliko se mora spremeniti obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov, da bi doseglo isti dobiček ob spremenjenih stalnih stroških?
6. Kako podjetje ugotovi, za koliko se mora spremeniti obseg prodaje ali znesek rednih prihodkov, da bi doseglo isti dobiček ob drugačnih spremenljivih stroških na enoto proizvoda?

do tu

194

50 sredstva in njihove vrste

500 sredstva kot pogoj za ostvarjanje gospodarskega smotra

Kakorkoli je že postavljen gospodarski smoter posameznega podjetja, ga nikoli ni mogoče ostvarjati brez vzajemnega delovanja delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in storitev kot prvin njegovega poslovnega procesa. V sodobnem blagovno-denarnem gospodarstvu pa ni mogoče priti do teh prvin brez denarja, zato brez njega proizvodno podjetje ne more začeti proizvodnje. Če ni proizvodnje, seveda tudi ni prodaje. S prodajo sicer pride proizvodno podjetje do denarja, toda ta mu je potreben že znatno prej.

Dobavitelji delovnih sredstev in delovnih predmetov ne bodo čakali na trenutek, ko bo podjetje prejelo iztržek v denarju, da bi z njim poravnalo 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, 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 proučevano proizvodno podjetje prejme iztržek v denarju. Podobne obveznosti imajo seveda tudi dobavitelji; razpolaganje z denarjem je za vsakogar pogoj, da se pojavi kot kupec proizvodov drugih podjetij.

Toda niti delavci praviloma ne čakajo na prodajo in plačilo tistih proizvodov, v katerih je vsebovano njihovo delo. Ne glede na to, kdaj podjetje proda svoje proizvode, prejemajo osebne dohodke sproti.

Proizvodno podjetje mora vedno razpolagati z denarjem, da bi z njim poravnalo različne obveznosti. Čim hitreje je vrednost delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev prenesena na proizvode, čim hitreje so proizvodi prodani in pri tem nastale terjatve do kupcev poravnane, tem hitreje pride proizvodno podjetje do svojih prvotnih denarnih sredstev, a tudi do dodatnih, ki izvirajo iz pozitivnega finančnega izida. Do podobnih ugotovitev pridemo, če proučujemo storitveno ali trgovsko podjetje. Vsa sredstva, ki jih ima kako podjetje, 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 nekem 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 podjetju 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 sredstev 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 podjetja.

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 določeno podjetje ima, ali bolje, s čim je povezana njegova pravica do upravljanja. Prvine poslovnega procesa so pojmi določenega trajanja, določenega obračunskega razdobja. Po drugi strani so različna sredstva podjetja pojmi določenega stanja, določenega trenutka. S tem seveda ni rečeno, da se znesek sredstev in njihove pojavne oblike ne morejo spreminjati, saj je ravno v takšnih spremembah sredstev mogoče videti njihovo gospodarsko sposobnost za delovanje v podjetju. Toda če se vprašamo, kakšna sredstva ima podjetje, mislimo na njihovo stanje v določenem trenutku. Znesek denarnih sredstev, ki jih ima podjetje 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 podjetje, so njegovo 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 upravlja podjetje, da bi moglo uresničevati svoj gospodarski smoter poslovanja. Te vrednosti imajo v proučevanem trenutku različne pojavne 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 podjetje pri ostvarjanju njegovega gospodarskega smotra v določenem razdobju.

501 preoblikovanje sredstev pri poslovnem procesu

Sredstva, ki jih ima podjetje, stalno spreminjajo svoje pojavne oblike, tj. se preoblikujejo.

Vzemimo na začetku proučevanja sredstva v denarni obliki. Z njimi proizvajalno podjetje nakupi možnostna delovna sredstva in delovne predmete; če jih takoj plača, pomeni, da del njegovih sredstev spremeni denarno obliko v materialno, medtem ko drugi del še vedno ohrani denarno obliko.

Ko začne podjetje 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 prejema osebne dohodke praviloma neodvisno od prodaje in plačila proizvodov. Podjetja 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 prejeto 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 podjetje ukvarja s storitveno dejavnostjo, njegova sredstva ne zavzemajo oblike storitev, kar pomeni, da je celotni proces preoblikovanja nekoliko krajši. Podobno je pri trgovskih podjetjih. Navsezadnje pa tudi proizvodna podjetja 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.

To je seveda skrajno poenostavljen prikaz preoblikovanja sredstev v podjetju. Ravno zaradi tega pa najdemo njegovo povezavo z dobro poznanim Marxovim obrazcem:

$D - B \dots P \dots B' - D'$

Dejanski potek preoblikovanja sredstev je seveda precej bolj zapleten kot ga lahko prikaže poenostavljeni obrazec. Prav tako je povečanje sredstev zaznavno šele ob prodaji proizvodov, medtem ko so zaloge ovrednotene zgolj po nastalih stroških. V trenutku, ko se pojavi D' , imamo pravzaprav opraviti s celotnim prihodkom na podlagi plačane prodaje, če izločimo denarna sredstva, ki pritekajo iz prodaje bivših delovnih sredstev ali sredstev skupne porabe. Povečana vrednost, ki vključuje dobiček, pa je zaznavna že ob zaračunani prodaji.

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 podjetja, imenujemo poslovna sredstva. Njihov znesek in sestava sta odvisni od vrste in obsega dejavnosti posameznega podjetja. Niso npr. potrebna enaka poslovna sredstva pri podjetju tekstilne industrije ali pri trgovskem podjetju, prav tako niso potrebna enaka poslovna sredstva pri večjem ali manjšem podjetju. 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 obliki dalj časa ali celo stalno. Vendar je njihovo bistvo praviloma le v preoblikovanju, skladno z opravljanjem postavljenih nalog v podjetju.

Poslovna sredstva v tem smislu pa niso edina sredstva, ki jih ima podjetje. 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 podjetja. 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 gospodarskega smotra podjetja; v najboljšem primeru z vplivom na razmere, v katerih živijo člani delovne skupnosti, pripomorejo k njegovemu posrednem uresničevanju. Sredstva skupne porabe so neposlovna sredstva podjetja.

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 podjetje nadomešča stara osnovna sredstva ali kupuje nova. Če si z osnovnimi sredstvi predstavljamo nedokončane investicije, ta 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.

Do kraja leta 1957 so kot osnovna sredstva veljala samo osnovna sredstva v uporabi, izven uporabe (čeprav ta niso bila posebej prikazana) in v pripravi; osnovna sredstva v pripravi so bila nekaj časa označena kot investicije in s tem kot nasprotje osnovnih sredstev. Z januarjem 1958 so bila med osnovna

sredstva uvrščena tudi denarna sredstva in z njimi povezane terjatve. Med denarna sredstva osnovnih sredstev smo tedaj vključili amortizacijska sredstva, denarna sredstva od plačanih odškodnin v zvezi z osnovnimi sredstvi, od prodanih osnovnih sredstev in druga. S terjatvami iz naslova osnovnih sredstev smo označili tiste, ki nastajajo pri prodaji osnovnih sredstev, zaradi danih predujmov za nova osnovna sredstva in druge. Na osnovna sredstva od leta 1958 dalje gledamo kot na vrednosti, ki imajo pri svojem preoblikovanju drugačne posebnosti kot obratna sredstva.

Z januarjem 1961 so denarna sredstva osnovnih sredstev in z njimi terjatve iz osnovnih sredstev v marsičem izgubile svoj strogi namenski značaj. Podjetja so namreč po tromesečju lahko uporabila del amortizacijskih sredstev tudi za povečanje obratnih sredstev. Od leta 1967 dalje pa podjetja sploh niso več dolžna izločevati amortizacijskih sredstev, kar pomeni, da jih sproti prelivajo v obratna sredstva. Po drugi strani lahko uporabljajo svoja denarna sredstva na žiro računu tudi ob nakupu novih predmetov ali pravic iz osnovnih sredstev. Vidimo torej, da se ravno v pojavnih oblikah denarnih sredstev in terjatev osnovna sredstva prepletajo z obratnimi sredstvi in da je možno prelivanje v obe smeri.

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 podjetje. 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 podjetja 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 podjetje 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 prvine 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 prvine 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 dati 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 podjetje na podlagi najema. Vendar tudi vsa delovna sredstva, ki pripadajo proučevanemu podjetju, niso v celoti uvrščena med delovna 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 podjetja 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.

3 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 podjetja; 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 prvine poslovnega procesa, ki je podjetje v danem trenutku še ni v celoti izrabilo.

Vprašanja za razpravo.o točki 50

1. Kaj razumemo s sredstvi? Ali so sredstva isto kot denarna sredstva? Ali so sredstva isto kot proizvajalna 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 podjetja? Katera sredstva podjetja niso istovetna s prvinami 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 podjetju na podlagi najema (zakupa). Zemljišča, zgradbe, delovne priprave itd., ki nimajo gospodarskega namena, a so sicer sredstva proučevanega podjetja, štejemo med njegova sredstva skupne porabe. Zemljišča, zgradbe, delovne priprave itd., ki jih je podjetje vzelo v najem (zakup), pa sploh niso njegova sredstva in s tem tudi ne sodijo med njegova osnovna sredstva. Delovne priprave, ki imajo krajšo življenjsko dobo ali manjšo vrednost, a so sicer sredstva proučevanega podjetja, prav tako ne sodijo med njegova osnovna sredstva, temveč kot droben inventar med njegova 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 podjetja po svoji neodpisani (sedanji) vrednosti. To vrednost pa spoznamo posredno, in sicer takole:

- nabavna vrednost osnovnih sredstev v uporabi
- popravek vrednosti osnovnih sredstev v uporabi
- = neodpisana vrednost osnovnih sredstev v uporabi

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 podjetje samo kaj proizvede in nato vključi med osnovna sredstva, je kot kupno ceno šteti tržno ceno. V primeru, ko podjetje proizvaja tudi za trg, pomeni tržno ceno tista cena, ki jo sicer doseže na trgu. V primeru, ko proizvede takšne proizvode le za lastne potrebe, pomeni tržno ceno tista cena, ki jo drugi dosegaajo na trgu; če je ni mogoče ugotoviti, pridejo v poštev različne notranje prodajne cene, o katerih smo že govorili. Kakorkoli je že postavljena temeljna cena v lastnem okviru proizvedenega osnovnega sredstva, jo kaže povečati še za morebitne stroške sestavljanja, da bi nato dobili nabavno vrednost osnovnega sredstva. Predpis o tem, da v lastnih obratih proizvedeno osnovno sredstvo obračunamo po tržni ceni, je brez dvoma upravičen tedaj, ko so siceršnji stroški tega osnovnega sredstva večji od nje. V nasprotnem

primeru takšen predpis tolmačimo le s skrbjo, da ne bi bila celotna vrednost osnovnega sredstva prehitro prenesena na stroške; takšna skrb je bila upravičena tedaj, ko je še bil finančni izid podjetja obdavčen in amortizacijske stopnje omejene, sedaj pa nima več prave podlage.

Če je podjetje dobilo osnovna sredstva z brezplačnim prenosom iz drugega podjetja, se kot njihova nabavna vrednost šteje nabavna vrednost, izkazana pri starem podjetju. Če ni poznana, jo moramo oceniti. Prav tako je treba oceniti prvotno nabavno vrednost, kadar podjetje 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 zmožljivosti. 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 podjetju 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) zviševanje 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 podjetje ob koncu življenjske dobe kakega osnovnega sredstva z amortizacijskimi sredstvi, ki so v zvezi z njim, ne bo moglo kupiti novega istovrstnega osnovnega sredstva. Rešitev se ponuja le v tem, da v celotni življenjski dobi osnovnega sredstva podjetje obračuna večjo amortizacijo kot je znašala njegova prvotna nabavna vrednost. To je pa izvedljivo, če ponovno ovrednoti (revalorizira) svoja osnovna sredstva, tj., 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.

Ponovno ovrednotenje osnovnih sredstev je urejeno s predpisi. Izvedeno je bilo leta 1953, 1958, 1962 in 1966, čeprav bi bilo bolje, da bi ga podjetja opravila vsako leto. Le osnovna čreda je vsako leto znova ovrednotena po tržnih cenah, zmanjšanih za običajne prodajne stroške.

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; podjetje 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 podjetja. 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 podjetje ne uporablja. Vendar še ne smemo kak predmet označiti kot osnovno sredstvo izven uporabe, če ga podjetje v danem trenutku slučajno ali začasno ne uporablja. Osnovna sredstva izven uporabe so tista, ki jih podjetje trajno ne uporablja. S tem pa še ni rečeno, da tudi niso uporabljiva. Če kako osnovno sredstvo ni več uporabljivo, bi ga moralo podjetje izbrisati (razhodovati) in se torej ne bi smelo pojavljati niti med osnovnimi sredstvi izven uporabe.

Če so osnova sredstva še uporabljiva, vendar jih podjetje ne uporablja in jih tudi v prihodnosti ne bo uporabljalo, 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 podjetje srečuje s podobnimi omejitvami kot pri prodaji. Nadaljnja rešitev je, da podjetje takšno osnovno sredstvo brezplačno prenese. Pri tem sicer izgubi njegovo neodpisano vrednost, vendar se mu 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 podjetju ne uspe niti brezplačen prenos osnovnega sredstva izven uporabe mu preostane le, da ga izbriše ali še nadalje zadrži. Če ima še kako neodpisano vrednost, bi jo podjetje v primeru izbrisa moralo 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 proizvodnje, 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) zagonške naložbe v nastajanju.

Osnovna sredstva v pripravi se še ne amortizirajo. Njihova vrednost se še ne zmanjšuje, temveč se nasprotno povečuje z nadaljnjo stopnjo dokončanosti. 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 podjetje kupi, še niso usposobljena za uporabo. To ne velja samo za tista, ki se izgrajujejo ali izdelujejo postopoma in zato podjetje 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 podjetje 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 podjetje ustavljene gradnje brezplačno preneslo. Podjetju 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:

- a) izločena denarna sredstva za nakup predmetov in pravic, ki sestavljajo osnovna sredstva;
- b) izločena omejena denarna sredstva v zvezi z osnovnimi sredstvi.

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 podjetje moralo 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 podjetje 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 akreditive; dokler ti dobavitelji akreditivov ne izrabijo, jih štejemo med denarna sredstva iz okvira osnovnih sredstev.

Med izločenimi omejenimi denarnimi sredstvi pa se pojavljajo npr. poroštveni zneski, ki so obračunani z določenim odstotkom od vrednosti nameravanih

gradbenih del ali od vrednosti po predračunu ali pogodbi o nakupu opreme. Šele ko so vsa dela dokončana ali oprema prevzeta, računi pa poravnani, podjetje spet samostojno razpolaga s poroštvenimi zneski, ki jih je moralo izločiti.

514 terjatve iz osnovnih sredstev

Dokler so predpisi zahtevali, da podjetje izloča amortizacijska sredstva na poseben račun pri banki, 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 v banki. Potemtakem smo tudi same terjatve šteli med osnovna sredstva. Toda sedaj, ko podjetje ni več dolžno 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 podjetje 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 kreditni sklad banke;
- c) vezana sredstva poslovnih sredstev;
- č) dane kredite iz poslovnih sredstev.

Podjetje sme svoja denarna sredstva naložiti v kako drugo podjetje, da bi z njim ostvarjalo skupen gospodarski smoter, a tudi skupno nosilo poslovno tveganje. Čas takšnega združevanja sredstev je odvisen od skupnega gospodarskega smotra. Od sklenjene pogodbe je odvisno, kdaj in kako se bodo takšna sredstva vračala. Sicer je pa proučevano podjetje zaradi takšnih naložb v drugo podjetje udeleženo na njegovem dobičku. Na splošno velja, da so za podjetje takšne naložbe vedno zanimive, kadar zaradi njih dosega večje prihodke kot bi znašal dobiček, če bi taista poslovna sredstva vključilo v lastno poslovanje.

Z naložbami v kreditni sklad banke pridobi podjetje 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 druga podjetja. Zato pa prinašajo obresti, ki so odvisne od uspeha banke.

Podjetje 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. Banka včasih povezuje dajanje kreditov proučevanemu podjetju z vezavo njegovih sredstev.

Končno podjetje lahko tudi samo 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 podjetje 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 podjetje uporablja? Zakaj so dolgoletni nasadi osnovna sredstva? Ali se jim z rastjo povečuje vrednost?
3. Ali osnovna sredstva vstopajo med sredstva podjetja po nabavi 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 podjetja 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? Kako skupinsko amortiziranje vpliva na letni popravek vrednosti osnovnih sredstev? 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 podjetje 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 podjetje?

52 obratna sredstva

520 zaloga materiala

Z materialom pojmuje mo 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 podjetja;
- c) material v obdelavi, dodelavi ali v drugih skladiščih.

Material na poti je proučevano podjetje kot kupec že prevzelo pri dobavitelju ali na kakem drugem mestu, nakar ga je oddalo prevozniku. Ker je v takem primeru material pravno že prevzet, mora podjetje izkazovati obveznosti do dobavitelja, toda ker material v proučevanem trenutku še ni v njegovem skladišču, ne more biti prikazan kot sestavni del tamkajšnje zaloge. Včasih pa je kot material na poti prikazan tudi tisti, za katerega je podjetje že prejelo račun, medtem ko ga še ni prevzelo 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 danega podjetja. Tak material šele pridobiva tiste lastnosti, ki so mu potrebne, predno bo porabljen, ali je pa v skladišču kakega drugega podjetja.

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 opravilo drugo podjetje.

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 nabav 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 podjetje ovrednoti svojo zalogo materiala, pa nikoli ne bi smelo 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 podjetje 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, blagajne, omare in drugo pohištvo) vedno uvrščen med osnovna sredstva. V številnih primerih pa ima podjetje samo možnost odločiti, ali bo kaka delovna sredstva uvrstilo 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) avtomobilске 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 vračunljiva; podjetje jo lahko večkrat uporabi v isti namen. Takšen značaj imajo npr. posebni zaboji. Nasprotno je neločljiva in nevračunljiva 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.

Prva rešitev do nedavnega ni bila dovoljena, čeprav so se je mnoga podjetja kljub temu posluževala. V tem 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 sproti obravnavati kot odhodke, medtem ko se v nedokončani proizvodnji utegnejo zadrževati:

- a) vsi stroški, ki sestavljajo njeno lastno ceno;
- b) samo proizvodni stroški;
- c) samo spremenljivi stroški;
- č) samo materialni stroški in amortizacija.

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 njehove sestave. S tega vidika spet razlikujemo več možnosti za ovrednotenje nedokončane proizvodnje:

- 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.

Če so pa stroški, ki jih vsebuje nedokončana proizvodnja, večji od ustreznih dosegljivih tržnih cen, bi razliko moralo podjetje odpisati. V nasprotnem primeru bi v svoji nedokončani proizvodnji skrivalo izgubo.

Zaradi dohodkovega sistema so stroški, ki jih vsebuje nedokončana proizvodnja, 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:

stroški v nedokončani proizvodnji

— vračunani dohodek v nedokončani proizvodnji

= materialni stroški in amortizacija v nedokončani proizvodnji

Toda če vračunani dohodek v nedokončani proizvodnji ni pokrit z ostvarjenim dohodkom, pomeni, da najdemo med obratnimi sredstvi še terjatev v istem znesku do prihodnjega dohodka. Medtem ko je nedokončana proizvodnja najprej prikazana samo po materialnih stroških in amortizaciji, moramo ta prikaz dopolniti še s terjatvijo do prihodnjega dohodka, ki je sestavljena iz:

- a) obračunanih pogodbenih obveznosti iz dohodka, ki so v zvezi z nedokončano proizvodnjo;

b) obračunanih zakonskih obveznosti iz dohodka, ki so v zvezi z nedokončano proizvodnjo;

c) obračunanih osebnih dohodkov, ki so v zvezi z nedokončano proizvodnjo.

Le v primeru, ko podjetje sproti pokriva vse pogodbene in zakonske obveznosti, kakor tudi osebne dohodke, med obratnimi sredstvi ne bomo srečali teh postavk. Nedokončana proizvodnja bo v takem primeru ovrednotena samo po materialnih stroških in amortizaciji brez dodatka v terjatvah do prihodnjega dohodka.

524 zaloga proizvodov

Dokončani proizvodi so namenjeni prodaji; dokler niso prodani, vstopajo med sredstva podjetja s stroški, ki so jih povzročili. 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.

Če je končna zaloga proizvodov ovrednotena po lastni ceni, smo pri izvajanju v poglavju o finančnem izidu na str. 161 ugotovili njeno vrednost 176.635 din. Kolikšen del te vrednosti odpade na vračunani dohodek, smo na str. 166 dognali tako, da smo v razdobju na novo vračunani dohodek 140.000 din pomnožili s koeficientom 0,4404862; dobljeni znesek znaša 61.668 din. Končna zaloga proizvodov bo torej prikazana takole:

vsota lastnih cen	176.635.— din
— vračunani dohodek	61.668.— din
= materialni stroški in amortizacija	114.967.— din

Smiselno k tako prikazani zalogi pa sodi podatek o terjatvah obratnih sredstev do prihodnjega dohodka iz naslova obračunanega dohodka v tej zalogi, tj. 61.668 din.

Če je končna zaloga proizvodov ovrednotena po proizvodnih stroških, smo pri izvajanju na str. 163 ugotovili njeno vrednost 159.075 din. Kolikšen del te vrednosti odpade na vračunani dohodek, smo na str. 166 dognali tako, da smo v razdobju na novo vračunani dohodek v okviru proizvodnih stroškov, to je 115.162 din, pomnožili s koeficientom 0,440285; dobljeni znesek znaša 50.704 din. Končna zaloga proizvodov bo torej prikazana takole:

vsota proizvodnih stroškov	159.075.— din
— vračunani dohodek	50.704.— din
= materialni stroški in amortizacija	108.371.— din

Smiselno sodi k tako prikazani zalogi še podatek o terjatvah obratnih sredstev do prihodnjega dohodka, ki izvirajo iz obračunanega dohodka v tej zalogi, tj. 50.704 din.

Če je končna zaloga proizvodov ovrednotena po spremenljivih stroških, smo pri izvajanju na str. 164 ugotovili njeno vrednost 141.129 din. Kolikšen del te vrednosti odpade na vračunani dohodek, smo na str. 167 dognali tako, da smo v razdobju na novo vračunali dohodek, ki ima spremenljivi značaj, tj. 112.000 din, pomnožili s koeficientom 0,44135; dobljeni znesek znaša 49.431 din. Končna zaloga proizvodov bo torej prikazana takole:

vsota spremenljivih stroškov	141.129.— din
— vračunani dohodek	49.431.— din
= materialni stroški in amortizacija	91.698.— din

Smiselno sodi k tako prikazani zalogi še podatek o terjatvah obratnih sredstev do prihodnjega dohodka, ki izvirajo iz obračunanega dohodka v tej zalogi, tj. 49.431 din.

Če je pa končno ista zaloga proizvodov ovrednotena le po materialnih stroških in amortizaciji, vstopa med obratna sredstva, kot smo pojasnili na str. 165 z vrednostjo 96.344 din, ki je v celoti izčrpana z materialnimi stroški in amortizacijo ter 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.

Če želimo v prvih treh primerih poznati razčlenbo terjatve do prihodnjega dohodka, samo z ustreznim koeficientom pomnožimo ustrezne, v razdobju na novo vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, kakor tudi osebne dohodke.

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:

- a) trgovsko blago na poti;
- b) trgovsko blago v skladiščih;
- c) 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, jo spoznamo 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 trgovskega podjetja 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 trgovsko podjetje kot celota 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 podjetje praviloma ne spremlja za vsako vrsto trgovskega blaga posebej razliko v ceni. Zato je mogoče ugotoviti, kolikšna je razlika v ceni, ki jo pravi 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 podjetje v proučevanem obračunskem razdobju imelo 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 trgovsko podjetje imelo začetno zalogo trgovskega blaga s prodajno vrednostjo 200.000 din, v razdobju je dalo 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 imelo trgovsko podjetje v začetni zalogi in ga je v razdobju dalo 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 ostvarilo 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 podjetje odločilo npr. za njeno ovrednotenje po zadnjih ali prvih nabavnih cenah, bi moralo 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 podjetje v svoji blagajni, so vsaj navidezno nasprotje terjatev. Drugače je že z denarnimi sredstvi, ki jih ima podjetje 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 podjetje, ne opredelimo preozko, uvrstimo mednje:

- denarna sredstva v blagajni;
- denarna sredstva v banki;
- hitro vnovčljive vrednostne papirje.

Ker se podjetje pri plačevanju v glavnem poslužuje žiro računa, nima potrebe po tem, da bi imelo v svoji blagajni večje vsote denarja. V gotoviti 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 podjetje 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 podjetje v banki. Nikakor pa niso vsa denarna sredstva iz obratnih sredstev, ki jih ima podjetje v banki, na njegovem žiro računu. Podjetje ima v banki po potrebi tudi devizni račun. Med denarna sredstva v banki 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 banki zahtevane listine ali izpolnijo kake druge zahteve. Če npr. obrati ali poslovne enote podjetja nimajo lastnega žiro računa, jim banka na zahtevo podjetja in iz denarnih sredstev na njegovem žiro računu odpre akreditive. Mnogokrat pa zahtevajo dobavitelji v državi in tujini, da jim podjetje odpre akreditive. Končno lahko ima podjetje v banki še kake posebne račune, npr. v zvezi z neizplačanimi osebnimi dohodki.

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 v pogled, 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 podjetja upoštevamo le prejete čeke. Prav tako štejemo med sredstva podjetja 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 proučevanega podjetja mora biti zasnovana na dokazljivi ali priznani obveznosti druge stranke. Terjatve so sredstva prehodnega značaja. V poznanem obrazcu

$D - B \dots P \dots B' - D'$

terjatve res niso posebej navedene. Toda pri podrobnejšem pretresu ugotovimo, da se pojavljajo predno pridemo od B' do končnega D' , a tudi predno

od začetnega D pridemo do B. V teh dveh stopnjah imajo terjatve različen značaj, zato jih bomo tudi ločeno obravnavali. Končno pa se utegnejo terjatve pojavljati tudi izven normalnega preoblikovanja sredstev.

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 podjetje odobri kupcem blagajniški ali kak drug popust. O dvomljivih (dubioznih) terjativah govorimo tedaj, kadar podjetje 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 podjetja le z zneskom, ki bo predvidoma izterljiv. Ta je pa mnogokrat viden šele posredno, in sicer takole:

celotna terjatev od kupcev

— popravek vrednosti dvomljivih in spornih terjatev
= neodpisana terjatev do kupcev

Do dobaviteljev ima podjetje navadno obveznosti; terjatve do njih se pa pojavljajo v dveh primerih: zaradi predujmov, ko podjetje prej plača dobaviteljem kot od njih prejme naročeno blago ali storitev, kakor tudi zaradi preplačil, ko podjetje 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 podjetje ob končnem obračunu ugotovi, da je plačalo 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 terjativami našteti predujme (akontacije) po uradnem oprasku, dano varščino (kavcijo) in pologe (depozite), ki naj zagotovijo, da bo proučevano podjetje izpolnilo 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 stroškov;
- b) tistih storitvah z daljšim delovanjem kot prvini poslovnega procesa, ki niso izvršene 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 podjetje iz istega naslova že imelo 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 ne-vračunanimi stroški. Nekateri stroški v podjetju ne nastajajo enakomerno v posameznih razločkih časa. Zato takšnih stroškov podjetje ob nastanku še ne vračuna, temveč jih razmejuje, tako da bremenijo stroškovne nosilce enakomerneje iz meseca v mesec. Nekatere med letom razmejene stroške podjetje 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 vračunalo. Ves presežek takšnih stroškov nad vračunanimi stroški je ob koncu leta na aktivnih časovnih razmejitvah. Če podjetje 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 podjetje nasprotno prenehalo poslovati, pa aktivnih časovnih razmejitev ne bi mogli več obravnavati med sredstvi, ker označujejo le izgubo.

Na obravnavani način podjetje razmejuje npr. stroške velikih popravil osnovnih sredstev, stroške uvajanja nove proizvodnje in druge. Podobno velja za plačane zavarovalne premije, ki jih podjetje praviloma poravnava 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 podjetje 1. oktobra sklenilo zavarovalno pogodbo in poravnalo 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 razmejitvah, da bi jih podjetje vračunalo 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 proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo? 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 trgovskega podjetja v primerjavi z začetnimi, če v razdobju proda toliko kot je kupilo? Ali je ocena drugačna, če zaloge osvetljujemo vrednostno, in ne količinsko?

8. Ali ima podjetje vsa svoja denarna sredstva na žiro računu v banki? Pri katerem podjetju med sredstvi upoštevamo akreditive, čeke in menice?

9. Zakaj se v podjetju pojavljajo terjatve? Ali ima lahko tudi terjatve do dobaviteljev? Kaj so dvomljive in kaj sporne terjatve in kako naj podjetje ravna z njimi?

10. Ali predumljeni osebni dohodki, ki jih podjetje ob koncu leta ne pokrije z ostvarjenim dohodkom, že nakazujejo izgubo? Katerih osebnih dohodkov pri proizvodnem podjetju 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 podjetju, ki je prenehalo poslovati? Kje bi se pojavili razmejeni zneski, če jih podjetje ob koncu leta ne bi nameravalo 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 podjetje na posebnem računu v banki. Ko pri delitvi dohodka povečuje obvezni ali neobvezni del rezervnega sklada, 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 podjetje nima na žiro računu dovolj denarja, da bi lahko plačalo osebne dohodke za opravljeno delo, tekočo skupno porabo delavcev, kakor tudi vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka;
- b) kadar je po obdobjnem obračunu finančnega izida ugotovilo izgubo in so bila zaradi nje tudi zmanjšana poslovna sredstva.

V vseh teh primerih se rezervni sklad ne zmanjšuje, ker mora podjetje začasno uporabljena sredstva rezervnega sklada vrniti na poseben račun pred sestavo sklepnega računa. Vrne jih, brž ko more z denarnimi sredstvi na žiro računu poravnati zapadle obveznosti do skupnosti, zapadle obveznosti po sklepih v sodnem, upravnem ali prestopnem postopku, kakor tudi po akceptnih nalogih. To pomeni, da podjetje ne bo v težavah, ko bo moralo izplačati osebne dohodke, a nima denarja na žiro računu; uporabilo bo svoja rezervna sredstva, ki jih bo vrnilo takoj, ko bo spet prišlo do denarja na žiro računu. Očitna prednost, ki jo naši predpisi dajejo izplačevanju osebnih dohodkov, torej mnogokrat rešuje podjetja, ki so zašla v finančne težave. Pripomniti le kaže, da v zapadnem svetu podjetja navkljub svojim rezervnim skladom ne izločujejo ustreznih sredstev in si zato tudi ne morejo zagotoviti kakega prednostnega vrstnega reda pri izplačilih.

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.

Končno naj še omenimo, da si more podjetje omisliti tudi finančne naložbe rezervnih sredstev.

Vprašanja za razpravo o točki 53

1. Ali se rezervna sredstva zmanjšajo le takrat, kadar se zmanjša rezervni sklad?
2. Ali ima podjetje 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 primeru, ko podjetje izbriše kako neuporabno sredstvo skupne porabe, ne poravnajo njegove neodpisane vrednosti z rezervnim skladom, temveč spet zmanjša kar sam sklad skupne porabe.

Denarna sredstva skupne porabe so na posebnem računu v banki zbrana bodisi za temeljne namene ali za stanovanjsko gradnjo. V prvem primeru jih izloča podjetje iz žiro računa na ta poseben račun skladno s povečanjem sklada skupne porabe pri delitvi dohodka; v drugem primeru jih izloča iz žiro računa na ta poseben račun že med letom, in sicer kot nekakšne predujme, ki so obračunani od izplačanih osebnih dohodkov in so šele ob koncu leta pokriti ob delitvi dohodka. 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. Del denarnih sredstev skupne porabe je končno lahko izločen za nakup predmetov in pravic, ki sestavljajo sredstva skupne porabe, ali je pa podobno omejen kot pri osnovnih sredstvih.

Terjatve iz sredstev skupne porabe se v glavnem pojavljajo iz dveh razlogov: zaradi danih predujmov 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 naložbe v kreditni sklad banke, vezana sredstva in 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 povečujejo le tedaj, kadar se povečuje sklad skupne porabe?
3. Ali ima podjetje lahko denarna sredstva skupne porabe med obratnimi sredstvi?

55 načrtovanje sredstev

Ce nam knjigovodstvo daje odgovor na vprašanje, kakšna sredstva podjetje ima, nam mora načrtovanje odgovoriti na vprašanje, kakšna sredstva bo podjetje imelo. 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 trimesečja, 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 podjetja. 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 podjetje npr. obveznosti do dobaviteljev, prav nič ne vpliva na vprašanje, kakšna so njegova 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 proizvodov, ter na podlagi predvidenega trajanja poslovnega procesa pri posameznih vrstah proizvodov. Vendar se srečujemo s težavami, če želimo točno ugotoviti, koliko dni traja poslovni proces pri vsaki vrsti proizvoda, tj. koliko dni je potrebnih od nakupa materiala in drugih prvin proizvodnega procesa do prodaje posamezne vrste proizvoda.

Po drugi strani takšno načrtovanje obratnih sredstev ni dovolj natančno, ker izhaja iz domneve, da je njihovo gibanje odvisno samo od izbrane sestave proizvodnje. 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 zalogo. 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 podjetje izvedlo 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 vsakem podjetju se med obratnimi sredstvi pojavljajo še denarna sredstva, druge terjatve izven tistih do kupcev, kakor tudi aktivne časovne razmejitve. Če bi jih pri načrtovanju obratnih sredstev zanemarili, bi pač bil njihov načrtovani znesek nepopoln in bi ga praksa zanikala. 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 pa 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 povezavo 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 pojavni obliki obratnih sredstev z ustreznim koeficientom obračanja ugotovimo načrtovani znesek?

60 viri sredstev in njihove vrste

600 viri sredstev kot izraz kritja sredstev

V poglavju 5 smo opredelili sredstva kot tisto, kar podjetje v proučevanem trenutku ima, ali bolje, kot tisto, na kar se tedaj nanaša njegova pravica do upravljanja. Sredstva smo tolmačili z njegovim premoženjem, ki ima v proučevanem trenutku prav različne pojavnne 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 podjetje moralo prej ali slej sredstva vrniti; v drugem primeru mu 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 socialističnih podjetjih nimajo istega značaja kot pri zasebnih podjetjih, kajti zrcalijo družbeno lastnino, ki je podjetju neposredno poverjena v upravljanje, ni pa lastnina samega podjetja. 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 podjetje ima ali na kar se razširja njegova 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 podjetje 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 v podjetju 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

1

Začetna sredstva dobi podjetje ob svoji 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 ustanovljeno podjetje praviloma računa z začetnimi sredstvi le s pogojem, da jih bo v dogovorjenem roku vrnilo; hkrati z začetnimi sredstvi v denarni obliki nastopa kredit kot njihov vir. Obstaja pa tudi možnost, da dobi podjetje 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 podjetja. Pojavljajo se pa še nove.

Ko podjetje proda svoje proizvode, dobi zanje praviloma več, kot znašajo njihovi stroški. Za presežek nad stroški prodanih proizvodov se povečujejo sredstva podjetja; 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 podjetja pa navadno niso zadosten vir sredstev. Podjetje potrebuje več sredstev kot ima skladov. Zaradi tega se mora poslužiti dodatnih kreditov, ki mu prej zagotovijo dodatna sredstva kot jih zasluži samo s svojim poslovanjem. Podjetje 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 podjetje včasih vrača kredite tudi iz amortizacijskih sredstev.

Kreditni so dolgoročni ali kratkoročni. Z dolgoročnimi krediti pride podjetje 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 prehodni 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 v banki, 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 vnov-

čljive kot zaloga proizvodov in zaloga proizvodov bolj kot nedokončana proizvodnja. Vendar obstajajo tudi nasprotni primeri. Če je prejšnji kupec slab plačnik, bo morda podjetje prej prišlo do denarnih sredstev s prodajo zaloge proizvodov, kakor z izterjavo stare terjatve. Če so proizvodi na zalogi zastareli, bo morda podjetje prej uspelo 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; spreminjajo 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 kakratkoročnejši kredit z dodatno pogodbo spremeniti v dolgoročen kredit. Prav tako je znano, da sme podjetje neobvezni del rezervnega sklada prenesti na poslovni sklad ali sklad skupne porabe. Podjetje lahko tudi neobvezni del rezervnega sklada kasneje spremeni v obveznosti do delovne skupnosti. Takšno preoblikovanje virov sredstev pa v končni stopnji le spreminja roke, v katerih mora podjetje 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 podjetje 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 podjetje ne poravna pravočasno svojih obveznosti do dobaviteljev, je lahko poklicano pred gospodarsko sodišče.

Dolgoročne kredite vrača podjetje 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 v letninah postopoma padajo obresti in narašča kreditni obrok.

O vračanju sredstev pa ne govorimo samo tedaj, kadar podjetje vrne del kredita, temveč tudi, kadar poravna obresti, povezane s kreditom. Te obresti se namreč pojavijo ob določenih rokih kot dodatna obveznost podjetja do dajalca kredita.

Vsako vračanje kredita ali poravnavanje obveznosti pomeni vračanje sredstev podjetja, ali z drugimi besedami, zmanjšanje njegovih sredstev, skupaj z viri sredstev. To velja tudi za poravnavanje obveznosti do dobaviteljev, delavcev ali skupnosti.

Glede na rok, v katerem podjetje 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 podjetje 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;
- b) naložbe drugih podjetij v skupno poslovanje;
- c) dolgoročni krediti;
- 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 podjetij 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 podjetij v skupno poslovanje so zvezane s skupnim doseganjem kakega gospodarskega smotra in ni nujno, da bi bile časovno neomejene. Navsezadnje pa v nekaterih primerih niti poslovnemu skladu ne bi bilo mogoče pripisati trajnosti, saj ga podjetje morda deloma zmanjša ob poravnavanju izgube ali prenosu na kako drugo podjetje 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 razmejitve (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.

Ob koncu leta ima vlogo nerazdeljenega dobička pravzaprav le neobvezni del rezervnega sklada, ker ga je mogoče prenašati na druge sklade ali ga pa spremeniti v obveznost do delavcev. Vendar bomo neobvezni del rezervnega sklada obravnavali posebej, in ne med viri poslovnih sredstev.

Med viri rezervnih sredstev najdemo samo rezervni sklad, in sicer tako z njegovim obveznim kot neobveznim delom.

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 socialističnega podjetja? Kako si kasneje podjetje 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 se kot vir poslovnih sredstev pojavlja šele od leta 1961 dalje; predtem sta obstajala sklad osnovnih sredstev in sklad obratnih sredstev. A tudi opredelitev sklada osnovnih sredstev ni bila v vsej povojni dobi enaka, saj je bil iz njega vrsto let izločen amortizacijski sklad, medtem ko je bil sam zmanjšan za zneske amortizacijskih odpisov.

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 podjetja brez osnovnih in obratnih sredstev, si ga lahko zamislimo brez poslovnega sklada. Novo ustanovljeno podjetje 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 kakega drugega podjetja.

Poslovni sklad je mnogokrat označen kot lastni vir poslovnih sredstev. Vendar po svoji vsebini označuje le družbena sredstva, s katerimi podjetje z vrednostnega vidika neposredno gospodari, medtem ko s tistimi sredstvi, ki jih dobi s kreditom, najprej gospodari npr. banka. Vprašanje, ali je bil poslovni sklad povečan ob delitvi dohodka ali kako drugače, prav nič ne vpliva na njegov pravkar opisani značaj.

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 naša podjetja 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 proizvodov, ki morajo nujno vključevati večji dobiček, da bi bilo mogoče oblikovati poslovni sklad. Po načinu oblikovanja bi zato bilo bolje primerjati poslovni sklad naših podjetij s pridržanim 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 tisti del sklada skupne porabe in neobveznega dela rezervnega sklada, ki je kasneje prenesen v poslovni sklad;
- c) za morebitne podpore (dotacije) podjetju, ki so namenjene povečanju poslovnega sklada;
- č) za neodpisano vrednost brezplačno prejetih osnovnih sredstev;
- d) za presežek izkupička za prodana osnovna sredstva preko njihove neodpisane vrednosti in morebitnih stroškov razstavljanja (demontaže);

- e) za presežek ugotovljene vrednosti materiala preko neodpisane vrednosti izbranih osnovnih sredstev in morebitnih stroškov razstavljanja;
- f) za presežek prejete najemnine nad stroški amortizacije, obresti in zavarovalnih premij pri ustreznih osnovnih sredstvih;
- g) za neodpisano vrednost ugotovljenega presežka osnovnih sredstev;
- h) za povečanje neodpisane vrednosti osnovnih sredstev ob njihovem ponovnem ovrednotenju;
- i) za povečanje vrednosti zalog ob splošnih spremembah cen, če to posebej zahtevajo predpisi.

Povečanja poslovnega sklada od b) do i) so izvedena mimo ugotavljanja celotnega prihodka in delitve dohodka.

Poslovni sklad se ne sme zmanjšati, razen v naslednjih dveh primerih:

- a) za neodpisano vrednost brezplačno odstopljenih osnovnih sredstev drugim gospodarskim 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 podjetje 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. Šele na izgubo, ki je drugače ni mogoče poravnati, je zmanjšan poslovni sklad. Vendar ga mora podjetje v naslednjem poslovnem letu ali v naslednjih poslovnih letih spet povečati za isti znesek.

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 podjetje 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 podjetij v skupno poslovanje

Naložbe drugih podjetij v skupno poslovanje so se kot poseben možen vir poslovnih sredstev pojavile šele nedavno. Do takrat so druga podjetja mogla dati proučevanemu le kredite. To pomeni, da niso bila neposredno vključena v doseganje skupnih gospodarskih smotrov 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 drugo podjetje pogodbeno lahko zadrži, dokler obstajajo skupni gospodarski smotri. Zanje drugo podjetje ne prejema vnaprej dogovorjenih obresti, temveč je udeleženo pri dobičku. To pomeni, da prevzema tudi tveganje. Zato mu ni vseeno, kako poteka skupno poslovanje.

Z naložbami v skupno poslovanje proučevanega podjetja se lahko pojavijo tako druga domača kot tuja podjetja. Vendar predpisi zahtevajo, da mora biti udeležba tujega podjetja v skupnem poslovanju manjša od polovice vseh sredstev. Pri domačem podjetju, ki vstopa v skupno poslovanje, takšnih omejitev ni.

Medtem ko naložbe drugih podjetij v skupnem poslovanju obravnavamo kot vir sredstev, so ustrezna sredstva bila pridobljena v denarni ali kaki drugi obliki, npr. kot nepremičnine, premičnine ali kot industrijska lastnina (paten-

ti, licence, know-how itd). Tuje podjetje kot družabnik bo brez dvoma skrbelo za to, da bo domače podjetje uporabljalo najsodobnejše tehnično-tehnološke rešitve in da bo uvedlo najsodobnejše oblike organizacije in poslovanja, saj je od tega odvisen tudi uspeh njegove naložbe. Prav tako je mogoče pričakovati, da se bodo domačemu podjetju odprle nove možnosti pri izvozu. Končno utegne takšno sodelovanje s tujim podjetjem prihraniti tudi znatne stroške v zvezi z raziskovalnim delom. Vidimo torej znatne koristi, ki jih sme domače podjetje pričakovati zaradi naložbe takega tujega podjetja v skupno poslovanje. Podobno je v primeru, ko se kot družabnik pojavi kako drugo domače podjetje.

Kot vidimo, si druga podjetja ne zagotavljajo uspeha svoje naložbe z dogovorjeno obrestno mero. Ker so udeležena 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 podjetje 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 podjetje pri bankah. Zato se bomo zadržali kar pri njih.

Odprti, a še ne izrabljeni dolgoročni kredit za osnovna sredstva ni vir sredstev podjetja, prav tako neizrabljena sredstva takšnega kredita še niso sredstva podjetja; opravka imamo le z možnostnimi sredstvi in njihovimi viri, ki postanejo dejanska sredstva oziroma njihovi viri šele tedaj, ko podjetje predloži banki listine, predvidene v kreditni pogodbi, tj. tedaj, ko poravna 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 podjetje 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 podjetju ne bi zmanjšala poslovna sredstva, se mora pri vračanju kredita za osnovna sredstva posluževati naslednjih denarnih sredstev:

- a) denarnih sredstev tistega dela dohodka, s katerim je dodatno povečan poslovni sklad;
- b) denarnih sredstev tistega dela sklada skupne porabe ali neobveznega dela rezervnega sklada, ki je prenesen v poslovni sklad.

Če pa podjetje ob vračanju kredita za osnovna sredstva ne želi zmanjšati samo obratnih sredstev, se more seveda posluževati še:

- c) amortizacijskih sredstev, vključno s tistimi, ki dotekajo od prodanih osnovnih sredstev.

V takšnem primeru se pa seveda zmanjšujejo siceršnja poslovna sredstva in torej podjetje izgublja možnost za nadomeščanje osnovnih sredstev tedaj, ko bodo nadomestila potrebna.

Potrebe po obratnih sredstvih niso vedno enake. Prav tako tudi podjetje 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:

č) 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 podjetje ne bi upoštevalo in bi jih vrnilo kar kratko in malo z denarnimi sredstvi z žiro računa, bi se s tem zmanjšal obseg njegovih 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 ustrezeni znesek na žiro račun podjetja. Sredstva takšnega kredita so torej takoj sredstva podjetja, kredit pa njihov vir; za izrabo dolgoročnega kredita za obratna sredstva podjetje ni dolžno predložiti banki nobenih posebnih listin. Ko ima sredstva takšnega kredita na žiro računu, jih uporablja tako kot vsa druga sredstva na njem. Izjema so le tako imenovani krediti za začetni sklad obratnih sredstev; začetni sklad obratnih sredstev, ki so ga podjetja prejela na podlagi predpisov iz l. 1956, je namreč bil l. 1961 spremenjen v kredit; morajo ga vrniti v roku 25 let. Le pri podjetjih nekaterih vrst dejavnosti je bil rok vračila skrajšan ali podaljšan.

Tudi dolgoročne kredite za obratna sredstva vrača podjetje 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. Podjetje, ki potrebuje denar za svojo razširitev ali modernizacijo, se lahko s posredovanjem banke ali brez nje obrača na druga podjetja 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. Gre torej za nov način priskrbovanja sredstev, ki se pa pri naših podjetjih še ni povsem uveljavil.

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 obratna sredstva, ki morajo biti stalno prisotna v določeni višini, 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 podjetje 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 navačno v enkratnem znesku, in ne postopoma z letninami kot dolgoročne kredite.

Če dajejo kratkoročne kredite druga podjetja, 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 podjetje 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 prehodni značaj. Te se največkrat pojavijo v povezavi z začetnim preoblikovanjem sredstev, tj. z D—B v smislu poznanega obrazca. Tako je npr. z obveznostmi do dobaviteljev ali do delovne skupnosti, ki se ne pojavijo hkrati s povečanjem denarnih sredstev, pač pa jim bo sledilo zmanjšanje denarnih sredstev. Po drugi strani pa najdemo tudi obveznosti, ki so povezane s povečanjem denarnih sredstev, medtem ko ni ravno nujno, da bi jim sledilo zmanjšanje denarnih sredstev. Tako je največkrat npr. z obveznostmi do kupcev. Nekatere obveznosti se pa končno pojavljajo na druge načine.

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 podjetje s plačilom poravnava, a tudi za vrednost vrnjene 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 podjetje že prejme material, storitev ali trgovsko blago, medtem ko še nima dobaviteljevega računa. Takšna obveznost je prikazana v začasem znesku.

Obveznosti do kupcev ima podjetje 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 podjetje dostavilo blago ali opravilo storitev. V obeh primerih je podjetje sprejelo od kupcev denarna sredstva, ki niso v zvezi s terjatvijo do njih. Ta denarna sredstva bo v prvem primeru vrnilo ali jih obračunalo pri kasnejši dobavi. V drugem primeru jih ne bo vrnilo, temveč jih bo obračunalo 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 kasneje treba z dohodkom pokriti, ko jih ne vsebuje več nedokončana proizvodnja ali zaloga proizvodov. 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, dodatnim prispevkom za socialno zavarovanje in prispevkom za obnovo Bosanske Krajine. Nastanek teh obveznosti prav tako ni odvisen od delitve ostvarjenega dohodka, ker se pojavljajo neodvisno od njega in jih je samo kasneje treba z dohodkom pokriti, ko jih ne vsebuje več nedokončana proizvodnja ali zaloga proizvodov.

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 proizvodjalnih podjetjih 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 podjetje razdeli na osebne dohodke več kot jih je svoj čas vračunalo v prodanih proizvodih.

Z odtegnjenimi obveznostmi označujemo obveznosti, ki so v zvezi s prispevkom iz osebnega dohodka iz delovnega razmerja, s prispevkoma 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 podjetje ustrezna denarna sredstva naložilo na poseben račun v banki. Prejete varščine se med obveznostmi pojavljajo toliko časa, dokler morajo imeti druga podjetja pri proučevanju podjetju del svojih denarnih sredstev kot jamstvo, da bodo opravila 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 soramerno redka, saj ima podjetje 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 proučevano podjetje dolžno opravljati storitve v daljšem razdobju in torej vsak mesec upošteva med prihodki le sorazmerni del prvotnega računa.

Druga možnost je pogostejša. Če podjetje namenoma vračunava večje stroške kot dejansko nastajajo, si s tem oblikuje nekakšen poseben vir sredstev, ki je zanj celo ugodnejši, saj od njega ne obračunava nobenih dajatev kot so npr. predpisane pri poslovnem skladu. Vendar je takšen vir sredstev le občasen. Če npr. podjetje 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 podjetje 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 kako podjetje 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 podjetje kredit za osnovna ali obratna sredstva? Ali se lahko poslovni sklad zmanjša, kadar podjetje brezplačno prenese kako osnovno sredstvo? Ali obračun amortizacije vpliva na poslovni sklad?
3. Kdaj in pod kakšnimi pogoji se druga podjetja pojavijo z naložbami v skupno poslovanje z danim podjetjem?
4. Ali se kot vir sredstev pojavlja odprti ali izrabljeni kredit za osnovna sredstva? S katerimi denarnimi sredstvi more podjetje 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 podjetje 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 podjetje na razpolago, kadar jih vrača?
8. Kdaj je menica vir sredstev?
9. Zakaj ima vsako podjetje med viri sredstev tudi obveznosti? Ali ima tudi obveznosti do kupcev in kako jih poravna? Ali so vse pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka sestavni del stroškov?
10. Zakaj ima podjetje 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 podjetje ob koncu leta ne bi nameravalo prenesti v naslednje leto?

62 viri rezervnih sredstev

Kot vir rezervnih sredstev se pojavlja rezervni sklad. 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 ustanovljeno podjetje prične poslovati brez rezervnega sklada, kajti tega utegne oblikovati šele kasneje pri delitvi dohodka.

O vzpostavljanju rezervnega sklada smo govorili že pri delitvi dohodka. Vendar se rezervni sklad ne povečuje samo ob delitvi dohodka. Omeniti še kaže možnost prenosa iz sklada skupne porabe v rezervni sklad; tak prenos je potreben

zlasti tedaj, kadar prvotni rezervni sklad ni zadosten za poravnavo izgube. Seveda pa je takšno povečanje rezervnega sklada takoj povezano z njegovim zmanjšanjem.

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 poroštvom za kakovost blaga ali storitev z daljšim rokom od leta dni;
- d) ob prenosih v poslovni sklad ali sklad skupne porabe.

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 vsako podjetje 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 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 njhovimi 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. Medtem ko je mogoče začeti z gradnjo tudi s krediti, so denarna sredstva za zadovoljevanje kulturnih potreb delavcev 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 ustanovljeno podjetje 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 tisti del rezervnega sklada, ki je kasneje prenesen v sklad skupne porabe;
- c) za neodpisano vrednost brezplačno prejetih predmetov iz sredstev skupne porabe;
- č) za presežek izkupička za prodana sredstva skupne porabe preko njihove neodpisane vrednosti;
- d) za neodpisano vrednost ugotovljenega presežka sredstev skupne porabe;
- e) za povečanje neodpisane vrednosti sredstev skupne porabe ob njihovem ponovnem ovrednotenju.

Zmanjšuje se pa ta del sklada skupne porabe v glavnem v naslednjih primerih:

- a) za prenos v poslovni sklad ali rezervni sklad; slednje pride v poštev zlasti tedaj, kadar rezervni sklad ne zadostuje za poravnavo izgube, vendar je treba paziti na to, da je mogoče prenesti sklad skupne porabe le do zneska njegovih sredstev v denarni obliki;
- b) za letne popravke vrednosti sredstev skupne porabe, od katerih ni obračunana amortizacija;
- c) za neodpisano vrednost brezplačno danih predmetov iz sredstev skupne porabe;
- č) za neodpisano vrednost izbrisanih sredstev skupne porabe;
- d) za neodpisano vrednost primanjkljaja sredstev skupne porabe;
- e) za dane podpore (dotacije) družbenim organizacijam;
- f) za strokovno izobraževanje delavcev;
- g) za zadovoljevanje kulturnih in drugih potreb delavcev, npr. za organizacijo letnega dopusta;
- h) za razne zneske, ki nimajo poslovnega značaja.

Če mora podjetje 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 podjetje 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 stanovanjsko podjetje.

Na znesek sklada skupne porabe torej ne vplivajo spremembe pojavnih oblik njegovih sredstev. Če podjetje 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 podjetje 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 podjetje moglo 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 podjetje še ni poravnalo kak dobaviteljev račun v zvezi s skupno porabo. Če podjetje kasneje poravna račun z denarnimi sredstvi skupne porabe, se ta zmanjšajo hkrati z obveznostjo; če nasprotno poravna 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 vsako podjetje sklad skupne porabe? Čemu služi?
2. Kako se povečuje sklad skupne porabe in kdaj se zmanjšuje? Ali se sklad skupne porabe zmanjša, kadar da podjetje 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 podjetje vrne te kredite ali poravna 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 podjetje prišlo do teh povečanih sredstev. To pomeni, da je mimo načrtovanja sredstev potrebno še načrtovanje njihovih virov.

Podjetju, 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 proizvode 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 podjetje 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 podjetje do svojih starih osnovnih sredstev prišlo 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 podjetje 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. podjetje 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 podjetje 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. Podjetje 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 dobilo poljubne kredite ali če bi dohodek podjetja omogočal tolikšno povečanje poslovnega sklada, kot bi bilo potrebno za kritje povečanih obratnih sredstev. Ker navadno ti pogoji niso izpolnjeni, podjetje pač ne more izvesti načrtovanega obsega proizvodnje, če ga izvede in s tem poveča obseg svojih obratnih sredstev, se pa prekomerno zadolži pri svojih dobaviteljih in drugih, do katerih bi smelo 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 podjetje 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. Včasih pa seveda spet mora povečati poslovni sklad s prenosom iz rezervnega sklada ali sklada skupne porabe.

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 podjetje 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 seznanjali s sredstvi, viri sredstev, prihodki in odhodki. To so temeljni pojmi ekonomike podjetja, 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 sam posameznega sredstva, vira sredstev, prihodka ali odhodka. Medsebojno povezanost teh gospodarskih pojmov pa najlaže dojamemo, če jo pretresamo z vidika knjigovodstva.

Knjigovodstvo zajema in nato odraža vse tisto poslovanje podjetja, ki vpliva na njegova 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 podjetju, 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 dogodkov. Z druge strani nam bo pa ravno obravnavanje knjigovodstva utrdilo razumevanje pojmov iz ekonomike podjetja in njihovo medsebojno povezavo.

Vprašanja za razpravo o točki 70

1. Navedite temeljne pojme ekonomike podjetja, 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 podjetja, ki vpliva na stanje njegovih sredstev, virov sredstev, na pojav njegovih 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

Poslovna sredstva
Rezervna sredstva
Sredstva skupne porabe

Viri sredstev

Tekoče obveznosti
Krediti
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 podjetje 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. podjetje 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 zalog, 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 pasivi, ali ker odštevni popravki virov sredstev niso upoštevani v pasivi, ampak

v aktivih. 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 izhajali samo iz čistih podatkov 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	Prihodki
Finančni izid	

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 podjetje v glavnem izplačalo 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 višino 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 izhaja podjetje iz sredstev in njihovih virov, 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 podjetje v svoji bilanci

prikazana končna sredstva in njihove vire, 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 storitveno podjetje v začetku obračunskega razdobja naslednjo bilanco:

ZAČETNA BILANCA STORITVENEGA PODJETJA

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.

$S + X$ in $S - X$

Primer: Podjetje prenese gotovino v znesku 20.000 din na žiro račun v banki. 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.

$V + X$ in $V - X$

Primer: Podjetje poravna 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.

$S + X$ in $V + X$

Primer: Podjetje 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: Podjetje 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 podjetje material v vrednosti 30.000 din ter obračuna amortizacijo z din 15.000. Kot smo že pojasnili, so pri storitvenih podjetjih 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« z 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: Podjetje prejme račun za porabljeno električno 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 dobavitelja 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: Podjetje 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.

$P + X$ in $V - X$

Primer: Dobavitelj materiala iz preteklega obračunskega razdobja zaradi pritožbe odobri 2.000 din popusta, za kolikor mu je podjetje še bilo dolžno. 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 podjetje v proučevanem obračunskem razdobju imelo le poslovne dogodke, ki so navedeni v primerih ob pravilih št. 1 do 8. Zato bo ob koncu tega obračunskega razdobja izkazalo 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 proučevano storitveno podjetje po vsakem poslovnem dogodku sestavilo novo bilanco, po poslovnih dogodkih, obravnavanih pri pravilih št. 5 do 8, pa še izkaz uspeha, bi po vpisu dohodka kot razlike končalo obračunsko razdobje z naslednjo bilanco in izkazom uspeha:

KONČNA BILANCA STORITVENEGA PODJETJA

Sredstva		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.—
	2.325.000.—		2.325.000.—

IZKAZ USPEHA STORITVENEGA PODJETJA

Odhodki		Prihodki	
Redni odhodki	55.000.—	Redni prihodki	70.000.—
Dohodek	17.000.—	Izredni prihodki	2.000.—
	72.000.—		72.000.—

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 v bilanci izguba, če jo je podjetje imelo v razdobju do končnega dneva za katerega je bila sestavljena bilanca? 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 »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

- KONTA

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, za enkrat zanemarimo. Če pa so postavkam v bilanci in izkazu uspeha namenjeni posebni knjigovodski računi, jih razvrstimo v štiri skupine:

- knjigovodski računi sredstev;
- knjigovodski računi virov sredstev;
- knjigovodski računi odhodkov;
- 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

+	—
Začetno stanje	Zmanjšanje
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 ostajajo nobeni zneski, saj po medsebojni poravnavi razlika izstopi na knjigovodskem računu finančnega izida. V izkazu uspeha vstopajo ti knjigovodski računi 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 samega podjetja. Pri proizvodnih podjetjih 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 podjetjih, 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 podjetjih, 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 zadoščeno temu načelu pri knjigovodskih računih, se vsa pravila, ki smo jih postavili pri proučevanju sprememb v bilanci in izkazu uspeha, skrajšajo na **eno samo pravilo**, ki se glasi:

Vknjižbi na debetni strani določenega knjigovodskega računa mora ustrezati protivknjižba istega zneska na kreditni strani drugega knjigovodskega računa.

$D + X \text{ in } K + X$

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 katerikoli 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 logičnem 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:

V breme	V dobro
x	
	x
...	...
Σ	= Σ

Knjigovodski račun A

Knjigovodski račun B

...

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 proizvajalno podjetje ob začetku proučevanega razdobja takšno bilanco, kot je prikazana na naslednji strani.

Kot vidimo, v podjetju uporabljajo metodo vrednotenja po lastni ceni, saj so z zalogo proizvodov povezane sorazmerno velike pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, ki še niso pokrite z dohodkom. Ker so pa obračunane pogodbene in zakonske obveznosti, kakor tudi obračunani osebni dohodki v zalogah, prikazani še posebej med sredstvi, tj. kot nekakšne terjatve iz obratnih sredstev do prihodnjega dohodka, je vrednost proizvodov s popravkom za vračunani dohodek zmanjšana na znesek njihovih dejanskih materialnih stroškov in amortizacije. Če bi pa bil vračunani dohodek zajet med viri sredstev, bi bila sredstva prikazana napačno, saj bi se med njimi dvakrat

ZACETNA BILANCA PROIZVAJALNEGA PODJETJA

Sredstva

Viri sredstev

I. Obratna sredstva	
Žiro račun	20.000
Blagajna	500
Kupci	99.500
Obracunane pogodbene obvez. v zalogah	4.000
Obracunane zakonske obvez. v zalogah	6.000
Obracunani osebni dohodki v zalogah .	40.000
Proizvodi	90.000
—Vracunani dohodek v zalogah	50.000
Material	95.000
Skupaj obratna sredstva	305.000
II. Osnovna sredstva	
Zemljišča	3.000
Zgradbe	300.000
Delovne priprave	500.000
	803.000
— Popravek vrednosti osn. sred.	400.000
I. + II. Skupaj poslovna sredstva . . .	708.000
III. Rezervna sredstva	
Denarna sredstva rezervnega sklada .	80.000
IV. Sredstva skupne porabe	
Denarna sredstva skupne porabe . . .	40.000
	828.000

I. Kratkoročni viri poslovnih sredstev	
Dobavitelji	120.000
II. Dolgoročni viri poslovnih sredstev	
Dolgoročni kredit	143.000
Poslovni sklad	445.000
I. + II. Skupaj viri poslovnih sredstev .	708.000
III. Viri rezervnih sredstev	
Rezervni sklad	80.000
IV. Viri sredstev skupne porabe	
Sklad skupne porabe	40.000

828.000

pojavaljal vračunani dohodek v zalogi; prav tako tudi v vračunanem dohodku ni mogoče videti posebnega vira sredstev. Isto velja za popravek vrednosti osnovnih sredstev.

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«, »Obračunane pogodbene obveznosti v zalogah«, »Obračunane zakonske obveznosti v zalogah«, »Obračunani osebni dohodki v zalogah«, »Proizvodi«, »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 dve postavki: »Popravek vrednosti osnovnih sredstev« in »Vračunani dohodek v zalogah«. Obe zmanjšujeta prvotno prikazana sredstva. Zato je istoimenska knjigovodska računa mogoče obravnavati kot knjigovodska računa sredstev, na katerih tako prikažemo zmanjšanje, da ju priznamo.

Ko smo na 20 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: Podjetje 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 podjetju 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«; sredstva v banki 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 podjetje porabilo material v vrednosti 190.000 din.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na zalogo materiala in na stroške proizvodnje.
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 nedokončane 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 podjetje drugi opravili za 15.000 din storitev.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na stroške proizvodnje, 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 nedokončane 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 podjetju je obračunana amortizacija v znesku 56.000 din.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na stroške proizvodnje, 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 nedokončane 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 Popravek vrednosti osnovnih sredstev	56.000.—	56.000.—

Poslovni dogodek št. 6: V podjetju so obračunane pogodbene obveznosti iz dohodka 12.000 din.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na stroške proizvodnje, a tudi na obveznosti med viri sredstev. Toda pogodbene obveznosti iz dohodka poravnamo ne glede na to, kdaj je proizvodnja dokončana in prodana in kdaj z njo res ostvarimo dohodek. Da bi tedaj, ko proizvode prodamo, ugotovili dohodek, moramo med drugim vedeti, koliko pogodbenih obveznosti vsebujejo stroški teh proizvodov. Prav tako moramo tedaj vedeti, koliko obračunanih pogodbenih obveznosti moramo takoj pokriti z dohodkom, koliko pa še ne, ker so povezane z nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Zato poslovni dogodek vpliva tudi na prikaz obračunanih pogodbenih obveznosti, ki še niso pokrite z dohodkom, in na prikaz vračunanega dohodka v zalogah.
2. Vrednost proizvodnje se poveča, poveča se vračunani dohodek v zalogah, povečajo se obveznosti, ki jih mora podjetje poravnati, povečajo se pa tudi obračunani zneski teh obveznosti, ki še niso pokrite z dohodkom.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja«, »Vračunani dohodek v zalogah«, »Pogodbene obveznosti« in »Obračunane pogodbene obveznosti v zalogah«.
4. Ker se sredstva v obliki nedokončane proizvodnje povečajo, obremenimo knjigovodski račun »Proizvodnja«. Ker se vračunani dohodek v zalogah poveča, a smiselno zmanjšuje vrednost zalog na znesek materialnih stroškov z amortizacijo, priznamo knjigovodski račun »Vračunani dohodek v zalogah« kot popravek vrednosti. Ker se obveznosti med viri sredstev povečajo, priznamo knjigovodski račun »Pogodbene obveznosti«. Ker se obračunane pogodbene obveznosti v zalogah povečajo in s tem navsezadnje iz obratnih sredstev predujmljeni zneski na račun prihodnjega dohodka, obremenimo knjigovodski račun »Obračunane pogodbene obveznosti v zalogah«.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja	12.000.—	
Vračunani dohodek v zalogah		12.000.—
Pogodbene obveznosti		12.000.—
Obračunane pogodbene obveznosti v zalogah	12.000.—	

Poslovni dogodek št. 7: V podjetju obračunane zakonske obveznosti iz dohodka znašajo 16.000 din.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na stroške proizvodnje, a tudi na obveznosti med viri sredstev. Toda zakonske obveznosti iz dohodka moramo spet poravnati ne glede na to, kdaj je proizvodnja dokončana in prodana in kdaj se z njo res ostvari dohodek. Da bi tedaj, ko proizvode prodamo, ugotovili dohodek, moramo med drugim vedeti, koliko zakonskih obveznosti vsebujejo stroški teh proizvodov. Prav tako moramo tedaj vedeti, koliko obračunanih zakonskih obveznosti smo dolžni pokriti s tem dohodkom, koliko pa še ne, ker so povezane z nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Zato poslovni dogodek vpliva tudi na prikaz obračunanih zakonskih obveznosti, ki še niso pokrite z dohodkom, in na prikaz vračunanega dohodka v zalogah.

2. Vrednost proizvodnje se poveča, poveča se vračunani dohodek v zalogah, povečajo se obveznosti, ki jih mora podjetje poravnati, povečajo se pa tudi obračunani zneski teh obveznosti, ki še niso pokrite z dohodkom.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja«, »Vračunani dohodek v zalogah«, »Zakonske obveznosti« in »Obračunane zakonske obveznosti v zalogah«.

4. Ker se sredstva v obliki nedokončane proizvodnje povečajo, obremenimo knjigovodski račun »Proizvodnja«. Ker se vračunani dohodek v zalogah poveča, a smiselno zmanjšuje vrednost zalog na znesek materialnih stroškov z amortizacijo, priznamo knjigovodski račun »Vračunani dohodek v zalogah« kot popravek vrednosti. Ker se obveznosti med viri sredstev povečajo, priznamo knjigovodski račun »Zakonske obveznosti«. Ker se obračunane zakonske obveznosti v zalogah povečajo in s tem navsezadnje iz obratnih sredstev predjumljeni zneski na račun prihodnjega dohodka, obremenimo knjigovodski račun »Obračunane zakonske obveznosti v zalogah«.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja	16.000.—	
Vračunani dohodek v zalogah		16.000.—
Zakonske obveznosti		16.000.—
Obračunane zakonske obveznosti v zalogah	16.000.—	

Poslovni dogodek št. 8: V zvezi z dejavnostjo podjetja v proučevanem razdobju so obračunani osebni dohodki v kosmatem znesku 112.000 din.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek spet vpliva na stroške proizvodnje in na obveznosti do delavcev v kosmatem znesku. Toda osebni dohodki so obračunani ne glede na to, kdaj je proizvodnja dokončana in prodana in kdaj se z njo ostvari dohodek. Da bi tedaj, ko proizvode prodamo, mogli ugotoviti dohodek, moramo med drugim vedeti, koliko osebnih dohodkov je vsebovanih v stroških teh proizvodov. Prav tako moramo tedaj vedeti, koliko obračunanih osebnih dohodkov smo dolžni pokriti s takratnim dohodkom, koliko pa še ne, ker so povezani z nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Zato poslovni dogodek vpliva tudi na prikaz obračunanih osebnih dohodkov, ki še niso pokriti z dohodkom, in na prikaz vračunanega dohodka v zalogah.

2. Vrednost proizvodnje se poveča, poveča se vračunani dohodek v zalogah, povečajo se obveznosti iz osebnih dohodkov, ki jih mora podjetje poravnati, povečajo se pa tudi obračunani zneski teh obveznosti, ki še niso pokriti z dohodkom.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja«, »Vračunani dohodek v zalogah«, »Obveznosti iz osebnih dohodkov« in »Obračunani osebni dohodki v zalogah«.

4. Ker se sredstva v obliki nedokončane proizvodnje povečajo, obremenimo knjigovodski račun »Proizvodnja«. Ker se vračunani dohodek v zalogah poveča, a smiselno pomeni zmanjšanje vrednosti zalog na znesek materialnih stroškov z amortizacijo, priznamo knjigovodski račun »Vračunani dohodek v zalogah« kot popravek vrednosti. Ker se obveznosti iz osebnih dohodkov povečajo, priznamo istoimenski knjigovodski račun. Ker se obračunani osebni dohodki v zalogah povečajo in s tem navsezadnje iz obratnih sredstev predumljeni zneski na račun prihodnjega dohodka, obremenimo knjigovodski račun »Obračunani osebni dohodki v zalogah«.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja	112.000.—	
Vračunani dohodek v zalogah		112.000.—
Obveznosti iz osebnih dohodkov		112.000.—
Obračunani osebni dohodki v zalogah	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 podjetje 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: Podjetje dvigne gotovino za izplačilo osebnih dohodkov in istočasno poravna odtegnjene prispevke iz osebnih dohodkov.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na stanje denarja v banki in v blagajni, a tudi na znesek odtegnjenih obveznosti.
2. Denarna sredstva v banki 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 v banki 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
Ziro račun		112.000.—
Blagajna	76.160.—	
Obveznosti iz odtegnjenih prispevkov	35.840.—	

Poslovni dogodek št. 12: Podjetje 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: Skladišče prevzame dokončane proizvode. Ob koncu obračunskega razdobja ni več nedokončane proizvodnje.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek spremeni sredstva, ki se zadržujejo v proizvodnji, in sredstva, ki so v skladišču dokončanih proizvodov.
2. Nedokončana proizvodnja se zmanjša, zaloga proizvodov se poveča. Ker ob koncu razdobja ni nobene nedokončane proizvodnje več, pomeni, da so z dokončanimi proizvodi povezani vsi stroški, ki so bili do tedaj zbrani na knjigovodskem računu »Proizvodnja«, tj. 401.000 din.
3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodnja« in »Proizvodi«.
4. Ker se nedokončana proizvodnja zmanjša, knjigovodski račun »Proizvodnja« priznamo; ker se zaloga proizvodov poveča, knjigovodski račun »Proizvodi« obremenimo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodnja		401.000.—
Proizvodi	401.000.—	

Poslovni dogodek št. 14: Podjetje proda 700 količinskih enot proizvoda X po prodajni ceni 190.— din in 1700 količinskih enot proizvoda Y po prodajni ceni 140.— din. Lastna cena količinske enote proizvoda X je 176,68 din, proizvoda Y pa 112,17 din.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek spremeni zalogo proizvodov in terjatve do kupcev, pojavijo se pa tudi prihodki in odhodki.

2. Zaloga proizvodov se zmanjša za stroške v prodanih količinah, tj. za 123.676 din pri proizvodih X in za 190.689 din pri proizvodih Y; skupno za 314.365 din. Terjatve do kupcev se povečajo za zaračunano vrednost prodanih količin, tj. za 133.000 din pri proizvodih X in za 238.000 din pri proizvodih Y; skupno za 371.000 din. Prihodki se povečajo za zaračunano vrednost prodanih količin, odhodki pa za stroške v prodanih količinah.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Proizvodi«, »Kupci«, »Prodaja proizvodov« in »Stroški prodanih proizvodov«.

4. Ker se zaloga zmanjša, knjigovodski račun »Proizvodi« priznamo; ker se terjatve povečajo, knjigovodski račun »Kupci« obremenimo; ker se prihodki povečajo, knjigovodski račun »Prodaja proizvodov« priznamo. Ker se odhodki povečajo, knjigovodski račun »Stroški prodanih proizvodov« obremenimo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Proizvodi		314.365.—
Kupci	371.000.—	
Prodaja proizvodov		371.000.—
Stroški prodanih proizvodov	314.365.—	

Poslovni dogodek št. 15: Podjetje ugotavlja dobiček.

Odgovori na vprašanja:

1. Dobiček je razlika med prihodki in odhodki. Da bi ga ugotovili, moramo razliko iz teh knjigovodskih računov prenesti na poseben knjigovodski račun dobička.

2. Iz knjigovodskih računov je vidno, da znašajo prihodki 371.000 din in odhodki 314.365 din. Razlika 56.635 din pomeni dobiček.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Prodaja proizvodov«, »Stroški prodanih proizvodov« in »Dobiček«.

4. Ker po ugotovitvi dobička ne bo na knjigovodskih računih prihodkov in odhodkov nobenega stanja, moramo zneske, ki so pred ugotovitvijo dobička na njih, vknjižiti na nasprotni strani. Knjigovodski račun »Prodaja proizvodov« bomo torej obremenili in knjigovodski račun »Stroški prodanih proizvodov« priznali. Protivknjižba, ki uravnoteži ti vknjižbi, je na knjigovodskem računu »Dobiček«. Ta je smiselno že nov vir sredstev; ker se dobiček poveča, ta knjigovodski račun priznamo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Prodaja proizvodov	371.000.—	
Stroški prodanih proizvodov		314.365.—
Dobiček		56.635.—

Poslovni dogodek št. 16: Podjetje ugotavlja dohodek.

Odgovori na vprašanja:

1. Dohodek je razlika med prihodki in odhodki v ožjem smislu. Od dobička je večji za vračunani dohodek v prodanih proizvodih. Ker smo najprej ugotovili dobiček, moramo prišteti še ustrezni del vračunanega dohodka. Poslovni dogodek vpliva na dosednji prikaz dobička in vračunanega dohodka v zalogah, a tudi na prikaz dohodka.

2. Dohodek se med viri sredstev pojavi v znesku dobička in vračunanega dohodka v prodanih proizvodih; zato se dobiček med viri sredstev zmanjša, prav tako pa tudi vračunani dohodek v zalogah. Iz knjigovodskega računa »Proizvodi« je vidno, da je končna zaloga vredna 176.635 din. Če domnevamo, da je sestava te vrednosti istovetna s sestavo novo obračunanih stroškov v razdobju, ugotovimo vračunani dohodek v končni zalogi tako, da vračunani dohodek v razdobju pomnožimo z razmerjem med vrednostjo končne zaloge in vsemi nastalimi stroški v razdobju:

$$\frac{\text{vrednost končne zaloge}}{\text{vračunani stroški}} = \frac{176.635 \text{ din}}{401.000 \text{ din}} = 0,4404862$$

Ker znaša vračunani dohodek v razdobju 140.000 din, znaša tisti njegov del, ki je zadržan v končni zalogi, 61.668 din, upošteva je ugotovljeni koeficient.

Vračunani dohodek v prodanih proizvodih pa dobimo takole:

vrač. dohodek v začetni zalogi (poznan iz začetne bilance)	50.000.— din
+ vrač. dohodek v razdobju (poznan iz knjig. računov)	140.000.— din
— vrač. dohodek v končni zalogi	61.668.— din
= vrač. dohodek v prodanih proizvodih	128.332.— din

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Dobiček«, »Vračunani dohodek v zalogah« in »Dohodek«.

4. Ker se dobiček prenese na nov knjigovodski račun, knjigovodski račun »Dobiček« obremenimo; ker se vračunani dohodek v zalogi zmanjša, ustrezni knjigovodski račun obremenimo. Knjigovodski račun »Dohodek« pa priznamo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Dobiček	56.635.—	
Vračunani dohodek v zalogi	128.332.—	
Dohodek		184.967.—

Poslovni dogodek št. 17: Podjetje razdeli dohodek tako, da najprej pokrije ustrezni del obračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti, ki so povezane s proizvodi, s katerimi je bil dohodek ostvarjen. Od ostanka nameni 70 % za osebne dohodke, 20 % za poslovni sklad in 10 % za sklad skupne porabe.

Ogovori na vprašanja:

1. Zaradi tega poslovnega dogodka se spremene obračunane pogodbene in zakonske obveznosti, a tudi obračunani osebni dohodki, ki so po svojem gospodarskem bistvu terjatve do dohodka. Za presežek dohodka preko teh zneskov se spreminjajo obveznosti iz osebnih dohodkov in skladi.

2. Med sredstvi se obračunane pogodbene in zakonske obveznosti, kakor tudi osebni dohodki, ki so povezani z zalogami, zmanjšajo, dodatne obveznosti iz osebnih dohodkov in skladi se povečajo, dohodek pa zmanjša. Koliko obračunanih pogodbenih in zakonskih obveznosti, kakor tudi osebnih dohodkov, je povezanih s končno zalogo in jih torej ni treba pokriti z dohodkom, izračunamo z navedenim koeficientom takole:

obračunane pogodbene obveznosti

12.000.— din $\times$ 0,4404862 = 5.286.— din

obračunane zakonske obveznosti

16.000.— din $\times$ 0,4404862 = 7.048.— din

obračunani osebni dohodki

112.000.— din $\times$ 0,4404862 = 49.334.— din

Z dohodkom pa nasprotno pokrijemo naslednje zneske:

	Pogodb. obvez.	Zakon. obvez.	Osebni dohodki
v začetni zalogi	4.000.—	6.000.—	40.000.—
+ v razdobju	12.000.—	16.000.—	112.000.—
— v končni zalogi	5.286.—	7.048.—	49.334.—
= v prod. proizvodih	10.714.—	14.952.—	102.666.—

Če od dohodka 184.967 din odštejemo zakonske in pogodbene obveznosti iz dohodka, nam ostane znesek 159.301 din. Od tega pa gre

za osebne dohodke 70 % ali 111.511.— din

za poslovni sklad 20 % ali 31.860.— din

za sklad skupne porabe 10 % ali 15.930.— din

Podjetje torej ostvari za 8.845 din večje osebne dohodke kot jih je računal v prodanih proizvodih. Za toliko se povečajo njegove obveznosti iz osebnih dohodkov.

3. Potrebne bodo vknjižbe na knjigovodskih računih »Obračunane pogodbene obveznosti v zalogah«, »Obračunane zakonske obveznosti v zalogah«, »Obračunani osebni dohodki v zalogah«, »Obveznosti iz osebnih dohodkov«, »Poslovni sklad«, »Sklad skupne porabe« in »Dohodek«.

4. Ker se dohodek kot vir sredstev zmanjša, ta knjigovodski račun obremenimo; ker se obračunane pogodbene in zakonske obveznosti ter osebni dohodki kot nekakšne terjatve do dohodka zmanjšajo, te knjigovodske račune priznamo; ker se med viri sredstev obveznosti iz osebnih dohodkov, poslovni sklad in sklad skupne porabe povečajo, te knjigovodske račune priznamo.

5. Vknjižbe:

Knjigovodski račun	V breme	V dobro
Dohodek	184.967.—	
Obrač. zakon. obvez. v zalogah		14.952.—
Obrač. pogodb. obvez. v zalogah		10.714.—
Obrač. oseb. dohodki v zlogah		102.666.—
Obveznosti iz oseb. dohodkov		8.845.—
Poslovni sklad		31.860.—
Sklad skupne porabe		15.930.—

Poslovni dogodek št. 18: Kupci nakažejo podjetju 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	250.000.—	
Kupci		250.000.—

Poslovni dogodek št. 19: Podjetje 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: Podjetje nakaže dobaviteljem 210.000 din za poravnavo svoje obveznosti.

Odgovori na vprašanja:

1. Poslovni dogodek vpliva na obveznosti do dobaviteljev in na stanje denarnih sredstev, ki jih ima podjetje v banki.
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 v podjetju 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	(10)
(19)	12.000	80.000	(k. s.)
	92.000	92.000	

Denarna sredstva skupne porabe

(z. s.)	40.000	40.000	(k. s.)
	40.000	40.000	

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>	

Kupci

(z. s.)	99.500	80.000	(2)
(14)	371.000	250.000	(18)
		140.500	(k. s.)
	<u>470.500</u>	<u>470.500</u>	

Obračunane zakonske obveznosti v zalogah

(z. s.)	6.000	14.952	(17)
(7)	16.000	7.048	(k. s.)
	<u>22.000</u>	<u>22.000</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>	

Zakonske obveznosti

(19)	13.400	16.000	(7)
(k. s.)	2.600		
	<u>16.000</u>	<u>16.000</u>	

Blagajna

(z. s.)	500	76.160	(12)
(11)	76.160	500	(k. s.)
	<u>76.660</u>	<u>76.660</u>	

Obračunane pogodbene obveznosti v zalogah

(z. s.)	4.000	10.714	(17)
(6)	12.000	5.286	(k. s.)
	<u>16.000</u>	<u>16.000</u>	

Obračunani osebni dohodki v zalogah

(z. s.)	40.000	102.666	(17)
(8)	112.000	49.334	(k. s.)
	<u>152.000</u>	<u>152.000</u>	

Pogodbene obveznosti

(19)	11.000	12.000	(6)
(k. s.)	1.000		
	<u>12.000</u>	<u>12.000</u>	

Obveznosti iz osebnih dohodkov

(9)	35.840	112.000	(8)
(12)	76.160	8.845	(17)
(k. s.)	8.845		
	<u>120.845</u>	<u>120.845</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)	<u>112.000</u>		
	401.000	<u>401.000</u>	

Proizvodi

(z. s.)	90.000	314.365	(14)
(13)	<u>401.000</u>	<u>176.635</u>	(k. s.)
	491.000	491.000	

Stroški prodanih proizvodov

(14)	314.365	314.365	(15)
	<u>314.365</u>	<u>314.365</u>	

Prodaja proizvodov

(15)	371.000	371.000	(14)
	<u>371.000</u>	<u>371.000</u>	

Vračunani dohodek v zalogah

(16)	128.332	50.000	(z. s.)
(k. s.)	61.668	12.000	(6)
		16.000	(7)
		<u>112.000</u>	(8)
	<u>190.000</u>	<u>190.000</u>	

Dobiček

(16)	56.635	56.635	(15)
	<u>56.635</u>	<u>56.635</u>	

Dohodek

(17)	184.967	184.967	(16)
	<u>184.967</u>	<u>184.967</u>	

Poslovni sklad

(k. s.)	476.860	445.000	(z. s.)
		31.860	(17)
	<u>476.860</u>	<u>476.860</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.)	55.930	40.000	(z. s.)
		15.930	(17)
	55.930	55.930	

Promet in končno stanje na uporabljenih knjigovodskih računih moremo zbrati v posebnem pregledu, ki ga imenujemo sklepni list.

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 dosednji obravnavi knjigovodskega primera.

Končna bilanca in izkaz uspeha sta na podlagi obravnavanih knjigovodskih računov sestavljena tako, kot je prikazano na str. 266 in 267.

Koliko znašajo osebni dohodki iz dobička, je mogoče ugotoviti, če od dobička 56.635 din odštejemo zneske, ki so razporejeni v poslovni sklad in v sklad skupne porabe, tj. 47.790 din. Tako ugotovimo, da je podjetje pri delitvi dohodka namenilo 8.845 din več za osebne dohodke kot jih je prvotno vračunalo v prodanih proizvodih.

Izkaz uspeha, ki ne bi upošteval dohodka, ampak samo dobiček, bi bil v našem primeru sestavljen tako, kot je prikazano na str. 268.

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).

V bilanci, ki ne bi upoštevala posebnosti dohodkovnega sistema, bi nasprotno pri navajanju obratnih sredstev povsem izpadle postavke o obračunanih pogodbenih obveznostih v zalogah, o obračunanih zakonskih obveznostih v zalogah in o obračunanih osebnih dohodkih v zalogah, kakor tudi postavka vračunanega dohodka v zalogah; znesek obratnih sredstev kot celote s tem seveda ne bi bil v ničemer spremenjen. Ker pa v knjigovodstvu ne bi bili več potrebni takšni knjigovodski računi, bi bile ustrezne vknjižbe precej enostavnejše.

SKLEPNI LIST

Knjig. račun	P r o m e t		S t a n j e	
	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	—
Ziro račun	362.000	358.400	3.600	—
Blagajna	76.660	76.160	500	—
Kupci	470.500	330.000	140.500	—
Obrač. pog. obv. v zal.	16.000	10.714	5.286	—
Obrač. zak. obv. v zal.	22.000	14.952	7.048	—
Obrač. oseb. doh. v zal.	152.000	102.666	49.334	—
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	120.845	—	8.845
Obvez. iz odteg. prisp.	35.840	35.840	—	—
Material	295.000	190.000	105.000	—
Proizvodnja	401.000	401.000	—	—
Proizvodi	491.000	314.365	176.635	—
Stroški prod. proizv.	314.365	314.365	—	—
Prodaja proizvodov	371.000	371.000	—	—
Vrač. dohodek v zal.	128.332	190.000	—	61.668
Dobiček	56.635	56.635	—	—
Dohodek	184.967	184.967	—	—
Poslovni sklad	—	476.860	—	476.860
Dolgoročni kredit	—	143.000	—	143.000
Rezervni sklad	—	80.000	—	80.000
Sklad skupne porabe	—	55.930	—	55.930
S k u p a j	4,658.699	4,658.699	1,410.903	1,410.903

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 PROIZVAJALNEGA PODJETJA

Sredstva

I. Obratna sredstva	
Ziro račun	3.600
Blagajna	500
Kupci	140.500
Obracunane pogodbene obv. v zalogah	5.286
Obracunane zakonske obvez. v zalogah	7.048
Obracunani OD v zalogah	49.334
Proizvodi	176.635
— Vracunani dohodek v zalogah	114.967
Material	105.000
Skupaj obratna sredstva	426.235
II. Osnovna sredstva	
Zemljišča	3.000
Zgradbe	300.000
Delovne priprave	500.000
	803.000
— Popravek vrednosti osn. sred.	456.000
I. + II. Skupaj poslovna sredstva	773.235
III. Rezervna sredstva	
Denarna sredstva rezervnega sklada . .	80.000
IV. Sredstva skupne porabe	
Denarna sredstva skupne porabe	40.000
	893.235

Viri sredstev

I. Kratkoročni viri poslovnih sredstev	
Dobavitelji	125.000
Pogodbene obveznosti	1.000
Zakonske obveznosti	2.600
Obveznosti iz OD	8.845
II. Dolgoročni viri poslovnih sredstev	
Dolgoročni kredit	143.000
Poslovni sklad	476.860
I. + II. Skupaj viri poslovnih sredstev . .	757.305
III. Viri rezervnih sredstev	
Rezervni sklad	80.000
IV. Viri sredstev skupne porabe	
Sklad skupne porabe	55.930

893.235

IZKAZ USPEHA

(v dohodkovnem sistemu)

A) Ugotavljanje dohodka iz prihodkov in odhodkov v ožjem smislu

Odhodki

Prihodki

Materialni stroški in amortizacija v začetnih zalogah	40.000	Prodaja proizvodov	371.000
Materialni stroški in amortizacija v razdobju	261.000		
Skupaj materialni stroški in amortizacija	301.000		
— Materialni stroški in amortizacija v končnih zalogah	114.967		
Materialni stroški in amortizacija v prodanih proizvodih	186.033		
Dohodek	184.967		
	371.000		371.000

B) Ugotavljanje dohodka preko dobička in njegova delitev

Delitev dohodka

Ugotavljanje dohodka

Pogodbene obveznosti iz dohodka	10.714	Vračunani dohodek v začetnih zalogah	50.000
Zakonske obveznosti iz dohodka	14.952	Vračunani dohodek v razdobju	140.000
Za osebne dohodke	111.511	Skupaj vračunani dohodek	190.000
Za poslovni sklad	31.860	— Vračunani dohodek v končnih zalogah	61.668
Za sklad skupne porabe	15.930	Vračunani dohodek v prodanih proizvodih	128.332
	184.967	Dobiček	56.635
			184.967

IZKAZ USPEHA

(v dobičkovnem sistemu)

A) Ugotavljanje dobička

Odhodki

Prihodki

Stroški v začetnih zalogah	90.000	
Stroški v razdobju	401.000	
Skupaj stroški	491.000	
— Stroški v končnih zalogah	176.635	
Stroški v prodanih proizvodih	314.365	
Dobiček	56.635	
	<u>371.000</u>	
Prodaja proizvodov		371.000

B) Delitev dobička

Delitev dobička

Ugotovljeni dobiček

Za osebe dohode	8.845	
Za poslovni sklad	31.860	
Za sklad skupne porabe	15.930	
	<u>56.635</u>	
		Dobiček 56.635
		<u>56.635</u>

8 analiza poslovanja

80 pojmovanje analize poslovanja

Analiza poslovanja je dejavnost, pri kateri presojava 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 presojava 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 presojava 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, zanj 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, urediti, obdelati in smotrno prikazati podatke. Vendar to še ni analiza. V podjetju torej še ni analitik, kdor sestavi primerne preglednice s podatki, temveč šele 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 proizvodnih stroškov ali splošnih upravnopro-dajnih 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.

Vprašanja za razpravo o točki 80

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 razmejitve med razvidom in analizo? Zakaj je razvid podlaga za analizo?

81 metode pri analizi poslovanja

V pričujočem 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 podjetje, npr. še ne nakaže, katero proizvodnjo 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 spremene 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 podjetju, 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.

Sodb 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 proizvodnem podjetju mirne duše delili osebne dohodke, ostvarjeni 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. podjetje v preteklem letu ostvarilo 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. trgovsko podjetje doseže 96 milijonov din prometa 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 kakenga splošnega, vse obsegajočega kazalnika. Pri tem se pa dotaknemo meril za uspešnost poslovanja, ki ustrezajo temeljnim načelom poslovanja.

Kot smo navedli že v uvodu, izhaja splošno načelo smotrnosti iz razmerja:

$$\frac{\text{učinki}}{\text{sredstva}} = \text{v}$$

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 smotrnosti:

- 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 porabljeni 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 proizvodnje ali kakršnokoli izpeljanko iz nje, ki količino spreminja v vrednost ali proizvodnjo v prodajo. Pri gospodarnosti jih razumemo spet kot količino proizvodnje 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 itd.

Na zgornji način prikazana razmerja med učinki in sredstvi pa niso samo obrazložitev 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 proizvodnje

število zaposlenih

Če tako opredeljeno proizvodnost jemljemo kot merilo za uspešnost poslovanja, pravimo, da je poslovanje tem bolj uspešno, čim večjo količino proizvodov proizvedemo na zaposlenega v obračunskem razdobju.

Na proizvodnost vplivajo tehnični, družbeni in organizacijski dejavniki. Tehnični dejavniki so npr. posebnosti proizvoda, 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, ki 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 kakem drugem podjetju. 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. Proizvodnja v podjetju navadno ni sestavljena iz istovrstnih proizvodov. To pa pomeni, da je ni mogoče izraziti s preprostim seštevkom proizvedenih 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. podjetje 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 podjetje 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 podjetje v dveh zaporednih letih ostvari enako količino končnih proizvodov, vendar proizvodnja poteka v več stopnjah, od katerih je v drugem razdobju že vse osvojilo, medtem ko se je v prvem razdobju posluževalo še storitev sorodnih podjetij. 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 podjetje 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 podjetje mnogokrat vrednostno izrazi proizvedene 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 proizvedena količina v zaporednih razdobjih. Prav tako utegne podjetje s spremenjeno sestavo proizvodnje ustvariti videz, da je povečalo 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 podjetje pri izračunu proizvodnosti pomnoži količine proizvodov 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 podjetje pri izračunu proizvodnosti pomnoži količine proizvodov z dejanskimi lastnimi cenami, se sicer izogne vplivu spremenjene sestave proizvodnje 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 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 podjetje 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 proizvodnje. 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 (tj. 2496 ur letno pri 8-urnem delavniku) 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 preračunamo količino proizvodnje na delavca, ali, nasprotno, le količino proizvodnje na delovno uro.

Od vrednostnega izražanja proizvodnje 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 mnoga podjetja, skriva mimo pomanjkljivosti, ki smo jih nakazali pri dosedanjem izvajanju, še dodatne. Celotni prihodek skriva iste pomanjkljivosti kot uporaba dejanskih prodajnih cen pri ovrednotenju proizvedenih 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 podjetjih 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 nekateri postavljajo 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 podjetje poveča proizvodnjo za 10 %, ker je povečalo 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 podjetjih ne razlikuje delovni čas, opravljen v nekem razdobju, od tistega, ki ga vsebuje zaračunana prodaja, se pri proizvodjalnih podjetjih 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 nadaljnjega primerjati njihov znesek s številom zaposlenih v razdobju ali tedanjim porabljenim delovnim časom.

822 gospodarnost

Izhodiščni koeficient gospodarnosti (ekonomičnosti) je največkrat opredeljen takole:

količina proizvodnje

stroški

Če tako opredeljeno gospodarnost jemljemo kot merilo za uspešnost poslovanja, pravimo, da je poslovanje tem bolj uspešno, čim večjo količino proiz-

vodov proizvedemo 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, so 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 proizvodnje drugače. Če se podjetje ne ukvarja z istovrstno proizvodnjo, 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 proizvodnjo povsem enak podatek kot je podatek o stroških, s katerimi jo želimo primerjati. Izražanje dejanskih količin z normami v tem primeru nima takšnega pomena kot pri izračunu proizvodnosti in utegne celo izmalčiti 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 proizvedene količine s stalnimi lastnimi cenami, se pa bistveno razlikuje od tolmačenja gospodarnosti, pri kateri izražamo proizvedene količine z dejanskimi prodajnimi cenami.

Če proizvodnjo izražamo v pogojnih količinskih enotah, imamo še vedno očitni 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 proizvodnje 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 proizvedene 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. podjetje poveča obseg proizvodnje, 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 proizvedene količine z dejanskimi prodajnimi cenami. Če je tako dobljena vrednost večja od stroškov, pravimo, da se nam proizvodnja izplača, da je gospodarna. Tudi v primeru, ko se stroški proizvedene enote povečajo, a se njena prodajna cena še bolj poviša, pravimo da je proizvodnja gospodarna. V primeru, ko uspemo zmanjšati stroške proizvedene enote, vendar njena prodajna cena pade pod znesek stroškov, pa pravimo, da proizvodnja 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. Osvojili smo se tehničnega gledanja nanjo. Od ugotavljanja gospodarnosti na podlagi proizvodnje 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 podjetju 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. Podjetje posluje gospodarno, brž ko so prihodki večji od odhodkov; tedaj ima namreč dobiček. V nasprotnem primeru bi imelo izgubo, kar pomeni, da bi poslovalo 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 podjetje ostvari v letu dni na enoto poslovnih sredstev večji dobiček. Podjetje naj bi z danimi poslovnimi sredstvi ostvarilo 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 podjetje 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

277 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 podjetje dobiček ali izgubo.

Vprašanja za razpravo o točki 82

1. Kaj je proizvodnost v tehničnem smislu in kako bi jo podjetje lahko povečalo? 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 podjetje izboljšalo? 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 podjetij 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 neporavnane 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. Če je npr. v aktivni zajeta zaloga proizvodov v znesku ustreznih stroškov, ki obsegajo med drugim vračunane dele dohodka, medtem ko so obračunani deli dohodka hkrati prikazani še posebej kot terjatev obratnih sredstev do prihodnjega dohodka, je brez dvoma ta vrednost v aktivni prikazana dvakrat; toda hkrati je vračunani del dohodka v zalogi proizvodov prikazan še v pasivi, čeprav ni vir sredstev, temveč le popravek vrednosti te zaloge na materialne stroške in amortizacijo. Iz tega izhaja, da moramo po-

datke 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 podjetja. Pri transportnih podjetjih npr. prevladujejo osnovna sredstva, pri trgovskih podjetjih pa obratna. Vendar razlike obstajajo tudi pri podjetjih iste vrste. Med drugim so odvisne od tega ali podjetje posluje z lastnimi osnovnimi sredstvi ali z najetimi. Pri povsem enakih trgovskih podjetjih se utegne razmerje med obratnimi sredstvi in poslovnimi sredstvi bistveno razlikovati, če ima prvo podjetje lastne prodajne prostore, drugo pa najete. Prav tako utegne vplivati na to razmerje število izmen. Če podjetje uvede novo izmeno, se mu zaradi tega ne bodo povečala osnovna sredstva, medtem ko bo primorano 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 sama naložba, temveč funkcionalnost osnovnih sredstev; to je pa mogoče bolje izraziti z nabavno vrednostjo. Nabavna vrednost je v takšem 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 proučevanega podjetja. Morda uporabljajo tudi kake delovne priprave, ki jih je podjetje zgolj najelo. 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 podjetja, 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 izračunano število zaposlenih na podlagi opravljenih delovnih ur. Pri koeficientu tehnične opremljenosti pa moramo najprej načelno rešiti, koliko zaposlenih upoštevati, kadar se v podjetju 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 ali 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 presojo 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 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**:

učinek sredstev v letu dni

sredstva

Učinek sredstev pojasnujemo tudi s porabljenimi sredstvi, medtem ko s sredstvi označujemo njihov povprečni znesek.

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 porabljenega sredstva ali učinek. Mnogokrat z obratnimi sredstvi primerjamo stroške v letu dni, vendar ne moremo domnevati, da se tedaj obratna sredstva že vrnejo v svojo izhodiščno obliko. Prav tako ne upoštevamo, da se obratna sredstva ob prodaji proizvodov praviloma povečujejo in da bi potemtakem bilo bolje, če bi njihov učinek upoštevali po prodajnih cenah, in ne samo po stroških. Ker se v pričujočem delu ne moremo spuščati v obsežnejši pretres različnih možnosti, bomo koeficient obračanja obratnih sredstev poenostavljeno opredelili kar takole:

celotni prihodek
obratna sredstva

Če podjetje 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 podjetje 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 podjetja LIKVIDNOST

Podjetje je plačilno zmožno (likvidno), 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, podjetje z razpoložljivimi denarnimi sredstvi lahko poravnava zapadle obveznosti, torej je plačilno zmožno. Če je nasprotno proučevani koeficient manjši od 1, z razpoložljivimi denarnimi sredstvi ne more poravnati zapadlih obveznosti, torej ni plačilno zmožno.

Kot vidimo, na plačilno zmožnost podjetja 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. Podjetje potemtakem postane plačilno nezmožno, če ob drugih nespremenjenih okoliščinah kupci ne poravnajo prejetih računov, če podjetje 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 podjetja vplivajo tudi njegove obveznosti. Če podjetje povečuje obseg poslovanja, se mu ob drugih nespremenjenih okoliščinah povečujejo tudi obveznosti. Podjetje bo potemtakem postalo plačilno nezmožno, če ne bo pravočasno poskrbelo za trajnejše vire sredstev kot so zgolj tekoče obveznosti.

Plačilno zmožnost lahko podjetje popravi tako, da pospeši obračanje svojih sredstev ali da jih poveča s takim virom sredstev, ki ne zapade na hitro.

Podjetje, ki ima izgubo, ni nujno plačilno nezmožno. 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 podjetje, ki nima izgube, plačilno nezmožno. 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 podjetja 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 podjetja 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 podjetje opravilo kake storitve ali prejelo kredit, s katerim bo takoj povečalo denarna sredstva in rešilo 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:

koeficient takojšnje plačilne zmožnosti:

denarna sredstva

tekoče obveznosti

koeficient pospešene plačilne zmožnosti:

obratna sredstva brez zalog

tekoče obveznosti

koeficient tekoče plačilne zmožnosti:

obratna sredstva

tekoče obveznosti

1. Ali je stopnja udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih pri vseh podjetjih 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 podjetju, 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 v podjetju?
5. Kaj je koeficient obračanja posamezne pojavnosti oblike sredstev in kaj koeficient obračanja obratnih sredstev kot celote? Zakaj je za podjetje ugodnejši večji koeficient obračanja obratnih sredstev? Kako bi podjetje lahko povečalo koeficient obračanja obratnih sredstev?
6. Kdaj je podjetje plačilno zmožno? Ali je podjetje, ki ima izgubo, lahko plačilno zmožno? Zakaj postane podjetje, ki nima izgube, plačilno nezmožno? Ali povečanje obsega poslovanja utegne vplivati na plačilno zmožnost podjetja in v kakšni smeri? Ali večja denarna sredstva pri kakem podjetju že označujejo njegovo večjo plačilno zmožnost? S kakšnimi težavami se srečujemo, kadar želimo izračunati koeficient plačilne zmožnosti?
7. Kako je mogoče pojasnjevati kazalnik donosnosti v finančnem smislu z drugimi kazalniki? Kako se takšne povezave kazalnikov poslužujemo pri načrtovanju?
8. Kako je mogoče pojasnjevati kazalnik povprečnih osebnih dohodkov z drugimi kazalniki? Kako se takšne povezave kazalnikov poslužujemo pri načrtovanju?

elo fu

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. Vendar sodbe o njem pri nas niso povsem enotne. Nasprotno je v zahodnem svetu povsem razumljivo, da mora biti tak kazalnik le donosnost v finančnem smislu, tj. razmerje med dobičkom in poslovnimi sredstvi. Vendar donosnost v naših razmerjih ne izraža stremljenja delovne skupnosti po čim večjih osebnih dohodkih in s tem tudi dohodku. Zato skušajo nekateri označiti kot temeljni kazalnik uspešnosti tako imenovano družbeno-gospodarsko proizvodnost, tj. razmerje med dohodkom in številom zaposlenih (ali delovnim časom). Vendar pa takšen kazalnik ne upošteva, da večji dohodek na zaposlenega še ne pomeni nujno boljšega

gospodarjenja, saj povsem zanemarja znesek poslovnih sredstev; večji dohodek na zaposlenega utegne pri danem podjetju celo povzročati manjšo donosnost poslovnih sredstev kot manjši dohodek na zaposlenega pri kakem drugem podjetju, čeprav so osebni dohodki na zaposlenega v obeh primerih enaki. To nas pa utrjuje v prepričanju, da pravzaprav kaže uspešnost poslovanja presoja z različnih vidikov in da ne zadošča le posamezen izhodiščni kazalnik.

Pri nadaljnjih izvajanjih bomo povezali vrsto kazalnikov z dvema različnima izhodiščema:

- a) z donosnostjo v finančnem smislu, tj. z razmerjem med dobičkom in poslovnimi sredstvi;
- b) s povprečnimi osebnimi dohodki, tj. z razmerjem med osebnimi dohodki in številom zaposlenih.

V prvem izhodišču se bolj izraža podjetniško-poslovni vidik in v drugem družbeno-gospodarski vidik. Če nato razčlenjujemo prvo izhodišče, se ukvarjamo s smotrnostjo pri ustvarjanju v podjetju. Če nasprotno razčlenjujemo drugo izhodišče, se ukvarjamo s smotrnostjo pri delitvi v podjetju.

841 povezava kazalnikov s podjetniško-poslovnega vidika

Vsak dober gospodar mora stremeti, da bi njegova sredstva vrgla čimveč. Le v tem primeru bo varčeval z njimi, znal se pa tudi bo pravilno odločiti tedaj, kadar bi jih lahko uporabil sam ali bi jih, nasprotno, naložil kam drugam. Ob takšnem razmišljanju postavimo za izhodišče vrste kazalnikov donosnost v finančnem smislu, medtem ko drugi kazalniki pojasnjujejo in nakazujejo smeri za njeno izboljšavo.

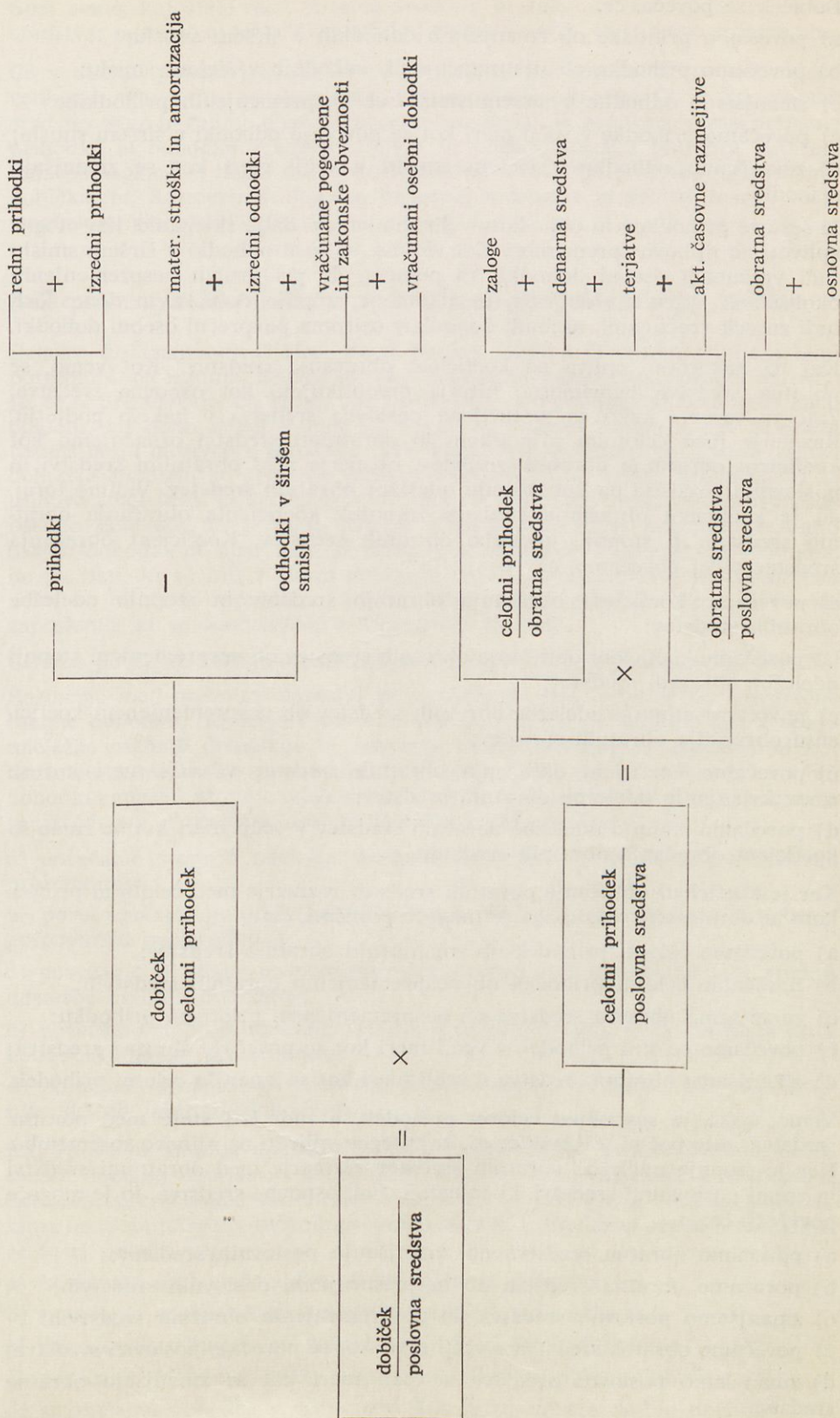
Celotno povezavo kazalnikov nato izpeljemo tako, kot je prikazano na str. 287.

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 vpliva na stopnjo dobička? Iz prikaza vidimo, da je dobiček manjši od celotnega prihodka za odhodke v širšem smislu. Medtem ko je celotni prihodek sestavljen iz rednih in izrednih prihodkov, sestavljajo odhodke materialni stroški, amortizacija, vračunane pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, vračunani osebni dohodki, vse preračunano na zneske 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 dalje sklepamo, 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, in 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 kakem podjetju. 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 povečamo, 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 zmanjša stopnja udeležbe obratnih sredstev;
- d) povečamo stopnjo udeležbe obratnih sredstev v večji meri kot se zmanjša 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 njihovo spremembo. 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 njihovo spremembo.

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 s stopnjo dobička itd. Razmerja so logična in jasna; nakazana je pot za dosego večje smotrnosti pri poslovanju.

842 povezava kazalnikov z družbeno-gospodarskega vidika

Delavce kot samoupravljalce, zlasti pa kot ljudi s številnimi življenjskimi potrebami, pa zanima, kakšni so osebni dohodki v podjetju. Povsem naravno je, če si prizadevajo, da bi bili čim večji. Le v tem primeru se bodo tudi znali odločiti, ali bodo delali v tem ali v kakem drugem podjetju. 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 izračunamo povprečne osebne dohodke na različne načine. Vendar nas sedaj zanimajo kosmati osebni dohodki in sicer tisti, ki izhajajo iz dohodka proučevanega razdobja, ne pa tisti, ki so bili v istem razdobju obračunani delavcem za opravljeno delo. Če jih tako opredelimo, je tudi jasno, da upoštevamo le tisto število zaposlenih, ki so soudeleženi v zaračunani prodaji.

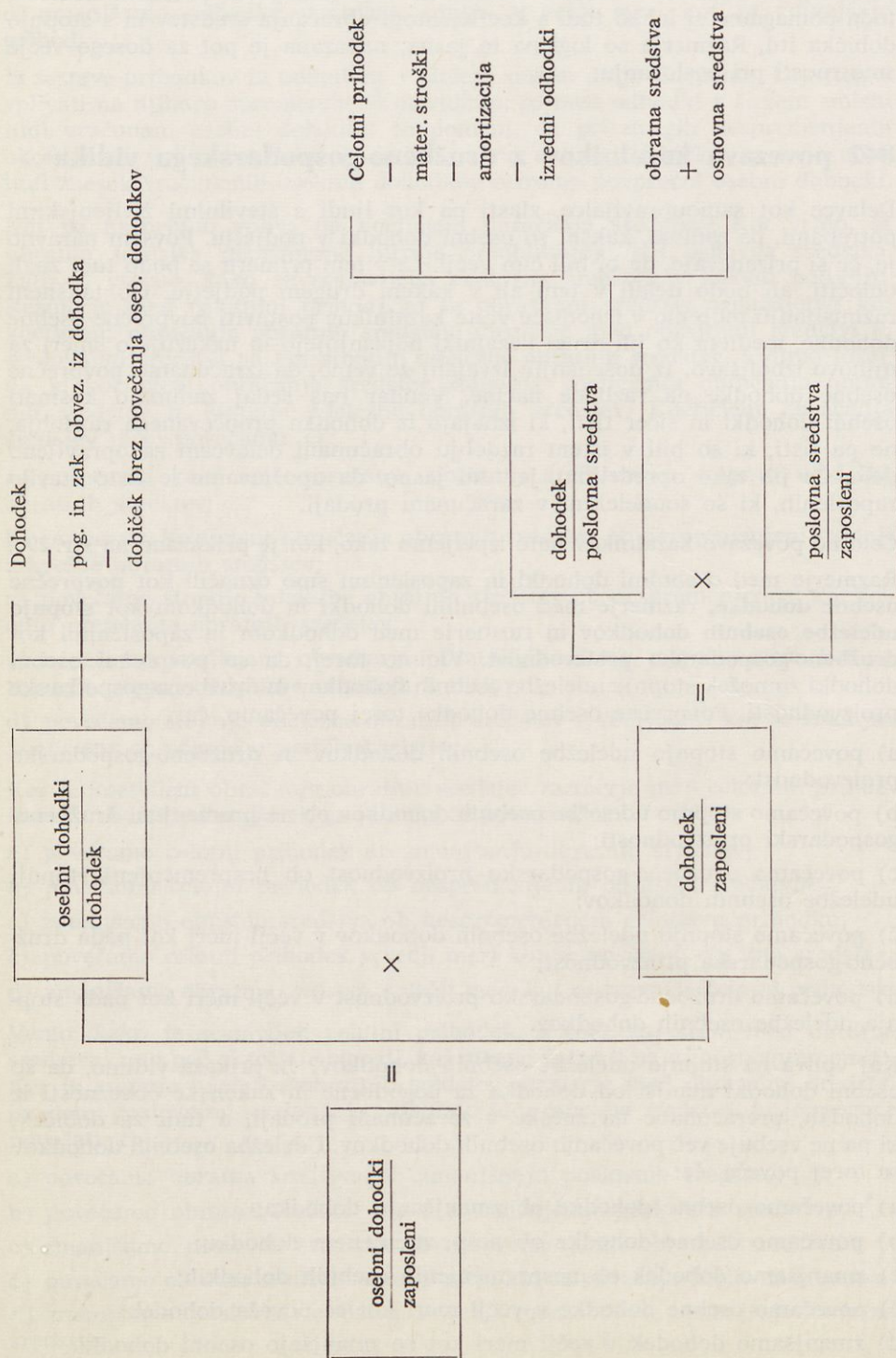
Celotno povezavo kazalnikov nato izpeljemo tako, kot je prikazano na str. 290.

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 v večji meri kot pada družbeno-gospodarska proizvodnost;
- d) povečamo družbeno-gospodarsko proizvodnost v večji meri kot pada stopnja udeležbe osebnih dohodkov.

Kaj vpliva na stopnjo udeležbe osebnih dohodkov? Iz prikaza vidimo, da so osebni dohodki manjši od dohodka za pogodbene in zakonske obveznosti iz dohodka, preračunane na zneske v zaračunani prodaji, a tudi za dobiček, ki pa ne vsebuje več povečanih 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 poveča dohodek;
- d) zmanjšamo dohodek v večji meri kot se zmanjšajo osebni dohodki.



Osební 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 spet upoštevamo načrtovane, in ne ostvarjene velikosti, nam je hitro razumljiva smer potrebnih ukrepov. Če npr. želimo pri istem 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.

1) ...
 2) ...
 3) ...
 4) ...
 5) ...
 6) ...
 7) ...
 8) ...
 9) ...
 10) ...
 11) ...
 12) ...
 13) ...
 14) ...
 15) ...
 16) ...
 17) ...
 18) ...
 19) ...
 20) ...
 21) ...
 22) ...
 23) ...
 24) ...
 25) ...
 26) ...
 27) ...
 28) ...
 29) ...
 30) ...
 31) ...
 32) ...
 33) ...
 34) ...
 35) ...
 36) ...
 37) ...
 38) ...
 39) ...
 40) ...
 41) ...
 42) ...
 43) ...
 44) ...
 45) ...
 46) ...
 47) ...
 48) ...
 49) ...
 50) ...
 51) ...
 52) ...
 53) ...
 54) ...
 55) ...
 56) ...
 57) ...
 58) ...
 59) ...
 60) ...
 61) ...
 62) ...
 63) ...
 64) ...
 65) ...
 66) ...
 67) ...
 68) ...
 69) ...
 70) ...
 71) ...
 72) ...
 73) ...
 74) ...
 75) ...
 76) ...
 77) ...
 78) ...
 79) ...
 80) ...
 81) ...
 82) ...
 83) ...
 84) ...
 85) ...
 86) ...
 87) ...
 88) ...
 89) ...
 90) ...
 91) ...
 92) ...
 93) ...
 94) ...
 95) ...
 96) ...
 97) ...
 98) ...
 99) ...
 100) ...

90 poslovna politika in njeno mesto

V poglavju 0 smo predstavili poslovni proces podjetja kot tisto njegovo delovanje, pri katerem ob posredovanju blagovno-denarnih in čistih finančnih odnošajev nastopajo delovna sredstva, delovni predmeti, storitve in delovna sila, da bi bila zaradi njihovega povsem določenega kakovostnega, količinskega in časovnega združevanja ostvarjena tista proizvodnja in razpečava, 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 podjetja ukvarjamo z iskanjem gospodarskih zakonitosti in postavljanjem načel, po katerih bi poslovni proces podjetja vodil k čim boljšemu uspehu. Drugače je s poslovno politiko. Poslovna politika se ukvarja s postavljanjem smotrov in določevanjem načinov in sredstev za njihovo doseg. Medtem ko je naloga ekonomike podjetja presojati sam poslovni proces, je naloga poslovne politike njegovo usmerjanje. Poslovna politika torej pomeni uporabo spoznanih gospodarskih zakonitosti in postavljenih načel pri določenem delovanju posameznega podjetja.

Poslovno politiko lahko proučimo šele tedaj, ko so nam dobro poznane naloge, s katerimi se ukvarja ekonomika podjetja; 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 v podjetju je bistveni sestavni del upravljanja ali delavskega samoupravljanja, čeprav pri njeni pripravi in kasnejšem izvajanju sodelujejo strokovne službe. Pravzaprav ni mogoče govoriti o oblikovanju poslovne politike v podjetju 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 uporaba 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 ekonomiko 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 sedanosti 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 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 temeljnemu smotrom podjetja, navadno so okvirne in dopuščajo več različic pri reševanju problemov. Strateške odločitve rešujejo temeljna načela poslovanja in s tem opredeljujejo celotno poslovno politiko podjetja. To so navadno najbolj pomembne in usodne odločitve. Nasprotno so taktične odločitve navadno kratkoročne, niso usmerjene k temeljnemu smotrom podjetja, temveč k določenim nalogam v okviru že opredeljenega smotra, 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 podjetja, temveč izhajajo iz teh temeljnih načel poslovanja in oblikujejo poslovno politiko v posameznih podrobnostih.

Nekatere poslovno-politične odločitve zadevajo s svojimi smotri in posledicami celotno podjetje, druge pa samo kako izmed njihovih organizacijskih enot. Prav tako se nekatere od poslovno-političnih odločitev tičejo celotnega poslovnega procesa, druge pa samo funkcijskih procesov. Zato tudi razčlenjujemo poslovno politiko podjetja 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, kadrovske proces, proces nabave (v ožjem smislu), proces proizvodnje, proces razpečave in proces financiranja. Temu pa sledi naslednja funkcijska razčlenitev poslovne politike:

investicijska politika;

kadrovska politika;

nakupna (nabavna) politika;

proizvodna politika;

prodajna (razpečavna) politika;

finančna politika.

Pri vsaki izmed naštetih poslovnih politik seveda razlikujemo strateške (temeljne) in taktične (izvedene) odločitve ali dolgoročne in kratkoročne odločitve.

Pri investicijski politiki se odločamo zlasti o nakupu delovnih sredstev, ki pa potegne za seboj tudi ves tehnološki in gospodarski razvoj podjetja; ta politika je pretežno strateškega in dolgoročnega značaja. Pri kadrovske 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 kadrovske 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.; opravljanje 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 podjetja; spet imamo opravljanje 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 smotre in naloge podjetja kot celote.

Vprašanja za razpravo o točki 91

1. Ali so vse poslovne odločitve v podjetju 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 funkcionalna področja se nanašajo?

92 nosilci poslovno-političnih odločitev

Poslovno-politične odločitve so sestavni del upravljanja v podjetju. Zato so v načelu tisti, ki jih sprejemajo, kratko in malo organi upravljanja. Poznamo več ravni organov delavskega samoupravljanja. Prav tako vemo, da se tudi v sistemu delavskega samoupravljanja ne pojavljajo samo skupinski (kolektivni) organi upravljanja. Zato se upravičeno postavlja vprašanje, kdo je pristojen za posamezne poslovno-politične odločitve in kdo je nato zanje odgovoren.

Če delavski 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 upravljanja. 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 upravljanja 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 smotrov, druge pa zaradi socialnih smotrov. V prvo vrsto spadajo tiste, s katerimi npr. zmanjšujemo stroške, zboljšamo 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 smotrom tudi socialne posledice in vsaka odločitev s poudarjenim socialnim smotrom tudi poslovne posledice. Odločanje o socialnih smotrih in posledicah pa nikakor ne more biti samo stvar strokovnjakov, ki sodelujejo, kadar gre za strokovne strani pri teh odločitvah. Čim bolj so socialni smotri 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 v podjetju 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 predvidevati. 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 nasledli predsodkom in domnevam, s katerimi smo obremenjeni. Le proučitev vseh možnih smeri daje večje poročilo, 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 napovedovati, 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 različis naj potem upoštevamo?
4. Kdaj naj sprejmemo poslovno odločitev? Zakaj smo dolžni spremljati izvajanje poslovnih odločitev? V katerih primerih kaže odločitev kasneje spremeniti?

I. knjige

- Analiza poslovanja poduzeća kao instrument uspešnijeg privredjivanja. Simpozij Opatija 1966. Udruženje knjigovodja Hrvatske, Informator Zagreb.
- 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.
- Betriebsökonomik. Industrie I—II. Verlag die Wirtschaft. Berlin 1967—1968.
- H. Bierman: Financial Accounting Theory, Macmillan, New York 1965.
- C. J. Blecke: Financial Analysis for Decision Making. Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1966.
- 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. Finansiski studio, Beograd 1968.
- S. M. Brown. Business Executive's Handbook. Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1957.
- 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.
- K. Hax, Th. Wessels: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften I. Westdeutscher Verlag, Köln-Opladen 1958.
- E. Heinen: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre I. Gabler, Wiesbaden 1959.
- H. C. Heiser: Budgeting — Principles and Practices. The Ronald Press, New York 1959.
- H. Heubaum: Betriebswirtschaftslehre für Praktiker. Herne, Berlin 1968.
- Ch. T. Horngren: Accounting for Management Control: An Introduction. Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1965.
- L. L. Illetschko: Unternehmenstheorie. Elemente rationaler Betriebslenkung. Springer Verlag, Wien 1964.
- Investicije u poduzeću. Informator, Zagreb 1963.
- D. Jovanović: Obrtna sredstva privrednih organizacija. Savremena administracija, Beograd 1959.
- M. J. Jucius, E. Petersen, G. R. Terry: Introduction to Business. R. D. Irwin, Homewood 1955.
- J. Juretić, M. Kmetić, I. Vitez: Analiza poslovanja industrijskih poduzeća I—II. Informator, Zagreb 1964.

- K. Käfer: Standardkostenrechnung. Stuttgart 1955.
- W. Kalveram: Industriebetriebslehre. Frankfurt 1953.
- W. Kalveram: Kostenrechnung. Wiesbaden 1957.
- M. Kamušič: Organizacija in samoupravljanje. Življenje in tehnika, Ljubljana 1965.
- R. D. Kennedy, S. Y. Mc Mullen: Financial Statements: Form, Analysis, and Interpretation. R. D. Irwin, Homewood 1968.
- L. Kiauta: Ekonomika podjetja I (skripta), Ekonomska fakulteta, Ljubljana 1968.
- W. Kilger: Flexible Plankostenrechnung. Westdeutscher Verlag, Köln u. Opladen 1967.
- M. Kmetić: Primjena sistema dohotka po ekonomskim jedinicama u poduzeću. Informator, Zagreb 1963.
- Knjigovodstveni leksikon. Udruženje knjigovodja Srbije, Beograd 1965.
- Knjigovodstvo u službi racionalnog privređivanja. Simpozij Opatija 1968. Udruženje knjigovodja Hrvatske, Informator Zagreb.
- E. Kosiol: Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung. Duncker & Humblot, Berlin 1956.
- Ž. Kostić: Osnovi teorije mezoekonomije. Informator, Zagreb 1968.
- Ž. K. Kostić — S. Kukoleča: Raspodela dohotka u preduzeću. Informator, Zagreb 1967.
- M. Kovačević: Obračun po ekonomskim jedinicama. Savremena administracija, Beograd 1961.
- G. Kozlov: Gospodarnostno preračunavanje v socialistični družbi. DZS, Ljubljana 1947.
- J. Kralj: Finančna politika industrijskega podjetja (magistrsko delo). Ljubljana 1965.
- F. Krajčević: Analiza poslovanja poduzeća. Sveučilište u Zagrebu, Zagreb 1960.
- F. Krajčević: Kontrola i revizija poslovanja poduzeća. Sveučilište u Zagrebu, Zagreb 1961.
- D. S. Krasulja: Problemi alokacije opštih troškova u industrijskim preduzećima. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, Beograd 1966.
- 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.
- T. Lah: Integracija i samoupravljanje u privredi. Informator, Zagreb 1966.
- M. R. Lehmann: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Gabler, Wiesbaden 1956.
- F. Lipovec: Mere uspešnosti gospodarjenja (disertacija). Ljubljana 1965.
- J. Löffelholz: Repetitorium der Betriebswirtschaftslehre. Gabler, Wiesbaden 1966.
- S. Markovski: Bilans i rentabilnost industrijskih preduzeća. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, Beograd 1966.
- K. Marx: Kapital I—III. Kultura, Zagreb 1947—1948.
- A. Meier: Kostenprüfung. Westdeutscher Verlag, Köln u. Opladen 1959.
- K. Mellerowicz: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre I—III. W. de Gruyter, Berlin 1967.
- K. Mellerowicz: Kosten und Kostenrechnung I—II. W. de Gruyter, Berlin 1968.
- Metode obračuna u privrednim organizacijama u uvjetima neposrednog radničkog samoupravljanja. Simpozij Opatija 1967. Udruženje knjigovodja Hrvatske, Bosne i Hercegovine, Informator, Zagreb.
- C. Mikl: Gospodarski in družbeni pomen delitve dohodka po ekonomskih enotah. Založba Obzorja, Maribor 1961.
- N. Mileusnić: Rezerve u preduzećima. Privredni pregled, Beograd 1968.
- M. Milisavljević: Troškovi kao faktor poslovne politike preduzeća. Savez ekonomista Jugoslavije, Beograd 1965.
- E. E. Nemmers: Managerial Economics. J. Willey & Sons, New York 1962.
- F. Nordsieck: Betriebsorganisation. Lehre und Technik. Poeschl Verlag, Stuttgart 1961.
- Obračun i raspodjela osobnih dohodaka u radnim organizacijama I—II. Simpozij Opatija 1968. Visoka privredna škola Zagreb, Informator, Zagreb 1968.
- M. V. Pejović: Analiza bilansa i poslovanja privrednih organizacija. Informator, Zagreb 1964.
- D. Perović: Teorija troškova. Svjetlost, Sarajevo 1964.
- B. Popović: Problematika internog obračunavanja u proizvodnim preduzećima. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, Beograd 1967.
- W. Prion: Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb I—III. Julius Springer, Berlin 1935—36.
- R. Radičević: Osnove ekonomike poduzeća. Tehnička knjiga, Zagreb 1957.

- J. M. Ranković: Problemi realnosti bilansa. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, Beograd 1966.
- 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.
- E. Schneider: Industrielles Rechnungswesen. Tübingen 1954.
- D. Solomons: Divisional Performance: Measurement and Control. R. D. Irwin, Homewood 1965.
- M. H. Spencer: Managerial Economics. R. D. Irwin, Homewood 1968.
- A. Šahbegović: Osnovi ekonomike preduzeća sa kratkim osvrtom na osnove organizacije preduzeća. Savremena administracija, Beograd 1968.
- H. Šošić: Bilansiranje. Udruženje knjigovodja Srbije, Beograd 1966.
- R. Štajner, V. Franc: Ekonomske jedinice. Informator, Zagreb 1962.
- V. Šulterer — S. Kovač: Proizvodnost rada. Informator, Zagreb 1967.
- H. L. Timms: The Production Function in Business. R. D. Irwin, Homewood 1966.
- Dj. Todorović: Kalkulacija u sistemu dohotka. Informator Zagreb 1962.
- I. Turk: Ekonomika podjetja (skripta). Višja šola za organizaciju dela. Kranj 1967.
- I. Turk: Stroški kot podlaga za poslovne odločitve. Cankarjeva založba, Ljubljana 1965.
- I. Turk: Uvod v empirično analizo potrošnje. Založba Obzorja, Maribor 1962.
- Z. Vajner: Principi organizacije i poslovanja poduzeća. Zagreb 1955.
- Z. Vajner: Financijsko poslovanje. Poljoprivredni nakladni zavod, Zagreb 1959.
- K. Vasiljević: Sistem obračuna po ekonomskim jedinicama. Beograd 1960.
- K. Vasiljević: Teorija i analiza bilansa. Savremena administracija, Beograd 1965.
- R. Wixon, W. Kell: Accountant's Handbook. The Ronald Press, New York 1960.

I. revije

- The Accounting Review. Menasha, Wisconsin.
- Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis. Berlin.
- Buhgalterskij učot. Leningrad.
- Ekonomika preduzeća. Beograd.
- Ekonomska jedinica. Beograd.
- Ekonomska revija. Ljubljana.
- Ekonomski anali. Beograd.
- Ekonomski pregled. Zagreb.
- Harvard Business Review. Cambridge, Mass.
- Industrielle Organisation. Zürich.
- ING — sistem. Časopis za organizaciju i racionalizaciju. Beograd.
- The Journal of Accountancy. New York.
- Knjigovodstvo. Beograd.
- Management International Review. Wiesbaden.
- Management Science. Providence, Rhode Island.
- Moderna organizacija. Kranj.

- Naše gospodarstvo. Maribor.
- Nova proizvodnja. Ljubljana.
- Organisation und Betrieb. Zeitschrift für den Wirtschaftspraktiker. Wien.
- Planiranje i analiza poslovanja. Beograd.
- Radna jedinica. Beograd.
- Sovremeno pretprijatie. Skopje.
- Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung. Köln u. Opladen.
- Zeitschrift für Betriebswirtschaft. Wiesbaden.

Business Economics

Summary

In his book, the author discusses the fundamentals of how to run enterprises from that angle which is most familiar to managers. 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 profit.

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 process. 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 production basis, sales basis, and cash basis, whereby the author confines himself to the second variant which is rife in the world. 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.

stvarno kazalo

- absolutno fiksni stroški**, gl. neomejeno stalni stroški
- adaptacija delovnega (osnovnega) sredstva**, gl. preureditev delovnega (osnovnega) sredstva
- akord**, 63—64
- akreditiv**, 205, 214
- aktiva**, 240
- aktivne časovne razmejitve**, 215—216
 - negativne razlike pri č. r., 167
- amortizacija**, 42—46, 75, 78—79
- amortizacijska stopnja (odstotek)**, 42—46
- amortizacijska sredstva**, 42, 205
- amortizacijski odpis**, 42
 - gl. tudi popravek vrednosti osnovnih sredstev
- amortiziranje**, 42
- analitično ocenjevanje dela**, gl. razčlenjevalno ocenjevanje dela
- analiza kot metoda**, gl. metoda razčlenjevanja
- anuiteta**, gl. letnina
- ara**
 - prejeta a., 151
 - izgubljena a., 167—168
- analiza poslovanja**, 269—291
- avtomobilska guma**, 209—210
- banka**, 30—31
- bilanca**, 240—244, 249, 266
- blagajniški popust**
 - prejeti b. p., 152
 - dani b. p., 123
- bonifikacija**
 - prejeta b., 152
- break even point**, gl. prag dobička
- brezplačen prenos osnovnega sredstva**, 204, 228—229
- bruto osebni dohodki**, gl. kosmati osebni dohodki
- celotni dohodek**, gl. celotni prihodek
- celotni prihodek**, 144
 - gl. tudi prihodki
- cena**
 - drseča povprečna c., 53, 208, 210
 - kupna c., 42, 53, 202—203, 208
 - lastna c., 95—103
 - nabavna c., 42, 53—54, 208
 - odbitek od c. (rabat), 135
 - povratna c. (**lifo**), 54
 - pribitek k c. (marža), 134
 - prodajna c., 123—141
 - stalna c., 53
 - tehtana povprečna c. (stalna c. z odmikom) 53, 208, 210
 - zaporedna c. (**fifo**), 54

časovne razmejitve

- aktivne č. r., 215—216
- negativne razlike pri č. r., 167
- pasivne č. r., 233—234
- pozitivne razlike pri č. r., 152

časovno amortiziranje, 43—46

ček

- č. kot sredstvo, 214

čista sedanja vrednost naložbe v delovno (osnovno) sredstvo, 49

čisti osebni dohodki, 82

čisti proizvod, 169

debet, 245

degresivni stroški, gl. nazadujoči stroški

degresivno amortiziranje, gl. padajoče časovno amortiziranje

delavec, 33, 37, 57—60

- gl. tudi delavsko samoupravljanje, osebni dohodki

delavsko samoupravljanje, 21—23, 31—32, 296

deli

- d. lastne proizvodnje, 50—51, 210

- kupljeni d., 50—51, 207

delitev dobička, 182—183

delitev dohodka, 174—178

delitev dohodka med enotami v podjetju, 178

- gl. tudi uspeh organizacijske enote in osebni dohodki, notranja prodajna cena

delitvena kalkulacija stroškov, gl. delitveni obračun stroškov proizvoda

delitveni obračun stroškov proizvoda, 97—99

- d. o. s. p. z enakovrednostnimi števili, 98—99

- d. o. s. vezane proizvodnje, 99

delniška glavica, 228

delo, 57—58

- ocenjevanje dela, 61—62

- odnos do d., 59

- organizacija združenega dela, 16

- sposobnost za d., 59

- gl. tudi delavec, delovna sila

delovna organizacija, 15

- gl. tudi podjetje

delovna sila, 37, 57—67

- stroški d. s., 73—76

- gl. tudi osebni dohodki

delovna sredstva, 37, 38—49, 200—201

- stroški d. s., 73—75

- gl. tudi osnovna sredstva

delovne priprave, 38—39, 202

delovni čas, 63

delovni predmeti, 37, 50—55, 261—264

- stroški d. p., 73—75

- gl. tudi material

delovni učinek, 63—65

delovno mesto, 60—63

denarna sredstva

- izločena omejena d. s., 205—206

- d. s. obratnih sredstev, 213—214

- d. s. osnovnih sredstev, 198—199, 205—206

- d. s. rezervnih sredstev, 217—218

- d. s. skupne porabe, 218—219
- d. s. v banki, 213—214
- d. s. v blagajni, 213—214
- depozit**, gl. polog
- derivativni stroški**, gl. izvedeni stroški
- diferenciacija prodajnih cen**, gl. razločevanje prodajnih cen
- diferenčni stroški**, gl. dodatni stroški
- direct costing**, gl. vrednotenje proizvodov po spremenljivih stroških
- direktni stroški**, gl. neposredni stroški
- diskriminacija prodajnih cen**, gl. razločevanje prodajnih cen
- dobiček**, 21, 124—126, 131, 144—145, 179—183
 - nerazdeljeni d., 227
 - d. v odvisnosti od obsega prodaje in višine prihodkov, 188—192
 - skriti d., 144, 208
- dodatki pri osebnih dohodkih**, 63, 81—82
- dodatna kalkulacija stroškov**, gl. obračun stroškov proizvoda z dodatki
- dodatni prispevek za socialno zavarovanje**, 80—81
- dodatni stroški**, 110—111, 133—134
- dogovorjena notranja prodajna cena**, 140—141
- dohodek**, 21, 125—126, 133, 144—145, 168—178
 - načrtovanje d., 187—188
 - vračunani d. kot popravek vrednosti zalog, 210—211, 249, 252—254, 266
 - vračunani d. kot strošek, 72, 79—82
- dohodki**, gl. prihodki
- dohodkovni sistem**, 69—71, 144—145, 168—169
- dolgoletni nasadi**, 38—39, 202
- dolgoročne poslovno politične odločitve**, 294—295
- dolgoročni kredit**
 - d. k. za obratna sredstva, 231
 - d. k. za osnovna sredstva, 230
- donosnost**, 277—278
 - d. in povezava kazalnikov s podjetniško-poslovnega vidika, 286—289
- droben inventar**
 - d. i. v uporabi, 209—210
 - d. i. v zalogi, 208—209
 - popravek vrednosti d. i., 209
 - stroški d. i., 77
- družbena dejavnost**, 23—24
- družbena lastnina**, 22, 41—42, 228
 - gl. tudi sredstva
- dubiozne terjatve**, gl. dvomljive terjatve
- duopol**, 128
- duopson**, 130
- dvomljive terjatve**, 215
 - odpis in znižanje d. t., 167
- dvestavno knjiženje**, 242—244, 247—265
- ekonomičnost**, gl. gospodarnost
- ekonomika podjetja**, 13—14
- ekonomska enota**, gl. organizacijska enota, samostojna organizacija združenega dela
- 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

embalaža, 209
enakomerno časovno amortiziranje, 43—46
evidenca, gl. razvid

faktura, gl. račun
fakturirana realizacija, gl. zaračunana prodaja
fifo metoda, gl. metoda zaporednih cen
fiksni stroški, gl. stalni stroški
financiranje, 18, 20
— stroški f., 83—84
— gl. tudi viri sredstev
finančna politika, 295
finančne naložbe
— f. n. poslovnih sredstev, 206—207
— f. n. rezervnih sredstev, 218
— f. n. sredstev skupne porabe, 219
finančni izid, 20—21, 143—192
— analiza f. i., 277—278
finančni rezultat, gl. finančni izid
finančni uspeh, gl. finančni izid
finančno sodelovanje, 29—30
fizična obraba delovnega sredstva, 40—41
fizično delo, 57—58
fizično staranje delovnega sredstva, 40—41
funkcijski procesi, 18—20
funkcionalno amortiziranje, 43

garancija, gl. poroštvo
gospodarnost, 275—277
gospodarska dejavnost, 23—24
gospodarska organizacija, 15—16
— gl. tudi podjetje
gospodarski smoter poslovnega procesa, 20—21
gospodarsko staranje delovnega sredstva, 41
gostinsko podjetje, 27—28
gozdarsko podjetje, 24, 26
gradbeno podjetje, 24, 26

imenik družbene dejavnosti, 23—24
indeks (odstotek) dane velikosti v primerjavi z izhodiščno velikostjo, 271
indirektni stroški, gl. posredni, splošni stroški
industrijsko podjetje, 24—26
inventar, 39
— droben inventar, 208—210
investicije v finančnem smislu, gl. naložbe
investicije v lastni izvedbi, 149—150
investicijska politika, 295
investicijsko vzdrževanje delovnih (osnovnih) sredstev, 46—47
— stroški i. v., 216
investiranje, 19
— stroški i., 83—84
— gl. tudi naložbe v delovna (osnovna) sredstva
izbris osnovnega sredstva, 204, 229, 235
izdatki, 72—73
izguba, 21, 124, 183—186
— skrita i., 144, 208, 210, 216
izkaz uspeha, 241—244, 267—268

izločena omejena denarna sredstva, 205—206

izmet, 52

izoliranje, gl. metoda osamljenja

izraba zmogljivosti osnovnih sredstev, 281—282

izredni odhodki, 167—168

izredni prihodki, 151—152

izterjatve odpisane terjatve, 151

izvajanje, 22

izvedeni stroški, 90

izvirni stroški, 86

kadrovska politika, 295

kadrovski proces, 19

— stroški k. dejavnosti, 83—84

kalkulacija stroškov, gl. obračun stroškov proizvoda, predračun stroškov proizvoda

kalo

— stroški kala, razsipa, okvar, razbitja, 76—77

kapaciteta delovnih (osnovnih) sredstev, gl. zmogljivost delovnih (osnovnih) sredstev

kasaskonto, gl. blagajniški popust

kavcija, gl. varščina

kazalniki pri analizi poslovanja, 272—291

kmetijsko podjetje, 24, 26

knjigovodski račun, 245—265

— k. r. odhodkov, 245, 247

— k. r. prihodkov, 245, 247

— k. r. sredstev, 245—246

— k. r. stroškov, 247

— k. r. virov sredstev, 245—246

knjigovodstvo, 239—268

knjiženje, 247—265

koeficient, 271—272

— k. amortizacije in dobička iz delovnega sredstva na višino naložbe, 47—48

— k. cenovne prožnosti ponudbe, 127—128

— k. cenovne prožnosti povpraševanja, 128—129

— k. dobička na stroške, 131

— k. dohodka na neposredne osebne dohodke, 133

— k. dohodkovne prožnosti povpraševanja, 129

— k. donosnosti v družbeno-gospodarskem smislu, 277—278

— k. donosnosti v finančnem smislu, 277

— k. družbeno-gospodarske proizvodnosti, 275

— k. gospodarnosti v gospodarskem smislu, 277

— k. gospodarnosti v tehničnem smislu, 275—277

— k. kosmatega dobička na proizvodne stroške, 132

— k. letne amortizacije in dobička iz delovnega sredstva na višino naložbe, 47—48

— k. opremljenosti s poslovnimi sredstvi, 279

— k. povprečne letne amortizacije in dobička iz delovnega sredstva na višino naložbe, 47—48

— k. prispevka na spremenljive stroške, 132

— k. razlike v ceni na nabavno ceno, 134

— k. tehnične opremljenosti, 280

— k. tehnične proizvodnosti, 273—274

koeficient dodatka

— k. d. splošnih materialnih stroškov in amortizacije v nabavi, 119

— k. d. splošnih materialnih stroškov in amortizacije v prodaji, 119

- k. d. splošnih materialnih stroškov in amortizacije v proizvodnji, 119
- k. d. splošnih materialnih stroškov in amortizacije v upravi, 119
- k. d. splošnih nabavnih stroškov, 92
- k. d. splošnih prodajnih stroškov, 92
- k. d. splošnih proizvodnih stroškov, 91—92
- k. d. splošnih upravnih stroškov, 92
- k. d. splošnih stroškov kot celote, 93—94
- k. d. spremenljivega dela splošnih nabavnih stroškov, 115
- k. d. spremenljivega dela splošnih prodajnih stroškov, 115
- k. d. spremenljivega dela splošnih proizvodnih stroškov, 115
- k. d. spremenljivega dela splošnih upravnih stroškov, 115

koeficient obračanja

- k. o. nedokončane proizvodnje, 282
- k. o. obratnih sredstev, 283
- k. o. poslovnih sredstev, 282
- k. o. terjatev do kupcev, 283
- k. o. zaloge materiala, 282
- k. o. zaloge proizvodov, 282
- k. o. zaloge trgovskega blaga, 282

koeficient plačilne zmožnosti, 283—284

- k. takojšnje plačilne zmožnosti, 284
- k. plačilne zmožnosti v razdobju, 284
- k. pospešene plačilne zmožnosti, 284
- k. plačilne zmožnosti v trenutku, 284
- k. tekoče plačilne zmožnosti, 284

komparacija, gl. metoda primerjanja

kompleksni stroški, gl. izvedeni stroški

končni stroškovni nosilec, 95

konto, gl. knjigovodski račun

kontribucijska marža, gl. prispevek za kritje

kosmati osebni dohodki, 82

kratkoročne poslovno politične odločitve, 294—295

kratkoročni kredit, 231—232

kredit

- dolgoročni k., 230—231
- kratkoročni k., 231—232
- k. kot sredstvo, 206—207
- k. kot vir sredstev, 230—231, 236
- k. za sredstva skupne porabe, 236
- k. za začetni sklad obratnih sredstev, 231

kredit (knjig.), 245

kritična točka uspešnosti, gl. prag dobička

kritje, gl. prispevek za kritje

kupljeni deli, 50—51, 207

kupna cena

- k. c. delovnega predmeta (materiala), 53, 208
- k. c. delovnega (osnovnega) sredstva, 42, 202—203

lastna cena, 95—103

letnina, 225, 230—231

licenca, 56—57, 202

lifo metoda, gl. metoda povratnih cen

likvidnost, gl. plačilna zmožnost podjetja

likvidnost sredstev, gl. vnovčljivost sredstev

linearno amortiziranje, gl. enakomerno časovno amortiziranje

lokacija podjetja, gl. razmestitev podjetja

mala popravila, 46—47

— stroških m. p., 77—78

marginal costing, gl. vrednotenje proizvodov po spremenljivih stroških

marža, gl. pribitek k ceni trgovskega blaga

material, 50—51, 207—208

— m. na poti, 208

— m. v obdelavi in dodelavi, 208

— m. v skladišču, 208

— gl. tudi delovni predmet

mejni stroški, gl. dodatni stroški

menica

— m. kot sredstvo, 214

— m. kot vir sredstev, 232

metoda

— m. drsečih cen, 53

— m. izločevanja, 270

— m. osamljenja, 270

— m. povratnih cen, 54

— m. primerjanja, 270

— m. razčlenjevanja, 270

— m. stalnih cen, 53

— m. strnjevanja, 270

— m. zaporednih cen, 54

množinska proizvodnja in njeni stroški, 96

monopol, 128

monopson, 130

nabava v ožjem smislu, 19

— stroški n., 84, 92, 97

— gl. tudi nabavna cena, nabavna vrednost, splošni nabavni stroški, nakup

nabava v širšem smislu, 18—19

nabavna cena

— n. c. delovnega predmeta (materiala), 53—54, 208

— n. c. delovnega sredstva (osnovnega sredstva, drobnega inventarja), 42, 202—203, 209

— gl. tudi metoda drsečih, povratnih, stalnih, zaporednih cen

nabavna vrednost

— n. v. drobnega inventarja, 209

— n. v. materiala, 208

— n. v. osnovnih sredstev, 202—203

— n. v. prodanega materiala in odpadkov, 77

— n. v. prodanega trgovskega blaga, 77

— n. v. trgovskega blaga, 212—213

načrtovana lastna cena kot notranja cena, 140—141

načrtovani proizvodni stroški kot notranja cena, 140—141

načrtovani spremenljivi stroški kot notranja cena, 140—141

načrtovanje

— n. dobička v odvisnosti od obsega prodaje in višine prihodkov, 188—192

— n. dohodka, 187—188

— n. obratnih sredstev, 219—222

— n. odhodkov, 187—188

— n. osebnih dohodkov, 188

— n. prihodkov, 187

— n. prodajnih cen, 130—139

— n. sredstev, 219—222

— n. stroškov, 121—122

— n. virov sredstev, 237—238

- nadzor poslovanja**, 269
- najem delovnega sredstva**
 - d. s. dano v najem, 204
 - d. s. vzeto v najem, 41—42
 - prejete najemnine (zakupnine), 229
 - stroški najemnin (zakupnin), 77—78
- nakup**, 19
 - gl. tudi delovno sredstvo, delovni predmet, storitve
- nakupna politika**, 295
- nakupno in prodajno sodelovanje**, 29
- naloge pri poslovnem procesu**, 22
- naložbe drugih podjetij v skupno poslovanje**, 229—230
- naložbe poslovnih sredstev**
 - n. p. s. v kreditni sklad banke, 206—207
 - n. p. s. v skupno poslovanje, 206
- naložbe v delovna (osnovna) sredstva**, 47—49
- naprave**, 39
- napredujoči stroški**, 108
- naravne snovi**, 50, 201
- nazadujoči stroški**, 108—109
- nedokončana proizvodnja**, 210—211
- negativne razlike pri časovnih razmejitvah**, 167
- negotovost pri odločitvah**, 297
- nekrita izguba**, gl. neporavnana izguba
- neodpisana vrednost**
 - n. v. drobnega inventarja, 209
 - n. v. osnovnih sredstev, 202—204
 - n. v. sredstev skupne porabe, 218
- neomejeno stalni stroški**, 105—106
- nepopolni konkurenčni trg**, 127
- neporavnana izguba**, 186
- neposredni stroški stroškovnega mesta**, 87
- neposredni stroški (stroškovnega nosilca)**, 95—96
- neproizvodno delo**, 58
- neproizvodno stroškovno mesto**, 85—86
- nerazdeljeni dobiček**, 227
- neto osebni dohodki**, gl. čisti osebni dohodki
- neto produkt**, gl. čisti proizvod
- neupoštevani prihodki**, 233—234
- nevračunani stroški**, 215—216
- nomenklatura družbene dejavnosti**, gl. imenik družbene dejavnosti
- norma**, 64
- normativ**
 - n. porabe, 52
 - n. zalog, 54—55
- notranja prodaja in prihodki**, 149—150, 178
- notranja prodajna cena**, 139—141
- obligacije**, gl. obveznice
- obol**, gl. obračunski list stroškov
- obračanje sredstev**, 282—283
- obračun**
 - o. lastne cene proizvoda, 95—103
 - o. materialnih stroškov in amortizacije proizvoda, 120
 - o. proizvodnih stroškov proizvoda, 103—104
 - o. spremenljivih stroškov proizvoda, 116—117

obračun stroškov proizvoda, 94—104, 116—117, 120
 — o. s. p. z dodatki, 100—103, 116—117, 120
 — o. s. p. s preprostim dodatkom, 100
 — o. s. p. z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov, 101—103
 — o. s. p. z ločenimi dodatki na različne vrste neposrednih veličin, 101—103
obračunane pogodbene obveznosti v zalogah, 210, 249, 252—253, 266
 — gl. tudi vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka kot strošek, pogodbene obveznosti iz dohodka
obračunane zakonske obveznosti v zalogah, 211, 249, 253, 266
 — gl. tudi vračunane zakonske obveznosti iz dohodka kot strošek, zakonske obveznosti iz dohodka
obračunani osebni dohodki v zalogah, 211, 249, 253—254, 266
 — gl. tudi vračunani osebni dohodki kot stroški, obveznosti iz osebnih dohodkov
obračunski list stroškov, 88—94
 — o. l. s. pri vrednotenju po lastni ceni, 89
 — o. l. s. pri vrednotenju po materialnih stroških in amortizaciji, 118
 — o. l. s. pri vrednotenju po proizvodnih stroških, 89
 — o. l. s. pri vrednotenju po spremenljivih stroških, 114
obrat 16
 — gl. tudi organizacijska enota, organizacija združenega dela
obratna sredstva, 198, 199, 201, 207—216
 — načrtovanje o. s., 220—222
obresti od kreditov
 — o. kot obveznosti, 233
 — o. kot strošek, 80
obresti od poslovnega sklada
 — o. kot strošek, 80
obrt (m), 16
obrt (ž), 16, 23—25, 27
obratno podjetje, 24, 27
obveznice, 231
obveznosti
 — o. do dobaviteljev, 232
 — o. do kupcev, 233
 — pogodbene o. iz dohodka, 233, 252—253, 266
 — o. iz osebnih dohodkov, 233, 253—254, 266
 — o. iz poslovnih sredstev, 226—227, 232—233
 — o. iz skupnega poslovanja, 176, 233
 — o. iz sredstev skupne porabe, 237
 — o. zaradi povzročene škode drugim, 168
 — odtegnjene o., 233
 — zakonske o. iz dohodka, 233, 253, 266
odbitek od cene trgovskega blaga, 135
odhodki, 144, 153—168
 — o. in izdatki, 155—157
 — o. in stroški, 156—157
 — načrtovanje o., 187—188
odločanje pri poslovnem procesu, 21—23, 296
odločitve, 21—23, 293—297
 — nosilci odločitev, 296
 — stopnje pri odločevanju, 297
odmik od stalne cene, 53, 208, 210
odnos do dela, 59
odpadki, 52
odpisane terjatve, 167
 — izterjane o. t., 151

- odpisanost osnovnih sredstev, 280—281
- odtegnjene obveznosti, 233
- oligopol, 128
- oligopson, 130
- omejeno stalni stroški, 106—107
- opravila pri poslovnem procesu, 22
- opravnina, 80, 140, 233
- opremljenost s poslovnimi sredstvi, 279
- organizacija združenega dela, 16
- organizacijske enote v podjetju
 - o. e. in delitev dohodka, 178
 - o. e. in notranje prodajne cene, 139—141
 - o. e. in osebni dohodki, 65—67
- originalni stroški, gl. izvirni stroški
- oročena sredstva, gl. vezana sredstva poslovnih sredstev
- orodje, 39
- osebni dohodki
 - čisti o. d., 82
 - kosmati o. d., 82
 - načrtovanje o. d., 188
 - obračun o. d., 60—67
 - obveznosti iz o. d., 233, 253—254, 266
 - ostvarjeni o. d. pri delitvi dohodka, 177—178
 - povprečni o. d., 275
 - vračunani o. d. kot stroški, 60—71, 81—82, 253—254
- osnovna čreda, 38—39, 202
- osnovna sredstva, 198—199, 202—207
 - o. s. izven uporabe, 204
 - o. s. v pripravi, 205
 - o. s. v uporabi, 202—204
 - gl. tudi delovna sredstva
- osnovni material, 51
 - stroški o. m., 76
- ostvarjena lastna cena, zvišana za pribitek, kot notranja cena, 140—141
- ovrednotenje potroškov
 - o. p. delovne sile, 60—67
 - o. p. delovnih predmetov, 52—54
 - o. p. delovnih sredstev, 42—46
 - o. p. storitev, 56—57
- ovrednotenje zaloge
 - o. z. drobnega inventarja, 209—210
 - o. z. materiala, 207—208
 - o. z. nedokončane proizvodnje, 210—211
 - o. z. osnovnih sredstev, 202—204, 229
- padajoče časovno amortiziranje, 43, 45
- pasiva, 240
- pasivne časovne razmejitve, 233—234
 - pozitivne razlike pri časovnih razmejitvah, 152
- patent, 56—57, 202
- penale
 - dani p., 167
 - prejeti p., 151—152
- plačana prodaja in prihodki, 145—146
- plačilna zmožnost podjetja, 283—284
- planiranje, gl. načrtovanje
- podjetje, 15—36

- pojem p., 15—17
- poslovni proces v p., 17—23
- poslovno sodelovanje podjetij, 28—31
- razmestitev p., 32—33
- velikost p., 34
- vrste p., 23—28
- združeno p., 16
- podjetje za trgovske storitve, 27—28**
- pogodbena kazen**
 - dana p. k., 167
 - prejeta p. k., 151
- pogodbene obveznosti iz dohodka, 233, 252—253, 266**
- polog**
 - dani p., 215
- polproizvod**
 - kupljeni p., 50
 - p. lastne proizvodnje, 50—51
- pomožni material, 52**
 - stroški p. m., 76
- ponovno ovrednotenje delovnih (osnovnih) sredstev, 46, 203—204, 229**
- ponudba, 126—128**
- popolni konkurenčni trg, 127**
- popravek vrednosti**
 - p. v. drobnega inventarja, 209
 - p. v. dvomljivih in spornih terjatev, 215
 - p. v. osnovnih sredstev, 202—204, 229
 - p. v. sredstev skupne porabe, 218
 - gl. tudi stopnja (odstotek) odpisanosti osnovnih sredstev
- popravila delovnega (osnovnega) sredstva**
 - mala p., 46—47, 78
 - velika p., 46—47, 216
- popust**
 - blagajniški p., 123, 152
 - prejeti p., 152
 - trgovinski p., 123, 135
- poravnavanje izgube, 185—186**
- poročstvo za kakovost blaga ali storitev, 235**
- posamična proizvodnja in njeni stroški, 95**
- poslovna politika, 293—297**
- poslovno-politične odločitve, 294—296**
- poslovno-tehnične odločitve, 294**
- poslovna sredstva, 195—222**
 - p. s. v ožjem smislu, 197—199
 - p. s. v širšem smislu, 197
 - gl. tudi osnovna sredstva, obratna sredstva, rezervna sredstva
- poslovni dogodek, 239**
- poslovni predmet, 17—18, 31—32**
- poslovni proces, 17—21**
 - p. p. in gospodarski smoter, 20—21
- poslovni sklad, 226, 228—229**
- poslovno politično odločevanje, 294—296**
- poslovno sodelovanje podjetij, 28—31**
- posredni stroški stroškovnega mesta, 87**
- posredni stroški (stroškovnega nosilca), 95—97, 100—104, 115—116, 119—120**
- potroški**
 - p. delovne sile, 58—60
 - p. delovnih predmetov, 51—54

- p. delovnih sredstev, 39—41, 42—46
- p. storitev, 56—57
- povezovanje kazalnikov pri analizi poslovanja**, 285—291
- povpraševanje**, 126, 128—130
- povprečna velikost**, 271
- povprečni osebni dohodki**, 275
 - p. o. d. in povezava kazalnikov z družbeno-gospodarskega vidika, 289—291
- pozitivne razlike pri časovnih razmejitvah**, 152
- pozneje ugotovljene obveznosti**, 168
- pozneje ugotovljene terjatve**, 151
- prag dobička**, 190—192
- predračunski list stroškov**, 122
- predračun stroškov proizvoda**, 122
- predujem**
 - p. dobaviteljem, 215
 - p. kupcev, 232
 - p. po uradnem oprasku, 215
- prejemki**, 147—148
- premija**, 63—65
- preoblikovanje sredstev**, 196—197, 224—225
- preoblikovanje virov sredstev**, 224—225
- preplačilo**
 - p. dobaviteljem, 215
 - p. kupcev, 232
- presežek dohodka**, gl. dobiček
- presežek**
 - p. pri obratnih sredstvih, 151
 - p. pri osnovnih sredstvih, 229
 - p. pri sredstvih skupne porabe, 236
- preureditev delovnega (osnovnega) sredstva**, 46—47
- preveč vračunani stroški**, 233—234
- prevozna sredstva**, 39
- pribitek k ceni trgovskega blaga**, 134—135
- prihodki**, 144, 145—152
 - p. in prejemki, 147—148
 - načrtovanje p., 187
- primanjkljaj pri obratnih sredstvih**, 167
- primarni stroški**, gl. izvirni stroški
- priskrbovanje sredstev**, 244
- prispevek**
 - p. iz osebnih dohodkov iz delovnega razmerja, 82
 - p. za socialno zavarovanje, 82
 - p. za zaposlovanje, 82
 - gl. tudi osebni dohodki
- prispevek skupnim rezervam gospodarskih organizacij**, 176
- prispevek za kritje (stalnih stroškov in dobička)**, 132—133, 138
- prispevek za Bosansko Krajino**
 - p. kot obveznost, 233
 - p. kot strošek, 80—81
- prispevek za uporabo mestnega zemljišča**
 - p. kot obveznost, 233
 - p. kot strošek, 80
 - p. kot stroški, 79—80
- prispevki in članarine**
 - p. kot obveznosti, 233
 - p. kot stroški, 79—80
- prodaja**, 19—20

- plačana p. in prihodki, 145—146
- stroški p., 83—84, 92—93, 97
- zaračunana p. in prihodki, 145—147, 148—150
- prodajna cena**, 123—141
 - p. c. v odvisnosti od konkurentov, 136—139
 - p. c. v odvisnosti od nabavne cene, 134—135
 - p. c. v odvisnosti od povpraševanja, 135—136
 - p. c. v odvisnosti od stroškov, 131—135
- prodajna politika**, 295
- prodajna vrednost trgovskega blaga**, 212—213
- produktivnost**, gl. proizvodnost
- progresivni stroški**, gl. napredujoči stroški
- progresivno amortiziranje**, gl. rastoče časovno amortiziranje
- proizvajalno podjetje**, 24—26
- proizvod**, 19—20, 50—51
 - p. in oblikovanje prodajne cene, 123—139
 - p. in ugotavljanje stroškov, 94—104, 116—117, 120
 - p. v zalogi, 211—212
 - razločevanje p., 139
- proizvodna politika**, 295
- proizvodnja**, 18—19, 95—96
 - p. in prihodki, 145
 - stroški p., 83—85, 91—92, 96—97, 103—104
- proizvodno delo**, 58
- proizvodno sodelovanje**, 30
- proizvodno stroškovno mesto**, 85—86
- proizvodnost**, 273—275
- prometno podjetje**, 28
- prometni davek**, 80—81, 233
- proporcionalni stroški**, gl. sorazmerni stroški
- provizija**, gl. opravnina
- prvine poslovnega procesa**, 17, 37—67

rabat, gl. odbitek od cene trgovskega blaga

račun

- izstavljeni r., 147
- knjigovodski r., 245—264
- začasni r., 149

rastoče časovno amortiziranje, 43, 45

razčlenjevalno ocenjevanje dela, 61—62

razhodki, gl. odhodki

razhodkovanje, gl. izbris

razlika v ceni trgovskega blaga, 125—126, 134—135

razločevanje prodajnih cen, 136

razločevanje proizvodov, 139

razmejitve

- aktivne časovne r., 215—216
- negativne razlike pri časovnih r., 167
- pasivne časovne r., 233—234
- pozitivne razlike pri časovnih r., 152

razmestitev podjetja, 32—33

razpečava, 18—20

— gl. tudi prodaja

razvid poslovanja, 239—240

razvoj podjetja, 31—34

redni odhodki, 153—167

— načrtovanje r. o., 187—188

- r. o. na podlagi plačane prodaje, 154
- r. o. na podlagi proizvodnje, 153—154
- r. o. na podlagi zaračunane prodaje, 154
- r. o. v trgovini, 155

redni odhodki po ugotovitvi dohodka, 165—167, 174—176

- r. o. pri vrednotenju po lastni ceni, 174, 165—166
- r. o. pri vrednotenju po materialnih stroških in amortizaciji, 167, 176
- r. o. pri vrednotenju po proizvodnih stroških, 166, 175
- r. o. pri vrednotenju po spremenljivih stroških, 166—167, 175

redni odhodki pred ugotovitvijo dobička, 157—160

- r. o. pri vrednotenju po lastni ceni, 158
- r. o. pri vrednotenju po materialnih stroških in amortizaciji, 159—160
- r. o. pri vrednotenju po proizvodnih stroških, 158—159
- r. o. pri vrednotenju po spremenljivih stroških, 159

redni odhodki pred ugotovitvijo dohodka, 160—165

- r. o. pri vrednotenju po lastni ceni, 161—162
- r. o. pri vrednotenju po materialnih stroških in amortizaciji, 165
- r. o. pri vrednotenju po proizvodnih stroških, 162—163
- r. o. pri vrednotenju po spremenljivih stroških, 163—164

redni prihodki, 145—147, 148—151

- načrtovanje r. p., 187
- r. p. na podlagi plačane prodaje, 146
- r. p. na podlagi proizvodnje, 145
- r. p. na podlagi zaračunane prodaje, 145—146

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, 211—212

rezervni sklad, 234—235

rizik, gl. tveganje

rudarsko podjetje, 24—26

samostojna organizacija združenega dela, 16

samostojna organizacija združenega dela z lastnostjo pravne osebe, 16

sedanja vrednost naložbe, 49

sedanja vrednost osnovnih sredstev, gl. neodpisana vrednost osnovnih sredstev

sekundarni stroški, gl. izvedeni stroški

serijska proizvodnja in njeni stroški, 95

sestava lastne cene, 95—97

sintheza, gl. metoda strnjevanja

skesnina

- dana s., 168
- prejeta s., 151

skladi, 226—227

- poslovni sklad, 228—229
- rezervni sklad, 234—235
- sklad skupne porabe, 235—236

sklepni list, 261—265

skriti dobiček, 144, 208

skrita izguba, 144, 208, 210, 216

skupinsko amortiziranje, 46

skupno poslovanje

- naložbe drugih podjetij, v s. p., 229—230

— naložbe poslovnih sredstev v s. p., 206

— obveznosti iz s. p., 176, 233

služba družbenega knjigovodstva, 31

sorazmerni stroški, 107—108

splošni stroški

— splošni materialni stroški in amortizacija v nabavi, 119

— splošni materialni stroški in amortizacija v proizvodnji, 119

— splošni materialni stroški in amortizacija v prodaji, 119

— splošni materialni stroški in amortizacija v upravi, 119

— splošni nabavni stroški, 92, 97

— splošni proizvodni stroški, 91, 96

— splošni prodajni stroški, 92, 97

— splošni upravni stroški, 92, 97

— spremenljivi splošni nabavni stroški, 115

— spremenljivi splošni proizvodni stroški, 115

— spremenljivi splošni prodajni stroški, 115

— spremenljivi splošni upravni stroški, 115

sporne terjatve, 215

— odpis in znižanje spornih terjatev, 167

sposobnost za delo, 59

spremenljivi splošni stroški, 115

spremenljivi stroški, 105, 107—109

sredstva, 195—222

— analiza s., 278—284

— delovna s., 37—38, 38—49, 200—201

— denarna s., 205—206, 213—214, 217—219

— obratna s., 198, 199, 207—216

— osnovna s., 202—207

— poslovna s., 197—216

— preoblikovanje s., 196—197, 224—225

— priskrbovanje s., 224

— rezervna s., 217—218

— s. skupne porabe, 218—219

— s. in gospodarski smoter podjetja, 195—196

— s. in prvine poslovnega procesa, 199—201

— s. in viri sredstev, 223, 227

— vnovčljivost s., 224—225

— vračanje s., 225—226

sredstva skupne porabe, 218—219

— denarna s. s. p., 218—219

— s. s. p. izven uporabe, 218

— s. s. p. v pripravi, 218

— s. s. p. v uporabi, 218

stalni stroški, 105—107

— izvedeni s. s., 113

— izvirni s. s., 113

stojnina

— dana s., 167

— prejeta s., 151—152

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, 282

— s. časovne izrabe zmogljivosti, 281

— s. količinske izrabe zmogljivosti, 282

stopnja (odstotek) odpisanosti osnovnih sredstev, 280—281

stopnja (odstotek) udeležbe sestavnega dela v celotni velikosti, 271

stopnja (odstotek) udeležbe

— s. u. dobička v celotnem prihodku, 286

— s. u. dobička v prodajni ceni, 137

— s. u. dohodka v prodajni ceni, 138

— s. u. kosmatega dobička v prodajni ceni, 137

— s. u. obratnih sredstev v poslovnih sredstvih, 279

— s. u. osebnih dohodkov v dohodku, 289

— s. u. prispevka v prodajni ceni, 138

stopnja prispevka, gl. stopnja (odstotek) udeležbe prispevka v prodajni ceni

storitve kot prvine poslovnega procesa, 55—57, 73—76, 77—78

— kupljene s., 55—56

— lastne s., 55—56

— s. s. kratkoročnim značajem, 56—57

— s. z. dolgoročnim značajem, 56—57

— stroški s., 73—76, 77—78

storitve kot posledek poslovnega procesa, 19—20, 71—72, 94—95

storitveno podjetje, 27—28

strateško poslovno politične odločitve, 294—295

stroji, 39

stroški, 69—122

— dodatni s., 109—110, 133—134

— izvedeni s., 90

— izvirni s., 86

— načrtovanje s., 121—122

— napredujoči s., 108

— nazadujoči s., 108—109

— neposredni s. stroškovnega mesta, 87

— neposredni stroški (stroškovnega nosilca), 95—96

— nevračunani s., 215—216

— posredni s. stroškovnega mesta, 87

— posredni stroški (stroškovnega nosilca), 95—97, 100—104, 115—116, 119—120
115—119

— sorazmerni s., 107—108

— splošni s., 91—92, 96—97, 115—119

— spremenljivi s., 105, 107—109

— stalni s., 105—107

— s. amortizacije, 75, 78—79

— s. dajatev skupnosti, 71—72, 73—76, 80—81

— s. delovne sile, 73—76

— s. delovnih predmetov, 73—75

— s. delovnih sredstev, 73—75

— s. drobnega inventarja, 77

— s. drugega materiala, 77

— s. energije, 76

— s. financiranja, 83—84

— s. goriva in maziva, 76

— s. in obseg poslovanja, 105—110

— s. investiranja, 83—84

— s. kadrovske dejavnosti, 83—84

— s. kala, razsipa, okvar in razbitja, 76—77

— s. materiala, 75, 76—77

— s. nabave, 84, 92, 97

— s. najemnin (zakupnin), 77—78

— s. popravil in vzdrževanja, 78

— s. poštinih, telefonskih in brzojavnih storitev, 78

— s. prevoznih storitev, 78

- s. prodaje, 83—84, 92—93, 97
- s. proizvodnje, 83—85, 91—92, 96—97, 103—104
- s. raziskovalnih in svetovalnih storitev, 78
- s. reprezentance, 78
- s. storitev, 73—78
- s. tujih proizvodnih storitev, 78
- s. uprave, 83—84, 92, 97
- vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka kot s., 79—80
- vračunane zakonske obveznosti iz dohodka kot s., 80—81
- vračunani osebni dohodki kot s., 69—71, 81—82

stroškovni nosilec, 94—104

- končni s. n., 95
- začasni s. n., 95

stroškovno mesto, 83—93

- neproizvodno s. m., 85—86
- proizvodno s. m., 85—86
- s. m. nabavne dejavnosti, 86
- s. m. neindustrijske dejavnosti, 86
- s. m. osnovne dejavnosti, 85—86
- s. m. pomožne dejavnosti, 86
- s. m. prodajne dejavnosti, 86
- s. m. stranske dejavnosti, 86
- s. m. upravne dejavnosti, 86

struktura, gl. sestava

strukturni odstotek, gl. stopnja (odstotek) udeležbe
surovina, 50—51

škart, gl. izmet

taktične poslovno-politične odločitve, 294—295

tehnično staranje delovnega sredstva, 41

tekoče obveznosti

- t. o. za poslovna sredstva, 232—233
- t. o. za sredstva skupne porabe, 237

tekoče vzdrževanje delovnih (osnovnih) sredstev, 46—47

- stroški t. v., 78

terjatve

- dvomljive t., 167, 215
- izterjane odpisane t., 151
- odpisane t., 167
- pozneje ugotovljene t., 151
- sporne t., 167, 215
- t. do dobaviteljev, 215
- t. do kupcev, 215
- t. iz obratnih sredstev, 214—215
- t. iz osnovnih sredstev, 206
- t. iz sredstev skupne porabe, 219
- t. zaradi preplačil, 215

točke pri ugotavljanju osebnih dohodkov, 61—62, 67, 188

transport, gl. promet

trg

- nepopolni konkurenčni trg, 127
- popolni konkurenčni trg, 127

trgovinski popust, 123, 135

trgovsko blago

- nabavna vrednost prodanega t. b. 77
- nabavna vrednost t. b. 212—213
- prodajna vrednost t. b. v zalogi, 212—213

- t. b. kot delovni predmet, 50—51
- t. b. na poti, 212
- t. b. v poslovnih enotah, 212
- t. b. v skladišču, 212
- t. b. v zalogi, 212—213
- vračunana razlika v ceni t. b., 212—213
- trgovsko podjetje**, 26—27
- tražna prodajna cena kot notranja cena**, 140
- tržna prodajna cena, zmanjšana za prodajno opravnino, kot notranja cena**, 140
- tveganje pri odločitvah**, 297

učinek

- delovni u., 63—67
- u. organizacijske enote, 65—67
- u. kot stroškovni nosilec, 95

umsko delo, 58

uprava

- stroški u., 83—84, 92, 97
- upravljanje**, 21—23, 31—32, 293
- uspeh organizacijske enote in osebni dohodki**, 65—67
- uspeh podjetja in osebni dohodki**, 67
- uspešnost poslovanja**, 272—278

variabilni stroški, gl. spremenljivi stroški

variable costing, gl. vrednotenje proizvodov po spremenljivih stroških

varščina

- dana v., 215
- prejeta v., 233

velika popravila, 46—47

- stroški v. p., 216

velikost podjetja, 34

vezana sredstva poslovnih sredstev, 206—207

virih poslovnih sredstev, 223—234

- analiza v. p. s, 283—284

virih rezervnih sredstev, 227, 234—235

virih sredstev, 223—234

- analiza v. s., 283—284
- lastni v. s., 223, 226
- občasni, v. s., 223, 226
- preoblikovanje v. s., 224—225
- trajni v. s., 223, 226—227
- tuji v. s., 223, 226

virih sredstev skupne porabe, 227, 235—236

vkalkuliran, gl. vračunan

vlaganje finančnih sredstev, gl. finančne naložbe, naložbe v delovna (osnovna) sredstva

vnovčljivost sredstev, 224—225

vodenje, 22

vodni prispevek

- p. kot obveznost,
- p. kot strošek, 80—81

vračanje sredstev, 225—226

vračilni rok naložbe v delovno (osnovno) sredstvo, 47—49

vračunana razlika v ceni trgovskega blaga, 279—280

vračunane pogodbene obveznosti iz dohodka kot strošek, 79—80, 252—253

vračunane zakonske obveznosti iz dohodka kot strošek, 80—81, 252—253

vračunani dohodek v zalogah kot popravek vrednosti zalog, 210—211, 249, 252—254, 266

vračunani osebni dohodek kot stroški, 60—71, 81—82, 253—254
vrednost

- nabavna v. sredstev, 202—204, 208, 209, 212—213, 218
- neodpisana v. sredstev, 202—204, 209, 218
- popravek v. sredstev, 202—204, 209, 215, 218, 221
- prodajna v. sredstev, 212—213

vrednostni papirji kot sredstvo, 214

vrednotenje proizvodov po materialnih stroških in amortizaciji, 117—120

- v. in delitev dohodka, 176
- v. in dobiček, 181—182
- v. in ugotavljanje dohodka, 173

vrednotenje proizvodov po popolnih stroških (lastni ceni), 95—103

- v. in delitev dohodka, 174
- v. in dobiček, 180
- v. in ugotavljanje dohodka, 171

vrednotenje proizvodov po proizvodnih stroških, 103—104

- v. in delitev dohodka, 174—175
- v. in dobiček, 181
- v. in ugotavljanje dohodka, 171

vrednotenje proizvodov po spremenljivih stroških, 112—117

- v. in delitev dohodka, 175
- v. in dobiček, 181
- v. in ugotavljanje dohodka, 172

vzdrževanje delovnega (osnovnega) sredstva

- investicijsko v., 46—47
- tekoče v., 46—47

vztrajnost stroškov, 107

začasni račun, 149

začasni stroškovni nosilec, 95

zagonske naložbe, 56—57, 202

zagonski stroški, gl. zagonske naložbe

zagonsko upravljanje, 32

zaključni list, gl. sklepni list

zakonske obveznosti iz dohodka, 233, 253, 266

zaloga, gl. material, droben inventar, trgovsko blago, proizvod

zamudne obresti

- dane z. o. 167
- prejete z. o., 151—152

zapadlost virov sredstev (obveznosti), 225—226

zaračunana prodaja in prihodki, 145—147, 148—150

zavarovalna premija

- z. p. kot obveznosti, 233
- z. p. kot strošek, 80

združeno podjetje, 16

zemljišča, 38—39, 202

zgradbe, 38—39, 202

zmogljivost delovnih (osnovnih) sredstev, 39—40

- izraba zmogljivosti, 281—282

žiro račun, 213—214

podatki o avtorju

Dr. Ivan Turk je bil rojen leta 1930 v Splitu. Diplomiral je na Ekonomski fakulteti v Ljubljani leta 1952. Za doktorja ekonomskih znanosti je bil promoviran v Ljubljani leta 1960. V študijskem letu 1960/61 se je izpopolnjeval leto dni na Harvard University, v študijskem letu 1965/66 pa dva meseca na Indiana University v ZDA.

Leta 1961 je bil izvoljen za docenta, leta 1967 pa za izrednega profesorja na Ekonomski fakulteti v Ljubljani. Dodatno je od leta 1958 dalje še honorarni profesor na Višji upravni šoli v Ljubljani, od leta 1962 dalje pa na Višji kadrovske šoli in poznejši Višji šoli za organizacijo dela v Kranju.

V študijskih letih 1965/66 in 1966/67 je bil prodekan Ekonomske fakultete v Ljubljani, v študijskih letih 1967/68 in 1968/69 vodja tamkajšnje katedre za ekonomiko in organizacijo podjetja, v študijskih letih 1969/70 in 1970/71 je bil spet prodekan Ekonomske fakultete v Ljubljani in hkrati vodja novo ustanovljenega Inštituta za ekonomiko in organizacijo podjetja pri tej fakulteti. Leta 1967 je v okviru te fakultete vzpostavil program za vodilno osebje v gospodarstvu, ki se od tedaj ponavlja vsako leto, leta 1969 pa še dvoletni podiplomski študij iz organizacije in poslovne politike podjetja.

Dr. Ivan Turk je član Ekonomskega sveta pri Izvršnem svetu SRS, uredniškega odbora Ekonomske revije v Ljubljani, Nove proizvodnje v Ljubljani, Moderne organizacije v Kranju in Knjigovodstva v Beogradu. Je avtor večjega števila razprav in člankov s področja ekonomike podjetja, računovodstva, poslovnih financ in analize poslovanja, a tudi analize potrošnje. Te razprave in članki so objavljeni v različnih jugoslovanskih revijah. Je tudi avtor nekaj knjig.

Kot priznanje za učinkovito in uspešno razvijanje sodobnih računovodskih metod in uvajanje izobraževanja vodilnih kadrov, s čimer je prispeval k napredku v organizaciji in vodenju proizvodnje in poslovanja gospodarskih organizacij, je prejel nagrado Borisa Kraigherja za leto 1970.

NARODNA IN UNIVERZITETNA
KNJIŽNICA

COBISS *



00000087340

