NARODNA IN UNIVERZITETNA KNJIŽNICA
DS 259 093
/34
COBISS O

EPOK

ZALOŽBA OBZORJA

Dr. Ivan Turk

upravljalni vidik računovodstva

Knjiga **Upravljalni vidik računovodstva** ima 10 poglavij z naslovi:

Mesto računovodstva pri oblikovanju informacij za potrebe upravljanja

Računovodska poročila za potrebe upravljanja

Računovodske informacije za odločanje o delavcih in delu (za kadrovske odločitve)

Računovodske informacije za odločanje o delovnih sredstvih (za tehnične odločitve)

Računovodske informacije za odločanje o delovnih predmetih in tujih storitvah (za nakupne odločitve)

Računovodske informacije za odločanje o ustvarjanju učinkov (za proizvodne odločitve)

Računovodske informacije za odločanje o razpečavi poslovnih učinkov (za prodajne odločitve)

Računovodske informacije za odločanje o financiranju (za finančne odločitve)

Računovodske informacije za odločanje o pridobivanju in razporejanju dohodka (za odločanje o poslovnem izidu)

Računovodsko izkazovanje in presojanje rezultatov poslovanja

Knjiga je tretji del avtorjeve računovodske trilogije, ki obsega še **Finančno računovodstvo** in **Stroškovno računovodstvo.** Napisana je na podlagi dolgoletnega preučevanja svetovne literature in domače prakse kot originalni prispevek k razvoju stroke. Njen namen je podati teoretske temelje za metodologijo oblikovanja računovodskih informacij za potrebe poslovnega odločanja v organizacijah združenega dela. Zato je v prvi vrsti namenjena ne samo študentom, temveč računovodjem, analitikom, načrtovalcem, poslovodnim delavcem in drugim, ki so vpleteni v proces sprejemanja odločitev.

657

ODBIS
Datum: 10. 10. 2005
KNJIŽNICA TRBOVELJSKE ČITALNICE TRBOVLJE 2
33.870

Dr. Ivan Turk

Upravljalni vidik računovodstva

3. PREDELANA IZDAJA

Založba Obzorja Maribor 1984

DS 259093
34.

657

TURK, Ivan
Upravljalni vidik...

33870 Knjižnica Toneta Seliškarja

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE

33870

Izdajata:

Ekonomska fakulteta Borisa Kidriča, Ljubljana
Visoka ekonomsko komercialna šola, Maribor

Ureja uredniški odbor:

dr. Rudi Crnković, dr. Viljem Merhar, dr. Danilo Požar, dr. Ferdinand Trošt, dr. Ivan Turk, dr. Danilo Vezjak

Glavni urednik:

dr. Ivan Turk

Opremil:

Jože Brumen

Narodna in univerzitetna knjižnica Ljubljana

200707217

EPOK izhaja kot naslednica Ekonomsko komercialne knjižnice (1960—1974), ki jo je izdajala VEKŠ in zalagala Založba Obzorja Maribor

Predgovor k 3. izdaji

Za tretjo izdajo je bila knjiga »Upravljalni vidik računovodstva« bistveno predelana, tako da bi mogli govoriti celo o novi knjigi in ji dati tudi nov naslov. Ker je pa njen namen ostal nespremenjen in ker kot nadgradnja zaokrožuje in končuje celotno računovodstvo kot teoretsko disciplino, je ostalo pri prvotnem, kratkem naslovu.

Kot je znano, je za prvo izdajo te knjige poskrbela založba Informator iz Zagreba leta 1971, vendar je v srbohrvaškem prevodu imela naslov »Računovodstvene informacije kao podloga za donošenje poslovnih odluka«; še isto leto je izšla z naslovom »Upravljalni vidik računovodstva« tudi v slovenščini, in sicer pri Založbi Obzorja v Mariboru. Prva izdaja te knjige je bila naslonjena na mojo knjigo »Ekonomika podjetja«, ki je izšla leta 1969 pri Cankarjevi založbi v Ljubljani in leta 1970 pri založbi Informator v Zagrebu v srbskohrvaškem prevodu. Medtem ko so bili v knjigi »Ekonomika podjetja« obravnavani temelji znanja, ki je potrebno pri poslovnem odločanju, je knjiga »Upravljalni vidik računovodstva« podrobneje pokazala na uporabo računovodskih informacij pri njem. V naših razmerah je želela predstaviti tisto znanje, ki je v zahodnem svetu označeno kot »management accounting«. Takšno znanje pa ni zanimivo samo za računovodje, temveč tudi za uporabnike računovodskih podatkov. Uporabnikov računovodskih podatkov pa ne najdemo samo v poslovodnem, vodstvenem in strokovnem osebju, temveč pri vseh delavcih kot samoupravljavcih.

Preden je bila pripravljena II. izdaja te knjige, je izšla moja knjiga »Stroškovno računovodstvo«, spet najprej v srbskohrvaškem prevodu pri založbi Informator v Zagrebu leta 1973 in nato v slovenščini pri Moderni organizaciji v Kranju leta 1974. Knjiga »Stroškovno računovodstvo« se je naslonila na knjigo »Upravljalni vidik računovodstva«, vendar ni več osvetljevala uporabe računovodskih informacij pri poslovnem odločanju, temveč je podajala teoretske temelje za metodologijo oblikovanja računovodskih informacij o notranjem področju poslovanja. Temeljna zasnova sodobnega računovodstva pa je še vedno bila obravnavana v knjigi »Upravljalni vidik računovodstva«. Ko je nato leta 1975 izšla druga izdaja te knjige pri Založbi Obzorja v Mariboru, je v primerjavi s prvo izdajo bila le nekoliko spremenjena in dopolnjena. Nadaljnje izgrajevanje te discipline v naših razmerah je namreč zahtevalo, da so stališča iz svetovne literature bolj dopolnjena z razmišljanji, ki so bližja naši gospodarski praksi. Dalje je bilo treba nekatera razglabljanja še bolj razjasniti, zlasti pa posodobiti. Pri tem so bila upoštevana tudi določila nove ustave SFRJ in SRS kot splošen okvir pri pripravi druge izdaje knjige. Dejstvo, da je bila knjiga pisana s poslovnosistemskega, in ne z družbenoekonomskega zornega kota, pa se ob prehodu na drugo izdajo ni spremenilo.

Preden je bila pripravljena III. izdaja te knjige, pa je že izšla moja knjiga »Finančno računovodstvo«, in sicer pri Založbi Obzorja v Mariboru leta 1980.

Ker pomeni »Finančno računovodstvo« prvi del celotne računovodske trilogije, medtem ko pomeni »Stroškovno računovodstvo« drugi del in »Upravljalni vidik računovodstva« tretji del, je bilo treba že v »Finančno računovodstvo« vključiti razmišljanja o temeljni zasnovi sodobnega računovodstva, pojasnjevanje sestavnih delov računovodstva in njegove delitve na finančno in stroškovno računovodstvo. Zato je vse to moglo izpasti iz III. izdaje knjige »Upravljalni vidik računovodstva«. Po drugi strani ni bilo nikake potrebe več z navedbami raznih tujih in domačih avtorjev podpirati v naših razmerah nove zamisli, saj so se te zamisli v vmesnem razdobju že kar dobro uveljavile v domači teoriji in praksi. Opustiti je bilo mogoče tudi vprašanja za razmišljanja, ki so v prvih dveh izdajah poudarjala bolj vzgojno-izobraževalni kot znanstveno-raziskovalni značaj knjige. Pač pa je bilo neizbežno vključiti v knjigo modele računovodskih informacij, ki jih je spodbudil zakon o združenem delu in naš novejši družbenoekonomski razvoj. Končno pa ne smemo pozabiti na številna raziskovanja širšega področja, ki so omogočala bistveno dopolnitev nekdanjih razglabljanj. V ta okvir spada tudi izdelava moje knjige »Izgradnja sistema poslovnih informacij«, ki je izšla pri Moderni organizaciji v Kranju leta 1974 in še istega leta pri založbi Informator v Zagrebu, dalje knjige »Podatki in informacije v poslovnem sistemu«, ki je izšla pri Zvezi računovodskih in finančnih delavcev Slovenije leta 1978 in v ponatisu pri Moderni organizaciji v Kranju leta 1979, knjige »Poslovne informacije za poslovodni organ«, ki je izšla pri Moderni organizaciji v Kranju leta 1982, knjige »Izkazovanje in presojanje rezultatov poslovanja OZD«, ki je izšla leta 1980 pri ČGP Delo - Gospodarski vestnik v Ljubljani in leta 1982 v srbskohrvaškem prevodu pri založbi Informator v Zagrebu, brošure »Strokovni vidik vzpostavljanja dohodkovnih odnosov v organizacijah združenega dela«, ki je izšla leta 1977 pri Univerzumu v Ljubljani, številnih člankov in referatov. Tamkajšnja dognanja so bila upoštevana tudi pri pripravljanju III. izdaje »Upravljalnega računovodstva«.

V sedanji izvedbi je ta knjiga sklep moje računovodske trilogije, kar je zanimivo za oblikovalce računovodskih informacij. Še vedno pa je tudi nadaljevanje moje splošnejše pisane knjige »Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela«, ki je izšla pri Moderni organizaciji v Kranju leta 1979 in v novi izdaji leta 1982, kar je zanimivo za uporabnike računovodstvenih informacij.

Ljubljana, decembra 1982 Avtor

VSEBINA

Stran

Uvod 17

0 Mesto računovodstva pri oblikovanju informacij za potrebe upravljanja 23

00 Poslovni sistem, informacijski sistem in računovodstvo 23
000 Poslovni sistem in njegova sestava 23
001 Splošna načela za gradnjo informacijskega sistema 25
002 Poslovni dogodki, poslovne odločitve in informacijski sistem 29
003 Vezi med računovodskim sistemom in upravljanjem 35

01 Upravljalni vidik finančnega računovodstva 38
010 Obseg finančnega računovodstva 38
011 Prilagajanje finančnega računovodstva potrebam pri upravljanju 39
012 Izkaz stanja (bilanca) pri upravljanju 41
013 Izkaz uspeha pri upravljanju 44
014 Izkaz gibanja sredstev pri upravljanju 46
015 Analitične informacije finančnega računovodstva pri upravljanju 47
016 Pomen zunanje revizije za upravljanje 48

02 Upravljalni vidik stroškovnega računovodstva 51
020 Obseg stroškovnega računovodstva 51
021 Prilagajanje stroškovnega računovodstva potrebam pri upravljanju 54
022 Informacije o stroških po stroškovnih nosilcih pri upravljanju 56
023 Informacije o stroških po stroškovnih mestih pri upravljanju 58
024 Analitične informacije o poslovnem izidu pri upravljanju 61
025 Druge analitične informacije stroškovnega računovodstva pri upravljanju 66
026 Pomen notranje revizije za upravljanje 66

1 Računovodska poročila za potrebe upravljanja 69

10 Pojem računovodskega informiranja 69

11 Upravljalne funkcije, pri katerih so potrebne računovodske informacije . . . 70
110 Vsebina upravljalnih funkcij in njihova družbenoekonomska razčlemba . . 70
111 Načrtovanje in potrebe po računovodskih informacijah 72
112 Priprava izvajanja in potrebe po računovodskih informacijah 74
113 Nadziranje in potrebe po računovodskih informacijah 76

12 Uporabniki računovodskih informacij v zvezi z upravljanjem 77
120 Nosilci odločanja in soudeleženci pri odločanju 77
121 Povezava soudeležencev pri odločanju do nosilca odločania 79
122 Vrste odločanja pri posameznem nosilcu odločanja in gibanje računovodskih informacij 84
123 Predmet odločanja pri posameznem nosilcu odločanja in gibanje računovodskih informacij 86

13 Računovodska poročila kot nosilec računovodskih informacij 90
130 Informacije v računovodskih poročilih 90
131 Vrste računovodskih poročil 91
132 Gibanje računovodskih poročil 95
133 Sestavljanje računovodskih poročil 101

2 Računovodske informacije za odločanje o delavcih in delu (za kadrovske odločitve) 103

20 Vrste kadrovskih odločitev 103

21 Računovodske informacije o delitvi osebnih dohodkov in uporabi sklada skupne porabe 104
210 Pojmovno razčlenjevanje osebnih dohodkov 104

211 Vpliv spremembe dohodka na delitev osebnih dohodkov 107
212 Vpliv spremembe obračunanega obsega dela na delitev osebnih dohodkov 112
213 Vpliv uporabe sklada skupne porabe na njegovo zmanjšanje 113

22 Računovodske informacije za odločitve o zaposlovanju delavcev 117
220 Pojmovno razčlenjevanje zaposlovanja delavcev 117
221 Računovodske informacije za odločitve o dodatnih delavcih na obstoječih delovnih sredstvih 117
222 Računovodske informacije za odločitve o dodatnem delovnem času obstoječih delavcev na obstoječih delovnih sredstvih 121
223 Računovodske informacije za odločitve o spodbudi za večji učinek delavcev na obstoječih delovnih sredstvih 122
224 Računovodske informacije za odločitve o začasnem zmanjševanju števila delavcev 123

23 Računovodske informacije o uspešnosti delavcev in dela 125

3 Računovodske informacije za odločanje o delovnih sredstvih (za tehnične odločitve) 129

30 Vrste tehničnih (ali investicijskih) odločitev 129

31 Računovodske informacije za odločitve o nakupu delovnih sredstev 132
310 Sodila za odločitve o nakupu delovnih sredstev 132
311 Predračunske informacije za odločitve o nakupu delovnih sredstev . . . 139
312 Obračunske informacije o kupljenih delovnih sredstvih 144
313 Računovodske informacije o povezovanju tehničnih (investicijskih) odločitev z drugimi poslovnimi odločitvami 146

32 Računovodske informacije za odločitve o spreminjanju vrednosti in odsvojitvi 148
delovnih sredstev 148
320 Razlogi in smeri spreminjanja vrednostnega izkazovanja delovnih sredstev
321 Računovodske informacije za odločitve o metodah obračunavanja amortizacije 149
322 Računovodske informacije za odločitve o prodaji delovnih sredstev . . . 151
323 Računovodske informacije za odločitve o dajanju delovnih sredstev v najem 152

33 Računovodske informacije o uspešnosti uporabe delovnih sredstev 153

4 Računovodske informacije za odločanje o delovnih predmetih in tujih storitvah (za nakupne odločitve) 159

40 Vrste nakupnih odločitev 159

41 Računovodske informacije za odločitve o običajnem nakupu delovnih predmetov in storitev 160
410 Računovodske informacije za alternativno odločitev: nakup ali proizvodnja 160
411 Računovodske informacije za odločitve o velikosti posameznega naročila 163
412 Računovodske informacije za odločitve o sprožitvi posameznega naročila 169
413 Računovodske informacije za odločitve o zalogi materiala 170

42 Računovodske informacije v zvezi z angažiranjem storitev delovne skupnosti na podlagi svobodne menjave dela 172
420 Osnove razmerij med temeljno organizacijo in delovno skupnostjo . . . 172
421 Predračun stroškov delovne skupnosti z vidika temeljne organizacije kot uporabnika njenih storitev 174
422 Obračun stroškov delovne skupnosti z vidika temeljne organizacije kot uporabnika njenih storitev 180

43 Računovodske informacije o uspešnosti nakupne dejavnosti 184

5 Računovodske informacije za odločanje o ustvarjanju učinkov (za proizvodne odločitve) 191

50 Vrste proizvodnih odločitev 191

51 Računovodske informacije za odločitve o proizvodnji v okviru posamezne organizacije združenega dela 192
510 Računovodske informacije za odločitve o različicah raziskovalno-razvojnih programov 192
511 Računovodske informacije za odločitve o potrebnem obsegu dejavnosti 193
512 Računovodske informacije za odločitve o izboru med različnimi razpoložljivimi delovnimi sredstvi za določeno proizvodnjo 199
513 Računovodske informacije za odločitve o koristi tehnične izpopolnitve . . 201
514 Računovodske informacije za odločitve o proizvodnih serijah 204
515 Računovodske informacije za odločitve o uvajanju in opuščanju posameznih vrst proizvodov 204
516 Računovodske informacije za odločitve o sestavi proizvodnje 207

52 Računovodske informacije v zvezi s proizvodnjo skupnega poslovnega učinka 210
520 Osnove razmerij med temeljnimi organizacijami pri proizvodnji skupnega poslovnega učinka 210
521 Predračun udeležbe posamezne temeljne organizacije pri razporejanju skupnega prihodka 214
522 Obračun udeležbe posamezne temeljne organizacije pri razporejanju skupnega prihodka 220

53 Računovodske informacije o uspešnosti proizvodne dejavnosti 224

6 Računovodske informacije za odločanje o razpečavi poslovnih učinkov (za prodajne odločitve) 233

60 Vrste prodajnih odločitev 233

61 Računovodske informacije za odločitve o neposredni prodaji 234
610 Računovodske informacije za alternativno odločitev: prodaja ali nadaljnja proizvodnja 234
611 Računovodske informacije za odločitve o oblikovanju prodajnih cen . . . 237
612 Računovodske informacije za sodbe o primernosti obstoječih prodajnih cen 245
613 Računovodske informacije za odločitve o različicah prodajnih cen, ki omogočajo različen količinski obseg prodaje 251
614 Računovodske informacije za odločitve o občasnih spremembah prodajnih cen 253
615 Računovodske informacije za odločitve o stroških gospodarske propagande 254
616 Računovodske informacije za odločitve o izboljšavi kakovosti proizvodov 255

62 Računovodske informacije v zvezi z razporejanjem skupnega prihodka s trgovinsko organizacijo združenega dela 256

620 Osnove razmerij med proizvajalno in trgovinsko organizacijo združenega dela pri ustvarjanju skupnega prihodka 256
621 Predračun in obračun udeležbe proizvajalne in trgovinske organizacije združenega dela v skupnem prihodku 257

63 Računovodske informacije o uspešnosti prodajne dejavnosti 260

7 Računovodske informacije za odločanje o financiranju (za finančne odločitve) 264

70 Vrste finančnih odločitev 264

71 Računovodske informacije za odločitve o sredstvih in obveznostih do njihovih virov 265
710 Računovodske informacije za ugotavljanje zneska obratnih sredstev, ki jih je treba financirati 265
711 Računovodske informacije za ugotavljanje zneska drugih poslovnih sredstev, ki jih je treba financirati 269

712 Računovodske informacije za odločitve o vrednotenju poslovnih sredstev 271
713 Računovodske informacije za odločitve o oblikovanju obveznosti do virov sredstev 273
714 Računovodske informacije o preoblikovanju obveznosti do virov sredstev 282
715 Računovodske informacije za odločitve o uporabi denarnih poslovnih sredstev 284
716 Računovodske informacije o donosnosti sredstev in obveznosti do virov sredstev 286

72 Računovodske informacije v zvezi s finančnimi naložbami, ki vzpostavljajo pravico do udeležbe v poslovnem izidu uporabnika sredstev 290
720 Osnove razmerij med udeleženci razporejanja skupnega dohodka in dohodka iz skupnega poslovanja 290
721 Predračun in obračun udeležbe vlagatelja v skupnem dohodku in dohodku iz skupnega poslovanja 291

73 Računovodske informacije o uspešnosti dejavnosti financiranja 300

8 Računovodske informacije za odločanje o pridobivanju in razporejanju dohodka (za odločanje o poslovnem izidu) 307

80 Vrste odločitev o dohodku in poslovnem izidu 307

81 Računovodske informacije za odločitve o pridobivanju dohodka 309
810 Računovodske informacije o dohodkovnih in finančnih tokovih 309
811 Računovodske informacije za odločitve v zvezi z nadomestitvijo prihodkov iz prodaje s prihodki iz udeležbe v skupnem prihodku 313
812 Računovodske informacije za odločitve v zvezi z nadomestitvijo prihodkov iz obresti ali prihodkov iz prodaje lastnih poslovnih učinkov s prihodkom iz udeležbe v skupnem dohodku 317
813 Računovodske informacije o realnosti izkazanega dohodka 319

82 Računovodske informacije za odločitve o razporejanju dohodka 322
820 Računovodske informacije o obveznostih iz dohodka pred ugotovitvijo čistega dohodka 322
821 Računovodske informacije o razporejanju čistega dohodka 327

83 Računovodske informacije o odmikih ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja od ustreznih meril za presojo 333
830 Računovodske informacije o odmikih ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja od standardnega 333
831 Računovodske informacije o odmikih ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja od načrtovanega 340
832 Računovodske informacije o odmikih ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja od ostvarjenih velikosti v preteklem razdobju 345

9 Računovodsko izkazovanje in presojanje rezultatov poslovanja 357

90 Računovodska poročila o sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih za notranje uporabnike 357
900 Sprotna računovodska poročila za poslovodni organ 357
901 Obdobna računovodska poročila o prihodkih in odhodkih za notranje potrebe 363
902 Obdobna računovodska poročila o sredstvih in obveznostih do njihovih virov za notranje potrebe 370

91 Presojanje rezultatov poslovanja na podlagi računovodskih poročil 379
910 Izrazna moč predpisanih računovodskih informacij o družbenoekonomskih kategorijah 379
911 Izrazna moč predpisanih kazalnikov uspešnosti poslovanja 384
912 Vrstni red predpisanih in drugih kazalnikov, ki olajšujejo oblikovanje sodb 390

913 Sistem medsebojno povezanih kazalnikov in pojasnjevanje vplivov sprememb podrejenih kazalnikov na nadrejeni kazalnik 397
914 Nekaj pravil poslovnega obnašanja, zasnovanih na sistemu medsebojno povezanih kazalnikov 410

Literatura 415

Stvarno kazalo 421

Priloga: Diskontni faktorji 431

SEZNAM SLIK

Stran

1. Tokovi podatkov in informacij v poslovnem sistemu 25
2. Informacijski sistem kot posrednik med temeljnimi poslovnimi funkcijami in upravljanjem 32
3. Informacijski sistem kot servis za temeljne poslovne funkcije 32
4. Trorazsežnostna razčlemba poslovnega procesa 33
5. Povezava upravljanja in izvajanja z informacijskim sistemom 33
6. Razporejanje stroškov po mestih odgovornosti 60
7. Postopno ugotavljanje prispevka za kritje stalnih stroškov 65
8. Tip I povezave soudeležencev pri odločanju 80
9. Tip II povezave soudeležencev pri odločanju 81
10. Tip III povezave soudeležencev pri odločanju 81
11. Tip IV povezave soudeležencev pri odločanju 82
12. Tip V povezave soudeležencev pri odločanju 82
13. Tip VI povezave soudeležencev pri odločanju 84
14. Povezovanje strateškega odločanja z nosilcem odločanja in soudeleženci pri odločanju 84
15. Povezovanje taktičnega odločanja z nosilcem odločanja in soudeleženci pri odločanju 85
16. Povezovanje operativnega odločanja z nosilcem odločanja in soudeleženci pri odločanju 86
17. Povezovanje priprave izvajanja z nosilcem odločanja in soudeleženci pri odločanju 86
18. Povezovanje strateškega načrtovanja z drugimi vrstami odločanja in ustreznimi informacijami 96
19. Povezovanje taktičnega načrtovanja z drugimi vrstami odločanja in ustreznimi informacijami 97
20. Povezovanje operativnega načrtovanja z drugimi vrstami odločanja in ustreznimi informacijami 98
21. Povezovanje priprave izvajanja z drugimi vrstami odločanja in ustreznimi informacijami 98
22. Zaporedje nosilcev odločanja in gibanje informacij 99–100
23. Dohodkovni tokovi 312
24. Finančni tokovi 313
25. Sistem medsebojno povezanih kazalnikov 403

SEZNAM RAZPREDELNIC

Stran

1. Predračun vpliva spremembe dohodka na poprečni osebni dohodek 111
2. Predračun vpliva obračunanega obsega dela na vrednost točke pri osebnih dodokih 113
3. Predračun uspešnosti uvedbe nove izmene 120
4. Obračun uspešnosti uvedbe nove izmene 121
5. Predračun uspešnosti zmanjšanja števila delavcev in prenehanja poslovanja v obratu 125
6. Obračun odmika ostvarjenega dohodka na delavca od načrtovanega dohodka na delavca 127
7. Obračun odmika ostvarjenega čistega dohodka na delavca od načrtovanega čistega dohodka na delavca 128
8. Obračun odmika ostvarjenega poprečnega delavčevega dohodka od načrtovanega poprečnega delavčevega dohodka 128
9. Obračun odmika ostvarjenega poprečnega osebnega dohodka od načrtovanega 128
10. Predračun najmanjše akumulacije pri poslovanju, povezanem z določenimi delovnimi sredstvi, ki so v celoti pokrita s poslovnim skladom 133
11. Stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije pri poslovanju, povezanem z določenimi delovnimi sredstvi, ki so v celoti pokrita s poslovnim skladom 134
12. Predračun uspešnosti investicije za nadomestitev ali izpopolnitev 141
13. Predračun akumulacije in amortizacije pri investiciji za nadomestitev 142
14. Predračun verjetnosti akumulacije in amortizacije pri investiciji 144
15. Obračun naložbe v novo delovno sredstvo 144
16. Obračun akumulacije in amortizacije iz delovnega sredstva 145
17. Vpliv metode obračunavanja amortizacije na davek od poslovnega izida . . . 150
18. Vpliv metod obračunavanja amortizacije na dajatve od poslovnega sklada . . . 150
19. Predračun uspešnosti prodaje delovnega sredstva 152
20. Predračun uspešnosti dajanja delovnega sredstva v najem 153
21. Razčlenitev okvirnih vplivov na stopnjo celotne izrabe zmogljivosti določenih delovnih sredstev 155
22. Obračun odmika standardnih stroškov ostvarjene količine poslovnih učinkov od standardnih stroškov možne količine na delovnih sredstvih 156
23. Pregled odmika donosnosti poslovnih sredstev in poslovnega sklada v zvezi s posameznimi delovnimi sredstvi 157
24. Predračun uspešnosti nakupa v primerjavi s proizvodnjo 164
25. Predračun stroškov naročanja za izračun optimalne velikosti naročila 168
26. Predračun stroškov zaloge za izračun optimalne velikosti naročila 169
27. Predračun količine v zalogi, pri kateri nastaja optimalni trenutek naročila . . . 170
28. Predračun uspešnosti prodaje nepotrebne zaloge 171
29. Predračun stroškov delovne skupnosti 176
30. Razporejanje načrtovanega količinskega obsega storitev delovne skupnosti na temeljne organizacije 178
31. Razporejanje načrtovanih stroškov delovne skupnosti na temeljne organizacije 178
32. Načrtovana udeležba delovne skupnosti v dohodku temeljnih organizacij . . . 179
33. Obračun dela dohodka temeljne organizacije za prihodke delovne skupnosti . . 182
34. Razporejanje razlike med ostvarjenimi in priznanimi materialnimi stroški z amortizacijo v delovni skupnosti 184
35. Obračun odmika ostvarjene od načrtovane nabavne vrednosti kupljenih količin 185
36. Predračun stroškov naročanja 186
37. Predračun stroškov zaloge (brez oportunitetnih stroškov) 187
38. Obračun odmika ostvarjenih stroškov naročanja in zaloge od standardnih . . 188
39. Obračun odmika ostvarjenih stroškov naročanja in zaloge od prvotno načrtovanih 188
40. Predračun uspešnosti raziskovalno-razvojnega programa 193

41. Razčlenitev stroškov poslovnega učinka na stalne in spremenljive pri iskanju prodajne cene 197
42. Razčlenitev stroškov poslovnega učinka na stalne in spremenljive pri poznani prodajni ceni (različica brez upoštevanja dohodka) 198
43. Razčlenitev stroškov poslovnega učinka na stalne in spremenljive pri poznani prodajni ceni (različica z upoštevanjem dohodka) 199
44. Predračun proizvodnih stroškov proizvodnje X pri uporabi različnih strojev 200
45. Predračun koristnosti izpopolnitve v proizvodnji X 203
46. Predračun uspešnosti opustitve proizvodnje X v kratkem roku 205
47. Predračun uspešnosti proizvodnje X v kratkem roku 206
48. Predračun uspešnosti kombinacij posameznih vrst proizvodov brez upoštevanja proizvodnih omejitev ob količinsko izraženem danem obsegu proizvodnje . . . 208
49. Predračun uspešnosti kombinacij posameznih vrst proizvodov brez upoštevanja proizvodnih omejitev ob vrednostno izraženem danem obsegu proizvodnje . . 208
50. Predračun uspešnosti kombinacij posameznih vrst proizvodov z upoštevanjem proizvodnih omejitev 209
51. Kumulativni predračun standardnih stroškov načrtovane količine skupnega proizvoda (storitve) 215
52. Predračun oblikovanja skladov v okviru načrtovanega skupnega prihodka . . . 218
53. Obračun odmika ostvarjenih neposrednih materialnih stroškov od prilagojenih načrtovanih (standardnih pri ostvarjeni proizvodnji) 224
54. Obračun odmika ostvarjenih neposrednih materialnih stroškov od prvotno načrtovanih 225
55. Obračun odmika ostvarjenega zneska vračunanih neposrednih osebnih dohodkov od prilagojenega načrtovanega (standardnega pri ostvarjeni proizvodnji) . . . 226
56. Obračun odmika ostvarjenega zneska vračunanih neposrednih osebnih dohodkov od prvotno načrtovanega 226
57. Predračun proizvodnih stroškov 227
58. Obračun odmika ostvarjenih splošnih proizvodnih stroškov od načrtovanih v ostvarjeni proizvodnji 229
59. Obračun odmika ostvarjenih splošnih proizvodnih stroškov od prvotno načrtovanih 230
60. Predračun uspešnosti prodaje v primerjavi z nadaljnjo proizvodnjo 236
61. Preprost predračun prodajnih cen na podlagi stroškov 238
62. Razčlenitev iskane prodajne cene poslovnega učinka na načelne sestavine stroškov 240
63. Razčlenitev iskane prodajne cene poslovnega učinka na sestavine stroškov pri raznovrstni dejavnosti 241
64. Predračun prodajne cene proizvoda X na podlagi lastne cene I, splošnega koeficienta dodatka sklada skupne porabe na osebne dohodke in splošnega koeficienta donosnosti poslovnega sklada 242
65. Predračun prodajne cene proizvoda X na podlagi za obresti zožene lastne cene I, splošnega koeficienta dodatka sklada skupne porabe na osebne dohodke in splošnega koeficienta donosnosti sredstev 244
66. Primerjalni pregled dobička in prispevka za kritje v okviru obstoječih prodajnih cen 246
67. Razčlenitev poznane prodajne cene poslovnega učinka na načelne sestavine stroškov 248
68. Razčlenitev poznane prodajne cene poslovnega učinka po zaporedju ugotavljanja in razporejanja dohodka 249
69. Razčlenitev poznane prodajne cene poslovnega učinka na neposredne in splošne stroške vključno z oblikovanjem skladov 249
70. Razčlenitev poznane prodajne cene poslovnega učinka na neposredne in splošne stroške po zaporedju ugotavljanja in razporejanja dohodka 250
71. Predračun uspešnosti različnih prodajnih cen preučevane vrste proizvodov . . 252

72. Kumulativni predračun standardnih stroškov načrtovane količine prodanega nosilca skupnega prihodka 258
73. Obračun odmika ostvarjenih prihodkov iz prodaje od načrtovanih 260
74. Obračun odmika ostvarjenih proizvodnih stroškov od načrtovanih v zvezi s prodajo 261
75. Obračun odmika ostvarjenih dostavnih stroškov od načrtovanih v prodanih proizvodih 262
76. Obračun odmika ostvarjenih stroškov pridobivanja naročil od načrtovanih . . 263
77. Obračun odmika ostvarjenih stroškov izpolnjevanja naročil od načrtovanih . . 263
78. Predračun poprečnih obratnih sredstev 267–268
79. Predračun stanja in gibanja stvari in pravic iz osnovnih sredstev 269–270
80. Predračun stanja in gibanja denarnih sredstev iz osnovnih sredstev 270
81. Predračun stanja in gibanja finančnih naložb 270
82. Predračun koeficientov donosnosti v različicah glede na vrednotenje poslovnih sredstev 274
83. Predračun stanja in gibanja skladov 276
84. Predračun stanja in gibanja obveznosti iz naslova dobljenih kreditov in naložb drugih v dano organizacijo združenega dela 277
85. Predračun poprečnega stanja tekočih obveznosti 277–278
86. Predračunska končna bilanca stanja poslovnih sredstev in obveznosti do njihovih virov 280
87. Predračunska bilanca gibanja poslovnih sredstev 281
88. Predračun plačilne sposobnosti organizacije združenega dela 285
89. Preprost predračun koeficienta donosnosti z različnimi tolmačenji 288
90. Načelna shema ugotavljanja in razporejanja skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja 293
91. Obračun razporejanja skupnega dohodka (ali dohodka iz skupnega poslovanja) 298
92. Obračun naložb, ki vodijo do udeležbe v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja) 299
93. Obračun odmika ostvarjenih od normalnih finančnih stroškov v zvezi s priskrbo dodatnih sredstev 301
94. Obračun odmika ostvarjenih od normalnih finančnih prihodkov v zvezi z novimi naložbami sredstev v druge organizacije združenega dela 302
95. Obračun celotnega odmika ostvarjenih od normalnih finančnih stroškov . . . 302
96. Obračun celotnega odmika ostvarjenih od načrtovanih finančnih prihodkov 302
97. Obračun odmika finančnih prihodkov od finančnih stroškov novih drugam posredovanih sredstev 303
98. Obračun odmika celotnih finančnih prihodkov od finančnih stroškov drugam posredovanih sredstev 303
99. Obračun stanja in gibanja denarnih poslovnih sredstev 304
100. Obračun zapadlih terjatev in obveznosti 305
101. Obračun zapadlih čekov in menic 306
102. Ugotavljanje realnega dohodka v razmerah inflacije 321
103. Obračun čistega proizvoda (neto produkta) 322
104. Obračun razlike med dohodkom za razporejanje, dohodkom TOZD po zakonu in dejanskim dohodkom TOZD 326
105. Obračun razlike med čistim dohodkom po zakonu in dejanskim čistim dohodkom 327
106. Vnaprej razporejeni čisti dohodek v periodičnih obračunih in zaključnih računih 329
107. Vnaprej angažirano oblikovanje poslovnega sklada pri razporejanju čistega dohodka 331
108. Ugotavljanje še razpoložljivega čistega dohodka za razporejanje v periodičnih obračunih in zaključnih računih z ekonomskega vidika 332
109. Obračun razlike med akumulacijo po zakonu in dejansko akumulacijo 333
110. Predračun poslovnega izida ob pogoju popravkov prihodkov in odhodkov na standardno velikost 336

111. Obračun ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja z odmikom od standardnih velikosti v zvezi z ostvarjenim obsegom dejavnosti 338
112. Obračun odmika ostvarjenih prihodkov od standardnih prihodkov v zvezi z ostvarjenim obsegom dejavnosti 339
113. Obračun odmika ostvarjenih spremenljivih stroškov in odhodkov od standardnih v zvezi z ostvarjenim obsegom dejavnosti 339
114. Obračun odmika ostvarjenih stalnih stroškov in odhodkov od standardnih v zvezi z ostvarjenim obsegom dejavnosti 340
115. Obračun ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja z odmikom od prvotno načrtovanih velikosti 342
116. Obračun odmika ostvarjenih prihodkov od prvotno načrtovanih 343
117. Obračun odmika ostvarjenih spremenljivih stroškov in odhodkov od prvotno načrtovanih 343–344
118. Obračun odmika ostvarjenih stalnih stroškov in odhodkov od prvotno načrtovanih 344
119. Dnevni obračun poslovnega izida 361
120. Bilanca uspeha (različica A) 363–365
121. Bilanca uspeha (različica B) 366–367
122. Stopenjski izkaz uspeha 369–370
123. Bilanca stanja (različica A) 372
124. Bilanca stanja (različica B) 373
125. Razčlenitev vrednostnega izkazovanja osnovnih sredstev 374
126. Razčlenitev gibanja neodpisane vrednosti osnovnih sredstev 375
127. Stopenjski izkaz stanja poslovnih sredstev in obveznosti do njihovih virov . . . 376
128. Bilanca gibanja sredstev 377
129. Stopenjski izkaz gibanja sredstev 378
130. Primerjava poprečnega delavčevega dohodka 392
131. Primerjava sestavnih delov poprečnega delavčevega dohodka 393
132. Primerjava dohodkovnosti dela (družbenoekonomske proizvodnosti) in zožene dohodkovnosti dela (zožene družbenoekonomske proizvodnosti) 394
133. Primerjava akumulativnosti poslovnih sredstev (zožene donosnosti poslovnih sredstev) 395
134. Primerjava donosnosti poslovnega sklada in finančne neodvisnosti 396

Uvod

Mišljenje, da je računovodstvo samo sodobnejši izraz za knjigovodstvo, je povsem zgrešeno. Računovodstvo (Rechnungswesen, accounting) zajema precej več kot knjigovodstvo (Buchhaltung, bookkeeping). Na to dejstvo je pri nas že februarja 1945 opozoril 1. člen odloka o poenotenju računovodstva. Po tem členu obsega računovodstvo:

a) knjigovodstvo z bilančnim računom in z računom izgube in dobička,
b) obratovni obračun,
c) kalkulacijo,
č) statistiko s primerjavo,
d) načrtovanje.

To stališče očitno izhaja iz nemške literature. Tudi Mellerowicz npr. navaja za sestavne dele računovodstva:

1. knjigovodstvo - bilanco,
2. lastni stroškovni račun,
3. statistiko,
4. gospodarski načrt (predračun).

Nato pa nadaljuje: »Pretvorba knjigovodstva v računovodstvo je njegov odločilen razvoj, tako odločilen, da o osamljenem knjigovodstvu sploh ne more več biti govora.«[1] Sicer pa po predmetu deli računovodstvo na obdobni (periodični) račun, račun stroškovnih nosilcev in primerjalni račun. V prvem primeru se knjigovodstvu in njegovim obračunom pridružujejo predračuni. V drugem primeru imamo opravka ne samo s poznejšo kalkulacijo, temveč tudi s poprejšnjo kalkulacijo. V tretjem primeru pa mislimo na sestavljanje raznih časovnih in medobratnih primerjav, primerjav načrtovanega in ostvarjenega, na izračun raznih kazalnikov itd.; statistiko v tem smislu moremo brez dvoma označiti za analizo. Vprašamo se lahko samo, ali moremo celotno statistiko v tem smislu vključiti v pojem računovodstva. Prav tako tudi, ali spada vse načrtovanje v okvir računovodstva. Končno se moremo vprašati še, ali knjigovodstvo ne zajema samo po sebi vseh obračunov, in ne samo tiste za delovno organizacijo kot celoto.

Iz novejše nemške literature se moremo dalje sklicevati na Kilgerja, ki pravi, da mora biti »računsko spremljano celotno dogajanje v organizaciji (obratu), pri čemer je vsako količinsko in vrednostno gibanje dokumentarno zajeto, preračunano in ovrednoteno. Takšno računsko zajemanje, kontrolo in načrtovanje označujemo za obratno računovodstvo.«[2] Računovodstvo torej sestoji iz knjigovodstva, kontrole in načrtovanja.

[1] K. Mellerowicz: Kosten und Kostenrechnung. W. de Gruyter, Berlin 1958, II/1, str. 5.

[2] W. Kilger: Flexible Plankostenrechnung, Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1967, str. 19.

Iz ameriške literature naj najprej navedemo, da se poznani Accountants' Cost Handbook pri opredeljevanju računovodstva stroškov sklicuje na Gillespieja, ki vključuje vanj:

»1. knjigovodstvo stroškov, ki obsega knjiženje stroškov skladno z vnaprej dogovorjenimi razvrstitvami,

2. nadzor stroškov, ugotovitev, ali tekoči stroški predstavljajo to, kar se smatra za zadovoljivo izvedbo,

3. analizo stroškov, ugotovitev, zakaj stroški niso soglasni s predvidevanji in kdo je odgovoren,

4. primerjavo stroškov, primerjavo stroškov alternativnih proizvodov, dejavnosti in metod na področju proizvodnje ali razpečave,

5. načrtovanje stroškov, ali natančno rečeno, sistem stroškov ali načrtovanje postopkov.«[3]

Wixon in Kell pa vštevata med računovodsko dejavnost:

»1. načrt in vzpostavo računovodskih sistemov,

2. vodenje računov ali knjigovodstvo,

3. pripravo finančnih izkazov in poročil,

4. stroškovno računovodstvo,

5. notranjo revizijo,

6. pripravo predračunov,

7. tolmačenje in analizo,

8. pripravo davčnih prijav.«[4]

Računovodstvo tolmači povsem podobno Kohler, in sicer kot »Evidentiranje in poročanje o operacijah; bolj natančno: a) oblikovanje notranjih kontrol in metod evidentiranja (načrt sistema), b) vodenje računov o transakcijah (knjigovodstvo), c) stalno testiranje operativne učinkovitosti kontrol in natančnosti ter prikladnosti računov (notranja revizija), d) obdobni pregled izvlečkov transakcij (zunanja revizija), e) seznanjanje drugih z informacijami, ki jih vsebujejo in z implikacijami, ki izhajajo iz takšnih izvlečkov (poročanje).«[5]

Iz teh navedb povsem očitno izhaja, da je računovodstvo sestavljeno iz različnih delov, ki so pa povezani v zaokroženo celoto. Zato moremo govoriti le o novi sistemizaciji njegovih sestavin, in ne o novem obsegu pojma računovodstvo, če govorimo o njem kot o:

1. knjigovodstvu,
2. računovodskem (vrednostnem) načrtovanju,
3. računovodskem nadzoru in
4. računovodski analizi.[6]

Takšna opredelitev računovodstva je bila sprejeta tudi v sklepih simpozija »O sodobnih metodah stroškovnega računovodstva«, ki je bil leta 1965 na Bledu,[7] in kasneje v 1. členu kodeksa računovodskih načel.[8] Nje se bomo držali v tej knjigi,

---

[3] R. I. Dickey: Accountants' Cost Handbook. The Ronald Press, New York 1960, str. 1.1.-1.2.

[4] R. Wixon, W. G. Kell: Accountants' Handbook. The Ronald Press, New York 1960, str. 1.4.

[5] E. L. Kohler: Dictionary for Accountants, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1957, str. 10.

[6] J. Kralj: Kompleks stroškovnega računovodstva. Naše gospodarstvo, Maribor 1964, št. 1, str. 18 in dalje; I. Turk: Koncepcija nastave računovodstva na Ekonomskom fakultetu u Ljubljani. Knjigovodstvo, Beograd 1964, št. 8, str. 635 in dalje.

[7] Sklepi simpozija »Sodobne metode v stroškovnem računovodstvu«, Ekonomska revija, Ljubljana 1965, št. 3-4, str. 596, tč. 9.

[8] Kodeks računovodskih načel sta sprejeli obe strokovni organizaciji, tj. Zveza ekonomistov Slovenije in Združenje računovodskih in finančnih delavcev SRS leta 1972, nato pa še združenja računovodskih in finančnih delavcev v drugih jugoslovanskih republikah. Predlog tega kodeksa je pripravil avtor te knjige in o tem najprej poročal na IV. simpoziju o sodobnih metodah v računovodstvu, ki ga je na Bledu leta 1972 priredil koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Združenja knjigovodij Slovenije. Sprejeto končno besedilo kodeksa je bilo objavljeno najprej v Ekonomski reviji, Ljubljana 1972, št. 4, str. 530 in dalje.

saj je podrobnejši študij informacijskih sistemov in upravljalnega vidika računovodstva pokazal, da še najbolje ustreza. Že na tem mestu pa kaže opozoriti, da z računovodskim načrtovanjem ne mislimo vsega načrtovanja, saj le-to poteka tudi v povezavi s temeljnimi funkcijskimi procesi ali pa je neposreden sestavni del upravljanja. Podobno velja za računovodski nadzor in računovodsko analizo.

Če prvi dve sestavini računovodstva označujemo za računovodsko spremljanje, drugi dve pa za računovodsko preučevanje, lahko govorimo o računovodstvu kot o računovodskem spremljanju in preučevanju poslovanja.

Toda nas v tej knjigi ne zanima računovodstvo nasploh, temveč njegov upravljalni vidik. Ne zanima nas celotno računovodstvo, temveč le tisti njegov del, ki je orodje poslovnega odločanja. Tega dela pa ne moremo istovetiti s katerokoli izmed navedenih štirih sestavin računovodstva, ker je pravzaprav vsaka izmed njih deloma bolj odmaknjena in deloma bolj približana temu smotru. Res pa nas pri takšnem vidiku računovodstva ne zanima toliko čisto knjigovodstvo in preteklost, zlasti ne obsežna obdelava podatkov, ki šele ob koncu utegne pripeljati do koristnih informacij za upravljanje. Del računovodstva, ki nas sedaj zanima in s katerim se bomo ukvarjali, ima v tuji literaturi posebno oznako, in sicer največkrat »management accounting«. Vendar njegove opredelitve niso povsem natančne. Nesporno je le poudarjanje njegovih povezav z upravljanjem, za kar daje računovodstvo pomembne informacije. Zato ameriška literatura včasih celo poudarja, da je pomembno zamenjati naziv »vodja računovodstva« z nazivom »controller«; slednji namreč poudarja nadzorni vidik računovodstva v večji meri kot samo knjiženje.[9] Nekateri avtorji pa pojasnjujejo, da ta vidik ni toliko v neposrednem nadzoru kot v tem, da bi računovodja s poročanjem in tolmačenjem odločujočih podatkov spodbujal, kot pravi Horngren, »k logičnim odločitvam, ki so skladne s cilji«.[10]

Sodoben koncept mesta, ki ga v podjetju zavzema računovodja (controller), je obdelal Controllers Institute of America v naslednjih točkah, ki opredeljujejo računovodjeve funkcije:

»1. Vzpostaviti, koordinirati in vzdrževati kot sestavni del vodstva, primerni načrt za nadzor nad operativo. Takšen načrt bi oskrbel v obsegu, ki je potreben v podjetju, standarde stroškov, predračune odhodkov, predvidevanje prodaje, načrtovanje dobička s potrebnimi postopki za izvajanje načrta.

2. Primerjati izvedbo z odobrenimi operativnimi načrti in standardi ter poročati in tolmačiti izide dejavnosti vsem ravnem vodstva. Ta funkcija vsebuje oblikovanje, vzpostavitev in vzdrževanje računovodstva, sistemov stroškov in evidence, določitev računovodskih politik in zbiranje statističnih podatkov, kolikor so potrebni.

3. Presojati in poročati o tehtnosti ciljev podjetja in o učinkovitosti njegovih politik, organizacijske strukture in postopkov pri ostvarjanju teh ciljev. To vključuje posvetovanje z vsemi deli vodstva, ki so odgovorni za politiko in akcijo v katerikoli fazi delovanja podjetja, kolikor se nanaša na izvedbo te funkcije.

4. Poročati vladnim ustanovam skladno z zahtevami in nadzirati tisto, kar je v zvezi z davki.

5. Pojasnjevati in poročati o delovanju zunanjih vplivov na uresničevanje ciljev podjetja. Ta funkcija vključuje nepretrgano presojo gospodarskih in družbenih sil in vladnih vplivov, kolikor se dotikajo delovanja podjetja.

[9] Management Accounting. Productivity Report. Anglo-American Council on Productivity, London—New York 1970, str. 19.

[10] Ch. T. Horngren: Cost Accounting. A Managerial Emphasis. Prentice-Hall, Englewood-Cliffs 1962, str. 8.

KNJIŽNICA TONETA TRBOVLJE

6. Poskrbeti za varstvo sredstev podjetja. Ta funkcija vključuje vzpostavitev in vzdrževanje primernega notranjega nadzora in revizije ter zagotovitev pravilnega kritja z zavarovanjem.«[11]

Iz vseh teh točk torej že veje upravljalni vidik računovodstva, čeprav je najbolj prisoten v prvih treh. Tako mišljeno računovodstvo se oddaljuje od knjigovodskega prisilnega jopiča. Poudarek je na »računovodjevi stvarni odgovornosti za objektivno analizo in tolmačenje. Upravljalni računovodja je omrežen v glavnem s sedanjostjo in prihodnostjo namesto s preteklostjo.«[12]

V naših razmerah pa veje duh upravljalnega računovodstva že iz kodeksa poklicne etike računovodje, ki sta ga podobno kot kodeks računovodskih načel sprejeli Zveza ekonomistov Slovenije in Združenje računovodskih in finančnih delavcev SRS.[13] V njem so npr. naslednja določila:

»2. člen. Računovodja mora pomagati povečevati uspešnost gospodarjenja v organizaciji združenega dela, tako da vsem tistim, ki v njej odločajo, dostavlja točne, primerne in pravočasne informacije. Informacije ne sestoje samo iz podatkov v predračunih in obračunih, temveč tudi iz strokovnih sodb, ki temelje na nadzoru in analizi.

3. člen. Da bi bila računovodska poročila točna, je naloga računovodje poskrbeti, da v organizaciji združenega dela obstaja notranja kontrola že ob gibanju knjigovodskih listin, in ne samo, da je vzpostavljen knjigovodski nadzor, ki sestoji iz formalne in vsebinske (materialne) kontrole knjigovodskih listin in poslovnih knjig. Informacije o poslovanju primerja računovodja s podatki iz preteklosti.

4. člen. Da bi bila računovodska poročila primerna, je naloga računovodje preučiti potrebe njihovih uporabnikov in jih upoštevati, prav tako pa mora tudi poskrbeti, da bodo poročila dovolj razumljiva tistim, ki se sicer ne ukvarjajo z računovodstvom.

5. člen. Da bi bila računovodska poročila pravočasna, je naloga računovodje vzpostaviti takšen rokovnik pritekanja knjigovodskih listin in njihove obdelave kakor tudi takšno organizacijo dela v računovodski službi nasploh, da bo vselej omogočala sestavljanje poročil brez zastojev. Računovodja je odgovoren za ažurnost službe.

6. člen. Računovodja spremlja in preučuje vse operativne dejavnosti v organizaciji združenega dela in jim je hkrati s svojimi informacijami tudi v pomoč...

7. člen. Naloga računovodje je opozoriti pristojne organe upravljanja v svoji organizaciji združenega dela na vsak primer kršitve samoupravnih aktov gospodarsko-finančne narave ali gospodarsko-finančnih predpisov. V primeru, ko bi organi upravljanja v organizaciji združenega dela vztrajali pri kršitvi gospodarsko-finančnih predpisov, mora računovodja na kršitev opozoriti tudi pristojne organe družbene skupnosti.

8. člen. Računovodja mora opozoriti na pomanjkljivosti samoupravnih aktov in podati konkretne predloge za njihovo izboljšavo. Predvsem pa mora opozoriti na točno razmejitev pristojnosti in odgovornosti vsake osebe v organizacijski shemi organizacije združenega dela v pogledu knjigovodskih listin.

9. člen. Računovodja mora vsebinsko poenotiti interna in eksterna poročila, čeprav se po oblikovni strani lahko interna poročila prilagajajo konkretnim potrebam organizacije združenega dela in se torej razlikujejo od eksternih. V vseh primerih morajo biti računovodska poročila sestavljena z vestnostjo in s poštenostjo do vseh interesentov zanje.

---

[11] Cit. delo pod 9, str. 19.
[12] Cit. delo pod 10, str. 13.
[13] Predložen in objavljen po sprejetju enako kod kodeks pod 8.

10. člen. Računovodja mora poenotiti metodologijo sestavljanju predračunov in obračunov, saj bo le tako zagotovljena primerljivost podatkov. Pri sestavljanju obračunov mora upoštevati, da so računovodske informacije le prva stopnja za analizo, ta pa ima nalogo izboljšati poslovne odločitve.

11. člen. Računovodjo mora odlikovati široka gospodarska razgledanost in sposobnost ločevati bistveno od nebistvenega.«

Ta kodeks iz leta 1972 je bil kasneje dopolnjen in ga je v dopolnjeni obliki, vendar z istim duhom sprejela konferenca Zveze računovodskih in finančnih delavcev Jugoslavije maja 1981.[14]

Za vse organizacijske dele celotnega računovodstva ne bi mogli trditi, da so neposredno povezani z upravljanjem. Tudi ne bi za vse računovodske informacije mogli trditi, da so nepogrešljive pri poslovnem odločanju. Tisti del celotnega računovodstva, ki nas sedaj zanima, pa dobiva v zapadni literaturi svoj posebni naziv in sicer »management accounting«, včasih pa tudi »management accountancy«, »managerial accounting« ali »administrative accounting«. Ker je v tamkajšnjih razmerah njegovega pretežnega uporabnika treba videti v vodstvu na raznih ravneh, bi ga lahko nazivali tudi »vodstveno računovodstvo«. Toda v naših razmerah se nikakor ne bi mogli zadovoljiti s tako zasnovanim računovodstvom. Računovodstvo mora dajati informacije vsem tistim, ki v združenem delu kakorkoli sodelujejo pri upravljanju, zato ga je bolje označevati »upravljalno računovodstvo«, še več pa pove tej knjigi izbrani naslov, da gre namreč za upravljalni vidik računovodstva.

Poglejmo nekoliko podrobneje, kako je v zapadni literaturi opredeljeno to računovodstvo!

Eno izmed klasičnih opredelitev upravljalnega (vodstvenega) računovodstva najdemo v poročilu skupine specialistov angloameriškemu svetu za proizvodnost: »Management accountancy je predstavljanje računovodskih informacij na tak način, da pomagajo vodstvu pri oblikovanju politike in pri vsakodnevnem delovanju podjetja.«[15] Podobno opredeljuje Kohler to računovodstvo za »tisti del računovodskega procesa, ki je na splošno povezan z managementom.«[16] Mnogi avtorji neposredno ne opredeljujejo samega upravljalnega (vodstvenega) računovodstva, temveč se omejujejo na opis njegovega delovanja. Tako npr. pravi Anthony, da se to računovodstvo »ukvarja z računovodskimi informacijami, ki so koristne managementu.«[17] Podobno ugotavljata Bierman in Drebin, da to računovodstvo »obravnava v podrobnostih pripravljanje in uporabo finančnih informacij za notranje potrebe vodstva.«[18] Shillinglaw je v tem pogledu še bolj izčrpen, saj trdi, da se to računovodstvo »ukvarja z vsemi finančnimi evidencami, predvidevanji, poročili in finančnimi analizami, ki so pripravljene v okviru podjetja za uporabo privodenju in ocenjevanju poslovanja v posameznih delih podjetja.«[19]

Nekateri avtorji pa namesto same opredelitve upravljalnega (vodstvenega) računovodstva raje govorijo o njegovem namenu, iz česar je spet posredno vidno njegovo bistvo. Brown in Howard npr. pravita, da je bistveni namen tega računovodstva »pomagati vodstvu pri sprejemanju odločitev in nadziranju... Vodstvo mora biti oskrbljeno z izkazi in s sporočili, ki kažejo, kam podjetje gre, ne samo,

---

[14] Sedaj veljavni tekst je v Sloveniji objavljen v brošuri »Kodeksa poklicne etike računovodskih in finančnih delavcev«. Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, Ljubljana 1982, str. 5—10.

[15] Cit. delo pod 9, str. VIII.

[16] Cit. delo pod 5, str. 26.

[17] R. N. Anthony: Management Accounting. R. D. Irwin, Homewood 1960, str. 1.

[18] H. Bierman Jr., A. P. Drebin: Managerial Accounting. An Introduction. The MacMillan Comp., New York 1968, str. VI.

[19] G. Shillinglaw: Cost Accounting. Analysis and Control. R. D. Irwin, Homewood 1961, str. IX.

kje je.«[20] Moore in Jaedicke pa pravita, da je namen tega računovodstva »pojasniti, kako so lahko računovodski podatki tolmačeni in uporabljeni pri poslovnih dejavnostih nadziranja in načrtovanja.«[21]

Izčrpnejši v svojem tolmačenju upravljalnega (vodstvenega) računovodstva je Batty, ki pravi: »Management accountancy je izraz, ki ga uporabljamo za opis računovodskih metod, sistemov in tehnik, ki, združene s posebnim znanjem in sposobnostjo, pomagajo vodstvu v njegovi nalogi čimbolj povečati dobičke ali čimbolj zmanjšati izgube... Računovodske metode, sistemi in tehnike so tiste, ki so namenjene zadovoljitvi posebnih potreb zadevnega poslovanja. Naj bi zbirale in zapisovale informacije na način, ki je najbolj primeren pomagati vodstvu pri njegovem delu.«[22]

Ob koncu naj navedemo še, da je odbor za management accounting pri The American Accounting Association leta 1958 po študiju razvoja in tedanjega stanja postavil naslednjo opredelitev upravljalnega (vodstvenega) računovodstva: »Management accounting je uporaba primernih tehnik in zamisli pri obdelavi historičnih in zasnovanih gospodarskih podatkov posamezne organizacije, ki pomaga pri sestavljanju načrta utemeljenih gospodarskih ciljev in pri sprejemanju preudarnih odločitev za uresničevanje teh ciljev. Vključuje metode in zamisli, ki so neizogibne pri učinkovitem načrtovanju, pri izbiri med alternativnimi poslovnimi akcijami in pri nadzoru s pomočjo presojanja in tolmačenja izvedenega. Njegove študije obsegajo presojo načinov, po katerih so lahko računovodske informacije zbrane, sintetizirane, analizirane in predstavljene v odnosu do posebnih problemov, odločitev in dnevnih nalog poslovnega managementa.« Odbor pripominja, da je »v širšem smislu celotno računovodstvo management accounting«, toda v ožjem smislu se upravljalno (vodstveno) računovodstvo »odlikuje po poudarku na namenu, prevladujočem stališču in potencialni uporabi za vodstvo.«[23]

Kot smo že omenili, je v naših razmerah treba zasnovati in nato tolmačiti upravljalno računovodstvo drugače, in ne s sklicevanjem na vodstvo. Upoštevati je treba načela samoupravljanja in le v tem okviru tudi naloge, ki jih opravlja vodstvo. V te nove okoliščine presajeno upravljalno računovodstvo pa ima svoje temelje že v kodeksu računovodskih načel iz leta 1972, ki npr. obsega tudi naslednja določila:

1. člen: »Računovodstvo... je temeljni izvor informacij v organizaciji združenega dela in služi potrebam njenih organov samoupravljanja in vodstva ter drugih uporabnikov in tudi potrebam družbene skupnosti.«

94. člen: »Računovodska poročila so pripravljena za organe samoupravljanja, za vodstvo in druge uporabnike informacij. Na podlagi predračunskih poročil ustrezni organi sprejemajo poslovne odločitve, na podlagi obračunskih poročil pa popravljalne odločitve...«[24]

Potemtakem bi upravljalno računovodstvo v naših razmerah lahko opredelili tudi za tisti del računovodstva, ki je povezan s pripravljanjem računovodskih poročil za potrebe organov samoupravljanja, vodstvo in druge uporabnike, da bi na podlagi v njih vsebovanih informacij lahko odločali o procesu upravljanja (v širšem smislu).

---

[20] J. L. Brown, L. R. Howard: Principles of Management Accountancy. Mac Donald and Evans, London 1966, str. V.

[21] C. L. Moore, R. K. Jaedicke: Managerial Accounting. South-Western Publishing Company, Cincinnati 1963, str. III.

[22] J. Batty: Management Accountancy. MacDonald and Evans, London 1966, str. 1.

[23] Cit. delo pod 3, str. 1.5.

[24] Cit. delo pod 8.

0 Mesto računovodstva pri oblikovanju informacij za potrebe upravljanja

00 POSLOVNI SISTEM, INFORMACIJSKI SISTEM IN RAČUNOVODSTVO

000 Poslovni sistem in njegova sestava

Vsako organizacijo združenega dela je mogoče obravnavati kot celoto medsebojno povezanih sestavin, ki omogočajo njen poslovni proces in pri njem bolj ali manj vplivajo druga na drugo, hkrati pa tudi kot enoto, ki je obdana s svojim okoljem, ki bolj ali manj vpliva nanjo; obravnavati jo je mogoče kot poslovni sistem.

Z naturalnega vidika je smoter poslovnega procesa posamezne organizacije združenega dela v tem, da proizvaja določene stvari ali opravlja določene storitve, tj. pridobiva poslovne učinke, po katerih obstaja družbena potreba. Z vrednostnega vidika pa je smoter njenega poslovnega procesa pridobivanje dohodka, ki je izvor sredstev za zadovoljevanje skupnih in splošnih družbenih potreb, osebnih potreb in poslovnih potreb, zlasti v zvezi z modernizacijo in razširitvijo ter v zvezi z rezervami.

Če poslovni proces posamezne organizacije združenega dela razčlenimo naturalno, pridemo do naslednjih ožjih procesov: procesa priskrbe prvin (tj. delavcev, delovnih sredstev, delovnih predmetov in angažiranih storitev), procesa ustvarjanja učinkov (tj. proizvedenih stvari ali opravljenih storitev) in procesa razpečave učinkov. Če poslovni proces posamezne organizacije združenega dela razčlenimo vrednostno, pa pridemo do naslednjih ožjih procesov: do procesa priskrbe finančnih sredstev, ki je povezan z nastajanjem obveznosti do njihovih virov, do procesa plasiranja in preoblikovanja teh sredstev, pri čemer se pridobiva tudi dohodek, do procesa razporejanja dohodka in preoblikovanja obveznosti do virov sredstev, a tudi do procesa vračanja finančnih sredstev skladno z zmanjševanjem obveznosti do njihovih virov.

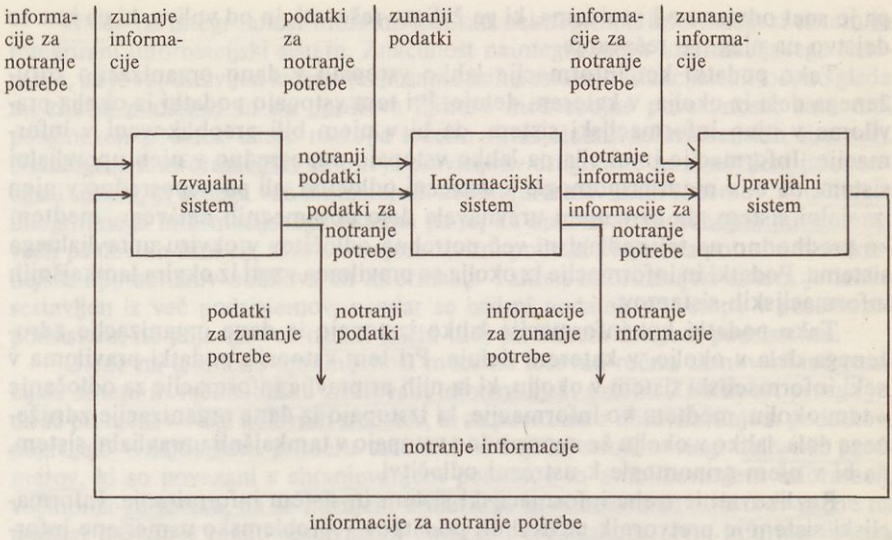
Izvajalni sistem vsake organizacije združenega dela zaobsega temeljne poslovne funkcije, ki se ukvarjajo s pravkar navedenimi procesi in ekonomskimi kategorijami: kadrovsko funkcijo (delavci), tehnično funkcijo (delovna sredstva), nakupno funkcijo (delovni predmeti in angažirane storitve), funkcijo ustvarjanja poslovnih učinkov ali proizvodno funkcijo (nastajanje ali ustvarjanje poslovnih učinkov), prodajno funkcijo (razpečava poslovnih učinkov) in finančno funkcijo (priskrba, plasiranje in vračanje finančnih sredstev).

O teh procesih in ekonomskih kategorijah pa je treba sprejemati odločitve. To je opravljeno v okviru upravljalnega sistema vsake organizacije združenega dela, ki zaobsega naslednje upravljalne funkcije: funkcijo načrtovanja, funkcijo

priprave izvajanja in funkcijo nadziranja. Načrtovanje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zasnovano določanje prihodnjega delovanja, ki obsega postavljanje ciljev poslovanja in oblikovanje poslovne politike, a tudi postopkov za njihovo uresničevanje. Priprava izvajanja v specifičnem spletu koordiniranja, organiziranja in motiviranja razčlenjuje po delavcih naloge, ki so postavljene pred celoten poslovni sistem, sproži njihovo delo in ga uravnava. Nadziranje pa je presojanje pravilnosti delovanja in odpravljanje nepravilnosti pri njem. Z družbenoekonomskega vidika je potrebno ločevati usmerjevalno upravljanje, tj. samoupravljanje, od uravnavajočega upravljanja, tj. ravnanja ali vodenja; prvo ima svoje težišče v načrtovanju in nadziranju, drugo pa v pripravi izvajanja.

Da bi bilo mogoče sprejemati odločitve o teh procesih in ekonomskih kategorijah, so potrebne informacije. Te pa izhajajo iz informacijskega sistema, ki zaobsega naslednje informacijske funkcije: funkcijo obravnavanja podatkov o preteklosti, funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti, funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov in funkcijo analiziranja podatkov. Z obravnavanjem podatkov o preteklosti razumemo dejavnost, ki se ukvarja z zbiranjem, urejevanjem, začetnim obdelovanjem in s prikazovanjem podatkov o preteklih poslovnih procesih in stanjih, ki so ob koncu lahko že informacije, kolikor so problemsko usmerjeni in omogočajo poslovne odločitve. Z obravnavanjem podatkov o prihodnosti razumemo dejavnost, ki se ukvarja z zbiranjem, urejevanjem, začetnim obdelovanjem in s prikazovanjem podatkov o prihodnjih poslovnih procesih in stanjih, ki so ob koncu lahko že informacije, kolikor so problemsko usmerjeni in omogočajo poslovne odločitve. Z nadziranjem obravnavanja podatkov razumemo presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri njem, s čimer zagotavljamo zanesljivost začetnih podatkov in njihovega preoblikovanja, a tudi končnih informacij, ki vstopajo v proces odločanja. Z analiziranjem podatkov pa razumemo presojanje bonitete, ki jo izražajo, in iskanje izboljšav kot podlage za usmerjanje prihodnjega delovanja, kar ob koncu vodi do bolj kakovostnih informacij, ki vstopajo v proces odločanja. S strokovnega vidika je potrebno razlikovati računovodstvo kot specifičen splet delov pravkar obrazloženih informacijskih funkcij od drugih specifičnih spletov ali vsaj samostojnih delov informacijskih funkcij. Računovodstvo iz okvira obravnavanja podatkov o preteklosti povzema knjigovodstvo, iz okvira obravnavanja podatkov o prihodnosti računovodsko načrtovanje, iz okvira nadziranja obravnavanja podatkov računovodski nadzor in iz okvira analiziranja podatkov računovodsko analizo.

Izvajalni, upravljalni in informacijski sistem so medsebojno povezani s tokovi podatkov in informacij. V izvajalni sistem vstopajo informacije za izvajanje in iz njega izstopajo podatki o izvajanju. V informacijski sistem vstopajo podatki o izvajanju in iz njega izstopajo informacije za upravljanje. V upravljalni sistem pa vstopajo informacije za upravljanje in iz njega izstopajo informacije za izvajanje. S tokovi podatkov in informacij pa se celotna organizacija združenega dela kot poslovni sistem povezuje tudi s svojim okoljem. Zato je koristno, če kot izhodišče našega nadaljnjega podajanja grafično predstavimo tokove podatkov in informacij, njihovo povezavo z izvajalnim, informacijskim in upravljalnim sistemom, s tem pa tudi razvrstitev podatkov in informacij glede na njihov izvor in uporabnika (gl. sliko št. 1).



Slika 1: Tokovi podatkov in informacij v poslovnem sistemu

001 Splošna načela za gradnjo informacijskega sistema

Splošna teorija podatkov in informacij je podrobneje predstavljena na drugem mestu,[25] zato se lahko na tem mestu omejimo kar na povzetek v obliki splošnih načel.

Razlikovati je potrebno med podatki in informacijami. Medtem ko podatki nevtralno nakazujejo določeno dejstvo, so informacije problemsko usmerjene in koristijo za podlago za odločanje. Informacije je potrebno oblikovati glede na problem, ki ga želimo rešiti, in glede na okoliščine, v katerih problem rešujemo. Če se spreminja problem ali če se spreminjajo okoliščine, je potrebno spremeniti tudi informacije. To, kar je odločujoča informacija v posameznem primeru, more biti v drugih primerih šele nevtralen podatek.

Tako podatki kot informacije se lahko nanašajo na preteklost ali na prihodnost, s tem da so tudi informacije o preteklosti naravnane na prihodnost, saj vsaka odločitev posega vanjo. Če bi, nasprotno, pojem podatkov izključno povezovali s preteklostjo, kar je zelo pogosto v literaturi, bi morali poleg pojma podatkov nujno vpeljati še neki drug pojem, ki bi nakazoval določena nevtralna dejstva, s katerimi je treba računati v prihodnosti in jih zato smiselno vključevati v oblikovanje informacij za odločanje o prihodnosti.

Tako podatki kot informacije so lahko izraženi kvantitativno, tj. s številkami, ali pa kvalitativno, tj. na neki drug način, s tem da informacije pridobe svojo prodorno moč mnogokrat šele tedaj, ko so številke dopolnjene z ustrezno razlago. Tako je npr. mogoče kot podatke ali kot informacije šteti tudi določila predpisov, načela ekonomske ali poslovne politike, spoznanja na podlagi raziskav itd., kdaj nam isto dejstvo nastopa kot podatek in kdaj kot informacija,

[25] I. Turk: Podatki in informacije v poslovnem sistemu. Moderna organizacija, Kranj 1979.

pa je spet odvisno od problema, ki ga želimo reševati, in od vpliva, ki ga ima to dejstvo na njegovo reševanje.

Tako podatki kot informacije lahko vstopajo v dano organizacijo združenega dela iz okolja, v katerem deluje. Pri tem vstopajo podatki iz okolja praviloma v njen informacijski sistem, da bi v njem bili preoblikovani v informacije. Informacije iz okolja pa lahko vstopajo neposredno v njen upravljalni sistem, da bi v njem pripomogle k ustrezni odločitvi, ali pa neposredno v njen izvajalni sistem, da bi v njem uravnavale delo posameznih delavcev, medtem ko predhodno na tej podlagi ni več potrebna odločitev v okviru upravljalnega sistema. Podatki in informacije iz okolja so praviloma vzeti iz okvira tamkajšnjih informacijskih sistemov.

Tako podatki kot informacije lahko izstopajo iz dane organizacije združenega dela v okolje, v katerem deluje. Pri tem vstopajo podatki praviloma v neki informacijski sistem v okolju, ki iz njih pripravlja informacije za odločanje v tem okolju, medtem ko informacije, ki izstopajo iz dane organizacije združenega dela, lahko v okolju že neposredno vstopajo v tamkajšnji upravljalni sistem, da bi v njem pripomogle k ustrezni odločitvi.

Razlikovati je treba informacijski sistem in sistem informiranja. Informacijski sistem je pretvornik nevtralnih podatkov v problemsko usmerjene informacije in shranjevalec podatkov na raznih stopnjah njihovega obravnavanja kakor tudi shranjevalec informacij. Sistem informiranja pa je sistem prenašanja in predočanja informacij njihovim uporabnikom; pomeni potemtakem tokove, ki povezujejo informacijski sistem in upravljalni sistem.

Informacijski sistem po vsebinski strani obsega tako računovodstvo kot statistiko in razne vrste operativnih evidenc, načrtovalnih evidenc in analiz, po organizacijski strani pa se pojavlja v okviru računovodske službe, načrtovalno-analitske službe, računalniškega centra, službe za informiranje delavcev in številnih drugih služb. Nikakor torej ni mogoče informacijskega sistema preprosto pojasnjevati v izključni povezavi z računovodstvom ali v izključni povezavi z računalnikom.

Če informacijski sistem razčlenjujemo glede na upravljalne funkcije, pri katerih so potrebne njegove informacije, ločujemo informacijski sistem za potrebe načrtovanja, informacijski sistem za potrebe priprave izvajanja in informacijski sistem za potrebe nadziranja. Če te upravljalne funkcije grupiramo z družbenoekonomskega vidika, pa ločujemo informacijski sistem za potrebe samoupravljanja in informacijski sistem za potrebe poslovnega vodenja. V vsakem primeru informacijski sistem označujemo glede na njegov podaljšek v sistemu informiranja.

Če informacijski sistem razčlenjujemo glede na to, o katerih temeljnih poslovnih funkcijah je na podlagi informacij potrebno sprejeti odločitev, ločujemo kadrovski informacijski sistem, tehnični informacijski sistem, nakupni informacijski sistem, proizvodni informacijski sistem (ali širše, informacijski sistem ustvarjanja učinkov), prodajni informacijski sistem in finančni informacijski sistem. V vsakem primeru informacijski sistem označujemo glede na predmet odločanja v izvajalnem sistemu, pri čemer je povsem nepomembno, kakšen je izvor podatkov ali kako poteka njihovo obravnavanje.

Glede na usmerjenost moremo ločevati običajni (klasični) informacijski sistem in upravljalni informacijski sistem. Značilnost prvega je, da je pretežno usmerjen v pretekla dogajanja brez posebnega poudarka na potrebah pri upravljanju. Značilnost upravljalnega informacijskega sistema pa je, da je z vidika potreb pri upravljanju usmerjen tako v pretekla kot v sedanja in prihodnja dogajanja. Pri takšnem označevanju informacijskega sistema prav nič ne vpliva vprašanje, kako je organiziran in koliko je pri njem v uporabi računalnik.

Glede na integriranost moremo ločevati neintegrirani informacijski sistem in integrirani informacijski sistem. Značilnost neintegriranega informacijskega sistema je, da je vzpostavljen ločeno po posameznih poslovnih funkcijah ali ločeno glede na značaj podatkov in ne upošteva njihove medsebojne povezanosti; zato tudi posamezen podatek lahko nastopa ločeno v več delnih informacijskih sistemih. Neintegrirani informacijski sistem je pravzaprav drugo ime za sestavljeni informacijski sistem, ki obsega več samostojnih delnih informacijskih sistemov. Značilnost integriranega informacijskega sistema pa je, da upošteva medsebojno povezanost vseh poslovnih funkcij, zato so v njem izvirni podatki prejeti za potrebe vseh kasnejših uporabnikov oblikovanih informacij. Takšen informacijski sistem je lahko sestavljen iz več podsistemov, vendar se izvirni podatek, ki vstopa v posamezni podsistem, ne pojavlja več na isti način tudi pri kakem drugem podsistemu.

Glede na tehnično opremljenost moremo ločevati ročno zasnovani informacijski sistem in računalniško zasnovani informacijski sistem. Značilnost prvega je, da se pri njem v vlogi delovnih sredstev, ki so povezana z obravnavanjem podatkov, pojavljajo v najboljšem primeru računski in knjižni stroji, v vlogi delovnih predmetov, ki so povezani s shranjevanjem podatkov in z oblikovanjem informacij, večinoma kartoteke, da se pri njem urejevanje in obdelovanje podatkov začne na podlagi navedb v ročno sestavljenih obrazcih, organizacija prvin informacijskega procesa pa je zagotovljena z delovnimi navodili. Značilnost računalniško zasnovanega informacijskega sistema je, nasprotno, v tem, da se pri njem v vlogi delovnih sredstev, ki so povezana z obravnavanjem podatkov, pojavlja v večji ali manjši meri računalnik, v vlogi delovnih predmetov, ki so povezani s shranjevanjem podatkov in z oblikovanjem informacij, datoteke na magnetnih trakovih ali magnetnih ploščah, da se pri njem urejevanje in obdelovanje podatkov začne šele potem, ko so podatki preneseni na luknjane kartice, trakove ali podobne nosilce, organizacija prvin informacijskega procesa pa je zagotovljena s programi.

Računalnik je mogoče vključiti v informacijski sistem, kjer je mogoče vzpostaviti algoritme, tj. navodila za delo, ki pojasnjujejo logični vrstni red opravil pri reševanju določene naloge. Okoliščine, ki pospešujejo uvajanje računalnika, so naslednje: obsežnost dela pri oblikovanju informacij, pogostnost operacij pri oblikovanju informacij, razumljivost operacij pri oblikovanju informacij, številčnost nosilcev odločanja, ki morajo koordinirano odločati, pravočasnost ukrepanja na podlagi informacij in posledice odločitev brez potrebnih informacij.

Če zapušča informacijski sistem že podatek, in ne šele informacija, potem morajo nosilci odločanja prevzeti nase del opravil, ki bi morala biti opravljena v okviru informacijskega sistema in ki so strogo strokovna opravila, za katera nosilci odločanja niso niti poklicani niti osposobljeni. Številne odločitve zahtevajo enkratne informacije, ki jih je kot takšne tudi treba pripraviti, ne pa da je nosilcem odločanja nametana gomila nevtralnih, rutinsko dobljenih podatkov. Analiziranje podatkov, ki pripomore k višji stopnji kakovosti informacij, še vedno po strokovni strani spada v okvir informacijskega sistema, in ne v okvir upravljalnega sistema.

Informacije je treba oblikovati in dostavljati nosilcem odločanja, kadar je odločitev potrebna. Kadar poteka vse skladno z normalo, odločitev ni potrebna, prav tako pa tudi niso potrebne informacije zanjo. Nasprotno je podatke treba obravnavati v vsakem primeru in jih z določeno stopnjo obdelanosti shranjevati v okviru informacijskega sistema. Informacija je pa šele tisto, kar zapušča informacijski sistem. Če torej govorimo tudi o shranjevanju informacij v okviru informacijskega sistema, mislimo le na arhiviranje tistega, kar je ta sistem že sporočil drugim.

Informacije, ki zapuščajo informacijski sistem, morajo biti primerne, tj. mo-

rajo biti prilagojene potrebam pri odločanju in nosilcem odločanja. Čim bolj se nanašajo na odločitve na strateški ravni, tem bolj morajo biti globalne, toda čim bolj se nanašajo na odločitve na poslovnotehnični ravni, tem bolj morajo biti podrobne. Ni pravilna trditev, da morajo dobiti vsi vse informacije. Nasprotno, vsak mora dobiti svoje informacije, ki so prilagojene njegovem mestu v sistemu odločanja. Do nosilca odločanja pa vodi veriga več soudeležencev pri odločanju, kar pomeni, da morajo biti informacije, ki potekajo po posamezni verigi odločanja, enake. Ne morejo pa biti enake informacije, ki potekajo po več različnih verigah odločanja, od katerih je ena npr. takšna, da vodi do strateških odločitev, in druga takšna, da vodi do poslovnotehničnih odločitev. Vendar si informacije za različne ravni odločanja ne smejo medsebojno nasprotovati. Delavci, ki delajo v okviru informacijskega sistema, so odgovorni za informacije in tudi za morebitno dezinformiranje.

Informacije, ki zapuščajo informacijski sistem, morajo biti pravočasne, tj. morajo biti na razpolago tedaj, ko je še možna odločitev, saj bi v nasprotnem primeru bile spremenjene le v zgodovinske podatke. Čim bolj se nanašajo na odločitve na strateški ravni, tem daljše je dopustno razdobje, v katerem so predočene, toda čim bolj se nanašajo na odločitve na poslovnotehnični ravni, tem bolj morajo biti razpoložljive sproti, tako rekoč dnevno. Pravočasnost informaciij ni odvisna samo od pravočasnosti podatkov in pravočasnosti njihovega obravnavanja, temveč tudi od pravočasnosti dostavljanja samih informacij na mesta, kjer se sprejemajo odločitve, in od tehnologije odločanja.

Ločevati je potrebno vrednost informacije od stroškov, ki jih povzroča njeno oblikovanje. Obravnavanje podatkov kot tudi oblikovanje informacij povzroča stroške. Toda vsaka informacija lahko prinaša določene koristi. Te v načelu merimo s povečanim prispevkom za kritje stalnih stroškov in doseganje dobička, ki ga pripisujemo poslovni odločitvi na podlagi takšne informacije. Vrednost informacije torej ni odvisna od njenih stroškov, temveč od uspešnosti odločitve in izvedbe poslovanja, na katero je vplivala sama informacija. Vrednost informacije torej ni opredeljena že v okviru informacijskega sistema. Pač pa je tudi v njegovem okviru že treba poskrbeti za gospodarnost, tj. za čim boljše razmerje med vrednostjo informacij in njihovimi stroški.

Rešitve v okviru upravljalnega sistema pogojujejo rešitve v okviru informacijskega sistema in tudi sistema informiranja. Oblikovanja informacij se je lotiti potem, ko so poznane potrebe v okviru upravljalnega sistema, ne pa larpurlartistično. Če informacije, ki zapuščajo informacijski sistem, presegajo možnosti v okviru upravljalnega sistema, ne morejo biti več podlaga za tamkajšnje odločanje, kar pomeni, da nimajo vrednosti in da pravzaprav tudi v takšnih razmerah niso več informacije, ker niso vklopljene v proces odločanja. Stroške pa kljub temu povzročajo.

Če je mogoče kake odločitve programirati ali zanje izdelati odločitvene modele, ki so izvirni predmet odločanja, je mogoče računalnik uporabiti ne samo v okviru informacijskega sistema, temveč tudi v okviru upravljalnega sistema. Še najmanj je možnosti za to na strateški in taktični ravni odločanja, medtem ko so zelo velike na ravni opravil, s katerimi se ukvarja srednje vodstvo. To pa pomeni, da se navsezadnje tudi premika meja med informacijskim in upravljalnim sistemom; od predlagalnega informacijskega sistema (decision making information system) je izveden prehod k odločevalnemu informacijskemu sistemu (decision taking information system). Prvi na podlagi poznanih ciljev in na njih zasnovanih odločitvenih pravil izdeluje priporočila za prihodnje delovanje, drugi pa na podlagi sprejete odločitve o prihodnjem delovanju že sproži izvedbo. V okviru prvega

lahko obravnavamo še datotečni informacijski sistem in napovedovalni informacijski sistem kot nepopolna predlagalna informacijska sistema; datotečni informacijski sistem namreč obsega na podlagi poznavanja poslovnega sistema rutinsko zbiranje, urejevanje, obdelovanje, a tudi shranjevanje podatkov in dajanje iz njih izvedenih informacij, napovedovalni informacijski sistem pa na podlagi modelov, ki upoštevajo vzročno povezanost pojavov, že vzpostavlja prikazovanje različnih možnih rešitev pri prihodnjem delovanju, toda nič več. Datotečni, napovedovalni, predlagalni in odločevalni informacijski sistem so navsezadnje štiri različne stopnje razvoja informacijskih sistemov. Če presodimo današnje stanje informacijskih sistemov pri naših organizacijah združenega dela, lahko ugotovimo, da so v glavnem šele na prvi stopnji, da jih čaka še precejšnji razvoj, nas pa spodbuda za njihovo izboljšanje.

002 Poslovni dogodki, poslovne odločitve in informacijski sistem

Potem ko smo se v prejšnji točki seznanili s teoretskim okvirom za gradnjo informacijskega sistema, si oglejmo sedaj še nekatere podrobnosti v zvezi s poslovnim procesom, na katerega se nanašajo odločitve.

Poslovni proces, ki je po svoji zunanje vidni strani vsebina izvajalnega sistema, je po svojem bistvu nepretrgan, sestoji pa iz vrste poslovnih dogodkov; poslovni dogodek je pravzaprav kakovostno, količinsko in časovno opredeljena enota poslovnega procesa.

Poslovne dogodke moremo opredeliti različno. V širšem smislu je poslovni dogodek vsak, tudi najmanjši pripetljaj pri poslovnem procesu. Pri nadaljnjih razglabljanjih pa bomo upoštevali poslovne dogodke le v ožjem smislu, tj. kot tiste, ki povzročajo kake spremembe na:

a) sredstvih,
b) obveznostih do virov sredstev,
c) prihodkih,
č) odhodkih.

Posamezen poslovni dogodek sredstva kot celoto poveča, zmanjša, spremeni njihovo obliko ali pa nanje sploh ne vpliva. Stroški pri proizvajalni organizaciji združenega dela npr. ne pomenijo nič drugega kot povečanje sredstev v pojavni obliki proizvoda. Hkrati s tem se seveda zmanjšajo kaka druga sredstva ali spremenijo obveznosti do virov sredstev.

Po drugi strani lahko posamezen poslovni dogodek obveznosti do virov sredstev kot celoto poveča, zmanjša, spremeni njihovo obliko ali nanje sploh ne vpliva. Prihodki in odhodki se pa zaradi posameznega poslovnega dogodka utegnejo povečati, zmanjšati ali so, nasprotno, nespremenjeni.

Čeprav obstajajo različne možnosti pri vplivanju posameznega dogodka na sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke in odhodke, pa vendar vsak poslovni dogodek na njih povzroči praviloma dve spremembi. Ti dve spremembi sta ali samo na sredstvih ali samo na obveznostih do virov sredstev ali deloma na sredstvih in deloma na obveznostih do virov sredstev (ali prihodkih ali odhodkih) ali deloma na obveznostih do virov sredstev in deloma na prihodkih (ali odhodkih). Smer takšnih povezav je dobro poznana iz logike, ki se skriva za dvostavnim knjigovodstvom.[26]

Poslovni dogodki se pojavljajo tako istočasno kot zaporedno. To velja za po-

slovne dogodke nasploh kot tudi za poslovne dogodke v okviru kakega temeljnega funkcijskega procesa. Res pa je, da morejo npr. poslovni dogodki v zvezi s priskrbo delovnih sredstev ali nakupom delovnih predmetov nastopiti prej kot poslovni dogodki v zvezi s proizvodnjo, ti pa že spet prej kot poslovni dogodki v zvezi s prodajo. Ker pa je v vsakem razdobju mogoče prodajati proizvode iz preteklega razdobja, proizvajati na delovnih sredstvih in z delovnimi predmeti, ki so bili kupljeni v preteklem razdobju, kakor tudi kupovati nova delovna sredstva in delovne premete za prihodnja razdobja, takšna načelna povezava ni vedno očitna.

Širšo povezavo poslovnih dogodkov je lažje dojeti, če upoštevamo povezavo temeljnih funkcijskih procesov, ki sestoje iz njih in ki smo jih v točki 000 označili kot temeljne poslovne funkcije. Takšna povezanost je povsem očitna npr. pri načrtovanju. Na spoznanjih o možnostih obsega poslovanja so zasnovani načrti prodaje, proizvodnje, nakupa, financiranja in drugi. S takšnimi načrti je pravzaprav predvidena tudi celota poslovnih dogodkov pri posameznih temeljnih funkcijskih procesih. Ta celota, ki izhaja iz letnih načrtov, je nato bolj natančno določena v načrtih za krajša časovna razdobja. Navadno je ravno mesečni načrt temelj za sprožitev posameznih poslovnih dogodkov v zvezi z nakupom ali s proizvodnjo. Pri prodaji, nasprotno, prihaja spodbuda od zunaj, tj. od kupcev; celoto takšnih spodbud pa je seveda treba usoglasiti z danimi možnostmi. Prejeta naročila je npr. mogoče prilagoditi načrtu prodaje, mnogokrat pa ravno naročila usmerjajo ta načrt in z njim druge načrte.

V organizaciji združenega dela je treba stalno znova sprejemati odločitve o poslovnem procesu in o posameznih poslovnih dogodkih. Odločitve pri poslovanju ali v zvezi s poslovanjem, tj. poslovne odločitve, pa imajo lahko prav različen značaj, a tudi različne posledice. Predvsem kaže razločevati več skupin odločitev glede na njihovo izvirnost in izvedenost:

I. odločitve o smotru poslovanja in smernicah poslovne politike,
II. odločitve o konkretizaciji poslovne politike s kratkoročnimi cilji,
III. odločitve o konkretizaciji pogojev za uresničitev ciljev,
IV. odločitve o tekočem izvajanju poslovanja.

Poslovne odločitve I bi mogli imenovati tudi strateške odločitve in poslovne odločitve II taktične odločitve, medtem ko imamo v obeh primerih opravka s poslovnopolitičnimi odločitvami. Poslovne odločitve III, nasprotno, niso več čiste poslovnopolitične odločitve, temveč bolj operativne odločitve, in odločitve IV že izključno poslovnotehnične odločitve. Medtem ko se poslovnopolitične odločitve tičejo celotnega poslovnega procesa ali posameznih funkcijskih procesov, se poslovnotehnične odločitve tičejo posameznih poslovnih dogodkov v njihovem okviru.

Nekatere od poslovnih odločitev se dalje tičejo celotnega poslovnega procesa, druge pa samo posameznih njegovih funkcijskih delov. Zato moremo ločiti npr.:

a) kadrovske odločitve,
b) tehnične odločitve,
c) nakupne odločitve,
č) proizvodne odločitve (odločitve o ustvarjanju učinkov),
d) prodajne odločitve,
e) finančne odločitve.

Pri vsaki izmed naštetih skupin poslovnih odločitev seveda najdemo tako strateške (I) in taktične (II) kot tudi operativne (III) in poslovnotehnične odločitve (IV), ali z drugimi besedami, tako poslovne odločitve o posameznih temeljnih po-

[26] I. Turk: Finančno računovodstvo. Založba Obzorja, Maribor 1980, str. 73–74. I. Turk: Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela. Moderna organizacija, Kranj 1979, str. 244–245.

slovnih procesih kot tudi o posameznih poslovnih dogodkih v njihovem okviru.

Vsak proces odločanja mora obsegati:

A. pripravljanje odločitve,

B. sprejemanje odločitve,

C. spremljanje izvajanja odločitve.

Pripravljanje odločitve (A) zajema opredelitev poslovnega problema, opredelitev pričakovanja pri poslovanju in razvijanje različic za reševanje poslovnega problema. Glede na to, v kolikšni meri pozna tisti, ki odloča, okoliščine in možne izide, je treba razlikovati odločitve z gotovostjo, odločitve s tveganjem in odločitve z negotovostjo. Odločitve z gotovostjo so tiste, pri katerih vsak ukrep vodi k točno vnaprej znanemu procesu ali stanju in so znane posledice, ki nastopajo v zvezi z njim. Odločitve s tveganjem so tiste, pri katerih vodi vsak ukrep k več možnim procesom ali stanjem, pri čemer je znana verjetnost za nastop vsakega izmed njih. Odločitve z negotovostjo so pa tiste, pri katerih nastopi kot posledica ukrepa vrsta možnih procesov ali stanj, toda niso znane verjetnosti za nastop vsakega izmed njih. Odločitve z gotovostjo so manj pogostne kot odločitve s tveganjem ali odločitve z negotovostjo. To pa seveda zahteva uporabo posebnih metod pri njihovem pripravljanju.

Ko sprejemamo poslovno odločitev (B), primerjamo med seboj različne možnosti za rešitev poslovnega problema. Ker pa prevladujejo odločitve s tveganjem ali z negotovostjo, seveda ni gotovo, da so domnevne okoliščine kasneje uresničene. Zato pa je treba vsako odločitev ponovno pretresti, brž ko dogodki nakazujejo, da smo imeli napačna pričakovanja. To pomeni, da moramo spremljati izvajanje odločitve (C). Pri tem utegnemo prvotno odločitev celo spremeniti. Zato moramo končno ločevati še:

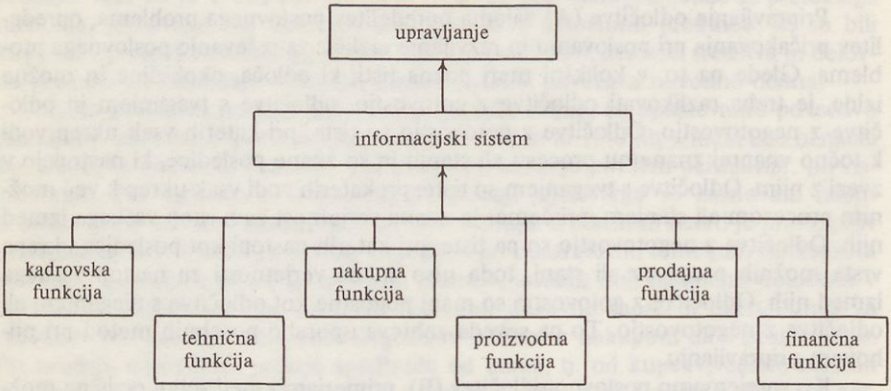
1. začetne odločitve in
2. popravljalne odločitve.

Začetna odločitev je prvotno sprejeta odločitev, popravljalna odločitev pa tista, s katero jo kasneje spreminjamo, ker so se pač spremenila pričakovanja. Mnogokrat seveda ni več mogoče popraviti prvotne odločitve. To velja zlasti za tiste poslovne odločitve, ki imajo povsem kratkoročni značaj, tj. za poslovnotehnične odločitve. Brž ko so takšne odločitve sprejete, je namreč poslovni dogodek največkrat kmalu izveden. Na napakah se moremo le učiti in kasneje sprejemati ob podobnih okoliščinah bolj smotrne poslovne odločitve.

Problem poslovnih odločitev je problem primernih in pravočasnih informacij kakor tudi njihove pravilne uporabe. Pri tem ne mislimo samo na informacije, ki so nam potrebne takrat, ko pripravljamo in sprejemamo kako poslovno odločitev, temveč tudi na informacije o izvajanju te poslovne odločitve. Naj ponovno opozorimo, da poznamo začetne in popravljalne odločitve. Informacija, ki je potrebna za sprejem določene poslovne odločitve, pa je več kot samo podatek. Informacija vključuje tudi sodbo o pojavu, za katerega obstaja podatek. Ali z drugimi besedami, informacija mora izražati tudi ugodnost in pravilnost kakega poslovnega delovanja. Če mislimo na informacijo, na kateri je zasnovana začetna odločitev, mora izražati ugodnost in pravilnost te poslovne odločitve. Če nasprotno mislimo na informacijo, na kateri je zasnovana kaka popravljalna odločitev, pa mora izražati pravilnost poteka in ugodnost tistega poslovanja, ki ga je povzročila začetna poslovna odločitev. Da bi izboljšali poslovne odločitve, je najprej treba izboljšati informacijski sistem, s katerim ne mislimo samo sistema pridobivanja in obdelave podatkov, temveč tudi sistem oblikovanja sodb o poslovnih pojavih.

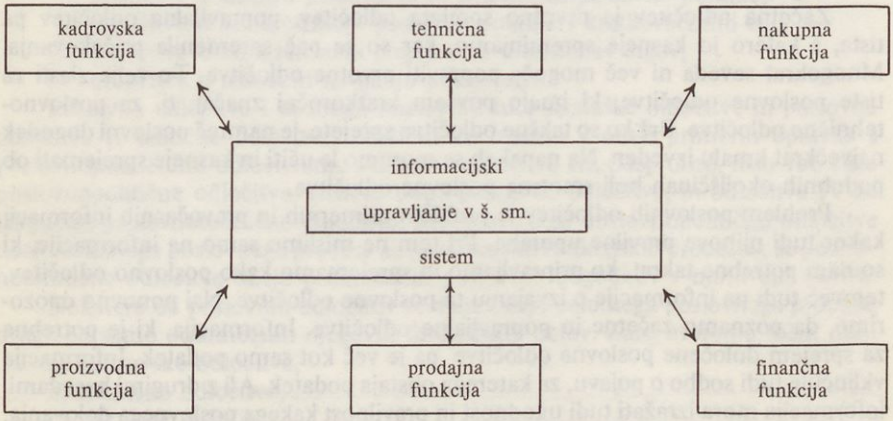
Informacijski sistem, iz katerega izhajajo informacije za poslovne odločitve, dobiva podatke iz vseh temeljnih funkcijskih procesov in posega s svojimi infor-

macijami na vse temeljne funkcijske procese. Ker je posrednik med temi procesi in upravljanjem v širšem smislu (ki obsega poleg samoupravljanja še njegov podaljšek v poslovnem vodenju), moremo njegovo posredovalno vlogo predočiti tudi takole:



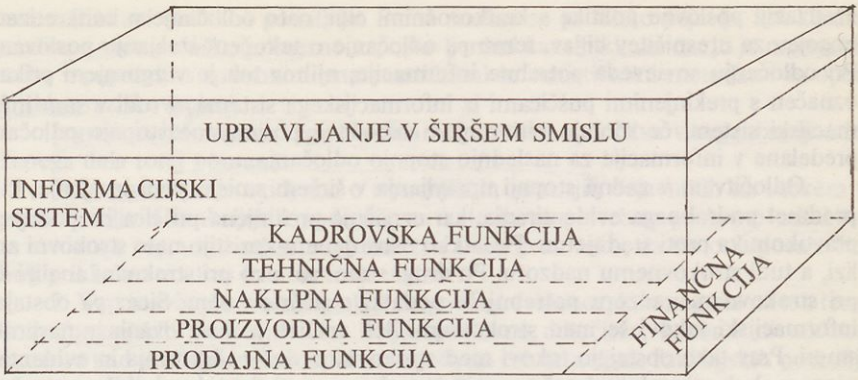
Slika 2: Informacijski sistem kot posrednik med temeljnimi poslovnimi funkcijami in upravljanjem

Povezavo upravljanja v širšem smislu z obravnavanimi temeljnimi funkcijskimi procesi kakor tudi uporabo informacij pri njih pa lepše prikažemo takole:



Slika 3: Informacijski sistem kot servis za temeljne poslovne funkcije

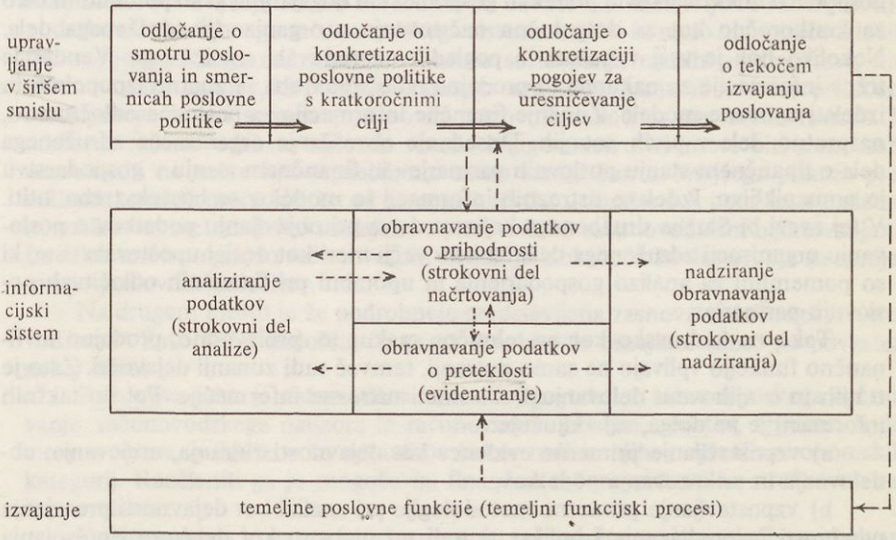
Brž ko želimo ponazoritev graditi na treh razsežnostih, se nam pa pojavi takšen prikaz:



Slika 4: Trorazsežnostna razčlemba poslovnega procesa

Če je izvajanje predočeno v vodoravni površini, obstajajo tokovi podatkov in nato informacij za potrebe upravljanja v navpični smeri navzgor, tokovi informacij za potrebe izvajanja pa v navpični smeri navzdol.

Namen informacijskega sistema ni le v pridobivanju in obdelovanju podatkov, temveč tudi v oblikovanju sodb o poslovnih pojavih; medtem ko prvo vključuje obdelavo podatkov v zvezi z načrtovanjem in evidentiranjem kasneje ostvarjenega, vključuje drugo razne postopke v zvezi z nadzorom in analizo. Po drugi strani je upravljanje prav tako sestavljeno iz odločanja na raznih ravneh, na katerih imajo različen pomen informacije o načrtovanem in ostvarjenem kakor tudi obdelave podatkov za potrebe analize in nadzora. Poenostavljeno sestavo in povezavo teh procesov moremo prikazati npr. takole:



Slika 5: Povezava upravljanja in izvajanja z informacijskim sistemom

Dvojne puščice v prvem pravokotniku nakazujejo tok odločitev; odločanju o smotru poslovanja in smernicah poslovne politike sledi odločanje o kon-

kretizaciji poslovne politike s kratkoročnimi cilji, nato odločanje o konkretizaciji pogojev za uresničitev ciljev, temu pa odločanje o tekočem izvajanju poslovanja. Pri odločanju so seveda potrebne informacije; njihov tok je v zgornjem prikazu označen s prekinjenimi puščicami iz informacijskega sistema, a tudi v sam informacijski sistem, če morajo biti v njem odločitve posamezne stopnje odločanja predelane v informacije za naslednjo stopnjo odločanja.

Odločitvam v zadnji stopnji upravljanja v širšem smislu sledi izvajanje, ki je predmet podrobnega evidentiranja, kar označuje prekinjena puščica iz spodnjega pravokotnika proti srednjemu. Podatki o ostvarjenem koristijo nato strokovni analizi, a tudi strokovnemu nadzoru. Po drugi strani so tako pri strokovni analizi kot pri strokovnem nadzoru potrebni še podatki o načrtovanem. Sicer pa obstajajo informacijski tokovi še med strokovnimi deli analize in načrtovanja v nasprotni smeri. Prav tako obstajajo tokovi med strokovnimi deli načrtovanja in evidentiranjem v obeh smereh; pri načrtovanju je treba poznati tisto, kar je bilo ostvarjeno v preteklosti, pri evidentiranju pa tisto, kar je za isto razdobje načrtovano. To pa zahteva, da je metodologija načrtovanja v marsičem skladna z metodologijo kasnejšega evidentiranja.

Informacijski sistem v takšnem smislu je seveda v praksi navadno zelo pomanjkljiv. Že evidenca ostvarjenega, na kateri v marsičem sloni načrtovanje in nato odločanje, mnogokrat ni zadovoljiva. Še bolj pomanjkljive kot informacije o notranjih dogajanjih v organizaciji združenega dela so seveda informacije o dogajanjih zunaj nje, ki imajo vpliv na njeno poslovanje. Takšne so npr.:

a) narodnogospodarske informacije,

b) tržne informacije,

c) zunanje finančne informacije.

Analiza narodnogospodarskih razmer za potrebe poslovnih odločitev je pri nas šele v zametku. Ni povsem jasno niti teoretično izhodišče za izdelavo narodnogospodarskih kazalnikov o preteklih gospodarskih dogajanjih, ki so pomembni tako za kratkoročno kot za dolgoročno načrtovanje v organizaciji združenega dela. Nekoliko bolj je vsaj v nekaterih pogledih napredovala analiza trga. Vendar je tržne informacije za nakupne in prodajne odločitve treba še znatno izpopolniti in izdelati ustrezne modele. Zunanje finančne informacije za poslovne odločitve so, nasprotno, šele v prvih povojih. Dosedanje obveščanje organizacije združenega dela o finančnem stanju poslovnih partnerjev in finančnem stanju v gospodarstvu je pomanjkljivo. Izdelave ustreznih informacij in modelov se bo šele treba lotiti. V tej zvezi bi Služba družbenega knjigovodstva pri objavljanju podatkov o poslovanju organizacij združenega dela lahko v večji meri kot doslej upoštevala tiste, ki so pomembni za analizo gospodarjenja in uporabni pri finančnih odločitvah poslovnih partnerjev.

Tako na kadrovsko kot na tehnično, nakupno, proizvodno, prodajno in finančno funkcijo vplivajo ne samo notranji, temveč tudi zunanji dejavniki. Zato je o njih in o njihovem delovanju treba imeti ustrezne informacije. Pot do takšnih informacij je pa dolga, saj vključuje:

a) vzpostavljanje primerne evidence kot dejavnosti zbiranja, urejevanja, obdelovanja in prikazovanja podatkov,

b) vzpostavljanje primerne metodologije pri analizi kot dejavnosti presojanja ugodnosti in predlaganja izboljšav, a tudi pri nadzoru kot dejavnosti presojanja pravilnosti in odpravljanja nepravilnosti.

Tista evidenca, ki je sestavni del načrtovanja, vključuje razne predračune, evidenca o ostvarjenem pa razne obračune. Tako prva kot druga doseže višjo stopnjo popolnosti in hitrosti s sodobno informacijsko tehnologijo, ki temelji na

avtomatizirani obdelavi podatkov. Sama analiza se pa lahko pojavlja kot klasična analiza z metodološko primerno vzpostavljenimi kazalniki, vendar jo je mnogokrat treba izpopolniti s sodobnimi matematičnimi in statističnimi metodami in operacijskim raziskovanjem.

Izgradnja informacijskega sistema za poslovne odločitve v organizaciji združenega dela torej pomeni:

1. Vzpostavljanje evidence o notranjih in zunanjih dejavnikih na vsakem izmed temeljnih funkcijskih področij, na katerih so potrebne poslovne odločitve; ta evidenca mora biti od samega začetka usmerjena tako, da bo omogočala čimbolj prikladno analizo in učinkovit nadzor.

2. Vzpostavljanje takšne analize na podlagi evidence, ki omogoča na teh temeljnih funkcijskih področjih čim boljše poslovne odločitve, kakor tudi takšnega nadzora nad podlagi evidence, ki omogoča na teh temeljnih funkcijskih področjih čim hitrejše in popolnejše spoznanje odmikov od predvidenega.

003 Vezi med računovodskim sistemom in upravljanjem

Računovodski sistem je le del, čeprav zelo pomemben del celotnega informacijskega sistema. Tesno je povezan s knjigovodskimi podatki, vendar, kot smo nakazali v uvodu, zajema še del načrtovanja, nadzora in analize. Njegova posebnost je v vrednostnem izražanju poslovnih procesov in stanj. Pri nadaljnjih razglabljanjih nas ne bo več zanimal informacijski sistem kot celota, temveč samo računovodski sistem kot njegov del.

Sodobni računovodski sistem torej nikakor ni izčrpan že z zbiranjem, urejevanjem, obdelovanjem in prikazovanjem knjigovodskih podatkov, s čimer zajemamo tudi sestavljanje raznih obračunov in nadzor nad točnostjo in zanesljivostjo podatkov. Iz sodobnega računovodskega sistema kratko in malo ni mogoče izločiti niti računovodskega načrtovanja v smislu sestavljanja raznih predračunov, niti računovodske analize, ki pomaga organom samoupravljanja ali vodstvu pri oceni ostvarjenega in pri sprejemanju novih poslovnih odločitev na raznih ravneh. V takšnem računovodskem sistemu seveda knjigovodstvo ne more biti samo sebi namen niti ne more biti organizirano samo zaradi čim zvestejšega prikaza preteklosti, temveč mora biti že od samega začetka usmerjeno k potrebam nadzora in analize ter metodološko usklajeno s predhodnim računovodskim načrtovanjem. Le tako smotrno grajen računovodski sistem je lahko učinkovito orodje za sprejemanje poslovnih odločitev.

Na drugem mestu je že podrobneje predstavljena zasnova sodobnega računovodstva.[27] Zato sedaj zadošča, če se na tem mestu omejimo samo na povzetek nekaj načel.

Računovodstvo je sistematična celota knjigovodstva, računovodskega načrtovanja, računovodskega nadzora in računovodske analize sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov kakor tudi iz njih izvedenih ekonomskih kategorij. Razčleniti ga je mogoče na finančno računovodstvo in stroškovno računovodstvo.

Knjigovodstvo je na popolnem zbiranju ter ustaljenem kronološkem in stvarnem urejevanju podatkov zasnovana dokumentirana in strogo formalna evidenca vseh nastalih individualiziranih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v

[27] I. Turk: Finančno računovodstvo, Založba Obzorja, Maribor 1980, str. 22–46.

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE 2

denarni enoti mere omogočajo prikazati sliko o celotnem preteklem poslovanju organizacije združenega dela. Knjigovodstvo je del obravnavanja podatkov o preteklosti kot informacijske funkcije. Zajema samo vrednostno stran tega obravnavanja podatkov o preteklosti, zato pa zajema v popolnosti vse spremembe, ki se nanašajo na sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke in odhodke, zaradi svoje formalnosti pa dobiva tudi značaj pravnega dokaznega sredstva, česar ni mogoče reči o drugih vrstah evidence o preteklosti.

Knjigovodstvo se končuje z računovodskimi obračuni. Predloženi računovodski obračuni so podlaga zlasti za sprejemanje poslovnih odločitev v okviru nadziranja kot upravljalne funkcije. Kot smo že omenili, z nadziranjem kot upravljalno funkcijo razumemo presojanje pravilnosti delovanja in odklanjanje nepravilnosti pri njem. Da bi mogli ugotoviti pravilnost nečesa, ga moramo poznati, to pa dosežemo z računovodskimi obračuni. Toda računovodski obračuni lahko pomagajo tudi pri sprejemanju poslovnih odločitev v okviru načrtovanja kot upravljalne funkcije, ker opozarjajo na tisto, kar se je dogodilo v preteklosti in kar je treba upoštevati tudi v prihodnosti.

Računovodsko načrtovanje je na popolnem ali reprezentativnem zbiranju ter ustaljenem stvarnem urejevanju podatkov zasnovana evidenca v prihodnosti predvidenih individualiziranih ali množičnih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni enoti mere omogočajo prikazati sliko o celotnem prihodnjem poslovanju organizacije združenega dela. Računovodsko načrtovanje je del celotnega obravnavanja podatkov o prihodnosti kot informacijske funkcije. Zajema samo vrednostno stran tega obravnavanja podatkov o prihodnosti, in to v enakem smislu kot knjigovodstvo zajema vrednostno stran obravnavanja podatkov o preteklosti. Zaradi tega stopa v funkcijski sklop računovodstva kot celota, ne glede na to, katera služba se z njim ukvarja.

Računovodsko načrtovanje se končuje z računovodskimi predračuni. Predloženi računovodski predračuni so podlaga zlasti za sprejemanje poslovnih odločitev v okviru načrtovanja kot upravljalne funkcije. Kot že vemo, je načrtovanje kot upravljalna funkcija na podlagi predvidevanja prihodnosti zasnovano določanje prihodnjega delovanja, ki obsega postavljanje ciljev poslovanja in postopkov za njihovo uresničevanje. Načrtovanje kot upravljalno funkcijo je torej treba strogo ločevati od računovodskega načrtovanja, ki zajema samo del informacijske funkcije obravnavanja podatkov o prihodnosti in ki se končuje z računovodskimi predračuni. Sprejeti računovodski predračuni pa nastopajo kot sodilo pri presojanju tistega, kar je bilo ostvarjeno, in v tem smislu ustvarjajo tudi podlago za sprejemanje poslovnih odločitev iz okvira nadziranja kot upravljalne funkcije. Vendar se sprejeti računovodski predračuni lahko zaustavljajo tudi zgolj v okviru računovodske analize, da bi bila tam pripravljena pojasnila o razlogih za odmike tistega, kar je bilo ostvarjeno, od tistega, kar je bilo načrtovano.

Računovodski nadzor je na podlagi podatkov v knjigovodskih listinah in poslovnih knjigah zasnovano presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih ter njihovem knjigovodskem evidentiranju, ki poteka kot s knjigovodstvom združena kontrola ali kot notranja revizija. Računovodski nadzor je del celotnega nadziranja obravnavanja podatkov kot informacijske funkcije, toda se nanaša samo na knjigovodske podatke. Vendar je po svoji vsebini tudi nekaj več. Ni samo nadzor knjigovodskih listin in kasnejše obdelave knjigovodskih podatkov, temveč se razširja tudi na presojanje poslovanja z vidika kazenskega zakona, samoupravnih aktov materialne narave in gospodarsko-finančnih predpisov, s čimer oblikuje informacijsko podlago za akcijo pristojnih organov.

Rezultat računovodskega nadzora je mogoče videti v zanesljivejših računo-

vodskih obračunih in v večji usoglašenosti poslovanja z notranjimi in zunanjimi predpisi. V vsakem primeru pa je računovodski nadzor treba ločevati od nadziranja kot upravljalne funkcije. Z računovodskim nadzorom se ustvarja samo podlaga za nadziranje poslovnih procesov in stanj, s katerim se ukvarjajo samoupravljavci, samoupravni organi in poslovodni organ. Računovodski nadzor s svojim vplivom na zanesljivost računovodskih obračunov pomaga nadziranju kot upravljalni funkciji. Presojanje poslovanja z vidika kazenskega zakona, samoupravnih aktov materialne narave in gospodarsko-finančnih predpisov namreč neposredno ustvarja informacijsko podlago za njihovo akcijo.

Računovodska analiza je na podlagi primerjave podatkov v računovodskih obračunih in predračunih zasnovano presojanje bonitete in oblikovanje predlogov za izboljšave pri poslovnih procesih in stanjih. Računovodska analiza je del celotne dejavnosti analiziranja kot informacijske funkcije. Zajema pa samo tisto analiziranje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o ostvarjenih poslovnih procesih in stanjih. Pri tej analizi so po razlogih razčlenjeni zlasti odmiki ostvarjenih velikosti od načrtovanih in standardnih.

Rezultat računovodske analize je mogoče videti v izpopolnjenih računovodskih poročilih. Z njimi računovodska analiza izboljšuje podlago za sprejemanje poslovnih odločitev tako iz področja nadziranja kot upravljalne funkcije kakor tudi iz področja načrtovanja kot upravljalne funkcije. Poznavanje razlogov za odmike in obsega njihovega delovanja lahko na področju nadziranja spodbudi določene korektivne in represivne akcije, na področju načrtovanja pa, da so v prihodnosti upoštevani cilji in sredstva za njihovo ostvaritev, ki jih je mogoče uresničiti.

Stroškovno računovodstvo zajema računovodsko spremljanje in preučevanje prvin poslovnega procesa od trenutka, ko so že na razpolago, čeprav se še ne trošijo, dalje stroškov in poslovnih učinkov, na kraju pa še poslovnega izida v posameznih delih celotne organizacije združenega dela. Finančno računovodstvo, nasprotno, zajema računovodsko spremljanje in preučevanje sredstev in obveznosti do virov sredstev s posebnim poudarkom na finančnih odnosih z drugimi kakor tudi poslovnega izida celotnega poslovnega procesa organizacije združenega dela. V nobenem primeru se pa stroškovno računovodstvo in finančno računovodstvo ne izčrpata s samim knjigovodstvom, temveč zajemata tudi ustrezen del računovodskega načrtovanja, računovodskega nadzora in računovodske analize. Stroškovno računovodstvo je analitično računovodstvo notranjega področja poslovanja; nazivamo ga lahko tudi notranje računovodstvo in pri proizvajalnih organizacijah tovarniško ali obratno računovodstvo. Finančno računovodstvo pa je pravzaprav splošno računovodstvo, ki se podrobneje ukvarja samo z razmerji organizacije združenega dela z drugimi pravnimi in fizičnimi osebami; nazivamo ga lahko tudi poslovno, glavno ali bilančno računovodstvo.

Upravljalno računovodstvo ni tretji sklop računovodskih delov poleg finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva, temveč izhaja iz njih, vendar je v večjem obsegu usmerjeno k potrebam po informacijah pri poslovnem odločanju, medtem ko sta finančno računovodstvo in stroškovno računovodstvo v tem pogledu lahko še nevtralnega značaja. Bistvena značilnost upravljalnega računovodstva je, da je pri njem spremenjeno izhodišče za oblikovanje informacij; to ni več podatek, ki omogoča oblikovanje informacije, temveč poslovna odločitev, ki zahteva določeno informacijo.

01 UPRAVLJALNI VIDIK FINANČNEGA RAČUNOVODSTVA

010 Obseg finančnega računovodstva

Že iz opredelitve finančnega računovodstva vidimo, da je pravzaprav splošno računovodstvo, ki se podrobneje ukvarja le z razmerji organizacije združenega dela z drugimi pravnimi in fizičnimi osebami. Nasprotno se ne spušča v podrobnosti notranjega področja poslovanja, kajti to je naloga stroškovnega računovodstva. Finančno računovodstvo nam omogoča spoznavati prihodnje, sedanje in preteklo poslovanje organizacije združenega dela nasploh, poslovanje v njenem zunanjem poslovnem krogu pa še posebej in v podrobnostih. Zanj velja v znatno večji meri kot za stroškovno računovodstvo ugotovitev, da se ukvarja izključno le z vrednostno izraženimi procesi in stanji; stroškovno računovodstvo se namreč ob samem izvoru podatkov ukvarja tudi z naturalnimi postavkami.

Brž ko govorimo o finančnem računovodstvu, skladno z njegovo dosedanjo opredelitvijo mislimo na:

a) ustrezen del knjigovodstva,
b) ustrezen del računovodskega načrtovanja,
c) ustrezen del računovodskega nadzora,
č) ustrezen del računovodske analize.

Tisti del knjigovodstva, ki spada v okvir finančnega računovodstva, je sestavljen iz:

A. sintetičnega glavnega knjigovodstva,
B. analitičnega knjigovodstva denarnih sredstev, terjatev in obveznosti,
C. analitičnega knjigovodstva skupne porabe.

Če osvetljujemo to knjigovodstvo z upravljalnega vidika, seveda niso zanimive knjigovodske listine in poslovne knjige, ki jih najdemo v njem. Zanimivi so pa izidi dela v tem knjigovodstvu, tj. razni obračuni in vrednostni prikazi za organizacijo združenega dela kot celoto, zlasti pa obračunski izkaz stanja, obračunski izkaz uspeha in obračunski izkaz gibanja sredstev.

Po drugi strani spada v okvir finančnega računovodstva tisti del računovodskega načrtovanja, ki ima za svoj zaključek razne predračune in prikaze predvidenega stanja v organizaciji združenega dela kot celoti, zlasti pa predračunski izkaz stanja, predračunski izkaz uspeha in predračunski izkaz gibanja sredstev. Računovodsko načrtovanje v tem smislu je tesno povezano z računovodsko analizo in analizo nasploh; deloma celo izhaja iz nje. Računovodska analiza v okviru finančnega računovodstva pa je tesno povezana s knjigovodskimi podatki o ostvarjenem, o katerega ugodnosti je treba oblikovati sodbe. Isto velja za računovodski nadzor, le da pri njem oblikujemo sodbe o pravilnosti postavk, ki jih vsebujejo razni obračuni in drugi izkazi glavnega knjigovodstva in knjigovodstva denarnih sredstev, terjatev in obveznosti. Takšnemu računovodskemu nadzoru se včasih pridružuje zunanja revizija, ki ima prav tako za svojo podlogo opisane dele knjigovodstva. Tudi njej moremo pripisati pomen z upravljalnega vidika, saj opozarja na tiste nepravilnosti, ki jih je računovodski nadzor prezrl. Vendar ni več sestavni del finančnega računovodstva same organizacije združenega dela.

Vidimo torej, da finančno računovodstvo obsega precej več kot zgolj knjigovodstvo finančnih razmerij dane organizacije združenega dela; poleg knjigovodstva se pojavljajo še drugi sestavni deli računovodstva, poleg finančnih razmerij, ki so

obravnavana v podrobnostih, pa še zlasti sintetične informacije o organizaciji združenega dela in njenem poslovanju.

011 Prilagajanje finančnega računovodstva potrebam pri upravljanju

Če že zanemarimo podrobnejše obravnavanje denarnih sredstev, terjatev in obveznosti, je finančno računovodstvo usmerjeno k sintetičnemu prikazovanju sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov. Vsa evidenca v njegovem okviru se pravzaprav konča z izkazom stanja (bilanco), ki zajema stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku, kakor tudi z izkazom uspeha, ki zajema prihodke in odhodke v določenem razdobju. Ravno v tolmačenju obeh sintetičnih računovodskih izkazov, ki se jima v novejšem času zlasti v zapadnem svetu pridružuje še izkaz gibanja sredstev, ter v njihovi analizi pa najdemo tesno povezavo finančnega računovodstva z upravljanjem.

V manjših organizacijah združenega dela, kjer ne moremo pričakovati obširnih in zato dragih poročil, ki z raznimi podrobnostmi izhajajo iz stroškovnega računovodstva, se organi samoupravljanja in vodstvo zanašajo v glavnem na sintetične izkaze o ostvarjenem, ki izhajajo iz finančnega računovodstva. Vendar so tudi v velikih organizacijah združenega dela takšni računovodski izkazi neizogibni pri upravljanju. Da pa bi bili sintetični računovodski izkazi o ostvarjenem koristni, morajo zadostiti dvema pogojema:

1. morajo biti primerni potrebam pri upravljanju,
2. morajo biti sestavljeni pravočasno glede na potrebe pri upravljanju.

V obeh smereh mora potemtakem potekati preurejanje klasičnega finančnega računovodstva.

Da bi lahko finančno računovodstvo obravnavali kot sestavni del informacijskega sistema, ki daje podlago za upravljanje, je treba zagotoviti večjo primernost njegovih informacij z naslednjimi postopki:

a) s spremembo izhodišča za oblikovanje njegovih informacij;
b) večjim poudarjanjem tistih njegovih sestavnih delov, ki še niso dovolj razviti;
c) s spremembo oblike in vsebine njegovih poročil;
č) z uvedbo novih vrst njegovih poročil.

Spreminjanje izhodišča za oblikovanje informacij (pod a) ne pomeni samo to, da je treba v finančnem računovodstvu bolj skrbeti za zadovoljevanje potreb po informacijah pri odločanju, namesto da poročila, ki so pripravljena za zunanje uporabnike, preprosto uporabimo tudi notranje, kolikor jih sploh lahko. Spreminjanje izhodišča za oblikovanje informacij pomeni precej več. V klasičnem finančnem računovodstvu je izhodišče vedno izvirni podatek. Zbrane podatke kasneje na ustaljeni način urejujemo in obdelujemo, dokler ne pridemo na koncu do podatkov in informacij, ki jih vključujemo v računovodska poročila. Če so pa poročila v prvi vrsti namenjena zunanjim uporabnikom, morda res ne izrabimo vseh možnosti, ki jih imamo na razpolago pri obdelavi začetnih podatkov. V vsakem primeru se pa računovodska poročila obnašajo bolj ali manj nevtralno do potreb pri odločanju. Če bi nam bile potrebne informacije, do katerih se ne moremo povzpeti na podlagi obdelave rutinsko zbranih podatkov, takšnih informacij iz finančnega računovodstva preprosto ne bomo dobili. Če torej sedaj govorimo o spreminjanju izhodišča za oblikovanje informacij, mislimo na to, da ne smemo več izgrajevati celotnega

računovodskega sistema tako, da izhajamo iz razpoložljivih podatkov in dobimo na koncu iz njega informacije, ki nam jih ti podatki omogočajo. Celoten računovodski sistem je, nasprotno, treba izgrajevati tako, da se vprašamo, kakšne odločitve je treba sprejeti v okviru poslovnega sistema. Ker so sprejete poslovne odločitve rezultat procesa odločanja, je treba dalje opredeliti metode njihovega sprejemanja in določiti informacije, ki so potrebne kot vložki v proces odločanja. Ravno te informacije so nam pa potrebne kot rezultat procesa oblikovanja informacij, in kolikor so to vrednostno izražene informacije o sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih ali odhodkih, tudi kot zaključek samega finančnega računovodstva. To mora torej biti izhodišče za oblikovanje informacij v finančnem računovodstvu. Njemu je treba podrediti tudi metode urejevanja in obdelovanja podatkov ter celo način samega zbiranja podatkov.

Drugo vodilo pri preurejanju finančnega računovodstva (pod b) najdemo v bolj zaznavnem prehodu na področje računovodskega načrtovanja in računovodske bolj možnem prehodu na področje računovodskega načrtovanja in računovodske analize. Preprosto ni razumljivo, zakaj po tradiciji mislimo z izkazom stanja (bilanco) samo obračunski izkaz stanja, ki se sklicuje na določen datum v preteklosti, z izkazom uspeha pa samo obračunski izkaz uspeha, ki zajema določeno razdobje v preteklosti. Poznati namreč moramo tudi predračunski izkaz stanja, ki se sklicuje na določen datum v prihodnosti, in predračunski izkaz uspeha, ki se nanaša na določeno razdobje v prihodnosti. Toda ni dovolj, če poznamo samo obračunske in predračunske izkaze v prejšnjem smislu, temveč je potrebno, da sta obračunski in predračunski izkaz stanja kakor tudi obračunski in predračunski izkaz uspeha sestavljena metodološko usklajeno. Samo to nam omogoča analizo odmikov ostvarjenih velikosti od načrtovanih, brez takšne analize pa si ni mogoče zamisliti nadzora kot upravljalne funkcije. To, kar smo sedaj pojasnili na primeru obračunskega in predračunskega izkaza stanja in izkaza uspeha, velja seveda tudi za druge obračune in predračune, ki izhajajo iz finančnega računovodstva.

Dalje je treba mnogokrat poskrbeti za spremembo oblike in vsebine poročil, ki izhajajo iz finančnega računovodstva (pod c). Izkaz stanja in izkaz uspeha, ki sta pripravljena za potrebe upravljanja, morata imeti ustrezno obliko in vsebino, ne pa kar tisto, ki je predpisana pri poročanju za potrebe zunanjih uporabnikov. Pri tem se ne pojavlja samo sprememba števila postavk in njihovo zaporedje, temveč lahko tudi sprememba kakovostnega in vrednostnega opredeljevanja teh postavk.

Na koncu smo poudarili potrebo po uvedbi novih vrst računovodskih poročil (pod č). Naj v tej zvezi opozorimo samo na izkaz gibanja sredstev, ki omogoča dober vpogled v finančne tokove in olajšuje odločanje o financiranju. Tudi izkaz gibanja sredstev je lahko sestavljen kot predračunski ali kot obračunski izkaz, kar pomeni, da lahko spet po razlogih pojasnjujemo odmike ostvarjenih gibanj sredstev od načrtovanih gibanj sredstev. Možnosti za nova poročila finančnega računovodstva pa ne obstajajo samo tedaj, kadar mislimo na sintetične informacije tega računovodstva. Številne možnosti obstajajo tudi tedaj, kadar imamo pred očmi analitične informacije tega računovodstva. Naj v tej zvezi opozorimo samo na poročila o terjatvah in obveznostih po rokih zapadlosti, ki nam koristijo pri odločanju o plačilni sposobnosti.

Poleg preurejanja finančnega računovodstva v smeri večje primernosti njegovih informacij smo v začetku omenili še preurejanje finančnega računovodstva v smeri pravočasnosti njegovih informacij. Poročila klasičnega finančnega računovodstva gotovo odlikuje knjigovodska natančnost, ne pa pravočasnost. Preden v takih razmerah sestavimo katerokoli računovodsko poročilo, zlasti pa izkaz stanja (bilanco) ali izkaz uspeha, je treba vknjižiti vse podatke, kontrolirati enakost

debetnega in kreditnega primeta v poslovnih knjigah itd., in šele nato sestaviti računovodsko poročilo. Toda da bi bile računovodske informacije uporabne kot podlaga za sprejemanje odločitev, morajo biti predložene pravočasno, to pa je tedaj, ko še omogočajo odločitev. Po drugi strani je pri upravljanju bolj pomembno, da imamo informacije takoj na razpolago, čeprav so samo začasne in okvirne, kot da pridemo do knjigovodsko točnih informacij, vendar šele čez nekaj časa, ko je že prepozno za sprejemanje odločitev.

Oblikovanje informacij moremo v finančnem računovostvu precej pospešiti s tem, da izvirne podatke takoj dostavljamo iz mesta, kjer so zajeti, na mesta, kjer se urejajo in obdelujejo, kakor tudi s tem, da uporabimo ustrezna sredstva in metode urejevanja in obdelovanja podatkov. Uporaba računalnika pa sama po sebi še ni zadostna. Potrebno je v tekoče obračune vnašati tudi določene načrtovane in standardne velikosti, torej z vidika obračuna preliminarne velikosti, če dejanske velikosti še niso poznane.

012 Izkaz stanja (bilanca) pri upravljanju

Mnogi menijo, da je pri poslovnih odločitvah pomembnejši izkaz uspeha kot sam izkaz stanja (bilanca), saj podatki, ki jih izkaz stanja vsebuje, po njihovem mnenju niso v zvezi z vsakodnevnim delovanjem organizacije združenega dela. Vendar je to preozko gledanje, ki upošteva le najbolj pogostne operativne in poslovnotehnične odločitve, ne pa tudi strateških in taktičnih odločitev; gledanje, ki izhaja predvsem iz potreb pri proizvodnih in prodajnih odločitvah v ožjem smislu, ne pa tudi iz potreb po finančnih odločitvah, ki navsezadnje spremljajo vse druge odločitve. Dejstvo je, da utegnejo odvečna osnovna sredstva ali dobljeni krediti brez potrebe zmanjševati poslovni izid. Prav tako imajo ob koncu razdobja previsoko ovrednotene zaloge ali previsoko prikazane terjatve lahko bistven vpliv na poslovni izid naslednjega razdobja. Na izkaz uspeha ima torej vpliv tudi izkaz stanja. Brez poznavanja izkaza stanja torej ni mogoče voditi utemeljene finančne politike.

Izkaz stanja, ki je pripravljen za potrebe upravljanja, mora biti sestavljen primerno, in ne kar po predpisani shemi. Predvsem mora, če je dvostranski, tj. v obliki bilance, v aktivi zajemati samo sredstva in morebitno neporavnano izgubo, ne pa tudi popravkov obveznosti do virov sredstev; podobno mora v pasivi zajemati samo obveznosti do virov sredstev, in ne tudi popravkov sredstev. Tako v aktivi kot v pasivi morajo biti prikazane le čiste ekonomske kategorije, ne pa tudi evidenčne postavke. Po drugi strani v dvostranskem izkazu stanja ali bilanci stanja ni primerno katerokoli zaporedje pri navajanju sredstev in obveznosti do virov sredstev, temveč le tisto, ki omogoča uporabnikom najlažje usmerjanje in tolmačenje. Ker je bilanca stanja zlasti pomembna pri finančnih odločitvah, kaže upoštevati predvsem ta vidik pri razvrščanju njenih postavk. Če že po funkcionalnosti ločujemo poslovna sredstva, sredstva rezerv, sredstva skupne porabe in podobno ter ločeno obravnavamo obveznosti do njihovih virov, je vsaj v okviru teh skupin treba dosledno upoštevati:

a) padajoče zaporedje vnovčljivosti in zapadlosti ali
b) rastoče zaporedje vnovčljivosti in zapadlosti.

V prvem primeru so najprej navedena tista sredstva, ki že imajo denarno obliko, in šele ob koncu tista, ki so najdalje od nje, med obveznostmi do virov sredstev pa najprej tiste, ki so že zapadle, in šele ob koncu tiste, ki sploh ne zapadejo. V drugem primeru je vrstni red ravno obrnjen.

Namesto dvostranskega izkaza stanja ali bilance stanja se je mogoče odločiti tudi za stopenjski izkaz stanja, ki je očitno še bolj prilagojen notranjim potrebam v organizaciji združenega dela.

Poleg tega, da mora biti izkaz stanja predložen v primerni obliki, mora biti sestavljen tudi pravočasno ali čim hitreje po preteku datuma, na katerega se sklicuje. To je mogoče doseči z dobro organizacijo gibanja knjigovodskih listin in z avtomatizirano obdelavo podatkov, a tudi s sodobnimi metodami vrednotenja zalog. Če npr. nedokončana proizvodnja in zaloga dokončanih proizvodov nista ovrednoteni po ostvarjenih stroških, temveč kar po standardnih stroških, jih je ob koncu meseca zelo hitro mogoče vstaviti v izkaz stanja, medtem ko so vsi drugi stroški upoštevani le v tedanjem izkazu uspeha v vlogi odhodkov.

Za upravljanje seveda niso toliko zanimivi postopki pri sestavljanju izkaza stanja kot njegovo tolmačenje. V tej zvezi pa je treba pripomniti, da ni niti formalno pravilen izkaz stanja nikoli tako popoln, da bi iz njega razbrali vse, kar je potrebno pri oblikovanju sodbe o stanju sredstev in obveznosti do njihovih virov. V njem niso vidni odprti, a še neizrabljeni krediti za osnovna sredstva. V njem niso vidne pogojne obveznosti, npr. v zvezi s prodajo blaga z jamstvom. V njem niso vidna sporna razmerja s kupci, če so ti pred začetkom spora poravnali ustrezne zneske. Iz njega prav tako ne razberemo, da je npr. del razpoložljivih denarnih sredstev že vezan zaradi sklenjenih pogodb o nakupu, ki bodo opravljene v naslednjih dneh po preučevanem trenutku. Končno iz njega tudi ne razberemo, da bodo npr. v naslednjih dneh opravljene pogodbe o prodaji, ki bodo bistveno pospešile preoblikovanje sredstev.

Formalno pravilen izkaz stanja prav tako ni nujno realen, saj ni mogoče pričakovati, da bodo vsa sredstva v preučevanem trenutku količinsko ugotovljena do zadnjih podrobnosti, še manj seveda, da bo povsem ustrezalo njihovo ovrednotenje. Številna vprašanja se v tem pogledu pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi in zalogami, a tudi v zvezi s terjatvami in z aktivnimi časovnimi razmejitvami. Nekaj podobnega, čeprav v manjši meri, najdemo na strani obveznosti in pasivnih časovnih razmejitev.

Če se omejimo na vprašanja cen stvari, ki sestavljajo obratna sredstva, lahko hitro ugotovimo, da se v izkazu stanja različno izraža uporaba različnih metod vrednotenja zalog. Zato je pri vsakem tolmačenju ustreznih postavk treba natančno poznati metodo, ki jo uporablja konkretna organizacija združenega dela, a tudi druge metode, ki bi jih utegnila uporabljati, a bi povzročile drugačne izide. Vprašanje cen, po katerih so ovrednotene zaloge, je treba razmotriti z dveh vidikov:

a) katere sestavne dele vsebujejo te cene,

b) katere cene upoštevati ob koncu razdobja, če so se v njem spreminjale.

Če se najprej zadržimo pri prvem vidiku, hitro spoznamo, da se nam ne ponuja toliko različic pri vrednotenju zalog materiala kot pri vrednotenju nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov. Nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov npr. lahko ovrednotimo po širše ali ožje opredeljenih stroških; naši predpisi v tem pogledu dovoljujejo razpon med materialnimi stroški z najmanjšo amortizacijo kot zgornjo mejo in spremenljivim delom teh stroškov kot spodnjo mejo. Problem se pojavlja le v tem, da v primeru kupo-prodajnih odnosov med temeljnimi organizacijami naslednja v zaporedju med svojimi materialnimi stroški zajema prodajno ceno proizvodov predhodne temeljne organizacije, torej ima neprimerno višje ovrednotene enake zaloge kot pa kaka enovita delovna organizacija.

Kakorkoli so že opredeljene cene enot v zalogi, niso vedno nespremenjene. Ker pa so v organizaciji združenega dela vedno kake količine materiala, nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, se lahko vprašamo, po katerih cenah je

treba ovrednotiti tiste količine, za katere so bile zmanjšane zaloge, in po katerih tiste, ki še ostanejo v zalogi. V tem pogledu je poznanih več metod, in sicer v glavnem metoda drsečih poprečnih cen, tehtanih poprečnih cen, zaporednih cen (FIFO), povratnih cen (LIFO) in stalnih cen brez odmikov. Uporaba stalnih cen z ustreznimi odmiki je le tehnična rešitev pri izvedbi kake druge metode; lahko se nanaša tudi na tretjo ali četrto metodo. Porast cen se seveda različno kaže v ovrednotenju zalog, če pri tem uporabljamo različne metode. Čim nižje je ovrednotena fizično dana zaloga, tem manjša je pa verjetnost za skrito izgubo.

Zaustavili smo se pri vprašanjih vrednotenja stvari iz okvira obratnih sredstev. Toda pri pravilnem tolmačenju izkaza stanja je treba poznati tudi rešitve o vrednotenju osnovnih sredstev, ki so povezane:

a) z amortizacijo osnovnih sredstev ali
b) z revalorizacijo osnovnih sredstev.

Če je ob drugih nespremenjenih okoliščinah obračunana večja amortizacija, imajo tudi osnovna sredstva manjšo neodpisano vrednost. Kot razloga za obračun večje amortizacije od tiste na podlagi najnižjih stopenj moremo navesti npr. dejstvo, da imajo osnovna sredstva v danih razmerah krajšo življenjsko dobo, kot je tista, ki jo domnevajo najnižje stopnje amortizacije, ali željo, da bi vrednost osnovnih sredstev, ne glede na njihovo življenjsko dobo, čimprej zavzela denarno obliko, ki omogoča nove nabave osnovnih sredstev brez povečevanja poslovnega sklada ali kreditov. Čim večja amortizacija je obračunana in čim manjša je zaradi tega neodpisana vrednost osnovnih sredstev, tem manjša je verjetnost, da so osnovna sredstva previsoko ovrednotena in da potemtakem skrivajo izgubo. Po drugi strani v razmerah, ko cene rastejo, povečana amortizacija preprečuje, da bi se v izkazanem izidu skrivala neobračunana prenesena vrednost iz osnovnih sredstev. Toda če niso osnovna sredstva pravilno revalorizirana, v njihovi življenjski dobi le ne bo mogoče zbrati takih amortizacijskih sredstev, ki bi bila potrebna za njihovo nadomestitev. Nasprotno pa revalorizacija poveča nominalno izkazano vrednost osnovnih sredstev, kar ob drugih nespremenjenih okoliščinah še ne pomeni, da so se osnovna sredstva povečala tudi funkcionalno.

Posebno skrb je treba posvetiti tudi tolmačenju terjatev in aktivnih časovnih razmejitev. Tistih terjatev, ki jih po pričakovanju ne bo mogoče izterjati, nikakor ni mogoče obravnavati med sredstvi. Če so terjatve izkazane previsoko, že spet skrivajo izgubo. A tudi za aktivne časovne razmejitve moremo trditi, da pri organizaciji združenega dela, ki je prenehala poslovati, pomenijo izgubo in da jih je le pri tisti organizaciji združenega dela, ki nadaljuje poslovanje, mogoče obravnavati med sredstvi, saj se bodo v nadaljnjem razdobju preoblikovale tako, da bodo spet zavzele denarno obliko.

Pravilnemu tolmačenju izkaza stanja mora slediti njegova analiza. Za potrebe upravljanja je treba izbrati smotrn seznam kazalnikov, ki omogočajo presojo postavk v izkazu stanja, predvsem denarnih sredstev, terjatev in zalog. Posebno smer analize pa najdemo v ideji presekanja bilance kot dvostranskega izkaza stanja. Končno naj opozorimo na to, da smo pri nas vajeni govoriti le o obračunskem izkazu stanja. Toda za upravljanje je izredno pomemben tudi predračunski izkaz stanja. Pomanjkljivost načrtovanja v naših organizacijah združenega dela je med drugim v tem, da povsem zanemarjajo sestavljanje predračunskega izkaza stanja ali ga rešujejo le delno, ker se omejujejo npr. le na načrtovanje tako imenovanih potrebnih obratnih sredstev. Brž ko ni mogoče primerjati obračunskega izkaza stanja s predračunskim, pa seveda tudi ni izvedljiva analiza odmikov ter nadzor kot upravljalna funkcija na tej podlagi.

013 Izkaz uspeha pri upravljanju

Do sedaj smo se zadrževali pri izkazu stanja kot računovodskem izkazu, s katerim finančno računovodstvo prehaja v upravljalno. Mnogi pa menijo, da je izkaz uspeha pri upravljanju še pomembnejši. Z njim je mogoče presojati uspešnost proizvodnje in prodaje in po tem celotnega poslovanja, iz česar sledi, da ni koristen zgolj z vidika potreb pri finančnih odločitvah. Takšno gledanje je gotovo utemeljeno. Vendar kaže opozoriti na nekatere razlike, ki se pojavljajo pri obravnavanju uspešnosti na ravni strateških in taktičnih odločitev po tej strani ter operativnih in poslovnotehničnih odločitev po drugi strani. V prvem primeru se kot bistvena ekonomska kategorija pojavlja dohodek ter takšne izpeljanke iz nje, kot so čisti dohodek in akumulacija. V drugem primeru pa ne moremo mimo ekonomske kategorije dobička, saj se le njemu kot nasprotje pojavlja izguba; poleg njega pa imamo še takšne kategorije kot prispevek za kritje in druge. Na nujnost upoštevanja poslovnoekonomskih kategorij poleg družbenoekonomskih kategorij posebej opozarja tudi Kardelj, ko ugotavlja, da »pri nas zelo počasi dobivajo državljansko pravico tiste ekonomske kategorije, ki določajo ekonomsko strukturo dohodka, kakor so, denimo, dobiček, izguba, ekstraprofit, renta, kazalniki proizvodnih stroškov, in posebno stroškov dela - ki, ne glede na naš samoupravni in dohodkovni sistem igra vlogo v ceni na notranjem in zunanjem trgu - dalje ekonomska merila produktivnosti dela, razmerje med organsko sestavo proizvajalnih sredstev in dohodkom v posameznih delovnih organizacijah, rentabilnost naložb itd. Šibka avtoriteta takih ekonomskih kategorij pri določanju odgovornosti ne samo da zamegljuje podobo o uspešnosti dela in poslovanja delovnih organizacij, temveč tudi otežuje stabilnost in učinkovitost sistema družbenega planiranja.«[28] Te ekonomske kategorije »so dejansko izraz objektivnih materialnih odnosov, se pravi merila za uspešnost dela in gospodarjenja, brez katerih se tudi dohodkovni odnosi ne morejo razvijati v skladu s potrebami samoupravne integracije združenega dela in razvoja proizvajalnih sil. In drugič, vse te ekonomske kategorije v našem gospodarskem življenju objektivno obstajajo in faktično skoraj neomejeno vplivajo.«[29] »Dejansko problem torej ni v tem, ali naj te kategorije priznamo ali ne, temveč kako tudi v pogojih blagovne proizvodnje premagati njihov stihijski in negativni učinek na socialistične družbenoekonomske odnose in samoupravljanje.«[30]

Izkaz uspeha, ki je pripravljen za potrebe upravljanja, mora seveda biti sestavljen primerno, kar pomeni, da ni nujno, da upošteva le predpisano shemo. Mnogokrat s poslovnega vidika ni toliko pomembno poznati dohodek kot dobiček, ki ga predpisana shema izkaza uspeha ne pozna. S poslovnega vidika je tudi koristno ločeno poznati znesek rednih in izrednih prihodkov, po drugi strani pa rednih in izrednih odhodkov. Le v tem primeru je namreč bolj poudarjen poslovni izid, ki izvira iz rednega poslovanja, medtem ko na njegov dokončni znesek utegnejo vplivati še izredni prihodki in izredni odhodki. V okviru rednih prihodkov in odhodkov pa je koristno ločeno poznati tisti njihov del, ki se nanaša na prodane in porabljene količine, od tistega, ki je povezan izključno s financiranjem.

---

[28] E. Kardelj: Protislovja družbene lastnine v sodobni socialistični praksi. Državna založba Slovenije, Ljubljana 1972, str. 101.

[29] Cit. delo pod 28, str. 101.

[30] Cit. delo pod 28, str. 102.

Nikakor ni nujno, da bi izkaz uspeha, ki je pripravljen za organe upravljanja, moral imeti dve uravnoteženi strani, tj. prihodke in odhodke s pozitivnim poslovnim izidom ali odhodke in prihodke z negativnim poslovnim izidom. Kaže opozoriti tudi na izkaz uspeha v več stopnjah.

Poleg tega, da mora biti izkaz uspeha predložen v primerni obliki, mora biti sestavljen tudi pravočasno ali čim hitreje po preteku zadevnega razdobja. Vendar je pot za zadovoljitev te zahteve pojasnjena že v zvezi z izkazom stanja.

Zoževanje cen, po katerih so ovrednotene zaloge, ima seveda svoj vpliv tudi na izkaz uspeha, saj se del v razdobju nastalih stroškov takoj spreminja v redne odhodke in se predhodno ne zadržuje v zalogah. Čim manj sestavnih delov ima cena enote v zalogi in čim manj ti sestavni deli zajemajo, tem več stroškov je treba sproti imeti za redne odhodke in jih pokrivati neposredno z rednimi prihodki. Mnogi celo menijo, da je npr. ugotavljanje poslovnega izida ob sprotnem pokrivanju vseh stalnih stroškov bolj razumljivo in uporabljivo pri upravljanju kot njegovo ugotavljanje na podlagi vrednotenja zalog po lastnih cenah. Vendar je koristno opozoriti na dejstvo, da v prvem primeru poslovni izid krajših razdobij niha, če tedaj niha obseg prodaje, medtem ko je obseg proizvodnje bistveno nespremenjen; le v drugem primeru namreč povečane zaloge zadržijo del stalnih stroškov, ki jih še ni treba pokrivati z rednimi prihodki. Zato pa v drugem primeru poslovni izid krajših razdobij niha, če tedaj niha obseg proizvodnje, medtem ko je obseg prodaje bistveno nespremenjen; le v prvem primeru namreč ob drugih nespremenjenih okoliščinah odpade na prodano enoto enak znesek spremenljivih stroškov, medtem ko se stalni stroški smatrajo za časovne stroške, tj. za odhodke. Na splošno lahko postavimo pravilo, da upoštevanje vrednotenja zalog po lastnih cenah povzroča, da se poslovni izid krajših razdobij ob drugih nespremenjenih okoliščinah giblje v isti smeri kot obseg proizvodnje, upoštevanje vrednotenja zalog po spremenljivih stroških pa, da se poslovni izid krajših razdobij ob drugih nespremenjenih okoliščinah giblje v isti smeri kot obseg prodaje.

Prav tako seveda vpliva na izkaz uspeha tudi vprašanje, ali organizacija združenega dela pri vrednotenju zalog uporablja metodo drsečega poprečja, tehtanega poprečja, zadnjih cen (FIFO), prvih cen (LIFO) ali standardnih cen. To seveda ne velja samo pri vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje, temveč tudi zalog materiala.

Pri pravilnem tolmačenju izkaza uspeha je dalje treba poznati izbrane rešitve v zvezi z amortizacijo in revalorizacijo osnovnih sredstev. Obračun amortizacije namreč vpliva na vračunane stroške danega razdobja. Koliko vpliva na poslovni izid, pa je spet odvisno od vrednotenja nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov. Od tega vrednotenja je namreč odvisno, ali se amortizacija pojavlja med rednimi odhodki takoj, ko je obračunana, ali šele tedaj, ko so proizvodi prodani. V vsakem primeru pa višje obračunana amortizacija prej ali slej zmanjšuje poslovni izid. Vendar zmanjševanja poslovnega izida zaradi višje obračunane amortizacije ni mogoče kratko in malo označiti za nekaj negativnega. Za organizacijo združenega dela je namreč ugodnejše, če za isti znesek ob drugih nespremenjenih okoliščinah poveča amortizacijo namesto poslovni sklad, saj se v takšnem primeru v ničemer ne bodo povečale dajatve, ki so morda obračunane od poslovnega sklada, medtem ko bi se povečale v nasprotnem primeru. Torej je le bolj ugodno zanjo, da se loti novih investicij s pomočjo povečanih amortizacijskih sredstev namesto s pomočjo povečanega poslovnega sklada.

Pravilnemu tolmačenju izkaza uspeha mora slediti njegova analiza. Spet je

KNJIŽNICA TONETA SE TRBOVLJ

za potrebe upravljanja treba izbrati smotrn seznam kazalnikov, ki omogočajo presojo postavk v izkazu uspeha. Med njimi so zlasti pomembni kazalniki proizvodnosti, gospodarnosti in donosnosti. Številne kazalnike je mogoče medsebojno povezati, kar olajšuje oblikovanje sodb, kadar se gibljejo v različnih smereh ali z različno hitrostjo. Posebno smer analize najdemo končno še v ideji presekanja bilance uspeha kot dvostranskega izkaza uspeha, vendar podrobnejše oblikovanje poslovnega izida po organizacijskih enotah ali vrstah poslovanja že spada bolj v stičišče stroškovnega računovodstva z upravljalnim računovodstvom. Podobno bi lahko trdili za analizo praga pokrivanja stroškov (ali praga poslovnega izida), kjer nas zanima vpliv obsega proizvodnje, stopnje izrabe zmogljivosti ali zneska skupnih prihodkov na poslovni izid.

Poleg obračunskega izkaza uspeha je za upravljanje izredno pomemben predračunski izkaz uspeha. Nadzora nad poslovanjem si kratko in malo ni mogoče zamisliti brez primerjave obeh. Vendar sestavljanje predračunov prihodkov, odhodkov in poslovnega izida, zlasti po organizacijskih enotah ali vrstah poslovanja, že spet spada bolj v stičišče stroškovnega računovodstva z upravljalnim.

014 Izkaz gibanja sredstev pri upravljanju

Izkaz gibanja sredstev je v naših razmerah manj v uporabi, čeprav je bila strokovna javnost o njem že večkrat informirana. Nasprotno ga v zahodnem svetu mnogokrat navajajo kot neizbežen sestavni del sodobnega zaključnega računa. Izkaz stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov ob koncu razdobja, izkaz uspeha, ki prikazuje prihodke in odhodke skupaj s poslovnim izidom v razdobju, kakor tudi izkaz gibanja sredstev, ki prikazuje priliv in odliv sredstev v razdobju, so trije sintetični računovodski izkazi, s katerimi finančno računovodstvo neposredno lahko koristi upravljanju in s katerimi potemtakem prehaja v upravljalno računovodstvo.

Izkaz gibanja sredstev se je pričel razvijati šele po drugi svetovni vojni ter tudi danes še nima splošno uveljavljene oblike niti vsebine. Medtem ko nekateri skušajo z njim pojasnjevati gibanje denarnih sredstev ali celo samo denarnih poslovnih sredstev, si drugi z njim skušajo obrazložiti gibanje tako imenovanih čistih obratnih sredstev, tj. obratnih sredstev, ki so zmanjšana za tekoče obveznosti. Tako prvi kot drugi pa morejo šteti, da v izkazu uspeha nakazujejo prilive sredstev vsi prihodki, medtem ko nakazujejo v njem odlive vsi odhodki razen amortizacije, ali pa nasprotno, da v izkazu uspeha nakazuje priliv sredstev le akumulacija, ki je povečana za amortizacijo. Vidimo torej, da je mogoče ločevati najprej in najmanj:

a) izkaz gibanja sredstev z izhodiščem v denarnih sredstvih (ali celo v denarnih sredstvih) in

b) izkaz gibanja sredstev z izhodiščem v čistih obratnih sredstvih.

Toda ločevati je tudi mogoče:

1. kosmati izkaz gibanja sredstev, v katerem se šteje, da v izkazu uspeha nakazujejo prilive sredstev vsi prihodki;

2. čisti izkaz gibanja sredstev, v katerem se šteje, da v izkazu uspeha nakazuje prilive sredstev le akumulacija skupaj z amortizacijo.

Seveda pa izkaz uspeha še zdaleč ne nakazuje vseh prilivov sredstev, bodisi denarnih ali čistih obratnih. Upoštevati je namreč treba še povečanje obveznosti do virov sredstev in zmanjšanje drugih pojavnih oblik sredstev. Prav tako je med

odlivi treba upoštevati še zmanjšanje obveznosti do virov sredstev in povečanje drugih pojavnih oblik sredstev. Vse to je sicer vidno le v razliki istovrstnih postavk v dveh zaporednih izkazih stanja.

Na tem mestu seveda ne moremo obravnavati podrobnosti izkaza gibanja sredstev, omenimo pa lahko, da iz njega hitro najdemo odgovor na vprašanja, kot npr.: zakaj so se zmanjšala denarna sredstva, če je pa organizacija združenega dela povečala poslovni sklad, zakaj so se povečala denarna sredstva, če je pa organizacija združenega dela vrnila bančni kredit, kako je organizacija združenega dela porabila amortizacijska sredstva, ali povečanje poslovnega sklada zadošča za vrnitev dolgoročnega kredita, ali organizacija združenega dela lahko uporabi denar na žiro računu za nakup osnovnih sredstev, ali lahko porabi amortizacijska sredstva za obratne namene itd.

Podobno kot pri izkazu stanja in izkazu uspeha je tudi sedaj mogoče ločevati obračunski in predračunski izkaz gibanja sredstev. Medtem ko prvi pojasnjuje, kaj se je v pogledu financiranja dogodilo v preteklosti, drugi nakazuje, kaj je v pogledu financiranja mogoče pričakovati v prihodnosti. Izkaz gibanja sredstev torej omogoča v takšni ali drugačni obliki hiter in dober vpogled v potek financiranja ter je pomemben pri finančnih odločitvah. V njegovo analizo se spušča skoraj vsaka knjiga o upravljalnem računovodstvu.

015 Analitične informacije finančnega računovodstva pri upravljanju

Analitične informacije finančnega računovodstva so informacije o denarnih sredstvih, terjatvah in obveznostih, o njihovem stanju in gibanju bodisi v preteklosti ali v prihodnosti.

Denarna sredstva ima organizacija združenega dela v blagajni ali v banki. Največkrat pa nima samo ene blagajne, skoraj nikoli pa samo en račun v banki. Že denarni del poslovnih sredstev utegne biti na različnih računih v banki, vendar so le tista denarna sredstva, ki so na žiro računu, razpoložljiva za katerikoli poslovni namen. Denarna poslovna sredstva na drugih računih v banki so, nasprotno, razpoložljiva le za povsem določene namene. Takšen značaj imajo npr. izločena denarna sredstva za investicije, denarna sredstva od neizplačanih osebnih dohodkov, odprti akreditivi itd. Zato je pri finančnih odločitvah brez dvoma pomembno vedeti ne samo to, kolikšna so celotna denarna poslovna sredstva, temveč tudi, kolikšna so denarna poslovna sredstva, ki so razpoložljiva za določen namen.

Poleg denarnih poslovnih sredstev ima organizacija združenega dela na posebnem računu v banki še sredstva rezerv, sredstva za druge namene in denarna sredstva skupne porabe. Tudi le-ta utegne ob določenih pogojih uporabljati pri rednem poslovanju.

Preteklo gibanje denarnih sredstev na žiro računu ali denarnih sredstev nasploh more organizacija združenega dela pojasniti tako, da razvrsti vsa vplačila in izplačila, ki so vidna iz ustreznih knjigovodskih kontov. To pomeni, da grupira veliko število protipostavk, ki se pojavljajo na kontih denarnih sredstev, izloči pa morebitna ponavljanja. Takšen prikaz gibanja denarnih sredstev pa ni istoveten s prej obravnavanim izkazom gibanja sredstev, čeprav ima tudi ta lahko izhodišče v denarnih poslovnih sredstvih. Razvrstitev vplačil in izplačil nam omogoča dojeti le prvo in zadnjo stopnjo gibanja sredstev, tj. spremembo njihove denarne oblike v druge pojavne oblike in spremembo njihovih drugih pojavnih oblik v denarno

obliko. Takšen pregled nam ne omogoča spoznati razloge njihovega gibanja niti ne omogoča presoditi dejansko dogajanje in pričakovanje v prihodnosti. Povečanje zalog materiala ob hkratnem pojavljanju obveznosti do dobaviteljev bo vsekakor v najkrajšem času povzročilo zmanjšanje obstoječih denarnih poslovnih sredstev. Po drugi strani bo sprememba materiala in drugih prvin poslovnega procesa v proizvode ter dalje prodaja proizvodov ob hkratnem nastanku terjatev do kupcev v najkrajšem času povzročila povečanje obstoječih denarnih poslovnih sredstev. Skratka, gibanja denarnih sredstev ni mogoče pravilno ocenjevati, ne da bi pri tem poznali med drugim gibanje terjatev in obveznosti. Vsega tega pa nikakor ni mogoče najti pri skrbnem grupiranju protipostavk na kontih denarnih poslovnih sredstev. Zato se analitični pregled stanja in gibanja denarnih sredstev bistveno loči od sintetičnega izkaza gibanja sredstev z izhodiščem v denarnih sredstvih.

Še več vrst kot pri denarnih sredstvih seveda najdemo pri terjatvah in obveznostih. Za potrebe upravljanja ni koristno poznati samo terjatve po značaju tistega, ki je nekaj dolžan, temveč zlasti po vnovčljivosti terjatev. Nekatere terjatve bi morale biti v preučevanem trenutku že poravnane, medtem ko je pri drugih mogoče pričakovati spremembo v denarno obliko šele v krajšem ali daljšem roku. Podobno je treba poznati razčlenitev obveznosti ne samo po značaju tistega, kateremu je organizacija združenega dela nekaj dolžna, temveč zlasti po zapadlosti obveznosti. Nekatere obveznosti bi organizacija združenega dela v preučevanem trenutku že morala poravnati, medtem ko bo za druge potrebovala denarna sredstva šele v krajšem ali daljšem roku. Takšnih analitičnih informacij o terjatvah in obveznostih pri mnogih finančnih odločitvah sploh ni mogoče pogrešati.

016 Pomen zunanje revizije za upravljanje

Revizija je posebna vrsta nadzora, nadziranje pa je sestavni del upravljanja, oblikovanja informacij in izvajanja, tj. razmeščeno je v upravljalni, informacijski in izvajalni sistem, vendar na različne načine in z različno vsebino. Da bi imeli jasno predstavo o tem, kaj je zunanja revizija, moramo najprej pojasniti nekaj temeljnih pojmov.

Nadziranje poslovanja bi lahko najbolj na splošno opredelili za dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odpravljanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Po odgovoru na vprašanja, kdo, kdaj, kako in s kakšnim uspehom nadzira poslovanje, ločujemo kontrolo, revizijo in inšpekcijo. Kontrola je pretežno preprečevalen, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovan vzporedni nadzor poslovnih procesov in stanj, ki ga izvajajo v nadzirano poslovanje organizacijsko vključeni in po načelu stalnosti delujoči organi. Revizija je pretežno popravljalen, na izvedenskem obnavljanju opravljenega zasnovan poznejši nadzor poslovnih procesov in stanj, ki ga izvajajo v nadzirano poslovanje organizacijsko nevključeni in po načelu stalnosti ne delujoči organi. Inšpekcija pa je pretežno popravljalen, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovan poznejši nadzor poslovnih procesov in stanj, ki ga izvajajo v nadzirano poslovanje organizacijsko nevključeni in po načelu stalnosti ne delujoči organi.

Nas sedaj ne zanima niti nadziranje kot upravljalna funkcija niti nadziranje, ki je vključeno v potek katerekoli temeljne poslovne funkcije v okviru izvajalnega sistema, temveč nadziranje kot informacijska funkcija. Z njim razumemo presojanje pravilnosti oblikovanja podatkov in njihovega preoblikovanja v informacije ter odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Pri nadziranju obravnavanja

podatkov se potemtakem ne ukvarjamo s pravilnostjo poteka temeljnih poslovnih funkcij v okviru izvajalnega sistema, še manj seveda s pravilnostjo odločanja v okviru upravljalnega sistema, temveč le s pravilnostjo prikazovanja poslovnih procesov in stanj v podatkih in s pravilnostjo preoblikovanja podatkov v informacije. Nadziranje obravnavanja podatkov je torej le ena izmed informacijskih funkcij in ga je treba ločiti od nadziranja kot upravljalne funkcije. Bistveni del tega nadziranja je tako imenovani računovodski nadzor, ki nato vstopa v zaokroženo celoto računovodstva. O njem smo govorili že v točki 003. Kot smo tamkaj že nakazali, je nadziranje kot informacijska funkcija le nekoliko širše kot zgolj računovodski nadzor. Sedaj lahko tamkajšnja razglabljanja dopolnimo s tem, da se nadziranje kot informacijska funkcija lahko pojavlja kot kontrola, kot revizija ali kot inšpekcija. Vsekakor pa predmet njihovega preučevanja ni proces odločanja in izvajanje odločitev z vidika tistih, ki sprejemajo odločitve, temveč proces oblikovanja informacij, ki omogočajo odločitve. Nadziranje, s katerim se ukvarjajo tisti, ki v okviru dane organizacije združenega dela oblikujejo informacije, se pojavlja kot notranja kontrola ali kot notranja revizija. Nadziranje, s katerim se ukvarjajo zunanji nosilci, pa se pojavlja kot zunanja kontrola, kot inšpekcija ali kot zunanja revizija.

Ker smo v pojem nadziranja vključili tudi odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti, kaže osvetliti to nalogo nekoliko podrobneje. Gotovo lahko tisti, ki se ukvarjajo z nadziranjem kot informacijsko funkcijo, poskrbe za odstranitev vseh nepravilnosti poslovnotehničnega značaja. Toda deloma posegajo tudi v vprašanja samih poslovnih procesov in stanj, o čemer morejo odločati le tisti, ki se ukvarjajo z nadziranjem kot upravljalno funkcijo. Zlasti specialisti, ki se ukvarjajo z revizijo, na podlagi svojih ugotovitev o vsebinski strani poslovanja ne sprejemajo nikakršnih odločitev, temveč svoje ugotovitve predočijo le tistim, ki so za to pristojni. To pa pomeni, da pripravljajo informacijsko podlago za odločanje pri nadziranju kot upravljalni funkciji. Ločevati je potemtakem treba pristojnost tistih, ki se ukvarjajo z nadziranjem kot informacijsko funkcijo, in tistih, ki se ukvarjajo z nadziranjem kot upravljalno funkcijo. V vsakem primeru pa tisti, ki se ukvarjajo z nadziranjem kot informacijsko funkcijo, poskrbe za zanesljivejše informacije, ki so potrebne med drugim tudi kot podlaga za odločanje pri nadziranju kot upravljalni funkciji. Le da v primeru, ko pri oblikovanju takšnih informacij ugotove napake poslovnotehničnega značaja, lahko sami poskrbe, da so odpravljene; če, nasprotno, ugotove napake vsebinskega značaja, ki se nanašajo na sam potek poslovnega procesa v njegovi izvajalni fazi, pa s takšnimi ugotovitvami in obrazložitvami možnih in potrebnih akcij dopolnijo siceršnjo informacijsko podlago, ki je dana tistim, ki so pristojni za odločanje v okviru upravljalnega sistema. V takšnem primeru pa se ne glede na svoj naziv ukvarjajo vsaj delno tudi že z analizo.

Zunanji nadzor izvajajo organi izven organizacije združenega dela praviloma v širšem interesu in ni nujno, da bi bil vedno povezan s knjigovodstvom. Večinoma pa je pri zunanjem nadzoru le treba izhajati iz njega. Brez poslovnih knjig v knjigovodskem smislu in brez knjigovodskih listin, ki zrcalijo posamezne poslovne dogodke, si ne bi mogli zamišljati npr. zunanje revizije. Pri njej ugotavljamo dejansko stanje iz knjigovodstva. Obstoj poslovnih knjig in tudi knjigovodskih listin je za revizijo prav takšna predpostavka kot npr. obstoj samih knjigovodskih listin v knjigovodstvu. In dalje, kakor je pred knjiženjem treba preskusiti upravičenost in točnost posamezne knjigovodske listine, se pred isto zahtevo srečamo pri reviziji. Le v takšnem primeru se pri reviziji izognemo subjektivnim sklepom, same knjigovodske listine in poslovne knjige so pa pravno dokazno sredstvo, kadar je v sporih to potrebno. Knjigovodstvo potemtakem ustvarja podlago za zunanjo revizijo poslovanja. Zato ni nič čudnega, če npr. zunanja revizija navadno poteka kar v računo-

vodski službi organizacije združenega dela. Iz nje izstopa le tedaj, kadar je pri presojanju potrebna kaka ugotovitev na kraju samem. Prav tako izstopa potek zunanje revizije poslovanja iz okvira, ki ga daje knjigovodstvo, tedaj, kadar je treba poklicati na pomoč še kako operativno evidenco v okviru organizacije združenega dela ali izven nje. V večini primerov pa knjigovodski podatki kar zadoščajo.

Ugotovitve zunanje revizije bodo, razumljivo, ugodnejše takrat, kadar v organizaciji združenega dela obstaja dobro organiziran in dobro potekajoč notranji nadzor. Toda zunanja revizija tudi ne sme mimo vprašanja, kako je organiziran in kako deluje notranji nadzor. To vprašanje lahko osvetlimo z dveh vidikov. Po eni strani lahko dobro organiziran in dobro delujoč notranji nadzor upoštevamo kot sodilo pravilnosti pri zunanji reviziji; revizija ne bi smela iti mimo tega vprašanja ter bi morala vsako pomanjkljivost in nepravilnost v tej smeri nakazati in s tem sprožiti akcijo za njeno odpravo. Z druge strani pa lahko pričakujemo, da bo zunanja revizija končala s stvarnimi sklepi le v primeru, če se za knjigovodskimi podatki, iz katerih izhaja, ne skrivajo pomanjkljivosti in nepravilnosti, ali z drugimi besedami, posledice slabo organiziranega ali slabo delujočega notranjega nadzora. Zato bi pri vsaki reviziji morali pričeti delo s presojo organizacije in delovanja notranjega nadzora, kajti le tako bi bilo mogoče ugotoviti, kakšno zanesljivost imajo podatki, iz katerih bo nato izhajala pri svojem delu. Ni npr. dovolj, če z vidika gospodarsko-finančnih predpisov in danega stanja v knjigovodstvu razpravljamo, ali je prikazani dohodek ali poslovni izid pravilen; morda prikazano stanje v knjigovodstvu ni pravilno in je dohodek ali poslovni izid manjši ne zaradi nepravilnega upoštevanja gospodarsko finančnih predpisov, temveč zaradi gospodarskega kriminala. Vsega tega pa ni mogoče niti slutiti, če ne pretresamo najprej vprašanja obstoječega notranjega nadzora.

Služba družbenega knjigovodstva se v naših razmerah navadno ne spušča v takšno problematiko. Zato njene dejavnosti tudi tedaj, kadar pregleduje zaključne račune v samih organizacijah združenega dela, ni mogoče primerjati z dejavnostjo revizijskih firm v svetu. S problemi notranjega nadzora in z njegovimi pomanjkljivostmi se srečuje le, kadar mora po nalogu drugih organov raziskati kak pojav gospodarskega kriminala. Samostojno pa takega pojava navadno ne odkrije, ker ni usmerjena v študij popolnosti sistema notranjega nadzora in s tem v študij možnosti takih pojavov. Čeprav ima tudi svoj vpliv na poslovne odločitve v organizaciji združenega dela, saj jih usmerja v okvir gospodarsko-finančnih predpisov, se bomo pri nadaljnjih razglabljanjih zadržali bolj na zunanji reviziji v pravem smislu, ki je poznana drugod.

Zunanja revizija daje vrhovnemu organu upravljanja mišljenje o delovanju vodstva. Od informacij v zaključnem računu, ki ga pripravi vodstvo, so namreč odvisne tako finančne odločitve delničarjev kot finančne odločitve dajalcev kreditov. Zato je povsem razumljiva njihova zahteva, da so te informacije točne, o čemer jim pa jamstvo lahko da le pooblaščeni revizor, ki po pregledu izkaza stanja in izkaza uspeha poda o njih svoje mnenje kot sestavni del celotnega zaključnega računa.

Nihče seveda ne pričakuje, da bo pozitivno mnenje pooblaščenega revizorja o izkazu stanja in izkazu uspeha pomenilo jamstvo, da ni bilo nezakonitosti ali kriminalnih dejanj. Če pooblaščeni revizor pri svojih preizkusih ugotovi pojave nezakonitosti, mora o tem seveda poročati vrhovnemu organu upravljanja (board of directors pri ameriških delniških družbah) ali v izjemnih primerih celo delničarjem; vendar ni nujno, da bi sistematično zasledoval, ali so upoštevani vsi državni predpisi. Podobno je na področju kriminala. Če pri presojanju uspešnosti organizacije notranjega nadzora ugotovi kako kriminalno dejanje, ki po njegovi sodbi

bistveno ne vpliva na izkaz stanja in izkaz uspeha, lahko prepusti podjetju odločitev o tem, ali naj ga razišče do podrobnosti ali ne. Če, nasprotno, sumi, da kak pojav kriminala utegne bistveno spremeniti izkaz stanja ali izkaz uspeha, se mora seveda brezpogojno lotiti njegove raziskave; brez tega ne bi mogel podati svojega mišljenja o izkazu stanja in izkazu uspeha. Pri normalnem poteku revizije, kot je zamišljena v zapadnem svetu, se torej pogostokrat odkrijejo nastala kriminalna dejanja, vendar dejstvo, da jih pooblaščeni revizor ne odkrije, še ne pomeni, da ne obstajajo.

Brž ko živi vodstvo podjetja v zavesti, da bo zaključni račun pregledal nekdo od zunaj, preden bo le-ta predložen javnosti, seveda ne more računati s tem, da bo v njem prikazalo dejstvo tako, kot si samo želi. To pa ima svoj vpliv tudi na vrsto poslovnih odločitev v podjetju, ki morajo biti že od začetka bolj premišljene. Podobno bi v naših razmerah bilo koristno, če bi delavci in delavski svet imeli večjo gotovost, da zaključni račun, ki ga predloži poslovodni organ, res zrcali dejanska stanja in procese.

Če smo do sedaj bolj poudarjali pomen zunanje revizije za zunanje interesente in vrhovni organ upravljanja, pa ne smemo pozabiti tudi na njene koristi za samo vodstvo, ki utegne z njo dobiti številne nove spodbude, ki so koristne pri njegovih odločitvah.

O vlogi zunanje revizije v naših razmerah je bilo več govora na VI. simpoziju o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, ki ga je pripravil koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Združenja računovodskih in finančnih delavcev SRS leta 1972. V sklepih tega simpozija so med drugim tudi naslednje ugotovitve:

»Zunanja revizija daje strokovno pomoč delavcem pri izvajanju njihove upravljavske funkcije, in sicer s tem, da preuči bilanco in izkaz uspeha, preden sta predložena organom upravljanja TOZD, da oceni smotrnost organizacije poslovanja, dela poslovodnih organov in strokovnih služb ter zakonitost poslovanja.«

»Zunanja revizija ima posebne naloge v razmerah skupnega poslovanja na podlagi združevanja sredstev TOZD ali naložb tuje osebe v domačo TOZD.«

»V organizacijskem pogledu se z zunanjo revizijo lahko ukvarja služba družbenega knjigovodstva kot z eno izmed svojih dejavnosti, lahko pa je poslovni predmet posebej organiziranih TOZD.«[31]

Brez dvoma pa bo končno besedo o zunanji reviziji v naših družbenoekonomskih razmerah še treba izreči, zlasti še, če želimo uspešnejše razvijati tako imenovane dohodkovne odnose v širših povezavah združenega dela, in to na kvalitetnejši ravni.

02 UPRAVLJALNI VIDIK STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA

020 Obseg stroškovnega računovodstva

Stroškovno računovodstvo je pravzaprav analitično računovodstvo notranjega področja poslovanja. Njegovo središče so brez dvoma sami stroški. Toda preden

[31] Sklepi VI. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Ekonomska revija, Ljubljana 1974, št. 1, str. 116–117.

pridemo do njih, se v notranjem področju poslovanja pojavljajo tiste možnostne prvine poslovnega procesa, ki bodo kasneje ob svojem aktivnem nastopanju povzročile stroške. Ali bolj natančno, pojavljajo se delovna sredstva, ki jih organizacija združenega dela ima na razpolago, prav tako se pojavljajo tudi možnostni delovni predmeti, ki čakajo na skladišču, da bi kasneje lahko nastopili v svoji predvideni vlogi. Nekoliko drugače je z angažiranimi storitvami in delavci. Storitve se praktično pojavijo šele tedaj, ko so že porabljene, razen če seveda mislimo na storitve z dolgoročnejšim značajem. Delavci z delovno silo se pa tudi uveljavljajo šele ob opravljanju dela ter torej praviloma predtem ne zahtevajo vezave finančnih sredstev. Nasprotno so v pojavne oblike delovnih sredstev in delovnih predmetov vedno vnaprej vezana finančna sredstva, tj. prej kot začno nastopati v dejanski vlogi prvin poslovnega procesa in pripomorejo k ustvarjanju poslovnih učinkov. Če torej govorimo o vrednostnem spremljanju in preučevanju prvin poslovnega procesa od tistega trenutka dalje, ko so že na razpolago, čeprav se še ne trošijo, mislimo navadno predvsem na knjigovodstvo, ki zajema delovna sredstva, in knjigovodstvo, ki zajema možnostne delovne predmete. S tem knjigovodstvom je treba povezovati še ustrezno računovodsko načrtovanje, računovodski nadzor in računovodsko analizo.

Toda knjigovodstvo delovnih sredstev in možnostnih delovnih predmetov ne zajema zgolj njihovega prevzema in stanja v organizaciji združenega dela, temveč nujno tudi njihovo količinsko in vrednostno zmanjšanje. Do poslovnih sprememb, ki vplivajo nanj, pride mnogokrat hkrati s pojavom stroškov. Tu torej vidimo logiko povezovanja tega knjigovodstva in ustreznega računovodskega načrtovanja, računovodskega nadzora in računovodske analize v celoto stroškovnega računovodstva, kjer so v središču zanimanja brez dvoma sami stroški. Nasprotno je knjigovodstvo osebnih dohodkov z ustreznim računovodskim načrtovanjem, računovodskim nadzorom in računovodsko analizo tako rekoč skoraj izključno povezano s pojavom stroškov v računskem smislu, torej z nakazanim središčem stroškovnega računovodstva.

Stroški se v organizaciji združenega dela pojavljajo v zvezi z določenimi poslovnimi učinki, tj. s proizvedenimi stvarmi ali z opravljenimi storitvami. V okviru stroškovnega računovodstva imamo nato opravka s knjigovodsko evidenco, z računovodskim načrtovanjem, računovodskim nadzorom in računovodsko analizo stroškov, bodisi po njihovih vrstah, po stroškovnih mestih ali stroškovnih nosilcih. Slednje že pomeni tesnejše povezovanje stroškov z njihovimi učinki. V tej zvezi se pojavlja tudi knjigovodstvo polproizvodov, kjer imamo opravka z učinki, ki se bodo še spremenili v delovne predmete kot prvine poslovnega procesa v isti organizaciji združenega dela. Ob koncu povezovanja stroškov z ostvarjenimi učinki imamo opravka s knjigovodstvom proizvodov in z njemu ustrezajočim računovodskim načrtovanjem, računovodskim nadzorom in računovodsko analizo.

Obračun med stroškovnimi mesti, kjer učinek enega stroškovnega mesta prehaja na drugo stroškovno mesto kot prvina, ima že zametke sodobnega notranjega obračuna po organizacijskih enotah. Kakovostna sprememba ob uvedbi notranjega obračuna po enotah v primerjavi s klasičnim obračunom po stroškovnih mestih pa je v tem, da učinki posamezne enote niso več obračunani samo po ostvarjenih stroških. Spremljanje in preučevanje izidov poslovanja v takšnih podrobnostih torej ni več vključeno v finančno, temveč v stroškovno računovodstvo kot računovodstvo notranjega področja poslovanja. Brž ko se iz takšnih notranjih enot razvijejo temeljne organizacije združenega dela in delovne skupnosti, pa je spremljanje in preučevanje njihovega poslovanja zadeva finančnega računo-

vodstva. Vidimo torej, da je meja med finančnim in stroškovnim računovodstvom premakljiva, brž ko imamo v mislih različne organizacijske rešitve v okviru celote.

Kadar govorimo o stroškovnem računovodstvu, skladno z njegovo dosedanjo opredelitvijo mislimo na:

a) ustrezni del knjigovodstva,
b) ustrezni del računovodskega načrtovanja,
c) ustrezni del računovodskega nadzora,
č) ustrezni del računovodske analize.

Tisti del knjigovodstva, ki spada v okvir stroškovnega knjigovodstva, je sestavljen iz:

aa) analitičnega knjigovodstva izvirnih prvin poslovnega procesa, ki vključuje:
  aaa) knjigovodstvo stvari iz osnovnih sredstev,
  aab) knjigovodstvo drobnega inventarja,
  aac) knjigovodstvo materiala,
  aač) knjigovodstvo storitev kot prvin,
  aad) knjigovodstvo osebnih dohodkov,
    v trgovinskih organizacijah združenega dela pa še
  aae) knjigovodstvo trgovskega blaga,
ab) analitičnega knjigovodstva procesa ustvarjanja učinkov (proizvodnega procesa), ki vključuje:
  aba) knjigovodstvo stroškovnih mest (obračun stroškov po stroškovnih mestih),
  abb) knjigovodstvo stroškovnih nosilcev (obračun stroškov po stroškovnih nosilcih),
ac) analitičnega knjigovodstva poslovnih učinkov, ki vključuje:
  aca) knjigovodstvo polproizvodov,
  acb) knjigovodstvo proizvodov,
ač) analitičnega knjigovodstva razpečave (prodaje).

Z upravljalnega vidika seveda vsa ta knjigovodstva niso zanimiva po svojih knjigovodskih listinah in poslovnih knjigah, temveč le po svojih obračunih. Vendar so pri začetnih poslovnih odločitvah mnogokrat predračuni pomembnejši od obračunov, kar pomeni, da tedaj, ko govorimo o upravljalnem vidiku stroškovnega računovodstva, postavljamo računovodsko načrtovanje pred samo knjigovodstvo. Knjigovodstvo mora le omogočiti učinkovit nadzor in analizo dosežkov na notranjem področju poslovanja in s tem odločitve, ki imajo pravzaprav že popravljalni značaj.

V zvezi s stroškovnim računovodstvom kot računovodstvom notranjega področja poslovanja kaže opozoriti še na notranjo revizijo, ki se prav tako ukvarja z notranjim področjem poslovanja. Čeprav jo izvajajo organi same organizacije združenega dela, pa ni nujno sestavni del stroškovnega računovodstva, ampak le poglablja tisti računovodski nadzor, ki je sicer vključen vanj.

Vidimo torej, da stroškovno računovodstvo obsega precej več kot zgolj knjigovodstvo stroškov dane organizacije združenega dela; poleg knjigovodstva se pojavljajo še drugi sestavni deli računovodstva, poleg stroškov pa imamo opravka še s prvinami poslovnega procesa, z njegovimi učinki in analitičnimi informacijami o poslovnem izidu.

021 Prilagajanje stroškovnega računovodstva potrebam pri upravljanju

Ne bomo ponavljali ugotovitev o potrebnem preurejanju finančnega računovodstva (točka 011), da bi sedaj pojasnili potrebno preurejanje stroškovnega računovodstva. Kar smo ugotovili za finančno računovodstvo, v glavnem velja tudi za stroškovno računovodstvo. Edine izjeme imajo izvor v dejstvu, da v stroškovnem računovodstvu nimamo z zakonom predpisana poročila in da je računovodsko načrtovanje v klasičnem stroškovnem računovodstvu le nekoliko zastopano. Isto velja za zametke računovodske analize.

V središču povezave stroškovnega računovodstva z upravljalnim računovodstvom so stroški, in sicer:

a) stroški, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka in so med drugim podlaga za postavljanje in presojanje njegove prodajne cene,

b) stroški, ki se pojavljajo po organizacijskih enotah in so med drugim podlaga za presojanje tamkajšnje odgovornosti in uspeha.

Medtem ko v obeh primerih stroškovno računovodstvo podrobno obravnava tehniko ugotavljanja bodisi načrtovanih ali ostvarjenih stroškov, pa ta za upravljalno računovodstvo neposredno ni zanimiva. Zanj je pomembnejše pravilno tolmačenje izračunov, ki mu sledi nadzor in analiza.

Na proizvedeno enoto lahko ugotavljamo ostvarjene ali načrtovane stroške. Z upravljalnega vidika je v tem pogledu treba dati prednost načrtovanim stroškom, saj so ti koristnejši pri poslovnih odločitvah. Prodajno ceno je npr. treba postavljati ali vsaj presojati prej, kot je mogoče obračunati ostvarjene stroške, ki odpadejo na proizvod. Pri poslovnih odločitvah so torej informacije o načrtovanih stroških pomembnejše kot informacije o ostvarjenih stroških. Zadnje so nepogrešljive le, kadar nam je potrebna podlaga za popravljalne odločitve. Vendar tudi tedaj večinoma zadošča, če so nam poznani ostvarjeni stroški po stroškovnih mestih, in ne tudi po stroškovnih nosilcih. Odgovornost za stroške je namreč mogoče iskati le v okviru stroškovnih mest.

Če je že jasno, da moramo pri poslovnih odločitvah največkrat razpolagati s podatki o načrtovanih stroških, pa še nismo odgovorili na vprašanje, kako so zasnovani ti načrtovani stroški. V načelu so lahko načrtovani stroški zasnovani na preteklih dejanskih, ocenjenih ali standardnih stroških. Pomanjkljivost prve možnosti je v tem, da ne upošteva vplivov morebitnih nesmotrnosti v preteklosti niti dejstva, da se razmere poslovanja v prihodnjem razdobju utegnejo ločiti od tistih, ki so se pojavile v preteklosti. Ocenjeni stroški so, nasprotno, tisti, ki jih glede na poprečje preteklih dejanskih stroškov in nove razmere lahko pričakujemo, standardni stroški pa tisti, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. V literaturi so ocenjeni stroški včasih označeni tudi kot normalni stroški ali predkalkulirani stroški. Seveda je mogoče tako ocenjene kot standardne stroške vključevati tudi v obračune stroškov, kar pomeni, da ostvarjeni stroški niso nujno izčrpani zgolj z dejanskimi stroški. S takšnimi postopki pospešimo sam obračun stroškov. Vendar je z vidika upravljanja le pomembnejše poznati ocenjene in standardne stroške kot sestavine pri načrtovanju.

Pri poslovnih odločitvah z uspehom uporabljamo spoznanja o tem, kakšni so stroški po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, s poudarkom seveda na načrtovanih stroških. Prav tako pride do izraza pomembnost delitve stroškov na stalne in spremenljive, a tudi na poprečne in dodatne (mejne). Opozoriti pa kaže, da je včasih treba poznati tudi nekatere stroške, ki sicer niso poznani v stroškov-

nem računovodstvu, in da z druge strani, nasprotno, ni treba upoštevati nekaterih stroškov, ki so sicer poznani v njem. Zato je v upravljalnem računovodstvu razvita vrsta novih pojmov o stroških; naj navedemo samo izogibne in oportunitetne stroške.

V načelu so izogibni stroški tisti stroški, ki si jih prihranimo, če ne sprejmemo določene različine, ki se nam pa pojavljajo, če jo sprejmemo. Napačno bi bilo, če bi te stroške preprosto istovetili z dodatnimi stroški, ker v dodatnih stroških ni toliko zastopana zamisel možnosti prihranka. Še manj je mogoče izogibne stroške istovetiti s spremenljivimi stroški, čeprav se gotovo spremenljivi stroški ne pojavljajo, če opustimo določeno dejavnost. Toda tudi nekateri spremenljivi stroški pri nespremenjenem obsegu dejavnosti morejo biti označeni kot odvečni, torej kot izogibni. Isto velja celo za neomejeno stalne stroške. Med neomejeno stalnimi stroški je brez dvoma treba ločevati tiste, ki so nujni, od tistih, ki so programirani. Medtem ko so prvi posledica dolgoročnih odločitev, nastajajo drugi pogosto kot posledica odločitve v posameznem letu in ne vplivajo nujno na tedanji obseg poslovanja. Če je npr. v kakem letu sprejeta odločitev o tem, da se uvede določena vrsta gospodarske propagande, se v tej zvezi pojavljajo novi neomejeno stalni stroški, ki so programirani; če naslednje leto ne bo sprejeta takšna odločitev, takšnih stroškov preprosto ne bo več. Pojem izogibnih stroškov je torej povezan z ustreznimi odločitvami, in to pri načrtovanju, ko je ali ni uvedena kaka akcija, ali pri nadziranju, ko so ali niso odpravljeni odvečni stroški.

Vse do sedaj obravnavane stroške je še vedno mogoče vključiti v okvir splošne opredelitve stroškov, po kateri so ti cenovno izraženi potroški tistih prvin, ki smotrno sodelujejo pri procesu nastajanja poslovnih učinkov, torej proizvodov ali storitev. Stroški posamezne vrste so zmnožek potroškov in ustrezne cene posamezne prvine. Drugače pa je v pogledu oportunitetnih stroškov. Ti so opredeljeni z vrednostnim zneskom, ki ga izgubimo zato, ker smo opustili določeno različico v korist usvojene različice. Če npr. določeno vsoto denarja vložimo v kak posel, kalkuliramo na klasični način tako, da kot strošek v zvezi s tem denarjem jemljemo obresti, ki jih je treba plačati, na sodobnejši način pa se vprašamo, kaj bi s tem denarjem lahko zaslužili, če bi ga vložili v kak drug posel; izgubljeni zaslužek tistega posla, ki se ga s tem denarjem nismo lotili, je oportunitetni strošek izbrane različice, ne pa obresti. Če npr. na razpoložljivih zmogljivostih proizvajamo določeno vrsto proizvoda in s tem izgubimo možnost, da bi proizvajali neko drugo vrsto proizvoda, ne smemo videti strošek teh zmogljivosti, ki odpade na izbrano vrsto proizvoda, v ustrezni amortizaciji in drugih splošnih stroških stalnega značaja, temveč v izgubljenem prispevku za kritje, ki bi nam ga dala preučevana druga vrsta proizvoda, ki smo se ji odrekli. Oportunitetni stroški imajo lahko različno vsebino, čeprav so najbolj pogosto enaki razliki med izgubljenimi prihodki in nenastalimi spremenljivimi stroški tiste različice, ki smo jo opustili v prid izbrane različice. V vsakem primeru pa vidimo, da so v ozki povezavi z reševanjem določenega problema v določenih razmerah, kar je značilno za oblikovanje informacij z upravljalnega vidika.

Če naj bo stroškovno računovodstvo čimbolj prilagojeno potrebam upravljanja, mora nujno upoštevati pravkar podane ugotovitve o novih pojmih stroškov in dajati čimveč informacij tudi o njih.

022 Informacije o stroških po stroškovnih nosilcih pri upravljanju

Poznavanje stroškov po stroškovnih nosilcih je pomembno pri številnih poslovnih odločitvah. Organizacija združenega dela kratko in malo ne more nastopati na trgu, ne da bi poznala stroške proizvodov ali opravljenih storitev. To velja tako za notranji kakor za zunanji trg. V obeh primerih nastajajo vprašanja v zvezi s postavljanjem in gibanjem prodajnih cen, ki so predvsem odvisne od stroškov. Da bi vedeli, s kakšno prodajno ceno naj organizacija združenega dela nastopa na trgu, moramo poznati stroške, ki obremenjujejo posamezen poslovni učinek. Prav tako moramo dobro poznati stroške, kadar presojamo, ali se pri tržnih cenah, kakršne so, kaka dejavnost izplača ali pa je, nasprotno, bolje, da v mejah zmogljivosti preidemo k drugačni izbiri poslovnih učinkov. Če ne poznamo stroškov raznih proizvodnih različic, se ne moremo pravilno odločiti o tem, kako naj proizvedemo kak proizvod. Brez poznavanja ustreznih stroškov tudi ni mogoče pravilno odgovoriti na vprašanje, ali je za organizacijo združenega dela ugodnejše, da pri kaki proizvodnji sodeluje s kooperanti ali da jo, nasprotno, v celoti opravi sama. Vidimo torej, da informacije o stroških po stroškovnih nosilcih niso samo podlaga za prodajne, temveč tudi za proizvodne in nakupne odločitve. Če so stroškovni nosilci kaki proizvodi, ki jih organizacija združenega dela namerava uvrstiti med svoja osnovna sredstva, pa imamo primer, ko so informacije o stroških, ki odpadejo na stroškovne nosilce, pomembne celo za tehnične odločitve.

Stroški, na katerih so zasnovane poslovne odločitve v opisanih primerih, so seveda načrtovani stroški, in ne ostvarjeni stroški. Ostvarjeni stroški, ki odpadejo na preučevani stroškovni nosilec, so namreč poznani prepozno, da bi bili pri začetnih odločitvah koristni. Lahko so koristni le pri popravljalnih odločitvah, ko npr. ugotavljamo, da se ostvarjeni stroški po stroškovnih nosilcih odmikajo od načrtovanih. Vendar takšna primerjava ni pri poslovnih odločitvah neizbežna. Kadar do nje pride, pa moramo najprej ugotoviti, ali nimajo odmiki izvora v drugačni metodologiji. Če pri ugotavljanju načrtovanih stroškov po stroškovnih nosilcih ne uporabljamo iste metodologije kot pri ugotavljanju ostvarjenih stroškov po stroškovnih nosilcih, seveda ne moremo primerjati obeh. Brez dvoma pa se moramo pri načrtovanju stroškov po stroškovnih nosilcih držati takšne natančnosti, kot je sicer poznana pri knjigovodskih obračunih.

Prej smo že poudarili, da lahko načrtujemo stroške na podlagi preteklih dejanskih, ocenjenih ali standardnih velikosti. Isto velja seveda tudi za stroške, ki odpadejo na stroškovne nosilce. Ne glede na izbrano možnost v tem smislu, pa lahko zajemamo na stroškovne nosilce npr. vse stroške, samo stroške ustvarjanja učinkov (proizvodne stroške), samo spremenljive stroške, samo materialne stroške z amortizacijo itd. Medtem ko o teh metodah v finančnem računovodstvu govorimo kot o metodah vrednotenja zalog, od katerih nekatere ne dovoljujejo več naši predpisi, govorimo o njih v stroškovnem računovodstvu kot o metodah prenosa stroškov na stroškovne nosilce. Nikjer pa ni rečeno, da morajo biti enake metode v uporabi v finančnem in stroškovnem računovodstvu. Naj navedemo za primer samo metodo »direct costing«, ki jo nekatere naše organizacije združenega dela že dolgo s pridom uporabljajo v stroškovnem računovodstvu, čeprav v finančnem računovodstvu do konca leta 1969 še ni bila dopustna in čeprav tudi sedaj v čisti obliki ni več dopustna v finančnem računovodstvu.

Po prvi pravkar navedeni metodi s količinami poslovnih učinkov kot stroškovnimi nosilci poračunamo vse neposredne in splošne stroške, tj. ugotavljamo lastno

ceno enote. Pri drugi metodi s količinami poslovnih učinkov poračunamo vse neposredne in splošne stroške v proizvodnji, medtem ko so splošni stroški uprave in prodaje obravnavani kot stroški razdobja. Pri tretji metodi s količinami poslovnih učinkov poračunamo vse spremenljive stroške, medtem ko so vsi stalni stroški obravnavani kot stroški razdobja. Pri četrti metodi pa s količinami poslovnih učinkov poračunamo le materialne stroške in amortizacijo, medtem ko vse druge pokrijemo z dohodkom razdobja. Postavljanje ali presojanje prodajnih cen se seveda razločuje, če so stroški, ki odpadejo na posamezen stroškovni nosilec, opredeljeni različno. Podobno je treba paziti na opredelitev stroškov po stroškovnih nosilcih tudi pri drugih odločitvah.

Kadar obravnavamo stroške, ki jih je treba poznati pri postavljanju ali presojanju prodajnih cen, je neizogibna podrobna analiza prodajnih stroškov, ki jih stroškovno računovodstvo običajno ne obravnava s potrebno skrbjo. Zato tudi ni tako lahko priti do odgovora na vprašanja, h katerim skupinam odjemalcev naj bo usmerjena prodaja, na katerih geografskih območjih naj bodo storjeni ukrepi za razširjenje trga in katere prodajne poti naj bodo v uporabi. Drugo je podrobna analiza proizvodnih stroškov. Da bi lahko ugotavljali optimalno velikost serije in optimalno velikost zaloge proizvodov, moramo poznati med drugim stroške sprožitve posamezne serije in stroške skladiščenja proizvedene količinske enote. Tudi teh podatkov ne obravnava stroškovno računovodstvo s potrebno skrbjo, kar seveda otežkoča ustrezne analize. Povsem enaka je ugotovitev, kadar želimo priti do informacij o optimalni velikosti naročila in optimalni velikosti zaloge materiala. Tedaj bi morali poznati med drugim stroške posameznega naročila in stroške skladiščenja kupljene količinske enote. Tudi takšnih podatkov navadno ne najdemo v stroškovnem računovodstvu. Dosedanje stroškovno računovodstvo je torej še premalo usklajeno z analizami, ki so nujne pri sodobnih poslovnih odločitvah. Da bi ga izboljšali, ga je koristno osvetljevati z upravljalnega vidika in nato v njem vzpostaviti vse tisto, kar je pomembno pri poslovnih odločitvah.

Iz vsega navedenega že razberemo, da ne zadoščajo običajne rešitve v klasičnem stroškovnem računovodstvu, temveč da moramo informacije vedno problemsko usmeriti. Ni določena informacija o stroških kakega stroškovnega nosilca v vseh primerih odločujoča (relevantna). Vzemimo za primer poznejšo kalkulacijo lastne cene določenega proizvoda. V stroškovnem računovodstvu je poznana razdelitev stroškov na neposredne in splošne. Da bi lahko izračunali računovodsko natančno lastno ceno določenega proizvoda pri raznovrstni proizvodnji, je treba vzpostaviti stroškovna mesta, na katerih spremljamo neposredne in splošne stroške. Število teh stroškovnih mest je med drugim odvisno od podobnosti razmerij med splošnimi stroški in tistimi neposrednimi stroški, ki jih jemljemo za podlago za njihovo razdelitev po proizvodih. Če se na več delovnih mestih pojavlja enako razmerje, jih lahko združimo v isto stroškovno mesto. Toda če v okviru prvotno vzpostavljenega stroškovnega mesta ugotovimo glede na amortizacijo uporabljenih strojev bistveno različna razmerja na tamkajšnjih delovnih mestih, je treba to stroškovno mesto razdeliti na več stroškovnih mest. Prav tako je za kalkulacijo lastne cene zelo pomembno, da pravilno izberemo podlago za razdelitev splošnih stroškov. Ko potem glede na gibanje danega proizvoda po določenih stroškovnih mestih izračunamo njegovo lastno ceno, kar je običajni rezultat dela v klasičnem stroškovnem računovodstvu, se lahko vprašamo, v čem je njena izrazna moč, kakšen je namen takšnega izračuna in pri katerih poslovnih odločitvah lahko uporabimo dobljena spoznanja. Navadno se sploh ne zavedamo, da ima vsak izračun samo relativen pomen. Ostvarjena lastna cena danega proizvoda v danem mesecu morda ne bo več realistična v naslednjem mesecu, ker se spreminjajo cene porab-

ljenih prvin ali pa se spreminja obseg dejavnosti. Včasih se naslonimo na načrtovano lastno ceno pri odločanju o prihodnjem poslovanju, medtem ko ostvarjena lastna cena omogoča samo kontrolo preteklega poslovanja. Toda tudi načrtovana lastna cena upošteva samo določen obseg proizvodnje in tamkajšnjo razdelitev stalnih stroškov po proizvodih. Če se v prihodnosti obseg proizvodnje spremeni, načrtovana lastna cena ni več realistična podlaga za odločanje. V takšnem primeru je bolje poznati načrtovane spremenljive stroške na količinsko enoto proizvoda, na katere ne vpliva sprememba obsega proizvodnje, kakor tudi načrtovane stalne stroške v celotnem znesku, na katere prav tako ne vpliva sprememba obsega proizvodnje. Toda že spet vemo, da v določenih razmerah spremenljivi stroški niso sorazmerni, stalni stroški pa ne neomejeno stalni. Kolikor potrebujemo informacije pri odločitvi o dodatni proizvodnji, moramo poznati dodatne stroške, ki niso nujno enaki načrtovanim spremenljivim stroškom dodatno proizvedenih enot proizvoda. Vidimo torej, da je najprej treba poznati razmere, v katerih želimo rešiti določen problem. Šele nato moremo ugotoviti, kateri podatki o stroških so odločilni, kateri so torej pravzaprav informacije kot podlaga za odločanje. V kakem primeru je to lahko podatek o ostvarjeni lastni ceni, v drugem podatek o načrtovani lastni ceni na podlagi ocenjenih poprečij, v tretjem podatek o načrtovanih spremenljivih stroških proizvoda, v četrtem podatek o ocenjenih dodatnih stroških itd. Poznati je torej treba problem in razmere, v katerih ga rešujemo po tej strani, kakor tudi izrazno moč podatkov o po proizvodih razdeljenih stroških in obnašanje posamezne vrste stroškov po drugi strani. Z enim samim podatkom o stroških proizvoda, ki nam ga na nevtralni način daje stroškovno računovodstvo, si pa ne moremo pomagati v vsakem primeru.

023 Informacije o stroških po stroškovnih mestih pri upravljanju

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojen namen:

a) omogočiti pravilnejšo razdelitev splošnih stroškov na stroškovne nosilce;
b) omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katera je kdo odgovoren.

Prvi namen je starejši in ima bolj obračunskotehnične oznake. Drugi je novejši in neposredno pomemben z upravljalnega vidika. V tem primeru nas namreč ne zanima tehnika ugotavljanja bodisi načrtovanih ali ostvarjenih stroškov po stroškovnih mestih, pač pa pravilno tolmačenje razlik med njimi. Ostvarjeni stroški so primerljivi z načrtovanimi le, če je zagotovljena metodološka enotnost pri njegovem ugotavljanju. V preučevanju odmikov med njimi in ukrepanju na tej osnovi pa najdemo ostvaritev tako imenovanega upravljanja na podlagi izjem (management by exception). Odmike je treba pojasniti po razlogih. Kolikor do odmikov ne pride, ni treba obremenjevati s takšnimi informacijami tistih, ki morajo o nečem odločati. V takšnem primeru kratko malo ni treba o ničemer odločati, torej tudi podrobne informacije o stroških niso potrebne. Položaj se pa spremeni, če do odmikov pride. V takšnem primeru je treba opozoriti tiste, ki morajo o tem odločati, ker je že dana podlaga za njihovo ukrepanje. Obračunska poročila stroškovnega računovodstva je torej mogoče v marsičem osredotočiti na pojasnjevanje odmikov, opustiti pa navajanje rezultatov, ki so skladni z načrti ali s standardi. Vidimo torej velike možnosti za racionalizacijo obračunskih poročil,

če se jih lotimo z upravljalnega vidika, in ne z vidika klasičnega stroškovnega računovodstva.

Znano je dejstvo, da za znesek stroškov ne morejo odgovarjati proizvodi, temveč lahko odgovarjajo le ljudje. Zato je mogoče postaviti vprašanje odgovornosti za stroške le, če jih poznamo po stroškovnih mestih, kjer je zanje nekdo odgovoren. Stroškovna mesta obstajajo že v klasičnem stroškovnem računovodstvu. Toda odgovornost na njih ni skladna s hierarhično organizacijsko strukturo. Za stroške, ki so zajeti po stroškovnih mestih, se pojavlja odgovornost samo enkrat. Dejansko se pa odgovornost za iste stroške razteza na več ravni. Na vsakem mestu odgovornosti je torej treba poznati ne samo tiste stroške, za katere obstaja tu neposredna odgovornost, kot je to v primeru stroškovnih mest, temveč tudi tiste stroške, ki se izvirno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere obstaja tam neposredna odgovornost. Razlika je samo v tem, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine razčlenjeni na podrobnosti, stroški druge skupine pa predočeni sintetično. Opisana rešitev se ponavlja tako dolgo, dokler ne pridemo do najvišje ravni odgovornosti.

Mesto odgovornosti potemtakem ni povsem isto kot stroškovno mesto, ki je sicer poznano v klasičnem stroškovnem računovodstvu. Sicer pa je mogoče odgovornost za nastale stroške zasledovati na različnih ravneh, kar prikazuje tale primer:

I. raven odgovornosti:

stroški, za katere odgovarja npr. vodja Ia, so podrobno razčlenjeni stroški, ki jih sam neposredno nadzira; za vsoto teh stroškov pa odgovarja tudi nadrejeni vodja na naslednji ravni odgovornosti;

II. raven odgovornosti:

stroški, za katere odgovarja npr. vodja IIa, so sestavljeni iz vsote stroškov, ki jih neposredno nadzirajo najprej podrejeni vodje Ia, Ib, Ic itd., ter iz podrobno razčlenjenih stroškov, ki jih sam neposredno nadzira; za vsoto vseh teh stroškov pa odgovarja tudi nadrejeni vodja na naslednji ravni odgovornosti;

III. raven odgovornosti:

stroški, za katere odgovarja npr. vodja IIIa, so sestavljeni iz vsote stroškov, za katere najprej odgovarjajo podrejeni vodje IIa, IIb, IIc itd., ter iz podrobno razčlenjenih stroškov, ki jih sam neposredno nadzira; za vsoto vseh teh stroškov pa spet odgovarja tudi nadrejeni vodja na naslednji ravni odgovornosti.

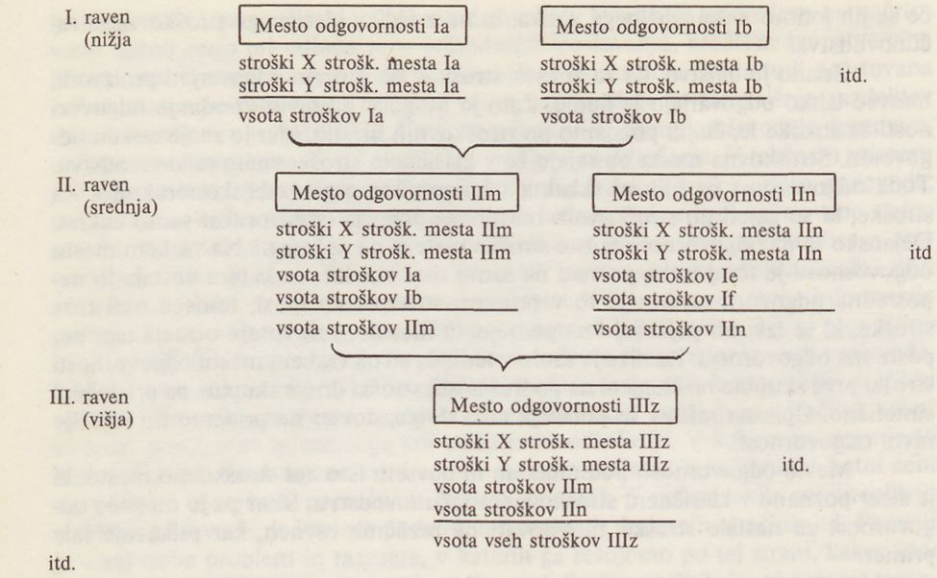
Itd.

Grafično bi zamisel lahko prikazali s sliko št. 6.

Obdelava podatkov po tej zamisli je seveda nekoliko bolj zapletena, kot jo pozna klasično stroškovno računovodstvo, vendar so dobljene informacije povsem prilagojene odločanju na posamezni ravni. Na enak način so pa predočene ob samem začetku informacije o načrtovanih stroških in na koncu informacije o ostvarjenih stroških in o njihovih odmikih od prvih po razlogih.

Predračuni stroškov na posameznem mestu odgovornosti ne smejo biti togi, temveč gibljivi; prilagajati se morajo ostvarjenemu obsegu in sestavi dejavnosti. Če bi ostvarjene stroške primerjali s prvotno načrtovanimi, ki so predpostavljali povsem drugačen obseg in sestavo dejavnosti, ne bi prišli do nikakršne utemeljene sodbe o razliki niti ne bi mogli izvajati nadzora. Sicer je pa najlaže mogoče oblikovati sodbo o stroških tako, da izhajamo iz njihove analize, ki je poznana v sistemu standardnih stroškov. V tem primeru ostvarjeni obseg proizvodnje ali poslovanja na kakem mestu odgovornosti pomnožimo s standardnimi stroški enote tega obsega in dobimo standardne stroške za celoten obseg. Če se ostvarjeni stroški ločijo od tako ugotovljenih standardnih stroškov, je mogoče iskati razloge v raznih

KNJIŽNICA TONETA ... TRBOVLJE



Slika 6: Razporejanje stroškov po mestih odgovornosti

smereh. Odmiki od standardnih stroškov neposrednega materiala imajo npr. svoje razloge v:

a) cenah in
b) potroških.

Podobno imajo odmiki od standardnih neposrednih osebnih dohodkov npr. svoje razloge v:

a) obračunskih postavkah in
b) času.

Odmiki od standardnih splošnih stroškov pa imajo npr. svoje razloge v:

a) cenah in obračunskih postavkah,
b) potroških in času v danem obsegu in sestavi dejavnosti,
c) obsegu in sestavi dejavnosti.

Če ostvarjeni obseg dejavnosti ne ustreza standardnemu, se pojavljajo tudi razlike med prilagojenimi načrtovanimi splošnimi stroški in standardnimi splošnimi stroški na kateremkoli mestu odgovornosti. Prilagojeni načrtovani splošni stroški namreč upoštevajo stalne splošne stroške kot celoto, spremenljive splošne stroške pa v znesku, ki ustreza ostvarjenemu obsegu dejavnosti. Nasprotno je pri standardnih splošnih stroških zadeva drugačna. V začetku je namreč poznan znesek standardnih splošnih stroškov na enoto standardnega obsega dejavnosti; če ga preračunamo na ostvarjeni obseg dejavnosti, preračunamo tudi stalni del teh splošnih stroškov na ta obseg in ga torej ne jemljemo za nerazdeljeno celoto. Če je ostvarjeni obseg dejavnosti manjši od standardnega, pomeni, da je stalni del stroškov iz okvira standardnih splošnih stroškov upoštevan v manjšem znesku, kot je pri prilagojenih načrtovanih splošnih stroških. Če je, nasprotno, ostvarjeni obseg večji od standardnega, pomeni, da je stalni del stroškov iz okvira standardnih splošnih stroškov upoštevan v večjem znesku, kot je pri prilagojenih načrtovanih splošnih stroških. Spremenljivi del splošnih stroškov je, nasprotno, tako pri stan-

dardnih splošnih stroških kot pri prilagojenih načrtovanih stroških izračunan enako v odnosu do ostvarjenega obsega dejavnosti.

Če bi končno želeli primerjati prilagojene načrtovane stroške na kateremkoli mestu odgovornosti s prvotno načrtovanimi, ki so upoštevali drugačen obseg in sestavo dejavnosti, pa je razlika sestavljena praktično samo iz spremenljivih stroškov, tako neposrednih kot splošnih. Na znesek stalnih stroškov namreč ne vplivata niti obseg niti sestava dejavnosti, če se le sučemo v okviru prvotnih zmogljivosti.

Odmike v stroških je seveda mogoče zasledovati po stroškovnih mestih in mestih odgovornosti, ne glede na to, ali organizacija združenega dela uporablja vrednotenje stroškovnih nosilcev po lastnih cenah, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo.

024 Analitične informacije o poslovnem izidu pri upravljanju

Na poslovni izid vplivajo tako prihodki kot odhodki danega razdobja. To pa pomeni, da je obe velikosti treba poznati v podrobnostih ne samo takrat, kadar načrtujemo poslovni izid, temveč tudi takrat, kadar presojamo njegovo ostvarjanje.

Prihodki so lahko redni ali izredni. Če so redni prihodki cenovno izražene prodane količine, pa vendar še ni rečeno, da so preprosto sorazmerni s prodanimi količinami. Organizacija združenega dela more dosegati različne prodajne cene, če želi v enakem časovnem razdobju prodati različne količine. Prav tako je poznano, da niso prodajne cene enake na domačem in tujem trgu, a tudi ne pri prodaji različnim kupcem. Od prvotno dogovorjenih prodajnih cen so kasneje morda dani različni popusti iz različnih razlogov. Končno pa utegnejo obstajati tudi različne cene, kadar organizacija združenega dela prodaja drugim in kadar je sama kupec lastnih proizvodov. Prihodki iz notranje prodaje morejo v povezavi z vrednotenjem tako pridobljenih osnovnih sredstev in drobnega inventarja bistveno vplivati na siceršnji poslovni izid organizacije združenega dela; če so notranje prodane količine ob drugih nespremenjenih okoliščinah obračunane po višjih cenah, je tudi poslovni izid organizacije združenega dela večji in v nasprotnem primeru manjši. Ne glede na dejanske tržne razmere je torej s takšnimi prihodki mogoče različno vplivati na poslovni izid, kot je nanj mogoče različno vplivati, če so stroški in s tem odhodki zasnovani na različnem vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje. Vse to pa že ustvarja potrebo po analitičnih informacijah o prihodkih pri upravljanju. Z njimi bi se sicer že lahko ukvarjalo finančno računovodstvo, vendar jih v glavnem pripisujemo le stroškovnemu računovodstvu kot računovodstvu notranjega področja poslovanja.

Če dalje primerjamo ostvarjene prihodke z načrtovanimi bodisi v organizaciji združenega dela kot celoti ali v njenih sestavnih delih, pa ne smemo pozabiti, da imajo odmiki svoje razloge:

a) v cenah,

b) v obsegu in sestavi prodaje.

Nerazčlenjena razlika med načrtovanimi in ostvarjenimi prihodki nam torej še ne pove dovolj. Enak obseg prodaje je lahko izražen v večjih ostvarjenih prihodkih, če so ostvarjene prodajne cene večje od načrtovanih; iz enakih razlogov so ostvarjeni prihodki lahko enaki načrtovanim, čeprav je ostvarjeni obseg prodaje manjši od načrtovanega.

Če bi podobno kot pri stroških vpeljali poleg pojma načrtovanih prihodkov še pojem prilagojenih načrtovanih prihodkov, bi slednji pri ostvarjenem obsegu in

sestavi prodaje upošteval prvotno načrtovane prodajne cene. Razlika med ostvarjenimi in prilagojenimi načrtovanimi prihodki bi potemtakem izvirala iz spremenjenih prodajnih cen, medtem ko bi bila razlika med prvotno načrtovanimi in prilagojenimi načrtovanimi prihodki izčrpana z odmikom v obsegu in sestavi prodaje.

Toda kako ugotoviti, koliko vpliva na ostvarjene prihodke sprememba obsega prodaje in koliko le sprememba sestave prodaje? Na to vprašanje je mogoče odgovoriti podobno kot na vprašanje, koliko vpliva na ostvarjene stroške sprememba obsega proizvodnje v nasprotju s spremembo sestave proizvodnje. Uporabiti moramo poprečne načrtovane prodajne cene, ki ustrezajo načrtovani sestavi prodaje (ali proizvodnje). Ob nespremenjenih prodajnih cenah in ob nespremenjeni sestavi prodaje bi organizacija združenega dela ostvarila prihodke, ki bi bili enaki zmnožku prodanih količin in poprečnih načrtovanih prodajnih cen. Spremenjeni sestavi prodaje je torej treba pripisati odmik tako izračunanih prihodkov od tistih, ki jih dobimo, če prodane količine po vrstah ločeno množimo z ustreznimi načrtovanimi prodajnimi cenami. Ves ostanek tiste razlike med ostvarjenimi in načrtovanimi prihodki, ki nastaja zaradi spremembe obsega in sestave prodaje skupaj, pa je seveda mogoče nato pripisati le spremembi obsega prodaje.

Glede na to, kako se gibljejo prihodki v odvisnosti od obsega prodaje, izraženega količinsko, lahko ločujemo zlasti sorazmerne (proporcionalne) in nazadujoče (degresivne) prihodke, medtem ko so napredujoči (progresivni) ali stalni (fiksni) prihodki izjemni. Sorazmerni prihodki so tisti, ki se gibljejo sorazmerno z obsegom prodaje, na količinsko enoto so pa vedno enaki; takšne prihodke najpogosteje predpostavljamo. Nasprotno so nazadujoči prihodki tisti, ki rastejo počasneje kot obseg prodaje, na količinsko enoto pa se zmanjšajo, kadar se poveča obseg prodaje; takšni prihodki so najbolj normalni.

Po drugi strani glede na to, kako se gibljejo stroški v odvisnosti od obsega dejavnosti, izraženega količinsko, razlikujemo neomejeno stalne (absolutno fiksne), omejeno stalne (relativno fiksne), sorazmerne (proporcionalne) napredujoče (progresivne) in nazadujoče (degresivne) stroške. Najbolj pogosto seveda predpostavljamo le neomejeno stalne in sorazmerne stroške, čeprav so zelo pogostni ravno omejeno stalni, napredujoči in nazadujoči stroški. Če sta nato obsega proizvodnje in prodaje enaka, se isti stroški pojavljajo v vlogi odhodkov, v nasprotnem primeru pa ne, temveč je treba upoštevati še spremembe v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje.

Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki, ali ob predpostavki, da sta obsega proizvodnje in prodaje enaka, med prihodki in stroški. Zakonitosti gibanja prihodkov in odhodkov (stroškov) so v načelu poznane. Zato je tudi razumljivo, da povečanje količinske prodaje še ne pomeni v vsakem primeru povečanja poslovnega izida. Prihodki se namreč nad določenim obsegom prodaje utegnejo povečevati počasneje, kot se povečujejo stroški, kar pomeni, da organizacija združenega dela pri večjem obsegu prodaje ostvari manjši poslovni izid. Prav tako se prihodki pod določenim obsegom prodaje utegnejo zmanjševati počasneje, kot se zmanjšujejo odhodki, kar pomeni, da organizacija združenega dela pri manjšem obsegu prodaje ostvari večji poslovni izid. Prihodki kot celota se v določenem razdobju nikakor ne spreminjajo v istem razmerju kot odhodki (stroški). Prihodke obvladujejo drugačne zakonitosti kot odhodke (stroške). Stroški in odhodki nastajajo tudi tedaj, kadar ni prihodkov. Odhodki (stroški) so pri zelo majhnem obsegu prodaje celo večji od prihodkov. Toda pri zelo velikem obsegu prodaje že spet utegnejo postati večji od prihodkov. Zlasti pa ni rečeno, da je največji poslovni izid v organi-

zaciji združenega dela kot celoti ostvarjen tedaj, kadar so stroški na enoto poslovnega učinka najmanjši.

Dejstvo, da se prihodki ne spreminjajo v istem razmerju kot odhodki (stroški), kadar se spreminja obseg prodaje, pa lahko tolmačimo še drugače. Brž ko povečamo dani obseg prodaje na katerikoli način, se normalno spremeni poslovni izid, ki ga je organizacija združenega dela ostvarjala do tedaj. Razlika med novim zneskom poslovnega izida in starim zneskom je praviloma pozitivna, vendar ni izključena tudi negativna razlika. Organizaciji združenega dela se toliko časa izplača povečevati obseg proizvodnje in prodaje, dokler se povečuje poslovni izid. Tisti poslovni izid, ki ga povzroči dodatna količina prodaje, pa lahko imenujemo dodatni poslovni izid. Dodatni poslovni izid je pravzaprav razlika med dodatnimi prihodki in dodatnimi odhodki (stroški). Dokler so dodatni prihodki večji od dodatnih odhodkov (stroškov), se organizaciji združenega dela izplača povečevati obseg proizvodnje in prodaje. Do takšnega spoznanja pa ne pridemo, če primerjamo prodajno ceno kateregakoli poslovnega učinka z njegovo lastno ceno. Namesto lastne cene je bolje uporabiti podatek o spremenljivih stroških tega poslovnega učinka. Tako se spet vračamo na prednosti, ki jih ima vrednotenje po spremenljivih stroških (metoda direct costing). Ta metoda nam omogoča odgovore na številna vprašanja, ki se tičejo poslovnega izida v organizaciji združenega dela kot celoti, npr.: kakšen poslovni izid je mogoče pričakovati pri danem obsegu prodaje? Kakšen obseg prodaje je potreben, da bi ostvarili določen poslovni izid? Za koliko se lahko zmanjša obseg prodaje, ne da bi pri tem imeli izgubo? Kako se mora spremeniti obseg prodaje, da bi dosegli isti poslovni izid ob spremenjenih stalnih stroških? Kako se mora spremeniti obseg prodaje, da bi ostvarili isti poslovni izid ob drugačnih spremenljivih stroških na enoto poslovnega učinka? Na ta vprašanja namreč ni težko poiskati odgovor, če pri tem uporabimo naslednje predpostavke:

a) stalni stroški so sestavljeni samo iz neomejeno stalnih stroškov, spremenljivi stroški pa samo iz sorazmernih stroškov,

b) obseg proizvodnje je usklajen z obsegom prodaje,

c) nabavne in prodajne cene se ne spreminjajo,

č) sestava proizvodnje in prodaje se ne spreminja,

d) ni sprememb v organizacijskih rešitvah, ki vplivajo na potroške prvin poslovnega procesa.

Zlasti je odgovor olajšan, če se organizacija združenega dela ukvarja s proizvodnjo ene same vrste proizvoda. V tem primeru je mogoče količinsko izraziti tisti obseg prodaje, pri katerem ne bo niti izgube niti dobička, tako da stalne stroške preprosto delimo z razliko med prodajno ceno in spremenljivimi stroški posamezne količinske enote, tj. s prispevkom za kritje stalnih stroškov in dobička. Vsaka količinska enota nad takšnim obsegom prodaje pa z vso razliko med njeno prodajno ceno in spremenljivimi stroški povečuje dobiček.

Če se organizacija združenega dela, nasprotno, ukvarja s proizvodnjo več vrst proizvodov, je seveda mogoče izraziti tisti obseg prodaje, pri katerem ne bo niti izgube niti dobička, samo vrednostno. Če se ne spreminjajo niti spremenljivi stroški na enoto proizvoda niti prodajne cene proizvodov niti sestava prodaje, se celotni spremenljivi stroški v razdobju gibljejo premo sorazmerno ne samo z obsegom prodaje, temveč tudi s prihodki, medtem ko je njihov odstotek v prihodkih nespremenjen. Iz tega pa sledi poznan obrazec, po katerem izračunamo prihodke, ki omogočajo določen dobiček, tako, da delimo vsoto stalnih stroškov in tega dobička s stopnjo prispevka za kritje ali bolj natančno, s poprečno stopnjo prispevka za kritje stalnih stroškov in dobička. Prihodki na pragu pokrivanja vseh stroškov ali na pragu dobička pa so dobljeni tako, da delimo stalne stroške s stopnjo prispevka

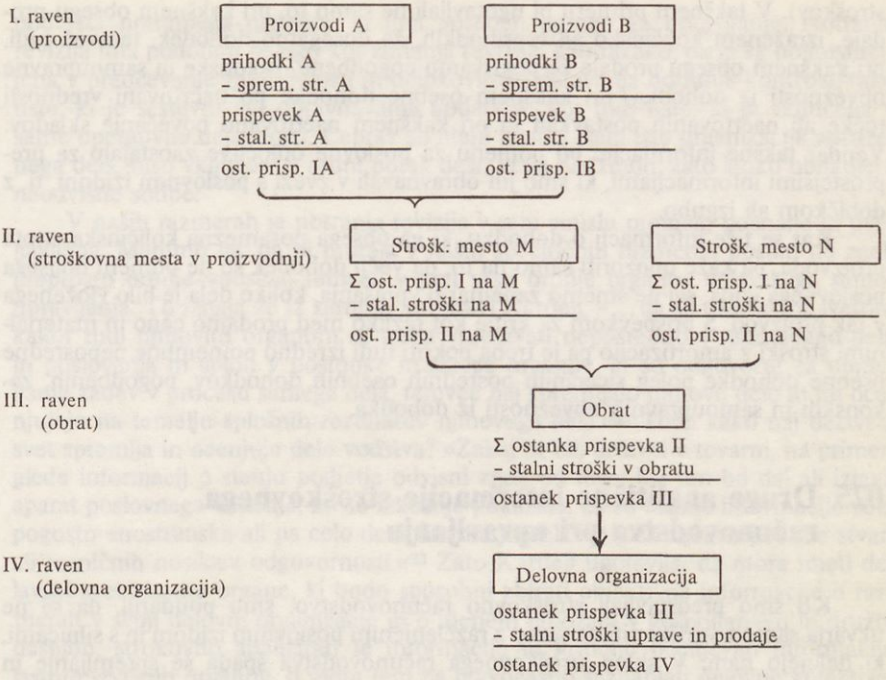
za kritje. Seveda dobljen odgovor ne bo absolutno točen. Že omenjene predpostavke namreč omejujejo uporabnost analize. Zlasti pa nakazujejo potrebo, da je izdelanih več različic za poslovno odločitev, brž ko je mogoče predvidevati več odmikov od teh predpostavk.

Medtem ko smo do sedaj nakazovali nekatere rešitve, ki jih omogoča uporaba vrednotenja po spremenljivih stroških, pa ne smemo zanemariti nekaterih njegovih pomanjkljivosti pri poslovnem odločanju. Tako npr. ni nujno, da tisti proizvodi, ki obsegajo največji prispevek za kritje, tj. razliko med prodajno ceno in spremenljivimi stroški, ustvarjajo tudi največji dobiček. Ne kaže pokrivati stalnih stroškov globalno v organizaciji združenega dela kot celoti, temveč jih je treba razčleniti po povzročiteljih. Nekatere stalne stroške povzročajo konkretni proizvodi, nekatere povzročajo skupine proizvodov, nekatere je mogoče zasledovati zgolj v okviru stroškovnih mest, druge v okviru obračunskih enot, tretje v okviru delovnih enot, medtem ko nekaterih sploh ni mogoče razporejati po enotah, temveč ostanejo nerazporejeni v organizaciji združenega dela kot celoti. Tako pridemo do zamisli postopnega pokrivanja stalnih stroškov. Če vseh teh stalnih stroškov ne razdelimo po vrstah proizvodov, jih lahko pokrivamo kot celoto na določeni ravni in to s prispevkom za kritje, ki nam ostane pri ustreznih proizvodih iz razlike med njihovimi prihodki in spremenljivimi stroški, kakor tudi stalnimi stroški predhodne stopnje. Vsaka vrsta proizvodov mora na prvi ravni s prispevkom za kritje kot razliko med prihodki in spremenljivimi stroški pokriti stalne stroške, ki jih sama povzroča. Z ostankom prispevka za kritje skupno z ostanki prispevka za kritje pri drugih vrstah proizvodov, ki presegajo določeno stroškovno mesto v proizvodnji, mora na tej stopnji pokriti stalne stroške tega stroškovnega mesta. Z drugim ostankom prispevka za kritje pri vseh proizvodih je treba na tretji ravni pokriti stalne stroške proizvodnje kot celote, a s tretjim ostankom prispevka za kritje pri vseh proizvodih na četrti ravni splošne upravne in prodajne stroške. Vidimo torej, da sedaj po ravneh zasledujemo, do kdaj posamezna vrsta proizvodov še prispeva k pokrivanju stalnih stroškov in na koncu k dobičku ter kdaj to preneha in prevzemajo takšno nalogo druge vrste proizvodov. Zamisel je shematično prikazana v sliki št. 7.

Obdelava podatkov v takšnem smislu je zlasti zapletena, če se na II. stopnji pojavlja veliko število zaporedno povezanih stroškovnih mest, ki jih prehajajo različne vrste proizvodov z različno intenzivnostjo, a še vedno želimo pri vsaki vrsti poznati njen ostanek prispevka za kritje. Sicer pa je spet na enak način mogoče sestavljati predračunska in obračunska poročila z odmiki drugih od prvih.

Do sedaj smo govorili o poslovnem izidu, tj. o dobičku in izgubi, a tudi o prispevku za kritje kot očitnih poslovnotehničnih kategorijah, ki so pomembne pri poslovnotehničnih in tudi pri operativnih odločitvah. Pri strateških in taktičnih odločitvah se pa neizogibno pojavlja dohodek kot temeljna družbenoekonomska kategorija. Zato si osvetlimo še značaj informacij o njem.

Dohodek kot družbenoekonomski pojem se pravzaprav z upravljavskega vidika uveljavlja le dvakrat. Pri sestavljanju predračunov za katerokoli razdobje je treba glede na načrtovane prihodke in odhodke v ožjem smislu načelno odločiti o tem, kakšna naj bo po odbitku pogodbenih, zakonskih in samoupravnih obveznosti iz dohodka politika oblikovanja osebnih dohodkov in skladov in s tem v zvezi nova načrtovana vrednost točke ali nova višina načrtovanih postavk osebnih dohodkov. Po drugi strani pa je treba pri sestavljanju obračunov za katerokoli razdobje glede na tedaj ostvarjeni dohodek po odbitku pogodbenih, zakonskih in samoupravnih obveznosti dokončno ugotoviti znesek iz njega izvirajočih osebnih dohodkov in povečanja skladov; tedaj je tudi treba odločiti o tem, ali lahko ostane prvotno načelno razmerje med osebnimi dohodki in skladi pri razporejanju do-



Slika 7: Postopno ugotavljanje prispevka za kritje stalnih stroškov

hodka, ki je bilo upoštevano pri načrtovanju, ali ga je, nasprotno, treba spremeniti. V vsem vmesnem razdobju od začetnega predračuna do končnega obračuna v tem smislu in pri vseh manj načelnih in bolj konkretnih poslovnih odločitvah pa je v celoti mogoče operirati z vračunanimi pogodbenimi, zakonskimi in samoupravnimi obveznostmi iz dohodka ter z vračunanimi osebnimi dohodki v vlogi stroškov, kar pomeni, da nam izstopa dobiček kot poslovnotehnična kategorija. Če pri tekočih odločitvah stremimo za tem, da je ostvarjeni dobiček večji od načrtovanega, ki je prvotno bil namenjen skladom, že omogočamo pri nespremenjenem razmerju med osebnimi dohodki in skladi pri razporejanju ostvarjenega dohodka povečanje načrtovane vrednosti točke ali načrtovanih postavk osebnih dohodkov, a tudi povečanje prvotno predvidenih zneskov za sklade. Če, nasprotno, ne moremo ostvariti dobička, nam pa nekoliko zmanjšane zakonske in samoupravne obveznosti iz dohodka, toda nezmanjšane pogodbene obveznosti iz dohodka ter vračunani osebni dohodki v vlogi stroškov nakazujejo spodnjo mejo dohodka, pod katero dohodek že vključuje izgubo.

Informacije o dohodku v takšnem smislu so pravzaprav sintetične informacije, ki so na razpolago v okviru finančnega računovodstva, če seveda pri tem ne mislimo na podrobne izračune načrtovanega števila točk ali načrtovane višine osebnih dohodkov po stari vrednosti točke, ki so pa izvedljivi le v okviru stroškovnega računovodstva. Ker pa brez takšnih izračunov ne moremo ugotoviti niti nove načrtovane vrednosti točke niti nove višine načrtovanih postavk osebnih dohodkov, lahko štejemo, da imamo opravka z informacijami o dohodku, ki izhajajo iz stroškovnega računovodstva.

Pri analizah bi sicer lahko iskali tudi prag dohodka (prag pokrivanja materialnih stroškov z amortizacijo), in ne samo praga dobička (praga pokrivanja vseh

stroškov). V takšnem primeru bi ugotavljali ne samo to, pri kakšnem obsegu prodaje, izraženem količinsko ali v prihodkih, že dosegamo dohodek, temveč tudi, pri kakšnem obsegu prodaje že pokrivamo pogodbene, zakonske in samoupravne obveznosti iz dohodka, pri kakšnem osebne dohodke po načrtovani vrednosti točke ali načrtovanih postavkah in pri kakšnem načrtovano povečanje skladov. Vendar takšne informacije po pomenu za poslovne odločitve zaostajajo za preprostejšimi informacijami, ki smo jih obravnavali v zvezi s poslovnim izidom, tj. z dobičkom ali izgubo.

Kar se tiče informacij o dohodku, ki ga obsega posamezna količinska enota proizvoda, pa kaže opozoriti samo na to, da večji dohodek še ne pomeni boljšega poslovnega izida, saj ne smemo zanemariti vprašanja, koliko dela je bilo vloženega v tak proizvod. S prispevkom za kritje kot razliko med prodajno ceno in materialnimi stroški z amortizacijo pa je treba pokriti tudi izredno pomembne neposredne osebne dohodke poleg siceršnjih posrednih osebnih dohodkov, pogodbenih, zakonskih in samoupravnih obveznosti iz dohodka.

025 Druge analitične informacije stroškovnega računovodstva pri upravljanju

Ko smo predstavljali stroškovno računovodstvo, smo poudarili, da se ne ukvarja samo s stroški niti ne samo z razčlenjenim poslovnim izidom in s silnicami, ki delujejo nanj. V sklop stroškovnega računovodstva spada še spremljanje in preučevanje osnovnih sredstev, drobnega inventarja, materiala, proizvodnje, proizvodov, končno pa tudi osebnih dohodkov. Res so stroški tisti, ki povezujejo vse strani celotnega poslovnega procesa, vendar ima vsaka izmed njih tudi svoje posebnosti izven samih stroškov, o katerih je treba odločati. Zato so pa potrebne še razne druge informacije poleg tistih, ki smo jih nakazovali pri dosedanjih razglabljanjih.

V zvezi z osnovnimi sredstvi naj navedemo samo informacije, ki jih potrebujemo tedaj, ko se odločamo o njihovem nakupu ali nadomestitvi. Tehničnih odločitev si ni mogoče zamisliti brez takšnih informacij. Informacije o izrabi zmogljivosti sicer izvirno res niso računovodske informacije, vendar jih je mogoče podati tudi vrednostno.

Podrobne informacije o zalogi maeriala, drobnega inventarja, o nedokončani proizvodnji in zalogi proizvodov niso potrebne samo pri številnih proizvodnih odločitvah, temveč tudi pri nakupnih, prodajnih in finančnih odločitvah.

Končno ne smemo pozabiti na podrobne informacije o delovnem času in opravljenem delu, ki niso usmerjene k posameznim stroškovnim nosilcem, temveč k posameznim delavcem. Takšne informacije sicer res izvirno niso računovodske informacije, vodijo pa k informacijam o osebnih dohodkih, ki pripadajo posameznim delavcem, in so očitno računovodske informacije. Neizbežne so pri nekaterih kadrovskih odločitvah.

026 Pomen notranje revizije za upravljanje

Notranji nadzor izvajajo organi same preučevane organizacije združenega dela. Pravzaprav je njegov del vključen že v sam proces računovodske obdelave podatkov. Vendar nas sedaj ne zanima toliko ta del, kolikor notranja revizija kot

podvrsta notranjega nadzora, ki ima poseben pomen za upravljanje. Notranja revizija ima podobno nalogo kot zunanja revizija, s to razliko, da je še bolj usmerjena v preučevanje zanesljivosti in učinkovitosti delovanja notranje kontrole, tako tiste, ki je sestavni del obravnavanja podatkov, kot tudi tiste, ki je vključena v same operativne dejavnosti. Čeprav so njeni nosilci člani iste organizacije združenega dela, niso vključeni v redni potek dela, ki ga nadzirajo, zato lahko oblikujejo neodvisne sodbe.

V naših razmerah je notranja revizija v tem smislu premalo poznana in uveljavljena. Menimo pa, da bi morala v naših specifičnih razmerah postati ne zgolj preprosto orodje vodstva, temveč v prvi vrsti orodje organov delavskega samoupravljanja. To izhaja že iz zamisli, kot pravi Kardelj, »... da se delavskim svetom kakor tudi njihovim organom ni treba vmešavati neposredno v tehnologijo dela in poslovanja in sploh v postopke in sklepe organov, ki so odgovorni za upravljanje zadev v procesu samega dela, temveč naj spremljajo njihovo delo in jih ocenjujejo na temelju splošnih rezultatov njihovega dela.«[32] Toda kako naj delavski svet spremlja in ocenjuje delo vodstva? »Zakaj bi bili delavci v tovarni, na primer, glede informacij o stanju podjetja odvisni zgolj od tega, kaj jim bo dal ali izjavil aparat poslovnega vodenja, ko so izkušnje pokazale, da so takšne informacije zelo pogosto enostranske ali pa celo dezinformirajo delavce glede prave podobe stvari ali resničnih nosilcev odgovornosti.«[33] Zato Kardelj ugotavlja, da mora imeti delavski svet »lastne organe, ki bodo sposobni zbirati objektivne informacije o razmerah v svoji delovni organizaciji in o njenem položaju v gospodarstvu in družbi nasploh, strokovno analizirati te informacije in kritično ocenjevati informacije lastnih izvršnih organov, o vsem tem pa pravočasno seznanjati delovne kolektive, zlasti člane delavskega sveta.«[34] Ali se ne ponuja ustrezna rešitev ravno v vzpostavljanju notranje revizije?

Notranje revizije v naših razmerah seveda ne smemo enačiti z delavsko kontrolo. Notranja revizija je strokovnega značaja, tako imenovana delavska kontrola pa samoupravnega značaja. Podobno kot o zunanji reviziji je bil tudi o notranji reviziji govor na VI. simpoziju o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah leta 1974. Pri tem so bili sprejeti naslednji sklepi:

»Notranja revizija obsega nadzor notranje profesionalne kontrole, preučevanje smotrnosti organizacije poslovanja in udeležbo v informacijskem sistemu. Posledica notranje revizije je boljša funkcionalna usklajenost raznih dejavnosti v organizacijah združenega dela, vendar je po diskusijah na simpoziju ostalo odprto vprašanje, ali je to tudi primarna naloga notranje revizije.

Dajalci nalogov notranje revizije so brez dvoma poslovodni organ temeljne organizacije in po njem ali neposredno organi upravljanja temeljne organizacije. Obstaja pa tudi mišljenje, da more biti dajalec nalogov notranje revizije še delavska samoupravna kontrola in individualni poslovodni organ skupnosti temeljnih organizacij.

V pogledu organizacijskega mesta notranje revizije sta prišli do izraza dve stališči. Po prvem je notranja revizija neposredno podrejena individualnemu poslovodnemu organu temeljne organizacije in kot taka stopa v zaokroženi sistem notranjega profesionalnega nadzora. Po drugem je notranja revizija neposredno podrejena vrhovnemu individualnemu poslovodnemu organu skupnosti temeljnih organizacij.

---

[32] E. Kardelj: Temeljni samoupravni odnosi so skrb celotne družbe. Delo, Ljubljana z dne 27. 11. 1969, str. 4.
[33] Cit. delo pod 32.
[34] Cit. delo pod 32.

Razmerje med zunanjo in notranjo revizijo je razmerje partnerstva in dopolnjevanja, in ne nadrejenosti in podrejenosti, toda pod pogojem, da kakovost notranje revizije ustreza določenim minimalnim standardom.«[35]

Tudi v pogledu notranje revizije bo v naših družbenoekonomskih razmerah še treba izreči zadnjo besedo, zlasti še, če želimo uspešnejše razvijati tako imenovane dohodkovne odnose med temeljnimi organizacijami v okviru delovne organizacije ali sestavljene organizacije, in to na višji kvalitetni ravni.

[35] Cit. delo pod 31, str. 116–117.

1 Računovodska poročila za potrebe upravljanja

10 POJEM RAČUNOVODSKEGA INFORMIRANJA

V točki 003 smo že nakazovali vezi med računovodskim in upravljalnim sistemom. Potem ko smo si kasneje s tega vidika podrobneje ogledovali bistvo računovodstva kot celote kakor tudi finančnega in stroškovnega računovodstva kot delov te celote, se vrnimo k prvotnim ugotovitvam in jih poglobimo!

Da bi dojeli vsebino računovodskega informiranja, je koristno na samem začetku postaviti nekaj načel, ki nam olajšujejo razmejevanje tega pojma od drugih stičnih pojmov.

Računovodsko informiranje je prenašanje računovodskih podatkov in informacij njihovim uporabnikom. Ker so računovodske informacije pripravljene kot podlaga za sprejemanje odločitev, so njihovi uporabniki pravzaprav nosilci odločanja in soudeleženci pri odločanju. Uporabniki računovodskih podatkov so pa tisti, ki na njihovi podlagi pripravljajo informacije izven samega računovodskega sistema.

Računovodsko informiranje je del celotnega sistema informiranja, ki je po svojem bistvu sistem komuniciranja, tj. prenašanja podatkov in informacij od njihovega oddajnika k prejemniku. Zajema pa samo vrednostno izražene poslovne procese in stanja ter ekonomske kategorije sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter iz njih izvedene kategorije. Poti, po katerih se gibljejo računovodski podatki in informacije k njihovim uporabnikom, so del obstoječih komunikacijskih kanalov. Organizacijske in tehnične naprave, ki so namenjene prenašanju računovodskih podatkov in informacij, so pa del obstoječih komunikacijskih sredstev.

Sredstva računovodskega informiranja so dostavljena računovodska poročila bodisi v pismeni obliki ali ustno. Računovodska poročila so nosilec računovodskih podatkov ali informacij. Po vsebini so računovodska poročila ali računovodski predračuni ali računovodski obračuni. Njihov predmet so poslovni procesi in stanja kot celota ali njihovi deli ali pa samo posamezni računovodski podatki iz faze zbiranja, urejevanja in obdelovanja podatkov.

Računovodsko informiranje v pogledu razpoložljivih računovodskih podatkov in informacij izhaja iz knjigovodstva, računovodskega načrtovanja in računovodske analize, vendar jih prilagodi tako, da so primerni za prenašanje, zlasti pa skladni z možnostmi, ki jih imajo uporabniki pri njihovem dojemanju.

Računovodsko informiranje mora, nasprotno, imeti tudi vpliv na knjigovodstvo, računovodsko načrtovanje in računovodsko analizo. Tisto, kar naj računovodstvo redno dostavlja uporabnikom njegovih podatkov in informacij, je potrebno zagotoviti že z rednimi postopki dela v okviru knjigovodstva, računovodskega načrtovanja in računovodske analize.

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE

Računovodska poročila kot sredstvo računovodskega informiranja so lahko pripravljena kot akcijska poročila ali kot nadzorna poročila ali samo kot informativna poročila. Akcijska računovodska poročila so dostavljena uporabnikom, ki so vpleteni v proces sprejemanja odločitev iz področja načrtovanja, a tudi priprave izvajanja. Nadzorna računovodska poročila so predložena uporabnikom, ki so vpleteni v proces sprejemanja odločitev iz področja nadziranja, a tudi priprave izvajanja. Informativna računovodska poročila pa, nasprotno, nimajo namena, da bi neposredno vplivala na proces sprejemanja odločitev.

11 UPRAVLJALNE FUNKCIJE, PRI KATERIH SO POTREBNE RAČUNOVODSKE INFORMACIJE

110 Vsebina upravljalnih funkcij in njihova družbenoekonomska razčlemba

Vsebina upravljanja je v odločanju. Odločanje pa je izbiranje med različnimi možnimi smermi prihodnjega delovanja. Kot takšno je vpleteno v proces načrtovanja, proces priprave izvajanja in proces nadziranja. Te tri procese lahko označimo tudi za funkcije. Funkcija načrtovanja, funkcija priprave izvajanja in funkcija nadziranja so tri upravljalne funkcije. Kot takšne so vedno usmerjene k temeljnim poslovnim ali izvajalnim funkcijam, tj, kadrovski, tehnični, nakupni, proizvodni, prodajni in finančni funkciji.

Načrtovanje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zasnovano določanje prihodnjega delovanja, ki obsega postavljanje ciljev poslovanja in oblikovanje poslovne politike, a tudi postopkov za njihovo uresničevanje. Če razumemo načrtovanje v najširšem smislu, spada v njegov okvir oblikovanje poslovne politike kot prva skrajnost, a tudi sprejemanje predračunov kot druga skrajnost. Sicer ga pa moramo razčleniti na strateško, taktično in operativno načrtovanje, če upoštevamo pri njegovem razčlenjevanju temeljne poslovne ali izvajalne funkcije, pa še na načrtovanje kadrovske, tehnične, nakupne, proizvodne, prodajne in finančne funkcije. Odločanje v okviru načrtovanja torej poteka na različnih ravneh in v različnih smereh, njegov končni rezultat so pa po delavcih še nerazdeljene naloge, ki jih je treba izvesti.

Odločanje v okviru priprave izvajanja vzpostavlja most med načrti in njihovo ostvaritvijo. Odločitve, ki so bile sprejete pri načrtovanju, je sedaj treba konkretizirati s tem, da organiziramo delo na posameznih delovnih mestih, da sprožimo delovni proces in ga po potrebi usmerjamo. Odločitve v okviru priprave izvajanja so toliko težje, kolikor manj so v načrtih predvidene podrobne rešitve in konkretne okoliščine ali kolikor bolj te odstopajo od načelno zastavljenih. Kot rezultat operativnega načrtovanja na kateremkoli funkcijskem področju se pojavljajo skupine po delavcih še nerazdeljenih nalog, ki jih je treba izvesti, pri čemer pa je treba upoštevati tudi načrtovane omejitve, zlasti v pogledu stroškov. V okvirih, ki jih daje ustrezni operativni načrt, se je v pripravi izvajanja treba odločiti o tem, kdo, kje in kdaj mora izvesti določeno nalogo in katera delovna sredstva naj pri tem uporabi. Pri tem se brez dvoma pojavljajo različne možnosti, o katerih se je treba odločiti. Informacije, ki omogočajo dojemanje teh različnih možnosti, a tudi tehtanje njihovih posledic, nikakor ne izhajajo samo iz ustreznih operativnih načrtov;

vendar so ti načrti izhodiščni, ker iz njih vidimo, kaj je treba napraviti in zakaj. Ko je sprejeta katerakoli odločitev o ostvaritvi določenega operativnega načrta, je izražena v informaciji za izvajanje, ki jo zajema ustrezni nalog. Nalog za izvedbo torej obsega informacijo izvajalcu, ki mu pove, kakšno nalogo mora opraviti. Priprava izvajanja pa pomeni navsezadnje razčlenjevanje nalog, ki so z operativnimi načrti postavljene po posameznih temeljnih poslovnih ali izvajalnih funkcijah, na delovne naloge, ki jih morajo opraviti delavci na svojih delovnih mestih.

Z nadziranjem pa razumemo presojanje pravilnosti delovanja in odpravljanje nepravilnosti pri njem. Da bi lahko presojali pravilnost nečesa, moramo razpolagati z ustreznim sodilom pravilnosti. To je lahko dano z načrti, torej izhaja iz načrtovanja, ali z nalogi, torej izhaja iz priprave izvajanja, ali je dano kako drugače. Lahko nadziramo tako samo načrtovanje, ali je skladno s predhodnimi načrti, dalje pripravo izvajanja, ali je skladna z operativnimi načrti, predvsem pa izvajanje, ali je skladno z nalogi. Nadziramo pa seveda načrtovanje, pripravo izvajanja in izvajanje kadrovske funkcije, tehnične funkcije, nakupne funkcije, proizvodne funkcije, prodajne funkcije in finančne funkcije. Odločitve pri nadziranju so v načelu lahko usmerjene k prilagajanju ostvarjanja tistemu, kar je bilo načrtovano, ali k prilagajajanju načrtovanega tistemu, kar je mogoče ostvariti.

Medtem ko v načrtovanju kot prvem polu upravljalnega sistema vidimo na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja zaradi izpolnjevanja ciljev poslovanja, z nadziranjem kot nasprotnim polom razumemo presojanje ostvarjenega delovanja in usvajanje popravljalnih ukrepov, s katerimi bi zagotovili ostvarjanje ciljev poslovanja. Priprava izvajanja je podaljšek načrtovanja v smeri samega izvajanja ali podaljšek nadziranja v smeri popravljenega načrtovanja. A tudi samo načrtovanje je lahko podaljšek nadziranja, kot je nadziranje navsezadnje sklep načrtovanja.

Do sedaj smo govorili o upravljalnem sistemu kot o skupu funkcije načrtovanja, funkcije priprave izvajanja in funkcije nadziranja. Toda celoten upravljalni sistem z vsemi tremi obravnavanimi upravljalnimi funkcijami moremo razčleniti tudi na nekoliko drugačen način. Ločevati je mogoče dva dela upravljanja: prvi del obsega bolj družbenoekonomski, drugi pa bolj poslovnotehnični značaj upravljanja. Prvi del upravljanja lahko označujemo tudi usmerjevalno upravljanje in pripada tistim, ki imajo oblast v poslovnem sistemu, drugi del pa je uravnavajoče upravljanje in pripada vodilnim in vodstvenim delavcem v njem, odgovarja pa za njega ravnatelj kot poslovodni organ. Prvi del upravljanja se pri nas pojavlja kot delavsko upravljanje ali samoupravljanje, drugi del upravljanja pa je pravzaprav poslovodsko upravljanje, ki ga nazivamo tudi ravnanje ali vodenje, in zgolj v okvirih, ki jih postavlja samoupravljanje, zagotavlja, da zaradi delitve dela ločene delovne naloge posameznih delavcev ostanejo člen enotnega procesa uresničevanja ciljev poslovnega sistema.

O tem, ali je treba govoriti o enotnem procesu upravljanja ali pa o upravljanju kot delavskem samoupravljanju po eni strani in o vodenju po drugi strani, v literaturi ni enotnih stališč. Opozorimo pa naj na to, da Kardelj ločuje upravljanje odnosov med ljudmi in upravljanje stvari. V svojih tolmačenjih ustavnih sprememb ugotavlja, da je nujno razmejiti pristojnosti in razmerja po eni strani med delovnim kolektivom in delavskim svetom, ki naj upravljata odnose med ljudmi, in po drugi strani med poslovodnimi organi, ki naj upravljajo stvari, to je vodijo proces dela in poslovanja. Pri tem razmejevanju bi bilo treba izhajati iz tega, da delavci takrat, ko samoupravno upravljajo sredstva v družbeni lastnini, opravljajo družbeno funkcijo, za katero so odgovorni družbi in vsem drugim delavcem, kajti prav odnosi, ki nastajajo med ljudmi pri tem upravljanju, dejansko določajo družbeni položaj

delovnega človeka. Vendar od delavca in njegovih samoupravnih organov ne smemo pričakovati, da bodo pripravljali in sprejemali strokovne odločitve o upravljanju stvari, delovnega procesa in poslovanja. Zato je potreben poseben visoko kvalificirani aparat strokovnega vodenja, ki mora biti sam strokovno odgovoren ne samo kolektivu, temveč tudi družbi.[36]

Brez dvoma so poslovodni organi in vodstveni delavci vključeni v sprejemanje in ostvarjanje samoupravnih odločitev; ti namreč pripravljajo različice možnih samoupravnih odločitev po tej strani in s svojimi odločitvami na svojem področju pristojnosti konkretizirajo sprejete samoupravne odločitve ter jih spreminjajo v navodila za delo. Zato jih takrat, ko govorimo o upravljanju v širšem smislu ali o organih upravljanja v širšem smislu, nikakor ne smemo izpustiti.

111 Načrtovanje in potrebe po računovodskih informacijah

Načrtovanje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja zaradi ostvarjanja poslovnih ciljev. Poslovnih ciljev je pa več in vsak načrt nujno obsega določene cilje. Cilji so rezultati, ki jih želimo pri poslovanju doseči. Cilji so lahko dani določenemu načrtovanju, kar pomeni, da so lahko vnaprej zastavljeni, da bi bilo načrtovanje možno. Toda cilji so tudi lahko rezultat določenega načrtovanja. Vse je odvisno od tega, katere cilje in katere načrte preučujemo.

Strateško načrtovanje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja zaradi ostvarjanja strateških poslovnih ciljev. Taktično načrtovanje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja zaradi ostvarjanja taktičnih poslovnih ciljev. Operativno načrtovanje pa je na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja zaradi ostvarjanja operativnih poslovnih ciljev. Smoter poslovanja je predpostavka strateškega načrtovanja, strateški cilji so predpostavka taktičnega načrtovanja, taktični cilji pa predpostavka operativnega načrtovanja. Toda strateški cilji so rezultat strateškega načrtovanja, taktčni cilji rezultat taktičnega načrtovanja in operativni cilji rezultat operativnega načrtovanja. Taktični cilji izhajajo iz strateških ciljev, operativni cilji pa iz taktičnih ciljev. Toda operativni cilji so po drugi strani sredstvo za stvaritev taktičnh ciljev in taktični cilji sredstvo za ostvaritev strateških ciljev.

Oblikovanje informacij za potrebe načrtovanja je končano takrat, ki so izdelane vse objektivno realne različice ciljev tega načrtovanja in objektivno realne različice sredstev za ostvarjanje teh ciljev. Da lahko oblikujemo takšne informacije, so v začetku potrebni podatki in nato tudi določene metode, sodila in postopki, po katerih na podlagi razpoložljivih podatkov pridemo do potrebnih informacij.

Začetni podatki so v marsičem lahko naslonjeni na ostvaritev v preteklosti in na nadziranje te ostvaritve. Mogoče je domnevati, da se bodo v prihodnosti določeni pojavi ponavljali, to pa pomeni, da so začetni podatki delno pravzaprav dobljeni kot rezultat obravnavanja podatkov o preteklosti, v katerem je knjigovodstvo z ustreznimi obračuni bistveni sestavni del. Toda ker so zahtevane informacije usmerjene v prihodnost, je le treba takšne podatke dopolniti s številnimi drugimi podatki, ki nam po končani obdelavi omogočajo realno projekcijo prihodnosti. Ti podatki so praviloma dobljeni od zunaj, po končani obdelavi med drugim tudi v

[36] E. Kardelj: Temeljni vzroki in smeri ustavnih sprememb. 6. intervju na televiziji, objavljen v časniku Delo.

okviru računovodskega načrtovanja, nam pa omogočajo ustrezne predračune.

Zanima nas, kako se odraža medsebojna povezanost načrtovanja na različnih stopnjah na zbiranju podatkov, iz katerih bodo končno oblikovane informacije za potrebe načrtovanja na določeni stopnji. Rezultati načrtovanja na višji stopnji morajo vsekakor nastopati kot prvine načrtovanja na neposredno nižji stopnji. Toda ker imamo v tem pogledu opravka samo s posamezno prvino pri obravnavanju podatkov, in ne neposredno s podlago za odločanje, moremo reči, da nam načrt višje stopnje daje zgolj podatke, ne pa informacije. Po drugi strani so lahko iste kvalitativne in kvantitativne postavke tudi informacije, če na njihovi podlagi kdo odloča. Vidimo torej na tem primeru, da more posamezna postavka nekomu koristiti kot podatek, drugemo pa kot informacija. Kolikor v našem primeru rezultati načrtovanja na dani stopnji ostajajo v okviru upravljalnega sistema in tamkaj nastopajo kot podlaga ali sodilo pri nadaljnjem odločanju, imamo opravka z informacijami. Kolikor pa rezultati načrtovanja na dani stopnji prehajajo v informacijski sistem, da bi tam z njihovo pomočjo in s pomočjo drugih podatkov ob koncu prišli do informacijske podlage za sprejemanje načrta na neposredni nižji stopnji, imamo opravka s podatki.

Do sedaj smo govorili o načrtovanju poslovanja nasploh, ne glede na to, da je to načrtovanje dejansko razčlenjeno po temeljnih poslovnih funkcijah. Takoj ko upoštevamo to dejstvo, se nam pa pojavlja vprašanje, kako odseva medsebojna povezanost načrtovanja različnih temeljnih poslovnih funkcij na zbiranje podatkov, iz katerih bodo ob koncu oblikovane informacije za potrebe načrtovanja določene temeljne poslovne funkcije. Gotovo ne moremo načrtovati proizvodne funkcije, ne da bi načrtovali tudi prodajno funkcijo, nakupno funkcijo, finančno funkcijo itd. Prav tako ne moremo načrtovati prodajne funkcije, ne da bi načrtovali proizvodno funkcijo, finančno funkcijo itd. Rezultati načrtovanja določene temeljne poslovne funkcije torej gotovo stopajo v pripravo informacijske podlage za načrtovanje druge poslovne funkcije. Toda tudi rezultati načrtovanja te druge poslovne funkcije lahko stopajo v pripravo informacijske podlage za načrtovanje prve temeljne poslovne funkcije. Obstaja torej vsestranska odvisnost načrtovanja temeljnih poslovnih funkcij in priprave informacijske podlage za ustrezno načrtovanje. V rezultatih načrtovanja določene temeljne poslovne funkcije pa moremo spet videti tako informacije kot podatke. Kolikor ostajajo v okviru upravljalnega sistema in nastopajo kot podlaga ali sodilo pri nadaljnjem odločanju, imajo značaj informacij. Kolikor pa prehajajo v informacijski sistem, da bi tam s pomočjo njih in drugih podatkov na koncu dobili informacijsko podlago za sprejemanje načrta o kaki drugi temeljni poslovni funkciji, imamo opravka s podatki.

Za vsako temeljno poslovno funkcijo lahko sestavljamo strateške, taktične in operativne načrte.

Podatki, ki so nam potrebni pri pripravi informacijske podlage za strateško načrtovanje določene temeljne poslovne funkcije, izhajajo iz:

aa) smotra poslovanja;
ab) obravnavanja podatkov o preteklosti, ki so strateškega pomena pri tej temeljni poslovni funkciji;
ac) rezultatov strateškega načrtovanja drugih temeljnih poslovnih funkcij;
ač) novih zunanjih dejstev, ki so strateškega pomena za prihodnost te temeljne poslovne funkcije.

Iz tega izhodišča moremo v okviru tistega dela informacijskega sistema, ki je usmerjen v prihodnost, pripraviti različice strateških načrtov opazovane temeljne poslovne funkcije; v tem okviru imajo svoje mesto tudi ustrezni računovodski predračuni.

Podobno izhajajo podatki, ki so nam potrebni pri pripravi informacijske podlage za taktično načrtovanje določene temeljne poslovne funkcije, iz:

ba) rezultatov strateškega načrtovanja te temeljne poslovne funkcije;

bb) obravnavanja podatkov o preteklosti, ki so taktičnega pomena pri tej temeljni poslovni funkciji;

bc) rezultatov taktičnega načrtovanja drugih temeljnih poslovnih funkcij;

bč) novih zunanjih dejstev, ki so taktičnega pomena za prihodnost te temeljne poslovne funkcije.

Iz tega izhodišča moremo v okviru tistega dela informacijskega sistema, ki je usmerjen v prihodnost, pripraviti različice taktičnih načrtov opazovane temeljne poslovne funkcije; v tem okvifu imajo svoje mesto spet določeni računovodski predračuni.

Podatki, ki so nam potrebni za pripravo informacijske podlage za operativno načrtovanje, pa izhajajo iz:

ca) rezultatov taktičnega načrtovanja te temeljne poslovne funkcije;

cb) obravnavanja podatkov o preteklosti, ki so operativnega značaja pri tej temeljni poslovni funkciji;

cc) rezultatov operativnega načrtovanja drugih temeljnih poslovnih funkcij;

cč) novih zunanjih dejstev, ki so operativnega pomena za prihodnost te temeljne poslovne funkcije.

Iz tega izhodišča moremo v okviru tistega dela informacijskega sistema, ki je usmerjen v prihodnost, pripraviti različice operativnih načrtov opazovane temeljne poslovne funkcije; tudi v tem okviru imajo svoje mesto ustrezni računovodski predračuni.

112 Priprava izvajanja in potrebe po računovodskih informacijah

Iz razglabljanja v točki 110 vemo, da pripravo izvajanja zapuščajo informacije za izvajanje, ki imajo obliko nalogov. Informacije za izvajanje so rezultat ne samo priprave izvajanja, temveč celotnega upravljalnega sistema, ki mu pripada sama priprava izvajanja. Toda kaj vse obsega priprava izvajanja in kaj je treba šteti za informacijske vložke vanjo?

Preden se odločimo o tem, kdo, kako, kje in kdaj mora opraviti določeno nalogo in s katerimi sredstvi naj si pri tem pomaga, je treba preučiti številne možnosti. Informacije, ki nam omogočajo preučiti te možnosti, a tudi tehtanje njihovih posledic, nikakor ne izhajajo samo iz ustreznih operativnih načrtov; vendar so ti načrti le izhodiščni, ker iz njih vidimo, kaj je treba napraviti in zakaj. Ko je sprejeta odločitev, se izraža v informaciji za izvajanje, ki ima obliko naloga. Nalog torej pove izvajalcu, kakšno nalogo mora opraviti. Če je izvedljiva, a je ne opravi, krši delovno disciplino.

Toda priprava izvajanja se ne naslanja samo na načrtovanje, temveč tudi na nadziranje. To nas pa more opozarjati še na dejstvo, da moramo pri pripravi izvajanja nečesa v prihodnosti upoštevati tudi to, kar je bilo izvedeno v preteklosti. V vsakem primeru pa priprava izvajanja obsega:

a) organiziranje izvajanja;

b) koordiniranje izvajanja;

c) motiviranje za izvajanje.

Organiziranje je oblikovanje organizacijske strukture, ki zagotavlja smotrnost

poslovanja. V tem smislu obstaja organiziranje tudi v okviru načrtovanja in v okviru nadziranja, in ne samo v okviru priprave izvajanja. Pravzaprav je mogoče celo celoten upravljalni sistem osvetljevati kot proces organiziranja. Vendar nas sedaj zanima le organiziranje v okviru priprave izvajanja, kjer tudi močneje izstopa, kot izstopa v okviru načrtovanja ali nadziranja. Organiziranje obsega sedaj tako razporejanje dela kot pripravo sredstev, tako določanje pravic in dolžnosti kot tudi urejevanje odgovornosti in discipline.

Koordiniranje je povezovanje in prilagajanje razčlenjenih nalog in organizacijske strukture, ki zagotavlja smotrnost poslovanja. V tem smislu spet obstaja koordiniranje tudi v okviru načrtovanja ali v okviru nadziranja, in ne samo v okviru priprave izvajanja. Celo načrtovanje je pravzaprav koordiniranje ciljev s predvidenimi zunanjimi okoliščinami in koordiniranje metodoloških postopkov s tako opredeljenimi cilji. Spet je mogoče osvetljevati celoten upravljalni sistem kot proces usmerjenega koordiniranja. Vendar nas sedaj zanima zgolj koordiniranje v okviru priprave izvajanja. Ker je nujna koordinacija med različnimi temeljnimi poslovnimi funkcijami že bila opravljena pri načrtovanju in v končni stopnji pri operativnem načrtovanju, se v okviru priprave izvajanja v glavnem nanaša na posamezno temeljno poslovno funkcijo in delovne naloge v njenem okviru. Če so namreč rezultati operativnega načrtovanja vzeti kot dane velikosti, ki jih je samo treba ostvariti, ne more priti do nesorazmerij pri ostvarjanju. Ta se pojavljajo samo, kadar tisto, kar je ostvarjeno, odstopa od tistega, kar je bilo načrtovano.

Sproženi nalogi so rezultat opravljenega organiziranja in koordiniranja izvajanja. Toda da so v celoti izvedeni, je potrebno tudi motiviranje delavcev. Motiv je razlog, zaradi katerega delavec deluje; motiv na določen način na podlagi potreb delavca usmerja njegovo delovanje. Motiviranje pa je spodbujanje delavcev, da bi delovali v smeri delovnih nalog ali širše, poslovnih ciljev. Gotovo se začenja tudi motiviranje že v sferi načrtovanja, ko je treba usoglasiti interese delavcev in zagotoviti, da so njihove potrebe pri poslovanju pokrite v sorazmerjih, ki so za vse sprejemljiva. Vendar so od motiviranja v okviru priprave izvajanja odvisne konkretne reakcije delavcev, ki si lahko bolj ali manj prizadevajo pri opravljanju svojih delovnih nalog. Kot orodje motiviranja pri opravljanju priprave izvajanja nikakor ne nastopa samo denarno stimuliranje, čeprav ima to poseben pomen.

Informacije, ki omogočajo odločanje v okviru priprave izvajanja, je mogoče razčleniti takole:

a) informacije, ki izražajo rezultate operativnega načrtovanja;
b) informacije, ki izražajo rezultate izvajanja;
c) informacije, ki so v okviru informacijskega sistema – računovodstva – posebej prilagojene potrebam pri pripravi izvajanja.

Izhodišče za pripravo izvajanja so gotovo informacije o rezultatih operativnega načrtovanja (pod a). Če so te informacije sestavni del računovodskih predračunov, ne moremo v njih videti samo neobvezen okvir, temveč tisto, kar je treba ostvariti. Po drugi strani so informacije o rezultatih izvajanja (pod b) sestavni del različnih računovodskih obračunov, na podlagi katerih smo v procesu nadziranja določili določeno akcijo. Spodbuda za odločanje v zvezi s pripravo izvajanja se pojavlja, kadar pri nadziranju ugotovimo, da dejansko izvajanje na podlagi nalogov ne vodi k zaželenim ciljem ali da dejansko izvajanje ni skladno z nalogom, ki ga je sprožil. V prvem primeru je treba nekaj spremeniti pri pripravi izvajanja in v drugem primeru pri samem izvajanju. V prvem primeru se dotikamo delovanja vodilnih in vodstvenih delavcev, ki organizirajo delo in sprožijo delovni proces, in v drugem primeru delovanja neposrednih izvajalcev, ki ravnajo na podlagi določenih nalogov. S posebnimi informacijami (pod c) so pa mišljene tiste, ki dodatno k informa-

cijam v računovodskih predračunih, ki so prešli proces načrtovanja, ali dodatno k informacijam v računovodskih obračunih, ki so prešli proces nadziranja, v okviru priprave izvajanja omogočajo spoznati različne možnosti in zaradi tega tudi sprejetje ustreznih odločitev. Katere in kakšne so te dodatne informacije, je odvisno od temeljne poslovne funkcije, katere izvajanje pripravljamo.

113 Nadziranje in potrebe po računovodskih informacijah

Odločanje je pri nadziranju kot upravljalni funkciji lahko usmerjeno v:

a) prilagajanje ostvarjanja tistemu, kar je bilo načrtovano;

b) prilagajanje načrtovanega tistemu, kar je mogoče ostvariti.

V prvem primeru se odločamo o tem, ali prilagoditi ostvarjanje tistemu, kar je bilo načrtovano, ali zaradi določenih zunanjih vplivov dopustiti odmike; če se odločimo o tem, da ga prilagodimo, se je treba odločiti še o tem, katero različico izbrati. V drugem primeru se odločamo o tem, ali prilagoditi načrtovano tistemu, kar je glede na potek ostvarjanja uresničljivo, ali še vedno vztrajati na prvotno zamišljenem; če se odločimo o tem, da ga prilagodimo, se je treba odločiti še o tem, katero različico pri tem izbrati. Vendar vemo, da se načrtovanje loči po stopnjah, samo ostvarjanje pa razčlenjujemo na pripravo izvajanja in samo izvajanje. To pa nakazuje precej večjo razčlenjenost odločanja pri nadziranju. Upoštevati je namreč treba, da lahko nadziramo:

I. soglasnost strateškega načrtovanja s smotrom poslovanja,

II. soglasnost taktičnega načrtovanja s strateškimi cilji,

III. soglasnost operativnega načrtovanja s taktičnimi cilji,

IV. soglasnost priprave izvajanja z operativnimi cilji,

V. soglasnost izvajanja z nalogi za izvajanje.

V vsakem od teh petih primerov je lahko odločanje pri nadziranju usmerjeno ali v prilagajanje kasnejšega delovanja prejšnjim ciljem ali v prilagajanje prejšnjih ciljev možnostim pri kasnejšem delovanju. Ali konkretneje, v primeru I je odločanje usmerjeno v:

Ia) prilagajanje strateškega načrtovanja smotru poslovanja,

Ib) prilagajanje smotra poslovanja možnostim pri strateškem načrtovanju.

V primeru II je odločanje usmerjeno v:

IIa) prilagajanje taktičnega načrtovanja strateškim ciljem,

IIb) prilagajanje strateških ciljev možnostim pri taktičnem načrtovanju.

V primeru III je odločanje usmerjeno v:

IIIa) prilagajanje operativnega načrtovanja taktičnim ciljem,

IIIb) prilagajanje taktičnih ciljev možnostim pri operativnem načrtovanju.

V primeru IV je odločanje usmerjeno v:

IVa) prilagajanje priprave izvajanja operativnim ciljem,

IVb) prilagajanje operativnih ciljev možnostim pri pripravi izvajanja.

V primeru V pa je odločanje usmerjeno v:

Va) prilagajanje izvajanja nalogom za izvajanje,

Vb) prilagajanje nalogov za izvajanje možnostim pri samem izvajanju.

V primerih Ib, IIb, IIIb in IVb posega nadziranje v popravljanje zastavljenega načrtovanja, v primerih Ia, IIa in IIIa pa v popravljanje podrejenega načrtovanja. To pa še ne pomeni, da je spreminjanje ustreznih načrtov neposreden rezultat nadziranja kot upravljalne funkcije; nadziranje daje samo spodbudo načrtovanju in spremlja njegovo uresničitev. Nadziranje ni višje načrtovanje, temveč posebna

upravljalna funkcija s samostojno vsebino. Takrat, kadar posega v popravljanje načrtov, se sicer more časovno povsem skladati s popravljalnim načrtovanjem. Povsem podobno velja tudi za razmerje med nadziranjem in pripravo izvajanja ali med nadziranjem in samim izvajanjem. Do časovnega skladja različnih procesov pa prihaja zaradi tega, ker se z njimi praviloma ukvarjajo isti organi.

Ostvarjanje je samo v manjši meri mogoče nadzirati neposredno; navadno pa nadziranje ni neposredno, temveč posredno, tj. zasnovano na informacijah. V takšnih primerih je evidentiranje ali obravnavanje podatkov o preteklosti pogoj za nadziranje; nadziranje je zasnovano na informacijah, ki so tem bolj zanesljive, čim bolje je organizirano evidentiranje ali obravnavanje podatkov o preteklosti in čim bolj je vanj vpleteno samo nadziranje.

Oblikovanje informacij za potrebe nadziranja kot upravljalne funkcije je končano tedaj, ko so podrobno razčlenjeni in pojasnjeni odmiki ostvarjenega od tistega, s čimer ga primerjamo, to je najpogosteje od ustreznih načrtov. In ne samo to. Informacije morajo obsegati tudi ves spekter možnih različic odločanja pri nadziranju s pojasnjeno boniteto in posledicami vsake izmed njih. Povsem je razumljivo, da tako razumljene informacije ne morejo biti preprost rezultat obravnavanja podatkov o preteklosti, temveč je potrebno v njihovo oblikovanje močno vplesti analiziranje podatkov kot posebno informacijsko funkcijo. Rezultat analiziranja v okviru informacijskega sistema so izpopolnjena obračunska poročila in med njimi ravno računovodski obračuni, ki nas bodo v nadaljevanju zanimali.

12 UPORABNIKI RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ V ZVEZI Z UPRAVLJANJEM

120 Nosilec odločanja in soudeleženci pri odločanju

Do sedaj smo govorili o odločanju pri načrtovanju, odločanju pri pripravi izvajanja in o odločanju pri nadziranju, ne da bi posebno pozornost posvetili nosilcu odločanja.

Nosilca odločanja lahko označimo tudi za subjekt odločanja. Z njim mislimo tistega, ki določeno odločitev sprejme. Nosilec odločanja je lahko le pri manj pomembnih strokovnotehničnih odločitvah posamezen delavec; v vseh drugih primerih je nosilec odločanja manjša ali večja skupina delavcev, kar pomeni, da posameznik še ni nosilec odločanja, temveč samo del tistega telesa, ki skupaj po določenih pravilih sprejema odločitve.

Značilnost samoupravne organizacije združenega dela je, da v njej vsakemu delavcu pripada dvojna vloga; po tej strani je skupaj z drugimi delavci upravljavec, po drugi strani pa izvajalec. Vsak delavec je tako ali drugače vključen v samoupravno odločanje, ki je v glavnem odločanje pri načrtovanju in pri nadziranju. Samoupravno odločanje je vedno odločanje določenega števila delavcev skupno. A tudi poslovodno odločanje, ki je v glavnem odločanje pri pripravi izvajanja, ni nujno odločanje zgolj posameznika; predvsem je že sam poslovodni organ lahko ne samo individualni, temveč tudi kolektivni organ.

Nas na tem mestu zanima predvsem samoupravno odločanje in njegovo podaljšanje v odločanju poslovodnega organa. Kdo vse pri tako opredeljenem pod-

ročju odločanja lahko nastopa kot nosilec odločanja? V temeljni organizaciji je nosilec odločanja lahko:

aa) celota vseh delavcev, ki odločajo na zboru ali z referendumom;

ab) delavski svet TOZD;

ac) izvršilni organ delavskega sveta TOZD;

ač) poslovodni organ TOZD.

V delovni organizaciji, ki je sestavljena iz več temeljnih organizacij, je nosilec odločanja lahko še:

ad) delavski svet DO;

ae) izvršilni organ delavskega sveta DO;

af) poslovodni organ DO.

Če delovna organizacija ni sestavljena iz več temeljnih organizacij, je nosilec odločanja lahko tisti, ki je naveden pod (aa), (ad), (ae) in (af). V delovni skupnosti, ki se ukvarja z opravili skupnega pomena za več temeljnih organizacij, je nosilec odločanja lahko zlasti tisti, ki je naveden pod (aa) in (ač), če že posebej ne omenjamo tistih, ki izven same delovne skupnosti odločajo o obsegu njenega dela in o pokrivanju njenih stroškov. Vendar se naše razglabljanje ne bo širilo na posebnosti odločanja v delovnih skupnostih in tudi ne na odločanje v sestavljenih organizacijah združenega dela (SOZD). Zadovoljili se bomo z zgoraj navedenimi sedmimi nosilci odločanja, od tega s štirimi v temeljnih organizacijah in s tremi v delovnih organizacijah. Zanemarili bomo tudi sicer izredno pomembni organ samoupravne delavske kontrole, ker ni naš namen podati vseobsegajoč sistem odločanja, temveč na določenem njegovem izsečku oblikovati teoretska spoznanja o procesu odločanja in z njim povezanih informacijah.

Če smo prej navedli kot primer sedem nosilcev odločanja, ne smemo misliti, da o kaki konkretni zadevi odločajo kar vsi ti nosilci odločanja. Odloča vedno le en sam, pa naj bo to tisti, ki je naveden pod (aa), (ab), (ac) itd. Kdo je v konkretnem primeru nosilec odločanja, je odvisno zlasti od značaja tega odločanja. Na tem mestu še ne bomo govorili, o čem odloča nosilec odločanja, ki je naveden pod (aa), in o čem katerikoli drug nosilec odločanja. Za nas je na tem mestu pomembno že spoznanje, da je nosilec odločanja vedno le en sam. To pa še ne pomeni, da v primeru, ko iz poenostavljenega spiska sedem možnih nosilcev odločanja v konkretnem primeru izberemo določenega, hkrati s tem povsem izločimo vse druge. Izločimo jih le z lastnostjo nosilca odločanja, tj. subjekta odločanja, medtem ko še vedno lahko ohranijo lastnost soudeleženca pri odločanju, tj. akterja pri odločanju. S soudeležencem pri odločanju mislimo tistega, ki določeno odločitev pripravlja. Soudeleženec pri odločanju je lahko posamezen delavec ali skupina delavcev. Preden nosilec odločanja sprejme kako odločitev, morajo informacije, ki so podlaga zanjo, praviloma preiti določeno število mest, kjer se zbirajo pripombe in priporočila, hkrati pa v primeru samoupravnega odločanja zagotavlja tudi udeležba najširšega števila samoupravljavcev, če že nosilec odločanja ni tisti, ki je naveden pod (aa).

Soudeleženec pri odločanju je potemtakem lahko katerikoli od naših sedem možnih nosilcev odločanja, ki v konkretnem primeru nima vloge nosilca odločanja. Soudeleženec pri odločanju pa je npr. lahko tudi:

ba) strokovna služba;

bb) strokovni kolegij;

bc) družbenopolitične organizacije.

Na tem mestu moremo omeniti tudi samoupravne delovne skupine, delegacije itd., ki jih pa bomo v nadaljevanju obravnavali le v skrčenem obsegu.

Vidimo razliko med nosilcem odločanja in soudeležencem pri odločanju.

Medtem ko je nosilec odločanja vedno formaliziran, se soudeleženci pri odločanju lahko pojavijo tudi povsem neformalno. Formaliziranost pri nosilcu odločanja pa še ne pomeni, da se pojavlja kot organ odločanja. Za organe temeljne organizacije npr. štejejo tisti, ki smo jih navedli pod (ab) do (ač), in za organe delovne organizacije npr. tisti pod (ad) do (af). Nasprotno celota vseh delavcev (pod aa) kot nosilec odločanja nima vloge organa. Pojem organa odločanja je potemtakem ožji kot pojem nosilca odločanja. Zato se bomo v nadaljevanju držali kar pojma nosilca odločanja.

Nosilca odločanja tudi ni mogoče istovetiti z ravnijo odločanja. Kot raven odločanja je navadno mišljena temeljna organizacija, delovna organizacija ali sestavljena organizacija združenega dela, na vsaki izmed teh ravni pa obstaja več nosilcev odločanja.

Da bi mogli sprejeti katerokoli odločitev, so nam potrebne informacije. Toda prejemnika informacij ali subjekta informiranja spet ne smemo preprosto istovetiti z nosilcem odločanja. Omenili smo že, da je v konkretnem primeru treba ločevati nosilca odločanja, ki je en sam, od soudeležencev pri odločanju, ki jih je lahko več. Ti so vključeni v pripravo končnega predloga za odločitev, to pa pomeni, da morajo biti ustrezno informirani. Kot prejemnike informacij je potemtakem treba obravnavati ustreznega nosilca odločanja kakor tudi vse soudeležence pri odločanju v konkretnem primeru. To pa seveda še ne pomeni, da morajo biti informacije za vse njihove prejemnike enake. Splošno pravilo je, da morajo biti tem bolj filtrirane in kondenzirane, čim bolj se približujejo nosilcu odločanja. Seveda ima to pravilo tudi svoje izjeme. Različnost informacij, ki so dostavljene različnim prejemnikom informacij, pa je pogojena zlasti z dolžino verige teh prejemnikov do nosilca odločanja kot končnega prejemnika: čim daljša je ta veriga, tem večja je tudi razlika v informacijah, ki jih dobivajo začetni in končni prejemniki informacij. To pa pomeni med drugim lahko tudi potrebo po večji dodatni vpletenosti informacijskega sistema in računovodstva v njegovem okviru v oblikovanje informacij za naslednjega prejemnika informacij, medtem ko se v vseh drugih primerih dopolnila začetnih informacij do končnega prejemnika, ki je hkrati nosilec odločanja, gibljejo mimo informacijskega sistema in računovodstva v njegovem okviru.

121 Povezava soudeležencev pri odločanju do nosilca odločanja

Proces odločanja se pravzaprav začne že s spodbudo za določeno akcijo. Vendar nas sedaj ne zanima, kdo da takšno spodbudo, temveč le, kdo je vse vpleten v proces odločanja, dokler odločitve ne sprejme nosilec odločanja. Zanima vas, kakšno pot prehodi računovodska informacija, ki je podlaga za sprejem odločitve, potem ko zapusti samo računovodstvo, v katerem je oblikovana. Ta pot je očitno odvisna od tega, kdo je nosilec odločanja. Zato si bomo ogledali nekaj tipov povezav soudeležencev pri odločanju glede na nosilca odločanja.

Vzemimo, da je nosilec odločanja celota vseh delavcev (tj. aa v smislu točke 120). Povsem razumljivo je, da normalno ne bo računovodska informacija, ki zapušča računovodstvo, neposredno naslovljena na vse delavce, temveč se bo prej zadržala pri določenih soudeležencih odločanja. Vzemimo, da je njihovo zaporedje naslednje:

1. strokovna služba
2. strokovni kolegij
3. poslovodni organ TOZD
4. družbenopolitične organizacije
5. izvršilni organ delavskega sveta TOZD
6. samoupravne delovne skupine
7. delavski svet TOZD
8. zbor delavcev

Slika 8: Tip I povezave soudeležencev pri odločanju

Tip I povezave soudeležencev pri odločanju prikazuje celotno verigo, iz katere pa lahko izpadejo posamezni členi ali je pa v njej tudi delno spremenjen njihov vrstni red.

Prvi soudeleženec pri odločanju je ustrezna strokovna služba (1); le-ta informacije opremi s strokovnim mišljenjem o možnih odločitvah, ki ga nato zagovarja, za njim stoji ter zanj tudi odgovarja. Strokovna služba kot soudeleženec pri odločanju v verigi izpade le v primeru, ko je pri odločitvi strokovna stran problema nepomembna. V primeru pomembnejših odločitev, pri katerih je pomembna strokovno možnih različic pa tudi skrči. Poslovodni organ TOZD (3) je vključen v čiti strokovni kolegij (2), ki v nasprotnem primeru izpade iz verige. Njegova vloga je, da presodi pravilnost predlogov ustrezne strokovne službe, jih dopolni, število strokovno možnih različic pa tudi skrči. Poslovodni organ TOZD (3) je vključen v verigo zato, da že v pripravljalnem postopku prepreči nekaj, kar ne bi bilo skladno s samoupravnimi akti ali predpisi, prav tako pa tudi, da v predlog pravočasno vnaša svoje predloge. Če je poslovodni organ TOZD (3) član strokovnega kolegija (2), seveda odpade potreba po posebnem členu v verigi, kot je prikazana v sliki št. 8. Družbenopolitične organizacije (4) v pripravljalnem postopku med drugim poskrbijo, da so v predlogu za odločitev dovolj zastopane tudi socialne in druge sestavine, in ne samo strokovne, s tem in dodatno k tem pa prispevajo k sprejemu odločitve. Ustrezni izvršilni organ delavskega sveta TOZD ali odbor (5) oblikuje predlog za odločitev tako, da ga je mogoče dati v najširšo diskusijo. Stevilo možnih različic je pri tem mnogokrat zmanjšano na eno samo, ki jo je treba podrobno utemeljiti. Izvršilnega organa delavskega sveta TOZD v verigi odločanja praviloma ni mogoče izpustiti. Samoupravne delovne skupine (6) so imenovane tudi informativne skupine. Na njihovih sestankih dajejo delavci neposredno svoje pripombe in predloge, s tem pa tudi navodila delegatom v delavskem svetu. Nato delavski svet TOZD (7) usoglašuje pripombe in predloge in oblikuje dokončen predlog, o katerem nato odloči zbor delavcev (8). V primeru, ko je delavski svet TOZD izpuščen kot soudeleženec pri odločanju, mora to vlogo ponovno opraviti njegov ustrezni izvršilni organ. Sam zbor delavcev pa je lahko zamišljen tudi kot ločen zbor delavcev po delovnih enotah, le da je v takšnem primeru potreben poseben postopek, če ni na vseh zborih sprejeta enaka odločitev. Namesto zbora delavcev se lahko pojavi tudi referendum.

Toliko o tipu I povezave soudeležencev pri odločanju. Navedli smo ga s številnimi možnimi različicami, ne da bi se spuščali v presojo primernosti vsake od njih, ker to ni bil naš namen. Osvetliti smo namreč želeli le pot, ki jo morajo prehoditi računovodske informacije do odločitve, ki jo sprejme celota vseh delavcev.

Toda odločitev lahko sprejme tudi delavski svet TOZD. Seveda to ne more več biti odločitev, za katero so sicer pristojni delavci kot celota, temveč le odločitev,

ki je od samega začetka v pristojnosti delavskega sveta TOZD. Na tem mestu spet ne bomo navajali konkretnih primerov, v katerih je za odločitev pristojen delavski svet TOZD. Zadošča spoznanje, da takšne odločitve obstajajo, nakar nas zanimajo soudeleženci pri njih in z njimi povezana pot, ki jo mora prehoditi ustrezna informacija. V tem primeru pridemo do tipa II povezave soudeležencev pri odločanju, ki ga kot možnega prikazuje naslednja slika:

1. strokovna služba
2. strokovni kolegij
3. poslovodni organ TOZD
4. družbenopolitične organizacije
5. izvršilni organ delavskega sveta TOZD
6. samoupravne delovne skupine
7. zbor delavcev
8. delavski svet TOZD

Slika 9: Tip II povezave soudeležencev pri odločanju

S formalne strani je v tipu II ob primerjavi s tipom I spremenjeno le mesto, ki ga imata delavski svet TOZD (8. namesto 7. mesto) in zbor delavcev (7. namesto 8. mesto). Dejansko pa zbor delavcev le pripravlja delegate za odločitev v delavskem svetu in prav nič ne moti, če poteka ločeno po delovnih enotah, kjer so stališča različna. V manjših organizacijah celo ni potrebe po tem, da bi kot soudeleženci pri odločanju nastopale tako samoupravne delovne skupine kot zbor ali zbori delavcev.

Dalje obstajajo odločitve, za katere je pristojen ustrezen izvršilni organ delavskega sveta TOZD ali odbor, ker le nadaljujejo in konkretizirajo odločitve, ki jih je v tipih I in II povezave soudeležencev pri odločanju sprejel zbor delavcev ali delavski svet TOZD kot nosilec odločanja. Tako pridemo do tipa III povezave soudeležencev pri odločanju, kjer kot nosilec odločanja nastopa ustrezen izvršilni organ delavskega sveta TOZD ali odbor:

1. strokovna služba
2. strokovni kolegij
3. poslovodni organ TOZD
4. izvršilni organ delavskega sveta TOZD

Slika 10: Tip III povezave soudeležencev pri odločanju

Kot vidimo, je sedaj veriga precej krajša. V pripravljalno stopnjo odločitve niso več vključeni vsi delavci, prav tako med soudeleženci odločanja ni več družbenopolitičnih organizacij, ki se v takšni vlogi pojavljajo le izjemoma. A tudi strokovni kolegij (2) je lahko nadomeščen s strokovno komisijo, če je ta sploh še potrebna. pač pa je sedaj navadno še pomembnejša vloga poslovodnega organa TOZD (3), saj so odločitve izvršilnega organa delavskega sveta TOZD navsezadnje most k tisti pripravi izvajanja, za katero je pristojen poslovodni organ TOZD.

Če ob koncu zaradi popolnosti navedemo še odločitve, za katere je pristojen poslovodni organ TOZD, pridemo do tipa IV povezave soudeležencev pri odločanju:

1. strokovna služba
2. strokovni kolegij
3. poslovodni organ TOZD

Slika 11: Tip IV povezave soudeležencev pri odločanju

Pripomnimo pa naj, da utegnejo obstajati odločitve, pri katerih ni potrebno sodelovanje strokovnih služb (1) in strokovnega kolegija (2), kakor tudi odločitve, ki so sprejete že v samih strokovnih službah; vendar smo za to zadnjo možnost že v začetku navedli, da nas na tem mestu ne bo zanimala.

Do sedaj smo govorili le o temeljni organizaciji kot ravni odločanja. Zato si sedaj oglejmo še spremembe, ki se pojavijo, brž ko se kaka odločitev sprejema na ravni delovne organizacije. To pot se bomo zaradi poenostavitve zadržali samo pri dveh nosilcih odločanja na tej ravni: zboru delavcev in delavskem svetu delovne organizacije.

Če je nosilec odločanja zbor delavcev, potem lahko navedemo zaporedje soudeležencev pri odločanju npr. takole:

1. strokovna služba
2. strokovni kolegij
3. poslovodni organ DO
4. družbenopolitične organizacije
5. izvršilni organ delavskega sveta DO
6. samoupravne delovne skupine
7. delavski sveti TOZD
8. delavski svet DO
9. zbor delavcev

Slika 12: Tip V povezave soudeležencev pri odločanju

Kot v primeru odločanja na ravni temeljne organizacije je tudi sedaj mogoče verigo skrajšati in v njej spremeniti vrstni red posameznih članov ali jih združiti. Bistvene razlike v njej se pa pojavljajo s tem, da kot samostojni udeleženci pri odločanju nastopajo poslovodni organ DO, izvršilni organ delavskega sveta DO in delavski svet DO. Poslovodni organ delovne organizacije pa je lahko vključen že v strokovni kolegij, podobno kot tudi poslovodni organi ustreznih temeljnih organizacij. Za zbor delavcev (8) kot nosilca odločanja pa je značilno, da je lahko zamišljen ločeno po temeljnih organizacijah.

Če je nosilec odločanja delavski svet delovne organizacije, pa je zaporedje soudeležencev pri odločanju npr. naslednje:

1. strokovna služba
2. strokovni kolegij
3. poslovodni organ DO
4. družbenopolitične organizacije
5. izvršilni organ delavskega sveta DO
6. samoupravne delovne skupine
7. delavski sveti TOZD
8. zbor delavcev
9. delavski svet DO

Slika 13: Tip VI povezave soudeležencev pri odločanju

Kar se tiče skrajšanja verige, združevanja njenih členov ali spremembe vrstnega reda členov velja isto, kar smo navedli prej. Podrobnosti nas pa spet ne zanimajo, ker se ne ukvarjamo z vprašanjem organiziranja odločanja kot takšnega, temveč le z vprašanjem, kako se v določenem tipu odločanja gibljejo računovodske informacije potem, ko zapuščajo računovodstvo.

V načelu morajo biti računovodske informacije vedno primerne in pravočasne. Primernost pomeni, da je računovodska informacija skladna z namenom, ki mu je namenjena, a tudi, da je prilagojena možnostim dojemanja nosilca odločanja in pred tem soudeležencev pri odločanju. Pravočasnost pa med drugim računa s časom, ki je potreben, da je prehojena vsa pot do nosilca odločanja. Primerna računovodska informacija, ki jo prejme nosilec odločanja, omogoča primerno odločitev, čeprav še ni jamstvo zanjo. Pravočasna računovodska informacija, ki jo prejme nosilec odločanja, pa omogoča pravočasno odločitev, čeprav že spet ni jamstvo zanjo.

Vseh obravnavanih šest tipov povezave soudeležencev pri odločanju ima svoj začetek v strokovni službi kot soudeležencu pri odločanju. Računovodske informacije, ki jih dobi strokovna služba iz računovodstva, so zelo obsežne, podrobne, pogostne, zlasti pa zelo strokovne ter kot take tudi nakazujejo večje število možnih različic prihodnjega delovanja. Če se kot nosilec odločanja pojavlja poslovodni organ TOZD (tip IV), so računovodske informacije, ki pridejo do njega, lahko že manj obsežne, podrobne in pogostne, še vedno pa so zelo strokovne in tudi nakazujejo večje število možnih različic prihodnjega delovanja, čeprav je to število lahko že bistveno zmanjšano ob primerjavi s tistim, s katerim se je ukvarjala ob začetku ustrezna strokovna služba. Če se kot nosilec odločanja pojavlja izvršilni organ delavskega sveta TOZD (tip III), so računovodske informacije, ki pridejo do njega, lahko še manj obsežne, podrobne in pogostne, zlasti pa morajo poleg strokovnih obsegati tudi druge sestavine, ki utegnejo vplivati na izbiro med različicami prihodnjega delovanja. Če se kot nosilec odločanja pojavlja delavski svet TOZD ali delovne organizacije ali zbor delavcev (tip I, II, V, VI), pa so računovodske informacije, ki pridejo do njega takšne, da omogočajo spoznavanje in reševanje problemov z družbenoekonomskega vidika, pri čemer se utegnejo pojavljati kot balast vse poslovnotehnične podrobnosti. Dostopne morajo sicer biti takšne podrobnosti vsakemu delavcu, ki se zanje zanima, toda če bi z njimi posiljevali vse delavce, bi se ti v njih izgubili in ne bi mogli dojemati bistva problema, ki ga je treba rešiti. Zaradi dreves ne bi videli gozda. Namesto da bi vsem dajali vse računovodske informacije, je za vsakega treba poskrbeti, da prejme le svoje računovodske informacije, hkrati pa tudi, da ima dostop do drugih računovodskih informacij, če ga zanimajo. To pravilo se sedaj, ko preučujemo verigo povezave soudeležencev pri odločanju,

KNJIŽNICA TONETA ... TRBOVLJE

izraža v čedalje večjem filtriranju in kondenziranju računovodskih informacij, čim bolj se približujemo nosilcu odločanja, zlasti, če je število vmesnih členov v verigi večje. To je naloga vsakokratnega soudeleženca pri odločanju, tehnično jo pa izvede bodisi ustrezna strokovna služba na področju, na katero posega predvidena odločitev, ali samo računovodstvo. V zadnjem primeru prihaja do povratnega toka računovodskih poročil iz upravljalnega sistema v informacijski sistem, da bi ta na podlagi dobljenega vložka lahko pripravil nova računovodska poročila kot podlago za nadaljnjo razpravo ali odločanje v okviru upravljalnega sistema.

122 Vrste odločanja pri posameznem nosilcu odločanja in gibanje računovodskih informacij

Kadar govorimo o vrstah odločanja, imamo v mislih drugo razsežnost v sistematizaciji kategorij, medtem ko smo pri razmišljanju o nosilcih odločanja obravnavali prvo razsežnost. Vrste odločanja moramo na specifičen način povezovati z nosilci odločanja in temu primerno tudi oblikovati računovodske informacije.

Kdor načrtuje, mora tudi nadzirati, kako so njegovi načrti upoštevani. Nadziranje pa gre v dve smeri: v nadziranje izvedenega načrtovanja in v nadziranje izvajanja, vendar v tega le s takšnimi podrobnostmi, ki so sicer bile upoštevane pri njegovem načrtovanju.

Strateško načrtovanje se potemtakem povezuje z nadziranjem taktičnega načrtovanja in z nadziranjem izvajanja v obsegu, ki je bil upoštevan pri samem strateškem načrtovanju. Zaznamo torej specifično povezavo treh stopenj odločanja. Kdo pa je nosilec tega odločanja? Očitno je to lahko le zbor delavcev. Toda pri takšnem odločanju se dotikamo interesov delavcev v posamezni temeljni organizaciji ali delavcev v vseh temeljnih organizacijah, ki sestavljajo delovno organizacijo. Čeprav je v obeh primerih nosilec odločanja isti, tj. zbor delavcev, resda enkrat v posamezni temeljni organizaciji in drugič v vseh temeljnih organizacijah, ki sestavljajo delovno organizacijo, so soudeleženci pri takšnem odločanju različni. V prvem primeru imamo opravka s tipom I njihove povezave in v drugem primeru s tipom V njihove povezave, kot smo jih pojasnili v točki 121. Grafično predstavljamo zamisel takole:

Vrste odločanja	Nosilec odločanja		Soudeleženci pri odločanju
strateško načrtovanje + nadziranje strateškega načrtovanja	različica A: zbor delavcev TOZD	→	tip I
+ nadziranje izvajanja	različica B: zbori delavcev v vseh TQZD	→	tip V

Slika 14: Povezovanje strateškega odločanja z nosilcem odločanja in soudeleženci pri odločanju

Strateško načrtovanje v temeljni organizaciji mora biti usoglašeno s strateškim načrtovanjem v delovni organizaciji. To pa pomeni, da se strateško odločanje

v delovni organizaciji povezuje še z nadziranjem strateškega načrtovanja v temeljnih organizacijah, in sicer potem, ko je bilo soglasje na ravni delovne organizacije že doseženo in ga je treba upoštevati v vseh vključenih temeljnih organizacijah. Nosilec odločanja pri nadziranju strateškega načrtovanja v temeljni organizaciji je isti, kot je v prejšnji sliki naveden v različici B, soudeleženci pri tem odločanju pa ustrezajo tipu V.

Taktično načrtovanje se podobno povezuje z nadziranjem operativnega načrtovanja in z nadziranjem izvajanja v obsegu, ki je bil upoštevan pri samem taktičnem načrtovanju. Spet zaznamo specifično povezavo treh vrst odločanja. Kdo pa je nosilec tega odločanja? V načelu bi sedaj nosilec odločanja lahko bil delavski svet, čeprav se v praksi v tej vlogi še vedno prevečkrat pojavlja tudi zbor delavcev. Vendar bomo ta odmik od čistega modela v nadaljevanju zanemarili. Še vedno se pa srečujemo z dilemo, ali naj bo nosilec odločanja delavski svet posamezne temeljne organizacije ali nasprotno delavski svet delovne organizacije. Seveda se v obeh primerih razločujejo tudi soudeleženci pri odločanju. Za jasnejšo predstavo si spet prikličimo na pomoč sliko!

Vrste odločanja	Nosilec odločanja	Soudeleženci pri odločanju
taktično načrtovanje + nadziranje operativnega načrtovanja	različica C: delavski svet TOZD	→ tip II
+ nadziranje izvajanja	različica Č: delavski svet DO	→ tip VI

Slika 15: Povezovanje taktičnega odločanja z nosilcem odločanja in soudeleženci pri odločanju

Taktično načrtovanje v temeljni organizaciji mora biti spet usoglašeno s taktičnim načrtovanjem v delovni organizaciji. Iz tega pa sledi tudi povezovanje taktičnega načrtovanja v delovni organizaciji z nadziranjem taktičnega načrtovanja v temeljnih organizacijah, in sicer potem, ko je bilo ustrezno soglasje na ravni delovne organizacije že doseženo in ga je treba upoštevati v vseh vključenih temeljnih organizacijah. Res je takšno povezovanje vrst odločanja manj pogostno kot pri povezovanju strateškega načrtovanja v delovni organizaciji z nadziranjem strateškega načrtovanja v temeljnih organizacijah. Kadar se pojavi, pa je nosilec odločanja pri nadziranju taktičnega načrtovanja v temeljni organizaciji isti, kot je v zgornji sliki naveden v različici Č, soudeleženci pri tem odločanju pa ustrezajo tipu VI.

Operativno načrtovanje se končno povezuje z nadziranjem priprave izvajanja in z nadziranjem izvajanja v obsegu, ki je bil upoštevan pri samem operativnem načrtovanju. Spet pridemo do specifične povezave treh vrst odločanja. Kdo je pa sedaj nosilec odločanja? V načelu ga lahko vidimo v izvršilnem organu delavskega sveta, čeprav se v praksi v tej vlogi utegne pojaviti že poslovodni organ, kar pa ni čisti model in ga bomo v nadaljevanju zanemarili. Zamisel dopolnjuje naslednja slika:

Vrste odločanja	Nosilec odločanja	Soudeleženci pri odločanju
operativno načrtovanje + nadziranje priprave izvajanja + nadziranje izvajanja	različica D: izvršilni organ delavskega sveta TOZD	→ tip III

Slika 16: Povezovanje operativnega odločanja z nosilcem odločanja in soudeleženci pri odločanju

Pri operativnem načrtovanju v temeljni organizaciji ni več treba paziti na usoglaševanja z operativnim načrtovanjem v delovni organizaciji, zato tudi posebej ne navajamo potrebe po povezovanju operativnega načrtovanja v delovni organizaciji z nadziranjem operativnega načrtovanja v temeljnih organizacijah, kjer bi nosilca odločanja našli na ravni delovne organizacije.

Končno naj omenimo še, da se priprava izvajanja povezuje z nadziranjem izvajanja v obsegu, ki je bil upoštevan pri sami pripravi izvajanja. Nosilcev odločanja je lahko več, vendar smo se pri naših razglabljanjih od vodilnega in vodstvenega osebja omejili le na poslovodni organ temeljne organizacije. Ustrezna grafična predstava pa je naslednja:

Vrste odločanja	Nosilec odločanja	Soudeleženci pri odločanju
priprava izvajanja + nadziranje izvajanja	različica E: poslovodni organ TOZD	→ tip IV

Slika 17: Povezovanje priprave izvajanja z nosilcem odločanja in s soudeleženci pri odločanju

Brž ko vemo katere računovodske informacije omogočajo odločanje v zvezi s strateškim, taktičnim in z operativnim načrtovanjem, dalje pripravo izvajanja in končno z nadziranjem izvajanja, je v smislu zgornjih slik tudi mogoče zaznati njihovo gibanje po verigi soudeležencev pri odločanju, dokler se z njimi ne seznani nosilec odločanja, ki je na koncu verige.

123 Predmet odločanja pri posameznem nosilcu odločanja in gibanje računovodskih informacij

Kot predmet odločanja se pojavljajo funkcije: kadrovska, tehnična, nakupna, proizvodna, prodajna, finančna funkcija, ter ekonomske kategorije, ki so vključene vanje. Pri vsaki izmed njih dalje ločimo njen razvojni del od tekočega dela, kar pomeni, da je pri povezovanju odločanja z ustreznimi nosilci odločanja treba upoštevati še takšno razčlenjevanje vsake od navedenih temeljnih poslovnih ali izvajalnih

funkcij. Tako smo pri vzpostavljanju sistema odločanja in z njim povezanih računovodskih informacij prišli še do tretje razsežnosti v naši sistematizaciji, tj. do predmeta odločanja. Prvo razsežnost so nam sestavljali nosilci odločanja in drugo razsežnost vrste odločanja. Šele potem, ko smiselno povežemo prvine v vseh treh razsežnostih, smo na pravi poti k izgraditvi popolnega sistema odločanja in računovodskih informacij, ki jih pri njem potrebujemo.
macij, ki jih pri njem potrebujemo.

Pri tehnični funkciji se ukvarjamo z delovnimi sredstvi. Če imamo pred očmi razvojni del te funkcije, nas čakajo zlasti odločitve o nakupu novih delovnih sredstev. Takšne odločitve pa bistveno posegajo na področje temeljnih družbenoekonomskih kategorij dela, sredstva in dohodka; opredeljujejo med drugim delovna mesta in pogoje dela, angažirajo prosto razpoložljiva finančna sredstva in zahtevajo mnogokrat priskrbo novih finančnih srestev, a tudi bistveno vplivajo na oblikovanje dohodka in možnosti pri njegovem razporejanju. Zato očitno pripadajo zboru delavcev, ustrezne računovodske informacije pa morajo pritekati posameznim članom v verigi, ki se konča z zborom delavcev kot nosilcem odločanja. Vendar je sedaj koristno postaviti vprašanje, do katere meje je še racionalno po tej poti reševati nakup novih delovnih sredstev. Nekatera delovna sredstva glede na svojo vrednost in življenjsko dobo nimajo odločilnega vpliva na temeljne družbenoekonomske kategorije dela, sredstev in dohodka, zato je odločitev o njihovem nakupu že od samega začetka mogoče prenesti na drugega nosilca odločanja. Ni je namreč mogoče obravnavati kot strateško odločitev. A tudi pri tistih odločitvah, ki jih obravnavamo kot strateške, je treba poznati njihovo taktično nadaljevanje. Odločitvi o modernizaciji kakega obrata morajo slediti odločitve o konkretnejših tehničnih rešitvah in izvajalcih del, kjer je nosilec odločanja seveda že lahko delavski svet, medtem ko je za operativne načrte lahko zavezan sam izvršilni organ delavskega sveta (npr. odbor za zidavo ali odbor za investicije) ter za poslovnotehnične probleme poslovodni organ temeljne organizacije. Sprememba nosilca odločanja ob prehajanju iz strateškega načrtovanja tehnične funkcije z ustreznim nadziranjem v smeri priprave izvajanja te funkcije z ustreznim nadziranjem povzroča tudi spremembe v dostavljanju ustreznih računovodskih informacij, saj se bistveno spreminja in skrajšuje veriga, kjer se kot členi pojavljajo soudeleženci pri odločanju. Hkrati takšno prehajanje pomeni že prehajanje razvojnega dela tehnične funkcije v tekoči del. Sicer se pa v tekočem delu te funkcije ukvarjamo zlasti z vprašanji velikih in malih popravil delovnih sredstev. Pri tem je spet treba ločevati odločanje o načrtovanju tovrstnih letnih stroškov in odločanje o konkretni izvedbi potrebnih del. Prvo je vključeno v odločanje o letnem gospodarskem načrtu ter je zato njegovega nosilca treba videti na samoupravni strani, medtem ko je za drugo pristojen poslovodni organ. S tem so pa že opredeljene poti za gibanje ustreznih računovodskih informacij.

Razvojni del kadrovske funkcije moremo med drugim videti v obsegu povečevanja ali zmanjševanja števila delavcev, izobraževanju delavcev, stanovanjski graditvi itd. Pri tem mislimo že spet zlasti na strateški in taktični vidik tovrstnih odločitev, kjer se pojavlja zbor delavcev in delavski svet kot nosilec odločanja. Toda tudi pri tekočem delu kadrovske funkcije najdemo odločitve, s katerimi se ukvarjajo isti nosilci odločanja; pri tem mislimo na oblikovanje osebnih dohodkov za različne vrste del, na načrtovano vrednost točke za obračun osebnih dohodkov itd. Računovodske informacije za takšne odločitve se morajo gibati po daljših verigah z večjim številom členov, tj. soudeležencev pri odločanju, dokler v prečiščeni obliki ne dospejo do nosilca odločanja. Drugače je z operativnimi odločitvami. Pri njih se kot nosilec odločanja pojavlja ustrezen izvršilni organ. Ta v celoti odloča

tudi o sprejemu novega delavca in o vrsti drugih zadev kadrovskega značaja, s katerimi se konkretizirajo strateške in taktične odločitve zbora delavcev in delavskega sveta. Odločanje poslovodnega organa je omejeno na nepomembne tehnične podrobnosti. Spet vidimo, kako morajo biti končno kanalizirane ustrezne računovodske informacije. Seveda pa med le-te spadajo tudi računovodske informacije za nadziranje dela drugih nosilcev odločanja, ki se morajo gibati v okviru že sprejetih načelnejših odločitev o kadrovski funkciji.

Pri nakupni funkciji se ukvarjamo z delovnimi predmeti in storitvami kot prvinami poslovnega procesa. Razvojni del te funkcije se v glavnem nanaša na pridobivanje patentov in licenc kot posebne vrste storitev, vendar je tudi ta del tesno povezan z razvojnim delom same proizvodne funkcije, kar pomeni, da ga je težko obravnavati ločeno od njega. Sicer se pa pri nakupni funkciji v glavnem ukvarjamo s tekočimi problemi. Njihovo reševanje pa spet zavzema razpon od strateških do povsem poslovnotehničnih odločitev. Vprašanje uvoženih ali na domačem trgu nabavljenih materialov mora biti rešeno že v gospodarskem načrtu, ki predpostavlja tudi določene nabavne cene. Odločitve o tem so gotovo zadeva samoupravnih nosilcev odločanja, medtem ko poslovnotehnične odločitve pripadajo poslovodnem organu in strokovni službi. Samoupravni nosilci odločanja jih le nadzirajo.

V večji meri kot pri sami nakupni funkciji se pri proizvodni funkciji pojavlja vpliv na temeljne družbenoekonomske kategorije dela, sredstev in dohodka. Pravzaprav je osrednje vprašanje samoupravnega odločanja ravno v razvojnem delu proizvodne funkcije ter v strateških in taktičnih problemih tekočega dela te funkcije. Razvojni del proizvodne funkcije je tesno povezan z razvojnim delom tehnične funkcije, kadrovske in nakupne funkcije, a tudi prodajne in finančne funkcije. V razvitem tržnem gospodarstvu je celo razvojni del prodajne funkcije pomembno izhodišče za oblikovanje razvojnega dela drugih funkcij. Strategija razvoja je spet naloga zbora delavcev kot nosilca odločanja. Kar se tiče tekočega dela proizvodnje funkcije je vprašanje obsega in sestave proizvodnje rešeno že v gospodarskem načrtu. O zmanjšanju obsega proizvodnje mora očitno odločati isti nosilec odločanja, ki je prvotno sprejel gospodarski načrt. O uvedbi novega proizvoda more odločati tudi izvršilni organ delavskega sveta; kdo bo v tem pogledu nosilec odločanja, je med drugim odvisno od značaja proizvodnje ter vpliva na prvotno sprejeti obseg in sestavo proizvodnje. Vse poslovnotehnične podrobnosti so pa zadeve, o kateri mora odločiti poslovodni organ in strokovna služba. Spet vidimo, kako morajo biti naslovljene računovodske informacije in kje se veriga povezanih soudeležencev pri odločanju konča z ustreznim nosilcem odločanja.

Razvojni del prodajne funkcije je usmerjen k razširjanju in usvajanju trgov, kar je gotovo strateška odločitev. Ker organizacija združenega dela pridobiva dohodek šele s prodajo, ima tudi tekoči del prodajne funkcije izreden pomen za dohodek kot eno izmed temeljnih družbenoekonomskih kategorij, kar pomeni, da morajo o tem odločati samoupravni organi odločanja, in to ne samo ob sprejemanju gospodarskega načrta. Pri vsem tem je določen krog odločitev o izvajanju gospodarskega načrta lahko prepuščen tudi izvršilnemu organu delavskega sveta, medtem ko poslovodni organ in strokovna služba poskrbita za pripravo izvajanja in samo izvajanje operativnih načrtov.

Končno imamo še finančno funkcijo, katere razvojni del je usmerjen zlasti k dolgoročnejšemu pridobivanju sredstev, med drugim z združevanjem sredstev drugih temeljnih organizacij, ter k dolgoročnejšemu vlaganju sredstev. O tem mora vsekakor odločati zbor delavcev. V zvezi s tekočim delom finančne funkcije so zlasti pomembne rešitve v gospodarskem načrtu. Najemanje kratkoročnih kreditov

je gotovo odločitev, s katero se mora ukvarjati delavski svet. Razporejanje dohodka pa je, nasprotno, v izključni domeni zbora delavcev kot nosilca odločanja. Izvršilni organ delavskega sveta ima, nasprotno, v pogledu finančne funkcije manjšo vlogo kot pri drugih funkcijah. Vse odločitve, ki imajo svoj vpliv na sredstva in dohodek kot temeljne družbenoekonomske kategorije, sprejema zbor delavcev ali delavski svet, poslovnotehnične odločitve pa poslovodni organ in strokovna služba. Ta tudi skrbi za tekočo plačilno zmožnost v okviru danih okoliščin, medtem ko mora že o kratkoročnem kreditu odločati samoupravni nosilec odločanja. S tem pa je pojasnjena razlika v računovodskih informacijah, ki morajo pritekati po različnih verigah soudeležencev do različnih nosilcev odločanja.

Če so temeljne družbenoekonomske kategorije, ki zanimajo samoupravljavce, delo, sredstva in dohodek, morajo biti tudi računovodske informacije o njih v središču samoupravne obravnave posameznih temeljnih poslovnih ali izvajalnih funkcij. Informacije o delu imajo pretežno kakovosten značaj in le v manjši meri številčen značaj, torej niso izvirno računovodske informacije. Drugače je z informacijami o sredstvih in dohodku, ki imajo pretežno številčni značaj, čeprav ni zanemarljiv tudi njihov kakovostni značaj. Številčni značaj teh informacij, zlasti pa njihovo vrednostno izražanje, omogoča najvišjo stopnjo sintetiziranja, ki jo najdemo v izkazu stanja (bilanci) in izkazu uspeha. Zato mimo predračunskega izkaza stanja in predračunskega izkaza uspeha ni mogoče pri nobeni strateški, deloma pa tudi ne pri taktični odločitvi. Res pa se na različnih funkcijskih področjih z različno intenzivnostjo pojavlja izrazna moč izkaza stanja po tej strani in izkaza uspeha po drugi strani, zlasti pa potreba po spoznavanju celote ali nasprotno le določenega dela, ki ga ta računovodska izkaza vsebujeta.

Pri strateških odločitvah o tehnični funkciji je brez dvoma po predračunskem izkazu stanja treba spoznati finančno konstrukcijo priskrbe novih delovnih sredstev, po predračunskem izkazu uspeha pa njegov vpliv na pridobivanje in razporejanje dohodka. Toda že pri taktičnih in še bolj pri operativnih odločitvah o kakem delovnem sredstvu bledi izrazna moč takšnih sintetičnih računovodskih izkazov, ki morajo zato prepustiti svoje središčno mesto raznim analitičnim poročilom z informacijami kakovostnejšega značaja. Od vrednostno izraženih informacij so potrebni kvečjemu še določeni deli.

Pri odločitvah o kadrovski funkciji niti na strateški ravni nima sam izkaz stanja posebnega mesta. Iz njega so kvečjemu zanimive računovodske informacije v zvezi s skladom in sredstvi skupne porabe, tj. le določen del, a še tega je treba podrobneje razčleniti. Drugače je z izkazom uspeha, iz katerega so vidne možnosti v pogledu osebnih dohodkov in novega oblikovanja sklada skupne porabe. Čim bolj se premikamo k taktičnim in operativnim odločitvam iz področja kadrovske funkcije, tem bolj so potrebne podrobnejše informacije, zlasti tiste s kakovostnejšim značajem, kjer nima računovodstvo nikakršne vloge.

Pri odločitvah o nakupni funkciji se iz okvira izkaza stanja v glavnem usmerjamo le na računovodske informacije o zalogah materiala, iz okvira izkaza uspeha pa na računovodske informacije o materialnih stroških in njihovem vplivu na pridobivanje in razporejanje dohodka. A tudi to velja le za strateške odločitve, medtem ko so pri drugih pomembnejše podrobnejše kakovostne informacije. Podobno velja za informacije v zvezi s patenti in z licencami.

Pri strateških odločitvah o proizvodni in prodajni funkciji so zelo pomembne računovodske informacije iz predračunskega izkaza uspeha, saj te jasno nakazujejo, kakšne posledice imajo posamezne različice proizvodnega programa ali prodajnih rešitev na pridobivanje in razporejanje dohodka. Pri taktičnih in operativnih odločitvah so pa že pomembnejše računovodske informacije, ki jih vsebujejo razni

predračuni stroškov in prodajnih cen po stroškovnih nosilcih, če že posebej ne opozarjamo na vrsto drugih kakovostnih informacij.

Končno so pri odločitvah o finančni funkciji na prvem mestu pomembnosti računovodske informacije, ki izhajajo iz izkaza stanja, njim pa sledijo računovodske informacije iz izkaza uspeha; kombinacija obeh so seveda računovodske informacije iz izkaza gibanja sredstev. Čim bolj se od strateških odločitev o tej funkciji gibljemo k taktičnim in operativnim, tem bolj se pri informacijah omejujemo samo na določene razčlenjene postavke iz obeh računovodskih izkazov ali pa celo na njihovo zamenjavo z neračunovodskimi operativnimi informacijami.

13 RAČUNOVODSKA POROČILA KOT NOSILEC RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ

130 Informacije v računovodskih poročilih

Namen kateregakoli računovodskega poročila je, da olajša začetno odločitev ali, nasprotno, omogoči nadzor nad kasnejšim dogajanjem in iz njega izvirajočo morebitno popravljalno odločitev. Od tega, kdo je uporabnik računovodskega poročila in za kakšne odločitve je pristojen, pa so odvisni vsebina, obseg in pogostnost računovodskih poročil.

O določenih zadevah morajo delavci vedno odločati neposredno na zborih delavcev, npr. o raznih samoupravnih sporazumih o združevanju, o medsebojnih odnosih delavcev v združenem delu, o delitvi osebnih dohodkov itd. O vseh drugih zadevah, o katerih odločajo organi samoupravljanja ali poslovodni organ, pa morajo biti delavci pravilno in primerno informirani, da bi mogli izvajati svoj nadzor. Pri tem za organe samoupravljanja štejejo delavski svet in njegovi odbori kot izvršilni organi.

Odločitev o večletnih in letnih načrtih ali o dohodku in njegovem razporejanju ni treba sprejemati stalno znova in tudi njihovega ostvarjanja ni treba zasledovati stalno sproti, tj. vsakodnevno. To pa pomeni, da pri prvotnem sprejemanju odločitev o takšnih zadevah zadoščajo enkratne informacije, pri zasledovanju njihovega ostvarjanja pa obdobna računovodska poročila. Računovodska poročila morajo biti sestavljena tako, da je mogoče primerjati načrt z ostvaritvijo. Zajemati morajo celotno poslovanje organizacije združenega dela ali ustreznih delovnih enot, vendar ne v podrobnostih, temveč le tako, da je moč spoznati, ali so bile ostvarjene načrtovane postavke in koliko ter kje so razlogi odmikov. Posebnosti računovodskih poročil delavcem in organom samoupravljanja z izjemo deloma pri izvršilnih organih so torej:

a) da so sestavljena iz predračunov in obračunov za organizacijo združenega dela ali ustrezno delovno enoto kot celoto,
b) da se ukvarjajo s splošno sodbo o prihodnjem ali preteklem poslovanju, in ne tudi s številnimi podrobnostmi,
c) da so predložena obdobno, tj. ne samo letno, temveč vsaj trimesečno, če ne celo mesečno.

Z računolvodskimi poročili o ostvarjenem polaganju pravzaprav poslovodni organi obračun svojega dela pred organi samoupravljanja, ti pa pred delavci.

Medtem ko s poslovodnim organom navadno mislimo ravnatelja delovne or-

ganizacije ali posameznih temeljnih organizacij v njenem okviru, mislimo z vodstvenimi delavci najrazličnejše vodje oddelkov in obratov do mojstrov in preddelavcev v delavnicah. Vsi ti sprejemajo poslovnotehnične odločitve in morajo pri tem imeti na razpolago ustrezne informacije. Toda poslovodni organi pripravljajo tudi različice možnih samoupravnih odločitev, zato morajo prejemati še informacije, ki so sicer značilne za organe samoupravljanja.

Ker je poslovnotehnične odločitve treba sprejemati tako rekoč vsakodnevno, morajo biti na razpolago ustrezna računovodska poročila, če že ne vsakodnevno, pa vsaj tedensko, in ne le mesečno. Med računovodskimi poročili, ki jih prejemajo posamezni vodilni in vodstveni delavci, seveda obstajajo tudi bistvene razlike. Njihov razlog je v položaju prejemnika, a tudi v področju, na katerem dela. Praviloma bi moral vsak prejemati le informacije o tistem delovanju, za katero odgovarja. Posebnosti računovodskih poročil so sedaj torej:

a) da so sestavljena iz predračunov in obračunov po področjih odgovornosti,
b) da so tem bolj podrobna, čim nižjemu vodstvenemu delavcu so namenjena,
c) da so predložena tem bolj sproti, čim bolj so od njih odvisne tekoče odločitve.

Z računovodskimi poročili o ostvarjenem končno podaja nižji vodstveni delavec tudi obračun svojega dela pred višjim.

Kot vidimo iz dosedanjih razglabljanj, se informacije v računovodskih poročilih utegnejo zelo ločiti, če se ločujejo uporabniki samih računovodskih poročil. Razlike so lahko celo takšne, da se ob primerjavi skrajnosti utegnemo vprašati, ali imamo v vseh primerih sploh še opravka z računovodskimi poročili. Medtem ko so npr. poročila za organe samoupravljanja sestavljena iz vrednostnih informacij, so za vodstvo največkrat pomembnejše količinske informacije, npr. o opravljenem delovnem času, o nadurnem delu, o proizvedenih količinskih enotah itd. Vendar so tudi takšne informacije navsezadnje računovodske informacije, le da pri njih izhodiščni podatki še niso prešli višjih stopenj obdelave, pri katerih so obračunani vrednostno.

Računovodska poročila ne obsegajo samo informacij o preteklosti, temveč tudi o prihodnosti. To sledi že iz širše opredelitve računovodstva, kot jo zagovarjamo v tej knjigi. Sicer pa različne vrste računovodskih poročil nakazujejo že različni nameni, ki jih utegnejo imeti.

131 Vrste računovodskih poročil

Iz prejšnjega razglabljanja o vrstah informacij, ki jih utegnejo vsebovati računovodska poročila, pravzaprav že izhajata dve vrsti računovodskih poročil:

A) redna računovodska poročila,
B) posebna računovodska poročila.

Prva so sestavljena in predložena ustreznim nosilcem odločanja in sodelavcem pri odločanju v rednih, vnaprej določenih rokih, npr. vsakodnevno, tedensko, dekadno, mesečno, trimesečno ali letno. Vsako izmed njih obsega informacije povsem določene vrste, odvisno od njegovega namena. Druga so sestavljena in predložena ustreznim nosilcem odločanja in sodelavcem pri odločanju, kadar se pojavi potreba po njih. Vsako izmed takšnih poročil obsega informacije povsem določene vrste, odvisno od njegovega namena.

Redna računovodska poročila bi lahko označevali tudi za obdobna poročila, saj se pojavljajo občasno, vendar v vnaprej poznanih rokih. Nasprotno bi posebna

računovodska poročila lahko označevali tudi za sporadična poročila, saj se pojavljajo le od primera do primera, tj. v časovno nerednih presledkih ali le enkratno.

Glede na to, ali obsegajo računovodska poročila informacije, ki se nanašajo na prihodnost, ali informacije, ki se nanašajo na preteklost, ločimo:

aa) predračunska poročila,

ab) obračunska poročila.

S prvimi moremo zlasti povezovati začetne poslovne odločitve na raznih ravneh, medtem ko morejo biti druga podlaga za ustrezne popravljalne odločitve. Sicer so pa v načelu tako prva kot druga lahko sestavljena kot redna ali kot posebna poročila, čeprav pri prvih le prevladujejo posebna in pri drugih redna poročila. S predračunskimi poročili si namreč ne smemo zamišljati zgolj tistih, ki so sestavljena za organizacijo združenega dela kot celoto ali njene sestavne dele in zajemajo poslovanje v kakem načrtovalnem razdobju, npr. predračunski izkaz stanja, predračunski izkaz uspeha, predračunski izkaz gibanja sredstev itd. Zlasti pogostna so namreč takšna predračunska poročila, ki omogočajo konkretne odločitve na področju nakupa, proizvodnje ali prodaje, npr. odločitve o tem, ali kupiti kak sestavni del ali ga, nasprotno, proizvesti, kakšne prodajne cene postaviti itd. Takšna poročila so pa očitno sporadična, torej posebna poročila. Po drugi strani pa z obračunskimi poročili ne mislimo samo na kake obračune posameznega nakupa, proizvodnje in prodaje, temveč zlasti na obračune za organizacijo združenega dela kot celoto in njene sestavne dele, npr. obračunski izkaz stanja, obračunski izkaz uspeha, obračunski izkaz gibanja sredstev itd. Takšna poročila so pa očitno obdobna, torej redna poročila.

Glede na to, ali so računovodska poročila namenjena neposredno spodbudi za ukrepanje ali le poznavanju razmer, v katerih se sprejemajo odločitve, ločimo:

ba) akcijska ter nadzorna poročila,

bb) informativna poročila.

Predračunska poročila seveda omogočajo akcijo in s tem začetne odločitve. Vendar vsa predračunska poročila le neposredno ne vodijo h kakšnim začetnim odločitvam; nekatera dajejo le okvirne informacije in torej niso akcijska, temveč zgolj informativna poročila. Podobno obračunska poročila omogočajo nadzor in s tem popravljalne odločitve. Vendar vsa obračunska poročila spet neposredno ne vodijo h kakim popravljalnim odločitvam; nekatera dajejo le okvirne informacije, ki utegnejo biti koristne pri kasnejših novih poslovnih odločitvah, kar pomeni, da niso nadzorna, temveč informativna poročila.

Glede na to, ali obsegajo računovodska poročila informacije o več možnih različicah ali nasprotno le informacije o izbrani različici, ločimo:

ca) variantna poročila,

cb) definitivna poročila.

Glede na to, ali obsegajo računovodska poročila informacije o nečem, kar še ni potrjeno, ali nasprotno informacije o tem, kar je že potrjeno, ločimo še:

ča) predložena poročila,

čb) sprejeta poročila.

Če imamo potemtakem več načinov razvrščanja možnih računovodskih poročil, pa še ni rečeno, da moremo vsako vrsto računovodskih poročil po določeni razvrstitvi združiti s katerokoli drugo vrsto računovodskih poročil po drugačni razvrstitvi.

V zvezi s predračunskimi poročili je treba ločiti:

1. predračunsko akcijska poročila, ki imajo namen pomagati pri sprejemanju določenih odločitev za prihodnost,

2. predračunsko informativna poročila, ki takšnega namena nimajo.

Predračunsko akcijsko poročilo je npr. tisto, ki ga prejme delavski svet, da bi se na podlagi tega odločil, ali drugi, ki oblikujejo priporočila, predračunsko informativno poročilo pa je npr. tisto, s katerim je delavcem v tovarniškem glasilu sporočeno, kaj je delavski svet sklenil in ali so delegati ravnali skladno z njihovimi smernicami. Gotovo mora biti prvo bolj dokumentirano kot drugo.

Toda vsako predračunsko poročilo je lahko tudi:

I. variantno predračunsko poročilo, če v njem še ni vključena odločitev tistih, na katere je naslovljeno, temveč samo visoka strokovnost tistih, ki so pripravljali informacije zanjo,

II. definitivno predračunsko poročilo, ki zrcali sprejeto odločitev.

Variantno predračunsko poročilo je pravzaprav nosilec sporočilnega vložka v proces odločanja pri načrtovanju, a tudi pripravi izvajanja kot upravljalnih funkcijah, definitivno predračunsko poročilo pa nosilec sporočilnega izložka iz tega procesa odločanja.

Variantna predračunska poročila ne obsegajo samo vrednostno izraženih informacij. Toda kolikor se omejimo na takšna, tj. na tipična računovodska poročila, lahko za primer navedemo naslednja: variantni predračun spremenljivih stroškov po stroškovnih mestih, variantni predračun stalnih stroškov po stroškovnih mestih, variantni predračun prejemkov in izdatkov, variantni predračunski izkaz stanja, variantni predračunski izkaz uspeha, variantni predračunski izkaz gibanja sredstev itd.

To so primeri poročil obdobnega značaja. Za primer občasnih poročil pa navajamo variantni predračun spremenljivih stroškov proizvoda (storitve), variantni predračun prispevka za kritje stalnih stroškov in dobiček pri proizvodu (storitvi) itd.

Opozoriti je samo treba, da se npr. različice ne nanašajo na uporabo različne metodologije sestavljanja predračunov, temveč samo na načelne rešitve, o katerih je treba sprejeti odločitev in ki so predočene na podlagi iste metodologije, kot so sestavljeni predračuni.

Števila definitivna predračunska poročila so sestavljena za povsem določena časovna razdobja in predložena v vnaprej poznanih rokih. Takšen značaj imajo npr. definitivni predračun spremenljivih stroškov po stroškovnih mestih, definitivni predračun stalnih stroškov po stroškovnih mestih, definitivni predračun prejemkov in izdatkov, definitivni predračunski izkaz stanja, definitivni predračunski izkaz uspeha, definitivni predračunski izkaz gibanja sredstev itd. Njihova vsebina so torej obdobne informacije. Druga definitivna predračunska poročila se pojavljajo samo v posebnih razmerah, npr. kadar je uveden nov proizvod ali storitev in kadar se spreminjajo okoliščine pri proizvodnji ali opravljanju storitev; takšna sta torej definitivni predračun spremenljivih stroškov proizvoda (storitve), definitivni predračun prispevka za kritje stalnih stroškov in za dobiček pri proizvodu (storitvi) itd.

Če sedaj kombiniramo obe razčlenitvi, pridemo do:

I/1 variantnih predračunsko akcijskih poročil, npr. za odločanje na delavskem svetu, ki obsegajo tudi dokumentacijo o posameznih možnih različicah;

I/2 variantnih predračunsko informativnih poročil, npr. za tiste, ki niso neposredno vpleteni v proces odločanja, vendar morajo biti informirani o možnih različicah, čeprav brez podrobnejše dokumentacije;

II/1 definitivnih predračunsko akcijskih poročil, npr. o tem, kaj je bilo sklenjeno na delavskem svetu in kaj morajo nato upoštevati pri svojem odločanju tudi drugi organi, kjer ni več potrebna nikakršna dokumentacija o sprejeti in o odklonjenih različicah;

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE 2

II/2 definitivnih predračunsko informativnih poročil, ki so npr. dana samo v vednost in se omejujejo na najbolj nujne informacije.

Podobno lahko v zvezi z obračunskimi poročili razločujemo:

1. obračunsko nadzorno poročilo, ki ima namen pomagati pri sprejemanju odločitev nadzornega značaja, in
2. obračunsko informativno poročilo, ki takšnega namena nima.

Obračunsko nadzorno poročilo je npr. tisto, ki ga prejme odbor za gospodarjenje v zvezi s potekom poslovanja v preteklem mesecu in na podlagi tega ukrepa, obračunsko informativno poročilo pa je tisto, s katerim je dana splošna informacija o poteku poslovanja. Gotovo mora biti obračunsko nadzorno poročilo dokumentirano, medtem ko to ni več potrebno pri obračunsko informativnem poročilu.

Toda vsako obračunsko poročilo je lahko tudi:

I. predloženo obračunsko poročilo, če v njem še ni vključena nadzorna odločitev tistih, na katere je naslovljeno, temveč le informacijska podlaga zanjo, ali bolje, dokumentirana obrazložitev za različne možne smeri ukrepanja v zvezi z nadzorom, in

II. sprejeto obračunsko poročilo, ki že zrcali sprejeto nadzorno odločitev.

Predloženo obračunsko poročilo je pravzaprav nosilec sporočilnega vložka v proces odločanja pri nadziranju kot upravljalni funkciji, sprejeto obračunsko poročilo pa nosilec sporočilnega izložka iz tega procesa.

Ker moremo nadzirati izvajanje vsake temeljne poslovne funkcije, je povsem očitno, da so obračunska poročila precej razvejena. Da bi jih mogli primerjati s tistimi, ki so bila navedena malo prej med variantnimi in definitivnimi predračunskimi poročili, bomo uporabili tudi tu njihov sorazmerno ozki izbor: predloženi obračun spremenljivih stroškov po stroškovnih mestih, predloženi obračun stalnih stroškov po stroškovnih mestih, predloženi obračun prejemkov in izdatkov, predloženi obračunski izkaz stanja, predloženi obračunski izkaz uspeha, predloženi obračunski izkaz gibanja sredstev itd. Medtem ko takšna obračunska poročila obsegajo obdobne informacije, morejo druga obsegati enkratne, a tudi aperiodične informacije, npr. predloženi obračun spremenljivih stroškov proizvoda (storitve), predloženi obračun prispevka za kritje stalnih stroškov in za dobiček pri proizvodu (storitvi) itd.

Predložena obračunska poročila morajo biti po svoji vsebini v končni stopnji skladna z definitivnimi predračunskimi poročili. Isto velja za sprejeta obračunska poročila. Če jih primerjamo s prejšnjimi navedbami, imajo takšen značaj npr. sprejeti obračun spremenljivih stroškov po stroškovnih mestih, sprejeti obračun stalnih stroškov po stroškovnih mestih, sprejeti obračun prejemkov in izdatkov, sprejeti obračunski izkaz stanja, sprejeti obračunski izkaz uspeha, sprejeti obračunski izkaz gibanja sredstev itd. Medtem ko takšna sprejeta obračunska poročila obsegajo obdobne informacije, morejo druga obsegati enkratne, a tudi aperiodične informacije, npr. sprejeti obračun spremenljivih stroškov proizvoda (storitve), sprejeti obračun prispevka za kritje stalnih stroškov in za dobiček pri proizvodu (storitvi) itd.

Če sedaj kombiniramo obe razčlenitvi, pridemo do:

I/1 predloženih obračunsko nadzornih poročil, ki obsegajo podrobno dokumentacijo npr. za odločanje o tem, ali spremeniti ostvarjanje glede na načrt ali načrt glede na možnosti ostvarjanja;

I/2 predloženih obračunsko informativnih poročil, ki samo sproti informirajo tiste, ki niso neposredno vpleteni v proces odločanja pri nadzoru, vendar morajo biti informirani o dogajanju in o različicah, ki se pojavljajo pri tem odločanju; takšna poročila nimajo podrobnejše dokumentacije;

II/1 sprejetih obračunsko nadzornih poročil, ki zrcalijo določeno nadzorno odločitev, a hkrati dajejo napotilo za nadaljnjo akcijo na drugem področju odločanja; ta poročila ne obsegajo več nikakršne dokumentacije o odklonjenih različicah;

II/2 sprejetih obračunsko informativnih poročil, ki samo dajejo v vednost, kakšni ukrepi so bili sprejeti v zvezi z nadzorom in se omejujejo na najnujnejše informacije.

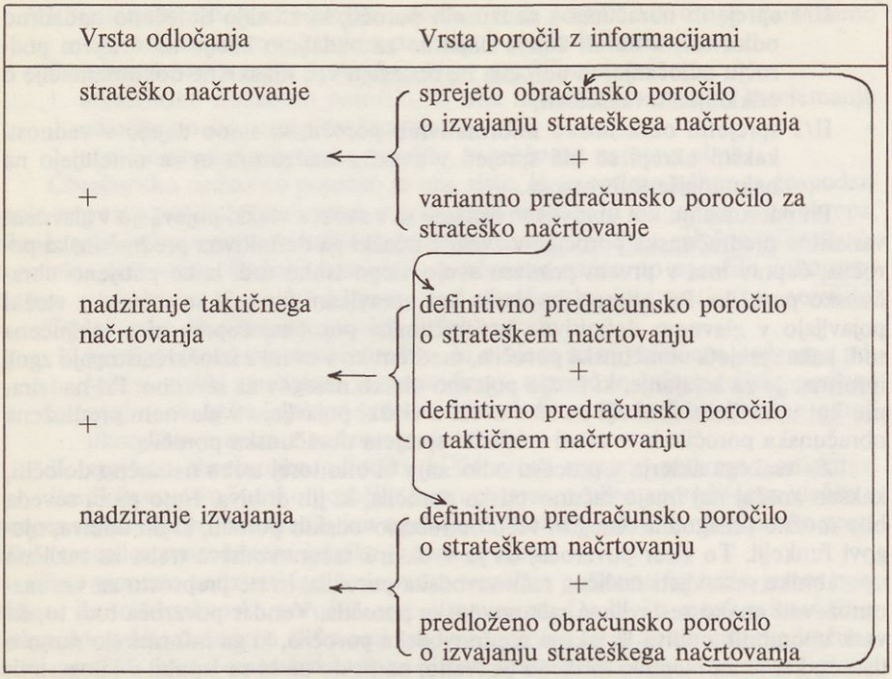
Pri načrtovanju kot upravljalni funkciji se v zvezi z vložki pojavljajo v glavnem variantna predračunska poročila, v zvezi z izložki pa definitivna predračunska poročila, čeprav ima v prvem primeru svojo vlogo lahko tudi kako potrjeno obračunsko poročilo. Pri pripravi izvajanja kot upravljalni funkciji se v zvezi z vložki pojavljajo v glavnem definitivna predračunska poročila, čeprav niso izključena tudi kaka sprejeta obračunska poročila, medtem ko v zvezi z izložki nastopajo zgolj informacije za izvajanje, ki imajo pojavno obliko nalogov za izvedbo. Pri nadziranju kot upravljalni funkciji pa se v zvezi z vložki pojavljajo v glavnem predložena obračunska poročila in v zvezi z izložki sprejeta obračunska poročila.

Za vsakega akterja v procesu odločanja bi bilo torej treba natančno določiti, kakšen značaj naj imajo računovodska poročila, ki jih dobiva. Nato pa bi seveda bilo možno prilagoditi obseg in vsebino računovodskih poročil, ki jih dobiva, njegovi funkciji. To sicer povzroča, da je v okviru računovodstva treba za različne uporabnike sestavljati različna računovodska poročila, in ne preprosto za vse razmnoževati enako sestavljena računovodska poročila. Vendar povzroča tudi to, da vsak uporabnik dobiva le takšna računovodska poročila, ki ga informirajo samo o tistem, kar je za njegovo funkcijo bistveno, namesto da bi se izgubil v kilogramih papirja z množico besed in številk, ki ga pa navsezadnje nakljub vsemu le utegnejo pustiti neinformiranega.

132 Gibanje računovodskih poročil

Računovodska poročila, ki so naslovljena nosilcem odločanja ali soudeležencem pri odločanju, imajo vedno akcijski značaj, kolikor so predračunska poročila, ter nadzorni značaj, kolikor so obračunska poročila. Informativna poročila nas pri našem sedanjem razglabljanju ne bodo zanimala.

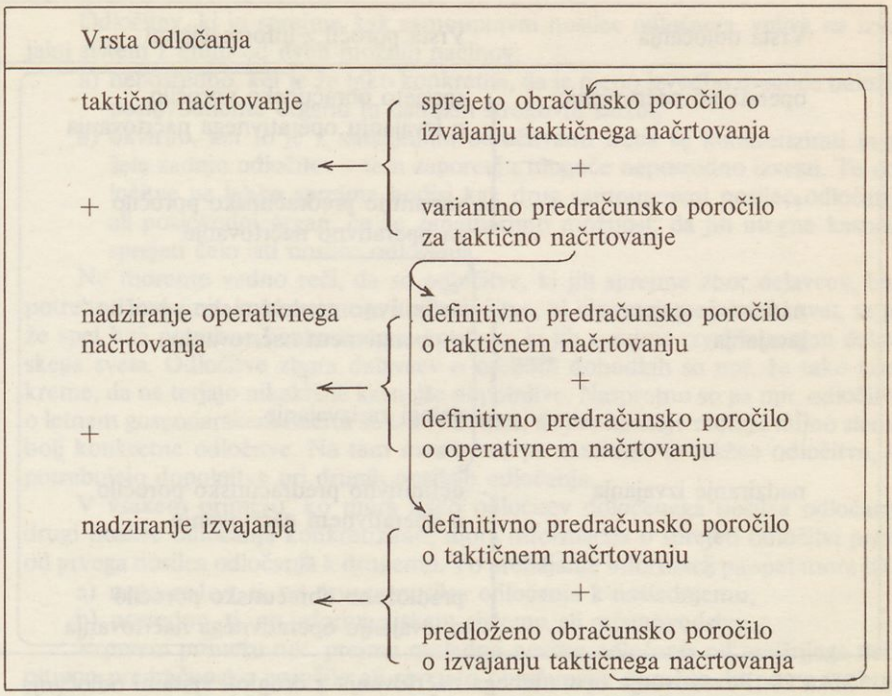
Brž ko predračunsko-akcijska in obračunsko-nadzorna poročila, ki jih poznamo iz točke 131, povezujemo s stopnjami in z vrstami odločanja, ki jih poznamo iz točke 122, pridemo najprej do naslednje grafične upodobitve:



Slika 18: Povezovanje strateškega načrtovanja z drugimi vrstami odločanja in ustreznimi informacijami

Da bi bila slika razumljivejša, je koristno, če pojasnimo puščice med posameznimi vrstami računovodskih poročil. Rezultat strateškega načrtovanja je med drugim definitivno predračunsko poročilo o strateškem načrtovanju, ki nastopa nato kot sodilo pri nadziranju taktičnega načrtovanja in nadziranja izvajanja. Rezultat nadziranja izvajanja pa je sprejeto obračunsko poročilo o izvajanju strateškega načrtovanja, ki ga moremo uporabiti kot sodilo pri presoji različic strateškega načrtovanja v kasnejšem razdobju. Če namesto taktičnega načrtovanja nadziramo strateško načrtovanje na drugi ravni (npr. v odnosih delovna organizacija - temeljna organizacija), se nam med vrstami računovodskih poročil namesto definitivnega predračunskega poročila o taktičnem načrtovanju pojavlja definitivno predračunsko poročilo o strateškem načrtovanju na nadzirani ravni.

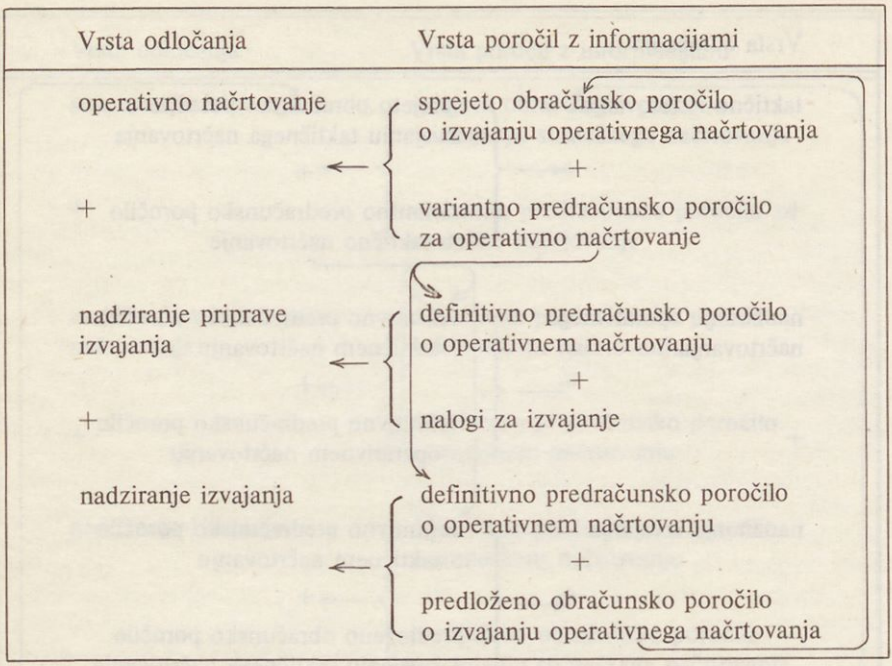
Kot smo pojasnili v točki 122, je takšna struktura poročil namenjena verigi, ki se konča z zborom delavcev kot nosilcem odločanja. Za verigo odločanja, ki se ukvarja s taktičnim načrtovanjem in z njim povezanimi stopnjami odločanja, pa velja naslednja grafična upodobitev:



Slika 19: Povezovanje taktičnega načrtovanja z drugimi vrstami odločanja in ustreznimi informacijami

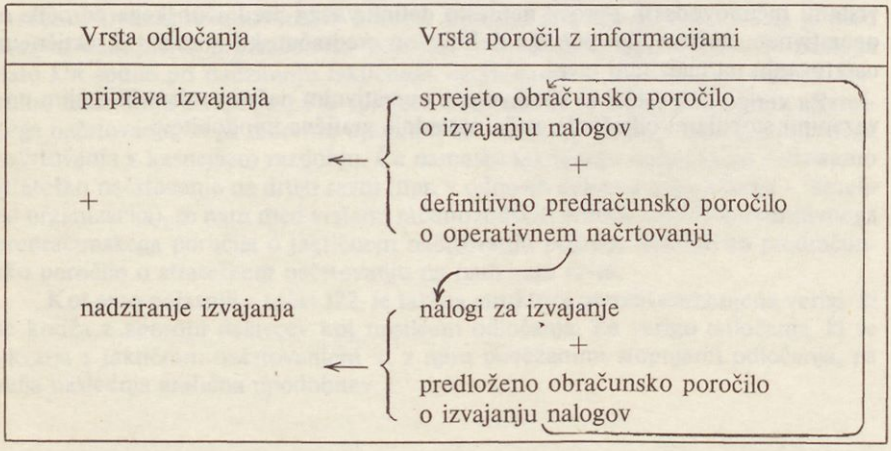
Če namesto operativnega načrtovanja nadziramo taktično načrtovanje na drugi ravni (npr. v odnosih delovna organizacija - temeljna organizacija), se med vrstami računovodskih poročil namesto definitivnega predračunskega poročila o operativnem načrtovanju pojavlja definitivno predračunsko poročilo o taktičnem načrtovanju na nadzirani ravni.

Za verigo odločanja, ki se ukvarja z operativnim načrtovanjem in z njim povezanimi stopnjami odločanja, velja naslednja grafična upodobitev:



Slika 20: Povezovanje operativnega načrtovanja z drugimi vrstami odločanja in ustreznimi informacijami.

Za verigo odločanja, ki se ukvarja s pripravo in nadziranjem izvajanja, pa velja naslednja grafična upodobitev:



Slika 21: Povezovanje priprave izvajanja z drugimi vrstami odločanja in ustreznimi informacijami

Vidimo torej, v čem je konkretizacija naše trditve, da mora dobiti vsakdo svoje informacije, in ne vsi enake informacije.

Odločitev, ki jo sprejme kak samoupravni nosilec odločanja, vpliva na izvajalni sistem z enim od dveh možnih načinov:

a) neposredno, ker je že tako konkretna, da je njeno izvedbo mogoče naložiti poslovodnemu organu in ustrezni strokovni službi;
b) okvirno, ker jo je z nadaljnjimi odločitvami treba še konkretizirati in je šele zadnjo odločitev v tem zaporedju mogoče neposredno izvesti. Te odločitve pa lahko sprejme bodisi kak drug samoupravni nosilec odločanja ali poslovodni organ, če že zanemarimo možnost, da jih utegne kasneje sprejeti celo isti nosilec odločanja.

Ne moremo vedno reči, da so odločitve, ki jih sprejme zbor delavcev, bolj potrebne nadaljnje konkretizacije kot odločitve, ki jih sprejme delavski svet, te pa že spet bolj potrebne konkretizacije kot tiste, ki jih sprejme izvršilni organ delavskega sveta. Odločitve zbora delavcev o osebnih dohodkih so npr. že tako konkretne, da ne terjajo nikakršne kasnejše dopolnitve. Nasprotno so pa npr. odločitve o letnem gospodarskem načrtu še tako okvirne, da jim kasneje morajo nujno slediti bolj konkretne odločitve. Na tem mestu nas pa zanimajo le takšne odločitve, ki potrebujejo dopolnitve pri drugih nosilcih odločanja.

V vsakem primeru, ko mora kako odločitev določenega nosilca odločanja drugi nosilec odločanja konkretizirati, mora informacija o sprejeti odločitvi preiti od prvega nosilca odločanja k drugemu. To prehajanje informacij pa spet more biti:

a) neposredno, tj. od prvega nosilca odločanja k naslednjemu;
b) posredno, tj. po informacijskem sistemu ali računovodstvu.

V prvem primeru npr. prejme naslednji nosilec odločanja od prejšnjega definitivno predračunsko poročilo ali sprejeto obračunsko poročilo, ki pa ne vsebuje različic, o katerih bi moral sam na tej podlagi odločiti. Te različice se morajo oblikovati in po verigi, ki se konča z novim nosilcem odločanja, gibati vzporedno, tako da so informacije, ki prihajajo od prejšnjega nosilca odločanja, pravzaprav le sodilo pri novem odločanju. V drugem primeru, nasprotno, definitivno predračunsko poročilo ali sprejeto obračunsko poročilo ne obsegata informacij, temveč le podatke, ki so v okviru informacijskega sistema ali računovodstva šele skupaj z drugimi podatki preoblikovani v računovodske informacije, vsebovane v variantnem predračunskem poročilu za novega nosilca odločanja. Pri njem se pa nato ne pojavljata vzporedna tokova računovodskih informacij prejšnjega nosilca odločanja in različic, ki so pripravljene za njegovo odločitev.

Če na tem mestu ne posvetimo posebne pozornosti posredovalni vlogi informacijskega sistema ali računovodstva pri oblikovanju informacij za konkretnejšo odločitev naslednjega nosilca odločanja, pridemo do naslednje neposredne povezave izvedenih odločitev z izvirnimi odločitvami in ustreznega toka računovodskih informacij od prejšnjega k naslednjemu nosilcu odločanja:

Prejšnji nosilec odločanja		Naslednji nosilec odločanja
zbor delavcev	→	delavski svet DO ali delavski svet TOZD ali izvršilni organ DS DO ali izvršilni organ DS TOZD ali poslovodni organ TOZD

Prejšnji nosilec odločanja		Naslednji nosilec odločanja
delavski svet DO	→	delavski svet TOZD ali izvršilni organ DS DO ali izvršilni organ DS TOZD ali poslovodni organ TOZD
delavski svet TOZD	→	izvršilni organ DS TOZD ali poslovodni organ TOZD
izvršilni organ DS DO	→	izvršilni organ DS TOZD ali poslovodni organ TOZD
izvršilni organ DS TOZD	→	poslovodni organ TOZD

Slika 22: Zaporedje nosilcev odločanja in gibanje informacij

Kdo nastopa kot naslednji nosilec odločanja, je med drugim odvisno od stopnje in predmeta odločanja. Zadnja navedena različica pri naslednjem nosilcu odločanja pa pomeni, da je odločitev prejšnjega nosilca odločanja bila že zelo konkretna in jo je neposredno treba prepustiti v izvedbo poslovodnemu organu in ustreznim strokovnim službam.

Zgornje slike ne smemo razumeti tako, kot da računovodsko informacijo o odločitvi prejšnjega nosilca odločanja dobi le naslednji nosilec odločanja. Ta računovodska informacija potuje spet po novi verigi odločanja, v kateri so vpleteni številni soudeleženci pri odločanju, pri čemer se pa veriga konča z novim nosilcem odločanja.

Sedaj je pa čas, da se nekoliko dotaknemo še informativnih poročil in njihovega gibanja. Zanimajo nas računovodske informacije v njih, ki jih morajo prejemati delavci kot upravljavci potem, ko posamezen nosilec odločanja že sprejme kako odločitev. Takšne računovodske informacije niso več podlaga za neposredno odločanje delavcev na njihovih zborih, temveč delavcem kot posameznikom omogočajo vpogled v delovanje celotnega poslovnega sistema in nastopanje posameznih nosilcev odločanja v njem, ki mora v načelu biti skladno s tistimi splošnimi smernicami, za katere so se dogovorili delavci kot celota. Čeprav se takšne računovodske informacije nanašajo na odločitve o načrtovanju, imajo potemtakem le nadzorni značaj. Vendar je njihov nadzorni značaj treba jemati okvirno, saj same računovodske informacije nimajo namena neposredno spodbuditi kake akcije, temveč le ohranjevati ali, nasprotno, odtegovati podporo delovanju posameznega nosilca odločanja. Ne gre torej več za nadzor na podlagi posamezne računovodske informacije, ampak na podlagi celote računovodskih in drugih informacij kumulativno. Zato tudi sedaj ne moremo govoriti več o definitivnih predračunsko-akcijskih poročilih in sprejetih obračunsko-nadzornih poročilih, temveč zgolj o predračunsko-informativnih in obračunsko-informativnih poročilih.

Čeprav morajo biti delavci v načelu informirani o vsem, se le postavlja vprašanje, ali naj prejemajo tudi informacije o odločitvah vsakega nosilca odločanja in v kakšnem obsegu. Če nastopa zbor delavcev kot nosilec odločanja, je povsem razumljivo, da morajo biti tudi po sprejeti odločitvi delavci informirani o vseh podrobnostih. Drugače pa je že, če kot nosilec odločanja nastopa delavski svet delovne organizacije, delavski svet temeljne organizacije, izvršilni organ delavskega sveta delovne organizacije ali izvršilni organ delavskega sveta temeljne organizacije. Sedaj moremo postaviti naslednje pravilo: čim bolj se posamezen nosilec odločanja približuje izvajanju, manj podrobne informacije o njegovih odločitvah je treba posredovati delavcem kot samoupravljavcem. Ali bolj konkretno: informacije o odločitvah delavskega sveta morajo biti dane delavcem izčrpneje kot informacije o odločitvah izvršilnega organa delavskega sveta, medtem ko so odločitve poslovodnega organa ali druge strokovne odločitve zanje še manj zanimive. Razne tehnične in poslovne podrobnosti bi jih utegnile celo odvrniti od bistva, ko se lotevajo odločanja.

133 Sestavljanje računovodskih poročil

Ni naš namen spuščati se v podrobnosti sestavljanja računovodskih poročil. Opozoriti pa moramo na nekatera vsebinska vprašanja, ki so v gospodarski praksi vse prerada zanemarjena, nakar računovodska poročila niso več problemsko angažirana. Ker so računovodska poročila nosilec računovodskih informacij, si najprej oglejmo postopek oblikovanja teh informacij!

Da bi oblikovali računovodske informacije, ki so relevantne, je treba izhajati iz potreb v okviru procesa odločanja; ko ugotovimo, katere računovodske informacije so nam potrebne, pa moramo preiti na zbiranje podatkov in njihovo spreminjanje v računovodske informacije. Stopnje so torej naslednje:

1. opredeliti problem, o katerem je treba sprejeti odločitev,
2. opredeliti razmere, v katerih je treba sprejeti odločitev o problemu pod 1, zlasti pa pričakovanje njihovih sprememb v prihodnosti,
3. razvijati različice, po katerih bi bilo mogoče rešiti problem pod 1 v razmerah pod 2,
4. izbrati sodilo, po katerem bi bilo mogoče tehtati različice pod 3,
5. natančno določiti računovodske informacije, ki jih terja sodilo pod 4,
6. glede na računovodske informacije pod 5 izbrati začetne podatke, iz katerih bi jih mogli oblikovati,
7. izbrati primerno metodologijo, po kateri je mogoče iz podatkov pod 6 oblikovati računovodske informacije pod 5,
8. presoditi boniteto vsake različice potem, ko je kvantificirana, in s tem izpopolniti informacijsko podlago za sprejem odločitve o problemu pod 1.

Čim realnejše sodilo za odločanje izberemo, čim več odločilnih prvin upoštevamo pri vsaki različici, čim bolje vračunamo negotovost v pogledu pričakovanja in čim bolj dojamemo posledice možne odločitve v daljšem roku, tem boljšo informacijsko podlago za sprejem določene odločitve moremo oblikovati. V vsakem primeru pa se je treba zavedati relativnosti katerihkoli računovodskih informacij. Spremenijo se npr. lahko naša pričakovanja, na katerih smo prvotno zasnovali računovodske informacije. Zato je vsako odločitev treba ponovno pretresti, če se pokaže, da smo nekaj napačno pričakovali. To pa pomeni, da je treba poznati izhodišče za prvotno odločitev, da bi bili usposobljeni spremljati spremembe in takoj opozoriti na potrebo, da jo spremenimo.

Ko smo oblikovali relevantne računovodske informacije, ki jih nato želimo

vključiti v določeno računovodsko poročilo, se pa moramo najprej zavedati razlik med metodo preučevanja kakega problema in metodo podajanja izsledkov. Računovodska poročila morajo biti vedno prilagojena njihovim uporabnikom, morajo biti razumljiva, potrebna in uporabljiva.

Če sodelovanje med pripravljavci in uporabniki računovodskih poročil ni zadovoljivo, se v računovodskih poročilih:

a) pojavljajo informacije, ki niso potrebne,
b) ne pojavljajo informacije, ki bi bile potrebne.

Prav tako se:

a) pojavljajo računovodska poročila, ki niso potrebna,
b) ne pojavljajo računovodska poročila, ki bi bila potrebna.

Število in hitrost razpoložljivosti informacij, ki jih daje računovodstvo, se brez dvoma močno povečata, če so v uporabi sredstva za avtomatizirano obdelavo podatkov. Vendar se tedaj srečujemo tudi z dvema nevarnostma: prva je v tem, da prejemniki dobijo več poročil, kot jih potrebujejo ali jih morejo učinkovito uporabljati, druga pa, da v takšni množici poročil prav lahko spregledajo resnično pomembne informacije. Zato je od časa do časa koristno presoditi potrebo po vsakem poročilu. V tej zvezi naj bi pripravljavci za vsako poročilo npr. odgovorili na naslednja vprašanja:

1. Kdo je zasnoval poročilo in zakaj?
2. Koliko časa je potrebnega za sestavo poročila?
3. Kdo je prejemnik poročila?

Uporabniki pa naj bi za vsako računovodsko poročilo odgovorili npr. na naslednja vprašanja:

1. Ali uporabljate informacije iz tega poročila in zakaj?
2. Ali bi mogli shajati tudi brez informacij v tem poročilu, in sicer brez katerih?
3. Ali bi lahko kake informacije iz tega poročila brez škode izpadle, in sicer katere?
4. Ali kake informacije v tem poročilu pogrešate, in sicer katere?
5. Ali so kake informacije v tem poročilu istovetne z informacijami v kakem drugem poročilu?
6. Ali bi zadoščalo to poročilo v daljših rokih od sedanjih in v kakšnih?

Odgovori na ta vprašanja bodo po vsebinski strani lahko pripomogli k racionalizaciji računovodskih poročil. Ne smemo jih pa jemati nekritično. Domneva, da uporabniki že sami vedo, katere računovodske informacije potrebujejo in zaradi tega želijo, namreč ni vedno pravilna. Znano je, da tisti, ki manj razume kak pojav, zahteva več informacij, ki naj bi ga pomagale pojasniti. Kdor ne razume kakega pojava, o katerem bi moral odločati, zahteva informacije o »vsem«, da bi bil bolj »varen«. To pa lahko povzroča, da na podlagi njegovih spodbud le ne poskrbimo za prave računovodske informacije.

Na koncu naj še enkrat poudarimo potrebo po pravočasnosti računovodskih poročil, če naj bodo v njih vsebovane informacije resnično podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev. Hitrost dostave in natančnost pa sta v obratnem sorazmerju. Zato je koristno ločevati tri stopnje računovodskih poročil:

a) začasna (preliminarna) računovodska poročila, ki so sestavljena zelo hitro, a so zato še nepopolna,
b) dokončna računovodska poročila, ki so sestavljena kasneje, ko so vse glavne informacije že popolne,
c) razčlenjena računovodska poročila, ki so sestavljena še kasneje in vsebujejo razne podrobnosti.

2 Računovodske informacije za odločanje o delavcih in delu (za kadrovske odločitve)

20 VRSTE KADROVSKIH ODLOČITEV

Izhodišče vsakega poslovnega procesa so delavci. Zato je pri obravnavi temeljnih poslovnih ali izvajalnih funkcij treba na prvo mesto postaviti kadrovsko funkcijo. Vsebina te funkcije je pridobitev, priprava in zaščita delavcev v dani organizaciji združenega dela. V njen okvir spada zaposlovanje delavcev, njihovo izobraževanje, oblikovanje osebnih dohodkov, socialno varstvo in družbeni standard, a tudi tehnično in zdravstveno varstvo delavcev. Da bi imeli čiste predstave o tej funkciji, kaže še poudariti, da pri njej mislimo le na ustrezno izvajanje kadrovskega procesa, in ne na njegovo upravljanje. Pač pa je kadrovska funkcija sama po sebi predmet odločanja.

Z izrazom »kadri« lahko sicer označujemo različne pojme. Pri naših razglabljanjih pa bomo govorili o kadrih kar kot o delavcih v preučevani organizaciji združenega dela.

Če osvetljujemo vlogo delavcev z družbenoekonomskega vidika, potem so to temeljni nosilci upravljanja v samoupravni organizaciji združenega dela. Če pa osvetljujemo vlogo delavcev s poslovnosistemskega vidika, potem je povsem jasno, da ni brez njih in njihove delovne sile mogoče izvesti nikakršnega funkcijskega procesa v organizaciji združenega dela. Potrebni so pa ustrezni kadri, tj. delavci, ki po izobrazbi, sposobnosti in odnosu do dela ustrezajo delovnim mestom. Sicer pa delavci v katerikoli organizaciji združenega dela niso za vselej dani. Kadar posamezni delavci iz takšnega ali drugačnega razloga zapuščajo organizacijo združenega dela, kaže poskrbeti za njihovo nadomestitev. Včasih je mogoče odhod kakega starega delavca celo izrabiti za premik v sestavi delavcev. Končno je razumljivo tudi to, da vsaka razširitev ali preusmeritev poslovanja povzroča potrebo po dodatnih delavcih.

Kadrovske odločitve so odločitve, ki so v zvezi z delavci v preučevani organizaciji združenega dela. Med njimi bomo na prvem mestu obravnavali tiste, ki so tesno povezane z motivom delavcev za vključevanje v združeno delo. Delavci stopajo v organizacijo združenega dela zato, da bi si s skupnim delom na družbenih sredstvih trajno zagotavljali zadovoljevanje svojih osebnih in družinskih potreb. Uspešnost svojega vključevanja pa presojajo zlasti po osebnih dohodkih in skladu skupne porabe, ki jim pripada iz razporejanja dohodka. S kadrovskimi odločitvami dalje urejamo samo zaposlovanje in izobraževanje delavcev, a tudi objektivne okoliščine, v katerih delajo in živijo delavci. Kadrovske odločitve so npr. tudi odločitve v pogledu medsebojnih razmerij pri delu, varnosti pri delu, zdravstvenih ukrepov ali izboljšanju klime v organizaciji združenega dela.

Pri kadrovskih odločitvah mnogokrat niso upoštevana gospodarska sodila, a tudi mnogokrat ne morejo biti upoštevana. Ne samo zaradi tega, ker mnogokrat

ni mogoče izmeriti gospodarskih posledic, temveč tudi zaradi tega, ker niti niso vedno bistvene. Pri nobenih drugih odločitvah v organizaciji združenega dela niso in ne morejo biti tako zastopana negospodarska sodila kot ravno pri kadrovskih odločitvah. To je povsem razumljivo. Ni pa razumljivo, da niti tedaj, kadar bi bila gospodarska sodila pri kadrovskih odločitvah povsem umestna, niso v splošni rabi.

Kot pri katerihkoli drugih odločitvah potrebujemo tudi pri kadrovskih različne informacije. Le da te informacije mnogokrat niso računovodske informacije in tudi ne morejo biti zaradi vsebinske omejitve samega računovodstva. Ker pa nas na tem mestu zanimajo le računovodske informacije, je razumljivo, da rešujemo vprašanje informacij za kadrovske odločitve le delno. Dodatno naj omenimo, da nas pri nadaljnjih razglabljanjih ne bodo zanimale niti take preproste računovodske informacije, kot npr., kolikšen je poprečni osebni dohodek, kakšni zneski so na razpolago za strokovno izpopolnjevanje delavcev, za izboljšavo varnosti pri delu ali za zdravstvene ukrepe. Omejili se bomo raje na nekatere druge računovodske informacije, kjer imamo hkrati gospodarska sodila za odločanje. Takšne so npr. računovodske informacije za nekatere odločitve o:

a) delitvi osebnih dohodkov in uporabi sklada skupne porabe,
b) zaposlovanju delavcev,
c) uspešnosti kadrovske dejavnosti.

21 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O DELITVI OSEBNIH DOHODKOV IN UPORABI SKLADA SKUPNE PORABE

210 Pojmovno razčlenjevanje osebnih dohodkov

Z osebnimi dohodki je mišljen celotni znesek, ki je namenjen delavcem kake organizacije združenega dela za opravljeno delo, a tudi iz drugih naslovov, in ki je prej ali slej povezan s čistim dohodkom te organizacije združenega dela. Z njim potemtakem ne zajemamo zneskov za topli obrok, regresov za letovanje, dnevnice, prevoz na delo in z dela itd., ki so pokriti pred ugotovitvijo čistega dohodka ali nasprotno pri razporejanju sklada skupne porabe. Osebni dohodki so kosmata kategorija, ki vključuje tudi prispevke in davke iz osebnega dohodka. V vsakem primeru pa o osebnih dohodkih govorimo z vidika celote, medtem ko govorimo o osebnem dohodku z vidika posameznega delavca.

Osebni dohodek posameznega delavca ustreza predvsem rezultatom njegovega dela in njegovemu osebnemu prispevku, ki ga je dal k povečanju dohodka organizacije združenega dela. Res pa vsaj deloma ni mogoče niti mimo osebnega dohodka posameznega delavca, ki si ga pridobiva iz drugih naslovov. Potemtakem bi sestavine osebnega dohodka mogli navesti takole:

a) osebni dohodek iz opravljenega dela;
b) nadomestila osebnega dohodka;
c) osebni dohodek iz inovacij in racionalizacij;
č) osebni dohodek iz upravljanja sredstev.

Če govorimo o osebnem dohodku iz opravljenega dela, mislimo na osebni dohodek, ki je povezan s tako imenovanim »živim« ali »tekočim« delom, tj. delom, ki ga opravi delavec v posameznem obračunskem razdobju s pomočjo razpoložlji-

vih delovnih sredstev na delovnih predmetih, da bi s tem pripomogel k ustvarjanju določenega poslovnega učinka in k pridobivanju dohodka, ki je z njim povezan. Nadomestila osebnega dohodka so tesno povezana z osebnim dohodkom iz opravljenega dela, čeprav so obračunana in izplačana za neopravljeno delo. Vendar ima do njih po načelih solidarnosti pravico le tisti delavec, ki si sicer prisvaja tudi osebni dohodek iz opravljenega dela, ali si ga je vsaj v preteklosti. Tako prejema nadomestilo osebnega dohodka delavec npr. za čas letnega dopusta ali za čas bolezni. Osebni dohodek iz inovacij in racionalizacij ne pripada delavcu v odvisnosti od opravljenega dela v zvezi z inovacijami ali racionalizacijami, temveč v odvisnosti od dohodka, ki je povečan zaradi teh inovacij in racionalizacij, in sicer toliko časa, dokler inovacije in racionalizacije še vplivajo na povečanje dohodka ali dokler to predvideva ustrezni samoupravni akt. Če govorimo o osebnem dohodku iz upravljanja sredstev, pa mislimo na osebni dohodek, ki je povezan s tako imenovanim »minulim« delom, tj. akumulacijo v preteklih letih, ki je bila izvor povečanja sredstev, ta povečana sredstva pa so ob smotrni uporabi privedla tudi do povečanja dohodka, v katerem je spet udeležen posamezni delavec skladno s tem, koliko časa je že prispeval k takšni akumulaciji in racionalni naložbi sredstev.

Te štiri sestavine osebnega dohodka posameznega delavca je mogoče zasledovati in ločeno ugotavljati tudi pri celoti vseh osebnih dohodkov, preden je ta celota razdeljena na posamezne delavce. Toda kadar govorimo o osebnih dohodkih kot celoti pri proizvajalni organizaciji združenega dela, moramo ločevati še:

a) programirane osebne dohodke v določenem razdobju (vračunane osebne dohodke),
b) programirane osebne dohodke, ki jih je v določenem razdobju že treba pokriti pri razporejanju čistega dohodka (realizirane osebne dohodke),
c) osebne dohodke iz razporejanja čistega dohodka v določenem razdobju,
č) izplačane osebne dohodke v določenem razdobju.

Pri vseh teh vrstah osebnih dohodkov ločujemo seveda še njihov načrtovani in ostvarjeni znesek. Ker so osebni dohodki pod c) praviloma v središču preučevanj, govorimo o njih kar preprosto kot o načrtovanih in ostvarjenih osebnih dohodkih in opustimo dostavek »iz razporejanja čistega dohodka«. Nasprotno govorimo v primeru pod a) o načrtovanem in ostvarjenem znesku vračunanih osebnih dohodkov, v primeru pod b) o načrtovanem in ostvarjenem znesku realiziranih osebnih dohodkov in v primeru pod č) o načrtovanem in ostvarjenem znesku izplačanih osebnih dohodkov.

V preučevanem razdobju programirani ali vračunani osebni dohodki (a) so tisti, ki so tedaj obračunani za opravljeno delo, ne glede na to ali je vsebovano še v končni nedokončani proizvodnji ali so pa obračunani kot nadomestilo za neopravljeno delo; pri tem uporabljamo načrtovane postavke osebnih dohodkov ali načrtovano vrednost točke, s katero spreminjamo število točk v dinarske zneske. Od njih se torej ločijo tisti programirani ali vračunani osebni dohodki, ki jih je že treba pokriti s čistim dohodkom (b); nepokriti lahko ostanejo samo še tisti, ki se sklicujejo na nedokončano proizvodnjo. V istem razdobju ostvarjeni osebni dohodki (c) so tisti, ki izhajajo iz razporejanja tedanjega čistega dohodka; če so večji kot tedanji osebni dohodki v prodanih proizvodih (b), pripada delavcem še dodatek iz naslova presežka ali dobička, mnogokrat prek povečanja vrednosti točke nad prvotno načrtovanim zneskom. V istem razdobju izplačani osebni dohodki (č) so pa tisti, ki jih tedaj v kosmatem znesku prejmejo delavci in so sestavljeni iz prvotnih programiranih ali vračunanih osebnih dohodkov (a), lahko pa tudi iz presežka ostvarjenih osebnih dohodkov nad osebnimi dohodki v prodanih proizvodih, tj. iz osebnih dohodkov iz dobička (c manj b); medtem ko je prvi del naprej izplačan iz obratnih

KNJIŽNICA TRBOVLJE

sredstev, je drugi vedno sproti pokrit z ostvarjenim čistim dohodkom. Rok izplačevanja obeh delov utegne biti različen; medtem ko je prvi del izplačan v začetku drugega meseca za prvi mesec, je drugi del mnogokrat izplačan šele precej kasneje, saj je najprej treba ugotoviti čisti dohodek in ga nato razporediti.

Vsaka organizacija združenega dela po svoje rešuje vprašanja teh štirih vrst osebnih dohodkov, pri čemer je izhodiščno in mnogokrat tudi edino gospodarsko sodilo le v znesku načrtovanega ali ostvarjenega dohodka. Znesek programiranih ali vračunanih osebnih dohodkov v preučevanem razdobju (a) je ob drugih nespremenjenih okoliščinah odvisen od načrtovanih postavk osebnih dohodkov ali od načrtovane vrednosti točke, ki je naslonjena na načrtovani čisti dohodek in njegovo razporejanje na osebne dohodke. Znesek osebnih dohodkov v prodanih proizvodih (b) je ob drugih nespremenjenih okoliščinah odvisen tudi od metod vrednotenja nedokončane proizvodnje. Znesek osebnih odhodkov iz razporejanja čistega dohodka (c) v istem razdobju pa je ob drugih nespremenjenih okoliščinah odvisen od tega, kolikšen del ostvarjenega čistega dohodka pripada osebnim dohodkom.

V čistem »dohodkovnem sistemu« ne bi smelo biti nikakršnih razlik med programiranimi (vračunanimi), v prodanih proizvodih vsebovanimi, ostvarjenimi, a tudi izplačanimi osebnimi dohodki. Ker se nikoli osebni dohodki ne bi zadrževali v končni nedokončani proizvodnji, ne bi bilo razlike med vračunanimi osebnimi dohodki in tistimi v prodanih proizvodih. Ker bi se osebni dohodki obračunavali le ob razporejanju čistega dohodka, tudi ne bi bilo razlik z ostvarjenimi osebnimi dohodki ali bi morda celo odpadla potreba po posebnem izkazovanju obeh vrst osebnih dohodkov. Ker bi bili osebni dohodki izplačani šele potem, ko bi bili ugotovljeni pri razporejanju dohodka, pa ne bi bilo bistvene razlike niti med ostvarjenimi in izplačanimi osebnimi dohodki.

Različne načelne rešitve o oblikovanju osebnih dohodkov seveda zahtevajo različne računovodske informacije, Na tem mestu ni mogoče obravnavati vseh podrobnosti. Koristno pa je, da opozorimo na napačno mišljenje, po katerem ni več mogoče razločevati stalnih in spremenljivih osebnih dohodkov, brž ko celoto vseh osebnih dohodkov povezujemo z obsegom proizvodnje, obsegom prodaje ali zneskom dohodka. Res ima v takšnem primeru, ki sicer ni edino uveljavljen v praksi naših organizacij združenega dela, znesek osebnih dohodkov kot celote spremenljiv značaj. V okviru tega celotnega zneska pa vplivajo siceršnje stalne in spremenljive sestavine osebnih dohodkov na notranjo razdelitev osebnih dohodkov, a tudi na obračunsko vrednost točke. Razločevati je potemtakem treba stalni in spremenljivi del programiranih (vračunanih) osebnih dohodkov od stalnega in spremenljivega dela ostvarjenih osebnih dohodkov, ki izhajajo iz razporejanja čistega dohodka. V prvem primeru govorimo o stalnih in spremenljivih osebnih dohodkih ob nespremenjeni vrednosti točke. Stalni osebni dohodki so obračunani delavcem na podlagi mesečnega števila točk za opravljeno delo, na katero prav nič ne vpliva vprašanje obsega tedanjega poslovanja, ali so obračunani kot nadomestilo osebnega dohodka, ki prav tako ni odvisno od obsega tedanjega poslovanja; spremenljivi osebni dohodki so, nasprotno, obračunani delavcem na podlagi števila točk, ki je odvisno od obsega tedanjega poslovanja. Stalni osebni dohodki so npr. osebni dohodki določenih režijskih delavcev, spremenljivi osebni dohodki pa npr. osebni dohodki neposrednih proizvodnih delavcev, ki so obračunani po času ali učinku. V drugem primeru, ko govorimo o ostvarjenih osebnih dohodkih, ki izhajajo iz razporejanja čistega dohodka, pa mnogokrat ločujemo njihov začetni in njihov spremenljivi del; prvi del je delavcem na podlagi načrtovane vrednosti točke že akontiran, drugi del pa izhaja iz delitve »dobička« in pomeni spremembo prvot-

no načrtovane vrednosti točke ali pa nastajanje novega naslova, iz katerega so obračunani osebni dohodki. Zadnje utegne veljati npr. za obračun osebnih dohodkov iz naslova upravljanja sredstev. Res pa je mogoče glede na načrtovani dohodek programirati tudi osebne dohodke iz tega naslova, kar nato pomeni, da akontirani osebni dohodek vsebuje že del, ki očitno izhaja iz predvidene delitve »dobička«.

Pri vseh kadrovskih odločitvah, pri katerih nam je potrebna računovodska informacija o osebnih dohodkih, moramo poznati razlike med pravkar pojasnjenimi vrstami osebnih dohodkov, nato pa upoštevati tisto vrsto, ki je za reševanje danega problema odločujoča. Najprej si bomo ogledali nekaj problemov, pri katerih je bistvena le informacija o osebnih dohodkih, ki izhajajo iz razporejanja čistega dohodka.

211 Vpliv spremembe dohodka na delitev osebnih dohodkov

Ker ima tako rekoč vsaka organizacija združenega dela svoj način ugotavljanja celotnega zneska osebnih dohodkov, ki izhaja iz razporejanja čistega dohodka, a tudi svoj način delitve tega zneska med delavce, je gotovo težko oblikovati kako splošno veljavno teorijo. Lahko pa nakažemo splošne smernice za razmišljanje v konkretnih okoliščinah.

Denimo, da je udeležba posameznega delavca pri delitvi osebnih dohodkov opredeljena s številom točk, ki mu pripada glede na opravljeno delo in druge naslove. V celoti je pri obračunu teh točk treba upoštevati sestavljenost njegovega dela, količino opravljenega dela, kakovost rezultatov njegovega dela in gospodarnost pri tem delu. Razlike v sestavljenosti dela se pojavljajo zaradi razlik v potrebni usposobljenosti, ki jo zahteva delo, razlik v odgovornosti, povezani z delom, razlik v naporih, ki jih delo zahteva, in razlik v razmerah, v katerih se opravlja delo. Metodologija ugotavljanja sestavljenosti dela je tako vzpostavljena, da v končni stopnji daje razpone, ki jih je mogoče utemeljevati kot sprejemljive. Njen rezultat pa je razvid (katalog) del, ki vsebuje opis teh del, izračun števila točk pri posameznem delu ali skupini sorodnih del ter količnikov sestavljenosti dela. Za oblikovanje osebnega dohodka posameznega delavca so odločilni količniki sestavljenosti dela, če le v končni stopnji izračunavamo obračunsko vrednost 1 ure enostavnega dela. Če, nasprotno, v končni stopnji izračunavamo obračunsko vrednost 1 točke, pa moramo upoštevati število točk iz razvida (kataloga) del ali nasprotno količnike sestavljenosti dela iz tega razvida pomnožiti s številom točk za uro enostavnega dela. Osnove, s katerimi nato opisno določimo, kaj je treba upoštevati pri ugotavljanju količine opravljenega dela pri posameznem delavcu, so lahko npr.

A. dejanski čas njegovega dela s popravki za izpolnjevanje količinskih norm, ostvarjanje načrtovane količine poslovnih učinkov, ostvarjanje načrtovane vrednosti poslovnih učinkov ali posebne časovne pogoje dela;
B. norma čas za njegovo opravljeno delo s popravki za posebne časovne pogoje dela;
C. količina ustvarjenih poslovnih učinkov;
Č. vrednost ustvarjenih poslovnih učinkov.

V primeru pod A pomnožimo popravljeni dejanski čas dela posameznega delavca v določenem razdobju s količnikom sestavljenosti dela in številom točk za uro enostavnega dela (ali s številom točk na uro dela) in izrazimo količino opravljenega dela v točkah; izračun je seveda potreben posebej za vsako vrsto dela. V primeru pod B pomnožimo popravljeni norma čas za opravljeno delo posameznega

delavca v določenem razdobju s količnikom sestavljenosti dela in številom točk za uro enostavnega dela (ali s številom točk na uro dela) in izrazimo količino opravljenega dela v točkah; tudi tu je izračun potreben posebej za vsako vrsto dela. V primeru pod C pomnožimo količino ustvarjenih poslovnih učinkov v določenem razdobju s številom točk, ki pripada posameznemu delavcu za količinsko enoto. V primeru pod Č pa pomnožimo vrednost ustvarjenih poslovnih učinkov v določenem razdobju s številom točk, ki pripada posameznemu delavcu na vrednostno enoto. Seštevek vseh točk, ki so izračunane na pojasnjeni način, pa se nanaša šele na količino in sestavljenost opravljenega dela.

Delovni prispevek posameznega delavca, na podlagi katerega si prisvaja osebni dohodek, pa ni mogoče izmeriti zgolj na podlagi količine opravljenega dela in sestavljenosti njegovega dela. Upoštevati je treba tudi kakovost rezultatov njegovega dela, tj. kakovost poslovnih učinkov in pravočasnost ustvarjanja poslovnih učinkov. Če je ta kakovost ob drugih nespremenjenih okoliščinah večja, mu pripada večji osebni dohodek, sicer pa manjši. Če večja kakovost od normalne ni potrebna in zaželena, tudi delavca ni treba stimulirati k njej; v takšnem primeru večji kakovosti od normalne še vedno ustreza količnik kakovosti 1 (ena), medtem ko bi v nasprotnem primeru bil večji od 1. Manjši kakovosti od normalne pa morajo ustrezati količniki kakovosti učinka, ki so manjši od 1. Kakšni naj bodo, je med drugim odvisno od posledic, ki jih ima manjša kakovost učinka ali manjša pravočasnost učinka. Količniki kakovosti učinka in količniki pravočasnosti učinka so lahko zasnovani tako, da je z njimi treba vsako vrsto dela ločeno obravnavati. V takšnem primeru je ločeno treba popraviti količino opravljenega dela posamezne vrste, izraženega v točkah, s količniki kakovosti rezultatov tega dela. Količniki kakovosti učinka in količniki pravočasnosti učinka so pa lahko tudi enotni za vse vrste dela v kakem razdobju in potemtakem izražajo splošno oceno o kakovosti rezultatov dela. V takšnem primeru z njimi pomnožimo količino celotnega opravljenega dela, izraženo v točkah, z ustreznimi količniki kakovosti rezultatov dela.

Končno je pri ugotavljanju števila točk, s katerimi je udeležen posamezni delavec pri delitvi celotnega zneska osebnih dohodkov, ki izhajajo iz razporejanja čistega dohodka, mogoče upoštevati še gospodarnost pri njegovem delu. Večji gospodarnosti pri delu v zvezi z izbrano osnovo nato pripada količnik gospodarnosti, ki je večji od 1 (ena), manjši gospodarnosti pri delu pa količnik gospodarnosti, ki je manjši od 1. Razlike v teh količnikih morajo ustrezati vplivu na dohodek, relativni teži posamezne osnove, prav tako pa tudi njihovemu kumulativnemu delovanju na osebni dohodek posameznega delavca. Z ustreznimi količniki gospodarnosti je nato treba pomnožiti količino opravljenega dela, izraženega v urah enostavnega dela ali v točkah in že popravljenega s količniki kakovosti rezultatov dela. Prvotni izračun količine opravljenega dela je seveda treba dodatno popraviti le pri tistih delavcih, ki imajo vpliv na gospodarnost, in sicer toliko, kolikor ga imajo. To pa pomeni, da je popravek z ustreznimi količniki gospodarnosti lahko opravljen zgolj pri posamezni vrsti njihovega dela, lahko pa tudi zbirno.

Seštevek vseh točk, ki pripadajo vsem delavcem dane organizacije združenega dela v določenem razdobju, izraža obseg dela, ki je po samoupravnih aktih priznan delavcem. Po drugi strani pa pridobljeni dohodek v istem razdobju izraža družbeno priznano vrednost tega obsega dela, čisti dohodek pa konkretni okvir za oblikovanje celotnega zneska osebnih dohodkov, ki ga je nato mogoče razdeliti med delavce. Celotni znesek osebnih dohodkov, ki izhaja iz razporejanja čistega dohodka, je mogoče opredeliti na različne načine, npr.:

a) glede na celotni znesek osebnih dohodkov v kakem bazičnem razdobju, ki se spremeni z enakim odstotkom, kot se spremeni dohodek danega razdobja v

primerjavi z bazičnim razdobjem, z nekoliko večjim ali nekoliko manjšim odstotkom v posebej pojasnjenih okoliščinah; v tem primeru je celotni znesek osebnih dohodkov, ki izhaja iz razporejanja čistega dohodka, odvisen v prvi vrsti od gibanja dohodka;

b) glede na čisti dohodek v danem razdobju, od katerega je določen odstotek namenjen za osebne dohodke, kar pomeni, da obstaja vnaprej poznano razmerje razporejanja čistega dohodka na osebne dohodke in sklade ali na osebne dohodke skupaj s skladom skupne porabe in na akumulacijo; v tem primeru je celotni znesek osebnih dohodkov, ki izhaja iz razporejanja čistega dohodka, odvisen v prvi vrsti od zneska čistega dohodka;

c) glede na neki način opredeljeni standardni koeficient osebnih dohodkov in novo oblikovanega sklada skupne porabe na pogojnega delavca, ki je z leti popravljen na podlagi indeksa življenjskih stroškov ali indeksa načrtovane realne rasti poprečnega delavčevega dohodka ter na podlagi standardov za priznanje števila pogojnih delavcev v celotnem obsegu poslovanja, pri čemer je del ostanka čistega dohodka, potem ko je zagotovljena akumulacija v programiranem znesku, še dodatno mogoče razporediti na osebne dohodke (in sklad skupne porabe); v tem primeru je celotni znesek osebnih dohodkov, ki izhaja iz razporejanja čistega dohodka, odvisen od določenih standardov za njegovo oblikovanje in od poslovnega izida.

Ni naš namen podrobneje pojasnjevati, kako je ugotovljen celotni znesek osebnih dohodkov, ki izhaja iz razporejanja čistega dohodka. Pač pa moramo opozoriti, da je v okviru tega zneska treba ločeno poznati:

1. del za osebne dohodke iz opravljenega dela;
2. del za nadomestila osebnih dohodkov;
3. del za osebne dohodke iz inovacij in racionalizacij;
4. del za osebne dohodke iz upravljanja sredstev.

Ker so postavke pod 2 do 4 ugotovljene na poseben način, moremo ugotoviti postavko pod 1 tudi tako, da od celotnega zneska osebnih dohodkov odštejemo postavke pod 2 do 4. Načrtovana vrednost točke za obračun osebnih dohodkov je ob začetku novega razdobja ugotovljena takole:

$$\frac{\text{osebni dohodki iz razporejanja načrtovanega čistega dohodka, ki so namenjeni za izplačilo po opravljenem delu}}{\text{celotna količina načrtovanega dela, izražena v točkah}}$$

Po tako načrtovani vrednosti točke sproti obračunamo osebni dohodek vsakemu posameznemu delavcu in ga tudi izplačujemo, ne glede na to, ali se morda zadržuje še v nedokončani proizvodnji. Osebni dohodki iz razporejanja ostvarjenega čistega dohodka, namenjeni za izplačilo po opravljenem delu, se seveda utegnejo razločevati od osebnih dohodkov iz razporejanja načrtovanega čistega dohodka, namenjenih za izplačilo po opravljenem delu. Prav tako se utegne razločevati celotna količina ostvarjenega dela, izražena v točkah, od celotne količine načrtovanega dela, izražene v točkah. To pa pomeni, da se utegne ločiti tudi ostvarjena vrednost točke od načrtovane. Če je ostvarjena vrednost točke večja, je razliko mogoče obračunati in izplačati delavcem kasneje za nazaj, mogoče je pa tudi po povečani vrednosti točke obračunati opravljeno delo v naslednjem obračunskem razdobju. Ostvarjena vrednost točke za obračun osebnih dohodkov je potemtakem ugotovljena takole:

osebni dohodki iz razporejanja ostvarjenega čistega dohodka, ki so namenjeni za izplačilo po opravljenem delu

---

celotna količina ostvarjenega dela, izražena v točkah

Kot vidimo, vpliva sprememba dohodka le na znesek osebnega dohodka vsakega delavca, in ne tudi na razmerja med zneski, ki pripadajo različnim delavcem, ker so ta pač opredeljena s številom točk, število točk pa ni odvisno od samega dohodka.

Denimo, da nas zanima vpliv spremembe dohodka na poprečni osebni dohodek delavca. Pri nespremenjenem številu delavcev in pri nespremenjenem dohodku lahko povečamo poprečni osebni dohodek le, če povečamo udeležbo osebnih dohodkov v dohodku. To dosežemo ob manjših pogodbenih, zakonskih in samoupravnih obveznostih iz dohodka, ali če zmanjšamo tisti del dohodka, ki je namenjen povečanju skladov. Poprečni osebni dohodek seveda utegnemo povečati tudi v primeru, če nam ob nespremenjeni udeležbi osebnih dohodkov v dohodku uspe pridobiti večji dohodek. To dosežemo z relativnimi prihranki pri materialnih stroških in amortizaciji, z dvigom prodajnih cen itd. Materialne stroške in amortizacijo moremo ob drugih nespremenjenih okoliščinah zmanjšati na enoto poslovnega učinka, če povečamo obseg dejavnosti. Seveda moramo pri tem rešiti še vprašanje, kako povečati obseg dejavnosti z danim številom delavcev. Po drugi strani bo povečan obseg dejavnosti sicer zmanjšal materialne stroške in amortizacijo na enoto poslovnega učinka, toda povečal obratna sredstva in s tem npr. obresti od kreditov itd. Vidimo torej, da utegne stremljenje po povečanju poprečnega osebnega dohodka povleči s seboj še vrsto drugih odločitev, ki ob začetku niso v nikakršni neposredni zvezi z zastavljeno nalogo, pri poglobljenem preučevanju pa le ugotovimo potrebo po celovitejšem načrtovanju.

Kako sledi povečanje poprečnega osebnega dohodka povečanju dohodka? Nikakor ni mogoče preprosto domnevati, da so enaki odstotki povečanja dohodka, povečanja osebnih dohodkov, ki izhajajo iz razporejanja čistega dohodka, in povečanja poprečnega osebnega dohodka, ki izhaja iz delitve celotnega zneska osebnih dohodkov. Če je odstotek povečanja števila delavcev drugačen kot odstotek povečanja osebnih dohodkov kot celote, ne bo skladen odstotek povečanja osebnih dohodkov z odstotkom povečanja poprečnega osebnega dohodka. Prav tako ni mogoče preprosto domnevati, da ob drugih nespremenjenih okoliščinah ustreza odstotek povečanja števila delavcev odstotku povečanja dohodka. Če upoštevamo samo delovanje stalnega dela materialnih stroškov in amortizacije, lahko pričakujemo večji odstotek povečanja dohodka, če le proizvodnost v tehničnem smislu ne pade. Toda stalne sestavine najdemo tudi pri razporejanju dohodka. Kadar se dohodek poveča, se ne povečajo nujno vse pogodbene, zakonske in samoupravne obveznosti iz njega. To pomeni, da je odstotek povečanja ostanka dohodka za razporejanje na osebne dohodke in sklade večji od odstotka povečanja dohodka. Če je dalje povečanje skladov pri razporejanju dohodka postavljeno z odstotkom od vloženih sredstev kot celote ali vsaj tistih, ki so pokrita s poslovnim skladom, in ne z odstotkom od dohodka, se vse povečanje ostanka dohodka preliva v osebne dohodke, saj je povečanje skladov tako rekoč spet stalno. Če je, nasprotno, urejena delitev ostanka dohodka z določenim odstotkom na osebne dohodke in z določenim odstotkom na sklade in če se to razmerje spreminja s spremembo velikosti samega ostanka dohodka, se pa seveda lahko spet odmika odstotek povečanja osebnih dohodkov od odstotka povečanja ostanka dohodka. Ustrezni samoupravni akt v organizaciji združenega dela lahko prav različno rešuje

vprašanje razporejanja čistega dohodka. V vsakem primeru pa je koristno, če preučimo različne možnosti vpliva, ki ga ima povečanje dohodka na poprečni osebni dohodek. Pri tem nam more koristiti razpredelnica 1. Ali so bili načrtovani zneski tudi ostvarjeni, nam pa za izbrano različico omogoča spoznati obračun, ki je sestavljen podobno kot predračun, le da ima še dodatne kolone za primerjavo.

Povsem podobno bi seveda lahko preučevali tudi vpliv spremembe dohodka na vrednost točke, s tem da bi bili rezultati sedaj še čistejši, kajti pri izračunu poprečnega osebnega dohodka delavca ne izločujemo vpliva spremenjene sestave delavcev ob spremembi njihovega števila ali ob spremembi sestave dela v okviru danega števila delavcev. Če se sistem točkovanja ne spremeni, na vrednost točke očitno vpliva le sprememba dohodka; vpliv je pa različen, če obstajajo različna pravila oblikovanja osebnih dohodkov kot celote pri razporejanju čistega dohodka. Toda tudi izbrano pravilo oblikovanja osebnih dohodkov kot celote pri razporejanju čistega dohodka lahko povzroča bistveno različne vplive na vrednost točke v različnih krajših razdobjih (npr. mesečnih, trimesečnih), če se v njih ne sklada obseg proizvodnje in prodaje. Kakšen je ta vpliv, pa je odvisno tudi od vprašanja, za katero delo v danem razdobju še ni potrebno poiskati kritje v tedanjem dohodku.

Predračun vpliva spremembe dohodka na poprečni osebni dohodek

Razdobje...

Različica št.	Staro število delavcev	Dodatno število delavcev	Novo število delavcev	Stari znesek osebnih dohodkov iz razporejanja čist. doh.	Dodatni znesek osebnih dohodkov razporejanja čist. doh.	Novi znesek osebnih dohodkov iz razporejanja čist. doh.	Stari poprečni znesek oseb. dohodka	Novi poprečni znesek oseb. dohodka
1	2	3	4 (2+3)	5	6	7 (5+6)	8 (5:2)	9 (7:4)

Razpredelnica 1

Če so zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje ovrednotene po poprečnih lastnih cenah in so torej vsi osebni dohodki, ki se sklicujejo nanje, akontirani iz obratnih sredstev, je revalorizacijski faktor za vrednost točke večji od 1 (ena) v razdobju, v katerem so proizvedene količine večje od prodanih, in manjši od 1 v razdobju, v katerem so proizvedene količine manjše od prodanih; revalorizacijski faktor pa ni enak v vseh razdobjih, v katerih organizacija združenega dela ob drugih nespremenjenih okoliščinah proda enake količine, kajti nanj vplivajo zaradi stalnih sestavin stroškov tudi proizvedene količine. Če so zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje ovrednotene po poprečnih materialnih stroških z amortizacijo in so vsi osebni dohodki v razdobju takoj pokriti s tedaj pridobljenim dohodkom, je revalorizacijski faktor za vrednost točke večji od 1 v razdobju, v katerem so prodane količine večje od proizvedenih, a manjši od 1 v razdobju, v katerem so prodane količine manjše od proizvedenih; revalorizacijski faktor pa ni enak v vseh razdobjih, v katerih organizacija združenega dela ob drugih nespremenjenih okoliščinah proda enake količine, kajti nanj vplivajo zaradi stalnih sestavin stroškov tudi proizvedene količine. Če so zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje ovrednotene po vseh spremenljivih stroških in so torej spremenljivi osebni dohodki, ki se sklicujejo nanje, akontirani iz obratnih sredstev, je revalorizacijski faktor za vrednost točke večji od 1 v razdobju, v katerem so prodane količine večje od proizvedenih, a manjši od 1 v razdobju, v katerem so prodane

količine manjše od proizvedenih; revalorizacijski faktor je povsem enak v vseh razdobjih, v katerih organizacija združenega dela ob drugih nespremenjenih okoliščinah proda enake količine, ne glede na to, kakšna je tedanja proizvodnja, saj nanj stalne sestavine stroškov nimajo nikakršnega vpliva. Če so zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje ovrednotene po spremenljivih materialnih stroških, a vsi osebni dohodki v razdobju takoj pokriti z ostvarjenim dohodkom, je revalorizacijski faktor za vrednost točke večji od 1 v razdobju, v katerem so prodane količine večje od proizvedenih, a manjši od 1 v razdobju, v katerem so prodane količine manjše od proizvedenih; revalorizacijski faktor pa ni enak v vseh razdobjih, v katerih organizacija združenega dela ob drugih nespremenjenih okoliščinah proda enake količine, kajti nanj vplivajo tudi proizvedene količine s spremenljivim delom osebnih dohodkov, ki je vezan nanje. Najčistejše rezultate daje torej tretja različica, ki ustreza modelu »direct costing«, kajti le pri njej ustreza enaki prodaji in enakemu dohodku tudi enaka vrednost točke.

212 Vpliv spremembe obračunanega obsega dela na delitev osebnih dohodkov

V prejšnji točki smo pozornost usmerili na vpliv dohodka in pravil, po katerih je ugotovljen celotni znesek osebnih dohodkov pri razporejanju čistega dohodka, na vrednost točke; celotni obseg dela je pri tem lahko takšen ali drugačen, v vsakem primeru pa je izražen z vsoto točk, ki pripadajo vsem delavcem v določenem razdobju. Pri razmerju med celotnim zneskom osebnih dohodkov in celotnim zneskom točk smo pozornost usmerili na prvega. Sedaj jo pa moramo še na drugega. Celotni znesek točk, s katerim izražamo obseg dela, ki je po samoupravnih aktih priznan delavcem, se lahko spremeni:

a) ob spremembi števila delavcev ali dejanskega opravljenega dela;

b) ob spremembi sistema točkovanja, tj. merjenja opravljenega dela.

Oboje ima svoj vpliv na delitev osebnih dohodkov, ki so sicer v celotnem znesku, ki izhaja iz razporejanja čistega dohodka, že poznani. Če npr. organizacija združenega dela zaposli novega delavca na kateremkoli delovnem mestu, na katerem je predvideno tako ali tako število točk, ne glede na obseg proizvodnje, obseg prodaje ali znesek dohodka, a se zaradi novega delavca neposredno ne poveča niti proizvodnja niti prodaja niti znesek dohodka, se bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah nujno zmanjšala siceršnja vrednost točke. Ko organizacija združenega dela število točk s pomočjo njihovega načrtovanega zneska spreminja v programirane (vračunane) osebne dohodke, se ti po uvedbi takšnega delovnega mesta ob drugih nespremenjenih okoliščinah povečajo, medtem ko ostvarjeni osebni dohodki iz razporejanja čistega dohodka utegnejo ostati nespremenjeni in je torej relativno manjši znesek na razpolago za delitev iz naslova presežka. Na odločitev o zasedbi novega delovnega mesta, na katerem število točk ni odvisno od obsega proizvodnje, obsega prodaje ali dohodka, seveda ne more delovati zgolj izračun neposrednih posledic na delitev osebnih dohodkov. Vendar ga je koristno poznati. S tem namenom je sestavljen osnutek razpredelnice 2.

Delo novega delavca, ki vodi do spremenjenega števila točk, v določenem razdobju seveda lahko poveča tudi dohodek in celotni znesek osebnih dohodkov iz razporejanja čistega dohodka; pogoj za to pa je, da pripomore k povečanju števila poslovnih učinkov ali pa k zmanjšanju neracionalnosti pri oblikovanju dohodka ali pri njegovem siceršnjem razporejanju. Zato ni rečeno, da nastop novega

delavca neizbežno zmanjša dotedanjo vrednost točke pri obračunu osebnih dohodkov; lahko jo celo poveča. Vidimo torej, da takšna sprememba obračunanega obsega dela utegne vplivati na znesek osebnega dohodka posameznega delavca s spremembo vrednosti točke, ne vpliva pa na razmerje med zneski, ki pripadajo različnim delavcem.

Predračun vpliva obračunanega obsega dela na vrednost točke pri osebnih dohodkih

Razdobje . . .

Novo delovno mesto št.	Staro število točk v OZD	Dodatno število točk na delovnem mestu	Novo število točk v OZD	Stari znesek osebnih dohodkov iz razporejanja čist. doh.	Dodatni znesek osebnih dohodkov iz razporejanja čist. doh.	Novi znesek osebnih dohodkov iz razporejanja čist. doh.	Stara vrednost točke	Nova vrednost točke
1	2	3	4 (2+3)	5	6	7 (5+6)	8 (5:2)	9 (7:4)

Razpredelnica 2

Podoben vpliv kot delo novega delavca utegne imeti na vrednost točke tudi premik v sestavi dela obstoječih delavcev. Točkovanje dela namreč ni vezano na delovna mesta, temveč na opravke. Če se potemtakem obstoječi delavci ukvarjajo z drugačno sestavo dela v novem razdobju, kot so se v starem, lahko spremeni to ne samo celotno število točk, temveč tudi vrednost točke. Za prikaz takšnih sprememb lahko uporabimo spet nekoliko dopolnjeno razpredelnico 2. V primerjavi z delom novega delavca pa premik v sestavi dela obstoječih delavcev utegne spremeniti tudi razmerje med zneski, ki pripadajo različnim delavcem.

Končno naj omenimo še, kako utegne vplivati sprememba sistema točkovanja na delitev osebnih dohodkov. Isti obseg dela je ob spremembi sistema točkovanja izražen z drugačnim številom točk. Ker pa sprememba sistema točkovanja praviloma ne vpliva v isti smeri in v enakem obsegu na izražanje različnih vrst dela, je povsem realno mogoče pričakovati, da se zaradi nje ne spremeni ob drugih nespremenjenih okoliščinah zgolj vrednost točke, temveč tudi razmerje med zneski, ki pripadajo različnim delavcem. Za prikaz spremembe vrednosti točke pa spet lahko uporabimo nekoliko dopolnjeno razpredelnico 2.

213 Vpliv uporabe sklada skupne porabe na njegovo zmanjšanje

Sklad skupne porabe je navadno razčlenjen na več delov, od katerih ima vsak svoj namen, najmanj pa na dva dela: na sklad skupne porabe za temeljne namene in na sklad skupne porabe za stanovanjsko zidavo. Prvi del sklada skupne porabe se tedaj, ko ga uporabljamo, zmanjšuje, in sicer v glavnem za regres za prehrano med delom, za regres za letni dopust delavcev, za nagrade ob delovnih jubilejih, za nagrade za delo ob upokojitvi, za solidarnostno pomoč delavcem in njihovim družinam, za preventivno zdravstveno varstvo delavcev, za otroško varstvo itd. (skupina A zmanjšanja), a tudi za letne popravke vrednosti sredstev skupne porabe, od katerih ni obračunana amortizacija, za neodpisano vrednost brezplačno pre-

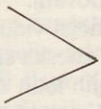
nesenih stvari iz okvira sredstev skupne porabe drugim, za neodpisano vrednost izničenih sredstev skupne porabe, za neodpisano vrednost primanjkljaja sredstev skupne porabe itd. (skupina B zmanjšanja). V primerih iz skupine A morajo biti sredstva sklada skupne porabe v denarni obliki, da bi bilo mogoče sklad skupne porabe tudi koristno uporabiti; v ustreznih zneskih se namreč pojavljajo izdatki. V primerih iz skupine B pa so sredstva sklada skupne porabe že v obliki kake stvari, ki omogoča zadovoljevanje kakih potreb; v ustreznih zneskih se pa ne pojavljajo izdatki, saj je do zmanjšanja denarnih sredstev prišlo v zvezi z nakupom in plačilom teh stvari, kar seveda še ni zmanjšalo samega sklada skupne porabe, temveč le spremenilo pojavne oblike njegovih sredstev. Iz teh navedb pa že vidimo, da je treba ločevati predračune (in obračune) gibanja denarnih sredstev skupne porabe za temeljne namene od predračunov (in obračunov) samega sklada skupne porabe za temeljne namene.

Nas pa sedaj bolj zanima drugi del sklada skupne porabe, tj. tisti, ki je namenjen za stanovanjsko zidavo. Na znesek tega dela sklada skupne porabe spet ne vplivajo spremembe pojavnih oblik njegovih sredstev. Če organizacija združenega dela kupi stanovanja za svoje delavce ali daje iz denarnih sredstev skupne porabe npr. kredit svojim delavcem, da bi si zgradili stanovanja, 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 obveznost do dajalca kredita. Drugače je seveda z obrestmi, ki so tudi vključene v letnini; te zmanjšujejo sklad skupne porabe. Spet je torej treba ločevati predračune (in obračune) gibanja denarnih sredstev za stanovanjsko zidavo od predračuna (in obračuna) samega sklada skupne porabe za stanovanjske namene. Vendar nas na tem mestu ne zanima podrobnejša metodologija sestavljanja takšnih računovodskih poročil, temveč le, kako se oblikujejo računovodske informacije, ki bi dajale dober vpogled v razlike med stanovanjsko zidavo na podlagi nakupa stanovanj s sredstvi skupne porabe in na podlagi dajanja kreditov delavcem za stanovanjsko zidavo.

Prvi hip je zadeva zelo preprosta. Če organizacija združenega dela sama kupi stanovanja za svoje delavce, mora poskrbeti za kritje njihove celotne vrednosti, tj. bodisi s svojim skladom skupne porabe v višini še razpoložljivih denarnih sredstev ali s pomočjo najetega kredita, ki ga bo kasneje vračala z razpoložljivimi denarnimi sredstvi za stanovanjsko zidavo. Če, nasprotno, organizacija združenega dela da kredit svojim delavcem za stanovanjsko zidavo, z njim nikoli ne pokrije celotne vrednosti teh stanovanj, razlika pa je zadeva samih delavcev, ki so se lotili stanovanjske zidave; sami organizaciji združenega dela v tem drugem primeru ni treba najemati kreditov za stanovanjsko zidavo, ki bi jih vračala šele kasneje. V prvem primeru pripada organizaciji združenega dela, ki je kupila stanovanja, določen del pobranih najemnin za nadaljnjo stanovanjsko zidavo; če so najemnine nizke, ta del ne omogoča niti enostavne reprodukcije stanovanj, zlasti pa je njihov dotok vezan na zelo dolgo amortizacijsko dobo. V drugem primeru so organizaciji združenega dela vrnjeni tisti zneski, ki jih je prvotno dala delavcem v obliki kreditov za stanovanjsko zidavo, v precej krajšem roku, nakar jih že spet lahko uporabi pri podpiranju nadaljnje stanovanjske zidave. Če bi se zaustavili le na tako oblikovanih računovodskih informacijah, pa ne bi mogli dokončno presoditi učinka obeh različic; prehitro bi dali prednost dajanju kreditov za stanovanjsko zidavo v škodo nakupu stanovanj. Ne nameravamo se spuščati v presojo tistih okoliščin, ki jih ni mogoče po njihovem delovanju preliti v računovodske izraze. Pač pa se bomo dotaknili samo vprašanja vplivov, ki jih na obe različici ima inflacija po tej strani in možnost za revalorizacijo določenih zneskov po drugi strani.

Denimo, da je z določenim zneskom denarja iz okvira sredstev skupne porabe mogoče zagotoviti enako število stanovanj z nakupom, kjer bi organizacija združenega dela morala uporabiti še dobljene kredite, ali pa z danim kreditom delavcem, ki bi razliko do celotne nabavne vrednosti teh stanovanj oskrbeli sami. V tem primeru bi kot odločitveno sodilo v prid nakupa stanovanj lahko postavili naslednje:

kasnejše povečanje denarnih sredstev skupne porabe zaradi nakupa stanovanj



kasnejše povečanje denarnih sredstev skupne porabe zaradi danega kredita delavcem za stanovanjsko zidavo

Čim več denarnih sredstev skupne porabe v prihodnjih letih omogoča dana naložba teh sredstev v določenem trenutku, toliko več prihodnjih potreb po stanovanjih je mogoče zadovoljiti. Zato je podano odločitveno sodilo povsem razumljivo. Sedaj pa pridejo na vrsto računovodske informacije v zvezi z vsako različico. Gotovo je v primeru delavcem danega kredita za stanovanjsko zidavo mogoče v naslednjih letih pričakovati prejemke v zvezi z vračilom danega kredita in prejemke v zvezi s plačilom obresti od še nevrnjenega danega kredita. Čim krajši je vračilni rok in čim večja je obrestna mera, tem večji bodo v naslednjih letih ti prejemki, toda tem hitreje bodo tudi prenehali. Po drugi strani je v primeru nakupa stanovanj mogoče v naslednjih letih pričakovati prejemke v zvezi z amortizacijo teh stanovanj, ki naj v načelu omogoča enostavno reprodukcijo, in prejemke v zvezi s presežkom najemnine, ki naj omogočajo razširjeno reprodukcijo stanovanj, so pa pri nizkih najemninah tako rekoč izključeni; toda če je organizacija združenega dela prišla do stanovanj delno s pomočjo dobljenih kreditov, ti prejemki še ne pomenijo čistih prejemkov iz naslova kupljenih stanovanj, temveč jih je treba zmanjšati za izdatke v zvezi z vračilom kredita in za izdatke v zvezi s plačilom obresti od še nevrnjenega kredita. Čim krajši je vračilni rok in čim večja je obrestna mera, tem večji bodo v naslednjih letih ti izdatki, toda tudi hitreje bodo prenehali. Če se pa v razmerah nizkih najemnin prejemki omejujejo le na amortizacijo, vemo, da se proces amortizacije razteza na zelo dolgo življenjsko dobo stanovanj in da so v posameznem letu precej manjši kot prejemki, ki bi jih iz enake naložbe sredstev skupne porabe lahko organizacija združenega dela pričakovala v primeru danega kredita delavcem. Če k temu dodamo še dejstvo, da obračunana amortizacija v okviru nizkih najemnin za stanovanja ne zadošča niti za enostavno reprodukcijo, s tem v zamisli prejemkov iz naslova kupljenih stanovanj ne spremenimo nič drugega kot samo to, da so v posameznem letu iz tega naslova še manjši. Toda v razmerah inflacije so stanovanja lahko revalorizirana, kar pomeni, da je amortizacija obračunana od višje osnove, kar nominalno povečuje tudi prejemke iz tega naslova. Kljub temu pa primerjava spremembe denarnih sredstev skupne porabe iz naslova kupljenih stanovanj in iz naslova danih kreditov za nakup stanovanj očitno pokaže, da se v primeru kupljenih stanovanj vsaj v prvem letu pojavlja primanjkljaj, tj. večji izdatki kot prejemki denarnih sredstev skupne porabe, v primeru danih kreditov za stanovanjsko zidavo pa presežek, tj. večji prejemki kot izdatki denarnih sredstev skupne porabe. V primeru kupljenih stanovanj očitno ne bi bili večji izdatki kot prejemki v prvih letih le, če organizacija združenega dela ne bi najela nobenih kreditov. Toda v takšnem primeru bi lahko kupila le manj stanovanj, kot bi jih lahko kupili njeni delavci z danimi krediti organizacije združenega dela v istem znesku, saj morajo ti pri nakupu uporabiti tudi svoja sredstva. Zato tak primer ob naših začetnih domnevah ne prihaja v poštev. Vidimo pa, da je mogoče

reševati plačilno zmožnost organizacije združenega dela pri sredstvih skupne porabe v primeru, ko je kupila stanovanja, le, če vsaj v začetnih letih, dokler krediti niso vrnjeni, povečuje svoj sklad skupne porabe v zadostnem znesku pri razporejanju čistega dohodka ter s tem oblikuje tudi sicer manjkajoča denarna sredstva za vračilo kreditov in plačilo obresti. Čim bolj so najemnine nizke in čim bolj je gospodarstvo stabilizirano, tem bolj se s finančnega vidika izplača dajati delavcem kredite za stanovanjsko zidavo in ne kupovati stanovanj.

Kako je pa z ekonomskega vidika, dohodkovnega vidika ter z vidika povečevanja premoženja? Naložba določenega denarnega zneska sredstev skupne porabe v stanovanja ali v dane kredite delavcem v naslednjih letih med drugim tudi povečuje sklad skupne porabe, in to izven razporejanja čistega dohodka. V tem primeru bi kot odločitveno sodilo v prid nakupa stanovanj lahko postavili naslednje:

kasnejše povečanje sklada skupne porabe zaradi nakupa stanovanj > kasnejše povečanje sklada skupne porabe zaradi danega kredita delavcem za stanovanjsko zidavo

V primeru, ko je delavcem dan kredit za stanovanjsko zidavo, se iz tega naslova vsako leto povečuje sklad skupne porabe za prejete obresti od kreditov. V primeru nakupa stanovanj pa se iz tega naslova vsako leto povečuje sklad skupne porabe le za morebitni presežek najemnine, ki omogoča razširjeno reprodukcijo stanovanj, a je pri nizkih najemninah izključen, a tudi za povečanje neodpisane vrednosti stanovanj ob njihovi revalorizaciji, kar je tesno povezano z inflacijskimi gibanji; toda takšno povečanje sklada skupne porabe še ni čisto povečanje, kajti hkrati se pojavlja še njegovo letno zmanjšanje iz tega naslova, in sicer za znesek prenizko obračunane amortizacije, če normalno amortizacijo ne omogoča prenizka najemnina, a tudi za znesek plačanih obresti od še nevrnjenih kreditov. Zaznamo torej nekoliko drugačne postavke kot v primeru gibanja denarnih sredstev. Z dohodkovnega vidika zadeva v pogledu nakupa stanovanj ni tako kritična, kot je bila s finančnega vidika. Zlasti ne, če so stanarine že ekonomske in če je stopnja inflacije velika; čim manjša je stopnja inflacije, tem ugodnejši je za dano organizacijo združenega dela nakup stanovanj, ki se revalorizirajo, ne pa dajanje kréditov za stanovanjsko zidavo, ki se ne revalorizirajo. Čisto povečanje sklada skupne porabe iz naslova nakupa stanovanj bo sorazmerno hitro večje od povečanja sklada skupne porabe iz naslova danih kreditov za stanovanjsko zidavo. To velja že v primeru, ko se naslanjamo na formalno povečanje sklada skupne porabe, ki je običajno izkazano v računovodstvu. Dejansko se pa nespremenjeni sklad skupne porabe, katerega sredstva so bila dana delavcem kot kredit za stanovanjsko zidavo, v razmerah inflacije realno zmanjšuje. To zmanjšanje je natančno enako neizkazani revalorizaciji še nevrnjenih kreditov, ki so bili dani delavcem. Za te delavce pa pomeni neobračunana revalorizacija dobljenih kreditov za stanovanjsko zidavo neposredno povečanje njihovega čistega premoženja. Tako se v razmerah inflacije seli prihranjeni dohodek iz organizacije združenega dela in njenega sklada skupne porabe k delavcem in njihovemu čistemu premoženju, ne da bi to bilo kjerkoli evidentirano in zajeto pri njihovem obdavčenju.

22 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČITVE O ZAPOSLOVANJU DELAVCEV

220 Pojmovno razčlenjevanje zaposlovanja delavcev

Kadar govorimo o zaposlovanju delavcev, ne mislimo samo na sprejemanje novih članov organizacije združenega dela, temveč tudi na obseg dela, ki ga opravljajo že dosedanji člani. Zato med odločitve o zaposlovanju ne spadajo samo odločitve o povečanju števila delavcev, temveč tudi npr. odločitve o nadurnem, nočnem ali nedeljskem delu. Končno pa spadajo mednje še odločitve o zmanjšanju števila delavcev.

Brez dvoma so z novimi investicijami v delovna sredstva že povezane spremembe na strani kadrov. Vrednostni izraz teh sprememb je treba upoštevati v predračunih uspešnosti posamezne investicijske različice, ki vključujejo določeno kadrovsko odločitev. Zato ne kaže izločevati tistega dela celotnega investicijskega predračuna, ki je v zvezi z novimi delavci. O njem bomo govorili v naslednjem poglavju. Pač pa je koristno, če sedaj osvetlimo uspešnost povečanja poslovanja z novimi delavci na že obstoječih delovnih sredstvih. Prav tako tudi, če osvetlimo uspešnost uvajanja nadurnega, nočnega ali nedeljskega dela kot dodatno delo delavcev na obstoječih delovnih sredstvih, dalje, če osvetlimo vpliv večjega individualnega učinka pri delu na uspešnost organizacije združenega dela kot celote. In končno, če preučimo posledice zmanjšanja števila delavcev. Ali z drugimi besedami, zanima nas, kakšne računovodske informacije so potrebne, da bi lahko presodili uspešnost odločitve o:

1. dodatnih delavcih na obstoječih delovnih sredstvih;
2. dodatnem delovnem času dosedanjih delavcev na obstoječih delovnih sredstvih;
3. spodbudi za večji učinek delavcev na obstoječih delovnih sredstvih;
4. zmanjšanju števila delavcev.

221 Računovodske informacije za odločitve o dodatnih delavcih na obstoječih delovnih sredstvih

Kadar niso zmogljivosti v organizaciji združenega dela v celoti izrabljene, razmere na trgu pa omogočajo večji obseg poslovanja, je koristno pretresti uspešnost uvedbe nove izmene. Zaradi nje se bodo povečali tako stroški kot prihodki. Nikjer seveda ni rečeno, da se bodo povečali sorazmerno z obsegom poslovanja. Na splošno pa lahko postavimo sodilo za odločitev o uvedbi nove izmene, tj. o vključitvi dodatnih delavcev, takole:

dodatni prihodki z dodatnimi delavci $>$ dodatni odhodki (stroški) z dodatnimi delavci

Pri tem dodatni prihodki z dodatnimi delavci nikakor niso preprost zmnožek dodatnih količin poslovnih učinkov z njihovo dosedanjo prodajno ceno. Možnost je namreč, da je zaradi povečanih količin, ki nastopajo na istem trgu, treba nekoliko popustiti pri njihovi do tedaj dosegljivi prodajni ceni. Prav tako je tudi možnost,

KNJIŽNICA IRDO LJE

da so dodatne količine poslovnih učinkov ponudene na kakem drugem trgu, na katerem je mogoče doseči le nižjo prodajno ceno kot na prvotnem trgu. V prvem primeru so dodatni prihodki enaki zmnožku dodatnih količin z novo prodajno ceno, ki je zmanjšan za zmnožek prvotnih količin z razliko med staro, višjo, in novo, nižjo, prodajno ceno. V drugem primeru so dodatni prihodki enaki zmnožku dodatnih količin z nižjo prodajno ceno na novem trgu. Včasih pa dodatnih prihodkov sploh ni mogoče izmeriti neposredno. Če npr. presojamo posledice uvedbe delovnega mesta varnostnega inženirja, jih ne moremo videti neposredno v povečani količini poslovnih učinkov, temveč le v zmanjšanem številu odsotnosti z dela zaradi poškodb itd. Ti delavci, ki niso odsotni, pa seveda ustvarjajo nove količine poslovnih učinkov, ki jih sicer ne bi bilo. Vendar kot dodatne prihodke v tem primeru ni mogoče šteti prodajno vrednost teh dodatnih količin poslovnih učinkov, temveč razliko med njo in med dodatnimi spremenljivimi stroški, ki se zaradi njih pojavljajo, a jih ne bi bilo, če na takem delovnem mestu ne bi deloval varnostni inženir. Če torej preučujemo uspešnost uvedbe takšnega delovnega mesta, je med dodatne prihodke treba šteti le dodatni prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička.

Še manj so seveda dodatni odhodki (stroški) z dodatnimi delavci preprost zmnožek dodatnih količin poslovnih učinkov z do tedaj poznano lastno ceno količinske enote. Prav tako ni rečeno, da kot dodatni odhodki (stroški) prihajajo v poštev le cenovno izraženi dodatni potroški prvin poslovnega procesa v klasičnem smislu. Marsikaj je odvisno od tega, ali

a) želimo preučiti vpliv vključitve novih delavcev na dobiček, s katerim bi sicer morali računati v organizaciji združenega dela;

b) želimo preučiti vpliv vključitve novih delavcev na ostanek dobička, potem ko novi delavci že pridejo do njim potrebnega sklada skupne porabe;

c) želimo preučiti vpliv vključitve novih delavcev na ostanek dobička, potem ko je obračunano tudi potrebno povečanje vseh skladov;

č) želimo preučiti vpliv vključitve novih delavcev na ostanek dobička, potem ko je tudi pri novem številu delavcev še vedno zagotovljen na pogojnega delavca star poprečni delavčev dohodek (tj. del dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe na pogojnega delavca);

d) želimo preučiti vpliv vključitve novih delavcev na ostanek dobička, potem ko je zagotovljeno dotedanje razmerje pri razporejanju čistega dohodka (tj. razmerje med delom čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe ter delom čistega dohodka za rezervni in poslovni sklad).

Najbolj preprost, a tudi najbolj pogosten je primer a. V tem primeru je seveda med dodatnimi odhodki (stroški) treba upoštevati tudi dodatne osebne dohodke, ki pripadajo novim delavcem po načrtovanih postavkah ali po načrtovani vrednosti točke. Od ustreznega samoupravnega akta v organizaciji združenega dela pa je odvisno, ali bodo ti osebni dohodki sorazmerni z obsegom poslovanja, tj. ali bodo stalni ali spremenljivi. Prav tako ni rečeno, da bo obseg poslovanja v drugi izmeni enak tistemu iz prve izmene; morda bo zaradi večje izrabe zmogljivosti potrebnega več časa za kontrolo delovnih sredstev kot v prvi izmeni. Pač pa je treba računati, da se bodo zaradi uvedbe nove izmene sorazmerno povečali neposredni materialni stroški, razen če je zaradi nakupa večjih količin mogoče računati z nižjimi nabavnimi cenami; v takšnem primeru za neposredne materialne stroške nove izmene ne štejejo zmnožki tedaj potrebnih količin in nižjih nabavnih cen, temveč takšni zmnožki, zmanjšani za prihranke zaradi nižjih cen, ki se pojavljajo pri starih izmenah. Če organizacija združenega dela ne bi uvedla nove izmene, tudi ne bi bile znižane nabavne cene tistega materiala, ki je potreben pri starih izmenah, torej je

mogoče pripisati takšno znižanje le novi izmeni. Splošni stroški bodo zaradi uvedbe nove izmene prav tako porasli, čeprav ne nujno sorazmerno. Opozoriti pa kaže, da se zaradi uvedbe nove izmene ne povečajo samo tako imenovani spremenljivi stroški, temveč tudi nekateri stalni, zlasti tisti, ki jih označujemo za omejeno stalne stroške. Ne povečajo se npr. samo stroški elektrike za pogon strojev, ki so očitno spremenljivi stroški, temveč tudi stroški elektrike za razsvetljavo, ki jih lahko označujemo za omejeno stalne stroške. Čim več podrobnosti bo upoštevanih pri sestavljanju predračuna uspešnosti uvedbe nove izmene, tem bolj zanesljiva bo predstava o tem, kaj se izplača in kaj ne. Jasno je le to, da je treba v predračunu povsem zanemariti tiste stroške, ki se zaradi uvedbe nove izmene v ničemer ne bodo spremenili. Stroškov dodatne izmene torej nikakor ni mogoče utemeljevati kot zmnožka lastnih cen pri starem obsegu poslovanja z ustreznimi količinskimi enotami poslovnih učinkov v novi izmeni.

Opozoriti pa kaže na to, da se utegne sodba na podlagi predračuna uspešnosti uvedbe novih delavcev ločiti, če ga sestavljamo za kratki ali dolgi rok. V krajšem roku se bodo med dodatnimi stroški pojavljali npr. tudi stroški za strokovno izpopolnjevanje novih delavcev, medtem ko se v daljšem roku ne bodo več. V krajšem roku je treba računati tudi z manjšo količino poslovnih učinkov, kot je normalna pri že izurjenih delavcih v dosedanji izmeni, medtem ko je zadeva v daljšem roku že drugačna.

Brž ko želimo preučiti vpliv vključitve novih delavcev na ostanek dobička potem, ko novi delavci že pridejo do njim potrebnega sklada skupne porabe (primer b), je treba na strani dodatnih odhodkov (stroškov) upoštevati tudi tisti del dohodka iz dodatne dejavnosti, ki ga bo treba usmeriti v sklad skupne porabe. Nikjer ni rečeno, da je potreba po skladu skupne porabe pri novih delavcih ravno takšna kot pri starih. Morda je treba pri novih delavcih izločevati več dohodka v sklad skupne porabe zaradi večjih potreb po stanovanjih itd. Tega pa seveda ne smemo zanemariti pri sestavljanju ustreznega predračuna. Res pa se predračun spet utegne ločevati, če ga sestavljamo za krajše ali za daljše razdobje, za razdobje prvega leta ali za večletno razdobje. Vključevanje potrebnega oblikovanja sklada skupne porabe med dodatne odhodke (stroške) omogoča precej realnejši vpogled v posledice povečanja števila delavcev kot izračun v primeru a. S tem pravzaprav že prekoračujemo meje klasičnega računovodskega razumevanja stroškov. Še vedno pa ne upoštevamo, da je ob povečanju osebnih dohodkov in dotedanjega oblikovanja sklada skupne porabe neizbežno treba povečati še oblikovanje rezervnega sklada.

V primeru c dodamo h klasično razumevanim stroškom še potrebno oblikovanje sklada skupne porabe glede na dodatne delavce in potrebno oblikovanje rezervnega sklada glede na siceršnje povečanje dohodka, tj. osnove, od katere se po predpisih obračunava. Če v samoupravnih sporazumih obstaja določilo o oblikovanju poslovnega sklada z določenim odstotkom od poslovnih sredstev in se ta zaradi povečanega števila delavcev povečajo, je treba med dodatne odhodke (stroške) vključiti še dodatno potrebno povečanje poslovnega sklada; če, nasprotno, obstaja v samoupravnih sporazumih določilo o oblikovanju poslovnega sklada z določenim odstotkom od že obstoječega poslovnega sklada, pa se zaradi povečanega števila delavcev vsaj v začetnem razdobju ne poveča potreba po oblikovanju poslovnega sklada in potemtakem ne bo tovrstnih dodatnih odhodkov (stroškov). Tako sestavljen predračun bo najbolj popoln. Seveda pa v njem ne smemo pozabiti obračunati prispevkov in davkov iz dohodka v znesku, ki ga predpostavlja potrebno oblikovanje osebnih dohodkov in vseh upoštevanih skladov.

V primeru č se, nasprotno, ne sprašujemo, kolikšne so potrebe po oblikovanju

sklada skupne porabe zaradi novih delavcev, temveč želimo le ohraniti dotedanji poprečni delavčev dohodek, ker je ta, denimo, postavljen kot instrument poslovne politike. To pa pomeni, da v predračunu niti ne smemo upoštevati zgolj dodatnih osebnih dohodkov, ki pripadajo dodatnim delavcem, temveč poprečne osebne dohodke na pogojnega delavca, pomnožene s številom dodatnih pogojnih delavcev. Prav tako ne smemo upoštevati oblikovanja sklada skupne porabe v potrebnem znesku zaradi novih delavcev, temveč dotedanje razmerje med oblikovanim skladom skupne porabe na pogojnega delavca, pomnoženo s številom dodatnih pogojnih delavcev. Opozoriti pa je potrebno, da takšno ravnanje, ki sicer zagotavlja nespremenjen poprečni delavčev dohodek, le največkrat povzroča spremembo pri dotedanji vrednosti točke ali revalorizacijskem faktorju v zvezi z osebnimi dohodki, zlasti pa drugačno notranjo razdelitev oblikovanega sklada skupne porabe.

V primeru d pa moramo na celotni znesek dodatnih osebnih dohodkov in sklada skupne porabe, ki izhaja iz razglabljanj o primerih b ali č, dodati znesek za oblikovanje rezervnega sklada in poslovnega sklada, skladno z razmerjem razporejanja čistega dohodka, ki je predvideno v ustreznem samoupravnem sporazumu. Tega dobimo, če obrnjeno razmerje razporejanja čistega dohodka (tj. del čistega dohodka za akumulacijo proti delu čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe) pomnožimo z dodatnim zneskom osebnih dohodkov in sklada skupne porabe. Če prvotno razmerje razporejanja čistega dohodka opredelimo za razmerje med oblikovanjem osebnih dohodkov in sklada skupne porabe proti oblikovanju rezervnega sklada in poslovnega sklada, je treba 1 deliti s tem razmerjem, z dobljenim količnikom pa pomnožiti dodatni znesek osebnih dohodkov in sklada skupne porabe.

V načelu je splošna skica ustreznega predračuna npr. lahko takšna, kot jo prikazuje razpredelnica 3.

Predračun uspešnosti uvedbe nove izmene

Zap. št.	Sestavine	Zneski za razdobje .....
1	2	
1	Dodatni prihodki z dodatnimi delavci	
2	Dodatni neposredni materialni stroški	
3	Dodatni neposredni osebni dohodki	
4	Dodatni splošni materialni stroški in amortizacija	
5	Dodatni splošni osebni dohodki in pogodbene obveznosti iz dohodka	
6	Dodatni prispevki in davki iz dohodka za kritje vračunanega dohodka pod 3 in 5	
7	Dodatni stroški z dodatnimi delavci (2 do 6)	
8	Dodatno oblikovanje sklada skupne porabe	
9	Dodatno oblikovanje rezervnega sklada	
10	Dodatno oblikovanje poslovnega sklada	
11	Dodatni prispevki in davki iz dohodka za kritje vračunanega dohodka pod 8, 9 in 10	
12	Presežek dodatnih prihodkov (1 - 7 - 8 - 9 - 10 - 11)	

Razpredelnica 3

Brž ko so dodatni prihodki večji od dodatnih odhodkov (stroškov), ki obsegajo v nekaterih primerih tudi dodatno oblikovanje skladov, se uvedba nove izmene izplača, v nasprotnem primeru pa ne. Iz dosedanjih razglabljanj pa že vemo, da je v različnih okoliščinah in ob različnih predpostavkah treba jemati različne odbitne postavke od dodatnih prihodkov, kar pomeni, da ima tudi presežek dodatnih prihodkov lahko različno vsebino.

Ko je sprejeta odločitev o uvedbi nove izmene, je koristno zasledovati njeno izvajanje. To pa pomeni, da je za isto razdobje, za katero je bil sestavljen predračun, treba sestaviti tudi obračun, npr. v obliki razpredelnice 4.

Obračun uspešnosti uvedbe nove izmene

Zap. št.	Sestavine	Načrtovano	Ostvarjeno	Razlika
1	2	3	4	5 (4–3)
1	Dodatni prihodki z dodatnimi delavci			
2	Dodatni odhodki z dodatnimi delavci			
3	Presežek dodatnih prihodkov (1–2)			

Razpredelnica 4

Razlogi za odmik ostvarjenih zneskov od načrtovanih utegnejo biti različni in bi jih kazalo pri nadaljnji razčlenitvi razpredelnice pojasniti. Zlasti bi kazalo posebej označiti odmike, ki so nastali zaradi spremembe načrtovanih postavk osebnih dohodkov ali načrtovane vrednosti točke pri obračunu osebnih dohodkov. Seveda pa bi bilo treba najprej zagotoviti takšno knjigovodsko evidentiranje ostvarjenega, ki bi omogočalo sestavljanje obračuna v zgornjem smislu.

222 Računovodske informacije za odločitve o dodatnem delovnem času obstoječih delavcev na obstoječih delovnih sredstvih

Če organizacija združenega dela namerava povečati izrabo obstoječih zmogljivosti z uvedbo nadurnega (nočnega, nedeljskega) dela, in ne s povečanjem števila delavcev, je temeljno sodilo za odločitev:

dodatni prihodki z nadurnim delom > dodatni odhodki (stroški) z nadurnim delom

Znano je, da pripadajo delavcem, ob sicer nespremenjenih temeljnih postavkah, večji osebni dohodki, kadar delajo dalj kot normalni delovni čas. Zato se upravičeno mnogokrat postavlja vprašanje, ali se takšno delo izplača, saj je vsaj v pogledu osebnih dohodkov dražje. Vendar spet ne smemo primerjati dodatnih prihodkov, ki so omogočeni s takšnim delom, z zmnožkom starih lastnih cen, povečanim za dodatke pri osebnih dohodkih. Neomejeno stalni stroški se pojavljajo v vsakem primeru ter torej niso dodatni stroški preučevane dodatne dejavnosti. Od tega, kakšno vlogo imajo v konkretnem primeru stalni stroški in kakšno spremenljivi, kakor tudi od tega, ali imamo pri spremenljivih stroških opravka z na-

predujočimi ali nazadujočimi, je odvisno, kako se bomo odločili. Brž ko so dodatni prihodki z nadurnim delom večji od dodatnih odhodkov (stroškov), ki nastajajo zaradi njega, se bomo zanj odločili, v nasprotnem primeru pa ne. Podobno kot v prej pojasnjenem primeru dodatnih delavcev je tudi v sedanjem primeru dodatnega zaposlovanja že obstoječih delavcev mogoče dodatne stroške pojasnjevati različno in jih dopolnjevati tudi z dodatnim oblikovanjem skladov. Predračun uspešnosti uvedbe nadurnega (nočnega, nedeljskega) dela je torej lahko precej podoben predračunu uspešnosti uvedbe nove izmene, prav tako pa tudi obračun uspešnosti uvedbe nadurnega dela podoben obračunu uspešnosti uvedbe nove izmene.

Potreba po uvedbi nadurnega (nočnega, nedeljskega) dela je navadno kratkoročnega značaja. Če je povečanje obsega poslovanja na ta način trajnejšega značaja, se vedno lahko vprašamo, ali ne bi bilo bolje sprejeti nekaj novih delavcev. Pustimo ob strani vprašanje predpisov, ki utegnejo urejevati nadurno delo, kakor tudi nagnjenje že obstoječih delavcev, da bi si z nadurnim delom v lastni organizaciji združenega dela izboljšali osebne dohodke. V takšnem primeru se srečujemo z alternativo, ali vpeljati nadurno delo ali sprejeti nekaj novih delavcev, ki jo je mogoče rešiti na povsem gospodarski način. Izhodiščno sodilo za odločitev v prid sprejemu novih delavcev je:

dodatni dobiček z novimi delavci $>$ dodatni dobiček z nadurnim delom obstoječih delavcev

Če bi se obe različici pri enakem obsegu dodatnega poslovanja ločili le v odhodkih (stroških), bi lahko sodilo za odločitev v prid sprejemu novih delavcev poenostavili takole:

dodatni odhodki (stroški) zaradi novih delavcev $<$ dodatni odhodki (stroški) zaradi nadurnega dela dosedanjih delavcev

Na splošno so vračunani osebni dohodki, ki upoštevajo načrtovane postavke ali načrtovano vrednost točke, pri nadurnem delu zaradi dodatkov večji kot pri rednem delu. Iz tega pa že sledi prednost vključevanja novih delavcev. Res se s tem organizacija združenega dela veže bolj dolgoročno, saj števila delavcev ni mogoče tako hitro zmanjšati kot povečati. Vendar smo že v začetku domnevali, da je potreba po povečanem obsegu poslovanja trajnejšega značaja ter torej v takšnem primeru pomislek odpada. Opozoriti pa kaže, da novi delavci povzročajo dodatne stroške strokovnega usposabljanja, morda tudi večje materialne stroške zaradi večjega izmeta kot dosedanji delavci v nadurnem delu. Sodba o uspešnosti posamezne različice se utegne ločevati, če upoštevamo predračun za krajše ali daljše razdobje. Prav tako se sodba o uspešnosti posamezne različice utegne ločevati, če v predračunu upoštevamo zgolj čiste dodatne stroške ali, nasprotno, še dodatno oblikovanje skladov po že obravnavanih izhodiščnih točkah a do d v točki 222.

223 Računovodske informacije za odločitve o spodbudi za večji učinek delavcev na obstoječih delovnih sredstvih

Dotaknimo se sedaj vprašanja, kdaj se izplača spodbujati delavce za večje učinke na obstoječih delovnih sredstvih v normalnem delovnem času. Ali z dru-

gimi besedami: kdaj se izplača dvigniti intenzivnost zaposlenosti obstoječih delavcev v nasprotju s prej obravnavanim dvigom ekstenzivnosti njihove zaposlenosti. Temeljno sodilo za odločitev je preprosto:

dodatni prihodki z intenzivnejšim delom > dodatni odhodki (stroški) zaradi intenzivnejšega dela

Dodatni prihodki v tem primeru izhajajo iz večjega obsega poslovanja v istem času. Med dodatne odhodke (stroške) pa ne spadajo samo razlike v materialnih stroških, temveč tudi v osebnih dohodkih in pripadajočem delu prispevkov in davkov iz dohodka ter z osebnimi dohodki povezanem oblikovanju sklada skupne porabe in morda celo rezervnega sklada, medtem ko je mogoče povsem zanemariti tiste stroške, ki se zaradi preučevanega predloga ne spremene. Če so osebni dohodki obračunani glede na norme, je mogoče spodbujati delavce tudi z občutno progresivno lestvico, po kateri se za več odstotkov dvigne računska postavka, kot se dvigne količina poslovnih učinkov, a se organizaciji združenega dela v smislu zgornjega sodila še vedno izplača povečati obseg poslovanja; z njim namreč ostvari večji dobiček, kot bi ga brez njega.

Ustrezni predračun uspešnosti spodbujanja za intenziviranje dela je po obliki lahko precej podoben že prikazanemu predračunu uspešnosti uvedbe nove izmene. Podobno velja za razmerje med ustreznim obračunom in prej prikazanim obračunom uspešnosti uvedbe nove izmene.

V tesni zvezi s spodbujanjem intenzivnosti dela pa je seveda vprašanje izgub zaradi pomanjkljivosti pri delu, odsotnosti z dela, poškodb pri delu in podobno. Zaradi manjšega obsega poslovanja je iz teh razlogov ob drugih nespremenjenih okoliščinah manjši tudi dobiček. Organizaciji združenega dela se potemtakem vedno izplačajo ukrepi za odstranjevanje takšnih izgub, če je le zadoščeno prikrojenemu prejšnjemu sodilu, in sicer:

dodatni prihodki ob odstranjenih izgubah v delovnem času > dodatni odhodki (stroški) zaradi odstranjevanja izgub v delovnem času

224 Računovodske informacije za odločitve o začasnem zmanjšanju števila delavcev

Kadar preučevana organizacija združenega dela preneha poslovati, je povsem razumljivo, da jo bodo zapustili tudi vsi njeni delavci. Vendar nas sedaj zanima, v katerem primeru naj organizacija združenega dela zmanjša število delavcev, če npr. v kakem obratu začasno pade obseg proizvodnje daleč pod tisto mejo, ko bi še bilo mogoče pokrivati tamkajšnje stalne stroške. Povpraševanje po danih proizvodih se je npr. začasno bistveno zmanjšalo in organizacija združenega dela ne more proizvajati za zalogo, ker ni mogoče z zanesljivostjo predvideti, kdaj se bo povpraševanje po danih proizvodih izboljšalo, medtem ko preusmeritev na kake druge proizvode v istem obratu ni mogoča. Ali naj organizacija združenega dela zadrži strokovne delavce v tem obratu nakljub izgubi in čaka na boljše razmere, ali naj zmanjša število delavcev in obrat zapre?

Če organizacijo združenega dela zapuste strokovni delavci, jih najbrž ne bo mogla pridobiti tako hitro, kadar se bodo razmere na trgu izboljšale in bo spet na-

meravala pričeti proizvodnjo. Prav tako bo v vmesnem razdobju izgubila še tiste kupce, ki bi sicer ostali. Toda če nakljub zmanjšanemu povpraševanju obdrži delavce v takšnem obratu, se pojavlja vprašanje, kako kriti njihove osebne dohodke, zlasti pa, kako kriti izgubo, ki se pojavlja v njem. Če bi se ti delavci razšli in bi organizacija združenega dela povsem prenehala proizvajati v danem obratu, seveda ne bi odpadli vsi stroški v njem; še vedno bi se pojavljala amortizacija, zavarovalne premije, nekateri stroški vzdrževanja in podobno, prav tako pa bi ob prenehanju proizvodnje nastopili stroški konserviranja ali uskladiščenja strojev. Kdaj se torej izplača zmanjšati število delavcev ob predvideni začasni opustitvi proizvodnje, kdaj jih pa obdržati ob zelo majhnem obsegu proizvodnje? Če zanemarimo socialne razloge, lahko postavimo za sodilo za ustavitev proizvodnje in zmanjšanje števila delavcev naslednje:

presežek odhodkov (stroškov nad prihodki ob nadaljevanju poslovanja) > odhodki (stroški), ki ostanejo ob prenehanju poslovanja in odhodu delavcev

Razumljivo je, da so nepokriti stroški zaradi nizke izrabe zmogljivosti le stalni stroški, medtem ko je praviloma še vedno mogoče pričakovati višjo prodajno ceno proizvedene količinske enote, kot znašajo spremenljivi stroški, ki odpadejo nanjo. Prispevek, ki ga daje celotna prodana količina za kritje stalnih stroškov, je torej manjši od njih. Če organizacija združenega dela, nasprotno, preneha proizvajati in prodajati, ne bo več nobenega prispevka za kritje stalnih stroškov, zato pa se bodo zmanjšali npr. splošni materialni stroški, splošni osebni dohodki, stroški razsvetljave, kurjave itd.; seveda se pa bodo dodatno pojavili kot stalni stroški še stroški konserviranja ali uskladiščenja strojev. Kljub temu moremo pričakovati, da bodo stalni stroški ob prenehanju poslovanja in odhodu delavcev v preučevanem obratu manjši od stalnih stroškov, ki bi jih bilo treba pokrivati, če bi še ohranili v njem proizvodnjo ob zmanjšanem obsegu. Zato pa lahko postavimo sodilo za ustavitev proizvodnje in odhod delavcev tudi takole:

prispevek za kritje (tj. razlika med prihodki in spremenljivimi stroški prodanih proizvodov) < razlika med stalnimi odhodki (stroški) ob nadaljevanju poslovanja in stalnimi odhodki (stroški) ob prenehanju poslovanja

Z izgubo v znesku stalnih odhodkov (stroškov), ki ostanejo ob prenehanju poslovanja in ob odhodu delavcev, mora organizacija združenega dela v vsakem primeru računati. Če je izguba tedaj, ko nadaljuje poslovanje, večja, tj. če prispevek za kritje ali razlika med prihodki in spremenljivimi stroški prodanih proizvodov ne pokriva razlike v večjih stalnih odhodkih (stroških), se ji izplača ustaviti proizvodnjo in zmanjšati število delavcev, v nasprotnem primeru pa ne.

Osnutek razpredelnice 5 daje podlago za takšno poslovno odločitev.

Ker na izračun v razpredelnici ne vplivajo tisti stalni odhodki (stroški), ki so ob nadaljevanju ali ob prenehanju poslovanja povsem enaki, jih lahko zanemarimo. Predlog za zmanjševanje števila delavcev in prenehanje poslovanja kaže sprejeti, če je v stolpcu 8 razpredelnice viden primanjkljaj prispevka za kritje povečanih stalnih odhodkov (stroškov); negativen predznak ob podatku v tem stolpcu pa nakazuje, da je prispevek za kritje večji od povečanih stalnih odhodkov (stroškov) in da torej kaže nadaljevati poslovanje.

Predračun uspešnosti zmanjšanja števila delavcev in prenehanja poslovanja v obratu

Razdobje...

Vrste stalnih stroškov	Znesek stalnih stroškov ob nadaljevanju poslovanja	Znesek stalnih stroškov ob prenehanju poslovanja	Presežek stalnih stroškov ob nadaljevanju poslovanja	Prihodki ob nadaljevanju poslovanja	Spremenljivi stroški ob nadaljevanju poslovanja	Prispevek za kritje ob nadaljevanju poslovanja	Primanjkljaj prispevka za kritje ob nadaljevanju poslovanja
1	2	3	4 (2–3)	5	6	7 (5–6)	8 (4–7)

Razpredelnica 5

Opozorimo naj samo še na to, da je razpredelnica sestavljena ob domnevi, da so proizvedene količine enake prodanim in da torej ni proizvodnje za zalogo. Prav tako tudi, da prodajna cena količinske enote proizvoda ni nižja od njenih spremenljivih stroškov; v primeru, ko prodajna cena ne pokriva niti spremenljivih stroškov proizvoda, je pa seveda treba proizvodnjo takoj ustaviti brez kakršnihkoli dodatnih izračunov v smislu pravkar podane razpredelnice.

Obračun uspešnosti zmanjšanja števila delavcev in prenehanja poslovanja je lahko podoben predračunu, le da obsega še dodatne stolpce za primerjavo. Iz njega vidimo, ali so se naša predvidevanja o prihodkih, spremenljivih odhodkih (stroških) in stalnih odhodkih (stroških) uresničila.

23 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O USPEŠNOSTI DELAVCEV IN DELA

V točkah 221 in 222 smo se pravzaprav že dotaknili dejstva, da morajo predračunom, na katerih je zasnovana kaka poslovna odločitev v zvezi z delavci in opravljenim delom, kasneje slediti istovrstni obračuni, da bi ob njihovi primerjavi oblikovali sodbo o uspešnosti delovanja v določeni smeri. Vendar nas sedaj ne zanima presoja uspešnosti delavcev pri kaki konkretni akciji, temveč v organizaciji združenega dela kot celoti. Temeljni kazalnik tega je kazalnik tehnične proizvodnosti dela, kjer primerjamo količino poslovnih učinkov v razdobju s številom tedanjih delavcev; razlika med ostvarjeno in načrtovano tehnično proizvodnostjo kaže na to, kako so bili uspešni delavci pri svojem delu. Vendar se kazalnik tehnične proizvodnosti dela že izmika možnostim računovodskega izračunavanja, zato se z njim ne bomo ukvarjali. Pač pa ne moremo tako hitro mimo kazalnika družbenoekonomske proizvodnosti, kjer primerjamo dohodek s številom delavcev; razlika med ostvarjeno in načrtovano dohodkovnostjo dela ali družbenoekonomsko proizvodnostjo v dani organizaciji združenega dela gotovo tudi kaže na to, kako so bili uspešni delavci pri svojem delu. Ta kazalnik je seveda izračunan v okviru obdelave računovodskih podatkov ter zato kaže o njem spregovoriti še nekaj besed, čeprav se na tem mestu še ne nameravamo spuščati v njegovo celotno izrazno moč.

Z delavci kot statično opredeljeno družbenoekonomsko kategorijo je povezano opravljeno delo, ki je dinamično opredeljena družbenoekonomska kategorija; obseg opravljenega dela namreč lahko dojamemo le v povsem določenem razdobju

KNJIŽNICA TONETA

ter se kumulativno razteza čezenj. Njegov realni izraz je v količini ustvarjenih poslovnih učinkov, tj. proizvedenih stvari ali opravljenih storitev v tem razdobju, v kateri je samo delo vsebovano. Vendar ga praviloma merimo kar z opravljenim delovnim časom. Seveda pri obstoječih delavcih v danem razdobju ni mogoče istovetiti dejanskih ur dela s celotnim razpoložljivim delovnim časom. Glede na obračun osebnih dohodkov je treba ločevati:

a) opravljeni delovni čas (dejanske ure dela), za katerega pripada delavcem osebni dohodek v OZD;
b) neopravljeni delovni čas, za katerega pripada delavcem nadomestilo osebnega dohodka v OZD (za čas dopustov, državnih praznikov, bolezni do 30 dni in druge plačane izostanke);
c) neopravljeni delovni čas, za katerega pripada delavcem nadomestilo osebnega dohodka izven OZD (za čas bolezni nad 30 dni, porodniških dopustov) ali jim sploh ne pripada nobeno nadomestilo osebnega dohodka (za neupravičene izostanke).

Pri izkazovanju in ocenjevanju rezultatov poslovanja pa praviloma upoštevamo število delavcev, in ne dejanske ure dela. Zato je potrebno to družbenoekonomsko kategorijo opredeliti nekoliko podrobneje, da bi jo mogli primerjati z drugimi družbenoekonomskimi kategorijami.

Ker je dohodek dinamično opredeljena družbenoekonomska kategorija, ki se kumulativno razteza prek celotnega preučevanega razdobja, pri njegovi primerjavi s številom delavcev ne moremo upoštevati delavcev v kateremkoli trenutku v okviru tega razdobja. Noben trenutek namreč ni tako reprezentativen, da bi tedanje število delavcev ustrezalo številu delavcev v celotnem razdobju. Zato moramo delavce upoštevati z njihovim poprečnim stanjem v preučevanem razdobju. Poprečno dejansko stanje delavcev pa mnogokrat ne vodi do pravilne predstave o opravljenem delu, saj v spisku utegnejo obstajati delavci, ki delajo v skrajšanem delovnem času, delavci, ki delajo v podaljšanem delovnem času, delavci, ki sploh ne delajo, ker so na bolniškem ali kakem drugem dopustu itd. Zato je realnejše, če izhajamo iz opravljenega delovnega časa. Tako pridemo do spoznanja, da moramo poprečno število delavcev izračunati iz celotnega opravljenega delovnega časa, razdeljenega z normalnim delovnim časom posameznega delavca. Toda če je takšna rešitev realistična tedaj, kadar primerjamo dohodek s poprečnim številom delavcev, utegne biti manj realistična tedaj, kadar primerjamo npr. osebne dohodke s poprečnim številom delavcev, saj jim ti pripadajo tudi iz naslova nadomestil, in ne samo za dejansko opravljeno delo.

Dalje pri primerjavi poprečnega števila delavcev z drugimi družbenoekonomskimi kategorijami mnogokrat ne moremo mimo stopenj zahtevnosti njihovega dela in njihove kvalifikacijske sestave. Zato bi število delovnih ur, iz katerih izvedemo poprečno število delavcev, bilo treba evidentirati po tistih kategorijah delavcev, za katere je postavljen količnik za preračun na pogojne delavce kot analitično kategorijo. Tako pridemo do spoznanja, da je izračun poprečnega števila pogojnih delavcev potreben le pri tistih analizah, pri katerih bi preprostejši izračun ne dal pravilne predstave.

Končno je treba opozoriti na dejstvo, da je dohodek pridobljen šele s prodajo in izmerjen na podlagi prodanih proizvodov in opravljenih storitev. Proizvodi so pa lahko še v zalogi, isto velja za nedokončano proizvodnjo, in potemtakem vse v razdobju opravljeno delo še ne rezultira v dohodku. Na pridobljeni dohodek se v proizvajalni organizaciji združenega dela nanaša le delo delavcev, ki je vsebovano v prodanih proizvodih, kar bi utegnilo pripeljati do zamisli, da je treba delovni čas, iz katerega izračunavamo poprečno število delavcev, upoštevati zgolj kot delovni

čas v prodanih proizvodih. Toda pri primerjavi z drugimi kategorijami, npr. s sredstvi, tako izračunano poprečno število delavcev ne bi bilo utemeljeno, zato kaže od takšnih popravkov odstopiti. Poenostavljeni izračun poprečnega števila delavcev v glavnem tudi v zvezi z dohodkom ne more pripeljati do bistvenih izmaličenj, zlasti, če upoštevamo dejstvo, da je razen pri novo ustanovljenih proizvajalnih organizacijah združenega dela končna zaloga v nekem sorazmerju z začetno zalogo in da sodobnejše metode vrednotenja zalog zmanjšujejo osebne dohodke v zalogah na minimum ali jih pa sploh v celoti izločajo iz njih, kar pomeni, da morajo biti sproti pokrite z dohodkom.

Odmik ostvarjenega dohodka na delavca od načrtovanega je lahko posledica spremembe v dohodku ali spremembe v številu delavcev. Poenostavljeno ga lahko razčlenimo tako, kot je prikazano v razpredelnici 6.

Obračun odmika ostvarjenega dohodka na delavca od načrtovanega

Razdobje . . .

Ostvarjeni dohodek	Načrtovani dohodek	Ostvarjeno število delavcev	Načrtovano število delavcev	Ostvarjeni dohodek na ostvarjenega delavca	Načrtovani dohodek na ostvarjenega delavca	Načrtovani dohodek na načrtovanega delavca	Razlika		
							celotna	zaradi spremembe dohodka	zaradi spremembe števila delavcev
1	2	3	4	5 (1:3)	6 (2:3)	7 (2:4)	8 (5—7)	9 (5—6)	10 (6—7)

Razpredelnica 6

Razliko zaradi spremenjenega dohodka je mogoče dalje razčlenjevati, saj lahko nastaja zaradi spremenjenih cen ali spremenjenih prodanih količin poslovnih učinkov, zaradi spremenjenih cen ali spremenjenih potroškov prvin poslovnega procesa. O tem bo več povedanega v poglavju 8. Razliko zaradi spremenjenega števila delavcev pa je mogoče dalje razčlenjevati glede na to, kaj nanje vpliva; o tem smo pa že govorili v tej točki.

Podobno kot kazalnik dohodkovnosti dela ali družbenoekonomske proizvodnosti lahko zasledujemo tudi kazalnik čiste dohodkovnosti dela ali zožene družbenoekonomske proizvodnosti, kjer primerjamo čisti dohodek s številom delavcev. Odmik ostvarjenega čistega dohodka na delavca od načrtovanega je spet lahko posledica spremembe v čistem dohodku ali spremembe v številu delavcev. Poenostavljeno ga lahko razčlenimo tako, kot je prikazano v razpredelnici 7.

Delavci pa presojajo uspešnost svojega vključevanja v organizacijo združenega dela najraje s kazalnikom poprečnega delavčevega dohodka, tj. z razmerjem dela čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe proti številu delavcev. Odmik ostvarjenega poprečnega delavčevega dohodka od načrtovanega je pa spet lahko posledica spremembe v znesku oblikovanih osebnih dohodkov in sklada skupne porabe ali v številu delavcev. Poenostavljeno ga lahko razčlenimo tako, kot je prikazano v razpredelnici 8.

Če želimo končno pojasniti zgolj odmike med ostvarjenimi in načrtovanimi poprečnimi osebnimi dohodki, pa lahko uporabljamo poenostavljeno razpredelnico 9.

Razliko zaradi spremenjenih osebnih dohodkov kot celote, ki izhaja iz razporejanja čistega dohodka, je mogoče dalje razčleniti na del, ki se pojavlja zaradi spremenjene vrednosti točke, na del zaradi spremenjenega števila točk za oprav-

ljeno delo in na del zaradi spremenjenega obsega dela. Vendar bo več o tem pojasnjeno v poglavju 8.

Obračun odmika ostvarjenega čistega dohodka na delavca od načrtovanega

Razdobje . . .

Ostvarjeni čisti dohodek	Načrtovani čisti dohodek	Ostvarjeno število delavcev	Načrtovano število delavcev	Ostvarjeni čisti dohodek na ostvarjenega delavca	Načrtovani čisti dohodek na ostvarjenega delavca	Načrtovani čisti dohodek na načrtovanega delavca	Razlika		
							celotna	zaradi spremembe čistega dohodka	zaradi spremembe števila delavcev
1	2	3	4	5 (1:3)	6 (2:3)	7 (2:4)	8 (5—7)	9 (5—6)	10 (6—7)

Razpredelnica 7

Obračun odmika ostvarjenega poprečnega delavčevega dohodka od načrtovanega

Razdobje . . .

Ostvarjeni osebni dohodki in oblikovani sklad skupne porabe	Načrtovani osebni dohodki in oblikovani sklad skupne porabe	Ostvarjeno število delavcev	Načrtovano število delavcev	Ostvarjeni osebni dohodki in oblikovani sklad skupne porabe na ostvarjenega delavca	Načrtovani osebni dohodki in oblikovani sklad skupne porabe na ostvarjenega delavca	Načrtovani osebni dohodki in oblikovani sklad skupne porabe na načrtovanega delavca	Razlika		
							celotna	zaradi sprememb osebnih dohodkov in oblik. sklada skupne porabe	zaradi sprememb števila delavcev
1	2	3	4	5 (1:3)	6 (2:3)	7 (2:4)	8 (5—7)	9 (5—6)	10 (6—7)

Razpredelnica 8

Obračun odmika ostvarjenega poprečnega osebnega dohodka od načrtovanega

Razdobje . . .

Ostvarjeni osebni dohodki	Načrtovani osebni dohodki	Ostvarjeno število delavcev	Načrtovano število delavcev	Ostvarjeni osebni dohodki na ostvarjenega delavca	Načrtovani osebni dohodki na ostvarjenega delavca	Načrtovani osebni dohodki na načrtovanega delavca	Razlika		
							celotna	zaradi spremembe osebnih dohodkov	zaradi spremembe števila delavcev
1	2	3	4	5(1:3)	6 (2:3)	7 (2:4)	8 (5—7)	9 (5—6)	10 (6—7)

Razpredelnica 9

3 Računovodske informacije za odločanje o delovnih sredstvih (za tehnične odločitve)

30 VRSTE TEHNIČNIH (ALI INVESTICIJSKIH) ODLOČITEV

Da bi delavci mogli opravljati svoje delo, jim je potrebna tehnična osnova dela, tj. delovna sredstva. Zato se na drugem mestu med temeljnimi poslovnimi ali izvajalnimi funkcijami pojavlja tehnična funkcija, ki je včasih označena z manj natančnim izrazom investicijska funkcija. O vsebini te funkcije je v literaturi in praksi precej razhajanj, ki imajo svoj izvor v povezovanju te funkcije ali vsaj njenih delov z nakupno, proizvodno in finančno funkcijo. Menimo pa, da je le treba posebej obravnavati delovna sredstva in posebej delavce, takšno obravnavanje pa ni združljivo s cepitvijo celotne problematike delovnih sredstev na dele, ki stopajo v nakupno, proizvodno ali finančno funkcijo. Vsebina tehnične funkcije je v priskrbi, pripravi, vzdrževanju in varstvu delovnih sredstev. V ta okvir spada izgraditev in usposabljanje delovnih sredstev, njihovo tekoče in investicijsko vzdrževanje, a tudi tehnično varstvo. Če ne bi na obravnavani način vzpostavili posebne tehnične funkcije, bi npr. tekoče in investicijsko vzdrževanje in tehnično varstvo delovnih sredstev nujno morali vključevati v proizvodno funkcijo, v kateri ne bi videli samo spremembo prvin kot vložkov v proizvode in storitve kot izložke. Ravno to pa najpogosteje zasledimo v literaturi. Menimo, da je takšno stališče premalo prečiščeno in vključuje pod isto kapo različne zadeve. Kot se v okviru kadrovske funkcije ukvarjamo z delavci, se v okviru tehnične funkcije ukvarjamo z delovnimi sredstvi, da bi s tem bila omogočena proizvodna funkcija, ali širše, funkcija ustvarjanja učinkov, pri kateri se ne ukvarjamo več s prvinami kot takšnimi, temveč z njihovim spreminjanjem v proizvode in storitve. Opozoriti pa je že spet treba, da tudi tehnično funkcijo vselej razumemo kot sestavni del izvajalnega sistema, o katerem je treba sprejemati odločitve v okviru upravljalnega sistema.

Do potrebnih delovnih sredstev je le izjemoma mogoče priti z najemom ali zakupom. Praviloma je potreben nakup, kamor spada tudi njihova izgraditev v okviru iste organizacije združenega dela. V takšnem primeru so dolgoročno vezana v njihovi pojavni obliki sredstva organizacije združenega dela. Opravka imamo s tamkajšnjo naložbo v stvarno obliko delovnih sredstev. V tej zvezi se je v naši literaturi pojavil tudi izraz »investicije«, ne toliko za označevanje naložbe v finančnem smislu kot za označevanje nakupa delovnih sredstev v tehničnem smislu.

Če smo že kadrovske odločitve obravnavali na prvem mestu, ker so v samoupravni organizaciji združenega dela povezane z nosilci gospodarjenja, jim morajo takoj slediti investicijske odločitve, ki dolgoročno rešujejo vprašanje tehnične in tehnološke podlage tega gospodarjenja. Z izrazom »investicije« pa lahko označujemo različne pojme. Vendar ga bomo v tem poglavju uporabljali le za označe-

vanje nakupa delovnih sredstev, ali natančneje, tistih delovnih sredstev, ki spadajo v okvir osnovnih sredstev. Govorili bomo torej o investicijah v tehničnem smislu in o tistih naložbah v finančnem smislu, ki so povezane z njimi. Ne bomo se pa hkrati ukvarjali z drugimi finančnimi naložbami. Prav tako ne bomo govorili o investicijah v smislu povečanja osnovnih in obratnih sredstev kot celote, čeprav bomo nakazovali dejstvo, da vsaka investicija v tehničnem smislu utegne spremeniti tudi potrebo po obratnih sredstvih.

Investicije v pravkar pojasnjenem smislu imajo lahko pomen za posamezno temeljno poslovno funkcijo v organizaciji združenega dela ali pa splošen pomen za vse. Ker smo te poslovne funkcije mimo pravkar obravnavane označili za kadrovsko, nakupno, proizvodno, prodajno in finančno funkcijo, moremo temu ustrezno ločevati tudi npr.:

a) investicije v kadrovskem področju,
b) investicije v nakupnem področju,
c) investicije v proizvodnem področju (ali področju ustvarjanja učinkov),
č) investicije v prodajnem področju.

Ker financiranje posega v vse druge procese, ga organizacijsko lahko obravnavamo skupaj z drugimi splošnimi dejavnostmi, ustrezne investicije pa bi označili za
d) investicije v splošnem upravnem področju.

Med investicije (a) spadajo npr. delavske restavracije, počitniški domovi, a tudi stanovanja. Takšne investicije so v glavnem označene za neposlovne investicije ter nas pri nadaljnjih razglabljanjih ne bodo zanimale.

Med investicije (b) in (č) spadajo npr. ustrezna skladišča, vozni park, a tudi prostori za nakupno in prodajno službo. Med investicije (c) spadajo ne samo zgradbe in oprema v proizvodnji, temveč tudi priprave za raziskavo in razvoj. Med investicije (d) pa spadajo npr. upravna poslopja z ustrezno opremo.

Ne glede na področje dela, na katerem investiramo, pa moremo investicije deliti tudi na:

1. začetne investicije,
2. investicije za splošne izboljšave,
3. investicije za nadomestitev,
4. investicije za izpopolnitev,
5. investicije za razširitev,
6. investicije za preusmeritev.

Začetne investicije (1) se pojavljajo ob ustanovitvi organizacije združenega dela in so enkratne, medtem ko se druge vrste investicij le pojavljajo bolj ali manj pogosto. Smiselno spadajo mednje pravzaprav tudi tiste, ki se pojavljajo ob ustanavljanju kakega novega obrata v že obstoječi organizaciji združenega dela, čeprav jih je mogoče obravnavati tudi kot investicije za razširitev ali investicije za preusmeritev z vidika celotne organizacije združenega dela. V vsakem primeru pa je začetne investicije vedno treba jemati za nerazdeljivo celoto, saj ni mogoče ločeno izračunavati uspešnosti posameznega investicijskega objekta. Brez dvoma so izhodišče za vse druge vrste investicij. Kljub temu jih bomo pri nadaljnjih razglabljanjih jemali za dane ter se z njimi ne bomo posebej ukvarjali, saj nas zanimajo le investicijske odločitve pri že delujoči organizaciji združenega dela.

Investicije za splošne izboljšave (2) so tiste, ki pripomorejo k boljšim delovnim, zdravstvenim ali varnostnim razmeram v organizaciji združenega dela, kakor tudi k boljši ureditvi njenega okolja, npr. z graditvijo poti, parkirnih prostorov itd. Podoben značaj imajo tako imenovane prestižne investicije. Pri vseh teh investicijah niso primarne njihove gospodarske posledice, čeprav jih le ne kaže povsem zanemariti. Res se pa o njih ni mogoče odločati zgolj na podlagi gospodarskega izračuna.

Investicije za nadomestitev (3) so tiste, pri katerih zamenjamo stara in izrabljena delovna sredstva za istovrstna nova. Mednje ne šteje tako imenovano investicijsko vzdrževanje, ki le z zamenjavo izrabljenih sestavnih delov ohranja prvotno usposobljenost delovnih sredstev za uporabo. Res pa investicijsko vzdrževanje utegne s postopno zamenjavo vseh bistvenih sestavnih delov kakega delovnega sredstva podaljšati njegovo normalno življenjsko dobo. Vendar se pri njem pojavljajo stroški, ki jih vračunamo v istem razdobju, in ne dolgoročna naložba, ki bi jo bilo treba šele amortizirati.

Investicije za izpopolnitev (4) so tiste, pri katerih zamenjamo še neizrabljena delovna sredstva za nova, ki pa omogočajo zmanjšanje stroškov ali vsaj preprečujejo njihovo povečanje, ki bi bilo pri starih delovnih sredstvih zaradi spremenjenih okoliščin neizogibno. Mednje je mogoče vštevati tudi tako imenovane prenovitve in preureditve starih delovnih sredstev; stroški, ki se pri tem pojavljajo, niso vračunani v istem razdobju, temveč se kot dolgoročne naložbe spajajo z dotedanjo vrednostjo delovnih sredstev ter se hkrati z njo amortizirajo. Razlika med investicijami za nadomestitev in investicijami za izpopolnitev pa je mnogokrat zabrisana; zaradi tehničnega napredka so namreč čiste investicije za nadomestitev zelo redke. Navadno zamenja organizacija združenega dela stara delovna sredstva za izboljšana nova.

O investicijah za razširitev (5) govorimo, kadar organizacija združenega dela kupuje dodatna delovna sredstva k že obstoječim ali nadomešča obstoječa delovna sredstva z novimi, ki omogočajo povečanje obsega dejavnosti v dotedanji smeri. Mednje torej spadajo tudi nakupi takšnih delovnih sredstev, ki odpravljajo dotedanja ozka grla. Vendar je spet v mnogih primerih težko ločevati investicije za razširitev od investicij za nadomestitev in izpopolnitev.

O investicijah za preusmeritev (6) pa govorimo, kadar organizacija združenega dela kupuje dodatna delovna sredstva k že obstoječim ali nadomešča obstoječa delovna sredstva z novimi, da bi mogla pričeti npr. proizvodnjo kake nove vrste proizvodov, ki je ne omogočajo starejša delovna sredstva. Pri tem je povsem vseeno, ali se organizacija združenega dela preusmerja na drugačne proizvode istega področja dejavnosti ali na proizvode kakega drugega področja. Prav tako štejejo za investicije za preusmeritev tiste, ki izboljšujejo kakovost proizvodov in s tem prispevajo k višjim dosegljivim prodajnim cenam. Tovrstne investicije so torej povezane s preusmeritvijo proizvodnega programa dane organizacije združenega dela in se po tem ločijo od drugih vrst investicij, čeprav utegnemo najti njihovo povezavo z začetnimi investicijami v kak nov obrat.

Medtem ko investicije za splošne izboljšave (2) in za nadomestitve (3) vzpostavljajo ali vzdržujejo zadovoljive okoliščine za nadaljnje poslovanje in normalno ne povečujejo poslovnega izida pri njem, je investicije za izpopolnitev (4), za razširitev (5) in za preusmeritev (6) neizbežno treba preučevati ravno v tej luči. Odločitve o nakupu delovnih sredstev torej niso vedno enako zasnovane. Brez dvoma pa imajo vse zelo dolgotrajne posledice in zahtevajo tudi velika denarna sredstva, ki se vračajo šele počasi z amortiziranjem. Toda odločitve o nakupu delovnih sredstev še ne izčrpajo vseh investicijskih odločitev. Delovna sredstva, ki sestavljajo osnovna sredstva, je treba amortizirati, končno pa jih morda še prodati ali kako drugače odsvojiti. Investicijske odločitve so potemtakem:

a) odločitve o nakupu delovnih sredstev,

b) odločitve o spreminjanju vrednosti in odsvojitvi delovnih sredstev.

Pri nadaljnjih razglabljanjih si bomo ločeno ogledali nekaj posebnosti teh odločitev in vlogo računovodstva pri njih.

31 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČITVE O NAKUPU DELOVNIH SREDSTEV

310 Sodila za odločitve o nakupu delovnih sredstev

Brez dvoma zaslužijo sodila (kriteriji) za odločitve o nakupu delovnih sredstev podrobnejšo obravnavo v posebni knjigi. Naš namen pa ni, da bi pretresli vsa možna sodila, temveč da bi pri izbranih pojasnili pomen računovodskih podatkov in njihovo uporabo. Namesto odločanja na podlagi navdiha in »zdrave pameti«, ki je kasneje le formalno dopolnjeno z ustreznimi pojasnjevalnimi podatki, naj bi čimbolj prevladalo odločanje na podlagi objektivno zasnovanih sodil. Toda načelno izbrana sodila nikakor ne zadoščajo; nujno jih je povezati z informacijskim sistemom, med drugim z računovodstvom. Takšna povezava je potrebna ne samo pri sprejemanju prvotne odločitve, temveč tudi pri kasnejšem zasledovanju njenega izvajanja.

Pri nadaljnjih razglabljanjih bomo zanemarili investicije, o katerih ne kaže odločati na podlagi kakih primerjalnih finančnih sodil. Mislimo na tako imenovane investicije za splošne izboljšave, zlasti pa na tiste, ki jih terja varnost pri delu. Isto velja za druge nujne investicije, kjer npr. zahteva nenadna škoda na kaki delovni pripravi njeno takojšnjo nadomestitev, da bi organizacija združenega dela lahko brez zastojev poslovala naprej. Tako lahko poenostavljeno govorimo le o sodilih za presojo:

a) investicij za nadomestitev in izpopolnitev;

b) investicij za razširitev in preusmeritev.

V prvem primeru se odločamo o tem, ali obdržati staro delovno sredstvo, ki ga je morda celo treba popraviti, ali ga, nasprotno, nadomestiti z novim; odločamo se torej med starim in več različicami za novo delovno sredstvo, ki naj rabi pri istem poslovanju. V drugem primeru pa se odločamo o tem, ali sploh kupiti kako delovno sredstvo in za katero izmed možnih različic se odločiti; odločamo se torej med starim in novim možnim poslovanjem ter o različicah za delovna sredstva pri novem poslovanju.

Če gledamo na celotno dejavnost organizacije združenega dela z vidika tamkaj angažiranih sredstev, moramo zagotavljati njihovim financerjem ustrezen prihodek. Če so sredstva omogočili bančni krediti, je treba zagotoviti dogovorjene obresti, če so sredstva omogočile druge pravne ali fizične osebe s svojo neposredno naložbo, je treba zagotoviti določeno nadomestilo za gospodarjenje, ki je odvisno od ostanka skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja, če so sredstva že od samega začetka neobremenjena s kako obveznostjo do drugih, pa je treba zagotoviti ustrezno akumulacijo, ki ostane v organizaciji združenega dela. V tej zvezi se pojavlja kazalnik donosnosti poslovnega sklada, tj. razmerje med akumulacijo in poslovnim skladom, ter kazalnik donosnosti poslovnih sredstev, tj. razmerje med seštevkom akumulacije, danih obresti in nadomestil za gospodarjenje ter poslovnimi sredstvi. Več o tem bo pojasnjeno v poglavjih 7, 8 in 9. Toda če uspešnost delovanja celotne organizacije združenega dela, ki zahteva naložbo sredstev, presojamo na podlagi tako opredeljenih koeficientov, je povsem razumljivo, če prvi hip želimo enake koeficiente uporabiti tudi pri presoji naložbe v posamezno delovno sredstvo in z njim povezano poslovanje. Pri tem pa zadenemo na nekaj težav. Očitno posamezno delovno sredstvo samo po sebi veže finančna sredstva le po svoji vsakokratni neodpisani vrednosti, ki se s procesom amortiziranja iz leta v leto zmanjšujejo. Poslovanje na podlagi tega delovnega sredstva zahteva še prisotnost tako imenovanih obratnih sredstev,

ki se pa v stabiliziranih razmerah ne spreminjajo iz leta v leto. Denimo, da dana organizacija združenega dela pri financiranju tega poslovanja, ki je vezano na dano delovno sredstvo, ni odvisna od drugih pravnih in fizičnih oseb; zato pa pridobiva vsako leto akumulacijo, ki je ob nespremenjenem obsegu delovanja in drugih nespremenjenih okoliščinah iz leta v leto enaka. Donosnost poslovnega sklada, katerega sredstva so angažirana pri takšnem poslovanju, ki je vezano na dano delovno sredstvo, pa kljub temu ni enaka iz leta v leto. Prvo leto je še zelo majhna, saj je tedaj delovno sredstvo treba upoštevati po njegovi začetni vrednosti; zadnje leto je pa zelo velika, saj je delovno sredstvo tako rekoč že v celoti amortizirano in torej pri danem poslovanju ne veže več skoraj nobenih sredstev, medtem ko amortizacijska sredstva, ki izhajajo iz tega delovnega sredstva, omogočajo druge naložbe, pri katerih je spet treba skrbeti za ustrezno donosnost. Če k temu dodamo še zapažanje, da je akumulacija pri poslovanju določene vrste v začetnih letih zaradi manjšega obsega in nevpeljanosti manjša kot kasnejša leta, še bolj izstopi spoznanje o majhni donosnosti v prvi polovici in o veliki donosnosti v drugi polovici življenjske dobe delovnega sredstva. Če je med instrumenti poslovne politike postavljena najmanjša akumulacija, in sicer z določenim odstotkom od poslovnega sklada, je potemtakem v začetnih letih obstoja kakega novega delovnega sredstva zelo nizka stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije, ki se nanaša nanj, z ustvarjeno akumulacijo pri njem. Izračun najmanjše akumulacije v zvezi s poslovanjem, ki poteka na temelju določenega delovnega sredstva (ali bolje, določenih delovnih sredstev) in za katero ni nobene obveznosti do drugih pravnih ali fizičnih oseb, podaja razpredelnica 10, izračun pokritja te najmanjše akumulacije pa razpredelnica 11.

Predračun najmanjše akumulacije pri poslovanju, povezanem z določenimi delovnimi sredstvi, ki so v celoti pokrita s poslovnim skladom

Leto	Obratna sredstva	Neodpisana vrednost delovnih sredstev ob začetku leta	Amortizacija v letu	Neodpisana vrednost delovnih sredstev ob koncu leta	Poprečna neodpisana vrednost delovnih sredstev v letu	Celotna angažirana poslovna sredstva	Najmanjša akumulacija v zvezi s poslovanjem (× % od angažiranih poslovnih sredstev
1	2	3	4	5 (3 - 4)	6 (50 % od 3 + 5)	7 (2 + 6)	8 (× % od 7)

Razpredelnica 10

Če so pri financiranju poslovanja, ki je povezano z določenimi delovnimi sredstvi, soudeležene tudi druge pravne in fizične osebe, vštevši banke, bi bilo treba namesto najmanjše akumulacije opredeliti kot instrument razmerje med vsoto akumulacije, danimi obrestmi in nadomestili za gospodarjenje ter poslovnimi sredstvi. Namesto programirane donosnosti poslovnega sklada bi se pojavljala programirana donosnost poslovnih sredstev, ki bi bila izkazana v tako dopolnjeni postavki 8 razpredelnice 10. V razpredelnici 11 pa bi postavka 2 obsegala poleg pričakovane akumulacije še dane obresti in nadomestila za gospodarjenje. Splošna sodba se pa kljub temu ne bi spremenila: še vedno bi bila donosnost poslovnih sredstev v začetnih letih majhna in v končnih letih velika, pri čemer bi spremembe bile najbolj občutne pri donosnosti poslovnega sklada, saj je enaka donosnost dob-

Stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije pri poslovanju, povezanem z določenimi delovnimi sredstvi, ki so v celoti pokrita s poslovnim skladom

Leto	Pričakovana akumulacija	Najmanjša akumulacija	Stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije	Celotna angažirana poslovna sredstva, pokrita s poslovnim skladom	Koeficient donosnosti poslovnega sklada
1	2	3 (8 iz razpredelnice 10)	4 (2:3)	5 (7 iz razpredelnice 10)	6 (2:5)

Razpredelnica 11

ljenih kreditov kreditodajalcu pogodbeno zagotovljena. Na tem mestu se ne bomo spuščali v dodatna vprašanja, ki so povezana z vračilom kreditov, ker ne spreminjajo spoznanj, ki so na tem mestu bistvena.

Pri organizaciji združenega dela kot celoti se medsebojno izravnavajo razlike v individualni donosnosti poslovanja, ki je povezano z različnimi delovnimi sredstvi glede na njihovo stopnjo odpisanosti. Čim več je že bilo obračunane amortizacije pri kakem delovnem sredstvu, tem bolj se je povečala donosnost poslovanja na njegovi podlagi, toda tudi več amortizacije je že bilo reinvestirane v nova delovna sredstva, pri katerih se pojavlja zaradi njihove manjše stopnje odpisanosti manjša donosnost poslovanja na njihovi podlagi. Pri organizaciji združenega dela kot celoti je potemtakem mogoče uporabljati koeficient donosnosti poslovnega sklada in koeficient donosnosti poslovnih sredstev za sodilo, kadar oblikujemo mišljenje o uspešnosti njenega poslovanja. Pri posameznem delovnem sredstvu (ali skupini medsebojno povezanih delovnih sredstev), ki je le del celote vseh delovnih sredstev, pa je takšno sodilo nezanesljivo, saj se spreminja iz pojasnjenih razlogov iz leta v leto. Mogoče bi bilo kvečjemu upoštevati poprečni koeficient donosnosti poslovnega sklada ali poprečni koeficient donosnosti poslovnih sredstev v zvezi letih. V takšnem primeru bi dali prednost različici nakupa delovnih sredstev, ki omogoča večji poprečni koeficient donosnosti, in oblikovali ustrezne računovodske informacije.

Vendar so bolj pogosto v rabi sodila, ki so zasnovana na preučevanju prejemkov in izdatkov v zvezi s posameznim delovnim sredstvom in poslovanjem, ki ga omogoča. Med njimi je najbolj preprosto sodilo – vračilni rok naložbe. Če je delovno sredstvo v celoti lastno financirano, lahko vidimo izdatke v znesku njegove nabavne vrednosti, prejemke pa v znesku njegove lastne amortizacije in akumulacije, nakar delimo njegovo nabavno vrednost z letno amortizacijo in akumulacijo iz delovnega sredstva in dobimo vračilni rok naložbe; naložbo v obratna sredstva lahko pri tem zanemarimo. Če izraz v imenovalcu ni vsako leto enak, seštevamo amortizacijo in akumulacijo v zaporednih letih, dokler vsota ni enaka nabavni vrednosti delovnega sredstva. Brž ko je pri nakupu delovnega sredstva sodelovala banka s kreditom ali kaka druga oseba z naložbo, je seveda pri izračunu kot prejemek šteti še znesek, ki je namenjen za obresti in za nadomestilo za gospodarjenje. Čim krajši je vračilni rok, tem uspešnejša je naložba. Toda pri takšni sodbi povsem

zanemarimo vprašanje, ali je delovno sredstvo uporabljivo tudi po preteku vračilnega roka. Morda ima kaka naložba daljši vračilni rok, vendar je delovno sredstvo uporabljivo še celo vrsto let po njegovem preteku, medtem ko ima druga naložba krajši vračilni rok, a delovno sredstvo ni več uporabno potem, ko ta rok 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 časovne razporeditve amortizacije in akumulacije, saj ni mogoče pripisovati vsakemu dinarju enake vrednosti, ne glede na leto, v katerem se povrne.

Zato v novejšem času pridobiva veljavo nekoliko drugačno sodilo – čista sedanja vrednost naložbe. Pri tem skušamo presojati naložbo v novo delovno sredstvo s prejemki, ki so povezani z dodatno akumulacijo in amortizacijo v njegovi življenjski dobi, tj. z vračanjem te naložbe in z zneskom presežka pri tem vračanju nad zneskom prvotne naložbe; ker se akumulacija in amortizacija pojavljata v različnih letih, je z njima povezane prejemke treba diskontirati na sedanjo vrednost, tj. na vrednost v trenutku investiranja. Pri tem uporabljamo diskontne faktorje, ki nam povedo, da ima denarna enota, ki jo bomo prejeli ob koncu n-tega leta, ob upoštevanju o-te obrestne mere (izražene v stotinkah), takšno sedanjo vrednost:

$$\frac{1}{(1+o)^n}$$

Če torej s »S« označimo znesek v sedanjosti, tj. sedanjo vrednost, s »P« pa kak prihodnji znesek, tj. prihodnjo vrednost, obstajata med njima takšni zvezi:

$$P = S\,(1+o)^n$$

in

$$S = \frac{P}{(1+o)^n}$$

Brez dvoma na razmerje med sedanjo in prihodnjo vrednostjo ob drugih nespremenjenih okoliščinah bistveno vpliva izbrana obrestna mera. Kakor bo prihodnja vrednost sedanje naložbe večja, če uporabljamo večjo obrestno mero, bo tudi sedanja vrednost prihodnjega prejemka manjša, če uporabljamo večjo obrestno mero. Zato se upravičeno lahko vprašamo, katero obrestno mero naj upoštevamo pri diskontiranju. Če organizacija združenega dela financira kako investicijo z izposojenimi sredstvi, kaže upoštevati tisto obrestno mero, ki jo sicer mora plačati; v tem primeru je seveda med prejemki treba upoštevati tudi tiste, ki so nato pogodbeno vezani za plačilo obresti. Če pa financira organizacija združenega dela kako investicijo z lastnimi sredstvi, kaže upoštevati tisto obrestno mero, ki bi jo sicer dosegla pri najboljši drugi naložbi istih sredstev; to pomeni, da imamo opravka z obrestmi kot oportunitetnim stroškom. Poenostavljeno pa moremo jemati v takšnem primeru tudi obrestno mero, ki je skladna s poslovno politiko v organizaciji združenega dela. Če financira organizacija združenega dela kako investicijo delno z lastnimi in delno z izposojenimi sredstvi, pa kaže upoštevati tehtano aritmetično sredino obeh obrestnih mer.

Ko smo tako pojasnili splošno metodo postavljanja tega sodobnega sodila za odločitve o nakupu delovnih sredstev, lahko pojasnimo razliko med odločanjem o nadomestitvi in izpopolnitvi in med odločanjem o razširitvi in preusmeritvi. Pri

tem bomo poenostavljeno upoštevali, da gre za lastno naložbo brez nastajanja obveznosti do drugih; zato bomo tudi govorili zgolj o denarnih sredstvih akumulacije in amortizacije, in ne tudi o denarnih sredstvih za obresti in udeležbo drugih v skupnem dohodku in dohodku iz skupnega poslovanja.

Kadar nameravamo zamenjati staro delovno sredstvo z istovrstnim novim ali z gospodarsko učinkovitejšim ter tehnično izpopolnjenim novim delovnim sredstvom, je izhodiščno vprašanje naslednje: za koliko poveča novo delovno sredstvo denarna sredstva akumulacije in amortizacije v primerjavi s starim in kakšno je to povečanje v primerjavi z nabavno vrednostjo novega osnovnega sredstva? V ničemer ni pomembno, kakšno neodpisano vrednost ima staro osnovno sredstvo. Pač pa je v primeru, ko ga odprodamo, pomembna njegova prodajna vrednost: za toliko se namreč zmanjša naložba v novo osnovno sredstvo. Sicer je pa vse podatke o prejemkih in izdatkih treba diskontirati na sedanjo vrednost. Zamenjava se vedno izplača, če je sedanja vrednost prejemkov v zvezi s povečano akumulacijo in amortizacijo ter njegovo likvidacijsko vrednostjo ob koncu življenjske dobe večja od izdatkov za nabavno vrednost novega delovnega sredstva, ki je zmanjšana za morebitno prodajno vrednost starega. To razliko imenujemo lahko tudi čista sedanja vrednost nove investicije. Izhodiščno sodilo za odločitev o nadomestitvi ali izpopolnitvi je torej:

sedanja vrednost prejemkov v zvezi s povečano akumulacijo in amortizacijo z novim delovnim sredstvom in njegovo likvidacijsko vrednostjo	>	izdatki za nabavno vrednost novega delovnega sredstva, zmanjšano za prodajno vrednost starega

Če staro delovno sredstvo po nakupu novega še pridržimo, ker ga ni mogoče odprodati, seveda nima nikakršne prodajne vrednosti. Njegova neodpisana vrednost se bo še dalje amortizirala. Do te amortizacije bi prišlo v vsakem primeru, če organizacija združenega dela kupi novo delovno sredstvo ali ga ne kupi. To pomeni, da amortizacija starega delovnega sredstva v takšnem primeru za poslovno odločitev ni odločujoča. Odlučujoča je le amortizacija novega delovnega sredstva. Drugače je v primeru, ko organizaciji združenega dela uspe staro delovno sredstvo odprodati. V tem primeru je, ne glede na njegovo neodpisano vrednost, pomembna prodajna vrednost, ki jo dosežemo in ki zmanjšuje naložbo v novo delovno sredstvo. Amortiziranje starega delovnega sredstva s tem seveda preneha. To pa pomeni, da je za amortizacijo v izračunu treba upoštevati le razliko med amortizacijo novega in amortizacijo starega delovnega sredstva. Tudi pri drugih stroških, ki jih upoštevamo pri izračunu izdatkov in ki vplivajo na izkazano akumulacijo, je treba upoštevati, da so odločujoči samo dodatni stroški in prihodnji stroški. Povsem torej lahko zanemarimo stroške, ki se pojavljajo v vsakem primeru. Iskati je treba le razlike v stroških, ki se pojavljajo zaradi nakupa novega delovnega sredstva bodisi pri osebnih dohodkih, materialu, energiji, popravilih in podobno. Novo delovno sredstvo pa ima navadno večjo zmogljivost kot staro. Zaradi tega je z njim mogoče doseči večje letne prihodke in s tem prejemke, ki vplivajo na izkazano akumulacijo. Toda pri izračunu jih je mogoče upoštevati le, če obstaja možnost za prodajo večjih količin na trgu. V nasprotnem primeru kaže upoštevati le enak obseg prodaje kot pri starem delovnem sredstvu.

Če se povrnemo na izhodiščno sodilo za odločitev o nadomestitvi ali izpopolnitvi, lahko ugotovimo, da se nakup novega delovnega sredstva izplača vedno, kadar je sedanja vrednost prejemkov v zvezi s povečano akumulacijo in amortizacijo z novim delovnim sredstvom večja od izdatkov za njegovo nabavno vrednost,

zmanjšano za prodajno vrednost starega. Ker pa ima organizacija združenega dela možnost za zamenjavo starega delovnega sredstva z več različnimi novimi delovnimi sredstvi, ki imajo ne samo različno življenjsko dobo, temveč tudi različno nabavno vrednost, seveda ni vrstni red teh različic opredeljen z razliko med prej obravnavanima velikostma, tj. s tako imenovano čisto sedanjo vrednostjo naložbe. Odločilen je pa lahko koeficient

$$\frac{\text{sedanja vrednost prejemkov v zvezi s povečano akumulacijo in amortizacijo z novim delovnim sredstvom ter njegovo likvidacijsko vrednostjo}}{\text{izdatki za nabavno vrednost novega delovnega sredstva, zmanjšano za prodajno vrednost starega}}$$

Različica z večjim koeficientom v zgornjem smislu ima prednost pred različico z manjšim koeficientom.

Do sedaj smo se ukvarjali s presojo investicij za nadomestitev in izpopolnitev. Pri presoji investicij za razširitev in preusmeritev pa moramo odgovoriti na izhodiščno vprašanje: ali s prejemki v znesku akumulacije in amortizacije v zvezi z novim delovnim sredstvom v njegovi življenjski dobi pokrivamo izdatke v znesku njegove nabavne vrednosti in kakšna je vsota te akumulacije in amortizacije v primerjavi z nabavno vrednostjo novega delovnega sredstva? Vzdrževanje delovnega sredstva seveda povečuje stroške in s tem zmanjšuje akumulacijo v letu, v katerem je še potrebno. Če ga nameravamo prodati prej, kot je končana njegova življenjska doba, bi bilo treba med prejemki poleg vsote akumulacije in amortizacije upoštevati še njegovo tedanjo prodajno vrednost. Vendar bomo ta primer za zdaj še zanemarili. Pač pa je neizbežno treba vse podatke o prejemkih diskontirati na sedanjo vrednost. Nakup kakega delovnega sredstva se vedno izplača, če je sedanja vrednost prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo, ki izvira iz novega delovnega sredstva, skupaj z njegovo likvidacijsko vrednostjo ob koncu življenjske dobe večja od izdatkov v zvezi z njegovo nabavno vrednostjo. Razliko imenujemo spet čista sedanja vrednost naložbe. Izhodiščno sodilo za odločitev o razširitvi in preusmeritvi je torej:

$$\text{sedanja vrednost prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo iz novega delovnega sredstva in njegovo likvidacijsko vrednostjo} > \text{izdatki za nabavno vrednost novega delovnega sredstva}$$

Akumulacija, ki izvira iz novega delovnega sredstva, je v načelu razlika med prihodki in odhodki, ki jih pričakujemo v zvezi z njim. Ob domnevi, da z novim delovnim sredstvom proizvajamo samo za prodajo, in ne za zalogo, so odhodki istovetni s stroški, ki jih imamo s tem delovnim sredstvom in poslovanjem, ki je vezano z njim. Pri izračunu so pa odločujoči že spet samo dodatni stroški, tj. tisti, ki jih ne bi bilo, če ne bi kupili novega delovnega sredstva. Vsi neposredni stroški proizvodov, ki jih bomo proizvajali na novem delovnem sredstvu, so brez dvoma odločujoči stroški. Nekoliko težji je odgovor v pogledu splošnih stroškov teh proizvodov. Jasno je le nekaj: pri njih nikakor ni mogoče upoštevati odstotka dodatka na neposredne stroške, ki je bil veljaven v preteklosti. Za poslovne odločitve so pomembni le prihodnji, in ne pretekli stroški. Lahko sicer na podlagi izkušenj iz preteklosti domnevamo, kakšni bodo v prihodnosti v zvezi s povečanjem obsega proizvodnje dodatni spremenljivi splošni stroški. Toda novo delovno sredstvo utegne zaradi posebnosti pri porabi energije, vzdrževanja itd. povzročiti

drugačne spremenljive splošne stroške, kot so sicer v poprečju nastajali v preteklosti. Dodatni stroški v zvezi z novim delovnim sredstvom pa niso nujno samo spremenljivi stroški. Novo delovno sredstvo povzroča lahko tudi kak stalni strošek, ki se sicer ne bi pojavil, če ga organizacija združenega dela ne bi kupila; vzemimo samo amortizacijo ali zavarovalno premijo v zvezi z novim delovnim sredstvom, pri čemer seveda amortizacija ne nakazuje izdatkov iz poslovanja, kot jih nakazujejo drugi stroški. Če ne govorimo o neposrednih in splošnih stroških z vidika proizvodov, ki jih bomo proizvajali na novem delovnem sredstvu, temveč z vidika stroškovnega mesta, kjer lahko novo delovno sredstvo pomeni novo stroškovno mesto, pa že spet ni mogoče reči, da so dodatni stroški v zvezi s tem delovnim sredstvom samo neposredni stroški tega novega stroškovnega mesta. Še vedno se pojavljajo v organizaciji združenega dela kot celoti spremenljivi stroški, ki porastejo zaradi uvedbe tega novega stroškovnega mesta, a ne nastajajo neposredno na njem. Prav tako se tudi drugod v zvezi s tem novim stroškovnim mestom utegnejo pojaviti dodatni stalni stroški, kajti ne smemo pozabiti na medsebojno odvisne investicije; če npr. ustanovimo nov obrat, bo treba povečati tudi število delavcev in njihovo opremo v splošni upravi. Že iz teh navedb vidimo, da izračun stroškov in s tem tudi akumulacije in z njo povezanih čistih prejemkov v zvezi z novim delovnim sredstvom nikakor ni lahko opravilo.

Organizacija združenega dela navadno preučuje več različic novega delovnega sredstva, ki imajo ne samo različno življenjsko dobo, temveč tudi različno nabavno vrednost. Ni pa mogoče reči, da je uspešnejša različica tista, po kateri je razlika med sedanjo vrednostjo prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo iz novega delovnega sredstva po tej strani ter izdatkov v zvezi z nabavno vrednostjo novega delovnega sredstva po drugi strani večja. Ni odločilna ta razlika. Odločilen je koeficient:

$$\frac{\text{sedanja vrednost prejemkov v zvezi s povečano akumulacijo in amortizacijo iz novega delovnega sredstva in njegovo likvidacijsko vrednostjo}}{\text{izdatki za nabavno vrednost novega delovnega sredstva}}$$

Različica z večjim koeficientom v zgornjem smislu ima prednost pred različico z manjšim koeficientom.

Sedaj obravnavano sodilo za odločitve o nakupu delovnega sredstva je pri preračunu na sedanjo vrednost upoštevalo poznano obrestno mero. Zato pa ne omogoča odgovora na vprašanje: katera je največja obrestna mera, ki še pride v poštev pri izposojenih sredstvih, potrebnih pri financiranju novega delovnega sredstva, in kakšna je obrestna mera, ki jo dosegamo z lastnimi sredstvi, naloženimi v novo delovno sredstvo? To je tista obrestna mera, ob kateri je v primeru nadomestitve ali izpopolnitve prej navedena neenačba spremenjena v:

sedanja vrednost prejemkov v zvezi s povečano akumulacijo in amortizacijo z novim delovnim sredstvom in njegovo likvidacijsko vrednostjo = izdatki za nabavno vrednost novega delovnega sredstva, zmanjšano za prodajno vrednost starega

V primeru razširitve ali preusmeritve pa je že navedena neenačba spremenjena v:

sedanja vrednost prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo iz novega delovnega sredstva in njegovo likvidacijsko vrednostjo = izdatki za nabavno vrednost novega delovnega sredstva

Seveda je v primeru izposojenih sredstev ali kako drugače oblikovane obveznosti v zvezi s financiranjem novega delovnega sredstva med prejemki treba upoštevati tudi tiste, ki so namenjeni za plačilo obresti ali nadomestila za gospodarjenje, ki pripada drugim pravnim in fizičnim osebam; pojem akumulacije je v takšnem primeru treba opredeljevati širše, da vključuje tudi takšne postavke, kar pomeni, da se praktično spreminja v čisti dobiček z vidika vseh financerjev.

Če spet s »S« označimo sedanjo vrednost, s »P« prihodnjo vrednost, z »o« obrestno mero in z »n« leto, je v poenostavljeni enačbi:

$$S = \frac{P}{(1+o)^n}$$

neznanka le »o«. »S« je namreč v tem primeru izenačen z nabavno vrednostjo novega delovnega sredstva (zmanjšano za morebitno prodajno vrednost starega delovnega sredstva, kolikor gre za zamenjavo), medtem ko je »P« že od samega začetka poznana velikost. Če so nam poznani diskontni faktorji ob različnih obrestnih merah, lahko vedno izračunamo sedanjo vrednost že poznanega prihodnjega prejemka ob vsaki obrestni meri, nakar z interpolacijo ugotovimo obrestno mero, ki ustreza dani sedanji vrednosti. Vendar je izračun zapleten, če znesek prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo iz preučevanega delovnega sredstva v vseh letih ni povsem enak.

Za vsako različico novega delovnega sredstva je torej mogoče izračunati največjo obrestno mero ali notranjo obrestno mero ali notranjo mero donosnosti, kot se tudi imenuje v literaturi. Tako smo prišli še do četrtega možnega sodila za investicijske odločitve. Toda takrat, kadar želimo postaviti vrstni red različic, ni rečeno, da je res najbolj uspešna tista, pri kateri je ugotovljen največji odstotek. Ni namreč realna predpostavka, da bodo tisti zneski naložbe, ki bodo vrnjeni v zgodnjih letih življenjske dobe delovnega sredstva, reinvestirani z upoštevanjem istega odstotka.

311 Predračunske informacije za odločitve o nakupu delovnih sredstev

Odločitve o nakupu delovnih sredstev so med najtežjimi poslovnimi odločitvami, ker z njimi posegamo tudi v bolj oddaljeno prihodnost, o kateri v trenutku odločanja nimamo na razpolago primernih informacij. Če so že sodila za takšne odločitve logična, se srečujemo s težavami, kadar zbiramo potrebne podatke za oblikovanje ustreznih informacij. Čim bolj je odmaknjeno časovno razdobje, za katero naj bi nekaj predvidevali, tem bolj negotovo je takšno predvidevanje. Zato ni nič čudnega, če se organizacija združenega dela pri delovnih sredstvih z zelo dolgo življenjsko dobo raje odloča kar na podlagi vračilnega roka naložbe, pri čemer vsaj skrajša izračune akumulacije in amortizacije na tista leta, v katerih bo s prejemki, povezanimi z njimi, pokrit izdatek za nabavno vrednost delovnega sredstva, medtem ko dogajanja v naslednjih letih zanemari. Vendar bomo pri nadaljnjih razglabljanjih le ostali pri sodilih, ki smo jih obrazložili malo prej.

Težave, s katerimi se srečujemo, kadar pripravljamo podlago za odločanje o nakupu delovnih sredstev, pa niso samo v negotovosti predvidevanja, temveč tudi v tem, da je težko izluščiti podatke, ki so v zvezi s posamezno različico nakupa. Pri tem ne mislimo toliko na stroške, ki so povezani s posameznim delovnim sredstvom in jih je mogoče ugotoviti le bolj ali manj natančno; skoraj nemogoče

pa je v večini primerov posameznemu delovnemu sredstvu pripisati prihodke. Pravzaprav je prihodke, ki so povezani s posameznim delovnim sredstvom, mogoče ugotavljati le tam, kjer so proizvodi, pri katerih sodeluje, tudi prodani na trgu. To velja za delovna sredstva v proizvodnji, a tudi pri njih ne v celoti, saj obstajajo velike razlike npr. pri ugotavljanju prihodkov, ki jih omogočajo stroji, in prihodkov, ki jih omogočajo zgradbe. A tudi prihodke posameznega stroja je težko razmejiti od prihodkov drugih strojev, ki prav tako sodelujejo pri proizvodnji v naslednjih stopnjah. Zato je zaradi poenostavitve mnogokrat treba kar domnevati, da so prihodki nespremenjeni, in iskati zgolj razlike v stroških; takšna domneva pa je utemeljena le v primeru nadomestitve in včasih izpopolnitve.

Posebni problemi se pojavljajo pri opredeljevanju stroškov. Nekaj smo jih omenili v točki 310, sedaj si pa osvetlimo še način upoštevanja osebnih dohodkov in oblikovanja sklada skupne porabe. Očitno so odločitve o nakupu delovnega sredstva takšne, da posegajo na sorazmerno dolg rok. To pa pomeni, da pri njih nikakor ne moremo preprosto izhajati iz danih osebnih dohodkov na delavca, ki bi jih upoštevali po podatkih o dani vrednosti točke za obračun osebnih dohodkov pri preučevani investicijski različici. Nujno je treba upoštevati spremembo v kvalifikacijski sestavi delavcev, ki jo bo povzročila nova nabava delovnega sredstva; to pomeni, da so že ob dani vrednosti točke lahko novi osebni dohodki na delavca drugačni. Še bolj pomembno pa je spoznanje, da poslovna politika organizacije združenega dela vključuje tudi skrb za trajno realno povečanje osebnih dohodkov. Iz tega sledi, da je z letnim indeksom povečanja osebnih dohodkov na delavca treba popraviti po posameznih letih začetno vrednost točke, po kateri so osebni dohodki vključeni med stroški posamezne investicijske različice. Akumulacija iz okvira predračuna za odločitev o nakupu delovnega sredstva torej nikakor ne sme vsebovati zahtevanega realnega povečanja osebnih dohodkov. Takšno povečanje ne more biti odvisno od akumulacije posamezne različice, temveč mora biti akumulacija posamezne različice odvisna od takšnega povečanja kot neizbežnega dejstva.

O oblikovanju sklada skupne porabe pri razporejanju čistega dohodka seveda ne moremo govoriti kot o strošku v ozkem računovodskem smislu. Toda z določenim oblikovanjem sklada skupne porabe na delavca je treba v vsakem primeru računati. S tem seveda ni rečeno, da moramo v vsa leta, v katerih bo nastopalo novo delovno sredstvo, prenesti ravno izhodiščno oblikovanje sklada skupne porabe na delavca, ki bo povezan z nastopanjem novega delovnega sredstva. Poslovna politika organizacije združenega dela lahko postavlja drugačne zahteve za naslednja leta, kot jih je v preteklosti. Akumulacija iz okvira predračuna za odločitev o nakupu delovnega sredstva pa spet ne sme vsebovati zahtevanega oblikovanja sklada skupne porabe. Takšno povečanje ne more biti odvisno od akumulacije posamezne različice, temveč mora biti ta akumulacija odvisna od takšnega povečanja kot neizbežnega dejstva. Stroške posamezne različice je potemtakem treba povečati še za takšno oblikovanje sklada skupne porabe.

Končno med stroški, ki po svoje nakazujejo izdatke iz poslovanja, ne smemo pozabiti na razne obveznosti iz dohodka, na prispevke in davke iz dohodka, in to v celotnem znesku, tj. takem, ki ga je iz domnevanih prihodkov treba obračunati pred ugotovitvijo akumulacije.

Če torej na podlagi splošnih smernic o odločanju sestavljamo predračun uspešnosti investicije, se moramo zavedati vseh pomanjkljivosti, ki jih vsebuje. Mnogokrat je lažje sestavljati tak predračun za delovna sredstva v novem obratu kot celoti kakor za posamezno delovno sredstvo, zlasti še, če nima neposredne zveze s proizvodi za trg. Zato kaže pri sestavljanju investicijskih predračunov in

odločanju o njih upoštevati, da so nekatere investicije dopolnjujoče, druge medsebojno izključujoče in tretje medsebojno neodvisne. Dopolnjujoče investicije je vedno treba obravnavati skupaj in zanje sestavljati skupen predračun. Za medsebojno izključujoče in neodvisne investicije je treba sestaviti ločene predračune,

Predračun uspešnosti investicije za nadomestitev ali izpopolnitev

Predlog št. _____

Zap. št.	Sestavine	Leto	Nominalna vrednost	Diskontni faktor ob obrestni meri ...	Sedanja vrednost
1	2	3	4	5	6 (4×5)
1 a	Prejemki v zvezi s povečanjem akumulacije in amortizacije ob zamenjavi	1			
1 b	Prejemki v zvezi s povečanjem akumulacije in amortizacije ob zamenjavi	2			
1 c	Prejemki v zvezi s povečanjem akumulacije in amortizacije ob zamenjavi	3			
1 n	Prejemki v zvezi s povečanjem akumulacije in amortizacije ob zamenjavi	n			
1	Skupaj prejemki v zvezi s povečanjem akumulacije in amortizacije ob zamenjavi (seštevek 1 a do 1 n)	1 do n			
2	Prejemki v zvezi z likvidacijsko vrednostjo novega delovnega sredstva	n			
3	Drugi prejemki	1 do n			
4	Skupaj prejemki	1 do n	-	-	
5	Izdatki v zvezi z nabavno vrednostjo novega delovnega sredstva	0	-	-	
6	Prejemki v zvezi s prodajno vrednostjo starega delovnega sredstva	0	-	-	
7	Drugi izdatki	0	-	-	
8	Naložba v novo delovno sredstvo (5 + 7 - 6)	0	-	-	
9	Čista sedanja vrednost nove naložbe (4 - 8)	0	-	-	
10	Koeficient uspešnosti naložbe (4 : 8) razen v primeru ugotavljanja notranje mere donosnosti	0	-	-	

Predračun akumulacije in amortizacije pri investiciji za nadomestitev

Predlog št. _____ Leto _____

Zap. št.	Sestavine	Staro delovno sredstvo	Novo delovno sredstvo	Razlika
1	2	3	4	5 (4 - 3)
1	Prihodki			
2	Neposredni materialni stroški poslovnih učinkov na delovnem sredstvu			
3	Neposredni osebni dohodki poslovnih učinkov na delovnem sredstvu			
4	Drugi neposredni stroški delovnega sredstva razen amortizacije			
5	Splošni materialni stroški			
6	Splošni osebni dohodki			
7	Pogodbene obveznosti iz dohodka			
8	Prispevki in davki iz dohodka			
9	Oblikovanje sklada skupne porabe			
10	Skupaj odhodki (stroški) brez amortizacije (2 do 9)			
11	Amortizacija			
12	Skupaj odhodki (10 + 11)			
13	Akumulacija (1 - 12)			
14	Akumulacija in amortizacija (13 + 11)			

Razpredelnica 13

vendar kaže o izbiri med prvimi odločati prej, kot začnemo v končni stopnji tehtati predvideno uspešnost investicij, ki se med seboj ne izključujejo.

Investicijski predračuni imajo lahko obliko razpredelnice. Tako npr. razpredelnica 12 prikazuje primer predračuna uspešnosti investicije za nadomestitev ali izpopolnitev, ki je sestavljen za vsako različico posebej.

S pomočjo razpredelnice 13 pa lahko zbiramo za vsako različico in za vsako leto posebej podatke o prejemkih v zvezi s povečano akumulacijo in amortizacijo, tako da le podatek iz zadnje vrste zadnjega stolpca te razpredelnice vstavljamo v razpredelnico 12. Število vrst prihodkov in odhodkov (stroškov) v razpredelnici 13 je seveda mogoče znatno povečati. Vendar za naše potrebe zadoščajo dosedanje navedbe, ki že dajejo vpogled v vsebino izračuna, tj. nakazovanje prejemkov in izdatkov iz poslovanja pred njihovim spajanjem v čiste prejemke iz obravnavane naložbe. Naj omenimo samo še to, da v primeru, ko odštejemo od prihodkov vse odhodke, ki so enaki do sedaj pojasnjenim stroškom ob predpostavki nespremenjenih zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje, dobimo akumulacijo; ker pa nas pri izračunu zanima vsota akumulacije in amortizacije, lahko uporabimo krajšo pot, in sicer, da od prihodkov odštejemo samo odhodke (stroške) brez amortizacije, namesto da bi k akumulaciji kasneje prišteli amortizacijo. Ne glede na to, kakšno metodo uporablja organizacija združenega dela pri predračunu amortizacije v posameznem letu, je vsota akumulacije in amortizacije ob

drugih nespremenjenih okoliščinah tudi že dana. Če nato organizacija združenega dela v kakem letu predvideva večjo amortizacijo, bo akumulacija manjša. Končno naj omenimo še, da so za razpredelnico bistvene razlike, in ne podatki, ki veljajo ločeno za staro ali za novo delovno sredstvo. Če je torej v kakem primeru lažje ugotoviti razliko kot celotni znesek, ki velja za staro delovno sredstvo, se lahko zadovoljimo z njo.

Predračun uspešnosti investicije za razširitev ali preusmeritev bi se razlikoval od pravkar prikazanega predračuna uspešnosti investicije za nadomestitev ali izpopolnitev po obliki le v tem, da v njem ne bi navajali po posameznih letih povečanja akumulacije in amortizacije, ki ga pričakujemo ob zamenjavi, temveč le povečanje akumulacije in amortizacije, ki ga pričakujemo ob novem delovnem sredstvu. Za vsako različico in za vsako leto posebej pa bi spet sestavili poseben predračun akumulacije in amortizacije, ki bi se ločil od prej navedenega le po tem, da v njem ne bi navajali podatkov za staro in novo delovno sredstvo ter razlik, temveč le podatke za preučevano delovno sredstvo.

Nekaj težav pri zbiranju podatkov, ki so potrebni v obravnavanih razpredelnicah, smo že omenili. Na tem mestu naj se dotaknemo samo še dveh problemov:

a) kako upoštevati negotovost pri prihodkih in odhodkih (stroških) v prihodnosti,
b) kako upoštevati splošni dvig cen pri prihodkih in odhodkih (stroških) v prihodnosti.

Iz predračuna uspešnosti katerekoli investicije nikakor ni mogoče povsem izločiti negotovosti. Pač pa je mogoče v določeni meri oštevilčiti gotovost in negotovost in ju tako vključiti v samo analizo. Če gotovim dogodkom pripišemo verjetnost nastopa 1 in nemogočim verjetnost nastopa 0, bodo dogodki, ki nas zanimajo pri investicijskih odločitvah, imeli verjetnost nastopa med 0 in 1. Brž ko ni mogoče določiti objektivnih verjetnosti za nastop kakih dogodkov, si moramo pomagati s subjektivnimi ocenami verjetnosti, tj. z mnenji o verjetnosti nastopa teh dogodkov. Mnogokrat je koristno pri sestavljanju predračunov prihodkov in odhodkov (stroškov) upoštevati tri različice: optimistično, srednjo in pesimistično, vsota vseh treh verjetnosti pa mora biti enaka 1. Zneski, ki jih bomo upoštevali pri predračunu akumulacije in amortizacije, pa bodo dobljeni tako, kot nakazuje razpredelnica 14.

Kar se tiče splošnega dviga cen, obstajata dve glavni možnosti pri sestavljanju predračunov akumulacije in amortizacije po letih predvidene življenjske dobe posameznega delovnega sredstva. Prva je v tem, da nominalne zneske popravimo s pričakovanimi indeksi cen. Druga pa je enostavnejša, in sicer, da splošni dvig cen zanemarimo in domnevamo, da se ne izraža v vsoti akumulacije in amortizacije; če se nabavne cene dvignejo, organizacija združenega dela za iste zneske praviloma dvigne tudi prodajne cene, kar pomeni, da se ob takšni predpostavki vsota akumulacije in amortizacije ne spremeni. Toda ta vsota v razmerah inflacije le ne pomeni isto kot v razmerah, ko inflacije ni. Če bi jo z diskontnimi faktorji, ki upoštevajo obrestno mero, preračunali na sedanjo vrednost, ta sedanja vrednost še vedno ne bi bila izražena v realnih zneskih, temveč v nominalnih zneskih ustrezne denarne enote. Tako izračunana sedanja vrednost nove naložbe bi bila lahko večja od prvotne nabavne vrednosti danega delovnega sredstva, čeprav je povsem očitno, da zaradi inflacije ne omogoča več novega istovrstnega nakupa. Iz tega pa sledi, da bi morali v razmerah inflacije pred uporabo diskontnih faktorjev na nominalne zneske akumulacije in amortizacije najprej te nominalne zneske spremeniti v realne zneske. Ali z drugimi besedami, nominalni znesek akumulacije in amortizacije za posamezno leto bi morali deliti z ustreznim indeksom cen.

Vendar lahko to prepustimo ustreznim obračunom, ne pa da bi s tem obremenjevali predračune.

Ob koncu naj samo še pripomnimo, da je primer diskontnih faktorjev ob različnih obrestnih merah in za različna leta naveden v prilogi. Povzet je iz finančnih tablic II.

Predračun verjetnosti akumulacije in amortizacije pri investiciji

Predlog št. _____ Leto _____

Zap. št.	Sestavine	Možni znesek			Verjetnost			Tehtani znesek			Pričakovani znesek
		optim. ocen.	sred. ocen.	pesim. ocen.	optim. ocen.	sred. ocen.	pesim. ocen.	optim. ocen.	sred. ocen.	pesim. ocen.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (3 × 6)	10 (4 × 7)	11 (5 × 8)	12 (9 + 10 + 11)
1	Prihodki										
2	Odhodki (stroški) brez amortizacije po vrstah										
3	Amortizacija										
4	Skupaj odhodki (2 + 3)										
5	Akumulacija (1 - 4)										
6	Akumulacija in amortizacija (5 + 3)										

Razpredelnica 14

312 Obračunske informacije o kupljenih delovnih sredstvih

Ko je odločitev o nakupu kakega delovnega sredstva sprejeta, je treba zasledovati njeno izvajanje v dveh smereh:

a) ali ostvarjeni znesek naložbe v novo delovno sredstvo ustreza načrtovanemu in ali so upoštevani predvideni roki pri začetku uporabe novega delovnega sredstva;

b) ali akumulacija in amortizacija, ki sta v posameznem letu doseženi z novim delovnim sredstvom, ustrezata načrtovanemu znesku.

V prvem primeru se kot povzetek knjigovodskih podatkov pojavljajo obračuni naložb v novo delovno sredstvo, ki so sestavljeni npr. v obliki razpredelnice 15.

Obračun naložbe v novo delovno sredstvo

Zap. št.	Sestavine	Načrtovano	Ostvarjeno	Razlika
1	2	3	4	5 (4 - 3)
1	Nabavna vrednost novega delovnega sredstva			
2	Prodajna vrednost starega delovnega sredstva			
3	Naložba v novo delovno sredstvo (1 - 2)			
4	Datum usposobitve za uporabo			

Razpredelnica 15

Če zidava ali izdelava delovnega sredstva traja dalj časa, ni koristen samo obračun ob njegovi dokončni usposobitvi za uporabo, temveč tudi obračun opravljenih del na njem ob določenih rokih. V takšnem primeru bi bilo treba primerjati načrtovani in ostvarjeni odstotek vseh opravljenih del do določenega datuma, a tudi načrtovano vrednost za ostvarjeni odstotek opravljenih del z do tedaj ostvarjeno vrednostjo. Res je, da moremo dokončno soditi o izvedbi predračuna šele tedaj, ko je novo delovno sredstvo usposobljeno za uporabo; 60 odstotkov izrabe odobrenih zneskov namreč ne ustreza nujno 60 odstotkom dokončanega celotnega delovnega sredstva. Vendar je iz začasnih obračunov dan znak o tem, da zidava ali izdelava delovnega sredstva zaostaja v rokih ali prekoračuje odobrene zneske. Zato se nikakor ni mogoče zanašati zgolj na končni obračun.

Pač pa končni obračun pokaže povsem neizpodbitno, kakšna je ostvarjena naložba v novo delovno sredstvo in kdaj je delovno sredstvo usposobljeno za uporabo. Odmike bi bilo treba pojasniti in poiskati odgovornost zanje. Res je mnogokrat ocena v predračunih pomanjkljiva, vendar to ne more biti vedno izgovor za prekoračitve v času in vrednosti. Niso škodljive samo prekoračitve v vrednosti, temveč tudi v času. Če je kako delovno sredstvo kasneje usposobljeno za uporabo, pomeni to, da so dalj časa brez koristi vezana določena finančna sredstva, ki bi drugod že utegnila dajati rezultate.

Do prekoračitve predračunske vrednosti lahko pride zaradi porasta cen, povečanega obsega del, nepredvidenih del, spremembe paritete dinarja v primeru uvoza ali spremembe uvoznih dajatev. Ugotavljati jih je pa mogoče že pred začetkom izvajanja investicijskih del na podlagi pogodb z dobavitelji ali izvajalci del, med izvajanjem investicijskih del ali ob koncu njihovega izvajanja.

Od presoje ostvarjene naložbe v novo delovno sredstvo je precej težja presoja, ali novo delovno sredstvo daje takšen poslovni izid, kot je bil predviden. V načelu bi se kot povzetek knjigovodskih podatkov morali pojavljati obračuni akumulacije in amortizacije z novim delovnim sredstvom, ki bi bili sestavljeni npr. v obliki razpredelnice 16 za vsako leto posebej.

Obračun akumulacije in amortizacije iz delovnega sredstva

Leto _____

Zap. št.	Sestavine	Načrtovano	Ostvarjeno	Razlika
1	2	3	4	5 (4-3)
1	Akumulacija			
2	Amortizacija			

Razpredelnica 16

Z letom je mišljeno zaporedno leto življenjske dobe delovnega sredstva. Če se je delovno sredstvo pričelo uporabljati z zakasnitvijo, štejeta za načrtovano akumulacijo in amortizacijo najprej tisti, ki sta bili predvideni za njegovo prvo leto življenjske dobe, čeprav bi po predračunih morali nastopiti že prej. V vmesnem času bi lahko zabeležili le izgubo pri obrestih zaradi neaktivnosti delovnega sredstva.

Nakup delovnega sredstva je praviloma enkratno dejanje v razmerah negotovosti. Zato se pri predračunu akumulacije in amortizacije ne moremo naslanjati na standarde. To pomeni, da je odmike med načrtovanim in ostvarjenim zneskom akumulacije treba mnogokrat pripisati pomanjkljivemu predvidevanju, in ne sla-

bemu izvajanju. Vprašanje, ki nas še posebej zanima, pa je, kako sploh ugotoviti te odmike, ali natančneje, kako izračunati ostvarjeno akumulacijo iz posameznega delovnega sredstva, medtem ko njegova amortizacija ne ustvarja težav.

Če se že posebej ne zadržujemo ob težavnem vprašanju prihodkov iz posameznega delovnega sredstva, pa moramo poudariti, da niti obračun odhodkov (stroškov) navadno ni zasnovan tako, da bi bili poznani vsi odhodki (stroški), ki jih povzroči posamezno delovno sredstvo. V okviru vsakega stroškovnega mesta navadno obstaja več raznovrstnih delovnih sredstev, ki povzročajo različne stroške. Tako so npr. skupaj obravnavana stara in nova delovna sredstva, taka, ki zahtevajo veliko energije, in taka, ki zahtevajo veliko dela, taka, pri katerih še ni nikakršnih popravil, in taka, pri katerih so popravila zelo občutna. Če torej ne poskrbimo, da bi bilo možno ostvarjene stroške zasledovati tudi po delovnih sredstvih, je seveda vsaka zamisel o kasnejši presoji uspešnosti kake investicije povsem varljiva. Že spet opozarjamo na pravilo, da morajo biti predračuni metodološko usklajeni z obračuni. Če niso, podatki v njih niso primerljivi.

Brez dvoma je laže zasledovati ostvarjene stroške, ki se pojavljajo v novem obratu kot celoti, in ne stroške, ki se pojavljajo pri novem posameznem delovnem sredstvu. Skoraj brezupno pa je zasledovati uspešnost zamenjave starega delovnega sredstva z novim. V tem primeru se ob težavah pri ugotavljanju ostvarjenih stroškov pri novem delovnem sredstvu pojavljajo še dodatne težave, namreč, da sploh ni mogoče ugotoviti dejanskih stroškov, ki bi jih povzročalo staro delovno sredstvo. Pomagamo si lahko le s podatki iz ustreznega predračuna in torej primerjamo ostvarjene stroške v zvezi z novim delovnim sredstvom z načrtovanimi stroški v zvezi s starim delovnim sredstvom.

Kljub vsem težavam in pomanjkljivostim so obračuni uspešnosti investicij le koristni, in sicer v naslednjem:

1. Zavest o tem, da bodo sestavljeni tudi obračuni uspešnosti investicij, spodbuja k natančnejšemu sestavljanju ustreznih predračunov. Iz njih izpadejo povsem očitne špekulacije, saj obstaja odgovornost že za same predračune, ki jih nadziramo tudi z izvedbo. Obračuni so torej pomembni že z vidika prvotnih odločitev o investicijah.
2. Primerjava ostvarjenega z načrtovanim omogoča spoznati nezaželen razvoj in ga tudi v okviru možnosti zavreti. Nadzor nad izvajanjem prvotnih odločitev z ustreznimi obračuni torej omogoča pravočasno nove odločitve.
3. Iz obračunov uspešnosti investicij vznikajo spoznanja, ki jih je mogoče s pridom uporabljati pri sestavljanju sledečih predračunov in s tem vplivajo na naslednje odločitve o investicijah.

313 Računovodske informacije o povezovanju tehničnih (investicijskih) odločitev z drugimi poslovnimi odločitvami

Investicijske odločitve nikakor niso pogojene zgolj s tehničnimi lastnostmi starih in novih delovnih sredstev ali z možnostmi na kupnem trgu novih in prodajnem trgu starih delovnih sredstev. Pogojene so, zlasti v primeru razširitve in preusmeritve, tudi z možnostmi na kupnem trgu materiala in prodajnem trgu proizvodov, katerim so namenjena nova delovna sredstva. Dalje utegnejo zahtevati nova delovna sredstva drugače usposobljene delavce, kot so jih stara, več ali manj delavcev. To pa pomeni, da imajo investicijske odločitve svoj vpliv tudi na ka-

drovsko, nakupno, proizvodno in prodajno dejavnost in da so v določeni meri povezane s kadrovskimi, z nakupnimi, s proizvodnimi in prodajnimi odločitvami.

Vendar želimo na tem mestu posebej opozoriti na povezavo investicijskih odločitev s finančnimi odločitvami. Res smo že do sedaj sodila za investicijske odločitve zasnovali finančno. Pri tem pa razen v začetku točke 310 še nismo dovolj nakazali vpliva katerekoli investicijske odločitve na celotno dejavnost financiranja.

Potrebna finančna sredstva za nakup novega delovnega sredstva more organizacija združenega dela pridobiti s kreditom, z naložbo drugih pravnih ali fizičnih oseb, s tem, da pri razporejanju čistega dohodka poveča poslovni sklad, ali preprosto z amortizacijo že obstoječih delovnih sredstev, ki sestavljajo njena osnovna sredstva. Investicijski odločitvi mora torej ustrezati tudi finančna odločitev o tem, katera finančna sredstva uporabiti. Za investicijski kredit je jasno, da je dan povsem namensko; vprašanje je le, ali ga organizaciji združenega dela uspe dobiti. Za povečani poslovni sklad pa že ni vedno povsem jasno, ali je namenjen povečanju samo osnovnih ali tudi obratnih sredstev. Napaka pri investiranju v naših organizacijah združenega dela je mnogokrat bila v tem, da so ob razširitvi in preusmeritvi poskrbele le za financiranje novih osnovnih sredstev, in ne tudi za financiranje povečanih obratnih sredstev, ki so jih nova delovna sredstva zahtevala. Računati je namreč treba vedno s tem, da povečanje obsega proizvodnje ali prodaje zaradi novega delovnega sredstva povečuje tudi zaloge in terjatve. Čeprav je del tako povečanih obratnih sredstev krit s povečanimi obveznostmi, je le pri vsej razliki treba poskrbeti za ustrezno pokritje, ki je v dobljenih kreditih, naložbah drugih oseb ali povečanem poslovnem skladu. Na investicije torej kaže gledati kompleksno: ne samo kot na nakup novega delovnega sredstva, temveč tudi kot na povečanje obratnih sredstev. Res se obratna sredstva utegnejo povečati še iz drugih razlogov, in ne samo zaradi nakupa novih delovnih sredstev. Toda kolikor je njihovo povečanje povezano z novimi delovnimi sredstvi, bi kazalo ne samo rešiti vprašanje financiranja dodatnih obratnih sredstev poleg novih osnovnih sredstev, temveč celo odločati o posameznih različicah nakupa delovnih sredstev v povezavi s povečanimi obratnimi sredstvi, ki jih povzročajo. Te zadnje zamisli pri dosedanjih razglabljanjih o sodilih za odločitve o novih delovnih sredstvih nismo posebej dovolj pojasnjevali.

Povsem jasno je, da akumulacije v zvezi s poslovanjem, ki je vezano na kako novo delovno sredstvo, ni mogoče pripisovati zgolj naložbi v to delovno sredstvo, temveč tudi naložbi v povečana obratna sredstva. Iz tega pa sledi, da je tudi nekoliko treba dopolniti sodilo za odločitve o nadomestitvi ali izpopolnitvi, ki je bilo obravnavano v točki 310. Če se zaradi nakupa novega delovnega sredstva pri danem poslovanju zmanjšajo dotedanja potrebna obratna sredstva, je sodilo za odločitev v prid novega delovnega sredstva naslednje:

sedanja vrednost prejemkov v zvezi s povečano akumulacijo in amortizacijo z novim delovnim sredstvom ter njegovo likvidacijsko vrednostjo	>	izdatki za nabavno vrednost novega delovnega sredstva, zmanjšano za prodajno vrednost starega in za znesek zmanjšanja potrebnih obratnih sredstev.

Če se zaradi nakupa novega delovnega sredstva pri danem poslovanju povečajo dotedanja potrebna obratna sredstva, pa je sodilo za odločitev v prid novega delovnega sredstva naslednje:

sedanja vrednost prejemkov v zvezi s povečano akumulacijo in amortizacijo z novim delovnim sredstvom, njegovo likvidacijsko vrednostjo in razpustom povečanih obratnih sredstev	>	izdatki za nabavno vrednost novega delovnega sredstva in povečana obratna sredstva, zmanjšani za prodajno vrednost starega delovnega sredstva

Pri tem je treba upoštevati, da se povečana obratna sredstva sproščajo v denarno obliko šele ob koncu življenjske dobe delovnega sredstva, podobno kot velja tudi za njegovo likvidacijsko vrednost.

Kolikor pa imamo opravka z nakupom delovnega sredstva za razširtev ali preusmeritev, in ne zgolj za nadomestitev ali izpopolnitev, pa je izhodiščno sodilo za odločitev zaradi neizbežne potrebe po povečanju obratnih sredstev treba spremeniti v

sedanja vrednost prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo iz novega delovnega sredstva, njegovo likvidacijsko vrednostjo in razpustom potrebnih obratnih sredstev	>	izdatki za nabavno vrednost novega delovnega sredstva in povečanje obratnih sredstev

Seveda je v tem smislu treba izpopolniti tudi potrebne računovodske informacije.

Končno je koristno, če se dotaknemo vprašanja financiranja osnovnih sredstev z amortizacijskimi sredstvi, ki so bila zbrana že v prejšnjih letih. Amortizacijska sredstva so do tega trenutka bila na žiro računu. Če jih sedaj organizacija združenega dela namerava uporabiti tako, da bo plačala račun za novo delovno sredstvo, se bodo brez dvoma zmanjšala obratna sredstva, med katerimi so zajeta. Ko se torej odločamo o uporabi takšnih amortizacijskih sredstev, se moramo vprašati še, kako se bo njihova uporaba pokazala v rednem poslovanju organizacije združenega dela. Ali ne bo zaradi nje težje v rokih plačevala račune za material in poravnavala druge obveznosti?

32 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČITVE O SPREMINJANJU VREDNOSTI IN ODSVOJITVI DELOVNIH SREDSTEV

320 Razlogi in smeri spreminjanja vrednostnega izkazovanja delovnih sredstev

Nabavna vrednost delovnih sredstev se z leti spreminja iz enega razloga, njihova neodpisana vrednost pa iz dveh. V inflacijskih razmerah obračunavanje amortizacije z izhodiščem v prvotno izkazani nabavni vrednosti delovnih sredstev nikakor ne omogoča vrnitev prvotno vloženih sredstev v denarno obliko z zneskom, ki bi bil vsaj realno enak in ki bi, ekonomsko gledano, omogočal enostavno reprodukcijo delovnih sredstev. Tega spoznanja, ki izhaja iz preučevanja kupne moči denarja in splošne rasti cen, ne more ovreči niti drugo spoznanje, da se zaradi povečane proizvodnosti dela pri proizvajalcih delovnih sredstev utegnejo njihove

cene realno znižati. Od tod potreba po revalorizaciji delovnih sredstev, ki ima za posledico nominalno višje izkazano nabavno vrednost, a tudi neodpisano vrednost delovnih sredstev, čeprav se zaradi tega njihova realna vrednost ni povečala.

Neodpisana vrednost delovnih sredstev se pa v glavnem ne spreminja ravno zaradi revalorizacije, in to navzgor, temveč zaradi obračunavanja amortizacije, in to navzdol. Amortizacijo je treba obračunavati zaradi fizične obrabe, fizičnega staranja, tehničnega staranja in ekonomskega staranja delovnih sredstev. S tem so opredeljeni njihovi potroški, ki jih pa natančno ni mogoče izmeriti, temveč jih je treba le predpostavljati glede na to, da je življenjska doba vsakega delovnega sredstva omejena in da so ravno prikazani razlogi tisti, ki vplivajo nanjo. Če te potroške, ki so izraženi z amortizacijsko stopnjo, pomnožimo z ustrezno nabavno vrednostjo delovnih sredstev ali njihovo amortizacijsko osnovo, pridemo do zneska njihove amortizacije. Če je upoštevana prenizka amortizacijska osnova ali če je upoštevana prenizka amortizacijska stopnja, je tudi amortizacija obračunana prenizko; ne omogoča več s finančnega vidika vrnitve vloženih denarnih sredstev v njihovem prvotnem realnem znesku in z ekonomskega vidika enostavne reprodukcije delovnih sredstev. V celotni življenjski dobi pa je amortizacija lahko obračunana tudi realno, vendar v nekaterih letih previsoko in v drugih prenizko. Pojavlja se potemtakem vprašanje vpliva takšnega obračunavanja amortizacije na poslovni izid, sodila za presojo različic in oblikovanja ustreznih računovodskih informacij, ki omogočajo odločitev.

Neodpisano vrednost delovnih sredstev pa je mogoče spremeniti v denarno obliko tudi mimo samega obračunavanja amortizacije, če jih prodamo. Pri tem se spet pojavlja vprašanje sodil za odločitev, ali še ohraniti ta delovna sredstva v okviru organizacije združenega dela ali jih, nasprotno, kaže prodati. Če so končno delovna sredstva dana v najem, obračunavanje amortizacije pri njih ne preneha, toda prihodki, ki jih je mogoče pripisati njihovemu delovanju, so opredeljeni drugače, kot če ta delovna sredstva uporablja sama organizacija združenega dela. Spet se torej pojavlja vprašanje sodil, po katerih se je mogoče dobro odločiti, ali kako delovno sredstvo dati v najem ali ga, nasprotno, obdržati v lastnem okviru. V nadaljevanju si oglejmo nakazana vprašanja nekoliko podrobneje.

321 Računovodske informacije za odločitve o metodah obračunavanja amortizacije

Če poslovni izid, ki ga ostvarja organizacija združenega dela s svojim poslovanjem, ne bi bil obdavčen, na presojo različnih možnosti nakupa delovnih sredstev vsaj navidezno ne bi vplival znesek amortizacije. Vsota akumulacije in amortizacije bi bila ob drugih nespremenjenih okoliščinah vedno enaka; če bi se v posameznem letu organizacija združenega dela odločila za večjo amortizacijo, bi pač tedanja akumulacija bila manjša, vsota akumulacije in amortizacije pa bi bila povsem enaka tisti vsoti, ki bi ustrezala kateremukoli drugačnemu obračunu amortizacije. Res bo v vsej življenjski dobi posameznega delovnega sredstva obračunana enaka amortizacija, tj. tista, ki ustreza njegovi nabavni vrednosti. Toda na znesek razpoložljive akumulacije in denarnih sredstev, ki so vezana nanjo, med drugim vplivajo tudi dajatve, ki so obračunane od poslovnega sklada kot svoje osnove, a tudi obvezno združevanje sredstev za infrastrukturo in dajanje kreditov za nerazvite, ki izhaja iz iste osnove. Če organizacija združenega dela obračunava

manjšo letno amortizacijo, se bo prej oblikoval poslovni sklad, od katerega je treba obračunavati dajatve ali znesek sredstev, ki jih bo brez neposrednega poslovnega interesa treba vložiti drugam. Če bi zanemarili to dejstvo, bi res morda bila vsota akumulacije v vsej življenjski dobi posameznega delovnega sredstva enaka, ne glede na obračun amortizacije. Toda če začnemo obračunavati take zneske od dodatnega poslovnega sklada v občutnejši meri že od začetka življenjske dobe preučevanega delovnega sredstva, bodo brez dvoma v njegovi celotni življenjski dobi obračunane v večjem znesku, kot če bi jih začeli obračunavati šele kasneje.

Brž ko je, nasprotno, poslovni izid obdavčen, je torej razmišljanje že nekoliko drugačno. Nominalni znesek ustreznega davka, a tudi prispevkov, ki imajo za svojo osnovo dohodek ali poslovni izid, bo ob nespremenjenih davčnih stopnjah v celotni življenjski dobi preučevanega delovnega sredstva dan in nanj ne bo vplivala uporabljena metoda amortiziranja. Toda če je delovno sredstvo hitreje amortizirano, kar seveda nikakor ne pomeni, da je tudi hitreje onesposobljeno za nadaljnjo uporabo, je v začetnih letih njegove življenjske dobe treba obračunati manjše davke in prispevke kot sicer in v kasnejših letih večje davke in prispevke kot sicer. Če nato iščemo z diskontiranjem sedanjo vrednost izdatkov v zvezi z obračunanimi davki

Vpliv metode obračunavanja amortizacije na davek od poslovnega izida

Leto	Amortizacija		Razlika (zmanjšanje obdavčljive osnove)	Stopnja davka od poslovnega izida	Prihranek pri davku od poslovnega izida	Diskontni faktor ob obrestni meri	Sedanja vrednost prihranka pri davku od poslovnega izida
	I. predlog amortiziranja (normalno)	II. predlog amortiziranja (hitrejše)					
1	2	3	4 (3 - 2)	5	6 (4 × 5)	7	8 (6 × 7)
1 2 ↓ n							
Skupaj							

Razpredelnica 17

Vpliv metod obračunavanja amortizacije na dajatve od poslovnega sklada

Leto	Amortizacija		Razlika v oblikovanju poslovnega sklada v letu zaradi razlike v obračunu amortizacije	Kumulativna razlika v oblikovanju poslovnega sklada zaradi razlike v obračunu amortizacije	Stopnja dajatev od poslovnega sklada	Razlika v dajatvah od poslovnega sklada
	I. predlog amortiziranja (normalno)	II. predlog amortiziranja (hitrejše)				
1	2	3	4	5	6	7 (5 × 6)
1 2 ↓ n						
Skupaj						

Razpredelnica 18

in prispevki, bomo brez dvoma ugotovili, da hitrejše amortiziranje delovnega sredstva zmanjšuje njihovo sedanjo vrednost, tj. povečuje uspešnost tamkajšnje investicijske različice.

Kakšne so prednosti hitrejšega amortiziranja v razmerah, ko je poslovni izid obdavčen, nam utegne nakazati izpolnjevanje razpredelnice 17. Pozitivni znesek v zadnji vrsti in v zadnjem stolpcu te razpredelnice pomeni sedanjo vrednost prihranka pri davku od poslovnega izida, kadar organizacija združenega dela uporablja hitrejše amortiziranje.

Kadar pa preučujemo le vpliv metod obračunavanja amortizacije na dajatve od poslovnega sklada in obvezne naložbe njegovih sredstev brez neposrednega poslovnega interesa, si utegnemo pomagati z razpredelnico 18.

Na tem mestu se ne bomo spuščali v splošno razglabljanje o tem, ali uporabiti pri hitrejšem amortiziranju metode padajočega časovnega amortiziranja ali enakomernega časovnega amortiziranja z večjimi stopnjami ali uporabljati zgolj skupinsko amortiziranje. Izračun za razne predloge nam v konkretnih razmerah jasno pokaže, kateremu kaže dajati prednost, če ga seveda dopuščajo gospodarsko-finančni predpisi.

Morda organizacija združenega dela pri sestavljanju predračuna akumulacije in amortizacije v zvezi s preučevano investicijo uporablja drugačno metodo amortiziranja kot kasneje. V takšnem primeru je seveda ob primerjanju ustreznega letnega obračuna s predračunom koristno posebej prikazovati razlike, ki izvirajo iz spremenjene metodologije, in razlike, ki izvirajo iz spremenjene uspešnosti.

322 Računovodske informacije za odločitve o prodaji delovnih sredstev

Med investicijske odločitve spada tudi odločitev o tem, ali še uporabljati kako delovno sredstvo ali ga, nasprotno, odsvojiti. Zato poskušajmo odgovoriti na vprašanje, kako presojati, ali se organizaciji združenega dela še izplača uporabljati kako delovno sredstvo ali se ji ga izplača prodati.

Kot pri odločitvah o nakupu tudi pri odločitvah o prodaji lažje zberemo podatke za celotni obrat, in ne za posamezno delovno sredstvo, ki morda sploh nima neposredno merljivih prihodkov. Vendar je model za odločitev v obeh primerih enak. Sodilo v prid prodaje je naslednje:

prejemki iz prodajne vrednosti delovnega sredstva $>$ sedanja vrednost prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo nadaljnjega poslovanja z delovnim sredstvom

Če bi organizacija združenega dela z obstoječim delovnim sredstvom še proizvajala ali poslovala, bi z njim v naslednjih letih ostvarjala določeno akumulacijo, prav tako bi se njegova neodpisana vrednost še amortizirala. Če bi ga, nasprotno, prodala, bi takoj prišla do denarja v znesku prodajne vrednosti tega delovnega sredstva. Na odločitev o tem, ali se organizaciji združenega dela izplača obdržati delovno sredstvo ali ne, ne vpliva njegova neodpisana vrednost niti razlika med prodajno vrednostjo delovnega sredstva in njegovo neodpisano vrednostjo, temveč le razlika med prejemki iz prodajne vrednosti delovnega sredstva in sedanjo vrednostjo prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo, ki jo je mogoče

pričakovati zaradi nadaljnje uporabe delovnega sredstva. Odgovor je mogoče dobiti ob sestavi razpredelnice 19.

Predračun uspešnosti prodaje delovnega sredstva

Predlog št. _____

Leto	Akumulacija in amortizacija iz delovnega sredstva v preostalih letih	Diskontni faktor ob obrestni meri ...	Sedanja vrednost akumulacije in amortizacije iz delovnega sredstva	Prodajna vrednost delovnega sredstva	Presežek prodajne vrednosti delovnega sredstva nad akumulacijo in amortizacijo
1	2	3	4 (2×3)	5	6 (5-4)
1 2 ↓ n					
Skupaj					

Razpredelnica 19

Akumulacijo in amortizacijo, ki se bosta pojavili v zvezi z uporabo preučevanega delovnega sredstva v naslednjih letih, lahko izračunamo na več načinov. Lahko najprej ugotavljamo celotni znesek prihodkov in odhodkov v organizaciji združenega dela, ki bi se pojavili, če bi uporabljala med drugim tudi preučevano delovno sredstvo, nakar odštejemo celoten znesek prihodkov in odhodkov, ki bi se pojavili, če preučevano delovno sredstvo ne bi bilo več v uporabi; razliki je seveda treba prišteti amortizacijo tega delovnega sredstva. Lahko pa poenostavljeno iščemo samo razliko med dodatnimi prihodki z danim delovnim sredstvom in dodatnimi stroški (brez amortizacije), ki jih povzroča; ta razlika nam pove, kakšna je akumulacija skupaj z amortizacijo, ki izhaja iz preučevanega delovnega sredstva. Dodatni stroški v zvezi z danim delovnim sredstvom so v glavnem stroški, ki so z vidika organizacije združenega dela kot celote spremenljivi, npr. stroški električne energije, vzdrževanja itd. Vendar ne izključujejo nekaterih stalnih stroškov, npr. zavarovalnih premij. Ker ni vseeno, v katerem letu se pojavlja akumulacija z amortizacijo, je treba zneske diskontirati. Po drugi strani je povsem utemeljena domneva, da je prodajna vrednost tega delovnega sredstva poravnana takoj, ko je delovno sredstvo prodano, ter je potemtakem ni treba diskontirati. Brž ko ugotovimo presežek te prodajne vrednosti delovnega sredstva nad sedanjo vrednostjo akumulacije in amortizacije iz danega delovnega sredstva, se nam vsekakor bolj izplača delovno sredstvo prodati kot ga še obdržati.

323 Računovodske informacije za odločitve o dajanju delovnih sredstev v najem

Včasih je namesto prodaje koristno presoditi uspešnost oddaje delovnega sredstva v najem. Akumulacije in amortizacije, ki ju je mogoče pričakovati z danim

delovnim sredstvom, če bo še v uporabi, v takšnem primeru ni mogoče primerjati kar preprosto z najemnino. Delovno sredstvo, ki ga organizacija združenega dela da v najem, bo še vedno povzročalo določene stroške, npr. zavarovalne premije, obresti, če je bilo kupljeno s pomočjo kredita, stroške vzdrževanja in morda še kaj. Torej je od prejete najemnine najprej treba odšteti vse stroške, ki jih organizacija združenega dela ima z danim delovnim sredstvom, vendar ne tudi amortizacije. Le v takšnem primeru namreč lahko primerjamo akumulacijo skupno z amortizacijo po tej strani ter zmanjšano najemnino po drugi strani ter se odločamo za različico, ki je uspešnejša. Do iste razlike pa pridemo tudi, če po tej strani ne povečamo akumulacije za amortizacijo, po drugi strani pa od najemnine odštejemo vse stroške z danim delovnim sredstvom, torej vštevši amortizacijo. Ker se te vrednosti pojavljajo v različnih letih, jih spet kaže diskontirati. Če je sedanja vrednost za stroške zmanjšane najemnine večja od sedanje vrednosti akumulacije, ki jo je mogoče doseči z danim delovnim sredstvom, se njegova oddaja v najem izplača, v nasprotnem primeru pa ne. Sodilo za odločitev v prid najema je torej:

sedanja vrednost prejemkov v zvezi z najemnino, zmanjšano za stroške delovnega sredstva > sedanja vrednost prejemkov v zvezi z akumulacijo nadaljnjega poslovanja z delovnim sredstvom

Ustrezen predračun je prikazan v razpredelnici 20.

Predračun uspešnosti dajanja delovnega sredstva v najem

Predlog št. _____

Leto	Akumulacija iz delovnega sredstva v uporabi	Za stroške delovnega sredstva zmanjšana najemnina	Presežek najemnine	Diskontni faktor ob obrestni meri ...	Sedanja vrednost presežka najemnine
1	2	3	4 (3 - 2)	5	6 (4 × 5)
1 2 ↓ n					
Skupaj					

Razpredelnica 20

Opozoriti le še kaže, da presežek najemnine nad stroški v zvezi s preučevanim delovnim sredstvom v naših razmerah ne povečuje dohodka ali dobička, temveč je neposredno prenesen v poslovni sklad.

33 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O USPEŠNOSTI UPORABE DELOVNIH SREDSTEV

V točkah 312 in 321 smo se pravzaprav že dotaknili obračunov v zvezi z delovnimi sredstvi, ki sledijo ustreznim predračunom. Primerjava postavk v obraču-

nih s tistimi v predračunih gotovo omogoča oblikovati sodbo o uspešnosti delovanja v določeni smeri. Vendar nas sedaj ne zanima presoja uspešnosti uporabe kakega posameznega delovnega sredstva, temveč uspešnost njihove uporabe v celotni organizaciji združenega dela.

Poleg delavcev je ravno od delovnih sredstev odvisen obseg proizvodnje in poslovanja dane organizacije združenega dela. Zato je pomembno poznati zmogljivost delovnih sredstev, kot temeljni kazalnik uspešnosti uporabe delovnih sredstev se pa pojavlja kazalnik izrabe njihove zmogljivosti. Stopnja izrabe zmogljivosti delovnih sredstev je izvirno opredeljena kot razmerje med njihovo izrabljeno zmogljivostjo in razpoložljivo zmogljivostjo; pri tem je mogoče izrabljeno zmogljivost izražati z ostvarjeno količino poslovnih učinkov v izrabljenem času in razpoložljivo zmogljivost kot možno količino poslovnih učinkov v razpoložljivem času. Kazalnik ima očitno povsem tehnični značaj ter se kot tak izmika možnostim računovodskega izračunavanja. Drugače je le v primeru, če izražamo stopnjo celotne izrabe zmogljivosti določenih delovnih sredstev vrednostno, in sicer na podlagi standardnih stroškov. V tem primeru je kazalnik celotne stopnje izrabe zmogljivosti naslednji:

$$\frac{\text{standardni stroški ostvarjene količine poslovnih učinkov v izrabljenem času delovnih sredstev}}{\text{standardni stroški možne količine poslovnih učinkov v razpoložljivem času delovnih sredstev}}$$

Standardni stroški količinske enote poslovnega učinka v zvezi z določenimi delovnimi sredstvi so očitno računovodsko izmerjena kategorija, treba jih je pa pomnožiti z ustreznimi količinami poslovnih učinkov v zvezi s temi delovnimi sredstvi, in sicer enkrat s tistimi, ki so bili pridobljeni v izrabljenem času, in enkrat s tistimi, ki bi bili pridobljeni v razpoložljivem času teh delovnih sredstev. Števec v tem kazalniku, tj. standardni stroški ostvarjene količine poslovnih učinkov v izrabljenem času delovnih sredstev, je zmnožek dveh velikosti: izrabljenega časa delovnih sredstev in ostvarjene količine poslovnih učinkov v enoti časa na teh delovnih sredstvih. Imenovalec v tem kazalniku, tj. standardni stroški možne količine poslovnih učinkov v razpoložljivem času delovnih sredstev, pa je spet zmnožek dveh velikosti: razpoložljivega časa delovnih sredstev in možne količine poslovnih učinkov v enoti časa na teh delovnih sredstvih. Pri tem lahko za razpoložljivi čas posameznega delovnega sredstva šteje največ 365 dni na leto po 24 ur na dan, zmanjšan za čas normalnih zastojev zaradi popravil. Toda načrtovani čas delovnega sredstva se lahko loči od možnega časa, in sicer tako, da je zaradi manjšega števila izmen in iz drugih razlogov manjši; prav tako se načrtovana količina poslovnih učinkov v enoti časa na danih delovnih sredstvih lahko loči od tamkaj možne količine. Iz tega pa sledi, da je mogoče ločevati tudi standardne stroške načrtovane količine poslovnih učinkov v načrtovanem času delovnih sredstev od standardnih stroškov možne količine poslovnih učinkov v razpoložljivem času delovnih sredstev in da je tudi kazalnik celotne stopnje izrabe zmogljivosti delovnih sredstev mogoče razčleniti na več delov glede na vplive nanj.

Najprej nas utegne zanimati, kako v načelu vpliva sprememba izrabljenega časa in kako sprememba količine poslovnega učinka v enoti časa na stopnjo celotne izrabe zmogljivosti določenih delovnih sredstev. Izračun nakazuje razpredelnica 21, ki je sama po sebi dovolj zgovorna in je ni treba dodatno pojasnjevati.

Odmik ostvarjene količine poslovnih učinkov v izrabljenem času na delovnih sredstvih od možne količine poslovnih učinkov v razpoložljivem času pa je mogoče

Razčlemba okvirnih vplivov na stopnjo celotne izrabe zmogljivosti določenih delovnih sredstev

Razdobje _____

Ostvarjena količina poslovnih učinkov v enoti časa na delovnih sredstvih	Možna količina poslovnih učinkov v enoti časa na delovnih sredstvih	Izrabljeni čas delovnih sredstev	Razpoložljivi čas delovnih sredstev	Ostvarjena količina poslovnih učinkov v izrabljenem času na delovnih sredstvih	Možna količina poslovnih učinkov v razpoložljivem času na delovnih sredstvih
1	2	3	4	5 (1×3)	6 (2×4)
Standardni stroški količinske enote poslovnega učinka na delovnih sredstvih	Vrednost ostvarjene količine poslovnih učinkov v izrabljenem času na delovnih sredstvih	Vrednost možne količine poslovnih učinkov v razpoložljivem času na delovnih sredstvih	Stopnja časovne izrabe zmogljivosti delovnih sredstev	Stopnja količinske izrabe zmogljivosti delovnih sredstev	Stopnja celotne izrabe zmogljivosti delovnih sredstev
7	8 (5×7)	9 (6×7)	10 (3:4)	11 (1:2)	12 (5:6 ali 8:9)

Razpredelnica 21

pojasniti tudi z razlikami v vrednostno izraženih zneskih, kot jih prikazuje razpredelnica 22, v katero so vključene dodatno še načrtovane velikosti.

Prikaz vrednostnega izpada ustvarjenih učinkov je zasnovan na njihovih standardnih stroških, ki upoštevajo med drugim standardni obseg dejavnosti. Uporaba standardnih stroškov omogoča sintezo, ki bi bila zgolj na podlagi količinskih podatkov o različnih delovnih sredstvih neizvedljiva. Toda na podlagi standardnih stroškov ni mogoče izraziti tudi izpada v akumulaciji, saj bi pri tem povsem zanemarili dejstvo, da povečanje obsega dejavnosti zmanjša stalne stroške na količinsko enoto poslovnega učinka, medtem ko jih zmanjšanje obsega dejavnosti poveča. Zato se je treba zavedati, v čem je omejitev izrazne moči pravkar podane razpredelnice.

Pojasnjevali smo že, da ni poslovnega procesa brez delovnih sredstev in da pojav delovnih sredstev pomeni določeno naložbo organizacije združenega dela. Naložba pa ni potrebna samo v delovna sredstva, ki postanejo s tem sestavni del osnovnih sredstev, temveč tudi v obratna sredstva. Lahko celo rečemo, da vsako novo delovno sredstvo in vsaka višja stopnja izrabe njegove zmogljivosti ob drugih nespremenjenih okoliščinah poveča potrebo po obratnih sredstvih. Uspešnost

Obračun odmika standardnih stroškov ostvarjene količine poslovnih učinkov od standardnih stroškov možne proizvodnje na delovnih sredstvih

Razdobje _____

Ostvarjena količina poslovnih učinkov v enoti časa na delovnih sredstvih	Načrtovana količina poslovnih učinkov v enoti časa na delovnih sredstvih	Možna količina poslovnih učinkov v enoti časa na delovnih sredstvih	Izrabljeni čas delovnih sredstev	Načrtovani čas delovnih sredstev	Razpoložljivi čas delovnih sredstev	Standardni stroški količinske enote poslovnega učinka na delovnih sredstvih	Vrednost ostvarjene količine poslovnih učinkov v izrabljenem času na delovnih sredstvih
1	2	3	4	5	6	7	8 (1 × 4 × 7)

Vrednost načrtovane količine poslovnih učinkov v izrabljenem času na delovnih sredstvih	Vrednost načrtovane količine poslovnih učinkov v načrtovanem času na delovnih sredstvih	Vrednost možne količine poslovnih učinkov v načrtovanem času na delovnih sredstvih	Vrednost možne količine poslovnih učinkov v razpoložljivem času na delovnih sredstvih	Razlika				
				celotna vrednost izpada ustvarjanja učinkov zaradi slabše izrabe zmogljivosti	zaradi spremenjene količine poslovnih učinkov v enoti časa od načrtovane	zaradi spremenjenega časa uporabe delovnih sredstev v primerjavi z načrtovano	zaradi odmika načrtovanih količin poslovnih učinkov v enoti časa od možne	zaradi odmika načrtovanega časa uporabe delovnih sredstev od razpoložljivega
9 (2 × 4 × 7)	10 (2 × 5 × 7)	11 (3 × 5 × 7)	12 (3 × 6 × 7)	13 (8 – 12)	14 (8 – 9)	15 (9 – 10)	16 (10 – 11)	17 (11 – 12)

Pregled odmika donosnosti poslovnih sredstev in poslovnega sklada v zvezi s posameznimi delovnimi sredstvi

Razdobje _____

Delovna sredstva	Akumulacija pri poslovanju, povezanem z določenimi delovnimi sredstvi	Dane obresti in nadomestila za gospodarjenje pri poslovanju, povezanem z določenimi delovnimi sredstvi	Na poslovanje z določenimi delovnimi sredstvi vezana poslovna sredstva	Na poslovanje z določenimi delovnimi sredstvi vezana sredstva poslovnega sklada	
1	2	3	4	5	
Donosnost poslovnih sredstev pri poslovanju, povezanem z določenimi delovnimi sredstvi	Donosnost poslovnega sklada pri poslovanju, povezanem z določenimi delovnimi sredstvi	Splošna donosnost poslovnih sredstev v organizaciji združenega dela	Splošna donosnost poslovnega sklada v organizaciji združenega dela	Razlika v donosnosti poslovnih sredstev	Razlika v donosnosti poslovnega sklada
$6\left(\frac{2+3}{4}\right)$	7 (2:5)	8	9	10 (6–8)	11 (7–9)

Razpredelnica 23

gospodarjenja z osnovnimi in obratnimi sredstvi, tj. s poslovnimi sredstvi, presojamo s kazalniki donosnosti. Pri tem je kazalnik donosnosti poslovnih sredstev opredeljen kot razmerje med seštevkom akumulacije, danih obresti in nadomestila za gospodarjenje ter med poslovnimi sredstvi, kazalnik donosnosti poslovnega sklada pa kot razmerje med akumulacijo in poslovnim skladom. Če na ta način celovito presojamo uspešnost gospodarjenja s sredstvi, ga je koristno uporabiti tudi pri presoji uspešnosti gospodarjenja s tistimi sredstvi, ki so vezana na ožje opredeljena delovna sredstva, o čemer je bil govor v tem poglavju. Ne zanima nas torej odmik ostvarjenih kategorij od načrtovanih, ki so bile upoštevane pri sprejemanju kake podrobne poslovne odločitve o delovnih sredstvih, temveč odmik kazalnikov donosnosti pri poslovanju, ki je vezano na ožje opredeljena delovna sredstva, od istovrstnih kazalnikov za celotno poslovanje dane organizacije združenega dela. S tem namenom je pripravljena razpredelnica 23.

Razlike v koloni 10 in 11 razpredelnice 23 spodbujajo k razmišljanju in iskanju razlogov. V točki 310 smo že nakazali nekatere razloge, ki so pogojeni časovno. Zato je pa pri posameznih delovnih sredstvih treba preučevati razlike ne samo v posameznem letu, temveč tudi po njihovem gibanju v več zaporednih letih.

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE 2

4 Računovodske informacije za odločanje o delovnih predmetih in tujih storitvah (za nakupne odločitve)

40 VRSTE NAKUPNIH ODLOČITEV

Da bi dopolnili temeljne poslovne ali izvajalne funkcije, ki se ukvarjajo s prvinami ali naturalnimi vložki v celotni poslovni proces, je treba pojasniti še nakupno funkcijo. Njena vsebina je v priskrbi in varstvu delovnih predmetov ali priskrbi storitev. V ta okvir spada naročanje, prevzemanje in skladiščenje delovnih predmetov, ki vstopajo v organizacijo združenega dela. Ne vstopa pa v njen okvir spreminjanje stopenjskega proizvoda ali storitve v prvino procesa naslednje stopnje; s takšnimi problemi se ukvarjamo v okviru proizvodne funkcije

Predmet nakupa v širšem smislu so lahko najrazličnejše stvari in storitve, vendar pri nadaljnjih razglabljanjih ne bomo več mislili na nakup delovnih sredstev, ker smo ga obravnavali že v poglavju 3. Res odločitve o nakupu delovnih sredstev niso tako pogostne kot odločitve o nakupu materiala in storitev. Zato pa imajo bolj daljnosežne posledice ter zahtevajo tudi specifično informacijsko podlago.

Odločitve pri nakupni dejavnosti, ki jih bomo sedaj obravnavali, bi lahko razdelili v dve večji skupini:

a) odločitve o pravem nakupu materiala in storitev na podlagi tržnih odnosov;
b) odločitve v zvezi z angažiranjem storitev delovne skupnosti ali temeljnih organizacij skupnega pomena na podlagi tako imenovane svobodne menjave dela.

Nasprotno bomo odločitve v zvezi s priskrbo stopenjskih proizvodov ali storitev iz druge organizacije združenega dela, s katero preučevana ustvarja kak skupni poslovni učinek kot nosilec skupnega prihodka, prihranili za poglavje 5.

Odločitve prve vrste so pravzaprav temeljne odločitve nakupne dejavnosti, ki jih moremo primerjati z do sedaj obravnavanimi investicijskimi in kadrovskimi odločitvami. Toda pri nakupni dejavnosti nas ne zanima samo to, ali naj kaj kupimo, koliko in kdaj naj odprodamo previsoke zaloge. Ne zanima nas samo, ali so se predvidevanja ob takšnih odločitvah uresničila. Zanima nas tudi uspešnost nakupne dejavnosti kot takšne, ki jo je treba preučevati zlasti tedaj, kadar sestavlja ta dejavnost posebno obračunsko enoto v organizaciji združenega dela. Del odločitev pri nakupni dejavnosti je torej povezan z zasledovanjem odmikov od načrtovanih nabavnih cen ali od predračuna splošnih stroškov nakupa.

Informacije, ki jih potrebujemo pri odločitvah prve skupine, tj. pri nakupnih odločitvah v ožjem smislu, niso izključno računovodske informacije. Med računovodske informacije npr. ne štejejo razne tržne informacije ali informacije na podlagi operativne nabavne evidence. Vendar so številne odločitve kljub temu zasnovane ravno na presojanju stroškov, kar pomeni, da temeljijo na računovod-

skih informacijah. Pri nadaljnjih razglabljanjih nas bodo zanimale le takšne odločitve in računovodske informacije, ki so potrebne pri njih.

Odločitve druge vrste so posebnost novejšega razvoja naših organizacij združenega dela, kjer administrativno strokovna, pomožna in druga dela za potrebe temeljnih organizacij opravljajo delovne skupnosti na ravni delovne organizacije ali sestavljene organizacije združenega dela ali temeljne organizacije skupnega pomena v istem okviru ali izven njega. Delovne skupnosti opravljajo storitve, temeljne organizacije so pa njihovi uporabniki. To, kar je nekdaj štelo za notranji proračunski odnos, se razvija v odnos »daj-dam« s to razliko, da nimamo opravka s klasičnim nakupom storitev za posamezno temeljno organizacijo, temveč s samoupravno dogovorjeno količino, kakovostjo in rokom storitev, ki jih opravlja delovna skupnost, ter z zneski, ki jih za to opravljanje daje posamezna temeljna organizacija. Ti zneski pa niso vnaprej dokončno določeni, temveč se spreminjajo tudi v odvisnosti od uspeha delovanja posamezne temeljne organizacije. Tovrstne odločitve pri temeljni organizaciji, za katero delovna skupnost opravlja navedena dela, zahtevajo seveda posebne informacije, ki niso običajne pri klasičnih odločitvah o nakupu storitev. Kljub temu pa imamo še vedno opravka z nekakšnim nakupom v širšem smislu, zato tudi obravnavamo ta vprašanja v okviru sedanjega poglavja.

41 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČITVE O OBIČAJNEM NAKUPU DELOVNIH PREDMETOV IN STORITEV

410 Računovodske informacije za alternativno odločitev: Nakup ali proizvodnja

Predmet nakupa niso samo delovni predmeti in storitve v običajnem smislu kot prvine poslovnega procesa, temveč tudi delovna sredstva. Po drugi strani so posledki poslovnega procesa proizvedene stvari ali storitve, pri čemer utegnejo prve kasneje nastopati v vlogi delovnih sredstev ali delovnih predmetov, druge pa v vlogi storitev kot prvin poslovnega procesa. Odločitev o tem, ali vključiti kot prvino poslovnega procesa nekaj, kar je kupljeno, ali nekaj, kar je posledek lastnega proizvodnega procesa, se torej more pojavljati že kot investicijska odločitev. Vendar razglabljanj o nakupu ali proizvodnji tistega, kar nastopa v vlogi delovnih sredstev, nismo vključili v poglavje o investicijskih odločitvah, ker se smiselno ne ločujejo od razglabljanj o nakupu ali proizvodnji tistega, kar nastopa v vlogi materiala. Da bi sedanja razglabljanja poenostavili, bomo govorili le o materialu, ki je potreben pri preučevanem procesu, ta razglabljanja pa seveda veljajo tudi za podobne primere pri delovnih sredstvih ali storitvah, le da je treba besedo »material« zamenjati z besedo »delovna sredstva« ali »storitve«.

Odločitev o tem, ali material kupiti ali ga, nasprotno, proizvesti v lastnem okviru, ni potrebna samo takrat, kadar uvajamo v poslovni proces kako novo vrsto materiala, temveč tudi takrat, kadar pretresamo stare rešitve. Nova odločitev o tej alternativi pa utegne:

a) povzročiti boljšo izrabo dotedanjih zmogljivosti;

b) povzročiti potrebo po novih zmogljivostih;

c) povzročiti slabšo izrabo dotedanjih zmogljivosti;
č) ostati brez vpliva na obstoječe zmogljivosti.

Primer a nastopi, če se odločimo, da proizvedemo nekaj, česar do tedaj še nismo kupovali ali kar smo do tedaj že kupovali, a lahko pri tem uporabimo obstoječe zmogljivosti. Primer b nastopi, če se odločimo, da proizvedemo nekaj, česar do tedaj še nismo kupovali ali kar smo do tedaj že kupovali, vendar pa pri tem ne zadoščajo obstoječe zmogljivosti, temveč jih moramo razširiti. Primer c nastopi, če se odločimo, da bomo kupovali nekaj, kar smo do tedaj že proizvajali, primer č pa, če se odločimo, da bomo kupili nekaj, česar do tedaj še nismo niti proizvajali niti kupovali. Prav tako utegne ostati dotedanja izraba obstoječih zmogljivosti nespremenjena, če povezujemo povečanje proizvodnje kakega materiala, ki bi ga sicer kupili, z zmanjšanjem proizvodnje drugih vrst proizvodov, ali zmanjšanje proizvodnje takšnega materiala s povečanjem proizvodnje drugih vrst proizvodov. Vendar se v takšnem primeru srečujemo že z vprašanjem sortimenta proizvodnje, ki bo obravnavano kasneje. Na tem mestu nameravamo najprej preučiti le poenostavljeno izbiro med nakupom in lastno proizvodnjo, in ne med nakupom in spremenjenim sortimentom proizvodnje. Iz istega razloga tudi ne bomo upoštevali možnosti, da potrebni material deloma kupimo in deloma proizvedemo.

V načelu ima tako odločitev v prid nakupa kakor odločitev v prid proizvodnje svoje prednosti. V prid nakupa govori dejstvo, da je na trgu možen širši izbor potrebnih vrst materiala, da imajo prodajalci že izkušnje pri proizvodnji, ki sicer še ne obstajajo v dani organizaciji združenega dela, če se ta prej še ni ukvarjala s tovrstno proizvodnjo, da je tveganje v primeru nakupa preneseno na dobavitelje, da organizaciji združenega dela ni treba vlagati dodatnih sredstev v proizvodnjo itd. Po drugi strani govori v prid proizvodnje dejstvo, da obstajajo v organizaciji združenega dela neizrabljene zmogljivosti, da je koristno ohraniti proizvodne tajne, da je ponudba spremenljiva in kakovost kupljenega materiala niha itd. Toda če domnevamo, da je kakovost kupljenega materiala enaka kakovosti proizvedenega v lastnem okviru, da je gotovost oskrbe s potrebnimi količinami iz nakupa in proizvodnje enaka, da ni težav v pogledu morebitnih dodatnih potrebnih sredstev, če se odločimo za proizvodnjo, kakor tudi če domnevamo, da obstajajo v lastni organizaciji združenega dela potrebne izkušnje za takšno proizvodnjo, se moramo pravzaprav vprašati le, katera različica je za organizacijo združenega dela z vrednostnega vidika ugodnejša. Nakup materiala namesto ustrezne proizvodnje se v načelu izplača, če je zadoščeno naslednjemu sodilu:

nabavna vrednost kupljenih količin $<$ dodatni stroški istih količin iz lastne proizvodnje

Če so stroški, ki jih povzročajo preučevane količine pri lastni proizvodnji, večji od nabavne vrednosti istih količin ob nakupu, se organizaciji združenega dela bolj izplača te količine kupiti, in ne proizvesti. Če so, nasprotno, stroški, ki jih povzročajo preučevane količine pri lastni proizvodnji, manjši od nabavne vrednosti teh količin ob nakupu, se organizaciji združenega dela bolj izplača te količine proizvesti namesto kupiti. Da bi se torej mogli odločiti o alternativi: nakup ali proizvodnja, moramo poznati tako nabavno vrednost preučevane količine kot tudi stroške, ki jih povzroča njihova proizvodnja. Brez dvoma pa je lažje ugotoviti nabavno vrednost te količine kot stroške, ki jih povzroča njihova proizvodnja.

Nabavna vrednost celotne preučevane količine je zmnožek nabavne cene enote in količine te enote, medtem ko je nabavna cena enote sestavljena iz kupne

cene, povečane za morebitno carino in prometni davek ob uvozu kakor tudi za sorazmerni del drugih neposrednih nabavnih stroškov, npr. stroškov prevoza. Toda nikakor ni rečeno, da sedanje razmerje med nabavno ceno in stroški, ki jih povzroča proizvedena enota, velja tudi za prihodnost. Sedanja nabavna cena se lahko kasneje občutno spremeni, čeprav za to ni nikakršnega razloga v prodajalčevih stroških, medtem ko ostanejo npr. sedanji stroški, ki jih povzroča proizvedena enota, tudi v prihodnosti nespremenjeni. Predvidevati prihodnje gibanje nabavnih cen je pa seveda še znatno težje kot predvidevati prihodnje gibanje stroškov.

Odgovor na vprašanje, kaj so dodatni stroški doma proizvedenih količin, s katerimi primerjamo nabavno ceno ali nabavno vrednost kupljenih količin, pa je odvisen od tega, kako vpliva ta proizvodnja na obstoječe zmogljivosti. Če bi bile zaradi odločitve v prid proizvodnje, in ne nakupa, bolje izrabljene dotedanje zmogljivosti (primer a), med dodatnimi stroški ne bi bilo treba upoštevati dotedanjih stalnih stroškov, saj se ti v ničemer ne bi spremenili; za dodatne stroške proizvedenih količin bi šteli predvsem spremenljivi stroški, ki odpadejo nanje. Res pa uvajanje takšne proizvodnje, s katero se organizacija združenega dela v preteklosti še ni ukvarjala, povzroča stroške razvoja in priprave, ki so stalni stroški; takšne stroške bi seveda že bilo treba upoštevati med dodatnimi stroški doma proizvedenih količin. Če bi, nasprotno, zaradi odločitve v prid proizvodnji, in ne nakupu, morali razširiti obstoječe zmogljivosti (primer b), bi morali dodatni stroški med drugim vključevati tudi vse stalne stroške tako povečanih zmogljivosti. Zanimiv primer pa se pojavi, če bi odločitev v prid nakupa, in ne proizvodnje, s katero se je organizacija združenega dela do tedaj že ukvarjala, povzročila zmanjšanje izrabe zmogljivosti (primer c). Če organizacija združenega dela sproščenih strojev in drugih prvin, ki povzročajo stalne stroške, ob takšni preusmeritvi iz proizvodnje v nakup ne bi nameravala prodati, bi za dodatne stroške opuščene proizvodnje mogli šteti le spremenljive stroške, ki odpadejo nanjo; stalni stroški bi namreč še nadalje ostali v nespremenjenem znesku. Če bi organizacija združenega dela, nasprotno, odprodala takšne stroje in še s kako drugo izpolnitvijo zmanjšala stalne stroške, pa bi kot dodatne stroške opuščene proizvodnje morali poleg ustreznih spremenljivih stroškov upoštevati še tiste stalne stroške, ki bi jih bilo mogoče zmanjšati zaradi ukinitve preučevane proizvodnje.

Čeprav se v načelu izplača proizvodnja, če so njeni dodatni stroški v običajnem smislu manjši od nabavne vrednosti enakih kupljenih količin, je le treba presoditi tudi, ali ni ugodnejša kaka druga različica, ki zahteva enake dodatne naložbe ali povzroča enako boljšo izrabo zmogljivosti. Brž ko npr. odločitev o proizvodnji namesto nakupa povzroča potrebo po povečanju obstoječih osnovnih in obratnih sredstev, je koristno ugotoviti uspešnost take naložbe. Pri tem lahko uporabljamo dognanja o donosnosti poslovnih sredstev in poslovnega sklada, kot akumulacijo iz obravnavane naložbe pa upoštevamo razliko med večjo nabavno vrednostjo kupljenih količin v posameznem letu in manjšimi dodatnimi stroški, ki jih povzroča proizvodnja enake količine. Pri tem so med stroški upoštevani že vsi prispevki in davki iz dohodka, in ne samo oblikovanje sklada skupne porabe poleg običajnih sestavin vračunanega dohodka. Toda če ugotavljamo donosnost poslovnih sredstev, med dodatnimi stroški ne sme biti dodatnih obresti in nadomestil za gospodarjenje, medtem ko jih dodatni stroški v primeru ugotavljanja donosnosti poslovnega sklada vključujejo. Če je kaka druga različica uspešnejša, se pač ne bomo odločili za prvotno predlagano in bomo raje kupovali potrebne količine materiala, namesto da bi jih proizvajali sami. Podobno npr. lahko bolje izrabimo obstoječe zmogljivosti tudi s proizvodnjo kakih drugih proizvodov, in ne

samo tistih, s katerimi nadomestimo nakup. Zato se ne bomo preprosto odločili za proizvodnjo namesto nakupa, brž ko je nabavna vrednost kupljenih količin večja od dodatnih stroškov, ki jih povzroča proizvodnja istih količin. Če s proizvodnjo teh količin preprečimo kako drugo vrsto proizvodnje, se srečujemo z vprašanjem, katera vrsta proizvodnje je uspešnejša. Pri tem uporabimo dognanja iz poglavja o proizvodnih odločitvah, za oportunitetni strošek tistih proizvodov, ki bi jih sicer lahko kupili, pa jemljemo znesek prispevka za kritje, ki bi ga na istih zmogljivostih omogočala kaka druga vrsta proizvodov. V takšnih primerih torej ne zadošča presežek nabavne vrednosti nad dodatnimi stroški v kalsičnem smislu, da bi se odločili v prid proizvodnji; potrebno je poleg dodatnih stroškov upoštevati še oportunitetne stroške.

Končno naj omenimo, da oportunitetni stroški ne povečujejo samo siceršnjih dodatnih stroškov preučevanih količin iz lastne proizvodnje. temveč lahko povečujejo tudi siceršnjo nabavno vrednost enakih količin iz nakupa. Če namreč moremo domnevati, da dobavitelj z določeno, sicer nizko verjetnostjo v kakem primeru ne bo pravočasno dostavil potrebnih količin materiala, kar bo pripeljalo do izpada v proizvodnji, ustvarja izgubljeni prispevek za kritje iz te proizvodnje oportunitetni strošek odločitve v prid nakupa.

Na podlagi dosedanjih navedb lahko sestavimo predračun uspešnosti nakupa v primerjavi s proizvodnjo. Če kasneje napravimo tudi ustrezen obračun, se po obliki od njega ne bo bistveno ločil. Osnutek predračuna je prikazan v razpredelnici 24. Presežek nabavne vrednosti nad stroški v stolpcu 15 še ne narekuje vedno prehoda na lastno proizvodnjo. Če lastna proizvodnja zahteva večja vložena poslovna sredstva, a je njihova donosnost (stolpec 23) manjša od poprečne donosnosti, ki velja v organizaciji združenega dela (stolpec 24), je še vedno koristno dodatno presoditi smotrnost nakupa. K odločitvi naj bi pripomogel izgubljeni dobiček, ki bi ga ista dodatno vložena poslovna sredstva omogočala pri kaki drugi različici in ki šteje za oportunitetni strošek proizvodnje preučevanega dela.

411 Računovodske informacije za odločitve o velikosti posameznega naročila

Proizvajalna organizacija združenega dela kupuje material, ker ga potrebuje pri procesu proizvodnje. Če je poraba materiala določene vrste kolikor toliko enakomerna, se lahko vprašamo, kakšna je optimalna velikost posameznega naročila. Na to vprašanje moremo odgovoriti, če je zadoščeno naslednjim pogojem:

a) poznana je poraba določene vrste materiala v prihodnosti ali vsaj verjetnost za vsako različico porabe pri tej vrsti materiala,

b) poznani so stroški posameznega naročila,

c) poznani so stroški količinske enote v zalogi.

Če bo organizacija združenega dela v letu dni potrebno količino naročala večkrat, bo vsakokrat naročala manj kot v primeru, če bi v letu dni potrebno količino naročala manjkrat. V prvem primeru bo seveda poprečna zaloga manjša kot v drugem primeru. Čim večkrat bo v letu dni naročala, tem večji bodo celotni stroški naročanja, saj se ti spreminjajo s številom naročil. Toda čim večkrat bo v letu dni naročala, tem manjši bodo celotni stroški zaloge, saj se ti stroški spreminjajo z obsegom poprečne zaloge. Optimalna velikost posameznega naročila je potemtakem tista, ki omogoča, da je vsota

Predračun uspešnosti nakupa v primerjavi s proizvodnjo

I. Nabavna vrednost in stroški

Predlog št. _____

Nakup v letu dni							Proizvodnja v letu dni							
kupna cena enote skupaj s carino in uvoznimi dajatvami	količina	kupna vrednost celotne količine	neposredni nabavni stroški celotne količine	nabavna vrednost celotne količine	oportunitetni stroški	skupaj	spremenljivi stroški enote	količina	spremenljivi stroški celotne količine	stalni stroški uvajanja nove proizvodnje	stalni stroški dodatnih zmogljivosti	oportunitetni stroški	skupaj stroški	presežek nabavne vrednosti nad stroški
1	2	3 (1 × 2)	4	5 (3 + 4)	6	7 (5 + 6)	8	9	10 (8 × 9)	11	12	13	14 (10+11+12+13)	15 (7–14)

II. Donosnost dodatnih sredstev

Nakup			Proizvodnja			Presežek poprečnih poslovnih sredstev pri proizvodnji	Donosnost presežka poprečnih skupnih poslovnih sredstev	Splošna donosnost sredstev v organizaciji združenega dela
poprečna osnovna sredstva	poprečna obratna sredstva	poprečna poslovna sredstva	poprečna osnovna sredstva	poprečna obratna sredstva	poprečna poslovna sredstva			
16	17	18 (16 + 17)	19	20	21 (19 + 20)	22 (21–18)	23 (15 : 22)	24

Tabela 24

celotni letni stroški naročanja + celotni letni stroški zaloge = MIN.

Če organizacija združenega dela vsakokrat naroča drugačno količino od optimalne, je vsota letnih stroškov naročanja in stroškov zaloge večja. Manjša naročena količina od optimalne v vsakokratnem naročilu povzroča sicer zmanjšanje letnih stroškov zaloge, zato pa močnejše povečanje stroškov naročanja. Večja naročena količina od optimalne v vsakokratnem naročilu povzroča, nasprotno, sicer zmanjšanje letnih stroškov naročanja, zato pa močnejše povečanje stroškov zaloge.

Za izračun optimalne velikosti posameznega naročila je v literaturi dobro poznan naslednji obrazec:

optimalna količina v posameznem naročilu =

$$\sqrt{\frac{2 \times \text{letno potrebna količina} \times \text{stroški posameznega naročila}}{\text{letni stroški količinske enote v zalogi}}}$$

Na tem mestu nas ne zanima, kako pridemo do tega obrazca, temveč kako ga lahko uporabimo. O tem pa je v literaturi manj govora. V glavnem moramo v tej zvezi rešiti dvoje vprašanj:

a) pri katerih vrstah materiala je koristno izračunavati optimalno velikost naročila in se je nato držati;

b) kako priti do podatkov, ki so potrebni pri izračunu.

Vse vrste materiala niso enako pomembne. V vsaki organizaciji združenega dela je nekaj vrst materiala, ki povzročajo večje letne stroške, a tudi nekaj vrst materiala, ki povzročajo manjše letne stroške. Odtod izhaja zamisel o razdelitvi materiala v skupine A, B in C ali I, II in III. V skupino A (I) spadajo tiste vrste materiala, katerih celotna vrednost letne porabe pomeni večino celotne vrednosti tedaj porabljenega materiala, v skupino C (III) spadajo tiste vrste materiala, katerih celotna vrednost letne porabe pomeni relativno majhen del celotne vrednosti tedaj porabljenega materiala, skupina B (II) pa je vmesna skupina. Če pa, nasprotno, osvetljujemo te tri skupine vrst materiala glede na to, kolikšna je udeležba števila vrst iz posamezne skupine v celotnem številu vrst materiala, pridemo do drugačne slike. Odstotek števila tistih vrst, ki spadajo v skupino A (I), je najmanjši, največji pa je odstotek števila tistih vrst, ki spadajo v skupino C (III). Težko je posplošiti odstotke celotnega števila vrst in odstotke celotne vrednosti porabljenega materiala, ki so značilne za skupine A, B ali C, saj nanje vplivajo številni dejavniki. Prince[37] npr. navaja na podlagi številnih študij naslednjo razvrstitev v tri skupine:

skupina	% celotnega števila vrst materiala	% celotne vrednosti porabljenega materiala
A	ca. 10 %	ca. 65 %
B	ca. 25 %	ca. 25 %
C	ca. 65 %	ca. 10 %

Nasprotno navajata Terril in Patrick[38] drugačno razvrstitev:

skupina	% celotnega števila vrst. materiala	% celotne vrednosti porabljenega materiala
I	3 do 5 %	ca. 50 %
II	ca. 45 %	ca. 45 %
III	ca. 50 %	manj kot 5 %

[37] Th. R. Prince: Information Systems for Management Planning and Control. Irwin, Homewood, Illinois 1966, str. 176.

[38] W. A. Terrill, A. W. Patrick: Cost Accounting for Management. Holt Rinehart and Winston, New York 1965, str. 223.

V domači literaturi pa npr. Veber[39] razvršča material takole:

skupina	% celotnega števila vrst materiala	% celotne vrednosti porabljenega materiala
A	8%	75%
B	25%	20%
C	67%	5%

Kakorkoli je že opravljena razvrstitev po metodi »ABC«, vedno se v prvi skupini pojavljajo tiste manj številne vrste, ki povzročajo večino materialnih stroškov. Zato morajo ravno te biti predmet skrbne analize, nekoliko manj morda še kaka vrsta materiala iz druge skupine, medtem ko takšno analizo pri vrstah materiala iz tretje skupine v glavnem lahko opustimo. Brž ko ugotovimo, pri katerih vrstah materiala kaže izračunavati optimalno velikost naročila, pa se lahko lotimo vprašanja, kako priti do ustreznih podatkov za že prikazani obrazec.

Kot vidimo iz obrazca, so nam potrebne tri informacije, da bi lahko izračunali optimalno velikost naročila pri preučevani vrsti materiala: informacije o letni potrebni količini te vrste materiala, o stroških posameznega naročila in o letnih stroških količinske enote v zalogi. Pri nadaljnjih razglabljanjih se lahko omejimo zgolj na zadnji dve informaciji. Toda kaj naj mislimo s stroški posameznega naročila in z letnimi stroški količinske enote v zalogi: poprečne ali dodatne stroške? Vse je odvisno od tega, ali želimo zmanjšati stroške naročanja in zaloge v dolgem roku ali, nasprotno, le ustrezne stroške v kratkem roku. Če ne nameravamo spreminjati zmogljivosti, ki povzročajo stalne stroške, se ukvarjamo le z dodatnimi stroški, ki jih povzroča vsako naročilo ali vsaka količinska enota v zalogi; če jih nameravamo spreminjati, pa moramo seveda upoštevati ustrezne poprečne stroške. Pri nadaljnjih razglabljanjih bomo upoštevali prvo različico. Prav tako ne bomo računali tudi z varnostno zalogo, kar pomeni, da nas zanimajo le dodatni stroški spremenljive zaloge, tj. tiste zaloge, ki prekoračuje varnostno.

Stroški naročanja se pojavljajo v različnih službah; ne samo v nakupni in prevzemni službi ali skladišču, temveč tudi v računovodski in finančni službi. Ločimo pa tri skupine teh stroškov:

a) neposredne stroške naročil posamezne vrste materiala,
b) splošne stroške naročanja, ki se v določeni meri spreminjajo s številom naročil,
c) splošne stroške naročanja, ki so stalni.

Stroške prve skupine moremo že od samega začetka povezovati ne samo z naročanjem posamezne vrste materiala, temveč tudi s posameznim naročilom; če se pri različnih naročilih iste vrste materiala ločijo, upoštevamo njihov poprečni znesek na posamezno naročilo. Takšni so npr. stroški porabljenega pisarniškega materiala, ki nastajajo v različnih službah ob vsakem naročanju, poštni, brzojavni in telefonski stroški, a tudi stroški bančnih storitev. Vsako naročilo seveda povzroča prevozne stroške, ki marsikdaj niso odvisni od velikosti naročila. Prevozni stroški sicer, računovodsko gledano, stopajo v nabavno vrednost prejetih količin, vendar jih je pri našem sedanjem izračunu le koristno obravnavati zunaj nje.

Stroške druge skupine sestavljajo v glavnem osebni dohodki delavcev, ki se ukvarjajo z nabavo in izstavljajo nabavne naloge, izbirajo dobavitelje in se pogajajo z njimi, izstavljajo naročilnice in spremljajo izvedbo dobave, količinsko in kakovostno prevzemajo naročene količine, izračunavajo nabavno ceno, likvidirajo račune in izstav-

[39] J. Veber: Računovodstvo kot podlaga za odločitve o nabavi. Računovodske informacije kot podlaga za poslovne odločitve (simpozijski zbornik), Zveza ekonomistov Slovenije 1969, str. 587.

ljajo prenosne naloge, evidentirajo nabavljene količine, račune in plačilo, sestavljajo reklamacije itd. Prav tako spadajo v to skupino tudi razni materialni stroški, ki jih sicer neposredno ni mogoče povezovati s posameznim naročilom. Stroški te skupine kot celote imajo v marsičem omejeno stalni značaj. Osebni dohodki delavcev, ki se ukvarjajo z naročanjem, se npr. ne povečujejo z vsakim dodatnim naročilom, temveč šele tedaj, ko število dodatnih naročil preseže določeno mejo. Kljub temu pa jih poenostavljeno le moremo obravnavati kot spremenljive stroške, pri čemer jih razdelimo na posamezna naročila skladno z delovnimi operacijami, ki odpadejo nanje. Pri predračunu tistega zneska tovrstnih stroškov, ki odpade na posamezno naročilo, pa moremo izhajati tudi iz potrebnih delovnih operacij ter torej ravnati enako, kot da bi bili stroški prve skupine.

Stroške tretje skupine sestavljajo osebni dohodki vodstvenih delavcev in tistih službah, ki se ukvarjajo z naročanjem, amortizacija tamkajšnjih zgradb in opreme, stroški njihovih popravil in zavarovalnih premij. To so stroški obstoječih zmogljivosti in jih ni treba preračunati na posamezno naročilo, če nas zanimajo samo dodatni stroški, ki jih povzroča.

Med stroški naročanja vsake izmed obravnavanih skupin je seveda treba zajeti tudi oblikovanje sklada skupne porabe v sorazmerju s tamkaj upoštevanimi osebnimi dohodki ter prispevke in davke iz dohodka, ki so povezani s siceršnjim vračunanim dohodkom.

Do sedaj smo se ukvarjali z ugotavljanjem stroškov naročanja. Ugotavljanje stroškov zaloge je pa še bolj zapleteno. Ločimo namreč več skupin teh stroškov:

a) oportunitetne stroške vloženih sredstev v spremenljivo zalogo, ki se spreminjajo z njeno vrednostjo,
b) splošne stroške zaloge, ki se v določeni meri spreminjajo z vrednostjo zaloge,
c) splošne stroške zaloge, ki se v določeni meri spreminjajo z uporabljeno površino,
č) splošne stroške zaloge, ki so stalni.

Uporaba katerihkoli sredstev mora nekaj donašati njihovim financerjem. Če so pridobljena s pomočjo kredita, se v tej zvezi pojavljajo stroški obresti, ki so upoštevani pod b. Če so, nasprotno, že sredstva poslovnega sklada dane organizacije združenega dela, pa morajo prinašati akumulacijo. Zato kaže v takšnem primeru koeficient donosnosti poslovnega sklada, tj. razmerje med akumulacijo in poslovnim skladom, upoštevati tudi pri ugotavljanju stroškov spremenljive zaloge. Če npr. organizacija združenega dela v poprečju dosega 10-odstotno akumulacijo od poslovnega sklada, je tudi 10% od vrednosti spremenljive zaloge njen imputirani strošek, ki ga je seveda kalkulativno treba povečati še za prispevke in davke iz dohodka v zvezi z akumulacijo. Toda če bi organizacija združenega dela mogla tista sredstva, ki so vložena v spremenljivo zalogo, uporabiti kako drugače, da bi donašala večji odstotek akumulacije, bi morali tako ugotovljeno izgubljeno akumulacijo skupaj z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka upoštevati kot oportunitetni strošek spremenljive zaloge. Na količinsko enoto določene vrste materiala v zalogi je te stroške mogoče izračunati tako, da njeno nabavno ceno pomnožimo z ustreznim koeficientom donosnosti poslovnega sklada (razširjeno še za ustrezne prispevke in davke iz dohodka), ki ga je mogoče doseči pri kaki drugi različici, ali vsaj s splošnim koeficientom donosnosti poslovnega sklada (spet razširjenega še na ustrezne prispevke in davke iz dohodka), delimo pa s koeficientom obračanja te zaloge, saj posamezna količinska enota v zalogi ne veže sredstev skozi vse leto.

KNJIŽNICA TONETA ... TRBOVLJE

Med splošne stroške, ki se v določeni meri spreminjajo z vrednostjo zaloge (pod b), štejemo ustrezni del obresti od kreditov in zavarovalnih premij, a tudi stroške kala, loma, okvar in razbitka, poslabšanja kakovosti in zastarevanja; v vsakem primeru jih moramo ugotavljati za preučevano vrsto materiala v zalogi posebej. Stroški te skupine imajo sicer res deloma omejeno stalni značaj, saj se npr. obresti ne spreminjajo ob vsaki spremembi vrednosti zaloge. Kljub temu jih v zvezi s spremenljivo zalogo le moremo poenostavljeno obravnavati kot spremenljive in potemtakem upoštevati pri izračunu optimalne velikosti naročila za krajši rok. Koristno pa je takšen postopek pojasniti na primeru zavarovalne premije. Zavarovalno premijo je vedno mogoče primerjati z vrednostjo zavarovane zaloge, torej je mogoče izračunati tudi odstotek zavarovalne premije, ki odpade na spremenljivo zalogo, in se potemtakem spreminja z njeno velikostjo, medtem ko njen ostanek kot stalni strošek pri izračunu zanemarimo. Iz tega primera pa tudi vidimo, kako je mogoče tovrstne stroške izračunati na količinsko enoto spremenljive zaloge. Stroške kala, loma, okvar in razbitka pri preučevani vrsti materiala lahko predvidevamo na podlagi preteklih izkušenj in jih izrazimo v odstotku od njegove nabavne cene. Težje je seveda predvidevati zmanjšanje vrednosti zaradi poslabšanja kakovosti in zastarevanja, s tem pa tudi ustrezen odstotek od nabavne cene količinske enote.

Med splošne stroške, ki se v določeni meri spreminjajo z uporabljeno površino (pod c), štejejo osebni dohodki za operativna dela v skladišču in pri izvedbi popisa, materialni stroški v zvezi s paletami in kontejnerji itd. Če celotni letni znesek takšnih stroškov delimo s površino, ki je na razpolago za vse vrste materialov, dobimo njihov letni znesek na kvadratni meter površine. Če nato vemo, kolikšna površina odpade na količinsko enoto preučevane vrste materiala in kolikokrat v letu dni lahko uporabimo isto površino za razmestitev novih količin, lahko v načelu izračunamo, kolikšni so letni stroški te vrste. Težava je le v tem, da je ponovna uporaba istega prostora odvisna od izračunane optimalne velikosti naročila. Tovrstni stroški, ki odpadejo v letnem merilu na količinsko enoto v zalogi, torej niso poznani prej, kot je poznana optimalna velikost naročila; optimalno velikost naročila pa lahko izračunamo šele tedaj, ko so nam tovrstni stroški, ki odpadejo v letnem merilu na količinsko enoto v zalogi, že poznani.

V zadnjo skupino stroškov zaloge spadajo npr. osebni dohodki vodstvenih delavcev v skladišču, amortizacija skladiščnih zgradb in opreme, obresti in zavarovalne premije, ki odpadejo na te zgradbe in opremo, a tudi oportunitetni stroški v tej zvezi. To so stroški obstoječih zmogljivosti, ki jih pri analizi za kratki rok ni treba preračunavati na količinsko enoto v zalogi.

Predračun stroškov naročanja za izračun optimalne velikosti naročila

Vrsta materiala _____

Stroškovno mesto	Poprečni neposredni stroški posameznega naročila	Letni znesek spremenljivih splošnih stroškov naročanja	Ocenjeni delovni čas za posamezno naročilo	Celotni delovni čas pri naročevanju	Splošni spremenljivi stroški naročanja na uro	Splošni spremenljivi stroški naročanja na posamezno naročilo	Dodatni stroški posameznega naročila
1	2	3	4	5	6 (3 : 5)	7 (6 × 4)	8 (2 + 7)

Že spet je med stroški zaloge pod b do c treba zajeti tudi oblikovanje sklada skupne porabe v sorazmerju s tamkaj upoštevanimi osebnimi dohodki ter prispevke in davke iz dohodka, ki so povezani s siceršnjim vračunanim dohodkom.

Vse dosedanje ugotovitve o ugotavljanju stroškov posameznega naročila in letnih stroškov količinske enote v zalogi so povzete v razpredelnicah 25 in 26.

Predračun stroškov zaloge za izračun optimalne velikosti naročila

Vrsta materiala _____

Nabavna cena količinske enote materiala dane vrste	Splošni koeficient donosnosti poslovnih sredstev	Koeficient obračanja materiala dane vrste	Poprečna letna vezava sredstev pri količinski enoti	Oportunitetni letni strošek enote v zalogi, če jo krije poslovni sklad	Letni splošni stroški zaloge, spremenljivi z vrednostjo zaloge	Poprečna vrednost zaloge materiala	Koeficient dodatka splošnih stroškov zaloge, spremenljivi z vrednostjo zalog
1	2	3	4 (1 : 3)	5 (4 × 2)	6	7	8 (6 : 7)
Letni splošni stroški, spremenljivi z vrednostjo zaloge, na količinsko enoto materiala dane vrste	Letni splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino	Celotna razpoložljiva površina	Površina za količinsko enoto materiala dane vrste	Letni splošni stroški zaloge, spremenljive s površino, na enoto površine	Letni splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino, na površino za količinsko enoto materiala	Letni splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino, na količinsko enoto materiala	Dodatni letni stroški količinske enote materiala dane vrste v zalogi
9 (1 × 8)	10	11	12	13 (10 : 11)	14 (13 × 12)	15 (14 : 3)	16 (5+9+15)

Razpredelnica 26

412 Računovodske informacije za odločitve o sprožitvi posameznega naročila

S tem ko smo izračunali optimalno velikost naročila, še nismo odgovorili na drugo temeljno vprašanje: kdaj naročiti takšno optimalno količino? Če je poraba določene vrste materiala kolikor toliko enakomerna, bi bilo treba naročiti novo količino tedaj, ko zaloga pade na tisto višino, ki zadošča v nabavnem roku. Nabavni rok zajema čas, ki je potreben za naročanje, pripravo materiala in odpravo, prevoz, količinski in kakovostni prevzem in dostavo materiala v proizvodno enoto. Nabavni rok je mogoče skrajšati zlasti v tistih stopnjah, ki jih izvaja preučevana organizacija združenega dela sama. Količina v zalogi, pri kateri nastopi optimalni trenutek naročitve, ali na kratko, signalna zaloga, je v tem primeru zmnožek poprečne dnevne porabe in nabavnega roka, izraženega v dnevih. Toda dnevna poraba le ni vedno povsem enakomerna in tudi nabavni rok se utegne iz razlogov, ki so izven pre-

učevane organizacije združenega dela, zavleči. Zato mora organizacija združenega dela vedno računati z neko količino v zalogi, ki ostane še tedaj, ko že prevzema novo naročeno količino; v tem primeru govorimo na kratko o varnostni zalogi. Organizacija združenega dela bi torej morala naročiti novo količino že tedaj, ko zaloga pade na tisto višino, ki zadošča v nabavnem roku, povečano za količino v varnostni zalogi. Utegne se pa pripetiti, da je optimalna količina naročila manjša kot tista količina, ki je potrebna v nabavnem roku. V takšnem primeru je seveda treba naročiti že prej, in sicer takrat, ko zaloga pade na višino, ki zadošča v nabavnem roku optimalne količine naročila, povečano za količino v varnostni zalogi in zmanjšano za že naročeno, a še ne prejeto količino. Predračun signalne zaloge v tem smislu je prikazan v razpredelnici 27.

Predračun količine v zalogi, pri kateri nastaja optimalni trenutek naročila

Material številka	Poprečna dnevna poraba	Nabavni rok v dnevih	Poprečna poraba v nabavnem roku	Varnostna zaloga	Naročena, a še ne prejeta količina	Signalna zaloga
1	2	3	4 (2×3)	5	6	7 (4+5+6)

Razpredelnica 27

413 Računovodske informacije za odločitve o zalogi materiala

Brez dvoma so odločitve o velikosti posameznega naročila ali o trenutku novega naročila že hkrati odločitve o zalogi preučevanega materiala. Po drugi strani pa vsaka odločitev o zalogi kakega materiala še ni nujno povezana z njegovim naročanjem. Organizacije združenega dela ima morda še kako zalogo materiala, ki ga v sedanjosti ali v bližnji prihodnosti sploh ne potrebuje več, medtem ko je v preteklosti bila zadeva drugačna. Preusmeritev proizvodnje spreminja značaj dotedanje zaloge materiala. Zato se lahko vprašamo, kako presojati takšno zalogo.

Koeficient obračanja zaloge materiala, ki ga dobimo, če primerjamo v letu dni porabljeno količino s poprečno zalogo, je v takem primeru zelo nizek. Vendar nam več kot sam koeficient obračanja pove razmerje

$$\frac{\text{zaloga materiala določene vrste}}{\text{poprečna mesečna poraba materiala te vrste}}$$

Pove nam namreč, za koliko mesecev zadošča obstoječa zaloga. Če je to število zelo veliko, kaže presoditi, ali je ne bi bilo koristneje prodati, čeprav z nižjimi prodajnimi cenami, kot so nabavne cene. Še bolj pereče je vprašanje prodaje takrat, kadar organizacija združenega dela sploh ne potrebuje več preučevanega materiala. Upoštevati je namreč treba, da takšna zaloga ne veže samo določenega dela obratnih sredstev, temveč povzroča tudi stroške. O stroških zaloge smo sicer govorili že v prejšnji točki, zato sedaj zadošča, če poudarimo, da je pri zalogi takšnega materiala poleg drugih treba upoštevati še stroške v zvezi

s poslabšanjem kakovosti in z zastarevanjem. Prodaja takšne zaloge po nižji prodajni ceni, kot je nabavna cena, ne pomeni izgube, če je zadoščeno pogoju:

stroški zaloge v naslednjem razdobju > primanjkljaj nabavne vrednosti ob prodaji

Razdobje, v katerem bi sicer zaloga še obstajala v organizaciji združenega dela, je lahko daljše od leta dni; v tem primeru je s primanjkljajem nabavne vrednosti ob takojšnji prodaji treba primerjati sedanjo vrednost prihodnjih stroškov. Bistvo ustreznega izračuna je vidno iz razpredelnice 28. Brž ko ugotovimo presežek sedanje vrednosti izdatkov v zvezi s prihodnjimi stroški nad primanjkljajem nabavne vrednosti ob prodaji (stolpec 8), organizacija združenega dela ob prodaji takšnega materiala dejansko ničesar ne izgubi, temveč celo pridobi.

Na koncu naj samo še opozorimo na dejstvo, da v razmerah, ko je treba pričakovati bistven dvig cen materiala ali ko se je težko dokopati do njega, ne kaže dosledno uporabljati sodil, ki sicer veljajo v stabiliziranih razmerah. Mnogokrat tehnično gledano nerealno velika zaloga omogoča sama po sebi povečanje pozitivnega poslovnega izida ali pa vsaj odstranitev negativnega poslovnega izida zaradi zastojev v proizvodnji, do katerih bi prišlo, ker v normalnih rokih ni več mogoče kupiti potrebnih količin. Preveliko zalogo je vedno koristno ohraniti, če je zadoščeno pogoju:

stroški v zvezi s preveliko zalogo v določenem razdobju < izgubljeni prispevek za kritje zaradi izpada dejavnosti v določenem razdobju, ki bi se pojavil, če ne bi bilo te prevelike zaloge

Predračun uspešnosti prodaje nepotrebne zaloge

Leto	Stroški zaloge v naslednjem razdobju	Diskontni faktor ob obrestni meri ...	Sedanja vrednost stroškov zaloge	Nabavna vrednost zaloge	Prodajna vrednost zaloge	Primanjkljaj nabavne vrednosti ob prodaji	Presežek sedanje vrednosti stroškov
1	2	3	4 (2 × 3)	5	6	7 (5 - 6)	8 (4 - 7)
1 2 ↓ n							
Skupaj							

Razpredelnica 28

42 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE V ZVEZI Z ANGAŽIRANJEM STORITEV DELOVNE SKUPNOSTI NA PODLAGI SVOBODNE MENJAVE DELA

420 Osnove razmerij med temeljno organizacijo in delovno skupnostjo

Kot je znano, je temeljna organizacija združenega dela le delovna celota, pri kateri je rezultat skupnega dela mogoče samostojno vrednostno izraziti in v kateri delavci uresničujejo svoje družbenoekonomske in druge samoupravne pravice. Vsaka temeljna organizacija mora biti vključena v neko delovno organizacijo, ki je šele gospodarska celota, lahko pa je po njej vključena tudi v kako sestavljeno organizacijo združenega dela kot interesno celoto združenega dela.

V posamezni temeljni organizaciji se opravljajo administrativno-strokovna, pomožna in druga dela le v takšnem obsegu, ki je nujen za uresničevanje tamkajšnjih upravljalnih funkcij. Druga takšna dela za potrebe posamezne temeljne organizacije pa, nasprotno, opravlja delovna skupnost ali več delovnih skupnosti na ravni delovne organizacije ali sestavljene organizacije združenega dela. V okviru posamezne delovne organizacije ali sestavljene organizacije združenega dela torej obstaja skupen interes določenega kroga uporabnikov za storitve posamezne delovne skupnosti ali več delovnih skupnosti, prav tako pa je tudi racionalno, da posamezni izvajalci takšnih storitev opravljajo svojo dejavnost hkrati za več uporabnikov. V posamezni temeljni organizaciji je potemtakem treba sprejeti odločitev o tem, na kakšen način bodo najracionalneje, glede na obseg administrativno-strokovnih, pomožnih in drugih del ter glede na druge okoliščine, organizirali opravljanje teh del. Splošno sodilo v prid opravljanja teh del v okviru določene delovne skupnosti je naslednje:

stroški za opravljanje administrativno-strokovnih, pomožnih in drugih del za temeljno organizacijo v okviru delovne skupnosti	<	stroški za opravljanje administrativno-strokovnih, pomožnih in drugih del v okviru same temeljne organizacije za njene potrebe

Pri tem seveda kot stroški štejejo ne samo materialni stroški z amortizacijo, temveč tudi ves vračunani dohodek, v primeru, ko ta dela opravlja za dano temeljno organizacijo kaka delovna skupnost, pa zneski, ki so z družbenoekonomskega vidika označeni kot del dohodka, ki ga ta temeljna organizacija prenaša na delovno skupnost za tamkajšnjo dejavnost skladno z njenimi potrebami. Zaradi samoupravnega dogovarjanja med izvajalci in uporabniki administrativno-strokovnih, pomožnih in drugih del je pa tudi povsem očitno, da ne gre za kake preproste režijske stroške, ki bi bremenili dano temeljno organizacijo, temveč za povsem natančno opredeljene storitve, za katere mora njihov uporabnik dajati ustrezno vrednostno povračilo ali celo dogovorjeno ceno za posamezno delovno nalogo.

Ker se z družbenoekonomskega vidika pojavlja udeležba delovne skupnosti v dohodku tiste temeljne organizacije, za katero opravlja svoje storitve, bi mogli govoriti tudi o neke vrste skupnem ustvarjanju dohodka pri njej; delavci v delovni skupnosti namreč s svojim delom prispevajo k ustvarjanju dohodka v ustrezni temeljni organizaciji, zato so tudi udeleženi v njem. Ta njihova udeležba pa je od-

visna ne samo od vrste, obsega in kakovosti dela, ki ga opravijo za posamezno temeljno organizacijo, temveč tudi od njenega dohodka, h katerega ustvarjanju prispevajo. Iz tega sledi, da zneski, ki jih daje temeljna organizacija delovni skupnosti za njene storitve, ne morejo biti vnaprej dokončno določeni kot v primeru kupoprodajnih odnosov, temveč mora biti v njih razvidna tudi velikost dohodka v temeljni organizaciji, h kateremu so delavci v delovni skupnosti prispevali s svojim delom. V načelu lahko rečemo, da morajo imeti delavci v delovni skupnosti enake startne pogoje za oblikovanje osebnih dohodkov in sklada skupne porabe, kot jih imajo delavci v temeljni organizaciji, za katero opravljajo svoje storitve in s katerimi so pravzaprav povezani po skupno ustvarjenem dohodku, h katerega ustvarjanju tudi sami prispevajo. Ti enaki startni pogoji so seveda vezani na samoupravno opredeljeno racionalnost dela pri obeh straneh. Če jo kdorkoli poslabšuje, se to lahko kaže le na njegovih konkretnih rezultatih, ne pa tudi na rezultatih tistega, ki pri tem ni imel nikakršnega vpliva. Kjerkoli imamo opravka z razvijanjem tako imenovanih »dohodkovnih odnosov« na bolj kakovostni ravni, je torej treba igrati z odprtimi kartami in s čistimi računi ter »drug drugemu gledati v skledo«. Le tako je mogoče uspešno zamenjati klasično nespremenjeno ceno za določene storitve v razmerah kupo-prodajnih odnosov ali klasična režijska odvajanja za določene storitve v razmerah proračunskih odnosov z gotovo neprimerno bolj kompliciranimi predračuni in obračuni v razmerah tako imenovane svobodne menjave dela. Z novo zamislijo povezani dodatni stroški pa morajo biti manjši od rezultatov, ki jih sama zamisel daje.

Za administrativno-tehnična dela, ki jih za določeno temeljno organizacijo opravlja delovna skupnost, štejejo zlasti:

1. dela v zvezi z informacijami, npr. računovodska dela, načrtovalno-analitska dela in podobno;
2. dela v zvezi s financiranjem;
3. dela v zvezi s kadri;
4. dela splošnega in pravnega značaja;
5. administrativna dela.

Za pomožna dela pa štejejo zlasti dela v zvezi s samozaščito, čuvanjem objektov, vzdrževanjem in čuvanjem prostorov itd.

Od administrativno-tehničnih in pomožnih del je treba ločiti strokovna dela skupnega pomena za uspešno upravljanje proizvodnih ali drugih osnovnih dejavnosti temeljnih organizacij, kamor spadajo npr.:

1. dela v zvezi z uresničevanjem nakupa in prodaje ter raziskavo trga;
2. znanstveno raziskovalna dela in strokovna dela pri reševanju tehnoloških problemov, projektivna dela in inženiring;
3. dela v zvezi z elektronsko obdelavo podatkov;
4. dela v zvezi s strokovnim izobraževanjem kadrov.

Za takšna dela je praviloma vzpostavljena ustrezna temeljna organizacija, in ne samo delovna skupnost. Le če so manjšega obsega in ni pogojev, da bi za njihovo opravljanje organizirali temeljno organizacijo, se opravljajo v ustrezni delovni skupnosti. Vendar bomo v nadaljevanju upoštevali le »čiste« delovne skupnosti, ki se ne ukvarjajo s takšnimi dejavnostmi.

Končno naj omenimo še dela za potrebe družbenega standarda v menzah, počitniških domovih, otroških vrtcih itd., s katerimi se prav tako utegne ukvarjati delovna skupnost, medtem ko se delavci, ki se ukvarjajo s takšnimi deli, ne morejo brez soglasja ustanoviteljev organizirati kot organizacija združenega dela.

Delovna skupnost ni posebna organizacija združenega dela, temveč del organizacije združenega dela, ali konkretneje, delovne organizacije ali sestavljene organi-

zacije združenega dela. Delovno skupnost sestavljajo delavci, ki opravljajo dela, ki se v okviru delovne organizacije (ali sestavljene organizacije združenega dela) opravljajo skupno na podlagi usklajenih načrtov in programov dela ter razvoja temeljnih organizacij v okviru delovne organizacije ali delovnih organizacij v okviru sestavljene organizacije združenega dela. Zato navadno označujemo takšno delovno skupnost za delovno skupnost skupnih služb. Skupne službe je potemtakem treba ločiti od strokovnih služb. Posamezna proizvajalna temeljna organizacija ima lahko v svojem okviru potrebne strokovne službe, vendar je to praviloma drago in neučinkovito. Pri združevanju v delovno organizacijo in dalje v sestavljeno organizacijo združenega dela se pojavlja potreba, da so v večji ali manjši meri vzpostavljene strokovne službe kot skupne službe in se z njimi ukvarja delovna skupnost, in ne posamezne temeljne organizacije. V posamezni temeljni organizaciji pa ni skupnih služb.

Temeljne organizacije združenega dela upravljajo celoten poslovni proces in ga tudi izvajajo, ne izvajajo pa tistega dela poslovnega procesa, ki so ga v smislu samoupravnega sporazuma prepustile delovnim skupnostim. Delovnim skupnostim določajo delovne naloge in njihovo vlogo temeljne organizacije, zato morajo delovne skupnosti najprej in predvsem uresničevati cilje, programe in zahteve celotnega združenega dela v delovni organizaciji ali sestavljeni organizaciji združenega dela. Delovne skupnosti opravljajo posle v imenu temeljnih organizacij in zanje.

Delovne skupnosti nimajo lastne reprodukcijske osnove. Pri svojem delu uporabljajo sredstva, ki jih združujejo temeljne ali druge organizacije združenega dela, za katere to delo opravljajo; ali z drugimi besedami, njihova osnovna in obratna sredstva so pridobljena in pokrita z dolgoročno obveznostjo do temeljnih organizacij, ne pa s poslovnim skladom, ki ga praviloma ne oblikujejo. Prav tako pa tudi temeljne organizacije pokrivajo vse stroške ali odhodke, ki se pojavljajo v delovnih skupnostih; pri tem niso mišljeni samo materialni stroški in amortizacija, temveč tudi dohodek, ki je v teh delovnih skupnostih namenjen le za osebne dohodke in sklad skupne porabe poleg davkov in prispevkov iz dohodka ter drugih obveznosti iz dohodka, ki se nanašajo na delo delovnih skupnosti.

Delovnih skupnosti je v dani delovni organizaciji ali sestavljeni organizaciji združenega dela lahko več, a tudi v primeru, ko obstaja ena sama delovna skupnost, je potrebno prihodke, ki jih za svoje delo dobiva od temeljnih ali drugih organizacij združenega dela, obravnavati analitično po vrstah opravljenih del, ne pa sintetično.

421 Predračun stroškov delovne skupnosti z vidika temeljne organizacije kot uporabnika njenih storitev

Če je temeljna organizacija uporabnik storitev delovne skupnosti, je gotovo najprej treba opredeliti te storitve. Ali z drugimi besedami, opredeliti je treba vrsto, količino in kakovost dela, ki ga bo opravila delovna skupnost za potrebe določene temeljne organizacije. Z vrsto del so mišljene skupine sorodnih delovnih nalog, ki so povezane med seboj; govorimo npr. o računovodskih delih, načrtovalno-analitskih delih, delih v zvezi s financiranjem, delih v zvezi s kadri, delih splošnega in pravnega značaja, administrativnih delih itd. Seveda lahko delovna skupnost opravlja za neko temeljno organizacijo vsa administrativno-strokovna, pomožna in druga dela, za kako drugo temeljno organizacijo pa le nekatera. Zato je treba jasno

določiti, katere vrste del opravlja delovna skupnost za posamezno temeljno organizacijo. S količino dela je mišljen potrebni delovni čas za izhodiščni obseg dela, ki je načrtovan ali za katerega je ocenjeno, da je potreben, da bi delovna skupnost zadovoljivo opravljala svojo dejavnost. Ker pa so pri tej dejavnosti poleg dela potrebna tudi delovna sredstva in delovni predmeti, vidimo, da je razpravljanje o količini dela očitno preozko, ker gre pravzaprav za količino storitev, kot gre tudi pri tako imenovanih vrstah dela za vrsto storitev. Kar se tiče tako imenovane kakovosti dela, je podobno treba ugotoviti, da gre navsezadnje za domnevano primernost in pravočasnost storitev, ki jih opravi delovna skupnost za določeno temeljno organizacijo.

Ob bolj strokovnem izražanju bi lahko rekli, da je treba najprej standardizirati storitve, ki jih opravlja delovna skupnost za določeno temeljno organizacijo, z vidika vseh temeljnih organizacij pa s tem standardizirati poslovne učinke, ki jih ustvarja delovna skupnost. Potem ko je oblikovana jasna predstava o racionalnosti učinkov, je potrebno zagotoviti še racionalnost pri stroških, ki so v delovni skupnosti potrebni, da bi lahko ustvarila te učinke; potrebno je torej standardizirati še stroške.

Vsaka delovna skupnost ima tako oblikovan svoj program dela, v zvezi s katerim se pojavljajo stroški (v širšem poslovnem smislu), ki jih mora pokrivati s prihodki. Ker se stroški pri njej ne zadržujejo v nedokončani proizvodnji ali zalogah proizvodov, so hkrati že odhodki, prihodke pa delovna skupnost dobiva na podlagi »svobodne menjave dela« s tistimi temeljnimi organizacijami ali delovnimi organizacijami, za katere opravlja svoje storitve.

Stroški delovne skupnosti (v širšem poslovnem smislu) so sestavljeni takole:

I. 1. materialni stroški
   2. amortizacija

II. 1. davki in prispevki iz dohodka
   2. druge obveznosti iz dohodka
   3. osebni dohodki
   4. oblikovanje sklada skupne porabe

Ti stroški (v širšem poslovnem smislu) so večinoma stalnega značaja, njihova velikost pa odvisna od dogovorjenega obsega dejavnosti delovne skupnosti, ki med drugim zahteva določene zmogljivosti, določeno število delavcev itd. Pri načrtovanju stroškov pod I. je koristno primerjati načrtovani znesek z ostvarjenim zneskom v preteklem razdobju in pojasniti razliko. Posebno pozornost pa je treba posvetiti programiranim stalnim stroškom, ki se v novem letu lahko pojavijo ne glede na prejšnje leto in nasprotno. Pri načrtovanju stroškov pod II. pa je že od samega začetka treba bolj upoštevati podobne kategorije v temeljnih organizacijah, za katere opravlja delovna skupnost svoje delo. Pri osebnih dohodkih ne zadošča samo to, da glede na storitve delovne skupnosti njihove razčlenjene naloge normiramo, terminiramo ali zgolj ocenimo pri njih potrebni delovni čas. Potrebno je tudi, da v celotni delovni organizaciji izvedemo enotno analitično oceno delovnih opravil in da so osebni dohodki v predračunu upoštevani s poprečno načrtovano vrednostjo točke, ki se sicer pojavlja v temeljnih organizacijah. Podobna stališča moremo zavzeti še pri načrtovanju zneska za sklad skupne porabe, davkov in prispevkov iz dohodka ter drugih obveznosti iz dohodka. Na tem mestu se ne nameravamo spuščati v razne podrobnosti, naj le opozorimo, da je znesek prispevkov in davkov iz dohodka v predračunu stroškov za celotno delovno skupnost ugotovljen z določenim odstotkom od tistega dela v njem upoštevanih osebnih dohodkov, oblikovanega sklada skupne porabe in drugih obveznosti iz dohodka, ki sestavlja osnovo za njihov obračun.

Celoten obseg dejavnosti delovne skupnosti je opredeljen s potrebami po njenih storitvah v temeljnih organizacijah, ki so standardizirane, na ta celotni obseg

dejavnosti se pa nanašajo stroški (v širšem poslovnem smislu), ki so spet standardizirani. Predračun stroškov delovne skupnosti je na podlagi okvirno naznačenih izhodišč sestavljen npr. tako, kot ga prikazuje razpredelnica 29.

Predračun stroškov delovne skupnosti

Razdobje _____

Vrsta dela in delovnih nalog	Celotni obseg dela v delovni skupnosti	Materialni stroški	Amortizacija	Osebni dohodki	Oblikovanje sklada skupne porabe	Druge obveznosti iz dohodka	Prispevki in davki iz dohodka	Skupaj stroški
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (3 do 8)

Razpredelnica 29

Tako načrtovane stroške je treba razporediti po temeljnih organizacijah, ki so uporabniki storitev delovne skupnosti. Pri tem se srečujemo z dejstvom, da so nekateri stroški delovne skupnosti neposredni stroški posamezne vrste njenih storitev in drugi splošni stroški, ki jih je mogoče na posamezno vrsto njenih storitev zajeti šele z določenim odstotkom dodatka na izbrano vrsto tamkajšnjih neposrednih stroškov, največkrat na neposredne osebne dohodke. Prav tako se srečujemo z dejstvom, da so nekatere vrste storitev delovne skupnosti v praksi mnogokrat le okvirno opisane, in ne natančno izmerjene. V tem primeru je na podlagi takšnega okvirnega opisa treba ugotoviti, kakšni so pravzaprav odstotki udeležbe posamezne temeljne organizacije v sicer količinsko neizmerjenih učinkih delovne skupnosti določene vrste, nakar ti odstotki koristijo pri razporejanju stroškov delovne skupnosti na temeljne organizacije. Končno se srečujemo še z dejstvom, da se tudi pri posamezni vrsti storitev delovne skupnosti utegne ločiti razmerje med tamkajšnjimi materialnimi stroški z amortizacijo in tamkajšnjim vračunanim dohodkom, kadar so te storitve opravljene za različne temeljne organizacije. Po drugi strani se prav tako utegne razlikovati revalorizacija načrtovanih materialnih stroškov z amortizacijo ter vračunanega dohodka pri končnem obračunu stroškov delovne skupnosti. Od tod potreba po ločenem razporejanju materialnih stroškov z amortizacijo ter vračunanega dohodka na temeljne organizacije, ki so uporabniki ustreznih storitev delovne skupnosti.

Najčistejšo razporeditev stroškov delovne skupnosti po temeljnih organizacijah bi dosegli v primeru, ko bi najprej za vsako vrsto storitev izračunali stroške na enoto; ker poznamo tudi število storitev te vrste, ki jih opravlja delovna skupnost za vsako temeljno organizacijo, ne bi bilo težko načrtovane stroške delovne skupnosti razporediti po temeljnih organizacijah. Velikokrat pa takšna izvedba ni možna. V takšnem primeru prihaja v poštev razporejanje načrtovanih stroškov delovne skupnosti po temeljnih organizacijah v sorazmerju s kako osnovo, ki je pri vseh vključenih temeljnih organizacijah enaka in ki dovolj realno nakazuje obseg storitev delovne skupnosti za posamezno temeljno organizacijo in s tem tudi obseg storitev delovne skupnosti, ki jih mora prevzeti v kritje s svojim dohodkom. Že iz tega pa vidimo, da nikakor ni primerno, če v delovni skupnosti načrtovane stroške kot celoto preprosto razporejamo na temeljne organizacije v sorazmerju s katerokoli

tamkajšnjo velikostjo, npr. prihodki, dohodkom, osebnimi dohodki in podobno. Potrebno jih je preučevati ločeno po vrstah del, ki jih opravlja delovna skupnost za potrebe temeljnih organizacij, in pri vsaki od teh vrst posebej upoštevati obseg del za posamezno temeljno organizacijo ter v tem smislu tudi odmeriti njen prispevek za pokrivanje stroškov, ki pomeni za delovno skupnost prihodek iz razmerij s to temeljno organizacijo.

Načrtovane stroške po vrstah, ki smo jih prej navedli, je torej treba razporediti na temeljne organizacije. Pri tem lahko v vseh primerih, ko ni mogoče natančno izmeriti obsega storitev delovne skupnosti za različne temeljne organizacije ali ko ni mogoče za enoto storitve določene vrste natančno ugotoviti njene stroške, poenostavljeno upoštevamo določene računske podlage, ki so različne pri različnih dejavnostih delovne skupnosti, a tudi različne pri različnih vrstah stroškov. Poskrbeti pa je treba, da je posamezna podlaga v logičnem razmerju s stroški določene dejavnosti ali z določeno vrsto stroškov ali da vsaj zagotavlja realistično razdelitev stroškov delovne skupnosti na posamezne temeljne organizacije, če že ni mogoče ločeno obračunati vsako storitev delovne skupnosti posebej. Koeficient za razporejanje stroškov delovne skupnosti je v takšnem primeru v načelu opredeljen takole:

$$\frac{\text{stroški določene vrste ali dejavnosti pri delovni skupnosti}}{\text{izbrana podlaga za razdelitev pri vseh TOZD skupaj}}$$

Če koeficient uporabimo na izbrano podlago za razdelitev pri posamezni temeljni organizaciji, izračunamo znesek stroškov določene dejavnosti ali določene vrste pri delovni skupnosti, ki odpade na to temeljno organizacijo. Sicer so pa lahko podlaga za razdelitev stroškov npr.:

a) pri informacijski dejavnosti: načrtovani celotni prihodek v vseh temeljnih organizacijah, vendar s tem, daiz takšne razdelitve izločimo tisti del tovrstnih stroškov, ki ni odvisen od velikosti temeljne organizacije (npr. v zvezi s sestavljanjem zaključnega računa); ta del razdelimo v enakem znesku navse temeljne organizacije;
b) pri dejavnosti financiranja: načrtovana sredstva v vseh temeljnih organizacijah, vendar s tem, da upoštevamo po možnosti ločeno stroške, ki so povezani s kreditnimi razmerji;
c) pri kadrovski dejavnosti: načrtovano število delavcev v vseh temeljnih organizacijah;
č) pri drugih dejavnostih: načrtovani dohodek v vseh temeljnih organizacijah itd.

Menimo, da je bolje za stroške vsake dejavnosti ali za vsako pomembnejšo vrsto stroškov v delovni skupnosti jemati posebno podlago za njihovo razporejanje na temeljne organizacije kot pa kombinirati za vse stroške skupaj več podlag za njihovo razporejanje ali celo uporabiti eno samo podlago za to. Le v primeru domneve o nespremenljivi sestavi dejavnosti ali sestavi stroškov lahko ravnamo tudi drugače, vendar mora biti določanje ponderjev povezano s prejšnjim načelnim izhodiščem.

Temeljna organizacija, za katero opravlja delovna skupnost določena dela, prevzema torej nase v nerazčlenjenem znesku toliko in toliko načrtovanih materialnih stroškov z amortizacijo in toliko in toliko vračunanega dohodka, ki obsega davke in prispevke iz dohodka, druge obveznosti iz dohodka, osebne dohodke in zneske za sklad skupne porabe v delovni skupnosti. Pri tem seveda znesek za osebne dohodke,

npr., ne ustreza nujno ravno tistemu znesku, ki bi bil obračunan za opravljeno delo za to temeljno organizacijo. Prav tako prevzeta amortizacija od posamezne temeljne organizacije ni nujno enaka tisti, ki bi ustrezala njenim osnovnim sredstvom, ki jih uporablja delovna skupnost. To so pač posledice razporejanja stroškov delovne skupnosti na temeljne organizacije po sporazumno določenih »ključih«, čeprav so ti izbrani z upoštevanjem storitev, ki jih delovna skupnost daje posameznim temeljnim organizacijam. Sicer pa tedaj, ko je razdelilnik sestavljen, pozna posamezna temeljna organizacija le celotni znesek, ki ga prispeva za delo delovne skupnosti, in ne obravnava več ločeno njegovih sestavin, razen morda dela za materialne stroške z amortizacijo in dela za vračunani dohodek. Ves ta znesek pokriva iz dohodka pred ugotovitvijo čistega dohodka, za delovno skupnost pa pomeni prihodke iz »svobodne menjave dela« s to temeljno organizacijo.

Razporejanje načrtovanega količinskega obsega storitev delovne skupnosti na temeljne organizacije

Razdobje _____

Vrsta del in delovnih nalog	Celotni obseg dela v delovni skupnosti (ali druga podlaga za razporejanje stroškov)	Razporejen obseg dela v delovni skupnosti (ali druga podlaga za razporejanje stroškov)				
		TOZD I	%	TOZD II	%	itd.
1	2	3	4 (3 : 2)	5	6 (5 : 2)	

Razpredelnica 30

Razporejanje načrtovanih stroškov delovne skupnosti na temeljne organizacije

Razdobje _____

I. Materialni stroški z amortizacijo

Vrsta del in delovnih nalog	Celotni znesek	Razporejeno na				
		TOZD I	%	TOZD II	%	itd.
I/1	I/2	I/3	I/4 (3 : 2)	I/5	I/6 (5 : 2)	

II. Vračunani dohodek

Vrsta del in delovnih nalog	Celotni znesek	Razporejeno na				
		TOZD I	%	TOZD II	%	itd.
II/1	II/2	II/3	II/4 (3 : 2)	II/5	II/6 (5 : 2)	

Razpredelnica 31

Rezultati razporejanja načrtovanih stroškov delovne skupnosti na temeljne organizacije so prikazani v razpredelnici 30, rezultati razporejanja načrtovanih stroškov delovne skupnosti pa v razpredelnici 31.

Tako posamezna temeljna organizacija spozna stroške, ki po predračunu odpadejo nanjo v zvezi z načrtovano uporabo storitev delovne skupnosti, hkrati pa tudi celotno razporejanje stroškov delovne skupnosti na temeljne organizacije, kar pomeni, da lahko kritično presoja odstotke pri razporejanju stroškov in tudi odstotke pri razporejanju količinskega obsega dela delovne skupnosti na temeljne organizacije.

Načrtovani znesek stroškov delovne skupnosti, ki odpade na posamezno temeljno organizacijo, pa zanjo ni dokončen. Spreminja se, če se spreminja vrsta, obseg in kakovost del, ki jih opravi delovna skupnost zanjo, a tudi če se spremeni kako drugo dejstvo, ki je bilo prvotno upoštevano pri njegovem ugotavljanju. Če je npr. med letom v temeljnih organizacijah opravljena revalorizacija osebnih dohodkov zaradi gibanja življenjskih stroškov ali iz kakega drugega razloga, in ne zaradi tamkajšnje uspešnosti poslovanja, jo je treba enako izvesti tudi pri delovni skupnosti. Za ustrezen znesek je treba spremeniti prvotne načrtovane zneske osebnih dohodkov pri delovni skupnosti, kar vpliva ob drugih nespremenjenih okoliščinah na znesek, ki odpade na posamezno temeljno organizacijo. Sicer pa je druge razlike treba obravnavati ne kot popravek prvotnega predračuna, temveč kot spremembe na podlagi kasnejšega obračuna.

Če je ves izračun načrtovanega zneska, ki naj ga posamezna temeljna organizacija daje delovni skupnosti za njene storitve, zasnovan na standardiziranju, lahko v njem vidimo tudi načrtovani prispevek delovne skupnosti k dohodku temeljne organizacije, za kar ji nato pripada udeležba v dohodku. Če to udeležbo izrazimo v primerjavi z dohodkom in s tem prikažemo tudi načrtovano odvisnost zneska za delovno skupnost od dohodka posamezne temeljne organizacije, pridemo do prikaza v razpredelnici 32.

Načrtovana udeležba delovne skupnosti v dohodku temeljnih organizacij

Razdobje _____

TOZD	Načrtovani dohodek TOZD	Načrtovani zneski za delovno skupnost, ki odpadejo na posamezen TOZD			Udeležba delovne skupnosti v dohodku TOZD		
		za mat. str. in amort. v del. skupn.	za vrač. dohodek v del skupn.	skupaj	za mat. str. in amort.	za vrač. dohodek	skupaj
1	2	3	4	5 (3+4)	6 (3:2)	7 (4:2)	8 (5:2)
I II itd.							
Skupaj							

Razpredelnica 32

422 Obračun stroškov delovne skupnosti z vidika temeljne organizacije kot uporabnika njenih storitev

Delovna skupnost mora mesečno ustvarjati prihodke skladno z načrtovano dinamiko izvajanja programov. To pomeni, da se pri vsaki temeljni organizaciji pojavljajo v znesku mesečnih akontacij tudi stroški, ki se nanašajo na uporabljene storitve delovne skupnosti. Vendar je takšno izkazovanje stroškov le začasno. Že v tromesečnem obračunu je njihov znesek mogoče popraviti, dokončen obračun pa je opravljen ob zaključnem računu.

Ne bi bilo prav, če bi obračun stroškov delovne skupnosti z vidika temeljne organizacije, ali z drugimi besedami, obračun odvajanja iz dohodka temeljne organizacije za potrebe delovne skupnosti, naslonili preprosto na načrtovani odstotek udeležbe delovne skupnosti v dohodku temeljne organizacije, ki bi ga nato uporabili na podatek o ostvarjenem dohodku te temeljne organizacije. V takšnem primeru bi sicer res povezovali prihodke delovne skupnosti za njene storitve, ki so opravljene za določeno temeljno organizacijo, z ostvarjenim dohodkom te temeljne organizacije. Toda zanemarili bi dejstvo, da ni nikakršnega razloga z indeksom ostvarjanja načrtovanega dohodka, ki je veljaven pri posamezni temeljni organizaciji, popravljati tako načrtovani dohodek kot tudi načrtovane materialne stroške z amortizacijo pri delovni skupnosti, kolikor opravlja svoje storitve za to temeljno organizacijo. Ločiti je potemtakem treba del prihodkov delovne skupnosti, ki ga je treba popravljati skladno z odmikom ostvarjenega dohodka od načrtovanega pri temeljnih organizacijah, za katere delovna skupnost opravlja svoje storitve, od dela prihodkov delovne skupnosti, ki jih iz tega razloga ni treba v ničemer popraviti. Dalje bi pri tako preprostem popravljanju prihodkov delovne skupnosti zanemarili dejstvo, da se morda vrsta, količina in kakovost dejansko opravljenega dela loči od vrste, količine in kakovosti načrtovanega dela v delovni skupnosti za potrebe določene temeljne organizacije. Končno bi prav tako zanemarili, da se dejanski prispevek delovne skupnosti k rezultatu določene temeljne organizacije utegne ločiti od načrtovanega prispevka. Zato je obračun odnosov med delovno skupnostjo in določeno temeljno organizacijo precej bolj zapleten, kot bi bil v primeru, ko bi se lahko naslonili kar na načrtovani odstotek udeležbe delovne skupnosti v dohodku določene temeljne organizacije.

Spremembo vrste in količine opravljenega dela za določeno temeljno organizacijo je še najlažje dojeti, zlasti še, če ga je mogoče izraziti zelo konkretno, in ne zgolj v okvirnih določilih. S tega vidika bi bilo pač treba po enaki metodologiji kot v predračunu stroškov sestaviti obračun standardnih stroškov ostvarjene dejavnosti. Toda upoštevati bi bilo treba dejstvo, da se nekateri stalni stroški, npr. amortizacija, pojavljajo v delovni skupnosti v nespremenjenem znesku, čeprav se spremeni obseg tamkajšnje dejavnosti. Zato je bolje zasnovati končni obračun na standardnih stalnih stroških v celotnem znesku in na standardnih spremenljivih stroških, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka delovne skupnosti. Po drugi strani se pa pojavlja vprašanje, kako pri obračunu odnosov med delovno skupnostjo in določeno temeljno organizacijo upoštevati spremembe v prispevku delovne skupnosti k rezultatu te temeljne organizacije. Računati je namreč treba s tem, da so neposredni prispevki k rezultatu, ki bi jih bilo možno izmeriti, manj pogostni in da prevladujejo posredni prispevki k rezultatu in taki, ki jih neposredno sploh ni mogoče meriti. Predlogi za rešitve številnih poslovnih problemov vplivajo dalje na rezultate temeljne organizacije šele v daljšem razdobju. Nekaterih rešitev, ki jih je delovna skupnost predložila, pa temeljna organizacija ne upošteva, nakar je že spet težko

govoriti o njenem prispevku k rezultatu temeljne organizacije. Ni naš namen, da bi se spuščali v razne podrobnosti instrumentov, ki jih poznajo ustrezni samoupravni sporazumi, sklenjeni med temeljnimi organizacijami in delovno skupnostjo. Kakršnakoli je že njihova zahteva, ji pač mora računovodstvo prilagoditi svoje izračune. Na tem mestu bomo upoštevali le naslednje.

a) Izračunati je treba indeks ostvarjanja načrtovanega obsega storitev delovne skupnosti po njihovih vrstah za vsako temeljno organizacijo posebej; vsakemu indeksu ustreza po posebni samoupravno sprejeti skali določen količnik opravljenega dela, s katerim je treba popraviti prvotno načrtovane materialne stroške z amortizacijo delovne skupnosti, ki odpadejo na to temeljno organizacijo, na nov priznani znesek, a tudi prvotno načrtovani dohodek delovne skupnosti, ki odpade na to temeljno organizacijo, na nov priznani znesek. Količnik za popravek priznanih materialnih stroškov z amortizacijo se lahko loči od količnika za popravek priznanega dohodka, prav tako se lahko s progresijo ali degresijo loči od indeksa ostvarjanja načrtovane količine storitev.

b) Izračunati je treba indeks ostvarjanja načrtovanega prispevka delovne skupnosti k rezultatu vsake temeljne organizacije posebej; vsakemu indeksu ustreza po posebni samoupravno sprejeti skali določen količnik prispevka dela, s katerim je treba ponovno popraviti prvotno načrtovani dohodek delovne skupnosti, ki odpade na posamezno temeljno organizacijo. Količniki prispevka dela pa lahko različno odstopajo od ustreznih indeksov pri različnih vrsta dela.

c) Izračunati je treba indeks ostvarjanja načrtovanega dohodka pri vsaki temeljni organizaciji posebej; vsakemu indeksu ustreza nato po posebni samoupravno sprejeti skali določen količnik spremembe dohodka, s katerim je treba ponovno popraviti prvotno načrtovani dohodek delovne skupnosti, ki odpade na posamezno temeljno organizacijo.

Celoten izračun zneska, ki pripada delovni skupnosti iz posamezne temeljne organizacije za dejansko opravljeno delo po vrstah, količini in kakovosti, glede na njen prispevek k rezultatu temeljne organizacije in glede na dohodek te temeljne organizacije, pa je prikazan v razpredelnici 33.

Predračun prihodkov delovne skupnosti, ki ji pritekajo iz naslova svobodne menjave dela z različnimi temeljnimi organizacijami, je opravljen, kot smo že pojasnili, na podlagi standardov iz letnega načrta, končni obračun pa je treba izvesti ob sestavljanju zaključnega računa. Pri tem je treba delovni skupnosti pustiti dovolj spodbude za prihranke, ki se utegnejo pojaviti ob primerjavi s prvotnimi standardi, standarde pa je treba spremeniti, če se bistveno spremenijo predpostavke, na katerih so zasnovani. Prav tako je ob končnem obračunu treba upoštevati povezavo ostvarjenih prihodkov delovne skupnosti z dohodkom temeljnih organizacij. To pa pomeni, da se pri končnem obračunu spremenijo prihodki, ki jih dobiva delovna skupnost iz naslova svobodne menjave dela s posamezno temeljno organizacijo, in da pri njej ni mogoče zagovarjati predračunskega načela pokrivanja dejansko nastalih stroškov.

Končni obračun na podlagi zaključnega računa rešuje dve vprašanji:

1. vprašanje odmikov ostvarjenih prihodkov delovne skupnosti od načrtovanih prihodkov,
2. vprašanje odmikov ostvarjenih odhodkov (stroškov) delovne skupnosti od načrtovanih odhodkov (stroškov).

V prvem primeru pravzaprav popravljamo začasni obračun razmerij med delovno skupnostjo in temeljnimi organizacijami zaradi sprememb predvsem v zadnjih, v drugem primeru pa zaradi sprememb izključno v prvih.

Obračun dela dohodka temeljne organizacije za prihodke delovne skupnosti

Temeljna organizacija _____

Razdobje _____

Vrsta del in delovnih nalog za TOZD	Prvotno načrtovani obseg dela v del. skupnosti za TOZD	Ostvarjeni obseg dela v del. skupnosti za TOZD	Indeks ostvarjanja načrtovanega obsega dela v del. skupnosti za TOZD	Količnik opravljenega dela za popravek načrtovanih mat. stroškov v del. skupnosti, ki odpadejo na TOZD (glede na 4)	Prvotno načrtovani mat. stroški z amortizacijo v del. skupnosti, ki odpadejo na TOZD
1	2	3	4 (3 : 2)	5	6

Priznani mat. stroški z amortizacijo v del. skupnosti, ki odpadejo na TOZD	Količnik opravljenega dela za popravek načrtovanega dohodka v del. skupn., ki odpade na TOZD (glede na 4)	Prvotno načrtovani dohodek v del. skupnosti, ki odpade na TOZD	Priznani dohodek v del. skupnosti, ki odpade na TOZD	Indeks ostvarjanja načrtovanega prispevka delovne skupnosti k rezultatu TOZD	Količnik prispevka dela za popravek priznanega dohodka v del. skupnosti, ki odpade na TOZD (glede na 11)
7 (5 × 6)	8	9	10 (8 × 9)	11	12

Popravljeni priznani dohodek v del. skupn., ki odpade na TOZD	Načrtovani dohodek TOZD	Ostvarjeni dohodek TOZD	Indeks ostvarjanja načrtovanega dohodka v TOZD	Količnik spremembe dohodka za popravek priznanega dohodka del. skupn. ki odpade na TOZD (glede na 16)	Dodatno popravljeni priznani dohodek v delovni skupnosti, ki odpade na TOZD	Priznani prihodki delovne skupnosti iz odnosov s TOZD	
13 (10 × 12)	14	15	16 (15 : 14)	17	18 (13 × 17)	19 (7 + 18)	

Razpredelnica 33

Delitev presežka po zaključnem računu v temeljnih organizacijah se prav tako mora nanašati tudi na delovno skupnost. Ker pa se v tem pogledu uspeh različnih temeljnih organizacij lahko bistveno loči, je treba pri vsaki z že omenjenim količnikom posebej revalorizirati le tisti del osebnih dohodkov in zneska za sklad skupne porabe, ki bi ga po siceršnjih instrumentih prispevala delovni skupnosti. Povsem podobno pa gre reševati tudi vprašanje izgube v posamezni temeljni organizaciji. Izguba posamezne temeljne organizacije ne sme vplivati samo na osebne dohodke njenih delavcev, temveč se mora sorazmerno pokazati tudi na njenem odvajanju za osebne dohodke in sklad skupne porabe v delovni skupnosti. Vse navedeno pa vpliva na spremembo ostvarjenih prihodkov delovne skupnosti v primerjavi z načrtovanimi prihodki.

Drugačen problem se pojavi, kadar primerjamo načrtovane stroške (z vsemi korekturami med letom), ki so enaki načrtovanim prihodkom, z ostvarjenimi stroški v delovni skupnosti. Gotovo ni mogoče pričakovati, da bo ostvarjeni znesek materialnih stroškov, amortizacije, davkov in prispevkov iz dohodka, drugih obveznosti iz dohodka, a tudi osebnih dohodkov z zneskom za sklad skupne porabe povsem skladen z načrtovanimi stroški teh vrst ter z načrtovanimi prihodki. Problem lahko rešujemo na dva načina: ali posebej obravnavamo razlike pri vsaki od prej omenjenih vrst stroškov v delovni skupnosti ali le razlike, ki se pojavljajo pri seštevku vseh teh vrst stroškov skupaj po opravljenih kompenzacijah. Ne glede na sprejeto stališče, pa obstajajo v načelu tri možnosti za reševanje odmikov.

a) Če so načrtovani zneski stroškov na podlagi standardov natančno postavljeni in kažejo obseg dejavnosti v delovni skupnosti, ki je potreben temeljnim organizacijam združenega dela, potem je mogoče vse prekoračitve ali prihranke povezati s tveganjem ali zaslugo te delovne skupnosti; v takšnem primeru bi se mogli prihranki prelivati med drugim v osebne dohodke tamkajšnjih delavcev, medtem ko bi jih prekoračitve zmanjševale. Takšna rešitev pa bi lahko vodila k nerealno visokemu prvotnemu načrtovanju potreb v delovni skupnosti ter h kasnejšemu slabemu ostvarjanju zamišljenih dejavnosti, da bi s tem bili vzpostavljeni prihranki; zato je ne moremo ocenjevati kot primerno.

b) Če delovni skupnosti ne pripada akumulacija v času načrtovanja, tudi ne sme pripasti akumulacija, ki bi bila dosežena ob zmanjševanju načrtovanih stroškov, torej tudi ne iz tega naslova povečani osebni dohodki tamkajšnjih delavcev; v takšnem primeru bi bilo treba vse prihranke v sorazmerju s prvotnimi zneski vrniti temeljnim organizacijam, ki so jih odvajale iz svojega dohodka. Prihranki bi morali biti vrnjeni ob upoštevanju istega »ključa«, ki je veljal pri razdelitvi stroškov tiste dejavnosti ali tiste vrste, pri kateri so se pojavili. Seveda pa takšna rešitev nikakor ni stimulativna za same delavce v delovni skupnosti, zato si ti ne bodo prizadevali doseči prihranka. Podobno pa bi bilo treba na temeljne organizacije prenesti tudi vse morebitne prekoračitve stroškov, kar prav tako ne bi spodbujalo delavcev v delovni skupnosti k boljšemu gospodarjenju.

c) Če naj spodbujamo delavce v delovni skupnosti k boljšemu gospodarjenju, morajo biti udeleženi v prihrankih in biti odgovorni za prekoračitve, medtem ko šele drugi del prihrankov pripada temeljnim organizacijam, ki tudi pokrivajo drugi del prekoračitev. Kakšen del naj bo porabljen za spodbujanje delovne skupnosti, bi bilo treba rešiti v ustreznem samoupravnem sporazumu.

Menimo, da bi se morali na osebnih dohodkih delavcev v delovni skupnosti v precej večji meri kazati izboljšani lastni uspehi kot pa uspehi delavcev v temeljnih organizacijah, za katere opravljajo delo. Če se pa sploh ne bi kazali lastni uspehi, bi bila ugotovitev naslednja:

- v primeru, ko so osebni dohodki v temeljnih organizacijah povečani npr. zaradi izboljšane proizvodnosti, k čemur niso prispevali delavci v delovni skupnosti, bi se to izrazilo tudi na njihovih osebnih dohodkih;
- v primeru, ko so delavci v delovni skupnosti racionalizirali svoje delo in zmanjšali materialne stroške in število samih delavcev, medtem ko so opravili vsa predvidena dela, se to ne bi izrazilo na njihovih osebnih dohodkih.

To pa seveda ne bi bilo spodbudno. Iz tega sledi, da je nujno treba vzpostaviti udeležbo delavcev v delovni skupnosti na prihrankih ostvarjenih stroškov v primerjavi z načrtovanimi, seveda ločeno po vrstah teh stroškov. Pri postavljanju udeležbe pa je koristno upoštevati, kakšne možnosti imajo delavci v delovni

skupnosti za zmanjšanje določene vrste stroškov, a tudi, kakšna je udeležba določene vrste stroškov v celotnih stroških.

Enaka sodila pa naj bi veljala za pokrivanje prekoračitev. Če bi pri nekaterih vrstah stroškov prišlo do zmanjšanja, pri drugih pa do prekoračitve, bi delavci v delovni skupnosti dejansko lahko dodatno razporedili na osebne dohodke le kompenzirano razliko med udeležbami v prihrankih in udeležbami v prekoračitvah, če so prve večje. V nasprotnem primeru pa bi se seveda za toliko zmanjšali njihovi siceršnji osebni dohodki.

Do sedaj smo govorili o razliki med ostvarjenimi in načrtovanimi stroški. Toda iz razpredelnice 33 vidimo, da imamo pri končnem obračunu opravka z načrtovanimi stroški ostvarjenega obsega dejavnosti, ki smo jih tam označevali kot priznane stroške v okviru ostvarjenega zneska prihodkov delovne skupnosti. Če sedaj menimo, da pripada vsa razlika med priznanim dohodkom in že razporejenim dohodkom v delovni skupnosti tamkajšnjim delavcem, se pojavlja potreba po drugačnem razporejanju razlike le pri priznanih materialnih stroških z amortizacijo. Razpredelnica 34 nam prikazuje s tem povezani postopek.

Razporejanje razlike med ostvarjenimi in priznanimi materialnimi stroški z amortizacijo v delovni skupnosti
Razdobje ...

Priznani materialni stroški in amortizacija po obračunu z vsemi TOZD	Ostvarjeni materialni stroški in amortizacija v delovni skupnosti kot celoti	Razlika v materialnih stroških z amortizacijo v delovni skupnosti kot celoti	Dogovorjeni % razlike, ki pripada delovni skupnosti	Razlika v mater. stroških in amortizaciji, ki ostaja v delovni skupnosti	Razlika v materialnih stroških in amortizaciji, ki se vrača v vse TOZD
1	2	3 (2-1)	4	5 (3×4)	6 (3-5)

Razpredelnica 34

Znesek iz stolpca 6 razpredelnice 34 je treba razporediti po temeljnih organizacijah skladno z zneski, ki so sicer vidni v koloni 7 razpredelnice 33 za različne temeljne organizacije. Tisti del, ki odpade na posamezno temeljno organizacijo, pa dodatno popravlja priznane prihodke delovne skupnosti iz odnosov s to temeljno organizacijo, ki so sicer vidni iz stolpca 19 razpredelnice 33.

43 Računovodske informacije o uspešnosti nakupne dejavnosti

Uspešnosti posameznih nakupnih odločitev smo se dotikali že v točki 410, uspešnosti angažiranja storitev delovne skupnosti na podlagi svobodne menjave dela pa v točki 422. Sedaj nam pa gre za bolj celovit vpogled v uspešnost nakupne dejavnosti v običajnem smislu.

Uspešnost nakupne dejavnosti moremo presojati že s tem, da dobimo odgovor na vprašanje, ali so bile vse potrebne količine materiala pravočasno na razpolago. Z vrednostnega vidika in z vidika odgovornosti pri tej dejavnosti pa je koristno vedeti tudi:

a) kakšne so bile ostvarjene nabavne cene v primerjavi z načrtovanimi;

b) kakšni so bili ostvarjeni stroški naročanja in zaloge v primerjavi z načrtovanimi.

V prvem primeru se ne ukvarjamo samo z nabavno ceno posamezne količinske enote, temveč z vsoto nabavnih cen vseh kupljenih količin v posameznem razdobju, tj. z njihovo nabavno vrednostjo. Ta vključuje, kot že vemo, med drugim tudi carine in prometni davek ob uvozu, prevozne stroške in podobne stroške. V drugem primeru se pa ukvarjamo z vsemi tistimi stroški nakupne dejavnosti, ki ne vstopajo v nabavno vrednost kupljenih količin, tj. s stroški naročanja in zaloge. Odmiki med ostvarjeno in načrtovano nabavno vrednostjo v razdobju kupljenih količin lahko ob koncu razdobja sorazmerno še popravljajo vrednost tedanje zaloge, čeprav jih je mogoče tudi sproti vračunati kot stroške ali upoštevati kot popravek rednih odhodkov. Nasprotno vsi stroški naročanja in zaloge vedno sproti bremenijo proizvodnjo, ali splošnejše, ustvarjanje učinkov tistega razdobja, v katerem se pojavljajo; potemtakem je iskanje razlike med njihovim ostvarjenim in načrtovanim zneskom le povsem kontrolnega značaja in nima posebne vloge pri obračunu proizvodnih stroškov, ali splošnejše, stroškov ustvarjanja učinkov.

Obračun odmika ostvarjene od načrtovane nabavne vrednosti v razdobju kupljenih količin je prikazan v razpredelnici 35. Če je zmnožek kupljenih količin posamezne vrste materiala z njegovo ostvarjeno nabavno ceno večji od zmnožka istih količin z ustrezno načrtovano nabavno ceno, ugotovimo prekoračitev (stolpec 7), pri kateri se utegne pojaviti vprašanje odgovornosti. Zato jo kaže razčleniti še dalje po razlogih, med katerimi naj navedemo:

Obračun odmika ostvarjene od načrtovane nabavne vrednosti kupljenih količin

Razdobje ...

Vrsta materiala	Kupljena količina	Ostvarjena poprečna nabavna cena enote	Načrtovana nabavna cena enote	Ostvarjena nabavna vrednost kupljenih količin	Načrtovana nabavna vrednost kupljenih količin	Prekoračitev nabavne vrednosti kupljenih količin
1	2	3	4	5 (2×3)	6 (2×4)	7 (5-6)
skupaj						

Razpredelnica 35

1. spremembe tržnih cen materiala,
2. nakup takšnih količin, ki niso standardne,
3. nakup pri neugodno razmeščenem dobavitelju, kar povzroča dodatne prevozne stroške,
4. čezmerne izgube pri prevozu,
5. pojav dodatnih stroškov za posebno ravnanje ali hitrejši prevoz,
6. nakup pri dobavitelju, ki ni najugodnejši ponudnik,
7. opuščanje možnih popustov itd.

V razpredelnici 36 pa je prikazan osnutek predračuna stroškov naročanja in v razpredelnici 37 osnutek predračuna stroškov zaloge. V njih te stroške delimo na iste kot pri obravnavi v točki 411, le da ne upoštevamo oportunitetnih stroškov.

Predračun stroškov naročanja
Razdobje ...

Vrsta materiala	Načrtovani stalni stroški naročanja v celotnem znesku	Načrtovani neposredni stroški naročanja na posamezno naročilo	Načrtovani splošni spremenljivi stroški naročanja na posamezno naročilo	Načrtovani celotni spremenljivi stroški naročanja na posamezno naročilo	Načrtovano število naročil
1	2	3	4	5 (3+4)	6
skupaj					

Ostvarjeno število naročil	Načrtovani spremenljivi stroški naročanja za načrtovano število naročil	Načrtovani spremenljivi stroški naročanja za ostvarjeno število naročil	Standardno število naročil	Načrtovani stalni stroški naročanja na 1 standardno naročilo	Načrtovani stalni stroški naročanja za ostvarjeno število naročil
7	8 (5×6)	9 (5×7)	10	11 (2:10)	12 (7×11)

Razpredelnica 36

Sicer pa spremenljivi del teh stroškov preračunavamo na načrtovani in ostvarjeni obseg dejavnosti, stalni del teh stroškov pa tudi na enoto standardnega obsega dejavnosti, da bi nato lahko dobili njihov standardni znesek pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Podatki iz teh predračunov so podlaga za ugotavljanje odmikov ostvarjenih stroškov naročanja in zaloge od prvotno načrtovanih, a tudi od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Obračun odmikov v tem smislu je podan v razpredelnicah 38 in 39, ki jih je možno vzpostaviti tudi ločeno za dejavnost naročanja in skladiščenja.

V razpredelnici 38 je pojasnjen odmik ostvarjenih stroškov naročanja in zaloge od standardnih. Ostvarjeni stroški naročanja in zaloge (stolpec 2) so knjigovodski podatki, seveda ustrezno preurejeni, saj knjigovodstvo navadno ne evidentira posebej tovrstnih stroškov. Prilagojeni načrtovani stroški naročanja in zaloge, ki upoštevajo ostvarjeni obseg tamkajšnje dejavnosti (stolpec 3), so povzeti iz razpredelnic 36 in 37. Sestavljeni so iz prvotno načrtovanih stalnih stroškov naročanja in zaloge v celotnem znesku ter iz spremenljivih stroškov naročanja in zaloge, ki so prilagojeni ostvarjenemu obsegu teh dejavnosti. Prilagojeni načrtovani stroški naročanja so zato prevzeti v stolpec 3 razpredelnice 38 iz stolpcev 2 in 9 razpredelnice 36, prilagojeni načrtovani stroški zalog pa so prevzeti v stolpec 3 razpredelnice 38 iz stolpcev 2 in 14 razpredelnice 37. Standardni stroški naročanja in zalog pa so preračunani z izhodiščem v standardnih zneskih enote dejavnosti na celoten obseg ostvarjene ustrezne dejavnosti. Standardni stroški naročanja so zato prevzeti v stolpec 4 razpredelnice 38 iz stolpcev

Predračun stroškov zaloge (brez oportunitetnih stroškov)
Razdobje ...

Vrsta materiala	Načrtovani stalni stroški zaloge v celotnem znesku	Načrtovani splošni stroški zaloge, spremenljivi z vrednostjo zaloge, na enoto vrednosti zaloge	Načrtovani splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino, na enoto uporabljene površine	Načrtovana poprečna vrednost zaloge	Načrtovana uporabljena površina	Ostvarjena poprečna vrednost zaloge	Ostvarjena uporabljena površina	Načrtovani splošni stroški zaloge, spremenljivi z vrednostjo zaloge, preračunani na načrtovano poprečno vrednost zaloge
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (3 × 5)
skupaj								

Načrtovani splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino, preračunani na načrtovano površino	Načrtovani spremenljivi stroški zaloge za načrtovano vrednost zaloge in površino	Načrtovani splošni stroški zaloge, spremenljivi z vrednostjo zaloge, preračunani na ostvarjeno poprečno vrednost zaloge	Načrtovani splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino, preračunani za ostvarjeno površino	Načrtovani spremenljivi stroški zaloge na ostvarjeno vrednost zaloge in površino	Standardna poprečna vrednost zaloge	Načrtovani stalni stroški zaloge na enoto standardne vrednosti zaloge	Načrtovani stalni stroški zaloge za ostvarjeno poprečno vrednost zaloge
10 (4 × 6)	11 (9 + 10)	12 (3 × 7)	13 (4 × 8)	14 (12 + 13)	15	16 (2 : 15)	17 (7 × 16)

Obračun odmika ostvarjenih stroškov naročanja in zaloge od standardnih
Razdobje ...

Vrsta stroškov	Ostvarjeni stroški naročanja in zaloge	Prilagojeni načrtovani stroški naročanja in zaloge za ostvarjeni obseg dejavnosti	Standardni stroški naročanja in zaloge za ostvarjeni obseg dejavnosti	Razlika		
				celotna	v cenah in potroških pri ostvarjenem obsegu dejavnosti	v stalnih stroških spremenjenega obsega dejavnosti
1	2	3 razpr. 36 (2+9) razpr. 37 (2+14)	4 razpr. 36 (12+9) razpr. 37 (17+14)	5 (2−4)	6 (2−3)	7 (3−4)
skupaj						

Razpredelnica 38

12 in 9 razpredelnice 36, standardni stroški zalog pa so prevzeti v stolpec 4 razpredelnice 36 iz stolpcev 17 in 14 razpredelnice 37.

V razpredelnici 39 je pojasnjen odmik ostvarjenih stroškov naročanja in zaloge od prvotno načrtovanih. Za ostvarjene stroške v stolpcu 2 razpredelnice 39 velja isto, kar smo že omenili pri stolpcu 2 razpredelnice 39. Prav tako velja za prilagojene načrtovane stroške naročanja in zaloge v stolpcu 3 razpredelnice 39 isto, kar smo omenili pri stolpcu 3 razpredelnice 38. Prvotno načrtovani stroški naročanja in zaloge pa so sestavljeni iz prvotno načrtovanih stalnih stroškov naročanja in zaloge v celotnem znesku ter iz načrtovanih spremenljivih stroškov naročanja in zaloge, ki so prilagojeni prvotno načrtovanem obsegu teh

Obračun odmika ostvarjenih stroškov naročanja
in zaloge od prvotno načrtovanih
Razdobje ...

Vrsta stroškov	Ostvarjeni stroški naročanja in zaloge	Prilagojeni načrtovani stroški naročanja in zaloge za ostvarjeni obseg dejavnosti	Prvotno načrtovani stroški naročanja in zaloge	Razlika		
				celotna	v cenah in potroških pri ostvarjenem obsegu dejavnosti	v spremenljivih stroških spremenjenega obsega dejavnosti
1	2	3 razpr. 36 (2+9) razpr. 37 (2+14)	4 razpr. 36 (2+8) razpr. 37 (2+11)	5 (2−4)	6 (2−3)	7 (3−4)
skupaj						

Razpredelnica 39

dejavnosti. Prvotno načrtovani stroški naročanja so zato v stolpec 4 razpredelnice 39 prevzeti iz stolpcev 2 in 8 razpredelnice 36, prvotno načrtovani stroški zalog pa so prevzeti v stolpec 4 razpredelnice 39 iz stolpcev 2 in 11 razpredelnice 37.

V nadaljevanju je razpredelnica dovolj zgovorna in je ni treba tolmačiti, razen da opozorimo, da pri odmikih pomeni znak »+« povečanje, znak »—« pa zmanjšanje stroškov v primerjavi z ustreznim merilom. Obeh znakov torej ne uporabljamo v vsakdanjem pomenu, kjer bi prvi označeval nekaj pozitivnega in drugi nekaj negativnega, temveč v knjigovodskem pomenu, kjer prvi označuje povečanje, drugi pa zmanjšanje na kontih sredstev.

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE 2

5 Računovodske informacije za odločanje o ustvarjanju učinkov (za proizvodne odločitve)

50 VRSTE PROIZVODNIH ODLOČITEV

Vsebina proizvodne funkcije je v ustvarjanju poslovnih učinkov, ki se ločijo od uporabljenih izvirnih prvin poslovnega procesa in se pojavljajo kot proizvedene stvari ali opravljene storitve. Ravno zaradi dejstva, da se kot vložki ne pojavljajo samo proizvodi, je pravzaprav težko govoriti o proizvodni funkciji kot splošnem pojmu; bolje bi bilo uporabiti naziv funkcija ustvarjanja učinkov. Toda ker navadno preučujemo proizvajalni poslovni sistem, moremo ostati tudi pri prvotnem izrazu. V okvir te funkcije torej vstopa vsa problematika dela na delovnih mestih v proizvodnji, vštevši notranji transport in skladiščenje polproizvodov. Ne spada pa, kot smo že omenili, v ta okvir tudi vzdrževanje delovnih sredstev.

S proizvodnjo v ožjem smislu se ukvarjajo le proizvajalne organizacije združenega dela. Toda proizvodnjo v širšem smislu najdemo pravzaprav pri vseh organizacijah združenega dela. Iz nje namreč ne izhajajo samo proizvedene stvari, temveč tudi opravljene storitve, torej nekaj, kar se loči od prvin ustreznega poslovnega procesa. Vendar se bomo pri nadaljnjih razglabljanjih omejevali le na proizvodnjo v ožjem smislu.

Odločitve pri proizvodni dejavnosti v tem smislu bi lahko razdelili v dve večji skupini:

a) odločitve o sami proizvodnji v okviru dane organizacije združenega dela;
b) odločitve v zvezi s proizvodnjo več med seboj povezanih organizacij združenega dela, ki vodi do skupnega poslovnega učinka.

Odločitve prve skupine so temeljne odločitve pri proizvodni dejavnosti. To so odločitve o tem, kaj proizvajati, koliko, kako, kje, kdaj proizvajati, a tudi odločitve o tem, kako izrabljati zmogljivosti, kako preprečevati izgube v delovnem času, kako izboljšati kakovost proizvodov itd. Izvajanje takšnih odločitev seveda lahko kasneje spremljamo in sprejemamo nove odločitve, če se prvotno predvidevanje ne uresniči. Toda zanima nas tudi uspešnost proizvodne dejavnosti, kar je zlasti pomembno tedaj, kadar je ta dejavnost razčlenjena na več obračunskih enot ali kadar zasledujemo odgovornost na raznih ravneh v organizaciji združenega dela. Del odločitev pri proizvodni dejavnosti je torej povezan z zasledovanjem odmikov od načrtovanih neposrednih proizvodnih stroškov ali od predračuna splošnih proizvodnih stroškov.

Informacije, ki jih potrebujemo pri odločitvah prve skupine, tj. pri proizvodnih odločitvah v okviru dane organizacije združenega dela, niso izključno računovodske informacije. Med računovodske informacije ne spadajo npr. razne informacije o izrabi zmogljivosti, o kontroli kakovosti proizvodov, o zastojih pri delu itd., ki niso izražene vrednostno in tudi kasneje niso vključene v kak

3MX

vrednostni prikaz. Številne proizvodne odločitve so pa zasnovane na presojanju stroškov in torej temelje ravno na računovodskih informacijah. Pri nadaljnjih razglabljanjih nas bodo zanimale le takšne odločitve in računovodske informacije, ki so potrebne pri njih.

Odločitve druge vrste so posebnost novejšega razvoja povezave naših organizacij združenega dela, praviloma tistih, ki so vključene v isto delovno organizacijo. Brž ko je pri njih mogoče opredeliti kak skupen proizvod (ali skupno storitev), je mogoče govoriti tudi o njihovem skupnem prihodku; ta je razporejen med vse temeljne organizacije, ki so bile vključene v nastajanje skupnega proizvoda, medtem ko med njimi odpadejo kupo-prodajni odnosi. Gre potemtakem za širše razumljeno proizvodnjo (ali opravljanje storitev), pri kateri sodeluje več temeljnih organizacij, ki se medsebojno dogovore med drugim tudi o tem, kako bo skupni prihodek razporejen; pri tem imajo zelo pomembno, če ne celo odločilno vlogo stroški. Zato bomo v okviru sedanjega poglavja posvetili posebno pozornost ravno tej novi zamisli.

51 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O PROIZVODNJI V OKVIRU POSAMEZNE ORGANIZACIJE ZDRUŽENEGA DELA

510 Računovodske informacije za odločitve o različicah raziskovalno-razvojnih programov

Vsaka nova proizvodnja se prične šele potem, ko je uspešno dokončan določen raziskovalno-razvojni program in ugotovljena možnost za prodajo nove vrste proizvodov na trgu. Ti programi lahko potekajo zelo dolgo, se razvijajo v različne smeri in so tudi različno uspešni. Pri njih se pojavljajo lahko zelo veliki raziskovalno-razvojni stroški, ko so dokončani, je pa z novo proizvodnjo lahko povezana potreba po različnih nabavah novih delovnih sredstev in po različnih angažiranjih obratnih sredstev, šele nato se pojavljajo tudi prihodki in odhodki, ki so vezani na življenjski ciklus novih proizvodov. Če obstaja več možnih raziskovalno-razvojnih programov, se vedno utegne pojaviti vprašanje, kateremu dati prednost. V glavnem se je pa uveljavilo spoznanje, da je vsak program v tem smislu treba obravnavati kot neke vrste investicijo, ki zahteva določene izdatke, a prinese tudi določene prejemke, seveda v različnih letih z različno dinamiko in z različnimi zneski. Zato je tudi sodilo za odločitev o določenem raziskovalnem programu opredeljeno kot:

sedanja vrednost prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo s proizvodi, ki jih je mogoče pričakovati na podlagi danega raziskovalno-razvojnega programa, kot tudi v zvezi z likvidacijsko vrednostjo za te proizvode posebej kupljenih delovnih sredstev in sprostitvijo povečanih obratnih sredstev ob prenehanju proizvodnje novih proizvodov	>	sedanja vrednost izdatkov za raziskovalno-razvojni projekt in nabavno vrednost novo kupljenih delovnih sredstev, ki omogočajo novo proizvodnjo, kakor tudi za povečanje obratnih sredstev v zvezi s staro proizvodnjo

Ta odločitev je očitno dolgoročna odločitev, zato je tudi potreben predračun, ki je zelo podoben tistemu, ki smo ga obravnavali v točki 311. Ker nam je iz tamkajšnjih razglabljanj poznano ozadje izbire podatkov pri oblikovanju potrebnih računovodskih informacij, na tem mestu zadošča, če podamo samo skrajšani povzetek v obliki razpredelnice 40.

511 Računovodske informacije za odločitve o potrebnem obsegu dejavnosti

Presojanje potrebnega obsega dejavnosti se nikakor ne more končati že s proizvedeno količino poslovnih učinkov, saj so prihodki povezani šele s prodano

Predračun uspešnosti raziskovalno-razvojnega programa št. ...

Zap. št.	Sestavine	Leto	Nominalna vrednost	Diskontni faktor ob obrestni meri ...	Sedanja vrednost
1	2	3	4	5	6 (4×5)
1 a	Izdatki za raziskovalno-razvojni program	1			
1 b	Izdatki za raziskovalno-razvojni program	2			
↓					
1 n	Izdatki za raziskovalno-razvojni program	n			
1	Skupaj izdatki za raziskovalno-razvojni program	1 do n			
2 a	Izdatki za nabavno vrednost delovnih sredstev	1			
2 b	Izdatki za nabavno vrednost delovnih sredstev	2			
↓					
2 n	Izdatki za nabavno vrednost delovnih sredstev	n			
2	Skupaj izdatki za nabavno vrednost delovnih sredstev	1 do n			
3 a	Povečanje obratnih sredstev v zvezi z novo proizvodnjo	1			
3 b	Povečanje obratnih sredstev v zvezi z novo proizvodnjo	2			
↓					
3 n	Povečanje obratnih sredstev v zvezi z novo proizvodnjo	n			
3	Skupaj povečanje obratnih sredstev v zvezi z novo proizvodnjo	1 do n			
4	Skupaj izdatki (1 do 3)	1 do n			
5 a	Prejemki v zvezi z akumulacijo in amortizacijo pri proizvodnji	1			
5 b	Prejemki v zvezi z akumulacijo in amortizacijo pri proizvodnji	2			
↓					
5 n	Prejemki v zvezi z akumulacijo in amortizacijo pri proizvodnji	n			
5	Skupaj prejemki v zvezi z akumulacijo in amortizacijo pri proizvodnji	1 do n			
6	Lividacijska vrednost delovnih sredstev ob prenehanju proizvodnje	n			
7	Sprostitev obratnih sredstev ob prenehanju proizvodnje	n			
8	Drugi prejemki (npr. s prodajo licenc)	1 do n			
9	Skupaj prejemki (5 do 8)	1 do n			
10	Čista sedanja vrednost projekta (9−4)	0			
11	Koeficient uspešnosti projekta (9 : 4)	0			

Razpredelnica 40

količino poslovnih učinkov. Toda če domnevamo, da ne obstajajo ovire pri prodaji poslovnih učinkov, lahko razmišljanja usmerimo na proizvodnjo in na proces ustvarjanja učinkov.

Razumevanje potrebnega obsega dejavnosti je očitno povezano s pričakovanjem pokrivanja odhodkov (ali stroškov ob domnevi, da se v posameznem razdobju ne ločijo proizvedene in prodane količine). Tako nas npr. utegne zanimati, kakšen obseg dejavnosti je potreben, da pridemo do dohodka. Ker pa dohodek ne izključuje izgube, nas utegne zanimati, pri kakšnem obsegu dejavnosti nimamo več izgube. Obstajajo pa tudi potrebe po določenem oblikovanju skladov in akumulacije, zato se utegnemo vprašati še, pri kakšnem obsegu dejavnosti dosežemo programirano oblikovanje skladov ali programirano akumulacijo. Odgovor na tako zastavljena vprašanja je možen le, če natančno vemo, kateri stroški imajo stalen in kateri spremenljiv značaj. S stroški pa spet ne smemo razumeti zgolj materialne stroške z amortizacijo, temveč moramo povsem enako obravnavati tudi vse sestavine dohodka, vštevši programirano oblikovanje skladov.

V načelu ugotavljamo prag dohodka ali prag pokrivanja materialnih stroškov z (najmanjšo) amortizacijo takole:

aa) potrebna količina poslovnih učinkov (če se ukvarjamo z eno samo vrsto poslovnega učinka) =

$$\frac{\text{stalni materialni stroški z amortizacijo}}{\text{prodajna cena enote} - \text{spremenljivi materialni stroški z amortizacijo na enoto učinka}}$$

ab) potrebna prodajna vrednost poslovnih učinkov (če se ukvarjamo z več vrstami poslovnih učinkov, vendar je sestava dejavnosti nespremenjena, tudi če se njen obseg spreminja) =

$$\frac{\text{stalni materialni stroški z amortizacijo}}{\text{poprečna stopnja prispevka za kritje materialnih stroškov z amortizacijo}}$$

Pri tem je poprečna stopnja prispevka za kritje materialnih stroškov z amortizacijo opredeljena kot

$$\frac{\text{prihodki pri določenem obsegu dejavnosti} - \text{spremenljivi materialni stroški z amortizacijo pri določenem obsegu dejavnosti}}{\text{prihodki pri določenem obsegu dejavnosti}}$$

Ta stopnja se ne spreminja, če ne spreminjamo sestave dejavnosti, temveč le njen obseg; pogoj za to domnevo pa je, da je prodajna cena katerekoli količinske enote dana, prav tako pa da so tudi poznani spremenljivi materialni stroški z amortizacijo na količinsko enoto poslovnega učinka, ki se ne spreminjajo.

Dalje lahko v načelu ugotavljamo prag pozitivnega poslovnega izida (dobička) ali prag pokrivanja vseh stroškov v klasičnem smislu, tj. tistih, ki bi sicer povzročali izgubo, takole:

ba) potrebna količina poslovnih učinkov (če se ukvarjamo z eno samo vrsto poslovnega učinka) =

$$\frac{\text{stalni materialni stroški z amortizacijo} + \text{stalni osebni dohodki in obveznosti iz dohodka}}{\text{prodajna cena enote} - \text{spremenljivi materialni stroški z amortizacijo, osebni dohodki in obveznosti iz dohodka}}$$

bb) potrebna prodajna vrednost poslovnega učinka (če se ukvarjamo z več vrstami poslovnih učinkov, vendar je sestava dejavnosti nespremenjena, tudi če se njen obseg spreminja) =

$$\frac{\text{stalni materialni stroški z amortizacijo} + \text{stalni osebni dohodki in obveznosti iz dohodka}}{\text{poprečna stopnja prispevka za kritje vseh stalnih stroškov}}$$

Pri tem je poprečna stopnja prispevka za kritje vseh stalnih stroškov opredeljena kot

$$\frac{\text{prihodki pri določenem obsegu dejavnosti} - \text{spremenljivi materialni stroški z amortizacijo, osebni dohodki in obveznosti iz dohodka pri določenem obsegu dejavnosti}}{\text{prihodki pri določenem obsegu dejavnosti}}$$

Končno v načelu ugotavljamo prag nadprogramiranega oblikovanja skladov (ostanka dobička) ali prag pokrivanja vseh stroškov, vštevši programirano oblikovanje skladov v stalnem znesku takole:

ca) potrebna količina poslovnih učinkov (če se ukvarjamo z eno samo vrsto poslovnega učinka) =

$$\frac{\text{stalni materialni stroški z amortizacijo, osebni dohodki in obveznosti iz dohodka} + \text{programirano oblikovanje skladov v stalnem znesku}}{\text{prodajna cena enote} - \text{spremenljivi materialni stroški z amortizacijo, osebni dohodki in obveznosti iz dohodka}}$$

cb) potrebna prodajna vrednost poslovnih učinkov (če se ukvarjamo z več vrstami poslovnih učinkov, vendar je sestava dejavnosti nespremenjena, tudi če se njen obseg spreminja) =

$$\frac{\text{stalni materialni stroški z amortizacijo, osebni dohodki in obveznosti iz dohodka} + \text{programirano oblikovanje skladov v stalnem znesku}}{\text{poprečna stopnja prispevka za kritje vseh stalnih stroškov}}$$

Če pa želimo vsaj del programiranega oblikovanja skladov vezati na osebne dohodke s spremenljivim značajem, se nam zadnji obrazci spremene, in sicer takole:

ča) potrebna količina poslovnih učinkov (če se ukvarjamo z eno samo vrsto poslovnega učinka) =

$$\frac{\text{stalni materialni stroški z amortizacijo, osebni dohodki in obveznosti iz dohodka} + \text{stalni del programiranega oblikovanja skladov}}{\text{prodajna cena enote} - \text{spremenljivi materialni stroški z amortizacijo, osebni dohodki in obveznosti iz dohodka ter spremenljivi del programiranega oblikovanja skladov}}$$

čb) potrebna prodajna vrednost poslovnih učinkov (če se ukvarjamo z več vrstami poslovnih učinkov, vendar je sestava dejavnosti nespremenjena, tudi če se njen obseg spreminja) =

$$\frac{\text{stalni materialni stroški z amortizacijo, osebni dohodki in obveznosti iz dohodka} + \text{stalni del programiranega oblikovanja skladov}}{\text{dopolnjena poprečna stopnja prispevka za kritje vseh stalnih stroškov}}$$

Pri tem je dopolnjena poprečna stopnja prispevka za kritje vseh stalnih stroškov opredeljena kot

$$\frac{\text{prihodki pri določenem obsegu poslovanja} - \text{spremenljivi materialni stroški z amortizacijo, osebni dohodki in obveznosti iz dohodka ter spremenljivi del oblikovanja skladov pri določenem obsegu dejavnosti}}{\text{prihodki pri določenem obsegu dejavnosti}}$$

Vidimo torej, kakšni računovodski podatki so nam potrebni, da bi se lahko dokopali do zaželene informacije. Brez razčlenitve stroškov na stalne in spremenljive izračun ni mogoč. Takšna razčlenitev pa ni potrebna le pri materialnih stroških z amortizacijo, temveč tudi pri programiranem dohodku. Ta ima res v določeni meri stalni značaj, saj je celo v zvezi z neposrednimi osebnimi dohodki včasih vprašljivo, ali jih je mogoče jemati kot spremenljivo postavko, če ob zmanjšanju obsega dejavnosti ni mogoče zmanjšati števila delavcev. Spremenljivi značaj imajo očitno le ob povečevanju obsega dejavnosti. Medtem ko je spremenljivi značaj drugih stroškov pogojen z obsegom dejavnosti, je pa spremenljivi značaj prispevkov in davkov iz dohodka v kalkulacijah pogojen z zneskom dohodka, ki ga je treba povezovati s pokrivanjem spremenljivega dela osebnih dohodkov in drugih obveznosti iz dohodka. Podobno je stalni del prispevkov in davkov iz dohodka pogojen z zneskom dohodka, ki ga je treba povezovati s pokrivanjem stalnega dela osebnih dohodkov, drugih obveznosti iz dohodka in z oblikovanjem skladov v stalnem znesku.

Ta ugotovitev je bolj jasna, če si ogledamo razčlenitev stroškov v primeru, ko pri določenem poslovnem učinku iščemo njegovo prodajno ceno; prikazuje nam jo razpredelnica 41.

Če je, nasprotno, prodajna cena poslovnega učinka že poznana, je pa razčlenitev stroškov nekoliko drugačna; nakazuje jo razpredelnica 42.

Razčlenitev stroškov poslovnega učinka na stalne in spremenljive pri iskanju prodajne cene

Zap. št.	Vrsta stroškov	Znesek
1	2	3
1	Spremenljivi del materialnih stroškov (z amortizacijo po najmanjših stopnjah)	
2	Spremenljivi del programiranih osebnih dohodkov	
3	Spremenljivi del programiranih drugih obveznosti iz dohodka	
4	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje spremenljivega dela programiranih osebnih dohodkov in drugih obveznosti iz dohodka (z % na ustrezni del postavk 2 do 4)	
–	Spremenljivi stroški (1 do 4)	
5	Stalni del materialnih stroškov z amortizacijo po najmanjših stopnjah	
6	Stalni del programiranih osebnih dohodkov	
7	Stalni del programiranih drugih obveznosti iz dohodka	
8	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje stalnega dela programiranih osebnih dohodkov in drugih obveznosti iz dohodka (z % od ustreznega dela postavk 6 in 7)	
–	Lastna cena I (1 do 8)	
9	Programirano oblikovanje sklada skupne porabe	
10	Programirano oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada	
11	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje programiranega oblikovanja skladov (z % na postavke 9 in 10)	
–	Lastna cena II (1 do 11)	
12	Neangažirani dobiček za povečanje programiranih osebnih dohodkov in skladov in z njimi povezanih prispevkov in davkov iz dohodka (iskana prodajna cena manj lastna cena II)	
–	Iskana prodajna cena (1 do 12)	

Razpredelnica 41

Iz zaporedja postavk vidimo, da so zaradi potreb po analizi v prvi skupini prikazani spremenljivi stroški pred ugotovitvijo dohodka (2) in iz njegovega razporejanja (3 do 5), v drugi skupini pa stalni stroški pred ugotovitvijo dohodka (6) in iz njegovega razporejanja (7 do 9). Če bi, nasprotno, želeli dati večji poudarek dohodku kot družbenoekonomski kategoriji, bi bila načelna razčlenitev stroškov še nekoliko drugačna; nakazuje nam jo razpredelnica 43.

Razčlenjevanje stroškov se seveda ne loči samo glede na to, ali imamo opravka z iskano ali z že poznano prodajno ceno, temveč tudi glede na to, ali imamo opravka z istovrstnimi ali z raznovrstnimi poslovnimi učinki. Medtem ko v delitveni kalkulaciji stroškov upoštevamo njihove naravne vrste, tj. materialne stroške z amortizacijo in razne postavke programiranega dohodka, se v kalkulaciji stroškov z dodatki pojavljajo poleg neposrednih stroškov še splošni stroški, ki so po svojem nastanku že mešanica različnih naravnih vrst stroškov. To pa pomeni, da stroški, ki jih poznamo pri količinski enoti poslovnega učinka, niso

Razčlenitev stroškov poslovnega učinka na stalne in spremenljive pri poznani prodajni ceni (različica brez upoštevanja dohodka)

Zap. št.	Vrsta stroškov	Znesek
1	2	3
1	Poznana prodajna cena	
2	Spremenljivi del materialnih stroškov (in amortizacije po najmanjših stopnjah)	
3	Spremenljivi del programiranih osebnih dohodkov	
4	Spremenljivi del programiranih drugih obveznosti iz dohodka	
5	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje spremenljivega dela osebnih dohodkov in drugih obveznosti iz dohodka (z % na ustrezni del postavke 3 in 4)	
=	Prispevek za kritje stalnega dela stroškov in dobička (1 manj 2 do 5)	
6	Stalni del materialnih stroškov z amortizacijo po najmanjših stopnjah	
7	Stalni del programiranih osebnih dohodkov	
8	Stalni del programiranih drugih obveznosti iz dohodka	
9	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje stalnega dela osebnih dohodkov in drugih obveznosti iz dohodka (z % na ustrezni del postavk 7 in 8)	
=	Prispevek za kritje dobička (1 manj 2 do 9)	
10	Programirano oblikovanje sklada skupne porabe	
11	Programirano oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada	
12	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje programiranega oblikovanja skladov (z % od postavk 10 in 11)	
=	Neangažirani dobiček za povečanje programiranih osebnih dohodkov in skladov in z njim povezanih prispevkov in davkov iz dohodka (1 manj 2 do 12)	

Razpredelnica 42

več razčlenjeni po njihovih naravnih vrstah. Če jih pa le želimo poznati na takšen način, sta na razpolago dve možnosti. Po prvi vse običajne računske postopke izpeljemo ne več za posamezno vrsto splošnih stroškov kot celoto, temveč ločeno za vsak del te celote, ki je zanimiv. Po drugi običajne računske postopke izpeljemo za posamezno vrsto splošnih stroškov kot celoto, toda dobljeni znesek na količinsko enoto poslovnega učinka razčlenimo skladno s sestavo, ki je poznana pred njihovim razporejanjem na stroškovne nosilce.

Že iz teh navedb vidimo, da je precej lažje postaviti načelne obrazce za ugotavljanje potrebnega obsega dejavnosti kot oblikovati računovodske podatke, ki jih ti obrazci zahtevajo.

Razčlenitev stroškov poslovnega učinka na stalne in spremenljive pri poznani prodajni ceni (različica z upoštevanjem dohodka)

Zap. št.	Vrsta stroškov	Znesek
1	2	3
1	Poznana prodajna cena	
2	Spremenljivi del materialnih stroškov (z amortizacijo na podlagi najmanjših stopenj)	
–	Prispevek za kritje stalnega dela materialnih stroškov z amortizacijo in dohodka (1 manj 2)	
3	Stalni del materialnih stroškov z amortizacijo na podlagi najmanjših stopenj	
–	Prispevek za kritje dohodka (1 manj 2 do 3)	
4	Spremenljivi del programiranih osebnih dohodkov	
5	Spremenljivi del programiranih drugih obveznosti iz dohodka	
6	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje spremenljivega dela programiranih osebnih dohodkov in drugih obveznosti iz dohodka (z % od ustreznega dela postavk 4 in 5)	
–	Prispevek za kritje stalnega dela programiranega dohodka in dobička (1 manj 2 do 6)	
7	Stalni del programiranih osebnih dohodkov	
8	Stalni del programiranih drugih obveznosti iz dohodka	
9	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje stalnega dela osebnih dohodkov in obveznosti iz dohodka (z % od ustreznega dela postavk 7 in 8)	
–	Prispevek za kritje dobička (1 manj 2 do 9)	
10	Programirano oblikovanje sklada skupne porabe	
11	Programirano oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada	
12	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje programiranega oblikovanja skladov (z % od postavk 10 in 11)	
–	Neangažirani dobiček za povečanje programiranih osebnih dohodkov in skladov ter z njimi povezanih prispevkov in davkov iz dohodka (1 manj 2 do 12)	

Razpredelnica 43

512 Računovodske informacije za odločitve o izbiri med različnimi razpoložljivimi delovnimi sredstvi za določeno proizvodnjo

Katerokoli vrsto proizvodov je mogoče proizvajati različno. Delovna sredstva, delovne predmete, storitve in delovno silo kot prvine tistega procesa, ki pripelje do zaželenih proizvodov ali poslovnih učinkov, lahko združujemo na več načinov. Stroški, ki pri tem odpadejo na količinsko enoto proizvoda, seveda niso v vseh primerih enaki. Zato je razumljivo, da želimo poiskati najboljši združek vseh teh prvin. Čeprav so informacije, ki jih potrebujemo za odločitev

Predračun proizvodnih stroškov proizvodnje X pri uporabi različnih strojev

I. Uporaba stroja A

Neposredni materialni stroški količinske enote na stroju A	Količina proizvodnje	Neposredni materialni stroški za celotno količino	Stalni stroški proizvodnje na stroju A	Drugi spremenljivi stroški na strojno uro stroja A	Strojni čas za količinsko enoto na stroju A	Drugi spremenljivi stroški za celotno količino	Oportunitetni stroški uporabe stroja A	Dodatni stroški celotne količine na stroju A
1	2	3 (1×2)	4	5	6	7 (5×6×2)	8	9 (3+4+7+8)
skupaj								

II. Uporaba stroja B

Neposredni materialni stroški količinske enote na stroju B	Količina proizvodnje	Neposredni materialni stroški za celotno količino	Stalni stroški proizvodnje na stroju B	Drugi spremenljivi stroški na strojno uro stroja B	Strojni čas za količinsko enoto na stroju B	Drugi spremenljivi stroški za celotno količino	Oportunitetni stroški uporabe stroja B	Dodatni stroški celotne količine na stroju B
1	2	3 (1×2)	4	5	6	7 (5×6×2)	8	9 (3+4+7+8)
skupaj								

II. Prednost uporabe stroja A

Prihranek dodatnih stroškov pri celotni količini proizvodov X
II 9−I 9
skupaj

o kaki metodi proizvodnje, v glavnem informacije o stroških, le ne zadoščajo vedno preprosti računovodski izračuni. Mnogokrat je potrebno tako imenovano operacijsko raziskovanje. Ker se pa na tem mestu ne nameravamo ukvarjati z njim, se bomo zadržali le pri takšnih vprašanjih, na katera moremo najti odgovore že v okviru sodobno organiziranega računovodstva. Takšno vprašanje je npr.: na katerem od obstoječih strojev naj proizvajamo določeno vrsto proizvoda, če so zmogljivosti več različnih strojev, ki jih uporabljamo, še neizrabljene.

Denimo, da so nam poznani neposredni materialni stroški, ki bi se pojavljali ob proizvodnji preučevanega proizvoda; ti so lahko tedaj, kadar uporabljamo stroj A ali B, enaki ali različni. Po drugi strani nam je poznan čas, ki bi bil potreben, če bi organizacija združenega dela proizvajala preučevani proizvod na stroju A ali B; ta čas je lahko spet enak ali različen. Končno vzemimo, da so nam poznani neposredni osebni dohodki skupaj z vsemi splošnimi proizvodnimi stroški, ki po predračunu odpadejo na uro dela stroja A in B; tudi ti stroški na uro dela so lahko pri strojih A in B enaki ali različni. Če k neposrednim materialnim stroškom, ki bi se pojavili pri delu s strojem A, prištejemo zmnožek potrebnega časa dela na stroju A in zneska vseh drugih stroškov, ki odpadejo na uro dela na tem stroju, dobimo poprečne proizvodne stroške pri delu s strojem A. Enako dobimo poprečne proizvodne stroške pri delu s strojem B. Če bi se nato odločili za tisti stroj, pri katerem bi odpadlo manj poprečnih proizvodnih stroškov na preučevani proizvod, bi odločitev utegnila biti napačna. Brž ko na kake stalne stroške v organizaciji združenega dela ne vpliva vprašanje, na katerem stroju bomo proizvajali preučevani proizvod, jih moramo pri takšnem odločanju povsem zanemariti. Nasprotno bi bilo treba preučiti le, kateri stroj omogoča manjše druge stroške na količinsko enoto preučevanega proizvoda. Za stroj A, in ne za stroj B, se kaže npr. odločiti, če je zadoščeno pogoju:

dodatni stroški pri proizvodnji X na stroju A $<$ dodatni stroški pri proizvodnji X na stroju B

V nasprotnem primeru se kaže odločiti za stroj B. Proizvodnja na tistem stroju, ki omogoča manjše dodatne stroške na količinsko enoto proizvoda X, namreč pri enaki prodajni ceni tega proizvoda omogoča večji prispevek za kritje tistih stalnih stroškov, ki se pojavljajo v vsakem primeru, a tudi večji dobiček. Opozoriti pa kaže, da za dodatne stroške ni nujno, da bi bili sestavljeni samo iz spremenljivih stroškov; lahko so tudi iz stalnih stroškov te vrste proizvodov, ki se pojavljajo npr. ob pripravi stroja A ali stroja B za njihovo proizvodnjo. Zato je koristnejše, če preučujemo dodatne stroške za celotno količino proizvodnje X, in ne samo za njeno količinsko enoto. V tem smislu je sestavljena razpredelnica 44. V njej je pa tudi upoštevana možnost, da se zaradi tega, ker se odločimo za posamezen stroj, odrečemo možnosti, da bi ga uporabili pri kaki drugi proizvodnji, ki bi nam prinesla v istem času določen prispevek za kritje. Izgubljeni prispevek za kritje se nato pojavlja kot oportunitetni strošek izbrane različice. Seveda pa se oportunitetni stroški morejo pojaviti tako pri uporabi stroja A kot pri uporabi stroja B.

513 Računovodske informacije za odločitve o koristi tehnične izpopolnitve

V načelu je korist, ki je dosežena s kako tehnično izpopolnitvijo, izražena v zmanjšanih stroških enake proizvedene količine zaradi prehoda od stare na

novo različico ob drugih nespremenjenih okoliščinah. Če se prodajna cena količinske enote ne spremeni, koristi ni mogoče izračunati preprosto tako, da bi vzeli načrtovane proizvodne stroške količinske enote po stari različici in te stroške po novi različici, nakar bi razliko pomnožili s celotno količino. Iz povsem podobnih razlogov kot prej je namreč treba izločiti iz preučevanja tiste stalne stroške, na katere tehnična izpopolnitev ne vpliva. Za novo različico namesto stare se torej kaže odločiti, če je zadoščeno pogoju:

dodatni stroški proizvodnje X po novi različici $<$ dodatni stroški proizvodnje X po stari različici

Namesto da bi iskali razliko v poprečnih proizvodnih stroških, ki odpadejo na količinsko enoto preučevanega proizvoda, iščemo razliko v stroških, ki odpadejo na celotno količino preučevane vrste proizvoda ob prehodu na novo različico proizvodnje. Ta razlika seveda še ni izčrpana z razliko v neposrednih materialnih stroških in neposrednih osebnih dohodkih. Razlika se pojavlja namreč tudi pri spremenljivem delu splošnih proizvodnih stroškov in pri tistih stalnih stroških, ki so povezani s preučevano vrsto proizvodov pri posamezni različici proizvodnje. Drugi stalni stroški seveda ostajajo ob prehodu na novo različico proizvodnje nespremenjeni ter jih pri izračunu zanemarimo. Koliko pri izračunu upoštevamo spremenljivi del splošnih stroškov uprave in prodaje, pa je odvisno od tega, ali nanje vpliva sama izpopolnitev v proizvodnji.

Če je zaradi nove različice kupljen kak nov stroj, se njegova amortizacija, obresti in podobni stroški pojavljajo med dodatnimi stroški te različice. Če je zaradi skrajšanega delovnega časa po novi različici sproščena zmogljivost že obstoječega stroja in uporabljena za kako novo proizvodnjo, ki prej zaradi omejenih zmogljivosti ni bila izvedljiva, je izgubljeni znesek prispevka za kritje treba šteti za oportunitetni strošek stare različice. Če zaradi nove različice sproščena zmogljivost ni izrabljena, seveda ne moremo upoštevati pri stari različici oportunitetnih stroškov v prikazanem smislu. Če končno nova različica zahteva del zmogljivosti, ki so bile prej izrabljene pri kaki drugi proizvodnji, je podobno pri njej treba šteti izgubljeni znesek prispevka za njen oportunitetni strošek. Vidimo torej, da izračun koristi, ki jo ima organizacija združenega dela ob uvedbi kake tehnične izpopolnitve in od katere se tudi obračunava ustrezna premija, nikakor ni preprosto opravilo.

Ugotovitve so povzete v razpredelnici 45.

Spremenjena metoda proizvodnje ali tehnična izpopolnitev se pa ne kaže nujno samo v spremembi stroškov. Zaradi spremenjene kakovosti proizvodov se lahko izraža v spremenjeni prodajni ceni, zaradi možnosti večje proizvodnje pa tudi v večji prodani količini, če to seveda dopušča trg. V takšnem primeru seveda ni mogoče presojati uspešnosti nove različice proizvodnje v primerjavi s staro samo na podlagi dodatnih stroškov, temveč mora biti zadoščeno pogoju:

dodatni prispevek za kritje po novi različici $>$ dodatni prispevek za kritje po stari različici

Predračun koristi izpopolnitve v proizvodnji X

I. Nova različica proizvodnje

Stroškovno mesto	Neposredni materialni stroški količinske enote	Neposredni osebni dohodki količinske enote	Količina proizvodnje	Neposredni stroški za celotno količino	Spremenljivi splošni stroški za celotno količino	Stalni stroški proizvodnje X	Oportunitetni stroški	Skupaj dodatni stroški proizvodnje X
1	2	3	4	5 (2×4+3×4)	6	7	8	9 (5+6+7+8)
skupaj								

II. Stara različica proizvodnje

Stroškovno mesto	Neposredni materialni stroški količinske enote	Neposredni osebni dohodki količinske enote	Količina proizvodnje	Neposredni stroški za celotno količino	Spremenljivi splošni stroški za celotno količino	Stalni stroški proizvodnje X	Oportunitetni stroški	Skupaj dodatni stroški proizvodnje X
1	2	3	4	5 (2×4+3×4)	6	7	8	9 (5+6+7+8)
skupaj								

II. Prednost nove različice

Razlika v dodatnih stroških
II 9−I 9
skupaj

514 Računovodske informacije za odločitve o proizvodnih serijah

Če je prodaja določene vrste proizvodov kolikor toliko enakomerna, ustrezna proizvodnja pa serijska s prekinitvami, se lahko vprašamo:

1. Kakšna je optimalna velikost proizvodne serije?
2. Kdaj začeti proizvodnjo takšne optimalne količine?

Da bi odgovorili na prvo vprašanje, moramo vedeti, na katere stroške vpliva število v letu dni sproženih proizvodnih serij, na katere pa poprečna velikost proizvodne serije. Nato uporabimo podoben obrazec, kot smo ga že obravnavali pri izračunu optimalne velikosti posameznega naročila, in sicer:

$$\text{optimalna velikost proizvodne serije} = \sqrt{\frac{2 \times \text{letno potrebna količina} \times \text{stroški sproženja posamezne serije}}{\text{letni stroški količ. enote proizvoda v zalogi}}}$$

Stroški sproženja proizvodnih serij so sestavljeni bodisi iz neposrednih stroškov posamezne proizvodne serije, bodisi iz splošnih stroškov, ki jih je šele treba razporejati po serijah. V prvo skupino spadajo materialni stroški in osebni dohodki pri pripravi strojev za novo serijo, a tudi materialni stroški potrebne proizvodne dokumentacije od splošnega delovnega naloga do delovnih listov, zahtevnic materiala in drobnega inventarja, obrazcev za kontrolo kakovosti proizvodov itd. V drugo skupino spadajo zlasti osebni dohodki za pripravo te dokumentacije, za kasnejšo kontrolo kakovosti, za obračune stroškov v knjigovodstvu itd. Vse te stroške je treba preračunati na posamezno proizvodno serijo sorazmerno z delovnim časom pri teh delih, ki po oceni odpade nanjo.

Za stroške zaloge proizvodov pa velja isto, kot smo ugotovili v točki 411 za stroške zaloge materiala, s to razliko, da sedaj ne govorimo več o nabavni ceni količinske enote, temveč o stroških, ki odpadejo nanjo.

S temi spremembami moremo v celoti pri izračunu stroškov, ki so potrebni v postavljenem obrazcu optimalne velikosti proizvodne serije, uporabljati razpredelnici 25 in 26.

Prav tako veljajo za odgovor na vprašanje, kdaj sprožiti novo proizvodno serijo, ustrezna razglabljanja v točki 412 in seveda tudi razpredelnica 27.

515 Računovodske informacije za odločitve o uvajanju in opuščanju posameznih vrst proizvodov

Prodajne cene, ki jih organizacija združenega dela dosega na trgu, niso enako ugodne pri vseh vrstah proizvodov. To ima seveda vpliv na odločitve o proizvodnji posameznih vrst proizvodov. Zato se moremo vprašati, kdaj so podani razlogi, da organizacija združenega dela opusti ali uvede kako novo vrsto proizvodov.

Če gledamo dolgoročno, je za organizacijo združenega dela zanimiva samo proizvodnja tistih vrst proizvodov, pri katerih z njihovo dosegljivo prodajno ceno pokriva lastno ceno in še omogoča zadovoljiv dobiček. Toda če gledamo kratkoročno, tedaj ugotovitev, da je pri kaki vrsti proizvodov prodajna cena manjša od lastne cene, še nikakor ni zadosten razlog za njeno opustitev. Če organizacija združenega dela ne more nadomestiti proizvodnje takšne vrste proizvodov s kako drugo, je razlog za opustitev prve vrste proizvodov podan šele, če je zadoščeno pogoju:

dodatni stroški preučevane vrste proizvodov $>$ dodatni prihodki s preučevano vrsto proizvodov

Brž ko so dodatni prihodki s to vrsto proizvodov večji od dodatnih stroškov, je še vedno koristno ohraniti preučevano proizvodnjo, dokler je ne moremo nadomestiti s kako uspešnejšo. Preučevana vrsta proizvodov namreč še vedno prispeva h kritju stalnih stroškov v organizaciji združenega dela, ki se pojavljajo v vsakem primeru. Če bi je ne proizvajali več, bi zmanjšali dobiček ravno za toliko, za kolikor so dodatni prihodki, ki jih dosegamo z njo, večji od ustreznih dodatnih stroškov.

Dodatni stroški preučevane vrste proizvodov so brez dvoma sestavljeni iz spremenljivih stroškov, ki se pojavljajo zaradi nje. Nikakor pa ni nujno, da razlika med prihodki in spremenljivimi stroški v zvezi s preučevano vrsto proizvodov že nakazuje, za koliko prispeva k dobičku. Če opustimo to vrsto proizvodov, utegnemo zmanjšati tudi tiste stalne stroške, ki jih neposredno povzroča, medtem ko ostanejo stalni stroški, ki se pojavljajo kot splošni stroški za več vrst proizvodov ali celo za celotno proizvodnjo, še dalje nespremenjeni. Kateri stalni stroški so povezani s posamezno vrsto proizvodov, kateri pa ne, je odvisno od raznih odločitev v konkretnih razmerah. Vzemimo za primer samo stroške gospodarske propagande. Če se ti stroški pojavljajo pri vsaki vrsti proizvodov posebej, so očitno stalni stroški posameznih vrst proizvodov in se jim je mogoče ogniti, če organizacija združenega dela opusti kako vrsto proizvodov. Če pa so ti stroški skupni za vse vrste proizvodov, nanje neposredno ne vpliva ukinitev posamezne vrste proizvodov.

Predračun uspešnosti opustitve proizvodnje X v kratkem roku

Dodatni prihodki s preučevano vrsto proizvodov	Dodatni stroški preučevane vrste proizvodov				Prispevek za kritje splošnih stalnih stroškov in za dobiček
	neposredni mat. stroški in osebni dohodki celotne količine	spremenljivi splošni stroški celotne količine	stalni stroški preučevane vrste proizvodov	skupaj dodatni stroški	
1	2	3	4	5 (2+3+4)	6 (1−5)

Razpredelnica 46

V razpredelnici 46 so nakazani podatki, ki jih potrebujemo pri odločitvah o opustitvi proizvodnje določene vrste proizvodov. Če v stolpcu 6 te razpredelnice ugotovimo, da preučevana vrsta proizvodov še nekaj prispeva za kritje stalnih stroškov, čeprav je sicer njena prodajna cena manjša od lastne cene, je pred

KNJIŽNICA ... TRBOVLJE 2

uvedbo kake uspešnejše različice nikakor ne kaže ukinjati. Za znesek v stolpcu 6 bi se namreč v takšnem primeru zmanjšal dobiček organizacije združenega dela kot celote. Toda tudi v primeru, ko bi se opustitev preučevane vrste proizvodov izrazila v manjših izgubljenih prihodkih, kot bi bili prihranjeni stroški, in bi torej bil podatek v stolpcu 6 negativen, lahko obstajajo razlogi za nadaljnjo ohranitev takšne proizvodnje. Morda je povezana z drugo proizvodnjo in je ni mogoče enostransko opustiti ali pa takšni proizvodi pri kupcih dvigajo zanimanje tudi za druge proizvode.

Do sedaj smo pri razglabljanjih izhajali iz domneve, da se organizacija združenega dela ob nespremenjenih prodajnih cenah odloča samo o tem, ali naj ohrani sedanji obseg in sestavo proizvodnje ali naj iz nje izloči posamezno vrsto proizvodov. Če pa obstaja možnost, da nadomesti kako vrsto proizvodov z drugo vrsto, bi bilo treba v predračunu med dodatnimi stroški prvotne vrste proizvodov upoštevati še oportunitetne stroške, in sicer v smislu izgubljenega prispevka za kritje, ki bi ga dajala druga vrsta proizvodov. Če je prispevek za kritje pri tej drugi vrsti proizvodov ob enakem času večji od prispevka za kritje pri prvotni vrsti proizvodov, kaže prvotno vrsto opustiti in preiti na novo.

Povsem podobno lahko presojamo uspešnost uvedbe kake nove vrste proizvodov, s katero bolje izrabljamo obstoječe zmogljivosti. Dokler se ne ponudi kaka boljša možnost, se organizaciji združenega dela izplača uvesti proizvodnjo predlagane vrste proizvodov ali sprejeti kako posebno naročilo, če je zadoščeno pogoju:

dodatni stroški preučevane vrste proizvodov < dodatni prihodki s preučevano vrsto proizvodov

Predračun uspešnosti uvedbe proizvodnje X v kratkem roku

Dodatni prihodki s preučevano vrsto proizvodnje	Dodatni stroški preučevane vrste proizvodnje					Prispevek za kritje splošnih stalnih stroškov in za dobiček
	neposredni mat. stroški in osebni dohodki celotne količine	spremenljivi splošni stroški celotne količine	stalni stroški preučevane vrste proizvodov	oportunitetni stroški	skupaj dodatni stroški	
1	2	3	4	5	6 (2+3+4+5)	7 (1−6)

Razpredelnica 47

Če so dodatni prihodki, ki jih je mogoče doseči z novo vrsto proizvodov, večji od dodatnih stroškov, ki jih povzroča, organizacija združenega dela z njo povečuje dobiček. Če pa s takšno vrsto proizvodov zaradi omejenih zmogljivosti izpodriva proizvodnjo kake druge vrste proizvodov, je med njenimi stroški treba upoštevati tudi izgubljeni prispevek za kritje, ki bi ga dala druga vrsta proizvodov. V tem primeru imamo opravka z oportunitetnim stroškom pri novi vrsti proizvodov. Ustrezen predračun je prikazan v razpredelnici 47.

Ponovno pa naj opozorimo, da mora v dolgem roku vsaka vrsta proizvodov s svojimi prihodki pokrivati ne samo dodatne stroške, temveč tudi sorazmeren del stalnih stroškov, ki je razporejen nanjo.

516 Računovodske informacije za odločitve o sestavi proizvodnje

Ob nespremenjenem obsegu proizvodnje lahko organizacija združenega dela poveča svoj dobiček in s tem možnosti za povečanje prvotno programiranih osebnih dohodkov in za oblikovanje skladov takrat, kadar ji uspe doseči višjo prodajno ceno na količinsko enoto proizvoda ali zmanjšati stroške, ki odpadejo nanjo. Toda tudi takrat, kadar se prodajna cena količinske enote proizvoda ne spremeni niti se ne spremenijo stroški, ki odpadejo nanjo, lahko organizacija združenega dela poveča dobiček, če ob sicer nespremenjenem obsegu proizvodnje spremeni njeno sestavo. Povsem zadošča, če preide od manj donosnih proizvodov k bolj donosnim.

Sprememba sestave proizvodnje ob njenem nespremenjenem celotnem obsegu praviloma ne vpliva na stalne stroške, ki se pač pojavljajo v vsakem primeru. Zato stalni stroški niso zanimivi, kadar presojamo uspešnost sprememb v sestavi proizvodnje. Zanimivi so praviloma le spremenljivi stroški, ki se ne spreminjajo zgolj tedaj, kadar spreminjamo obseg proizvodnje, ampak tudi tedaj, kadar spreminjamo udeležbo posameznih vrst proizvodov v celoti vseh proizvodov. Ker je pri vsaki količinski enoti proizvoda poznana razlika med njeno prodajno ceno in spremenljivimi stroški, je poznan tudi njen prispevek za kritje stalnih stroškov in doseganje dobička v organizaciji združenega dela kot celoti. Novi združek posameznih vrst proizvodov torej spreminja celotni znesek tega prispevka za kritje. Organizaciji združenega dela se zato izplača vsak nov združek posameznih vrst proizvodov, če le zadovoljuje naslednji zahtevi:

dodatni prispevek za kritje pri povečani proizvodnji posameznih vrst proizvodov > dodatni prispevek za kritje pri zmanjšani proizvodnji drugih vrst proizvodov.

Če je celotni obseg proizvodnje dan in ni nikakršnih proizvodnih ali tržnih omejitev pri spremembi sestave proizvodnje, se organizaciji združenega dela izplača prehajati od proizvodov, pri katerih dosega manjši prispevek za kritje na količinsko enoto, k proizvodom, kjer dosega večjega. V razpredelnici 48 je npr. v stolpcu 5 kot različico A mogoče obravnavati sedanjo sestavo proizvodnje in v stolpcu 8 celotni znesek prispevka za kritje, ki izhaja iz nje. Toda iz stolpca 4 lahko vidimo, da je znesek prispevka za kritje na količinsko enoto pri raznih vrstah proizvodov različen. Če bi nato organizacija združenega dela v stolpcu 6 kot različico B obravnavala takšno sestavo proizvodnje, pri kateri bi bili udeleženi le proizvodi z največjim prispevkom za kritje na količinsko enoto, bi bil tudi v stolpcu 9 ugotovljen največji celotni znesek prispevka za kritje v organizaciji združenega dela kot celoti. Toda nikjer ni rečeno, da je po takšnih proizvodih tudi povpraševanje na trgu. Brž ko se zavedamo, da je na trgu npr. mogoče prodati največ takšno in takšno količino proizvoda X ali da je na njem mogoče prodati določeno količino proizvoda Y le, če nastopa hkrati z določeno količino proizvoda Z, seveda različica B ni izvedljiva. Sestava dane proizvodnje po različici C je npr. v razpredelnici prikazana v stolpcu 7, iz nje izhajajoč celotni prispevek za kritje za organizacijo združenega dela kot celoto pa v stolpcu 10.

Če je celotni obseg raznovrstne proizvodnje izražen vrednostno, in sicer s preračunom količin po ustreznih prodajnih cenah, ni pa nikakršnih proizvodnih ali tržnih omejitev pri spremembi sestave proizvodnje, se organizaciji združenega

Predračun uspešnosti kombinacij posameznih vrst proizvodov brez upoštevanja proizvodnih omejitev ob količinsko izraženem danem obsegu proizvodnje

Vrsta proizvodov	Prodajna cena količinske enote	Spremenljivi stroški količinske enote	Prispevek za kritje pri količinski enoti	Proizvedene količine			Skupaj prispevek za kritje		
				različica			različica		
				A	B	C	A	B	C
1	2	3	4 (2−3)	5	6	7	8 (4×5)	9 (4×6)	10 (4×7)
skupaj									

Razpredelnica 48

Predračun uspešnosti kombinacij posameznih vrst proizvodov brez upoštevanja proizvodnih omejitev ob vrednostno izraženem danem obsegu proizvodnje

Vrsta proizvodov	Prodajna cena količinske enote	Spremenljivi stroški količinske enote	Prispevek za kritje pri količinski enoti	Stopnja prispevka za kritje	Prodajna vrednost proizvedenih količin			Skupaj prispevek za kritje		
					različica			različica		
					A	B	C	A	B	C
1	2	3	4 (2−3)	5 (4:2)	6	7	8	9 (6×5)	10 (7×5)	11 (8×5)
skupaj										

Razpredelnica 49

dela izplača prehajati od proizvodov, pri katerih dosegajo manjšo stopnjo prispevka za kritje, k proizvodom, kjer dosega večjega. V razpredelnici 49 je npr. v stolpcu 6 kot različico A mogoče obravnavati sedanjo sestavo proizvodnje, izraženo po prodajni vrednosti, kjer je celotni seštevek spet dan in se tudi pri drugih različicah ne spreminja. V tem primeru je v stolpcu 9 prikazan celotni znesek prispevka za kritje, s katerim lahko računa organizacija združenega dela, z njim pokriva stalne stroške in dosega dobiček. Toda iz stolpca 5 vidimo, da je stopnja prispevka za kritje pri različnih vrstah proizvodov različna. Če bi nato organizacija združenega dela v stolpcu 7 kot različico B obravnavala takšno vrednostno sestavo proizvodnje, pri kateri bi bili udeleženi le proizvodi z največjo stopnjo prispevka za kritje, bi bil tudi v stolpcu 10 zagotovljen največji celotni znesek prispevka za kritje v organizaciji združenega dela kot celoti. Toda spet ni nikjer rečeno, da bi proizvodnjo s takšno sestavo organizacija združenega dela tudi mogla prodati na trgu. Brž ko se zavedamo, da je na trgu npr. mogoče doseči pri proizvodih X največ takšne in takšne prihodke pri danih prodajnih cenah ali da je na njem treba prodati proizvode X z določeno prodajno vrednostjo le, če nastopajo hkrati s proizvodi Z, pri katerih je mogoče doseči takšno in takšno prodajno vrednost pri neizbežni prodani količini, seveda različica B ni izvedljiva. Vrednostna sestava proizvodnje, ki upošteva takšne omejitve, sicer pa nespremenjeno celotno vrednost, je npr. kot različica C prikazana v stolpcu 8, iz nje izhajajoč celotni prispevek za kritje za organizacijo združenega dela kot celoto pa v stolpcu 11.

Pri dosedanjih razglabljanjih smo povsem zanemarili dejstvo, da so proizvodne zmogljivosti omejene in da se dani stalni stroški nanašajo ravno na te omejene zmogljivosti, da pa nasprotno ni količinski ali vrednostni obseg proizvodnje enkrat za vselej dan. Če količinske enote različnih vrst proizvodov zahtevajo različen čas dela na strojih, ne more biti odločilno vprašanje, kolikšen je znesek prispevka

Predračun uspešnosti kombinacij posameznih vrst proizvodov z upoštevanjem proizvodnih omejitev

Vrsta proizv.	Prodajna cena količin. enote	Spremenljivi stroški količin. enote	Prispevek za kritje pri količin. enoti	Ure stroj. dela na količ. enoto	Prispevek za kritje na uro stroj. dela	Proizvedene količine		
						različica		
						A	B	C
1	2	3	4 (2−3)	5	6 (4:5)	7	8	9
skupaj								

Vrsta proizv.	Število potrebnih strojnih ur			Skupaj prispevek za kritje		
	različica			različica		
	A	B	C	A	B	C
1	10 (5×7)	11 (5×8)	12 (5×9)	13 (6×10)	14 (6×11)	15 (6×12)
skupaj						

Razpredelnica 50

za kritje, ki ga prinaša posamezna količinska enota proizvoda ali kakšna je pri njej stopnja prispevka za kritje, temveč le vprašanje, kolikšen je znesek prispevka za kritje, ki ga prinaša ura dela za posamezno vrsto proizvodov. Potrebni podatki so vidni iz razpredelnice 50.

Če sedanje stanje obravnavamo kot različico A, potem iz seštevka v stolpcu 10 vidimo, ali smo v celoti izrabili ustrezne zmogljivosti v časovnem pogledu. Denimo, da smo jih in da preučujemo le vpliv drugačne sestave proizvodnje na celotni znesek prispevka za kritje. Iz stolpca 6 vidimo, katere vrste proizvodov dajejo največji prispevek za kritje na uro strojnega dela. Če bi se organizacija združenega dela po različici B preusmerila na tiste vrste proizvodov, ki dajejo največji prispevek za kritje na uro strojnega dela, bi bil tudi celotni znesek prispevka za kritje v organizaciji združenega dela kot celoti največji in s tem tudi dobiček največji. Toda pri tem spet morda nismo upoštevali možnosti, ki obstajajo na prodajnem trgu. Če se jih zavemo, moramo seveda poiskati kako drugo različico, ki jo imenujemo npr. različico C.

Kot vidimo že iz teh razglabljanj, nikakor ni lahko izbrati optimalno sestavo proizvodnje ali optimalni sortiment proizvodnje. K že nakazanim omejitvam v pogledu povpraševanja na trgu ali v pogledu zmogljivosti se utegnejo pridružiti še nove omejitve v pogledu materiala, delavcev, finančnih sredstev itd. Čim več omejitev upoštevamo pri izračunu optimalne sestave proizvodnje, tem manj zadoščajo preproste metode. Pomagamo si lahko le z operacijskim raziskovanjem, ki pa prav tako zahteva računovodske informacije v do sedaj obravnavanem smislu.

Ob koncu naj omenimo še to, da utegne kak nov združek posameznih vrst proizvodov zmanjšati tudi stalne stroške v organizaciji združenega dela kot celoti. Brž ko npr. izpade proizvodnja kake dotedanje vrste proizvodov, odpadejo tisti stalni stroški, ki so povezani samo z njo. Zato bi kazalo razpredelnico 50 izpopolniti v tem smislu, da bi od celotnega prispevka za kritje pri posamezni vrsti proizvodov najprej odšteli stalne stroške te vrste proizvodov in šele v zadnji stopnji preučevali tisti ostanek prispevka za kritje, ki je namenjen za kritje stalnih stroškov splošnega značaja. Prav tako bi bilo koristno, če bi ločeno po obratih preučevali pokrivanje tamkajšnjih stalnih stroškov, ločeno pa še pokrivanje stalnih stroškov v upravi in prodaji. V takšnem primeru pa bi se pri vsaki preučevani različici že približali prikazovanju postopnega pokrivanja stalnih stroškov.

52 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE V ZVEZI S PROIZVODNJO SKUPNEGA POSLOVNEGA UČINKA

520 Osnove razmerij med temeljnimi organizacijami pri proizvodnji skupnega poslovnega učinka

V primeru, ko zaporedno povezane temeljne organizacije v okviru delovne organizacije druga od druge kupujejo in prodajajo fazne proizvode (ali storitve), se prevzete medsebojne odgovornosti uveljavljajo šele ob določenih motnjah v poslovanju ali v primeru izgube, ne pa sproti. Drugače je, če upoštevamo, da je njihov prihodek dosežen šele tedaj, ko je prodan proizvod zadnje faze in da

je šele z njim povezani prihodek mogoče razporediti na faze, s katerimi se sicer ukvarjajo različne temeljne organizacije. Le v takšnem primeru vse temeljne organizacije sproti prevzemajo poslovni riziko glede prodanih količin in prodajnih cen, zato pa morajo tudi skupno oblikovati poslovno politiko, skupno načrtovati proizvodnjo in jo financirati.

Od skupnega prihodka, ki je dosežen ob prodaji proizvoda zadnje faze, ki šteje kot skupni proizvod, odpade na vsako vključeno temeljno organizacijo le določen del. Pojavi se torej problem, kako razporediti skupni prihodek na posamezne temeljne organizacije in kako vsaki odmeriti ravno toliko, kolikor ji pripada glede na njen prispevek k celoti. Ta problem v primeru kupo-prodajnih odnosov med zaporedno povezanimi temeljnimi organizacijami ne obstaja ali je pa zaradi uporabe tržnih cen v medsebojnih odnosih zakrit.

Teoretsko možne tipe povezav med zaporednimi proizvajalnimi temeljnimi organizacijami lahko opredelimo glede na:

a) stopnjo tržnosti faznega proizvoda, s katerim se ukvarja posamezna temeljna organizacija, ali
b) stopnjo tehnološke sklenjenosti faze, s katero se ukvarja posamezna temeljna organizacija.

Čim večja je stopnja tržnosti faznega proizvoda in stopnja tehnološke sklenjenosti posamezne faze, tem bolj so vključene temeljne organizacije nagnjene k vzpostavljanju klasičnih kupo-prodajnih odnosov. In nasprotno, čim manjša je stopnja tržnosti faznega proizvoda in stopnja tehnološke sklenjenosti posamezne faze, tem bolj so vključene temeljne organizacije nagnjene k razporejanju skupnega prihodka. Toda stopnja tržnosti faznega proizvoda ni nujno enaka stopnji tehnološke sklenjenosti faze. V tem pogledu ločimo štiri tipe zaporedno povezanih proizvajalnih temeljnih organizacij.

Za prvi tip je značilna visoka stopnja tržnosti faznega proizvoda in visoka stopnja tehnološke sklenjenosti posamezne faze. Prvo pomeni, da je proizvod posamezne temeljne organizacije mogoče prodajati tudi izven delovne organizacije in da ima svojo tržno ceno. Drugo pomeni, da je delovna organizacija sestavljena iz več tehnološko sklenjenih temeljnih organizacij ter da lahko obstaja tudi, če se kaka izmed njih izloči iz tega okvira; temeljne organizacije so medsebojno samo poslovno povezane v pogledu medsebojnega nakupa in prodaje.

Za drugi tip je značilna visoka stopnja tržnosti faznega proizvoda, toda nizka stopnja tehnološke sklenjenosti posamezne faze. Prvo pomeni, da je proizvod posamezne temeljne organizacije sicer mogoče prodati izven delovne organizacije in da ima tudi svojo tržno ceno. Toda drugo pomeni, da je šele delovna organizacija kot celota tehnološko sklenjena, ker se fazni procesi medsebojno prepletajo, pojavljajo se stranski proizvodi, ki ponovno stopajo v predhodno fazo itd.

Za tretji tip je značilna nizka stopnja tržnosti faznega proizvoda, toda visoka stopnja tehnološke sklenjenosti posamezne faze. Prvo pomeni, da je proizvod posamezne temeljne organizacije težje prodati izven delovne organizacije in da je tudi tržna cena težje ugotovljiva. Drugo pa pomeni, da je delovna organizacija le sestavljena iz več tehnološko sklenjenih temeljnih organizacij, ki jih v delovno organizacijo povezuje ekonomski interes.

Za četrti tip je značilna nizka stopnja tržnosti faznega proizvoda in nizka stopnja tehnološke sklenjenosti posamezne faze. Prvo pomeni, da je proizvod posamezne temeljne organizacije težje prodati izven delovne organizacije in da je tudi tržna cena težje ugotovljiva. Drugo pa pomeni, da je šele delovna organizacija kot celota tehnološko sklenjena in da bi izločitev katerekoli temeljne organizacije ogrozila obstoj vseh drugih temeljnih organizacij, ki so z njo povezane,

ter obstoj delovne organizacije kot celote. Tak tip je zelo pogosten in naravnost kliče po vzpostavitvi skupnega prihodka in njegovega razporejanja.

Prinašalec skupnega prihodka je skupni proizvod zaporedno (in včasih tudi vzporedno) povezanih proizvajalnih temeljnih organizacij. S skupnim proizvodom pa lahko mislimo ali posamezen proizvod ali določeno vrsto proizvodov ali določeno skupino proizvodov ali določeno blagovno skupino, ki prehaja medsebojno povezane temeljne organizacije. To prehajanje skupnega proizvoda prek proizvajalnih temeljnih organizacij ima lahko več oblik, npr:

1. fazni proizvod prve temeljne organizacije prehaja v drugo, fazni proizvod druge temeljne organizacije v tretjo itd. do temeljne organizacije, ki je finalist;
2. fazni proizvodi prve temeljne organizacije, druge, tretje itd. nastajajo neodvisno drug od drugega, vsi pa prehajajo v temeljno organizacijo, ki je finalist;
3. fazni proizvodi prve, druge, tretje temeljne organizacije itd. nastajajo neodvisno drug od drugega, toda se obravnavajo skupno kot celotni proizvodni program ali kolekcija proizvodov;
4. fazni proizvodi prve temeljne organizacije prehajajo v ostale temeljne organizacije ter so praktično prodani šele z njihovimi proizvodi.

Za primer prve oblike prehajanja faznih proizvodov lahko vzamemo razmerje med predilnico, tkalnico in konfekcijo. Za primer druge oblike prehajanja faznih proizvodov lahko vzamemo razmerja v kovinsko predelovalni industriji, kjer so ločeno izdelani posamezni podsklopi in sklopi in se združijo šele v zadnji fazi. Za primer tretje oblike prehajanja faznih proizvodov lahko vzamemo razmerja v pohištveni industriji, kjer so ločeno izdelani posamezni kosi, ki nato sestavljajo komplet. Za primer četrte oblike prehajanja faznih proizvodov pa lahko vzamemo razmerja med vzdrževalno temeljno organizacijo in tistimi, ki proizvajajo proizvode za trg.

V vsakem primeru z vidika temeljne organizacije, ki je dobavitelj, ločimo naslednje možnosti:

a) da dobavlja fazne proizvode samo eni temeljni organizaciji v sklopu iste delovne organizacije;
b) da dobavlja fazne proizvode več temeljnim organizacijam v sklopu iste delovne organizacije;
c) da dobavlja fazne proizvode ne samo drugim temeljnim organizacijam v sklopu iste delovne organizacije, temveč tudi drugim delovnim organizacijam.

Čim bolj se premikamo od primera a k primeru c, tem bolj so zanjo zanimive tržne cene, in ne udeležbe v skupnem prihodku.

Z vidika temeljne organizacije, ki je prevzemnik, pa ločimo naslednje možnosti:

a) da prevzema fazne proizvode samo pri eni temeljni organizaciji v sklopu iste delovne organizacije;
b) da prevzema fazne proizvode pri več temeljnih organizacijah v sklopu iste delovne organizacije;
c) da prevzema fazne proizvode ne samo pri drugih temeljnih organizacijah v sklopu iste delovne organizacije, temveč tudi pri drugih delovnih organizacijah.

Čim bolj se premikamo od primera a k primeru c, tem bolj so zanjo zanimive tržne cene, in ne vzpostavljanje udeležb v skupnem prihodku.

Da je celotni problem skupnega prihodka precej zapleten, nam pa nakazuje tudi to, da je posamezen fazni proizvod lahko:

a) uporabljen samo pri proizvodnji določenega skupnega proizvoda;
b) uporabljen pri proizvodnji več različnih skupnih proizvodov;
c) uporabljen pri proizvodnji skupnih proizvodov, a tudi pri proizvodnji proizvodov, ki niso skupni.

Pri tem se seveda utegnejo bistveno ločiti možnosti, ki jih ima temeljna organizacija, ki je dobavitelj takšnega sestavnega dela celote, in s tem tudi njen interes za skupni prihodek.

S skupnim prihodkom je torej mišljen prihodek, ki se pojavlja ob prodaji skupnega proizvoda (ali storitve) več temeljnih organizacij; zato tudi pripada vsem tem temeljnim organizacijam v sorazmerju z njihovim prispevkom k njemu. Kupo-prodajni odnosi med temeljnimi organizacijami so gotovo tehnično bolj preprosti kot odnosi ustvarjanja in razporejanja skupnega prihodka. Ko temeljna organizacija v primeru kupo-prodajnih odnosov preda naslednji v verigi svoj fazni poslovni učinek, ji ga fakturira in ob pogoju zagotovitve plačila že izkaže lastne prihodke. Toda zaporedno povezane temeljne organizacije navsezadnje režejo le skupni kolač, iz katerega lahko na podlagi prodajnih cen nekdo odreže sebi preveč, medtem ko bi za drugega ostalo premalo. Ta problem je gotovo mogoče bolje razrešiti, če vzpostavljamo odnose ustvarjanja in razporejanja skupnega prihodka. Ti odnosi omogočajo bolje kot v primeru medsebojnega fakturiranja razrešiti vprašanje enakomernejšega razporejanja akumulacije, razvojnega interesa vseh vključenih temeljnih organizacij itd. Toda pojavljajo se tudi nekatere težave. Ko temeljna organizacija preda naslednji v verigi svoj fazni poslovni učinek, ne izkaže še nikakršnih prihodkov, temveč mora čakati, da je končni poslovni učinek v zadnji fazi prodan, nakar šele pride do svoje udeležbe v skupnem prihodku. Pojavlja se torej med drugim vprašanje financiranja visečih stroškov, kar pomeni finančno, in ne dohodkovno operacijo, dalje se pojavlja vprašanje ugotavljanja višine stroškov, ki jih je treba pokriti, da se dokoplje do določene udeležbe v skupnem prihodku, navsezadnje pa tudi vprašanje, kako preiti na novi sistem, ko pa ob začetku še obstajajo že odkupljene zaloge faznih proizvodov v naslednjih členih celotne na novo vzpostavljene verige.

V verigo pridobivanja in razporejanja skupnega prihodka stopajo temeljne organizacije s svojim dolgoročnim interesom. Pri tem pa morajo imeti tudi zelo jasne predstave o tem, kaj lahko pričakujejo iz razporejanja skupnega prihodka. Če vzamemo zadevo poenostavljeno, lahko rečemo, da verjetno ob drugih nespremenjenih okoliščinah, zlasti v pogledu racionalnosti dela, utegnejo pričakovati vse temeljne organizacije iz naslova razporejanja skupnega prihodka enake osebne dohodke in sklad skupne porabe na pogojnega delavca in enako akumulacijo na lastna vložena sredstva. Slabša racionalnost gospodarjenja pri posamezni temeljni organizaciji pa vpliva le na njen uspeh, medtem ko se plusi in minusi v celotni verigi zaporedno povezanih temeljnih organizacij med seboj ne morejo izravnati. To pa pomeni, da udeležbe posamezne temeljne organizacije v skupnem prihodku ni mogoče zasnovati na njenih dejanskih stroških, temveč na standardnih, ki so v asociaciji, ki stopa v verigo, medsebojno kontrolirani. Spet imamo opravka z razvijanjem tako imenovanih »dohodkovnih odnosov« na bolj kakovostni ravni, kjer je treba igrati z odprtimi kartami in s čistimi računi ter »drug drugemu gledati v skledo«. Le tako je mogoče uspešno zamenjati klasično ceno za fazne proizvode z udeležbo v skupnem prihodku, ki zahteva neprimerno bolj komplicirane predračune in obračune, kot smo jih vajeni pri kupo-prodajnih odnosih. Boljši rezultati morajo vsekakor odtehtati večje stroške.

521 Predračun udeležbe posamezne temeljne organizacije pri razporejanju skupnega prihodka

Vzpostavljanje zamisli skupnega prihodka več temeljnih organizacij pomeni, kot smo že omenili, odpravljanje kupo-prodajnih odnosov med njimi in klasičnih prodajnih cen za poslovne učinke, ki jih posamezna temeljna organizacija predaja naslednji temeljni organizaciji. Če npr. temeljna organizacija A preda svoj fazni poslovni učinek temeljni organizaciji B, pri tem še ne izkaže nobenih prihodkov, tudi tej naslednji temeljni organizaciji B še ničesar ne fakturira, temveč si le zabeleži svoj vložek v nastajanje skupnega proizvoda ali storitve, ki je nosilec skupnega prihodka vseh v verigo vključenih temeljnih organizacij. Šele ko je končni skupni poslovni učinek prodan, pripada vsaki od temeljnih organizacij, ki so vključene v njegovo nastajanje, njena udeležba v skupnem prihodku, ki pomeni njen prihodek. Če bi udeležbo posamezne temeljne organizacije v skupnem prihodku zasnovali na siceršnjih prodajnih cenah za njene poslovne učinke, ne bi sama zamisel v razmerje med temeljnimi organizacijami vnesla takšnih kakovostno novih sprememb, ki bi upravičevale tehnično neprimerno bolj zapleten obračun. Zamisel skupnega prihodka dobro zaživi šele tedaj, ko ob samoupravno dogovorjeni racionalnosti dela omogoča enake startne pogoje za gospodarjenje pri vseh vključenih temeljnih organizacijah, čeprav so siceršnje prodajne cene za posamezne faze izmaličene ali pod vplivom velikih nihanj. To pa pomeni, da namesto komercialnega dogovarjanja o prodajnih cenah faznih poslovnih učinkov uveljavljamo dogovarjanje na podlagi študija objektiviziranih stroškov, ki so v posameznih temeljnih organizacijah potrebni pri nastajanju končnega skupnega poslovnega učinka. Opravka imamo s standardizacijo stroškov kot pogojem za uresničevanje zamisli skupnega prihodka in njegovega razporejanja.

»Kmečka logika« pri razporejanju skupnega prihodka je zelo preprosta. Če so vsi, ki sodelujejo pri nastajanju skupnega poslovnega učinka, enako racionalni pri svojem delu, naj bo tudi njihov »zaslužek« enak. Če to prevedemo v nekoliko bolj strokovni jezik, pomeni, da tiste temeljne organizacije, ki so vključene v verigo nastajanja skupnega poslovnega učinka, pričakujejo iz njegove prodaje ob enaki racionalnosti svojega dela relativno enake možnosti v pogledu osebnih dohodkov in novo oblikovanega sklada skupne porabe in relativno enake možnosti v pogledu doseganja akumulacije. Če kaka temeljna organizacija ravna manj racionalno, je to njen riziko, ki poslabšuje siceršnje njene možnosti. »Pravila igre« pri razporejanju skupnega prihodka pa so povezana z obstojem standardnih stroškov.

Dogovor o dolgoročnih ciljih, ki jih želijo uresničiti temeljne organizacije, ki so vključene v verigo ustvarjanja skupnega prihodka, mora obsegati tudi metodologijo ugotavljanja udeležb v skupnem prihodku. Vsako leto pa je v okviru letnega načrta treba na podlagi takšne metodologije izračunavati tedanje tekoče in realne standardne stroške. Standardni stroški v pravkar obravnavanem smislu so tisti, ki so v prikazanem znesku v danih okoliščinah teoretično upravičeni. Kot rezultat letnega načrtovanja se pa pojavlja med drugim tudi kumulativni predračun standardnih stroškov skupnega proizvoda (ali storitev), v katerem so zastopane vse vključene temeljne organizacije. V poenostavljeni obliki ga prikazuje razpredelnica 51.

Za stroške v tem predračunu štejejo le izvirni stroški, ki se na podlagi standardov dodatno pojavljajo v posamezni temeljni organizaciji v zvezi z nastajanjem določene vrste skupnega proizvoda; prenesenih stroškov iz ene temeljne

organizacije v drugo kumulativni predračun ne vsebuje. Vsi stroški, tudi tisti v predhodnih fazah, so preračunani na količine skupnega proizvoda v zadnji fazi, kar pomeni, da je ustrezno treba upoštevati razlike med končnim in začetnim stanjem zalog faznih proizvodov in tudi nedokončane proizvodnje v posameznih fazah.

Neposredne materialne stroške (1.1) je treba standardizirati v vsaki fazi posebej glede na količinsko enoto tamkajšnjega faznega proizvoda. Ali z drugimi

Kumulativni predračun standardnih stroškov načrtovane količine skupnega proizvoda (storitve)

Zap. št.	Sestavine	I. faza (TOZD X)	II. faza (TOZD Y)	Skupaj
1	2	3	4	n
1	Materialni stroški			
1.1	Neposredni materialni stroški	...	...	...
1.2	Splošni materialni stroški			
	a) spremenljivi	...	...	...
	b) stalni	...	...	...
2	Amortizacija			
	a) spremenljiva	...	...	...
	b) stalna	...	...	...
3	Osebni dohodki			
3.1	Neposredni osebni dohodki	...	...	...
3.2	Splošni osebni dohodki			
	a) spremenljivi	...	...	...
	b) stalni	...	...	...
4	Poslovne obveznosti iz dohodka			
	a) spremenljive	...	...	...
	b) stalne	...	...	...
5	Davki in prispevki iz dohodka			
	a) obračunani v zvezi s kritjem postavk 3.1, 3.2a in 4.a	...	...	...
	b) obračunani v zvezi s kritjem postavk 3.2b in 4.2	...	...	...
6	Skupaj lastna cena I celotne načrtovane količine skupnega proizvoda (storitve) (1 do 5)	...	...	...
7	Oblikovanje sklada skupne porabe skupaj z ustreznim delom prispevkov in davkov iz dohodka	...	...	...
8	Oblikovanje rezervnega sklada skupaj z ustreznim delom prispevkov in davkov iz dohodka	...	...	...
9	Oblikovanje poslovnega sklada skupaj z ustreznim delom prispevkov in davkov iz dohodka	...	...	...
10	Skupaj prodajna vrednost celotne načrtovane količine skupnega proizvoda (6 do 9)	...	...	...
11	Načrtovana količina skupnega proizvoda	—	—	...
12	Prodajna cena količinske enote skupnega proizvoda (10 : 11)	—	—	...
13	Udeležba temeljne organizacije v prodajni ceni (razčlenitev postavke 10)	...	...	100 %

besedami, pri vsaki vrsti neposrednega materiala je treba postaviti standarde potroškov na količinsko enoto faznega proizvoda, prav tako pa tudi postaviti standarde nabavnih cen na količinsko enoto te vrste materiala. Nato je treba v vsaki fazi tako ugotovljene neposredne materialne stroške na količinsko enoto faznega proizvoda preračunati na celotno količino faznih proizvodov, ki po standardih ustreza načrtovani količini končnega skupnega proizvoda.

Prav tako je neposredne osebne dohodke (3.1) treba standardizirati v vsaki fazi posebej glede na količinsko enoto tamkajšnjega faznega proizvoda. Ali z drugimi besedami, pri vsaki delovni operaciji je treba postaviti standarde časa na količinsko enoto faznega proizvoda, prav tako pa tudi vzpostaviti standarde postavk osebnih dohodkov na uro dela kot rezultat samoupravnega sporazumevanja vseh tistih temeljnih organizacij, ki so zaporedno povezane in udeležene pri razporejanju skupnega dohodka. Praktično to pomeni, da je upoštevana enaka metodologija za merjenje dela v vseh fazah in tudi enaka načrtovana vrednost točke. Nato je spet treba v vsaki fazi tako ugotovljene neposredne osebne dohodke na količinsko enoto faznega proizvoda preračunati na celotno količino faznih proizvodov, ki po standardih ustreza načrtovani količini končnega skupnega proizvoda.

Standarde je treba postaviti seveda tudi pri splošnih materialnih stroških (1.2) in amortizaciji (2) v vsaki fazi posebej. Vendar je treba ločiti način postavljanja standardov v primeru, ko so ti stroški spremenljivi, od načina postavljanja standardov v primeru, ko so ti stroški stalni. V primeru, ko so splošni materialni stroški in amortizacija spremenljivega značaja, je mogoče že ob začetku postaviti standarde tovrstnih stroškov glede na količinsko enoto tamkajšnjega faznega proizvoda. Pri tem lahko operiramo posebej s standardi potroškov (amortizacijskih stopenj) in standardi nabavnih cen pri vsaki prvini, ki povzroča materialne stroške in amortizacijo spremenljivega značaja posebej, ali pa poenostavljeno uporabljamo sintetični standard tovrstnih stroškov na količinsko enoto faznega proizvoda. V primeru, ko so splošni materialni stroški in amortizacija stalnega značaja, pa je najprej treba postaviti standarde tovrstnih stalnih stroškov za celotno obračunsko razdobje v posamezni temeljni organizaciji. Pri tem že spet lahko operiramo posebej s standardi stalnih potroškov (amortizacijskih stopenj) in standardi nabavnih cen pri vsaki prvini, ki povzroča materialne stroške in amortizacijo, ali pa poenostavljeno uporabljamo sintetični standard tovrstnih stalnih stroškov za celotno obračunsko razdobje v posamezni temeljni organizaciji. Nato moramo določiti standardni obseg tedanje dejavnosti v posamezni temeljni organizaciji in preračunati, koliko tovrstnih stalnih stroškov v smislu standarda za celotno obračunsko razdobje odpade na količinsko enoto standardnega obsega tedanje dejavnosti. Dalje moramo standard tovrstnih stalnih stroškov na količinsko enoto standardnega obsega preračunati še na količinsko enoto faznega proizvoda. Končno pa tako spremenljive kot tudi stalne materialne stroške z amortizacijo na količinsko enoto faznega proizvoda preračunamo na znesek, ki po standardih ustreza načrtovani količini končnega skupnega proizvoda.

Tudi pri postavljanju standardov splošnih osebnih dohodkov (3.2) je v vsaki fazi treba ločiti njihov spremenljivi del od stalnega. V načelu je postopek podoben kot pri postavljanju standardov pri splošnih materialnih stroških in amortizaciji. Bistvena razlika pa se spet pojavi v tem, da je postavke osebnih dohodkov treba izvajati iz ustreznih samoupravnih sporazumov, v katere so enako vključene vse organizacije združenega dela, ki sodelujejo pri ustvarjanju skupnega proizvoda. V marsičem pa bodo ti standardi povezani s postavljanjem delovnih mest, za katera obstaja v danih okoliščinah teoretska upravičenost.

Načrtovanje poslovnih obveznosti iz dohodka (4), ki bremenijo v posamezni temeljni organizaciji načrtovano količino končnega skupnega proizvoda, povsem ustreza že pojasnjenemu načrtovanju drugih splošnih stroškov. Opozoriti je treba le na dejstvo, da so obresti lahko tudi izključene iz vnaprejšnjega standardiziranja ter vključene v isti okvir kot kasneje načrtovana akumulacija, ki odpade na posamezno temeljno organizacijo.

Vsi dosedaj obravnavani standardi stroškov so mišljeni kot standardi za posamezno organizacijo združenega dela, čeprav so v asociaciji kontrolirani. Brž ko se širi krog vključenih organizacij združenega dela z istovrstnimi faznimi proizvajalci, pa je seveda neizbežno treba preiti na splošnejše standarde.

Pri prispevkih in davkih iz dohodka (5) so, nasprotno, začetni standardi postavljeni kot splošni standardi. Njihove stopnje so namreč poznane, prav tako pa tudi osnove, od katerih bodo obračunane, čeprav na te osnove vplivajo prej obravnavani standardi. Vendar so prispevki in davki iz dohodka v izračun klasične standardne cene, ki zajema postavke 1 do 5 našega kumulativnega predračuna, vključeni le v znesku, ki je pogoj za pokrivanje standardnih osebnih dohodkov (3) in poslovnih obveznosti iz dohodka (4); ugotovljeni so seveda z računom pod 100, ker jih tamkaj poznana osnova še ne vključuje. Ostali del prispevkov in davkov iz dohodka je nasprotno treba obravnavati v okviru ostanka dohodka, ki omogoča oblikovanje skladov.

Ločeno poznavanje kumulativne standardne lastne cene I celotne načrtovane količine končnega skupnega proizvoda je zelo pomembno. Če je dosegljiva prodajna vrednost celotne načrtovane količine končnega skupnega proizvoda manjša od tako ugotovljenih standardnih stroškov, pomeni razlika izgubo pri tovrstnem skupnem delovanju, ki jo je prav tako treba razporediti na vse vključene temeljne organizacije, praviloma v razmerju s sestavinami dohodka, ki so vključene med standardne stroške. Računati je namreč mogoče tudi s tem, da je prvotno bila previsoko upoštevana vrednost točke pri obračunu osebnih dohodkov v standardnem znesku, čeprav ni razumljivo, zakaj naj bi se že pri sestavljanju načrtov ločila ta vrednost točke, kolikor je delo vsebovano v faznih proizvodih, ki pripeljejo do končnega skupnega proizvoda, ali pa v proizvodih, s katerimi se dana temeljna organizacija neposredno pojavlja na trgu.

Razčlenitev stroškov v okviru kumulativne lastne cene I celotne načrtovane količine končnega skupnega proizvoda na stalne in spremenljive pa je pomembna pri končnem obračunu, ko utegne biti ostvarjena količina končnega skupnega proizvoda različna od načrtovane količine.

Standardi oblikovanja sklada skupne porabe (7), rezervnega sklada (8) in poslovnega sklada (9) z vključenimi prispevki in davki iz dohodka, ki omogočajo njihovo pokritje, pa nikakor ne smejo pomeniti izhodišča za graditev eksternih prodajnih cen, temveč se morajo prilagajati možnostim, ki jih daje načrtovana prodajna cena skupnega poslovnega učinka v zadnji fazi. Pri sestavljanju standardne kalkulacije je treba le zagotoviti, da bo vsaka temeljna organizacija v tem pogledu imela enake startne pogoje. Pojavlja se torej vprašanje, kako v kumulativnem predračunu (razpredelnica 51) razčleniti na te tri sklade razliko med dosegljivo prodajno vrednostjo celotne načrtovane količine skupnega proizvoda (zap. št. 10 v stolpcu n) in kumulativno standardno lastno ceno I celotne načrtovane količine skupnega proizvoda (zap. št. 6 v stolpcu n).

Denimo, da nameravamo sklad skupne porabe oblikovati v sorazmerju s programiranimi osebnimi dohodki, ki se nanašajo na celotno načrtovano količino skupnega proizvoda, in sicer s pričakovanim odstotkom od te osnove, kjer odstotek zajema tudi pripadajoče prispevke in davke iz dohodka v zvezi z obli-

kovanjem tega sklada. Po drugi strani denimo, da nameravamo rezervni sklad in poslovni sklad, tj. akumulacijo, povezati s tistim delom poslovnega sklada, ki je vključen v financiranje celotne načrtovane količine skupnega proizvoda. Pričakujemo spet določen odstotek od te osnove, ki zajema prav tako pripadajoče prispevke in davke iz dohodka v zvezi z oblikovanjem teh skladov. Možnosti, ki jih daje razlika med dosegljivo prodajno vrednostjo celotne načrtovane količine skupnega proizvoda in njenimi standardnimi stroški, pa so manjše. V takšnem primeru je treba prvotno predvidene odstotke zmanjšati. Ustrezni izračun nam kaže razpredelnica 52.

Znesek iz stolpca 15 razpredelnice 52 pojasnjuje postavko 7 v stolpcu n razpredelnice 51. Znesek iz stolpca 16 razpredelnice 52 pa pojasnjuje skupni znesek oblikovanja rezervnega sklada in poslovnega sklada ter ustreznih prispevkov in davkov iz dohodka v postavki 8 in 9 stolpca n razpredelnice 51. V razpredelnici 51 je sicer predvideno ločeno izkazovanje rezervnega sklada in poslovnega sklada, vendar smo v razpredelnici 52 upoštevali poenostavljeno enotno oblikovanje akumulacije v okviru možnosti, ki jih daje dosegljiva prodajna vrednost celotne načrtovane količine skupnega proizvoda. Možne so pa seveda tudi drugačne rešitve.

Znesek oblikovanja vseh teh skladov pa mora biti v okviru kumulativnega predračuna standardnih stroškov načrtovane količine skupnega proizvoda (razpredelnica 51) razčlenjen še na vse temeljne organizacije, ki so vključene v verigo nastajanja končnega skupnega proizvoda. Takšna razčlenitev pa ne more več ustvarjati težav. V razpredelnici 51 pod zap. št. 3 že poznamo programirane

Predračun oblikovanja skladov v okviru načrtovanega skupnega prihodka

Vrsta skupnega proizvoda	Dosegljiva prodajna vrednost načrtovane količine skupnega proizvoda	Kumulativna standardna lastna cena I celotne načrtovane količine skupnega proizvoda	Načrtovana razlika za razporejanje na sklade	Standardni osebni dohodki za načrtovano količino skupnega proizvoda v vseh TOZD	Pogojni standardni koeficient oblikovanja sklada skupne porabe v razmerju do 5	Pogojno oblikovanje sklada skupne porabe v vseh temeljnih organizacijah	Seštevek poslovnega sklada, vključenega v financir. načrtovane količine skupnega proizvoda v vseh TOZD
1	2 (razpr. 51 pod 10/n)	3 (razpr. 51 pod 6/n)	4 (2-3)	5 (razpr. 51 pod 3/n)	6	7 (5×6)	8

Pogojni standardni koeficient oblikovanja akumulacije v razmerju do 8	Pogojno oblikovanje akumulacije v vseh temeljnih organizacijah	Pogojno oblikovanje vseh skladov v vseh temeljnih organizacijah	Indeks načrtovanega pokritja oblikovanja vseh skladov v vseh temeljnih organizacijah	Standardni koeficient oblikovanja sklada skupne porabe v predračunu v razmerju do 5	Standardni koeficient oblikovanja akumulacije v predračunu v razmerju do 7	Oblikovanje sklada skupne porabe v predračunu za vse temeljne organizacije	Oblikovanje akumulacije v predračunu za vse temeljne organizacije
9	10 (8×9)	11 (7+10)	12 (4:11)	13 (6×12)	14(9×12)	15 (5×13 ali 7×12)	16 (8×14 ali 10×12)

Razpredelnica 52

osebne dohodke v zvezi z nastajanjem celotne načrtovane količine skupnega proizvoda, in sicer ločeno za vsako temeljno organizacijo. Potrebno je samo še pomnožiti znesek teh programiranih osebnih dohodkov pri posamezni temeljni organizaciji v tej zvezi s standardnim koeficientom oblikovanja sklada skupne porabe v predračunu (stolpec 13 razpredelnice 52). Po drugi strani pa je treba seštevek poslovnega sklada, ki je vključen v financiranje načrtovane količine skupne proizvodnje v vseh temeljnih organizacijah (stolpec 8 v razpredelnici 52), razčleniti po temeljnih organizacijah in nato znesek, ki se nanaša na posamezno temeljno organizacijo, pomnožiti s standardnim koeficientom oblikovanja akumulacije v predračunu (stolpec 14 razpredelnice 52).

Ko so dokončani vsi omenjeni izračuni, je v razpredelnici 51 tudi mogoče razčleniti prodajno vrednost celotne načrtovane skupne količine skupnega proizvoda (zap. št. 10) po temeljnih organizacijah ter na tej podlagi izračunati odstotke njihove udeležbe v prodajni ceni količinske enote končnega skupnega proizvoda (zap. št. 13).

Pri dosedanjih razglabljanjih smo izhajali iz zamisli, naj bo akumulacija v vseh v verigo vključenih temeljnih organizacijah v predračunu odmerjena na podlagi njihovega poslovnega sklada, ki je angažiran pri nastajanju celotne načrtovane količine skupnega proizvoda. Sedaj si pa oglejmo še primer, ko ločeno ugotavljamo najprej orientacijski, tj. pogojni, in nato končni predračunski znesek oblikovanja poslovnega sklada po tej strani in rezervnega sklada po drugi strani.

Denimo, da znesek potrebnega oblikovanja poslovnega sklada povezujemo z že obstoječim poslovnim skladom v vseh temeljnih organizacijah, ki so vključene v nastajanje skupnega proizvoda, in to kolikor je tamkajšnji poslovni sklad res vključen v to nastajanje. Pogojni standardni koeficient oblikovanja poslovnega sklada v razmerju do obstoječega ustreznega dela poslovnega sklada pri vseh v verigo vključenih temeljnih organizacijah seveda popravimo v odvisnosti od možnosti, ki jih daje dosegljiva prodajna vrednost celotne načrtovane količine skupnega proizvoda, kar je bilo nakazano v razpredelnici 52. Dobljeni standardni koeficient pa nato uporabimo za podatek o ustreznem delu poslovnega sklada pri posamezni temeljni organizaciji in dobimo načrtovani znesek oblikovanja poslovnega sklada pri njej, ki je nato vključen v razpredelnico 51. Takšna metoda oblikovanja poslovnega sklada (skupaj z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka) omogoča relativno enako povečevanje poslovnega sklada pri vsaki v verigo vključeni temeljni organizaciji, če je seveda tamkajšnja ostvarjena racionalnost pri delu enaka domnevani in samoupravno dogovorjeni racionalnosti. V primeru, da kaka temeljna organizacija, ki je vključena v verigo, vrača kredit, mora to vračilo pokriti v okviru normalnega povečanja poslovnega sklada, ki pa bo seveda neznatno, če je večina tamkajšnjih osnovnih in obratnih sredstev v začetni fazi poslovanja kritih s kreditom; obresti od teh kreditov pa morajo biti priznane takšni temeljni organizaciji v okviru standardnih poslovnih obveznosti iz dohodka. Druga metoda oblikovanja poslovnega sklada (skupaj z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka) pa je, da celotni znesek obresti od kreditov in potrebnega oblikovanja poslovnega sklada za vse v verigo vključene temeljne organizacije primerjamo s tamkajšnjimi poprečnimi osnovnimi in obratnimi sredstvi, ki so vključena v nastajanje celotne načrtovane količine skupnega proizvoda, seveda preračunanimi na njihovo standardno višino. Pogojni standardni koeficient oblikovanja obresti in poslovnega sklada v razmerju do ustreznega dela poslovnih sredstev pri vseh v verigo vključenih temeljnih organizacijah seveda spet popravimo v odvisnosti od možnosti, ki jih daje prodajna vrednost celotne načrtovane količine skupnega proizvoda. Z dobljenim standardnim koeficientom pa nato

množimo ustrezni del poslovnih sredstev pri posamezni temeljni organizaciji ter dobimo tamkajšnji znesek za kritje obresti od kreditov in povečanje poslovnega sklada (skupaj z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka). Ta metoda seveda zahteva, da v okviru standardnih poslovnih obveznosti iz dohodka (zap. št. 4 v razpredelnici 51) ni nikakršnih priznanih obresti za kredite, temveč so vse obravnavane v okviru razporejenega zneska ostanka načrtovanega dohodka. Nato je mogoče smatrati kot riziko vsake temeljne organizacije, ali je kredite najela ob višji obrestni meri, kot je mogoče povečevati njen lastni poslovni sklad.

Znesek potrebnega oblikovanja rezervnega sklada (z vključenimi prispevki in davki iz dohodka) pa je v kumulativnem predračunu za načrtovano količino skupnega proizvoda (razpredelnica 51) mogoče oblikovati tudi deloma glede na programirane osebne dohodke skupaj s programiranim oblikovanjem sklada skupne porabe in z drugimi postavkami programiranega dohodka v okviru lastne cene I ter deloma glede na oblikovanje poslovnega sklada, saj je le v takšnem primeru pri vseh vključenih temeljnih organizacijah mogoče zagotoviti po predračunu enake možnosti za njegovo oblikovanje; po predpisih je namreč treba odmerjati vanj znesek, ki ustreza določenemu odstotku od dohodka. Takšna podrobnost seveda zahteva več operacij pred sestavitvijo razpredelnice 51, v kar se pa na tem mestu ne bomo spuščali.

522 Obračun udeležbe posamezne temeljne organizacije pri razporejanju skupnega prihodka

Brž ko so skupni proizvodi (ali storitve) prodani, je z njimi ostvarjen skupni prihodek, ki ga je treba nemudoma razporediti med ustrezne temeljne organizacije. Pri njegovem razporejanju se je mogoče nasloniti na postavke iz kumulativnega predračuna standardnih stroškov načrtovane količine skupnega proizvoda (v tej knjigi razpredelnica 51), saj je iz njega viden znesek, ki pripada posamezni temeljni organizaciji za vsako količinsko enoto prodanega skupnega proizvoda, a tudi viden odstotek od predvidene prodajne cene skupnega proizvoda, ki pripada posamezni temeljni organizaciji. Če pri razporejanju skupnega prihodka, ki je dosežen ob prodaji končnega skupnega poslovnega učinka, uporabljamo tako ugotovljene odstotke udeležbe, z njimi celo morebitne odmike pri prodajnih cenah razporejamo že sproti med vse vključene temeljne organizacije. Sicer pa znesek udeležbe posamezne temeljne organizacije izračunamo tako, da znesek na količinsko enoto skupnega poslovnega učinka, ki ji pripada, pomnožimo s prodano količino skupnega poslovnega učinka, ali pa tako, da na podatek o ostvarjenem skupnem prihodku uporabimo odstotek udeležbe posamezne temeljne organizacije.

Prvotni, v okviru letnega načrta samoupravno dogovorjeni standardi očitno izhajajo med drugim iz naslednjih predpostavk: nabavne cene materiala, ki stopa v verigo od zunaj, so dane; prodajne cene končnega skupnega poslovnega učinka so dane; raven osebnih dohodkov in družbenih dajatev je dana; količina skupnega poslovnega učinka je dana; poraba faznega poslovnega učinka v naslednji fazi je dana; kakovost faznega poslovnega učinka je dana itd. Gotovo je tudi to, da so prihranki in prekoračitve dejanskih stroškov v primerjavi s standardnimi stroški ostvarjenega obsega dejavnosti zadeva, ki jo je v načelu treba reševati v okviru posamezne temeljne organizacije. Toda spremembe zgoraj navedenih predpostavk utegnejo imeti za posledico nekaj, česar ne moremo označevati

zgolj za riziko posamezne temeljne organizacije. Zato je poleg začasnega obračuna razporejanja skupnega prihodka potreben kasneje še končni obračun, v katerem so že spremenjeni določeni standardi, da pri vseh temeljnih organizacijah v spremenjenih okoliščinah še vedno moremo zagotoviti ob enaki racionalnosti dela enake osebne dohodke in oblikovanje sklada skupne porabe na pogojnega delavca in glede na izbrano osnovo tudi relativno enako akumulacijo.

Če se iz zunanjih objektivnih razlogov spremenijo nabavne cene materiala pri določeni fazi, s katero se ukvarja določena temeljna organizacija, ne more zgolj ta nositi posledic podražitve, temveč se morajo razširiti na vso verigo. To pa pomeni, da je pri končnem obračunu treba spremeniti prvotne standarde materialnih stroškov, seveda spet sporazumno, kajti takšna sprememba pri drugih nespremenjenih okoliščinah vpliva tudi na spremembo prvotnega standardnega koeficienta za izračun akumulacije v vseh fazah. Na račun materialnih stroškov je prvi temeljni organizaciji treba priznati več, kot je prvotno predvideval standard, prav tako pa je treba spremeniti udeležbe temeljnih organizacij v skupnem prihodku, in sicer tako, da tudi v novih razmerah zagotavljamo še vedno vsem v verigi enake pogoje, med katere je šteti npr. tudi enako objektivno pogojeno akumulacijo glede na poslovni sklad po prvi prikazani metodi ali glede na angažirana poslovna sredstva po drugi prikazani metodi.

Sedaj pa vzemimo primer, da se spremeni prodajna cena skupnega poslovnega učinka, in sicer iz razlogov, na katere temeljne organizacije v verigi nimajo vplivov. Če je po prvotnem kumulativnem predračunu standardnih stroškov načrtovane količine skupnega proizvoda bilo za vsako temeljno organizacijo poznano, koliko odstotkov prodajne cene skupnega poslovnega učinka ji pripada, sedaj ni več mogoče isti odstotek uporabljati na novo prodajno ceno skupnega poslovnega učinka tudi pri končnem obračunu. Upoštevati je namreč treba dejstvo, da utegnejo v različnih temeljnih organizacijah, ki sodelujejo v verigi, obstajati različna razmerja med tamkajšnjim živim in minulim delom. Če je nato npr. prodajna cena končnega skupnega poslovnega učinka za 10% nižja od prvotno predvidene cene, se utegne udeležba v skupnem prihodku pri tisti temeljni organizaciji, ki ima veliko delavcev, a malo sredstev, pokazati že v izgubi, medtem ko udeležba v skupnem prihodku pri drugi temeljni organizaciji, ki ima malo delavcev, a veliko sredstev, le nekoliko znižuje prvotno razmerje med pripadajočo akumulacijo in poslovnim skladom (poslovnimi sredstvi). Da bi v novih okoliščinah še vedno omogočili enake startne pogoje pri vseh temeljnih organizacijah, je treba na novo preračunati priznano akumulacijo; prvotni standardni koeficient akumulacije na poslovni sklad (poslovna sredstva) bo treba znižati. Ker je pri različnih temeljnih organizacijah osnova za uporabo tega popravljenega koeficienta različna, se bo njegovo znižanje izrazilo na različnem odstotku znižanja prvotne udeležbe v skupnem prihodku pri različnih temeljnih organizacijah.

Do sedaj smo govorili o spremembi prodajne cene skupnega poslovnega učinka, na katero temeljne organizacije v verigi nimajo vplivov. Toda do spremembe prodajne cene je lahko prišlo tudi zaradi tega, ker se ob spremembi povpraševanja celotna veriga ni pravočasno prilagodila novim zahtevam, npr. v pogledu izvedbe končnega skupnega poslovnega učinka. Ali je v takšnem primeru še vedno mogoče porazdeliti riziko na vse vključene temeljne organizacije, in sicer na način, ki je bil prej pojasnjen? Vse je odvisno od tega, kdo je odgovoren za ustrezno informacijo o spremenjenih potrebah in kako se nato sprejemajo ustrezne odločitve. Če npr. zadnja temeljna organizacija v verigi ni poskrbela za pravočasno informacijo o potrebni preusmeritvi, mora sama nositi večje materialne posledice kot druge temeljne organizacije. Če je poskrbela, vendar celotna

KNJIŽNICA TONETA

veriga ni pravočasno ukrepala, a je za takšno ukrepanje kot celota pristojna, pa nosijo vse temeljne organizacije tudi materialne posledice, in sicer na način, ki je bil pojasnjen prej.

Oglejmo si sedaj primer, ko se med letom iz takšnega ali drugačnega razloga spremeni raven osebnih dohodkov ali družbenih dajatev. Osebni dohodki in družbene dajatve nimajo pri vseh v verigo vključenih temeljnih organizacijah enakega relativnega pomena. To pa pomeni, da bi vztrajanje na prvotno vzpostavljenih odstotkih udeležbe v prodajni ceni končnega skupnega poslovnega učinka utegnilo povzročiti bistveno spremenjene pogoje gospodarjenja pri različnih temeljnih organizacijah. Spet je nujno treba spremeniti prvotne standarde pri vseh temeljnih organizacijah in pri končnem obračunu s tem spremeniti tudi prvotne odstotke njihove udeležbe v prodajni ceni skupnega poslovnega učinka.

Kako pa je v primeru, ko se spremeni količina skupnega poslovnega učinka v primerjavi s količino, ki je bila načrtovana? Vzemimo, da pride do zastoja v prodaji in da se zaradi tega zmanjša obseg dejavnosti v vseh temeljnih organizacijah v verigi. Tudi v tem primeru pri končnem obračunu ne moremo več vztrajati na prvotnih odstotkih udeležbe v prodajni ceni končnega skupnega poslovnega učinka. Če je prodajna cena skupnega poslovnega učinka še vedno enaka in je različna le njegova prodana količina in zato tudi količina faznih poslovnih učinkov v vseh vključenih temeljnih organizacijah, to še ne pomeni, da je izpad enako kritičen pri vseh temeljnih organizacijah. Računati je namreč treba z delovanjem stalnih stroškov, ki so pri kaki temeljni organizaciji lahko bolj vplivni kot pri drugi. Če v spremenjenih razmerah še vedno želimo zagotoviti enake pogoje gospodarjenja pri vseh temeljnih organizacijah, moramo spremeniti prvotne standarde, ki so pri stalnih stroških upoštevali večji standardni obseg, kot se je kasneje izkazal za realnega. Že spet se pa pojavlja vprašanje, ali zadnja temeljna organizacija v verigi le ni imela možnosti, da bi pravočasno poskrbela za preorientacijo. V načelu lahko rečemo, naj se izpad pokriva solidarno razen v primeru, ko zadnja temeljna organizacija ni pravočasno poskrbela za preorientacijo celotne verige. Poseben problem pa nastopi, če posamezne temeljne organizacije lahko zase rešijo situacijo z delnim izstopom iz verige. Za to ima seveda najmanjše možnosti zadnja temeljna organizacija v zaporedju, medtem ko so pri drugih možnosti precej večje. V takšnem primeru kaže raziskati, koliko je kdo pridobil s prodajo izven verige, pri čemer si je zagotovil nespremenjen obseg svoje dejavnosti, kdo pa tega ni zmogel. Pri končnem obračunu razporejanja skupnega prihodka bi nato morda kazalo tistemu, ki je bil iz objektivnih razlogov bolj prizadet, povečati standard stalnih stroškov na enoto, za celoto vseh vključenih organizacij združenega dela pa dokončen obračun razporejanja skupnega prihodka izvesti na način, ki iz tega naslova še vedno omogoča enak, čeprav znižan odstotek akumulacije na poslovni sklad ali poslovna sredstva.

Poseben problem se pojavi, če je poraba faznega poslovnega učinka v naslednji fazi, s katero se ukvarja naslednja temeljna organizacija, večja, kot je bila po standardih predvidena. Pri tem je navsezadnje vseeno, ali pride do večjega odpadka pri porabi faznega proizvoda prve faze v drugi fazi ali do večjega izmeta pri faznem proizvodu druge faze. V vsakem primeru je prva faza, tj. temeljna organizacija, morala dati večje količine svojega faznega poslovnega učinka, kot bi po standardih bile potrebne v količinah končnega skupnega poslovnega učinka. Za to pa je odgovorna druga faza, tj. temeljna organizacija, v kateri je prišlo do čezmerne porabe ali izmeta. Kako naj se takšen izpad prihodkov v prvi fazi pokrije? Računati je treba s tem, da izgubi prva faza celotno vrednost faznega poslovnega učinka, ki je bil v naslednji fazi čezmerno porabljen ali izgubljen, in

mora takšno odškodnino tudi prejeti od druge faze, ne glede na sicer dogovorjeno razporejanje skupnega prihodka. Nekaj pa utegnejo izgubiti tudi vse naslednje faze, če je zaradi izpada v drugi fazi bil v naslednjih fazah tamkajšnji obseg dejavnosti manjši. Pri njih seveda izpada ni mogoče preprosto opredeliti s prvotno določeno standardno obračunsko ceno za tamkajšnji fazni poslovni učinek, ki ga sedaj ni. Za izpad je treba upoštevati le razliko med prvotno standardno obračunsko ceno posamezne faze, ki se nanaša na izpadle fazne poslovne učinke, in med spremenljivimi stroški teh izpadlih faznih poslovnih učinkov, ki se ne pojavljajo; izpadli prispevek za kritje je potemtakem tisto, kar naslednje faze izgubijo in kar mora pokriti tista faza, v kateri je prišlo do čezmerne porabe ali do izmeta, s čimer se je zmanjšal obseg dejavnosti naslednjih faz.

Končno si oglejmo še problem spremembe kakovosti faznega poslovnega učinka, ki se utegne pokazati na spremenjeni prodajni ceni končnega skupnega poslovnega učinka. Denimo, da je zaradi manjše kakovosti faznega poslovnega učinka končna prodajna cena nižja. Kako porazdeliti takšen izpad? Mogoče je postaviti naslednje načelo: izpad v prodajni ceni končnega skupnega poslovnega učinka zaradi nižje kakovosti nosijo solidarno vse temeljne organizacije le v primeru, ko ni mogoče točno razmestiti izvora manjše kakovosti.

Iz navedenih primerov je očitno, da pri končnem obračunu udeležbe v skupnem prihodku ni mogoče v celoti vztrajati na prvotnih standardih. V kakšnem obsegu bodo spremenjeni, pa se morajo vključene temeljne organizacije dogovoriti že ob samem začetku in ustrezna določila vključiti v samoupravni sporazum.

Na skrajno poenostavljenem primeru zaporedne povezave temeljnih organizacij smo torej nakazali več problemov, ki jih je treba rešiti v zvezi z dokončnim razporejanjem skupnega prihodka. Končni cilj njihovega razreševanja je enakomernejše ustvarjanje celotnega prihodka različnih temeljnih organizacij, kot bi se pojavilo v primeru, ko bi med njimi obstajali klasični kupo-prodajni odnosi.

Ker se v okviru vsake izmed faz pojavlja tudi nedokončana proizvodnja in morda tudi zaloga faznih proizvodov, je prav tako razumljivo, da skupni prihodek, ki je zasnovan na prodanih količinah končnega poslovnega učinka, še ne pokriva nujno vseh nastalih stroškov v istem razdobju. Vendar je podlaga za ovrednotenje teh zalog podana že z ustreznimi standardi in ne ustvarja novih težav. Knjigovodstvo mora zagotavljati pri vsaki temeljni organizaciji podrobno zasledovanje gibanja teh zalog, tudi tistih, ki pomenijo le vložek predhodnih temeljnih organizacij v nastajanje končnega skupnega poslovnega učinka in niso sestavni del sredstev tiste temeljne organizacije, pri kateri se nahajajo; o njih mora takšna temeljna organizacija dati informacije predhodni. Res pa je za kontrolo navedb potreben fizični popis takšnih zalog, vendar ta v zvezi s končnim obračunom ne more ustvarjati posebnih problemov. Financiranje takšnih zalog je po drugi strani zadeva vsake temeljne organizacije posebej, lahko se pa rešuje tudi skupno.

Na nove težave zadenemo, če upoštevamo, da utegne biti število zaporedno povezanih temeljnih organizacij, ki ustvarjajo skupni poslovni učinek in s tem tudi skupni prihodek, zelo veliko. Prvič, obstaja lahko veliko faz, drugič, lahko v naslednji fazi nastajajo različni končni proizvodi, ki bistveno različno prispevajo k ustvarjaju akumulacije. Če je npr. fazni proizvod prve faze mogoče uporabiti za različne namene v naslednjih fazah, a temeljna organizacija, ki se ukvarja s prvo fazo, nima možnosti vplivanja na takšno izbiro, ga je težko na do sedaj obravnavani način vključiti v prerazporeditev skupnega prihodka. V takšnih primerih je bolje, če ne obravnavamo posebej vloge posameznih temeljnih organizacij pri ustvarjanju vsake posamezne vrste proizvoda, temveč le njihovo vlogo

pri ustvarjanju posamezne skupine proizvodov ali blagovne skupine. Glede na poprečno sestavo proizvodnje v naslednji fazi je treba izravnavati pogoje tudi v predhodni fazi. Ali konkretno, iz žaganega lesa lahko v naslednji fazi proizvedemo takšno ali drugačno opremo, jo prodamo doma ali izvozimo itd. Razporeditev skupnega prihodka bo v takšnem primeru bolje izvesti, če pri notranji obračunski ceni upoštevamo predvideno sestavo proizvodnje v naslednji fazi in na tej podlagi izravnamo tudi odstotke za oblikovanje skladov. Ob končnem obračunu pa obstaja možnost, da upoštevamo ostvarjeno sestavo proizvodnje, ali pa da še vedno vsaj deloma ohranjamo dogovorjeno, če bi ostvarjena šla v škodo tisti fazi v zaporedju, ki nima vpliva na spremembo, ali v korist tisti fazi, ki je spremembo opravila.

Končni obračun udeležbe posamezne temeljne organizacije pri razporejanju skupnega prihodka je lahko podan v enaki obliki kot predračun njene udeležbe. V njem je treba v nasprotju s predračunom spremeniti le podatke o količini končnih skupnih poslovnih učinkov, pri katerih nastajanju je bila soudeležena preučevana temeljna organizacija, prav tako pa še tiste standarde, o katerih je bil govor v tej točki. Zato je mogoče uporabiti s takšnim namenom tudi ustrezno dopolnjeno razpredelnico 51. Razporejanje tako ugotovljenih prihodkov preučevane temeljne organizacije, z njimi pridobljenega dohodka in čistega dohodka pa je njena lastna zadeva, na katero ne morejo vplivati dogovorjeni standardi. To pomeni, da je pri tej temeljni organizaciji npr. lahko oblikovan poslovni sklad v večjem ali v manjšem znesku, kot je bil kalkulativno upoštevan pri odmerjanju udeležbe te temeljne organizacije v skupnem prihodku.

53 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O USPEŠNOSTI PROIZVODNE DEJAVNOSTI

Uspešnost proizvodne dejavnosti moremo presojati že s tem, ko dobimo odgovor na vprašanje, ali so bile tiste količine proizvodov, katerih proizvodnjo je sprožila prodajna služba, v predvidenem roku na razpolago. Vendar nas sedaj bolj zanima vrednostno izražena uspešnost proizvodne dejavnosti. V tem primeru se sprašujemo:

Obračun odmika ostvarjenih neposrednih materialnih stroškov od prilagojenih načrtovanih (standardnih pri ostvarjeni proizvodnji)
Razdobje ...

Vrsta materiala	Načrtovana nabavna cena količinske enote	Ostvarjeni potroški pri celotni proizvodnji	Načrtovani potroški na količ. enoto proizvoda	Ostvarjena količina proizvodnje	Ostvarjeni neposredni materialni stroški na podlagi načrt. cen	Prilagojeni načrtovani neposredni materialni stroški	Razlika zaradi spremenj. potroškov v ostvarj. proizvodnji
1	2	3	4	5	6 (2×3)	7 (2×4×5)	8 (6−7)
skupaj							

Razpredelnica 53

Obračun odmika ostvarjenih neposrednih materialnih stroškov
od prvotno načrtovanih
Razdobje ...

Vrsta materiala	Načrtovana nabavna cena količinske enote	Ostvarjeni potroški pri celotni proizvodnji	Načrtovani potroški na količinsko enoto proizvoda	Ostvarjena količina proizvodnje	Načrtovana količina proizvodnje
1	2	3	4	5	6
skupaj					

Ostvarjeni neposredni materialni stroški na podlagi načrt. cen	Prilagojeni načrtovani neposredni materialni stroški	Prvotno načrtovani neposredni materialni stroški	Razlika		
			celotna	zaradi spremenjenih potroškov v ostvarjeni proizvodnji	zaradi spremenjenega obsega in sestave proizvodnje
7 (2×3)	8 (2×4×5)	9 (2×4×6)	10 (7−9)	11 (7 − 8)	12 (8 − 9)
skupaj					

Razpredelnica 54

a) kakšni so bili ostvarjeni neposredni proizvodni stroški v primerjavi z načrtovanimi,
b) kakšni so bili ostvarjeni splošni proizvodni stroški v primerjavi z načrtovanimi.

Med splošnimi proizvodnimi stroški ne zajemamo niti splošnih stroškov nakupa, o katerih smo govorili v poglavju 4, niti splošnih stroškov prodaje, o katerih bomo govorili v poglavju 6, niti splošnih stroškov uprave. Ker smo odmike od načrtovanih nabavnih cen obravnavali že v poglavju 4, jih lahko pri obravnavi proizvodnih stroškov povsem zanemarimo, saj se v njih ne zrcali uspešnost proizvodne dejavnosti, temveč le nakupne dejavnosti. Prav tako pa bomo zaradi poenostavitve v okviru splošnih proizvodnih stroškov opustili posebno obravnavanje stroškov sproženja proizvodnih serij, ki smo jih nakazovali v točki 514, stroškov zalog polproizvodov itd.

Načrtovani proizvodni stroški lahko temelje na standardnih stroških ali tudi ne. Če vzamemo, da temelje na njih, pa moramo opozoriti na razliko med standardnimi splošnimi proizvodnimi stroški za ostvarjeni obseg proizvodnje in prilagojenimi načrtovanimi splošnimi stroški za isti obseg proizvodnje. Primerjava med prvotnimi načrtovanimi in ostvarjenimi proizvodnimi stroški, ki je v gospodarski praksi zelo pogostna, pa nam ne daje prave podlage za presojo uspešnosti proizvodne dejavnosti; razlika je namreč v marsičem posledica tega, da se ostvarjeni obseg proizvodnje odmika od prvotnega načrtovanega, lahko pa je tudi posledica sprememb v sestavi proizvodnje.

Brž ko upoštevamo dejstvo, da so odmiki od načrtovanih nabavnih cen materiala obravnavani posebej, je razlog za odmike ostvarjenih stroškov neposrednega materiala od načrtovanih mogoče najti le v spremembi porabljenih ko-

Obračun odmika ostvarjenega zneska vračunanih neposrednih osebnih dohodkov od prilagojenega načrtovanega (standardnega pri ostvarjeni proizvodnji)

Razdobje ...

Vrsta operacije	Ostvarjene postavke osebnih dohodkov	Načrtovane postavke osebnih dohodkov	Ostvarjeni čas pri celotni proizvodnji	Načrtovani čas za količinsko enoto proizvoda	Ostvarjena količina proizvodov
1	2	3	4	5	6
skupaj					

Ostvarjeni znesek vračunanih osebnih dohodkov	Prilagoj. načrtovani znesek osebnih dohodkov		Razlika		
	na ostvarjeni čas	na načrtovani čas v ostvar. proizvod.	celotna	zaradi spremenjenih postavk os. dohodkov v ostvarjeni proizvodnji	zaradi spremenjenega časa v ostvarjeni proizvodnji
7 (2×4)	8 (3×4)	9 (3×5×6)	10 (7−9)	11 (7−8)	12 (8−9)
skupaj					

Razpredelnica 55

Obračun odmika ostvarjenega zneska vračunanih neposrednih osebnih dohodkov od prvotno načrtovanega

Razdobje ....

Vrsta operacije	Ostvarjene postavke osebnih dohodkov	Načrtovane postavke osebnih dohodkov	Ostvarjeni čas pri celotni proizvodnji	Načrtovani čas za količinsko enoto proizvoda	Ostvarjena količina proizvodov	Načrtovana količina proizvodov	Ostvarjeni znesek vračunanih osebnih dohodkov
1	2	3	4	5	6	7	8 (2×4)
skupaj							

Prilagojeni načrtovani znesek osebnih dohodkov		Prvotno načrtovani znesek vračunanih osebnih dohodkov	Razlika			
na ostvarj. čas	na načrt. čas v ostvarjeni proizvodnji		celotna	zaradi spremenjenih postavk osebnih dohodkov v ostvarjeni proizvodnji	zaradi spremenjenega časa v ostvarjeni proizvodnji	zaradi spremenjenega obsega in sestava proizvodnje
9 (3×4)	10 (3×5×6)	11 (3×5×7)	12 (8−11)	13 (8−9)	14 (9−10)	15 (10−11)
skupaj						

Razpredelnica 56

ličin. V razpredelnici 53 je prikazan odmik ostvarjenih neposrednih materialnih stroškov od prilagojenih načrtovanih, ki so hkrati standardni ob ostvarjenem obsegu in sestavi proizvodnje. V razpredelnici 54 pa je prikazan še odmik prilagojenih načrtovanih stroškov te vrste od prvotnih načrtovanih.

Razlika v potroških neposrednega materiala pri ostvarjeni proizvodnji (zap. št. 8 v razpredelnici 54 in zap. št. 11 v razpredelnici 55) je lahko posledica:

1. razlik pri oblikovanju proizvoda, razlik pri strojih, orodju, ali metodah proizvodnje, ki še niso bile upoštevane tedaj, ko so bili postavljeni standardi,
2. zamenjave z nestandardnimi materiali,
3. sprememb v pogledu izrabe materiala,
4. opustitve vračanja odvečnega materiala iz proizvodnje v skladišče,
5. uničenja materiala zaradi slabega dela,
6. pomanjkanja ustreznega orodja ali strojev,
7. slabega vzdrževanja orodij ali strojev itd.

V razpredelnici 55 so obravnavani odmiki ostvarjenega zneska vračunanih neposrednih osebnih dohodkov od načrtovanega. Ker se pri njih utegne pojaviti tudi razlika v postavkah, in ne samo razlika v delovnem času, je razpredelnica v primerjavi z razpredelnico 53 nekoliko razširjena. V njej pa sicer že spet osvetljujemo odmik ostvarjenega zneska vračunanih osebnih dohodkov od njihovega prilagojenega načrtovanega zneska, ki je hkrati standardni znesek ob ostvarjenem obsegu in sestavi proizvodnje. V razpredelnici 56 pa osvetljujemo še odmik ostvarjenega zneska vračunanih osebnih dohodkov od prvotnega načrtovanega zneska.

Razlika v postavkah osebnih dohodkov pri ostvarjeni proizvodnji (zap. št. 11 v razpredelnici 55) je lahko posledica naslednjega:

Predračun splošnih proizvodnih stroškov
Razdobje...

Stroškovno mesto	Ostvarjeni čas pri celotni proizvodnji	Standardni čas za količinsko enoto proizvoda	Ostvarjena količina proizvodov	Načrtovana količina proizvodov	Standardni čas za celotno proizvodnjo	Načrtovani stalni splošni proizvodni stroški	Standardni splošni spremenljivi proizvodni stroški na uro
1	2	3	4	5	6	7	8
skupaj							

Stroškovno mesto	Načrtovani stalni splošni proizvodni stroški na uro	Standardni splošni proizvodni stroški na uro **	Prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški		Standardni splošni proizvodni stroški za načrtovani (standardni) čas v ostvarjeni proizvodnji	Prvotni načrtovani splošni proizvodni stroški
			na ostvarjeni čas	na načrtovani standardni čas v ostvarjeni proizvodnji		
1	9 (7:6)	10 (8+9)	11 (7+2×8)	12 (7+3×4×8)	13 (3×4×10)	14 (7+3×5×8)
skupaj						

Razpredelnica 57

1. uporabljen je bil delavec z neustrezno usposobljenostjo ali osebnimi dohodki za delo,
2. potrebno je bilo plačilo nad standardnimi zneski,
3. plačani so bili zajamčeni zneski delavcem, ki niso dosegli postavljenega zneska za proizvedeni kos,
4. novim delavcem niso izplačani celotni standardni zneski za opravljeno delo itd.

Razlika v delovnem času, ki je vsebovan v ostvarjeni proizvodnji (zap. št. 12 v razpredelnici 55), pa je lahko posledica naslednjega:

1. standardni čas za operacijo ali za pripravo ne ustreza,
2. prizadevanje delavca ali njegova sposobnost je večja ali manjša od normalne
3. v uporabi je drugačno orodje, drugačen stroj ali drugačne metode dela, kot so bile upoštevane pri standardnem času,
4. standardni čas je bil postavljen za delo na drugačnem številu strojev, kot je delavec dejansko delal,
5. potrebna je dodatna priprava zaradi okvare stroja,
6. orodje ni na razpolago v trenutku, ko je potrebno, ali pa ga je treba popraviti, ker se je zlomilo itd.

Do sedaj smo se zadrževali pri neposrednih proizvodnih stroških. Da bi mogli presojati splošne proizvodne stroške, pa je koristno najprej sestaviti njihov predračun. Razločevati je treba stalni del splošnih proizvodnih stroškov od spremenljivega. Spremenljivi del moremo na vsakem stroškovnem mestu posebej povezovati s tamkajšnjim neposrednim delovnim časom, lahko pa tudi kako drugače. V predračunu npr. moremo povsem ločeno obravnavati stroške sproženja proizvodnih serij od drugih stroškov.

Te stroške smo omenili v točki 514 pri iskanju optimalne velikosti proizvodne serije, njihov predračun pa je lahko povsem enak predračunu stroškov naročanja, ki smo ga obravnavali v točki 41 (razpredelnica 36). Zaradi poenostavitve ne bomo te podrobnosti obravnavali ponovno, temveč bomo splošne proizvodne stroške, ki imajo spremenljiv značaj, povezali kar z neposrednim delovnim časom na vsakem stroškovnem mestu.

V razpredelnici 57 je osnutek takšnega predračuna splošnih proizvodnih stroškov. V njem niso navedeni samo prvotno načrtovani splošni proizvodni stroški (stolpec 14), temveč tudi tisti, ki so prilagojeni ostvarjenemu obsegu in sestavi proizvodnje; ta prilagoditev je opravljena tako, da poleg nespremenjenega stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov upoštevamo spremenljivi del glede na ostvarjeni neposredni čas (stolpec 11) ali glede na načrtovani (standardni) neposredni čas v ostvarjeni proizvodnji (stolpec 12). Končno za ostvarjeni obseg in sestavo proizvodnje izračunamo še standardni znesek splošnih proizvodnih stroškov; dobimo ga kot zmnožek načrtovanega neposrednega časa v ostvarjeni proizvodnji s standardnimi splošnimi proizvodnimi stroški na uro neposrednega dela (stolpec 13).

Na podlagi takšnega predračuna je sestavljen obračun odmika ostvarjenih splošnih proizvodnih stroškov od načrtovanih (razpredelnici 58 in 59). V njih preučujemo najprej odmik ostvarjenih splošnih proizvodnih stroškov od njihovega standardnega zneska v ostvarjeni proizvodnji, nato pa še odmik ostvarjenih splošnih proizvodnih stroškov od prvotno načrtovanih. Tako v prvem kot v drugem primeru je celotni odmik razčlenjen na tri dele. Pri tem sta zneska v stolpcu 7 razpredelnic 58 in 59 enaka in imata svoj izvor v spremenjenih potroških in cenah. Te spremembe se utegnejo pojaviti tako pri spremenljivih kot pri stalnih splošnih proizvodnih stroških. Prav tako sta enaka zneska v stolpcu 8

Obračun odmika ostvarjenih splošnih proizvodnih stroškov od načrtovanih v ostvarjeni proizvodnji

Razdobje...

Stroškovno mesto	Ostvarjeni splošni proizvodni stroški	Prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški		Standardni splošni proizvodni stroški pri načrtovanem (stand.) času v ostvarjeni proizvodnji	Razlika			
		na ostvarjeni čas	na načrtovani (stand.) čas v ostvarjeni proizvodnji		celotna	zaradi spremenjenih potroškov in cen v ostvarjeni proizvodnji	zaradi spremenjene učinkovitosti neposrednega dela v ostvarjeni proizvodnji	zaradi odmika ostvarjenega obsega proizvodnje od stand. (pri stalnih stroških)
1	2	3 razpred. 57 stolpec 11	4 razpred. 57 stolpec 12	5 razpred. 57 stolpec 13	6 (2-5)	7 (2-3)	8 (3-4)	9 (4-5)
skupaj								

Razpredelnica 58

Obračun odmika ostvarjenih splošnih proizvodnih stroškov od prvotno načrtovanih
Razdobje...

Stroškovno mesto	Ostvarjeni splošni proizvodni stroški	Prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški		Prvotni načrtovani splošni proizvodni stroški (načrtovani čas v načrtovani proizvodnji)	Razlika			
		na ostvarjeni čas	na načrtovani (stand.) čas v ostvarjeni proizvodnji		celotna	zaradi spremenjenih potroškov in cen v ostvarjeni proizvodnji	zaradi spremenjene učinkovitosti neposrednega dela v ostvarjeni proizvodnji	zaradi spremenjenega obsega in sestave proizvodnje (pri spremenljivih stroških)
1	2	3 razpred. 57 stolpec 11	4 razpred. 57 stolpec 12	5 razpred. 57 stolpec 13	6 (2-5)	7 (2-3)	8 (3-4)	9 (4-5)
skupaj								

Razpredelnica 59

razpredelnic 58 in 59 in imata svoj izvor v spremenjenem času neposrednega dela, na katerega so vezani splošni proizvodni stroški. Spremembe se morejo pojaviti le pri spremenljivem delu splošnih proizvodnih stroškov, ki je prvič izračunan na podlagi ostvarjenega in drugič na podlagi načrtovanega (standardnega) časa v ostvarjeni proizvodnji. Razlika v stolpcu 9 razpredelnice 58 nastaja, nasprotno, le pri stalnih splošnih proizvodnih stroških, in sicer tedaj, kadar načrtovani (standardni) čas v celotni ostvarjeni proizvodnji ni istoveten s standardnim časom, ki je bil upoštevan pri ugotavljanju stalnih splošnih proizvodnih stroškov na uro neposrednega dela. Pri prilagojenih načrtovanih stroških namreč upoštevamo stalne stroške vedno v celoti, medtem ko njihov standardni znesek v ostvarjeni proizvodnji izračunamo kot zmnožek. Brž ko je načrtovani (standardni) čas v ostvarjeni proizvodnji manjši od prvotno upoštevanega standardnega izstopajo v obravnavani razliki tisti stalni stroški, ki jih po obračunu ne prevzame ostvarjena proizvodnja. Če je, nasprotno, načrtovani (standardni) čas v ostvarjeni proizvodnji večji od prvotno upoštevanega standardnega časa, pa nam obravnavana razlika prikazuje, koliko stalnih stroškov je preveč prevzela ostvarjena proizvodnja.

Razlika v stolpcu 9 razpredelnice 59 se, nasprotno, pojavlja samo pri spremenljivih splošnih proizvodnih stroških in nastaja, kadar se načrtovani (standardni) čas v prvotno načrtovani proizvodnji razlikuje od načrtovanega (standardnega) časa v ostvarjeni proizvodnji; dobimo jo, če razliko v času pomnožimo z načrtovanim (standardnim) zneskom spremenljivih splošnih proizvodnih stroškov na uro neposrednega dela.

Ob koncu naj omenimo samo še to, da podatek o prvotno načrtovanih stroških ni v nobenem primeru knjigovodski podatek. Na kontih proizvodnje je navadno prikazana proizvodnja po standardnih (ali ocenjenih) stroških. Odmiki ostvarjenih stroškov od njih utegnejo biti razmejeni med nedokončano proizvodnjo, zalogo dokončnih proizvodov in prodanimi proizvodi ali pa takoj vplivajo na redne odhodke preučevanega razdobja.

6 Računovodske informacije za odločanje o razpečavi poslovnih učinkov

60 VRSTE PRODAJNIH ODLOČITEV

Vsebina prodajne funkcije je v varstvu in razpečavi proizvodov ali v razpečavi opravljenih storitev; pri trgovinskih organizacijah združenega dela je predmet razpečave trgovsko blago kot posebna pojavna oblika delovnih predmetov, zaradi česar se prodajna funkcija največkrat naslanja na nakupno funkcijo, in ne na proizvodno funkcijo. V okvir prodajne funkcije v vsakem primeru spada skladiščenje proizvodov, sprejemanje in izvajanje naročil.

Predmet prodaje pri proizvajalnih in storitvenih organizacijah niso samo proizvodi lastne proizvodnje ali opravljene storitve, temveč tudi npr. delovna sredstva ali stvari iz sredstev skupne porabe. Vendar nanje ne bomo mislili pri nadaljnjih razglabljanjih o odločitvah pri prodajni dejavnosti. Omejili se bomo le na prodajo v ožjem smislu. Odločitve pri njej pa lahko razdelimo v dve skupini:

a) odločitve o neposredni prodaji proizvodov in storitev;
b) odločitve v zvezi s prodajo po trgovinski organizaciji združenega dela, ki vodi do skupnega prihodka z njo.

Odločitve prve skupine so temeljne odločitve pri prodajni dejavnosti. Mednje npr. spadajo odločitve o tem, kaj prodajati, komu, kako, po kateri ceni prodajati, kako pospeševati prodajo itd. Toda zanima nas tudi uspešnost prodajne dejavnosti, zlasti, če sestavlja posebno obračunsko enoto. Del odločitev pri prodajni dejavnosti je nato povezan še z zasledovanjem odmikov od načrtovanih splošnih prodajnih stroškov ali od načrtovanih prihodkov iz prodaje.

Informacije, ki jih potrebujemo pri odločitvah prve skupine, tj. pri prodajnih odločitvah v ožjem smislu, niso izključno računovodske informacije. Med računovodske informacije npr. ne štejejo razne tržne informacije ali informacije na podlagi operativne prodajne evidence. Številne prodajne odločitve so pa le zasnovane na presojanju stroškov, prispevka za kritje ali dobička, kar pomeni, da temelje ravno na računovodskih informacijah. Pri nadaljnjih razglabljanjih nas bodo zanimale le takšne odločitve in računovodske informacije, ki so potrebne pri njih.

Odločitve druge skupine so posebnost novejšega razvoja povezave naših proizvajalnih (in storitvenih) organizacij združenega dela s trgovinskimi. V določenem obsegu prve ne prodajajo več svojih proizvodov drugim, temveč jim jih le fizično predajajo, nakar šteje, da so proizvodi prodani šele tedaj, ko jih proda trgovinska organizacija združenega dela. Ob njihovi prodaji je ustvarjen skupni prihodek ustrezne proizvajalne (storitvene) in trgovinske organizacije združenega dela, ki ga je treba razporediti med obe. Med proizvajalno (storitveno) in trgovinsko organizacijo združenega dela v takšnem primeru ni več kupo-prodajnih odnosov. Zato se pa morata natančno dogovoriti, kako bo skupni prihodek razporejen, pri čemer igrajo zelo pomembno vlogo objektivno opredeljeni stroški.

KNJIŽNICA EKONOMSKE ŠOLE TRGOVLJE

S tem se pa namesto komercialnega dogovarjanja med njima pojavlja dogovarjanje po računovodskih podatkih in na njih slonečih informacijah, ki jih je zato treba ustrezno oblikovati.

61 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČITVE O NEPOSREDNI PRODAJI

610 Računovodske informacije za alternativno odločitev: prodaja ali nadaljnja proizvodnja

Proizvodi, s katerimi nastopa posamezna organizacija združenega dela na trgu, v naslednji organizaciji združenega dela včasih ponovno stopajo v proizvodni proces. Kar je proizvod za posamezno organizacijo združenega dela, je s širšega vidika morda šele polproizvod; različne stopnje obdelave ali predelave so pač prepuščene različnim organizacijam združenega dela. Zato se pa pri organizaciji združenega dela, ki se ukvarja z začetnimi stopnjami celotnega proizvodnega procesa, utegne pojaviti vprašanje, ali ne bi bilo koristno uvesti še nadaljnje stopnje v istem okviru in raje prodajati proizvode z višjo stopnjo dokončanosti. Odločitev o tem, ali prodati kake proizvedene predmete ali pa nadaljevati njihovo proizvodnjo, ni potrebna samo takrat, kadar uvajamo káko novo proizvodnjo, temveč tudi takrat, kadar pretresamo stare rešitve.

Nova odločitev o tej alternativi pa utegne:

a) povzročiti boljšo izrabo dotedanjih zmogljivosti,

b) povzročiti potrebo po novih zmogljivostih,

c) povzročiti slabšo izrabo dotedanjih zmogljivosti.

Primer a nastopi, če se odločimo, da nadaljujemo proizvodnjo pri takih proizvodih, ki smo jih do tedaj prodajali, a pri tem lahko uporabimo obstoječe zmogljivosti. Primer b nastopi, če se odločimo, da nadaljujemo proizvodnjo takih proizvodov, ki smo jih do tedaj prodajali, a pri tem ne zadoščajo obstoječe zmogljivosti, temveč jih moramo razširiti. Primer c nastopi, če se odločimo, da bomo ukinili dotedanjo proizvodnjo v višjih stopnjah in raje prodajali dotedanje polproizvode.

V načelu se organizaciji združenega dela vedno izplača prodaja namesto nadaljnje proizvodnje, če je zadoščeno naslednjemu sodilu:

dodatni prihodki zaradi nadaljnje proizvodnje. $<$ dodatni odhodki (stroški) zaradi nadaljnje proizvodnje

Če so stroški, ki jih povzroča nadaljna obdelava ali predelava, večji od dodatnih prihodkov, ki jih dosežemo ob prodaji proizvodov višje stopnje, se organizaciji združenega dela bolj izplača prodati proizvode nižje stopnje, kot da bi nadaljevala proizvodnjo. Če so, nasprotno, stroški, ki jih povzroča nadaljna obdelava ali predelava, manjši od dodatnih prihodkov, ki jih dosežemo ob prodaji proizvodov višje stopnje, se organizaciji združenega dela bolj izplača nadaljevati proizvodnjo kot pa prodajati polproizvode. Da bi torej mogli odločiti o alternativi: prodaja ali nadaljnja proizvodnja, moramo poznati tako dodatne prihodke kot tudi dodatne stroške, ki jih omogoča nadaljevanje proizvodnje.

Dodatni prihodki so razlika med prodajno vrednostjo preučevane količine proizvodov višje stopnje in prodajno vrednostjo ustrezne količine proizvodov

nižje stopnje. Odgovor na vprašanje, kaj so dodatni stroški, pa je odvisen od tega, kako vpliva nadaljnja proizvodnja na obstoječe zmogljivosti. Če bi bile zaradi odločitve v prid proizvodnje, in ne prodaje, bolje izrabljene dotedanje zmogljivosti (primer a), med dodatnimi stroški ne bi bilo treba upoštevati dotedanjih stalnih stroškov, saj se ti ne bi spremenili, razen če upoštevamo stalne stroške, ki so neposredno povezani s pripravo nove proizvodnje itd. Če bi pa zaradi odločitve v prid proizvodnji, in ne prodaji, morali razširiti obstoječe zmogljivosti (primer b), bi morali dodatni stroški med drugim vključevati tudi vse stalne stroške tako povečanih zmogljivosti. Če bi končno zaradi odločitve v prid prodaji namesto dotedanje proizvodnje morali zmanjšati izrabo zmogljivosti (primer c), pa sta dani dve možnosti. Če organizacija združenega dela sproščenih strojev in drugih prvin, ki povzročajo stalne stroške, ob takšni preusmeritvi iz proizvodnje na prodajo polproizvodov ne bi nameravala ali ne bi mogla prodati, bi za dodatne stroške opuščene proizvodnje mogli šteti le spremenljive stroške, ki odpadejo nanjo; stalni stroški bi namreč še nadalje ostali v nespremenjenem znesku. Če bi organizacija združenega dela, nasprotno, odprodala kakšne stroje in še s kako drugo izpopolnitvijo zmanjšala stalne stroške, pa bi za dodatne stroške opuščene proizvodnje morali poleg ustreznih spremenljivih stroškov upoštevati še tiste stalne stroške, ki bi jih bilo mogoče zmanjšati zaradi ukinitve preučevane proizvodnje. Ker smo v točki 221 že dovolj pojasnjevali dodatne stroške, naj na tem mestu le opozorimo, da štejejo mednje tudi zneski dodatno oblikovanega sklada skupne porabe, če so ti vezani na dodatno število delavcev in njihove programirane osebne dohodke.

Pojaviti se pa utegnejo tudi oportunitetni stroški nadaljnje proizvodnje v zvezi s tistimi drugimi proizvodi, ki se jim mora organizacija združenega dela odreči, ker potrebuje ustrezne zmogljivosti za izvedbo višje stopnje obdelave ali predelave preučevanih proizvodov. Končno naj še pripomnimo, da odločitev v prid nadaljnji proizvodnji mnogokrat zahteva večja vložena poslovna sredstva, kot bi bila potrebna pri odločitvi v prid prodaji polproizvodov. Dodatno vložena poslovna sredstva pa morajo v finančnem pogledu donašati obresti, če so izposojena, ali ustrezno akumulacijo, če so lastna. Ni torej rečeno, da se organizaciji združenega dela vedno bolj izplača nadaljevati proizvodnjo, če so dodatni prihodki zaradi nje večji od dodatnih stroškov, med katerimi še ni programirane akumulacije od dodatno vloženih sredstev. Če je donosnost dodatno vloženih sredstev poslovnega sklada manjša od poprečne donosnosti poslovnega sklada, ki sicer velja v organizaciji združenega dela, je še vedno koristno dodatno presoditi smortnosti nadaljevanja proizvodnje. K odločitvi naj bi pripomogel izgubljeni prispevek za kritje, ki bi ga ta dodatno vložena poslovna sredstva omogočila pri kaki drugi različici in ki šteje za oportunitetni strošek nadaljevanja proizvodnje.

Predračun uspešnosti prodaje v primerjavi z nadaljnjo proizvodnjo je prikazan v razpredelnici 60.

Predračun uspešnosti prodaje v primerjavi z nadaljnjo proizvodnjo
Predlog št.

I. Dodatni prihodki in dodatni odhodki (stroški) zaradi nadaljnje proizvodnje

Prodajna cena količinske enote polproiz-vodov	Količina polproiz-vodov	Prihodki iz prodaje polproiz-vodov	Prodajna cena količinske enote proiz-vodov	Količina proizvodov, ki ustreza količini polproiz-vodov	Prihodki iz prodaje proizvodov	Dodatni prihodki	Dodatni spre-menljivi stroški nadaljev. proiz-vodnje	Stalni stroški uvajanja nove proiz-vodnje	Stalni stroški dodatnih zmoglji-vosti	Opor-tunitetni stroški	Skupaj dodatni stroški	Presežek dodatnih prihodkov nad dodatnimi odhodki (stroški)
1	2	3 (1×2)	4	5	6 (4×5)	7 (6-3)	8	9	10	11	12 (8+9+ +10+11)	13 (7-12)

II. Donosnost dodatnih sredstev poslovnega sklada

Prodaja			Nadaljnja proizvodnja			Presežek poprečnih celotnih poslovnih sredstev	Povečanje dobljenega kredita za kritje povečanih poslovnih sredstev	Povečano angažiranje poslovnega sklada	Prispevki in davki zaradi presežka dodatnih prihodkov	Presežek dodatnih prihodkov za aku-mulacijo	Donosnost dodatno angažir. sredstev poslovnega sklada	Splošna donosnost sredstev poslovnega sklada
poprečna osnovna sredstva	poprečna obratna sredstva	poprečna celotna poslovna sredstva	poprečna osnovna sredstva	poprečna obratna sredstva	poprečna celotna poslovna sredstva							
14	15	16 (14+15)	17	18	19 (17+18)	20 (19-16)	21	22 (20-21)	23 (% od 13)	24 (13-23)	25 (24:22)	26

Razpredelnica 60

611 Računovodske informacije za odločitve o oblikovanju prodajnih cen

Kadar se prodajalcu ni treba ozirati na konkurenčnega prodajalca, oblikuje prodajne cene svojih proizvodov na podlagi stroškov. Najpogostejše izhodišče za oblikovanje prodajne cene je klasično razumljena lastna cena preučevanega proizvoda. Ta vključuje tako proizvodne kot neproizvodne stroške: med prvimi so neposredni stroški proizvoda in splošni proizvodni stroški, med drugimi pa splošni stroški nabave, uprave in prodaje. Nasprotno lastna cena ne vključuje stroškov dostave prodanih proizvodov. Ker oblikujemo prodajno ceno za prihodnost, se tudi ne moremo zadovoljevati s podatkom o lastni ceni v preteklosti. Sestaviti pač moramo predračun lastne cene in upoštevati v njem tako pričakovano višino nabavnih cen materiala kot pričakovano višino postavk pri osebnih dohodkih, splošne stroške pa razdeliti skladno s pričakovanim obsegom proizvodnje in poslovanja. Ne sme nas motiti dejstvo, da se takšen obseg proizvodnje in poslovanja utegne ločiti od standardnega. Čim več podrobnosti bomo upoštevali pri razdeljevanju splošnih stroškov po proizvodih, tem natančneje bomo spoznali njihovo lastno ceno. Če k njej prištejemo programirani dobiček, pri čemer upoštevamo predvideno razmerje med celotnim dobičkom in celotnimi stroški, pridemo do orientacijske čiste prodajne cene, ki ne upošteva še nikakršnih stroškov dostave niti morebitnih popustov. Brž ko prodajalec ne priračuna k prodajni ceni v računu dejanskih stroškov dostave, je razumljivo, da jih mora pokrivati z dodatkom k siceršnji čisti prodajni ceni. Včasih se ti dodatki ločijo po prodajnih območjih, skoraj vedno se pa dejanski stroški dostave pri posameznem proizvodu ločijo od njih, čeprav bi v celotnosti vseh prodanih proizvodov morali biti enaki. Če organizacija združenega dela končno daje kake popuste na objavljeno prodajno ceno, mora že spet za njihov poprečni znesek dvigniti čisto prodajno ceno, povečano za morebitne poprečne stroške dostave. Ker je odstotek poprečnih popustov računan od kosmate prodajne cene, ki jih že vključuje, ga je seveda treba preračunati z računom pod 100 in uporabiti na čisto prodajno ceno, povečano za morebitne poprečne stroške dostave.

Organizacija združenega dela seveda ne ugotavlja v vsakem primeru lastne cene posameznega proizvoda. Morda se zadovoljuje že s proizvodnimi stroški, ki odpadejo nanj. V takšnem primeru mora k proizvodnim stroškom prišteti ne samo programirani dobiček, temveč programirani kosmati dobiček, s katerim pokriva še sorazmerni del splošnih stroškov uprave in prodaje. Znesek programiranega kosmatega dobička, ki odpade na posamezen proizvod, dobimo tako, da upoštevamo predvideno razmerje med celotnim programiranim kosmatim dobičkom in celotnimi proizvodnimi stroški v organizaciji združenega dela. K čisti prodajni ceni po takšnem izračunu pa moramo seveda priračunati še morebitni dodatek za stroške dostave in popuste.

Če organizacija združenega dela kočno pozna le spremenljive stroške posameznega proizvoda, mora k njim prišteti programirani prispevek za kritje, s katerim bo mogoče pokriti sorazmerni del stalnih stroškov in še doseči zadovoljivi dobiček, s katerim bi bilo mogoče oblikovati sklade in pokriti na te zneske vezane prispevke in davke iz dohodka. Znesek programiranega prispevka za kritje, ki odpade na posamezen proizvod, dobimo tako, da upoštevamo predvideno razmerje med celotnimi stalnimi stroški skupaj s programiranim dobičkom in celotnimi spremenljivimi stroški v organizaciji združenega dela. K čisti prodajni

ceni po takšnem izračunu pa spet priračunamo še morebitni dodatek za stroške dostave in popuste.

Preprost predračun prodajnih cen na podlagi stroškov

I. Pri vrednotenju po lastni ceni

Zap. št.	Vsebina	Znesek
1	Lastna cena proizvoda	
2	Koeficient programir. dobička na stroške	
3	Orientacijska čista prodajna cena (1+1×2)	
4	Dodatek za dostavne stroške	
5	Dodatek za popuste	
6	Orientacijska kosmata prodajna cena (3+4+5)	
7	Osvojena kosmata prodajna cena	
8	Odmik od orientacijske kosmate prodajne cene (7-6)	
9	Količina proizvodnje	
10	Skupen odmik (8×9)	

II. Pri vrednotenju po proizvodnih stroških

Zap. št.	Vsebina	Znesek
1	Proizvodni stroški proizvoda	
2	Koeficient programir. kosmatega dobička na proizvodne stroške	
3	Orientacijska prodajna cena (1+1×2)	
4	Dodatek za dostavne stroške	
5	Dodatek za popuste	
6	Orientacijska kosmata prodajna cena (3+4+5)	
7	Osvojena kosmata prodajna cena	
8	Odmik od orientacijske kosmate prodajne cene (7-6)	
9	Količina proizvodnje	
10	Skupen odmik (8×9)	

III. Pri vrednotenju po spremenljivih stroških

Zap. št.	Vsebina	Znesek
1	Spremenljivi stroški proizvoda	
2	Koeficient programir. prispevka za kritje na spremenljive stroške	
3	Orientacijska čista prodajna cena (1+1×2)	
4	Dodatek za dostavne stroške	
5	Dodatek za popuste	
6	Orientacijska kosmata prodajna cena (3+4+5)	
7	Osvojena kosmata prodajna cena	
8	Odmik od orientacijske kosmate prodajne cene (7-6)	
9	Količina proizvodnje	
10	Skupen odmik (8×9)	

Predračun prodajnih cen, ki upošteva dosedanje navedbe, je prikazan v razpredelnici 61. Orientacijske čiste prodajne cene posameznega proizvoda, ki so oblikovane na temelju lastne cene (oddelek I), proizvodnih stroškov (oddelek II) ali spremenljivih stroškov (oddelek III), so med seboj lahko več ali manj različne, ker pač ne upoštevajo enake razdelitve splošnih stroškov po proizvodih. Orientacijske kosmate prodajne cene (I/6, II/6, III/6) se pa utegnejo ločiti tudi od osvojenih kosmatih prodajnih cen (I/7, II/7, III/7). Opozoriti kaže le na to, da bi se morala vsota odmikov v obe strani med seboj izenačiti, saj v nasprotnem primeru predvidena količina proizvodov ne bi omogočila predvidenega dobička organizacije združenega dela.

Čista prodajna cena, ki je zasnovana na klasični lastni ceni, je brez dvoma oblikovana primerneje kot čista prodajna cena, ki je zasnovana na spremenljivih stroških proizvoda. Čeprav so v prvem primeru splošni stroški razdeljeni po proizvodih sorazmerno z določeno neposredno velikostjo, je takšna razdelitev le natančnejša, kot pa če bi jo razdelili kar preprosto v sorazmerju z vsemi spremenljivimi stroški, kar pravzaprav upoštevamo v drugem primeru. Toda tudi v prvem primeru povsem zanemarjamo dejstvo, da mora v širšem, ekonomskem smislu v kalkulacijah odigrati vlogo stroškov poleg materialnih stroškov in amortizacije kar ves programirani dohodek, torej tudi tisti, ki presega klasično razumljeno lastno ceno, poznano v računovodstvu. Pri tem mislimo na programirano oblikovanje vseh skladov. Kalkulacija stroškov mora potemtakem na količinsko enoto zaobseči vse postavke, ki so sicer poznane v letnem načrtu razporejanja celotnega prihodka in dohodka organizacije združenega dela. Da bi jih lahko realno vključevala, pa mora tudi pri programiranem oblikovanju skladov izhajati iz njihovih različnih osnov, ki nikakor niso istovetne s stroški v klasično razumljeni lastni ceni proizvoda, na kar sicer napeljuje uporaba koeficienta dobička na stroške. Zato si oglejmo nekoliko podrobneje celotno zamisel kalkulacije stroškov v novih okoliščinah!

Klasično razumljena lastna cena temelji gotovo na domnevi, da je prodajna cena količinske enote proizvoda še nepoznana. Zaradi razvoja našega dohodkovnega sistema je navadno niti ne znamo več preprosto izračunati, ker nam ni dovolj jasno, kako v njej upoštevati prispevke in davke iz dohodka. Očitno jih ne smemo jemati v akontiranem znesku, ki je projiciran na količinsko enoto proizvoda, temveč le v znesku, ki omogoča pokritje v njej že vsebovanega zneska osebnih dohodkov in pogodbenih obveznosti iz dohodka. Toda klasično razumljena lastna cena ne vključuje programiranega oblikovanja vseh skladov, ki mora biti ustrezno upoštevano tudi pri količinski enoti proizvoda, če želimo v celoti zagotoviti uresničitev letnega načrta oblikovanja in razporejanja dohodka. Klasično razumljena lastna cena potemtakem skupno z dodatkom dostavnih stroškov pomeni le lastno ceno I, medtem ko je lastna cena II širša in zajema še oblikovanje skladov. Toda šele ko je poznana prodajna cena količinske enote proizvoda v celoti, je mogoče med stroški upoštevati vse prispevke in davke iz dohodka, in ne samo tiste, ki omogočajo pokritje programiranih osebnih dohodkov, programiranih drugih obveznosti iz dohodka in programiranega oblikovanja skladov. Če jih vključimo v kalkulacijo v celotnem znesku, pa govorimo o lastni ceni III. Dodatek za popuste, ki je bil posebej naveden v kalkulacijah v razpredelnici 61, pa je po svojem bistvu vključen v razliko med osvojeno prodajno ceno in tisto, ki jo izčrpajo širše razumljeni stroški v okviru lastne cene III.

Načelne sestavine iskane prodajne cene na podlagi stroškov so podane v razpredelnici 62.

Razčlenitev iskane prodajne cene poslovnega učinka na načelne sestavine stroškov

Zap. št.	Vrsta stroškov	Znesek
1	Materialni stroški	
2	Amortizacija na podlagi najmanjših stopenj	
—	Materialni stroški z amortizacijo	
3	Programirani osebni dohodki	
4	Druge programirane obveznosti iz dohodka	
5	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje programiranih osebnih dohodkov in drugih programiranih obveznosti iz dohodka (z % na ustrezni del postavk 3 in 4)	
—	Lastna cena I (1 do 5)	
6	Programirano oblikovanje skalda skupne porabe	
7	Programirano oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada	
8	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje programiranega oblikovanja skladov (z % od 6 in 7)	
—	Lastna cena II (1 do 8)	
9	Neangažirani dobiček za povečanje programiranih osebnih dohodkov in skladov in z njimi povezanih prispevkov in davkov iz dohodka (iskana prodajna cena manj 1 do 8)	
—	Iskana prodajna cena (1 do 9)	

Razpredelnica 62

Če bi iz postavke 9 izločili prispevke in davke iz dohodka, ki se nanašajo na povečanje programiranih osebnih dohodkov in skladov, ter jih dodali k lastni ceni II, bi prišli do lastne cene III. V zvezi s temi postavkami kaže pojasniti samo še to, da izhajamo iz domneve, da druge obveznosti iz dohodka (4) niso odvisne od ostvarjenega dohodka in da oblikovanje sklada skupne porabe (6) ni vezano na osebne dohodke neodvisno od ostanka dohodka; če bi bila rešitev drugačna, bi bilo treba iz okvira lastne cene I (iz postavke 4) izločiti in vključiti posebej v okvir lastne cene II takšne druge obveznosti iz dohodka, ki so izključno odvisne od njega, toda vključiti v okvir lastne cene I takšno oblikovanje sklada skupne porabe, ki vpliva na pojav izgube, kar pomeni, da bi se ustrezno zmanjšala postavka 6.

Organizacije združenega dela se pa navadno ne ukvarjajo z istovrstno proizvodnjo, pri kateri je mogoče uporabiti preprosto delitveno kalkulacijo s postavkami, ki smo jih navedli prej, niti s proizvodnjo sorodnih proizvodov, pri kateri bi bilo mogoče uporabiti delitveno kalkulacijo s pomočjo enakovrednostnih števil. Večinoma je proizvodnja tako raznovrstna, da je treba že od samega začetka ločevati neposredne in splošne stroške. To pa zahteva tudi nekoliko spremenjeno navajanje postavk v kalkulaciji stroškov, kar je vidno iz razpredelnice 63.

Prikazana zamisel kalkulacije ima še vedno načelni značaj. Pri količinski enoti proizvoda navadno niso ločeno poznani materialni stroški z amortizacijo po najmanjših stopnjah, prispevki in davki iz dohodka, druge obveznosti iz dohodka, osebni dohodki in zneski oblikovanega sklada skupne porabe, poslovnega sklada in rezervnega sklada. Naše sheme kalkulacije stroškov pa to zahtevajo.

Razčlenitev iskane prodajne cene poslovnega učinka na sestavine stroškov pri raznovrstni dejavnosti

Zap. št.	Vrsta stroškov	Znesek
1	Neposredni materialni stroški	
2	Splošni materialni stroški (s koeficienti dodatkov)	
3	Amortizacija na podlagi najmanjših stopenj (s koeficienti dodatka)	
–	Materialni stroški z amortizacijo	
4	Programirani neposredni osebni dohodki	
5	Programirani splošni osebni dohodki (s koeficienti dodatka)	
6	Programirane druge obveznosti iz dohodka (s koeficienti dodatka)	
7	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje programiranih osebnih dohodkov in drugih programiranih obveznosti iz dohodka (z % na ustrezni del postavk 4, 5 in 6)	
–	Lastna cena I (1 do 7)	
8	Programirano oblikovanje sklada skupne porabe (s koeficienti dodatka)	
9	Programirano oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada (s koeficienti dodatka)	
10	Programirani prispevki in davki iz dohodka za pokritje programiranega oblikovanja skladov (z % na postavke 8 in 9)	
–	Lastna cena II (1 do 10)	
11	Neangažirani dobiček za povečanje programiranih osebnih dohodkov in skladov in z njimi povezane prispevke in davke iz dohodka (iskana prodajna cena manj 1 do 10)	
–	Iskana prodajna cena	

Razpredelnica 63

Do takšnega razčlenjevanja stroškov, ki se nanašajo na količinsko enoto proizvoda, je mogoče priti na dva načina. Prvi je, če vse običajne računske postopke izvedemo ne več po skupinah stroškov (npr. za splošne stroške določenega stroškovnega mesta), temveč ločeno za vsak del te celote stroškov, ki je zanimiv (npr. za vsako postavko v naših kalkulacijah stroškov, tj. za materialne stroške z amortizacijo po najmanjših stopnjah v tem okviru, za prispevke in davke iz dohodka v tem okviru, za osebne dohodke v tem okviru itd.); takšen način je bolj natančen, toda tudi dražji, ker zahteva več časa, da je izveden. Drugi je, če določeno skupino stroškov (npr. splošne stroške), potem ko so razdeljeni po vrstah proizvodov, pri vsaki vrsti proizvoda razčlenimo glede na njihovo sestavo, ki je poznana na stroškovnem mestu, iz katerega izhaja; takšen način je manj natančen, toda cenejši, ker je krajši.

Vendar nas sedaj zanima predvsem, kako priti do podatkov o programiranem oblikovanju skladov in s tem do razpona med lastno ceno II in lastno ceno I, da bi to oblikovanje bilo čim bliže celotni logiki povezovanja ekonomskih kategorij in kasnejši analizi uspešnosti delovanja. Najbolj preprosta, čeprav ne tudi najbolj natančna rešitev, ki bi upoštevala te pogoje, je, da programiranje sklada skupne porabe povezujemo s programiranjem osebnih dohodkov, programiranje rezervnega sklada in poslovnega sklada, tj. akumulacije, pa spravljamo v odvisnost od obstoječega poslovnega sklada. Znano je namreč, da tudi pri analizi uspešnosti poslovanja poenostavljeno združujemo osebne dohodke in oblikovani

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE

sklad skupne porabe ter seštevek primerjamo s številom delavcev, medtem ko s primerjavo akumulacije in poslovnega sklada izračunamo koeficient donosnosti poslovnega sklada, tj. lastnega »kapitala«. Res pa je tudi, da je oblikovanje rezervnega sklada kalkulativno lahko povezano tako z oblikovanjem poslovnega sklada kot z vsemi drugimi postavkami programiranega dohodka, saj je na podlagi zakona treba vanj odvajati določen odstotek od dohodka.

Predračun prodajne cene proizvoda X na podlagi lastne cene I, splošnega koeficienta dodatka sklada skupne porabe na osebne dohodke in splošnega koeficienta donosnosti poslovnega sklada

Zap. št.	Vsebina	Znesek
1	Neodpisana vrednost osnov. sredstev pri proizvodnji X 1. 1.	
2	Neodpisana vrednost osnovnih sredstev pri proizvodnji X 31. 12.	
3	Poprečna neodpisana vrednost osnovnih sredstev pri proizvodnji X (polovica od 1 + 2)	
4	Vrednost porabljenega materiala pri proizvodnji X od 1. 1. do 31. 12.	
5	Koeficient obračanja materiala	
6	Poprečna vrednost zaloge materiala za proizvodnjo X (4 : 5)	
7	Stroški od 1. 1. do 31. 12. dokončane proizvodnje X (lastna cena I celotne dokončane količine)	
8	Koeficient obračanja nedokončane proizvodnje	
9	Poprečna vrednost nedokončane proizvodnje X (7 : 8)	
10	Stroški od 1. 1. do 31. 12. prodanih proizvodov X	
11	Koeficient obračanja zaloge proizvodov X	
12	Poprečna vrednost zaloge proizvodov X (10 : 11)	
13	Plačani prihodki iz prodaje proizvodov X od 1. 1. do 31. 12.	
14	Koeficient obračanja terjatev	
15	Poprečne terjatve v zvezi s proizvodnjo X (13 : 14)	
16	Poprečna obratna sredstva pri proizvodnji X ((6 + 9 + 12 + 15)	
17	Poprečna vložena poslovna sredstva v proizvodnjo X (3 + 16)	
18	Poprečno stanje dobljenih kreditov v zvezi s proizvodnjo X	
19	Poprečno stanje poslovnega sklada, angažiranega pri proizvodnji X (17 − 18)	
20	Programirani osebni dohodki v okviru celotnih stroškov proizvodnje X	
21	Splošni koeficient dodatka sklada skupne porabe na osebne dohodke	
22	Programirano oblikovanje sklada skupne porabe pri proizvodnji X (20 × 21)	
23	Splošni koeficient donosnosti poslovnega sklada v organizaciji združenega dela (akumulacija : poslovni sklad)	
24	Programirano oblikovanje akumulacije pri proizvodnji X (19 × 23)	
25	Odstotek prispevkov in davkov iz dohodkov z računom pod 100	
26	Programirani prispevki in davki iz dohodka v zvezi s programiranim oblikovanjem skladov (22 × 25 + 24 × 25)	
27	Lastna cena II celotne količine proizvodov X (7 + 22 + 24 + 26)	
28	Proizvedena količina proizvodov X od 1. 1. do 31. 12.	
29	Lastna cena II količinske enote proizvoda X (27 : 28)	
30	Neangažirani dobiček količinske enote proizvoda X (31 − 29)	
31	Orientacijska prodajna cena količinske enote X (29 + 30)	

Če upoštevamo pravkar pojasnjene poenostavljene rešitve, pridemo do orientacijske prodajne cene določenega proizvoda, in sicer po poti, ki jo nakazuje razpredelnica 64.

Dobiček, ki ga obsega posamezen proizvod, na ta način ni več oblikovan z določenim odstotkom od lastne cene tega proizvoda, temveč vsaj deloma z določenim odstotkom od vloženih lastnih sredstev v proizvodnjo in prodajo tega proizvoda. Če imajo različni proizvodi enake lastne cene, a različna vložena lastna sredstva, bi se morale ločiti tudi njihove prodajne cene, medtem ko so obresti za dobljene kredite, ki omogočajo njihovo proizvodnjo, že vključene med njihove stroške. Če bi, nasprotno, imeli enake prodajne cene, vložena lastna sredstva ne bi pri različnih proizvodih donašala akumulacije z enakim odstotkom od poslovnega sklada. Da bi lahko ugotovili akumulacijo, ki jo moramo prišteti k lastni ceni preučevanega proizvoda, moramo najprej ugotoviti, kolikšna sredstva poslovnega sklada so vložena v celotno proizvodnjo te vrste in kolikšno akumulacijo morajo ta sredstva donašati pri splošnem koeficientu donosnosti poslovnega sklada.

Možno pa je izhajati tudi iz nekoliko drugačne predpostavke. Visoki ali nizki dobljeni krediti, ugodno ali neugodno dobljeni krediti naj se ne izražajo v orientacijsko izračunani prodajni ceni kakega proizvoda neposredno, pač pa je treba ugotavljati z njo programirano donosnost sredstev, ne glede na njihovo financiranje. V tem primeru bi bilo treba iz lastne cene I izključiti obresti od kreditov, ki so povezane z dano proizvodnjo; z upoštevanjem poprečno vloženih poslovnih sredstev v to proizvodnjo in splošnega koeficienta donosnosti sredstev bi ugotovili vsoto programirane akumulacije z obrestmi, ki naj bi jo pokrivala orientacijska prodajna cena, medtem ko razporejanje te vsote na del, ki pripada drugim financerjem, in na del, ki ostaja v organizaciji združenega dela kot akumulacija, ni več vprašanje, ki bi bilo odločilno za samo kalkulacijo stroškov. Podrobnosti izvedbe te zamisli kaže razpredelnica 65.

Pri dosedanjih razglabljanjih smo obravnavali oblikovanje prodajnih cen v okoliščinah, ko organizacija združenega dela predpostavlja določen dobiček in ima s tako dobljeno prodajno ceno tudi uspeh na trgu. Toda višina prodajne cene vpliva na povpraševanje. Čim višja je prodajna cena, tem manjše je povpraševanje, čim nižja je prodajna cena, tem večje je povpraševanje. Iz tega pa sledi, da se prodajna cena proizvoda ne more preprosto ravnati po stroških, temveč mora upoštevati tudi povpraševanje in zlasti konkurenčno ponudbo.

Pravkar pojasnjeno zamisel oblikovanja orientacijske prodajne cene določenega proizvoda je seveda mogoče prilagoditi tudi kakršnemukoli drugačnemu vrednotenju stroškovnih nosilcev, npr. po proizvodnih stroških, po spremenljivih stroških, po materialnih stroških z amortizacijo itd. Vendar razpredelnici 64 in 65 dajeta dovolj natančen vpogled v celotno metodologijo sestavljanja ustreznega predračuna, da jo lahko vsakdo prilagodi potrebam ob drugačnih okoliščinah.

Na koncu naj opozorimo še na poseben problem, ki se pojavlja pri vzpostavljanju notranjih prodajnih cen v primeru kupo-prodajnih odnosov med temeljnimi organizacijami v okviru iste delovne organizacije. Ne bi bilo prav, če bi v načelu vztrajali pri enakem koeficientu dodatka dobička na standardno lastno ceno poslovnega učinka v katerikoli fazi. To bi namreč pripeljalo do selitve dobička v zadnje faze, tj. v zadnje temeljne organizacije v zaporedju, ki se ukvarjajo s temi fazami; v vsaki naslednji fazi je namreč v tamkajšnjo lastno ceno I vključena že prodajna cena proizvodov predhodne faze in s tem povečana osnova za priračunavanje dobička. Rešitev je v sestavljanju kumulativnega predračuna standardnih stroškov proizvoda iz zadnje faze, kjer je vsaka temeljna

Predračun prodajne cene proizvoda X na podlagi za obresti zožene lastne cene I, splošnega koeficienta dodatka sklada skupne porabe na osebne dohodke in splošnega koeficienta donosnosti sredstev

Zap. št.	Vsebina	Znesek
1	Neodpisana vrednost osnovnih sredstev pri proizvodnji X 1. 1.	
2	Neodpisana vrednost osnovnih sredstev pri proizvodnji X 31. 12.	
3	Poprečna neodpisana vrednost osnovnih sredstev pri proizvodnji X (polovica od 1 + 2)	
4	Vrednost porabljenega materiala pri proizvodnji X od 1. 1. do 31. 12.	
5	Koeficient obračanja materiala	
6	Poprečna vrednost zaloge materiala za proizvodnjo X (4 : 5)	
7	Stroški od 1. 1. do 31. 12. dokončane proizvodnje X brez obresti in nanje vezanih kalkulativnih prispevkov in davkov iz dohodka	
8	Koeficient obračanja nedokončane proizvodnje	
9	Poprečna vrednost nedokončane proizvodnje X (7 : 8)	
10	Stroški od 1. 1. do 31. 12. prodanih proizvodov X brez obresti in nanje vezanih kalkulativnih prispevkov in davkov iz dohodka	
11	Koeficient obračanja zaloge proizvodov X	
12	Poprečna vrednost zaloge proizvodov X (10 : 11)	
13	Plačani prihodki iz prodaje proizvodov X od 1. 1. do 31. 12.	
14	Koeficient obračanja terjatev	
15	Poprečne terjatve v zvezi s proizvodnjo X (13 : 14)	
16	Poprečna obratna sredstva pri proizvodnji X (6 + 9 + 12 + 15)	
17	Poprečna vložena poslovna sredstva v proizvodnjo X (3 + 16)	
18	Programirani osebni dohodki v okviru celotnih stroškov proizvodnje X	
19	Splošni koeficient dodatka sklada skupne porabe na osebne dohodke	
20	Programirano oblkovanje sklada skupne porabe pri proizvodnji X (18 × 19)	
21	Splošni koeficient donosnosti sredstev v organizac. združenega dela (akumulacija povečana za obresti : poslovna sredstva)	
22	Programirano oblikovanje zneskov za akumulacijo in obresti pri proizvodnji X (17 × 21)	
23	Odstotek prispevkov in davkov iz dohodka z računom pod 100	
24	Programirani prispevki in davki iz dohodka v zvezi s programiranim oblikovanjem skladov skupaj z obrestmi (20 × 23 + 22 × 23)	
25	Lastna cena II celotne količine proizvodov X (7 + 20 + 22 + 24)	
26	Proizvedena količina proizvodov X od 1. 1. do 31. 12.	
27	Lastna cena II količinske enote proizvoda X (25 : 26)	
28	Neangažirani dobiček količinske enote proizvoda X (29 − 27)	
29	Orientacijska prodajna cena količinske enote X (27 + 28)	

organizacija upoštevana le s svojimi izvirno nastalimi stroški z vidika celote, izpuščeni so pa vsi preneseni stroški iz ene faze v naslednjo. Koeficient dobička na stroške bi se torej moral v vsaki temeljni organizaciji nanašati le na tamkajšnjo lastno ceno I, zmanjšano za v njej vključene materialne stroške iz naslova potroškov prvin, ki izhajajo iz predhodne faze, tj. iz predhodne temeljne organizacije. Če je dobiček priračunan k lastni ceni I tako, da pri njem upoštevamo programirano oblikovanje sklada skupne porabe v sorazmerju s programiranimi osebnimi dohodki in programirano oblikovanje akumulacije v sorazmerju s poslovnim skladom (programirano oblikovanje akumulacije in obresti v sorazmerju s poslovnimi sredstvi), pa možnost za nepravilno razmestitev dobička odpade. Razpredelnici 64 in 65 sta torej primerni tudi za oblikovanje prodajnih cen v takšnih okoliščinah. S takšnim načinom oblikovanja notranjih prodajnih cen se pa že približamo kumulativnemu predračunu standardnih stroškov skupnega proizvoda (razpredelnica 51). Edina razlika je v tem, da v primeru kupo-prodajnih odnosov pride temeljna organizacija takoj, ko jo poslovni učinki zapuste, do svojih prihodkov v znesku notranje prodajne cene in da so ti prihodki tudi dokončni. V primeru vključevanja svojega poslovnega učinka v neki skupni proizvod ali storitev pa mora čakati, da je ta skupni poslovni učinek prodan, nakar šele pride do svoje udeležbe v skupnem prihodku v znesku notranje prodajne cene, vendar je ta udeležba glede na možnosti v celotni verigi lahko kasneje še popravljena navzgor ali navzdol.

612 Računovodske informacije za sodbe o primernosti obstoječih prodajnih cen

Kadar so prodajne cene že oblikovane na trgu enakih ali podobnih proizvodov, jih prodajalec lahko le presoja na podlagi svojih stroškov. Ni mu več potrebna odločitev o prodajnih cenah, temveč le odločitev o tem, katero proizvodnjo naj povečuje, katero pa opušča.

Če od dosegljive kosmate prodajne cene odštejemo poprečno dane popuste in poprečno nastale dostavne stroške, pridemo do čiste prodajne cene. Razlika med njo in klasično razumljeno lastno ceno proizvoda je dobiček, razlika med njo in proizvodnimi stroški proizvoda je kosmati dobiček, razlika med njo in spremenljivimi stroški proizvoda pa prispevek tega proizvoda za kritje stalnih stroškov in doseganje dobička. Čista prodajna cena v dolgem roku ne bi smela biti nižja od lastne cene proizvoda. Pomembnejša od zneska dobička pa je stopnja dobička, ki jo omogoča čista prodajna cena. Brž ko organizacija združenega dela ne ugotavlja lastne cene proizvoda, temveč le njegove proizvodne stroške ali le njegove spremenljive stroške, moramo temu ustrezno izračunavati stopnjo kosmatega dobička ali stopnjo prispevka za kritje. Izračun je nakazan v razpredelnici 66.

Pogosto se srečujemo s trditvijo, da je v načelu proizvod, pri katerem organizacija združenega dela dosega višjo stopnjo dobička, uspešnejši od proizvoda, pri katerem dosega nižjo stopnjo dobička; prav tako, da je v načelu uspešnejši proizvod, pri katerem dosega organizacija združenega dela višjo stopnjo kosmatega dobička, od proizvoda, pri katerem dosega nižjo stopnjo. Vendar imajo vse te stopnje tudi svoje pomanjkljivosti. Stopnja dobička je npr. ob drugih nespremenjenih okoliščinah odvisna od obsega proizvodnje; če se obseg proizvodnje pri

posamezni vrsti proizvodov spremeni, vplivajo stalni stroški tistih zmogljivosti, ki sodelujejo pri njihovi proizvodnji, na zmanjšanje lastne cene količinske enote. Ker je delovanje stalnih stroškov pri različnih vrstah proizvodov lahko različno, se njihovo zaporedje glede na stopnjo dobička utegne spremeniti, brž ko spremenimo sestavo proizvodnje. Podobno velja za stopnjo kosmatega dobička in ustrezno zaporedje posameznih vrst proizvodov. Nasprotno pa na stopnje prispevka za kritje ne vpliva sprememba sestave proizvodnje. Toda višja stopnja prispevka za kritje pri kaki vrsti proizvodov še ne nakazuje nujno tudi večjega dobička; bistveno se namreč utegnejo ločiti tisti stroški, ki so povezani z zmogljivostmi, na katerih so proizvedene posamezne vrste proizvodov. V organizaciji združenega dela kot celoti se povečuje dobiček ob prehodu na proizvode z višjo stopnjo prispevka za kritje le toliko časa, dokler se stalni stroški ne spremene in ni nikakršnih omejitev v pogledu proizvodnih zmogljivosti. Brž ko se takšne omejitve pojavijo, pa je koristneje presojati uspešnost posameznih vrst proizvodov glede na to, kolikšen prispevek za kritje na enoto omejujočega dejavnika omogočajo. O tem smo govorili že v točki 516.

Primerjalni pregled dobička in prispevka za kritje v okviru obstoječih prodajnih cen

Vrsta proizvodov	Kosmata prodajna cena	Dodatek za popuste	Dodatek za dostavne stroške	Čista prodajna cena	Vrednotenje proizvodov		
					lastna cena proizv.	proizv. stroški proizv.	spremenljivi stroški proizv.
1	2	3	4	5 (2-3-4)	6	7	8

Vrsta proizvodov	Razlika			Stopnja udeležbe v čisti prod. ceni		
	dobiček	kosmati dobiček	prispevek za kritje	dobiček	kosmati dobiček	prispevek za kritje
1	9 (5-6)	10 (5-7)	11 (5-8)	12 (9:5)	13 (10:5)	14 (11:5)

Razpredelnica 66

Zaporedje proizvodov glede na stopnje dobička ni nujno enako zaporedju proizvodov glede na stopnje kosmatega dobička, še manj pa seveda zaporedju proizvodov glede na stopnje prispevka za kritje. Razlogi so v tem, da splošni stroški uprave in prodaje niso razdeljeni po proizvodih sorazmerno z njihovimi proizvodnimi stroški, stalni stroški pa ne sorazmerno z njihovimi spremenljivimi stroški. Če bi primerjali akumulacijo posameznih vrst proizvodov v letu dni s poprečno vrednostjo poslovnih sredstev, ki sodelujejo pri njihovi proizvodnji in so pokrita s poslovnim skladom, bi ugotavljali ustrezne koeficiente donosnosti poslovnega sklada v zvezi s posameznimi vrstami proizvodov; zaporedje proizvodov glede na te koeficiente pa bi seveda bilo spet drugačno. Če bi končno primerjali akumulacijo skupaj z obrestmi pri posameznih vrstah proizvodov v letu dni s poprečno vrednostjo poslovnih sredstev, ki sodelujejo pri njihovi proizvodnji, ne glede na to, kako so financirana, pa bi ugotavljali ustrezne koeficiente donosnosti poslovnih sredstev v zvezi s posameznimi vrstami proizvodov; zaporedje proizvodov glede na te koeficiente pa bi seveda spet bilo drugačno. Splošne zamisli takšnega izračuna so podane v razpredelnicah 62 in 63, s tem da je akumulacija pri posamezni vrsti proizvodov ob danih prodajnih cenah poznana, koeficient donosnosti poslovnega sklada pa pri tej vrsti proizvodov šele iščemo, ali s tem da je akumulacija skupaj z obrestmi pri posamezni vrsti proizvodov ob danih prodajnih cenah poznana, koeficient donosnosti poslovnih sredstev pa pri tej vrsti proizvodov šele iščemo.

Vidimo torej, da je stroške, ki odpadejo na količinsko enoto proizvoda, treba podrobno poznati tako tedaj, ko njegovo prodajno ceno oblikuje organizacija združenega dela sama, kot tedaj, ko je njegova prodajna cena že poznana in se mora organizacija združenega dela le odločati o tem, ali se bo ukvarjala z dano proizvodnjo ali ne. Dejstvo, da v prvem primeru prodajno ceno količinske enote proizvoda šele iščemo, medtem ko jo v drugem primeru že poznamo, pa vpliva tudi na sestavine kalkulacije, saj v obeh primerih ni mogoče enako zajemati prispevkov in davkov iz dohodka.

Če izhajamo iz poznane prodajne cene količinske enote proizvoda, moremo poleg materialnih stroškov in amortizacije, programiranih osebnih dohodkov in drugih obveznosti iz dohodka že od samega začetka upoštevati še celotne prispevke in davke iz dohodka. V tem primeru pa ne moremo več govoriti o lastni ceni I, temveč le o razširjeni lastni ceni I; spet pripominjamo, da ta ne vključuje projekcije akontiranih prispevkov in davkov iz dohodka na količinsko enoto proizvoda, temveč individualno obračunane prispevke in davke iz dohodka, ki izhajajo iz poznane prodajne cene, materialnih stroškov z amortizacijo in drugih odbitnih postavk od davčne osnove, ki so nam poznane pri količinski enoti proizvoda. Toda tako razumljena razširjena lastna cena I še ne vključuje programiranega oblikovanja vseh skladov, ki mora biti ustrezno upoštevano tudi pri količinski enoti proizvoda, če želimo v celoti zagotoviti uresničitev letnega načrta oblikovanja in razporejanja dohodka. Brž ko ga upoštevamo, pridemo do razširjene lastne cene II. Potemtakem ni več mogoče govoriti zgolj o lastni ceni količinske enote proizvoda, temveč je pojem treba bolj konkretizirati. V primeru graditve prodajne cene ali progresivne kalkulacije je treba ločiti lastno ceno I, lastno ceno II in lastno ceno III. V primeru izhajanja iz poznane prodajne cene ali retrogradne kalkulacije pa je treba ločiti razširjeno lastno ceno I in razširjeno lastno ceno II. Razširjena lastna cena I se loči od lastne cene I po tem, da vključuje vse prispevke in davke iz dohodka, ne glede na to, ali je dohodek v okviru prodajne cene namenjen tudi programiranemu oblikovanju skladov ali je še morda nerazporejen; lastna cena I je, nasprotno, klasično razumljena lastna

cena, ki vključuje prispevke in davke iz dohodka le v znesku, ki je povezan s sicer vključenimi osebnimi dohodki in pogodbenimi obveznostmi iz dohodka, ne pa dodatno še v znesku, ki omogoča oblikovanje skladov. Lastna cena II se loči od lastne cene I po tem, da vključuje tudi programirano oblikovanje skladov s prispevki in z davki iz dohodka, ki jih je v tej zvezi treba dodatno obračunati; razširjena lastna cena II se loči od razširjene lastne cene I po tem, da vključuje programirano oblikovanje skladov, medtem ko so prispevki in davki iz dohodka že v celotnem znesku vsebovani v razširjeni lastni ceni I; razširjena lastna cena II se loči od lastne cene II po tem, da vključuje prispevke in davke tudi iz tistega dela dohodka, ki je sicer še nerazporejen. Lastna cena III pa je že istovetna z razširjeno lastno ceno II.

Da bi lažje spoznali razlike med postavkami v predračunih stroškov, v katerih prodajno ceno poslovnega učinka šele iščemo (razpredelnica 62), in predračuni stroškov, v katerih nam je prodajna cena poslovnega učinka že poznana, prikazujemo v razpredelnici 67 novo razčlenitev prodajne cene.

Razčlenitev poznane prodajne cene poslovnega učinka na načelne sestavine stroškov

Zap. št.	Vrste stroškov	Znesek
1	Materialni stroški	
2	Amortizacija na podlagi najmanjših stopenj	
=	Materialni stroški z amortizacijo (1 do 2)	
3	Prispevki in davki iz dohodka v celoti (z % od razlike med poznano prodajno ceno in materialnimi stroški z amortizacijo ter drugimi odbitnimi postavkami od osnove za obračun)	
4	Druge programirane obveznosti iz dohodka	
5	Programirani osebni dohodki	
=	Razširjena lastna cena I (1 do 5)	
6	Programirano oblikovanje sklada skupne porabe	
7	Programirano oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada	
=	Razširjena lastna cena II (1 do 7)	
8	Neangažirani čisti dobiček za možno povečanje programiranih osebnih dohodkov in povečanje programiranih skladov (poznana prodajna cena manj 1 do 7)	
=	Poznana prodajna cena (1 do 8)	

Razpredelnica 67

Ker imamo sedaj opravka z retrogradno, in ne s progresivno kalkulacijo, bi lahko vse sestavine stroškov prikazali tudi drugače, kar vidimo iz razpredelnice 68.

Razčlenitev poznane prodajne cene poslovnega učinka po zaporedju ugotavljanja in razporejanja dohodka

Zap. št.	Vrste stroškov	Znesek
1	Poznana prodajna cena	
2 3	Materialni stroški Amortizacija na podlagi najmanjših stopenj	
= 4 5 6	Dohodek (1 manj 2 do 3) Prispevki in davki iz dohodka v celoti (z % od dohodka, zmanjšanega za predvidene odbitne postavke) Druge programirane obveznosti iz dohodka Programirani osebni dohodki	
= 7 8	Minimalno razporejeni dohodek (1 manj 2 do 6) Programirano oblikovanje sklada skupne porabe Programirano oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada	
=	Ostanek dohodka za možno povečanje programiranih osebnih dohodkov in povečanje programiranih skladov (1 manj 2 do 8)	

Razpredelnica 68

Razčlenitev poznane prodajne cene poslovnega učinka na neposredne in splošne stroške, vštevši oblikovanje skladov

Zap. št.	Vrste stroškov	Znesek
1 2 3	Neposredni materialni stroški Splošni materialni stroški (s koeficienti dodatka) Amortizacija na podlagi najmanjših stopenj (s koeficienti dodatka)	
= 4 5 6 7	Materialni stroški z amortizacijo (1 do 3) Prispevki in davki iz dohodka v celoti (z % od razlike med poznano prodajno ceno in materialnimi stroški z amortizacijo ter drugih odbitnih postavk od osnove za obračun) Programirane druge obveznosti iz dohodka (s koeficienti dodatka) Programirani neposredni osebni dohodki Programirani splošni osebni dohodki (s koeficienti dodatka)	
= 8 9	Razširjena lastna cena I (1 do 8) Programirano oblikovanje sklada skupne porabe (s koeficienti dodatka) Programirano oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada (s koeficienti dodatka)	
= 10	Razširjena lastna cena II (1 do 9) Neangažirani čisti dobiček za možno povečanje programiranih osebnih dohodkov in povečanje programiranih skladov (poznana prodajna cena manj 1 do 9)	
=	Poznana prodajna cena	

Razpredelnica 69

Srečujemo se torej z enakimi sestavinami kalkulacije stroškov kot prej, le da je njihovo zaporedje drugačno in da niso njihovi delni seštevki označeni s poslovno ekonomskimi in poslovno tehničnimi izrazi, kot so lastna cena, razširjena lastna cena itd. Če bi kdo sedaj trdil, da je kategorija lastne cene ali razširjene lastne cene nezdružljiva z našo družbenoekonomsko ureditvijo in dohodkovnim sistemom, bi dejansko trdil, da je odštevanje danih kategorij povsem v redu zadeva, toda seštevanje istih kategorij skrajno napačno.

Ker je pri stroških količinske enote treba ločevati neposredne in splošne stroške, je njihovo razčlenitev v smislu razpredelnice 68 potrebno dopolniti, pri čemer pa izgine potreba po upoštevanju družbenoekonomske kategorije dohodka v sami kalkulaciji stroškov. S tem namenom je sestavljena razpredelnica 69.

Neangažirani čisti dobiček v nasprotju s čistim dobičkom, ki ga vsebujeta razpredelnici 62 (pod 9) in 64 (pod 11), sedaj ne vključuje več prispevkov in davkov iz dohodka, ki so povezani z možnostjo povečanja programiranih osebnih dohodkov in programiranih skladov. Razširjena lastna cena I pa vključuje vse prispevke in davke iz dohodka, ki omogočajo čiste sestavine pod 8, 9 in 10.

Spet bi lahko sestavine kalkulacije stroškov usoglasili z načelno shemo razporejanja prihodkov, nakar bi prišli do razpredelnice 70.

Razčlenitev poznane prodajne cene poslovnega učinka na neposredne in splošne stroške po zaporedju ugotavljanja in razporejanja dohodka

Zap. št.	Vrste stroškov	Znesek
1	Poznana prodajna cena	
2	Neposredni materialni stroški	
3	Splošni materialni stroški (s koeficienti dodatka)	
4	Amortizacija na podlagi najmanjših stopenj (s koeficienti dodatka)	
=	Dohodek (1 manj 2 do 4)	
5	Prispevki in davki iz dohodka v celoti (z % od razlike med poznano prodajno ceno in materialnimi stroški z amortizacijo in drugimi odbitnimi postavkami od osnove za obračun)	
6	Programirane druge obveznosti iz dohodka (s koeficienti dodatka)	
7	Programirani neposredni osebni dohodki	
8	Programirani splošni osebni dohodki (s koeficienti dodatka)	
=	Minimalno razporejeni dohodek (1 manj 2 do 8)	
9	Programirano oblikovanje sklada skupne porabe (s koeficienti dodatka)	
10	Programirano oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada (s koeficienti dodatka)	
=	Ostanek dohodka za možno povečanje programiranih osebnih dohodkov in povečanje programiranih skladov (1 manj 2 do 10)	

Razpredelnica 70

Kot je poznano, obstoje predkalkulacije in obračunske kalkulacije stroškov. Pri obračunski kalkulaciji stroškov prodajno ceno poslovnega učinka že poznamo, kar pomeni, da je vedno mogoče ugotoviti razširjeno lastno ceno I in razširjeno lastno ceno II, medtem ko ugotavljanje lastne cene I, lastne cene II, a tudi

lastne cene III niti ni potrebno. Toda odločitve o prodajnih cenah in o obsegu in sestavi dejavnosti je treba sprejeti že prej, in ne šele na podlagi izkušenj preteklega delovanja. S tega vidika je precej pomembnejša predkalkulacija stroškov. Ker pri predkalkulaciji stroškov prodajna cena poslovnega učinka mnogokrat še ni poznana in jo, nasprotno, na tej podlagi celo želimo oblikovati, moramo pač ugotavljati lastno ceno I in lastno ceno II, o čemer smo govorili v točki 611. V vsakem primeru pa ugotavljanje stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka izhaja iz povsem določenega obsega poslovanja, s katerim so povezani številni stroški in od katerega je nato odvisen tisti del stalnih stroškov, ki odpade na količinsko enoto. Katere stroške na količinsko enoto poslovnega učinka želimo poznati, je odvisno od problema, ki ga želimo razrešiti, in od okoliščin, v katerih se problem pojavlja. V nekaterih primerih nam ni potrebno poznavanje lastne cene, temveč se lahko zadovoljimo že s spremenljivimi stroški, ki odpadejo na količinsko enoto. Ti pa niso sestavljeni samo iz spremenljivega dela materialnih stroškov z amortizacijo, temveč tudi iz spremenljivega dela programiranega dohodka. Njihovo ugotavljanje na količinsko enoto poslovnega učinka smo obravnavali že v točki 511 ter v razpredelnicah 41, 42 in 43, tako da na tem mestu ni več potrebno ponavljanje.

613 Računovodske informacije za odločitve o različicah prodajnih cen, ki omogočajo različen količinski obseg prodaje

Če se organizacija združenega dela pri kaki vrsti proizvodov odloči za višjo prodajno ceno, ji bo v danem razdobju uspelo prodati manjšo količino kot v primeru, če bi se odločila za nižjo prodajno ceno. Zato se lahko vprašamo, kako naj se odloči: za višjo prodajno ceno in manjši obseg proizvodnje in prodaje ob danih zmogljivostih ali za nižjo prodajno ceno in večji obseg proizvodnje in prodaje. Do odgovora na to vprašanje pridemo, če pri preučevani vrsti proizvodov preučujemo prihodke in odhodke (stroške) v celotnem razdobju. Toda kateri stroški so pri tem pomembni? Brez dvoma je treba upoštevati spremenljive stroške, saj se ti spreminjajo, kadar se spreminja obseg preučevane vrste proizvodov. Kako je pa s stalnimi stroški? Stalni stroški na tistih stroškovnih mestih ali v tistem obratu, kjer poteka preučevana proizvodnja, se ne spreminjajo, kadar spreminjamo njen obseg. Celotno količino preučevane proizvodnje bremenijo vedno enaki stalni stroški, ki so tako povezani z njo. To pa ne velja za druge stalne stroške v organizaciji združenega dela, ki bi jih sicer morali razdeljevati na posamezne vrste proizvodov sorazmerno s katerimkoli neposrednim stroškom. Stalni stroški uprave in prodaje ne odpadejo na celotno količino preučevane vrste proizvodov vedno v enakem znesku; njihov znesek je odvisen med drugim od udeležbe te vrste proizvodov v celotni proizvodnji dane organizacije združenega dela. Iz tega pa sledi, da pri odločitvi o tem, katero prodajno ceno izmed več možnih kaže izbrati, ne moremo izhajati iz vseh stroškov, ki odpadejo na preučevano vrsto proizvodov. Poleg spremenljivih stroškov te vrste proizvodov bi kazalo upoštevati le tiste stalne stroške, ki se pojavljajo samo zaradi nje. Ker pa so ti enaki pri raznih preučevanih različicah obsega proizvodnje, jih lahko tudi povsem zanemarimo in ostanemo kar pri spremenljivih stroških. Pri posameznih različicah torej iščemo prispevek za kritje stalnih stroškov in doseganje dobička.

Za različico A prodajne cene in temu ustrezne količine, in ne za različico B, se bomo odločili, če je

prispevek za kritje pri celotni količini preučevane vrste proizvodov po različici A > prispevek za kritje pri celotni količini preučevane vrste proizvodov po različici B

Le če spremenjena količina preučevane vrste proizvodov spreminja tudi stalne stroške, ki se pojavljajo samo zaradi nje, ali stalne stroške v organizaciji združenega dela kot celoti, bi bilo treba sodilo postaviti drugače, in sicer:

razlika med prihodki in dodatnimi odhodki (stroški) pri celotni količini preučevane vrste proizvodov po različici A > razlika med prihodki in dodatnimi odhodki (stroški) pri celotni količini preučevane vrste proizvodov po različici B

Podrobnosti izračuna so vidne iz razpredelnice 71.

Predračun uspešnosti različnih prodajnih cen preučevane vrste proizvodov

Predlog št.	Prodajna cena	Pričakovana prodana količina	Pričakovani prihodki	Spremenljivi stroški na enoto	Skupaj spremenljivi odhodki (stroški)
1	2	3	4 (2×3)	5	6 (3×5)

Predlog št.	Prispevek za kritje	Drugi dodatni stroški	Ostanek prispevka za kritje	Prispevek za kritje na enoto	Stopnja prispevka za kritje
1	7 (4–6)	8	9 (7–8)	10 (9 : 3)	11 (9 : 4)

Razpredelnica 71

Če ne poznamo koeficienta cenovne prožnosti povpraševanja, ki velja za preučevano vrsto proizvodov, je seveda težko predpostavljati količino, ki jo bo ob spremenjeni prodajni ceni mogoče prodati. V takšnem primeru se pa lahko vprašamo, pri kakšni količini preučevane vrste proizvodov bi dosegla delovna organizacija enak dobiček, kot ga dosega sedaj, če bi spremenila prodajno ceno. Odgovor nakazuje obrazec:

$$\text{potrebna količina} = \frac{\text{stalni stroški} + \text{dosedanji dobiček}}{\text{nova prod. cena enote} - \text{spremenljivi stroški enote}}$$

Nato primerjamo odstotek spremembe prodajne cene z odstotkom spremembe tiste količine, ki bi omogočala enak dobiček. Toda nikjer ni rečeno, da se bo povpraševanje odzvalo na spremembo prodajne cene ravno v takšnem smislu, kot bi se morala spremeniti prodana količina. Če npr. znižana prodajna cena za x% zahteva povečanje obsega proizvodnje za y%, sodimo, pa, da se povpraševanje po teh proizvodih ne bo povečalo za y%, prodajne cene ne kaže zniževati. Če podobno npr. zvišana prodajna cena za x% omogoča enak dobiček pri zmanjšanju obsega proizvodnje za y% in sodimo, da se bo povpraševanje po teh proizvodih zmanjšalo za več kot za y%, že spet prodajne cene ne kaže zviševati. Različice, za katere menimo, dą so boljše od obstoječe, pa kaže presojati na že prej prikazani način. O računovodskih informacijah za odločitve o potrebnem obsegu dejavnosti je bilo več povedanega že v točki 511 ter ugotovitev na tem mestu ne bomo ponavljali.

Različica prodajne cene, ki pri obstoječih delovnih sredstvih omogoča večji dobiček, nakazuje pravzaprav tudi že večji koeficient donosnosti. Če preučujemo različico prodajnih cen pri kaki novi vrsti proizvodov, ki je zahtevala nove investicije, pa končno utegnemo uporabiti še dognanja iz točk 311 in 510.

614 Računovodske informacije za odločitve o občasnih spremembah prodajnih cen

Organizacija združenega dela včasih za omejeni čas zniža prodajno ceno določeni vrsti proizvodov, da bi s tem spodbudila kupce k nakupu v večjih količinah ali da bi se sploh bolj začeli zanimati zanjo. Seveda takšna prodaja večjih količin ob začasno znižanih cenah ne bi smela povzročiti izgube. Lahko pa celo postavimo za sodilo za začasno znižanje cene to, da mora organizacija združenega dela s takšnimi proizvodi še vedno dosegati enak dobiček kot pred znižanjem cene. Če najprej postavimo novo, nižjo prodajno ceno in nato iščemo količino, ki bi jo morali prodati na trgu, da v istem razdobju ne bi utrpeli pri siceršnjem dobičku pri prodaji istovrstnih proizvodov po stari ceni, lahko uporabimo obrazec, ki smo ga že nakazali v točki 613, in sicer:

$$\text{potrebna količina} = \frac{\text{stalni stroški} + \text{zaželeni dobiček}}{\text{nova prodajna cena} - \text{spremenljivi stroški enote}}$$

Če najprej postavimo količino, ki jo nameravamo prodati po nižji ceni, in nato iščemo prodajno ceno, ki bo omogočila v enakem razdobju enak dobiček, pa moramo uporabiti obrazec:

$$\text{potrebna prodajna cena} = \frac{\text{stalni stroški} + \text{spremenljivi stroški enote} \times \text{količina} + \text{zaželeni dobiček}}{\text{količina}}$$

V obeh primerih je seveda med stroški treba upoštevati tudi tiste za pospeševanje prodaje po znižanih cenah. Sicer pa oba obrazca omogočata ugotavljanje potrebne količine ali potrebne prodajne cene ob kateremkoli zaželenem znesku dobička, in ne samo ob njegovem starem znesku. Odprto ostane pri vsem le vprašanje, ki smo ga nakazali že v prejšnji točki, namreč, ali se bo povpraševanje

v razdobju res povečalo ravno za toliko, za kolikor je predvideno po obeh obrazcih. Za nadaljnje podrobnosti v zvezi s prvim obrazcem je pa mogoče poseči tudi po točki 511.

Organizacija združenega dela more občasno spreminjati prodajne cene svojih proizvodov še iz kakih drugih razlogov. Kako posebno naročilo se ji npr. izplača sprejeti tudi, če dosega pri njem precej nižjo prodajno ceno kot sicer. Ta primer smo osvetljevali že v točki 515. Isto velja za proizvodnjo za kak nov trg, na katerem z nižjimi prodajnimi cenami istovrstnih proizvodov ne pokvarimo normalne prodajne cene teh proizvodov na temeljnem trgu. Če organizacija združenega dela sicer ne bi mogla popolno izrabiti svojih zmogljivosti, se ji izplača prodaja takih dodatnih proizvodov že, če pri njej dosega prodajne cene, ki so le nekoliko višje od dodatnih stroškov.

Končno more organizacija združenega dela nekoliko znižati prodajne cene svojim proizvodom še ob velikih naročilih. Računati je namreč treba s tem, da so določeni splošni prodajni stroški v letnem merilu odvisni od števila naročil. medtem ko so na posamezno naročilo vedno enaki. Ti stroški so torej spremenljivi glede na število naročil. Če organizacija združenega dela namesto večjega števila manjših naročil sprejme večje naročilo, lahko zniža siceršnje prodajne cene. Še vedno bo pri enaki prodani količini dosegla večji dobiček, če je le upoštevan naslednji pogoj:

$$\text{stroški izvedbe večjega naročila} < \text{stroški izvedbe večjega števila manjših naročil za enako prodano količino}$$

Prodano količino lahko v primeru večjega naročila zaračuna največ po toliko manjši prodajni vrednosti, kolikor znašajo prihranki pri stroških izvedbe naročil v zgornjem smislu.

615 Računovodske informacije za odločitve o stroških gospodarske propagande

Namen gospodarske propagande je, da poveča povpraševanje po proizvodih preučevane organizacije združenega dela. Strošek gospodarske propagande je praviloma stalen strošek, saj nanj ne vpliva obseg proizvodnje ali prodaje v posameznem razdobju. Da bi bil gospodarsko upravičen, bi moral zaradi njega porasti obseg proizvodnje in prodaje vsaj za toliko, da dobiček ne bi bil manjši, kot bi bil brez njega. To pomeni, da mora biti zadoščeno sodilu:

$$\text{strošek gospodarske propagande} < \text{povečani prispevek za kritje}$$

Organizacija združenega dela doseže enak dobiček, kot ga je dosegla prej, ko še ni bilo stroška dane gospodarske propagande, šele, če se poveča prodana količina proizvodov takole:

$$\text{dodatna količina} = \frac{\text{strošek gospodarske propagande}}{\text{prodajna cena - spremenljivi stroški proizvoda}}$$

Toda v praksi je zelo težko ugotavljati, ali se je prodana količina povečala ravno zaradi gospodarske propagande ali se morda dosedanji obseg prodaje v posameznem razdobju ne bi celo zmanjšal brez nje. Če že ne moremo z gotovostjo ocenjevati uspešnosti stroškov gospodarske propagande, pa le lahko v določenih računovodskih informacijah najdemo podlago za odločitev o tem, kako te stroške usmerjati. Brž ko je stroške gospodarske propagande kot stalne stroške treba pokrivati s prispevkom za kritje, tj. z razliko med prihodki in spremenljivimi stroški posamezne vrste proizvodov, je mogoče pričakovati hitrejše pokrivanje teh stroškov pri proizvodih, ki imajo višjo stopnjo prispevka za kritje. Ob prodaji takšnih proizvodov je namreč treba manj povečati prihodke, da že moremo pokriti dodatne stroške gospodarske propagande. Enaki dodatni prihodki obsegajo pri takšnih vrstah proizvodov večji prispevek za kritje kot pri vrstah proizvodov z nižjo stopnjo prispevka. Če bi organizacija združenega dela npr. želela z gospodarsko propagando povečati prodajo kake vrste proizvodov, pri kateri prodajna cena vključuje prav neznaten prispevek za kritje, bi morala precej povečati prodano količino v istem razdobju, da bi sploh mogla pokriti strošek gospodarske propagande.

616 Računovodske informacije za odločitve o izboljšavi kakovosti proizvodov

Določene lastnosti ali funkcije posameznega proizvoda lahko vplivajo na njegovo dosegljivo prodajno ceno, če jih uporabniki zahtevajo. Če jih, nasprotno, ne zahtevajo, z izboljšavami proizvoda še ni mogoče pričakovati, da mu bo trg priznal višjo prodajno ceno. Po drugi strani pa celo lahko odstranimo z vidika kupca nepotrebne lastnosti ali funkcije kakega proizvoda, a se zaradi tega v ničemer ne bo zmanjšalo povpraševanje po njem niti znižala njegova dosegljiva prodajna cena. Ker vsaka lastnost ali funkcija proizvoda po svoje vpliva na nastanek stroškov tega proizvoda, je z njihovim zmanjšanjem mogoče med drugim tudi zmanjšati stroške in z njihovim povečanjem med drugim tudi povečati stroške. Vsekakor pa stroški posameznih lastnosti ali funkcij proizvoda niso sorazmerni z razliko v prodajni ceni, ki jo povzročajo.

Izboljšanje kakovosti proizvodov ni mogoče videti samo v pridobivanju dodatnih lastnosti ali funkcij nasploh, temveč tudi v podaljševanju njihove življenjske dobe, v zmanjšanju potreb po njihovih popravilih itd. Da bi tako lahko izboljšali kakovost proizvodov, se pa pojavljajo dodatni stroški z zvezi s konstruiranjem proizvoda, s pripravo proizvodnje, z izvedbo proizvodnje in kontrole proizvodov, a tudi dodatni stroški v zvezi s popravili v garancijski dobi. Kako presoditi, kdaj se izplača izboljšati kakovost proizvodov? Če že zanemarimo potrebe po novih investicijah, ki nas utegnejo pripeljati do podobnega razmišljanja, kot smo ga vključili v točko 510, imamo opravka z naslednjim temeljnim sodilom:

dodatni prihodki zaradi izboljšave kakovosti proizvodov	>	dodatni odhodki (stroški) zaradi izboljšave kakovosti proizvodov

O oblikovanju računovodskih podatkov, ki jih terja podano sodilo, ne bomo več podrobneje razpravljali, saj je o tem bilo že do sedaj dovolj povedanega od točke 221 dalje. Pač pa je koristno spregovoriti še nekaj besed o dodatnih pri-

hodkih. Gotovo zaradi boljše kakovosti proizvodov lahko povečamo zanimanje kupcev zanje, tudi lahko dosežemo višjo prodajno ceno. To velja za začetno razdobje, v katerem iz tega naslova dosežemo višje prihodke. Toda zaradi izboljšane kakovosti proizvodov in zlasti podaljšanja njihove življenjske dobe se utegne v kasnejših razdobjih zmanjšati povpraševanje po njih, saj so kupci še vedno zadovoljni s prvotno nabavljenimi proizvodi in nimajo potrebe po njihovi zamenjavi. Zato se utegne predračun uspešnosti izboljšave kakovosti proizvodov ločiti, če ga sestavljamo za krajši ali za daljši rok.

62 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE V ZVEZI Z RAZPOREJANJEM SKUPNEGA PRIHODKA S TRGOVINSKO ORGANIZACIJO ZDRUŽENEGA DELA

620 Osnove razmerij med proizvajalnimi in trgovinskimi organizacijami združenega dela pri ustvarjanju skupnega prihodka

Dejstvo, da sta proizvodnja in trgovina pri svojem poslovanju neposredno povezani in soodvisni, lahko privede do skupnega načrtovanja poslovanja in razvoja ob skupni odgovornosti in riziku. Med proizvajalnimi in trgovinskimi organizacijami združenega dela so v tem primeru odpravljeni kupo-prodajni odnosi in prodajne cene za proizvode, ki zapuščajo proizvodnjo in stopajo v trgovino. Namesto tega je izmerjen skupni prihodek tako ustrezne proizvajalne kot trgovinske organizacije v trenutku, ko določen proizvod trgovinska organizacija proda. V skupnem prihodku, ki ga opredeljuje prodajna cena v trgovinski organizaciji prodanega proizvoda, sta udeleženi ustrezna proizvajalna in trgovinska organizacija združenega dela skladno z njunim prispevkom k njemu. Konkretno to pomeni, da iz skupnega kotla sporazumno zajemata svojo udeležbo, ki naj jima omogoči ob samoupravno opredeljeni racionalnosti delovanja enake startne pogoje v pogledu osebnih dohodkov in oblikovanja skladov. Poleg drugih poslovno političnih ciljev, ki nas na tem mestu ne zanimajo, je torej ob vzpostavljanju odnosov ustvarjanja in razporejanja skupnega prihodka preprečen pojav, da bi se akumulacija nabirala in visoki osebni dohodki delili le na eni strani, pa naj bo to trgovinska ali, nasprotno, proizvajalna organizacija združenega dela. Da je možno doseči tak cilj, je pa seveda treba zagotoviti dober vpogled v poslovanje in nastale stroške pri vseh prizadetih organizacijah združenega dela kakor tudi možnost za njihove medsebojne vplive.

Ker je nosilec skupnega prihodka posamezna vrsta končnega proizvoda, skupina proizvodov ali kolekcija proizvodov, je za vsakega posebej treba opredeliti tudi odnose med ustreznimi organizacijami združenega dela. To pa ni lahka naloga. Z vidika proizvajalne organizacije združenega dela namreč sedaj ločimo naslednje možnosti:

a) da dobavlja svoje proizvode določene vrste samo eni trgovinski organizaciji združenega dela;

b) da dobavlja svoje proizvode določene vrste več trgovinskim organizacijam združenega dela;

c) da dobavlja svoje proizvode določene vrste ali več trgovinskim organizacijam združenega dela, a tudi neposredno drugim proizvajalnim organizacijam, ali jih neposredno izvaža.

Z vidika trgovinske organizacije združenega dela pa ločimo naslednje možnosti:

a) da prevzema proizvode določene vrste od ene same proizvajalne organizacije združenega dela;

b) da prevzema proizvode določene vrste od več različnih proizvajalnih organizacij združenega dela;

c) da prevzema proizvode določene vrste ne samo od domačih proizvajalnih organizacij združenega dela, temveč tudi neposredno od drugih trgovinskih organizacij ali jih neposredno uvaža.

Končno še z vidika trgovinske organizacije kot prodajalca ločimo naslednje možnosti:

a) da prodaja določene proizvode samo končnim porabnikom;

b) da prodaja določene proizvode kot grosist eni ali več trgovinskim organizacijam, ki so detajlisti;

c) da prodaja določene proizvode delno drugim trgovinskim organizacijam, delno proizvajalnim organizacijam, delno jih pa izvaža.

Zamisel skupnega prihodka je gotovo preprosteje vzpostaviti tam, kjer obstajajo trajna poslovna razmerja med proizvajalno in trgovinsko organizacijo, racionalneje ga je pa vzpostaviti tam, kjer z njim pridobljeni rezultati odtehtajo večje stroške, ki jih povzroča.

621 Predračun in obračun udeležbe proizvajalne in trgovinske organizacije združenega dela v skupnem prihodku

Podobno kot pri razporejanju skupnega prihodka več proizvajalnih temeljnih organizacij lahko tudi sedaj z vrednostnega vidika postavimo načelo, da pri razporejanju skupnega prihodka pričakujeta proizvajalna in trgovinska organizacija združenega dela ob opredeljeni racionalnosti dela enake osebne dohodke in sklad skupne porabe na pogojnega delavca in enako akumulacijo glede na poslovni sklad (ali enako akumulacijo skupaj z obrestmi glede na poslovna sredstva); če nekdo dela manj racionalno, si v okviru samoupravno dogovorjenih pravil igre sam poslabšuje svoj položaj.

Brž ko so poznana načela, po katerih je treba odmerjati udeležbo proizvajalne in trgovinske organizacije združenega dela v skupnem prihodku, je treba poskrbeti še za metodologijo oblikovanja ustreznih računovodskih informacij. Možno je sicer izhajati iz dosežkov v preteklosti, vendar je mogoče oblikovati pravilnejšo in bolj kontrolirano udeležbo le na podlagi standardiziranja stroškov. Pri tem se pa v nasprotju z razporejanjem skupnega prihodka zaporedno povezanih proizvajalnih organizacij sedaj v odnosih med proizvajalnimi in trgovinskimi organizacijami združenega dela pojavlja posebnost: nimamo več opravka z verigo, temveč z mrežo. Posamezna proizvajalna organizacija lahko prodaja svoje proizvode določene vrste po različnih trgovinskih organizacijah, posamezna trgovinska organizacija pa prodaja enake proizvode različnih proizvajalnih organizacij. V takšnih okoliščinah se seveda ni mogoče več samoupravno dogovarjati o individualnih standardih, temveč je treba prehajati na splošnejše standarde. To pa

pomeni, da je v pogovore vedno treba vključiti več organizacij združenega dela na obeh straneh, ki se ukvarjajo z enakimi ali sorodnimi vrstami nosilcev skupnega prihodka.

Podobno kot v primeru skupnega prihodka zaporedno povezanih proizvajalnih organizacij združenega dela je tudi v sedanjem primeru treba napraviti v okviru letnega načrtovanja poseben kumulativni predračun standardnih stroškov načrtovane količine prodanega nosilca skupnega prihodka. V poenostavljeni obliki ga prikazuje razpredelnica 72.

Kumulativni predračun standardnih stroškov načrtovane količine prodanega nosilca skupnega prihodka

Zap. št.	Sestavina	Za celot. količino			Za količ. enoto		
		proizv. OZD	trgov. OZD	skupaj	proizv. OZD	trgov. OZD	skupaj
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Materialni stroški						
1.1	neposredni materialni stroški	...	...	...	...	...	...
1.2	splošni materialni stroški						
1.2a	spremenljivi del	...	...	...	...	...	...
1.2b	stalni del	...	...	...	...	...	...
2	Amortizacija	...	...	...	...	...	...
3	Osebni dohodki						
3.1	neposredni osebni dohodki	...	...	...	...	...	...
3.2	splošni osebni dohodki						
3.2a	spremenljivi del	...	...	...	...	...	...
3.2b	stalni del	...	...	...	...	...	...
4	Poslovne obveznosti iz dohodka						
4a	spremenljivi del	...	...	...	...	...	...
4b	stalni del	...	...	...	...	...	...
5	Davki in prispevki iz dohodka						
5a	obračunani v zvezi s 3.1, 3.2a in 4a	...	...	...	...	...	...
5b	obračunani v zvezi s 3.2b in 4b	...	...	...	...	...	...
6	Skupaj lastna cena I	...	...	...	...	...	...
7	Oblikovanje sklada skupne porabe skupaj z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka	...	...	...	...	...	...
8	Oblikovanje rezervnega sklada skupaj z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka	...	...	...	...	...	...
9	Oblikovanje poslovnega sklada skupaj z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka	...	...	...	...	...	...
10	Skupaj programirana prodajna cena (6+7+8+9)	...	...	...	...	...	...
11	Udeležba OZD v prodajni ceni	...	...	100%	...	...	100%

Razpredelnica 72

Med neposrednimi materialnimi stroški (1.1) so zajeti tudi odvisni stroški proizvajalne organizacije združenega dela, npr. v zvezi z embalažo ali s transportom

do trgovinske organizacije združenega dela za prodajo na debelo, ter odvisni stroški trgovinske organizacije združenega dela, npr. v zvezi z nakladanjem ali razkladanjem, s transportom do trgovinske organizacije združenega dela za prodajo na drobno, s transportnim kalom itd. Da bi bila omogočena kasnejša primerjava posameznih postavk stroškov pri različnih organizacijah združenega dela, je treba vse zneske, ki jih dajejo za delovne skupnosti, razčleniti na izvirne sestavine stroškov. Sicer je pa predračun v smislu razpredelnice 70 najprej treba sestaviti za posamezno razmerje med določeno proizvajalno in določeno trgovinsko organizacijo združenega dela v zvezi z določenim nosilcem skupnega prihodka. Vsaka izmed njih mora v prvem delu, tj. do vštevši zap. št. 6, že enotno upoštevati npr. osebne dohodke in obveznosti iz dohodka, zlasti pa enotno tovrstne stroške za celotno organizacijo združenega dela razčleniti na posamezne nosilce skupnega prihodka. Nato pride na vrsto primerjava predračunov v smislu razpredelnice 70, ki so v zvezi z enakim nosilcem skupnega prihodka sestavljeni pri različnih proizvajalnih organizacijah združenega dela v njihovem odnosu do iste trgovinske organizacije združenega dela, a tudi tisti, ki so v zvezi z enakim nosilcem skupnega prihodka sestavljeni pri isti proizvajalni organizaciji združenega dela v njenem odnosu do različnih trgovinskih organizacij združenega dela. Tako je zlasti pri zneskih, ki odpadejo na količinsko enoto nosilca skupnega prihodka, hitro mogoče odkriti neracionalnosti, z izračunom njihovega poprečnega zneska pa praktično vzpostaviti normalni standard.

V drugem delu kumulativnega predračuna standardnih stroškov je mogoče upoštevati sklad skupne porabe z enakim odstotkom od že vključenih osebnih dohodkov tako pri proizvajalni kot pri trgovinski organizaciji združenega dela, akumulacijo (tj. oblikovanje rezervnega sklada in poslovnega sklada) pa z enakim odstotkom od poslovnega sklada, kolikor je vključen v načrtovano količino prodanega nosilca skupnega prihodka. Ti odstotki morajo biti v okviru možnosti, ki jih daje prodajna cena nosilca skupnega prihodka, znesek poslovnega sklada, ki je povezan z načrtovano količino prodanega nosilca skupnega prihodka, pa medsebojno kontroliran. Možno pa je tudi iz okvira poslovnih obveznosti iz dohodka (4) izključiti obresti od kreditov ter nato zanje in za akumulacijo skupaj izračunavati pripadajoči del iz skupnega prihodka v sorazmerju s poslovnimi sredstvi, ki so tako pri proizvajalni kot pri trgovinski organizaciji združenega dela povezana z načrtovano količino prodanega nosilca skupnega prihodka; seveda morajo biti upoštevana poslovna sredstva spet medsebojno kontrolirana.

Začasni obračun skupnega prihodka je mogoče izvesti na podlagi zneskov ali odstotkov udeležbe, ki izhajajo iz kumulativnega predračuna standardnih stroškov za ustrezni nosilec skupnega prihodka. Končni obračun skupnega prihodka pa je najčistejši, če v njem spremenimo le tiste standarde in prvotno upoštevane postavke, v katerih se kaže skupni riziko. Kakršenkoli drugače vzpostavljeni instrument za kritje rizikov lahko pomeni bistveni odmik od prvotno zamišljenih enakih startnih pogojev za pridobivanje dohodka.

Ker se številne okoliščine, ki vplivajo na postavke v obravnavanem kumulativnem predračunu, utegnejo sčasoma spreminjati, npr. nabavna cena surovine itd., je tudi jasno, da ni mogoče dolgoročno odrediti odstotka udeležbe proizvajalne ali trgovinske organizacije združenega dela v prodajni vrednosti prodanih proizvodov.

63 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O USPEŠNOSTI PRODAJNE DEJAVNOSTI

Uspešnost prodajne dejavnosti moremo presojati že s tem, ko dobimo odgovor na vprašanje, ali so bile naročene količine pravočasno dobavljene. Vendar nas sedaj bolj zanima vrednostno izražena uspešnost prodajne dejavnosti. V tem primeru se sprašujemo:

a) kakšni so bili ostvarjeni prihodki iz prodaje v primerjavi z načrtovanimi,

b) kakšni so bili ostvarjeni prodajni stroški v primerjavi z načrtovanimi.

Ostvarjeni prihodki iz prodaje so zmnožek količin, ki jih je organizacija združenega dela v preteklem razdobju prodala, in njihovih ostvarjenih prodajnih cen. Zaradi poenostavitve upoštevamo prodajne cene po odbitku v računu vidnih popustov. Tako opredeljeni ostvarjeni prihodki iz prodaje se od prvotno načrtovanih razločujejo tako zaradi spremembe prodajnih cen kot zaradi spremembe obsega in sestave prodaje. V razpredelnici 73 je prikazan obračun odmika ostvarjenih prihodkov iz prodaje od načrtovanih. Vidimo, da je odmik razdeljen na dva dela. Prvi del se pojavlja zaradi spremenjenih prodajnih cen (stolpec 10), drugi pa zaradi spremembe obsega in sestave prodaje (stolpec 11). V knjigovodstvu ni mogoče videti niti prvega niti drugega dela, ker so na kontih vpisani le podatki o ostvarjenih prihodkih iz prodanih količin. Opozoriti pa je treba, da so ti redni prihodki lahko kasneje popravljeni za popuste, ki še niso vidni v računih in se obravnavajo kot izredni odhodki, in ne kot popravek rednih prihodkov.

Obračun odmika ostvarjenih prihodkov iz prodaje od načrtovanih

Razdobje...

Vrsta proizvodov	Ostvarjena prodajna cena količinske enote	Načrtovana prodajna cena količinske enote	Ostvarjena prodana količina	Načrtovana prodana količina	Ostvarjeni prihodki iz prod. količin
1	2	3	4	5	6 (2×4)
skupaj					

Prilag. načrtovani prihodki iz prod. količin	Prvotno načrtovani prihodki iz prod. količin	Razlika		
		celotna	zaradi spremembe prodajnih cen	zaradi spremembe obsega in sestave prodaje
7 (3×4)	8 (3×5)	9 (6–8)	10 (6–7)	11 (7–8)
skupaj				

Razpredelnica 73

Zmanjšanje rednih prihodkov zaradi spremenjenega obsega in sestave prodaje seveda še ne pomeni enako velikega zmanjšanja poslovnega izida. Upoštevati je namreč treba, da npr. drugačen obseg prodaje povzroča tudi drugačne proizvodne stroške, ki so v zvezi z njim. Brž ko odmike od načrtovanih proizvodnih stroškov količinske enote obravnavamo že v luči uspešnosti proizvodne dejavnosti, je pri prodajni dejavnosti mogoče upoštevati le razlike, ki se pojavljajo zaradi spremembe obsega in sestave prodaje. S tem namenom je sestavljena razpredelnica 74.

Obračun odmika ostvarjenih proizvodnih stroškov od načrtovanih v zvezi s prodajo

Vrsta proizvodov	Načrtovani proizvodni stroški količinske enote	Ostvarjena prodana količina	Načrtovana prodana količina	Prilagojeno načrtovani proizvodni stroški prodanih količin	Prvotno načrtovani proizvodni stroški prodanih količin	Razlika zaradi spremembe obsega in sestave prodaje
1	2	3	4	5 (2×3)	6 (2×4)	7 (5–6)
skupaj						

Razpredelnica 74

Toda proizvodni stroški v prodanih količinah še niso vsi redni odhodki. Upoštevati je treba tudi prodajne in upravne stroške. Medtem ko se bomo slednjih v načelu dotaknili v poglavju 8, moramo na tem mestu na grobo osvetliti prve.

Prodajnih stroškov je več vrst. Nekateri so celo neposredni stroški prodanih količin, čeprav prevladujejo splošni stroški. V glavnem razločujemo:

1. neposredne stroške dostave prodanih proizvodov,
2. stroške zaloge proizvodov,
3. stroške pridobivanja naročil,
4. stroške izpolnjevanja naročil.

Če organizacija združenega dela vse stroške dostave prodanih proizvodov zaračuna kupcu posebej, medtem ko jih temeljna prodajna cena ne vključuje, njihova analiza za organizacijo združenega dela, ki prodaja, niti ni zanimiva. Drugače pa je v primeru, ko jih mora ta organizacija združenega dela kriti sama. Res v takšnem primeru oblikuje temeljno prodajno ceno tako, da vključuje tudi poprečne dostavne stroške, kar smo nakazovali že v točkah 611 in 612. Toda dejanski dostavni stroški se lahko bistveno razločujejo od tistih, ki so vsebovani v prihodkih iz prodaje v preučevanem obračunskem razdobju. Razlike, ki se pojavljajo v organizaciji združenega dela kot celoti, je mogoče ugotoviti tako, kot nakazuje razpredelnica 75.

Če bi želeli ugotoviti, pri katerih proizvodih se je pojavila ta razlika, pri katerih kupcih, na katerih prodajnih območjih itd., bi pa seveda morali obravnavane stroške analizirati še drugače.

Stroške zaloge proizvodov smo omenili v točki 514 pri iskanju optimalne velikosti proizvodne serije, njihov predračun pa je tako povsem podoben predračunu stroškov naročanja, ki smo ga obravnavali v točki 41 (razpredelnica 37). Ker se prodajna dejavnost začne tedaj, ko so proizvodi dokončani, spadajo v njeno področje tudi zaloge proizvodov in z njimi povezani stroški.

Obračun odmika ostvarjenih dostavnih stroškov od načrtovanih v prodanih proizvodih

Razdobje...

Vrsta proizvodov	Prodana količina	V prodajni ceni enote vključeni poprečni dostavni stroški	Skupaj načrtovani dostavni stroški v prodanih proizvodih	Ostvarjeni dostavni stroški	Razlika
1	2	3	4 (2×3)	5	6 (5-4)
				- - - -	- - - -
skupaj					

Razpredelnica 75

Med stroške pridobivanja naročil spada večina stroškov v prodajni službi proizvajalne organizacije združenega dela. To torej niso samo stroški v zvezi z analizo trga, gospodarsko propagando in s sestavljanjem ponudb. Stroški pridobivanja naročil se deloma ponavljajo, deloma pa so povsem neponavljajoči. Zato jih je kot celoto težko standardizirati. Pač pa je ostvarjene stroške pridobivanja naročil mogoče primerjati z načrtovanimi za isto razdobje, pri čemer prilagajanje ostvarjenemu obsegu in sestavi prodaje nima take vloge kot pri splošnih proizvodnih stroških. Ti stroški so očitno odvisni od prodajne politike organizacije združenega dela, ki mora biti razgibana in razčlenjena glede na potrebe trga. Če organizacija združenega dela preneha poslovati, ostane le malo stroškov te vrste, zato jih ne moremo preprosto obravnavati kot neomejeno stalne. Toda po drugi strani se tudi ne spreminjajo z vsako spremembo obsega prodaje, kar pomeni, da tudi niso preprosto spremenljivi stroški. Povsem spremenljiv značaj imajo npr. le tisti osebni dohodki, ki so povezani z obsegom prodaje. Sicer so pa stroški pridobivanja naročil v glavnem programirani in omejeno stalni stroški.

Med stroške izpolnjevanja naročil spadajo npr. stroški raznih del v skladišču ob pripravi proizvodov za odpošiljavo, stroški za sestavljanje dobavnic in računov. Ti stroški se ponavljajo in jih je že mogoče standardizirati. Prav tako je seveda mogoče primerjati njihov ostvarjeni znesek s prvotnim in prilagojenim načrtovanim zneskom. Pri teh stroških namreč lahko že v večji meri razločujemo njihov stalni del od spremenljivega. Stroški rutinske izvedbe naročil so v preučevanem razdobju očitno odvisni od števila tedanjih naročil. Isto velja za stroške sestavljanja dobavnic in računov.

V razpredelnicah 76 in 77 je prikazan poenostavljeni obračun odmika ostvarjenih splošnih prodajnih stroškov od načrtovanih. Sicer je pa za potrebe prodajnih odločitev koristno sestaviti še podrobnejše analize splošnih prodajnih stroškov po skupinah proizvodov, po organizacijskih enotah prodaje, po prodajnih območjih, po velikostnih razredih kupcev glede na letni odjem ali po velikostnih razredih naročil itd. Stroškovno računovodstvo bi moralo biti tako organizirano, da bi takšne analize bile povsem izvedljive brez velikih težav.

Obračun odmika ostvarjenih stroškov pridobivanja naročil od načrtovanih

Razdobje...

Vrsta ali mesto stroškov	Ostvarjeni stroški	Načrtovani stroški	Razlika
1	2	3	4 (2–3)
skupaj			

Razpredelnica 76

Obračun odmika ostvarjenih stroškov izpolnjevanja naročil od načrtovanih

Razdobje...

Vrsta ali mesto stroškov	Ostvarjeno število naročil	Načrtovano število naročil	Stalni stroški	Spremenljivi stroški na stand. naročilo	Ostvarjeni stroški
1	2	3	4	5	6
skupaj					

Prilagojeni načrtovani stroški	Prvotni načrtovani stroški	Razlika		
		celotna	zaradi spremembe potroškov in cen	zaradi spremembe obsega dejavnosti
7 (4+2×5)	8 (4+3×5)	9 (6–8)	10 (6–7)	11 (7–8)
skupaj				

Razpredelnica 77

7 Računovodske informacije za odločanje o financiranju (za finančne odločitve)

70 VRSTE FINANČNIH ODLOČITEV

V okviru finančne funkcije se ukvarjamo s priskrbo sredstev, z njihovimi naložbami in s smotrnim preoblikovanjem, z vračanjem sredstev in s preoblikovanjem obveznosti do virov sredstev. Sredstva imajo ob začetku denarno obliko in jo tudi kasneje stalno znova prevzemajo. Toda če jih preučujemo v katerem-koli trenutku, imajo tudi druge pojavne oblike. Zato s sredstvi ne smemo misliti zgolj denarnih sredstev, čeprav so ta z vidika financiranja v središču obravnave. Naloga financiranja je namreč, da stalno usoglaša denarna sredstva s potrebami po njih. To je mogoče doseči z najemanjem novih kreditov, z doseganjem primernega ostanka dohodka ali čistega dobička in z njegovim razporejanjem v poslovni sklad, s pravočasno izterjavo terjatev in s preoblikovanjem drugih sredstev v denarno obliko, s prilagajanjem tistih obveznosti do virov sredstev, ki zapadejo, pritekanju denarnih sredstev itd. Povečanje denarnih sredstev je pogoj ali posledica vseh drugih dejavnosti v organizaciji združenega dela, zmanjšanje denarnih sredstev pa posledica vseh teh dejavnosti. Zato je dejavnost financiranja tesno povezana z vsemi drugimi dejavnostmi. Številne odločitve o njej so v tesni zvezi zgolj z neposrednim povečanjem ali zmanjšanjem denarnih sredstev, mnoge pa, nasprotno, šele posredno vplivajo nanje. Opozoriti še kaže, da se ravno pri dejavnosti financiranja znatno bolj kot pri drugih pokaže potreba po doseganju večjih sredstev, kot so bila porabljena. V nasprotju s presojo delne uspešnosti pri drugih dejavnostih, se pa moramo sedaj ukvarjati z uspešnostjo organizacije združenega dela kot celote. Ta uspešnost namreč bistveno vpliva na finančno stanje organizacije združenega dela.

Če želimo finančne odločitve ali odločitve o financiranju sistematizirati podobno kot odločitve pri drugih že obravnavanih dejavnostih, jih lahko razdelimo na:

a) običajne odločitve o sredstvih in obveznostih do virov sredstev;

b) odločitve v zvezi s finančnimi naložbami, ki vzpostavljajo pravico do udeležbe v poslovnem izidu uporabnika sredstev.

Finančne odločitve druge skupine se ne pojavljajo samo v primeru naložbe tuje osebe v skupno poslovanje z domačo delovno organizacijo ali v primeru naložbe domače delovne organizacije v tuje podjetje, temveč so tesno povezane tudi z novejšim razvojem financiranja domačih organizacij združenega dela. Namesto da bi tista organizacija združenega dela, ki potrebuje sredstva, a jih sama še ne more pridobiti s svojim pozitivnim poslovnim izidom, najemala kredite in namesto da bi tista organizacija združenega dela, ki ima vsaj začasno presežek svojih sredstev, dajala kredite ob določeni obrestni meri, jih druga združuje (vlaga) v prvo, nato pa prihaja do nadomestila za gospodarjenje z njimi

skladno z možnostmi, ki jih daje ostanek dohodka. Zato je dohodek pri prvi organizaciji združenega dela označen kot skupni dohodek, v katerem ima tudi druga organizacija združenega dela svojo udeležbo, medtem ko v primeru kreditnih odnosov med organizacijami združenega dela ni skupnega dohodka, temveč ima zgolj prva obveznost iz svojega dohodka do druge, te obveznosti se pa pojavljajo povsem neodvisno od njenega dohodka.

Pri finančnih odločitvah so računovodske informacije vsekakor temeljne, vendar ne edine. Mnogokrat so potrebne npr. še številne zunanje informacije o finančnem stanju poslovnih partnerjev, bank ali o finančnem stanju v gospodarstvu. V tem poglavju se pa ne nameravamo ukvarjati niti z vsemi možnimi finančnimi odločitvami niti z vsemi možnimi računovodskimi informacijami, ki so potrebne pri njih. Dotaknili se bomo le nekaterih razmišljanj, ki so v tej zvezi pri nas manj pogostna.

71 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČITVE O SREDSTVIH IN OBVEZNOSTIH DO NJIHOVIH VIROV

710 Računovodske informacije za ugotavljanje zneska obratnih sredstev, ki ga je treba financirati

Pri vsakem poslovnem procesu so v vlogi delovnih sredstev potrebne zgradbe in oprema, a tudi zemljišča in morda še kaj. Možnost priskrbe potrebnih delovnih sredstev na podlagi najema (zakupa) je tako omejena, da jo lahko zanemarimo. V vseh drugih primerih pa imamo opravka z osnovnimi sredstvi dane organizacije združenega dela, in če v okviru opreme mislimo na drobni inventar, tudi s sestavnim delom njenih obratnih sredstev. Osnovna sredstva so zajeta v okviru vseh sredstev organizacije združenega dela z neodpisano vrednostjo, vendar je ta ob začetku poslovanja enaka nabavni vrednosti. Zato ni tako težko načrtovati njihovega celotnega zneska, ki pomeni dolgoročno stvarno naložbo v preučevani organizaciji združenega dela. Seveda osnovna sredstva nimajo izključno pojavne oblike stvari, temveč tudi pojavne oblike pravic, npr. kupljeni patenti, licence in druge pravice ali zagonske naložbe, ki med drugim obsegajo celo osebne dohodke organizacije združenega dela pred začetkom njenega normalnega poslovanja. Vendar tudi njih označuje dejstvo, da imamo opravka z dolgoročno naložbo, ki se šele z obračunano amortizacijo postopoma spreminja v izhodiščno denarno obliko.

Drugače je z obratnimi sredstvi, ki jih sestavljajo zaloge materiala in drobnega inventarja, nedokončana proizvodnja, zaloge proizvodov in trgovskega blaga, terjatve, denar in razne postavke na tako imenovanih aktivnih časovnih razmejitvah. Značilnost obratnih sredstev je, da so v hitrem procesu obračanja, saj se v letu dni kot celota obrnejo praviloma več kot enkrat. Če jih osvetljujemo s finančnega vidika, imamo pri stvareh in pravicah v okviru obratnih sredstev opravka s kratkoročno naložbo. Njihov celotni znesek pa načrtujemo drugače kot celotni znesek osnovnih sredstev. Pri načrtovanju obratnih sredstev pravzaprav iščemo njihov poprečni znesek v načrtovalnem razdobju. Nanj vplivajo tedaj načrtovane naloge. Zato literatura mnogokrat navaja načrtovanje obratnih sredstev kar na podlagi letnega poslovnega načrta, izraženega npr. v vsoti stroškov

po posameznih vrstah poslovnih učinkov, ter na podlagi predvidenega trajanja poslovnega procesa pri posameznih vrstah poslovnih učinkov. Zato si najprej oglejmo, kako je s tem načrtovanjem stroškov in kako vpliva izbrana metoda vrednotenja poslovnih učinkov na potrebni obseg obratnih sredstev!

Znano je, da stroški niso izčrpani samo z materialnimi stroški in amortizacijo, temveč da obsegajo najmanj še tiste dele dohodka, ki niso odvisni od njegovega zneska. Takšen značaj imajo med obveznostmi iz dohodka očitno obresti, zavarovalne premije, stroški plačilnega prometa, a tudi nekatere dajatve. V okviru čistega dohodka pa imajo takšen značaj osebni dohodki, ki so sproti za opravljeno delo obračunani po načrtovani vrednosti točke in kot taki tudi izplačani delavcem, ne glede na to, kdaj je ugotovljen dohodek in ali je pridobljen v zadostnem znesku. Toda nikjer ni rečeno, da je na poslovne učinke treba preračunati vse stroške, ki se pojavijo v kakem obračunskem razdobju. In še manj je potrebno, da se na končno zalogo proizvodov in nedokončano proizvodnjo sklicujejo vse vrste stroškov, seveda v ustrezajočem delu. Najbolj preprosta bi seveda bila rešitev, po kateri bi se v končni nedokončani proizvodnji in zalogi proizvodov zadrževali le materialni stroški z amortizacijo, medtem ko bi bilo treba vse obveznosti iz dohodka in osebne dohodke pokriti sproti. V takšnem primeru bi tudi stvari iz okvira obratnih sredstev v svoji vrednosti ne vključevale sestavin prihodnjega dohodka. Vendar bi pri takšni rešitvi pozabili na dvoje. Prvič, da je lahko poslovni ciklus zelo dolg in da zlasti ob začetku poslovanja in ob bistvenem povečanju njegovega obsega v tedaj pridobljenem dohodku ne bi bilo mogoče dobiti kritja za obveznosti iz dohodka in osebne dohodke, ki so obračunani v vsakem primeru; sedanja zakonodaja upošteva to spoznanje tako, da dovoljuje ohranjati z dohodkom v razdobju nepokrite osebne dohodke, če se le sklicujejo na končno nedokončano proizvodnjo. Drugič, da se ob prodaji proizvodov najprej pojavijo terjatve, in to po celotni prodajni ceni, ki ne obsega samo materialne stroške z amortizacijo in ne samo vračunane dele dohodka, temveč celotni dohodek, vštevši akumulacijo, kar pomeni, da pravice iz okvira obratnih sredstev v svojem znesku že vključujejo sestavine dohodka; sedanja zakonodaja upošteva to spoznanje tako, da z neupoštevanjem prihodkov praktično 100% popravlja znesek vseh tistih terjatev do kupcev, ki niso v 15 dneh po preteku obračunskega razdobja poravnane ali pa pokrite z ustreznimi instrumenti za zavarovanje plačila, s čimer so preostale terjatve že zelo blizu njihovi spremembi v denarno obliko obratnih sredstev.

Vidimo torej, da mora znesek obratnih sredstev največkrat zadoščati ne samo za držanje normalnih zalog materiala, drobnega inventarja in trgovskega blaga ter za materialne stroške z amortizacijo v nedokončani proizvodnji, zalogah proizvodov in terjatvah ter morda aktivnih časovnih razmejitvah, temveč tudi za določen del akontiranega dohodka, ki ga še ni mogoče, a tudi ni potrebno pokriti s pridobljenim dohodkom, izmerjenim v okviru prodanih in plačljivih količin poslovnih učinkov. Za načrtovanje tega zneska obratnih sredstev smo prej navedli stališče, da je potrebno poznati vsoto stroškov po posameznih vrstah poslovnih učinkov. Sedaj pa vidimo, da ni tako preprosto opredeliti vsoto stroškov po posameznih vrstah poslovnih učinkov. Prav tako se srečujemo s težavami, če želimo točno ugotoviti, koliko dni traja poslovni proces pri vsaki vrsti poslovnih učinkov, tj. koliko dni je potrebnih od nakupa materiala in drugih prvin poslovnega procesa do prodaje posamezne vrste poslovnega učinka. Končno pa takšno načrtovanje obratnih sredstev še ni dovolj natančno, ker izhaja iz domneve, da je njihovo gibanje odvisno izključno od izbranih poslovnih učinkov. Prav tako tudi ne daje vpogleda v sestavo obratnih sredstev po njihovih pojavnih

oblikah. Zato je pri načrtovanju obratnih sredstev bolje izhajati iz posameznih pojavnih oblik obratnih sredstev.

Obratna sredstva, ki so potrebna v katerikoli pojavni obliki, ugotovimo tako, da tisti načrtovani znesek, ki bo zapustil to obliko v razdobju leta dni, delimo s koeficientom obračanja te pojavne oblike obratnih sredstev. Koeficient obračanja pri tem pove, kolikokrat letno se obrnejo obratna sredstva z določeno obliko, in ga lahko opredelimo kot razmerje med številom dni v letu in številom dni, v katerih so vezana obratna sredstva v določeni obliki, ali pa kot razmerje med porabljenimi sredstvi v določeni obliki in njihovim poprečnim zneskom; zadnje pojasnilo nas neposredno pripelje do razumevanja v začetku podanega navodila za načrtovanje obratnih sredstev v posamezni pojavni obliki. Zamisel predračuna potrebnih obratnih sredstev je podana v razpredelnici 78.

Predračun poprečnih obratnih sredstev za leto...

Vrste obrat. sredstev	Učinek vrste obratnih sredstev v letu	Koeficient obračanja vrste obrat. sredstev	Poprečni znesek vrste obrat. sredstev
vrste materiala	načrtovana vrednost porab. materiala v letu	koeficient obračanja zalog materiala	načrtovano stanje zalog materiala
1	2	3	4 (2:3)
vrste drob. invent. v zalogi	načrt. vrednost v uporabo danega drob. inv. v letu	koeficient obračanja drob. inv. v zalogi	načrtovano stanje drob. inv. v zalogi
5	6	7	8 (6:7)
vrste drob. invent. v upor.	načrtovani odpisi drob. inv. v uporabi v letu	koeficient obračanja drob. inv. v uporabi	načrtovano stanje drob. inv. v uporabi
9	10	11	12 (10:11)
vrste proizvodnje	načrt. vrednost dokončane proizvodnje v letu	koeficient obračanja nedokonč. proizvod.	načrtovano stanje nedokonč. proizvod.
13	14	15	16 (14:15)
vrste polproizvodov	načrt. vrednost porabljenih polproizvodov v letu	koeficient obračanja zalog polproizvodov	načrtovano stanje zalog polproizvodov
17	18	19	20 (18:19)

·/·

Vrste obrat. sredstev vrste proizvodov	Učinek vrste obratnih sredstev v letu načrt. vrednost prodanih proizvodov v letu	Koeficient obračanja vrste obrat. sredstev koeficient obračanja zalog proizvodov	Poprečni znesek vrste obrat. sredstev načrtovano stanje zalog proizvodov
21	22	23	24 (22 : 23)
vrste terjatev do kupcev	načrtovana plačila kupcev v letu	koeficient obračanja terjatev do kupcev	načrtovano stanje terjatev do kupcev
25	26	27	28 (26 : 27)
vrste vred. papirjev	načrt. vnovčitev vred. papirjev v letu	koeficient obračanja vrednostnih papirjev	načrtovano stanje vrednostnih papirjev
29	30	31	32 (30 : 31)
vrste denarnih sredstev	načrtovani izdatki v letu	koeficient obračanja denarnih sredstev	načrtovano stanje denarnih sredstev
33	34	35	36 (34 : 35)
vrste terjatev do dobavit.	načrt. dobava v zvezi s predujmi v letu	koeficient obračanja terjatev do dobav.	načrtovano stanje terjatev do dobav.
37	38	39	40 (38 : 39)
vrste aktiv. časovnih razm.	načrtovano vračunavanje zneskov med stroške v letu	koeficient obračanja akt. čas. razmejitev	načrtovano stanje akt. čas. razmejitev
41	42	43	44 (42 : 43)
Skupaj načrtovana poprečna obratna sredstva 45 (4 + 8 + 12 + 16 + 20 + 24 + 28 + 32 + 36 + 40 + 44)			

Razpredelnica 78

Postavke v razpredelnici je mogoče še dalje poljubno razčlenjevati. Opozoriti pa kaže na nekatere posebnosti upoštevanja učinkov in koeficienta obračanja tistih delov obratnih sredstev, ki so povezani z nastajanjem skupnega prihodka. Koeficient obračanja faznih proizvodov, s katerimi dosega temeljna organizacija svojo udeležbo v skupnem prihodku, npr. upošteva vezavo tovrstnih sredstev

do trenutka prejema poročila o udeležbi v skupnem prihodku, a koeficient obračanja terjatev iz naslova skupnega prihodka npr. vezavo tovrstnih sredstev od prejema poročila o udeležbi v skupnem prihodku do trenutka prejema denarja. Toda vsak udeleženec v verigi nastajanja skupnega proizvoda upošteva kot zalogo proizvodov ali terjatev do kupcev le tisti del, ki se nanaša na njegovo udeležbo. Tako npr. trgovinska organizacija združenega dela v primeru skupnega prihodka s proizvajalno organizacijo združenega dela ne bo imela zaloge trgovskega blaga, ker se bo ta pojavljala pri proizvajalni organizaciji združenega dela, čeprav se fizično nahaja pri trgovinski organizaciji združenega dela.

711 Računovodske informacije za ugotavljanje zneska drugih poslovnih sredstev, ki jih je treba financirati

Poslovna sredstva so vedno opredeljena po svojem stanju v določenem trenutku. Ker se v različnih trenutkih ločijo tako po svojem celotnem znesku kot po svojih pojavnih oblikah, je mogoče načrtovati ali njihovo stanje v določenem trenutku ali njihov poprečni znesek v določenem razdobju. Pri osnovnih sredstvih in finančnih naložbah pa moremo načrtovati njihov poprečni znesek šele potem, ko je poznano njihovo začetno stanje, načrtovano gibanje v razdobju in načrtovano končno stanje.

Osnovna sredstva stopajo med poslovna sredstva po njihovi neodpisani vrednosti, ki je računovodsko vedno izkazana kot razlika med nabavno vrednostjo in že odpisano vrednostjo. Po drugi strani je pri njih mogoče ločiti del, ki je še v pripravi, in del, ki je že usposobljen za uporabo. Zato so računovodski podatki, ki jih je treba upoštevati pri oblikovanju računovodske informacije o njihovem načrtovanem poprečnem stanju, raznovrstni. Prikazani so v razpredelnici 79.

Nikakor ni nujno, da je obračunana amortizacija (8) v posameznem letu že investirana in da ustreza nabavni vrednosti v teku leta pridobljenih osnovnih sredstev (5), kolikor so kupljena in ne le brezplačno prejeta. Po drugi strani tudi ni nujno, da neodpisana vrednost v teku leta odsvojenih osnovnih sredstev (12) nakazuje poleg same obračunane amortizacije dodatna sredstva za naložbe iz naslova enostavne reprodukcije osnovnih sredstev; neodpisana vrednost se lahko nanaša tudi na brezplačno oddana ali izničena osnovna sredstva, medtem ko je izkupiček od prodanih osnovnih sredstev lahko celo večji od njihove neodpisane vrednosti. Zato je ločeno treba načrtovati še stanje in gibanje denarnih sredstev, ki izhajajo iz osnovnih sredstev. S tem namenom je sestavljena razpredelnica 80.

Povsem podobno je mogoče načrtovati stanje in gibanje finančnih naložb iz poslovnih sredstev, za kar je sestavljena razpredelnica 81.

Predračun stanja in gibanja stvari in pravic iz osnovnih sredstev za leto...

Vrsta osnovnih sredstev	Nabavna vrednost osnovnih sredstev ob začetku leta	Popravek vrednosti osnovnih sredstev ob začetku leta	Neodpisana vrednost osnovnih sredstev ob začetku leta	Nabavna vrednost v teku leta pridobljenih osnovnih sredstev	Popravek vrednosti v teku leta brezplačno prejetih osnovnih sredstev	Neodpisana vrednost v teku leta pridobljenih osnovnih sredstev
1	2	3	4 (2-3)	5	6	7 (5-6)

%

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE 2

Obračunana amortizacija v teku leta	Obračunano zmanjšanje vrednosti osn. sredstev v teku leta za odpise v breme poslovnega sklada	Nabavna vrednost v teku leta odsvojenih osnovnih sredstev	Popravek vrednosti v teku leta odsvojenih osnovnih sredstev	Neodpisana vrednost v teku leta odsvojenih osnovnih sredstev	Neodpisana vrednost osnovnih sredstev ob koncu leta	Poprečna neodpisana vrednost osnovnih sredstev v letu
8	9	10	11	12 (10–11)	13 (4+7–8–9–12)	14 (polovica od 4 + 13)

Razpredelnica 79

Predračun stanja in gibanja denarnih sredstev iz osnovnih sredstev za leto...

Stanje denarnih sredstev ob začetku leta	Obračunana amortizacija v teku leta	Izkupiček pri prodaji osnovnih sredstev	Pokritje neodpisane vrednosti prodanih in izničenih osnovnih sredstev s sredstvi rezerv	Presežek najemnine nad stroški v najem danih osnovnih sredstev	Celotno razpoložljiva denarna sredstva iz osnovnih sredstev
1	2	3	4	5	6 (1–5)

Nabavna vrednost kupljenih osnovnih sredstev v letu	Zmanjšanje denarnih sredstev osnovnih sredstev v teku leta za druge namene	Celotno zmanjšanje denarnih sredstev osnovnih sredstev v teku leta	Stanje denarnih sredstev iz osnovnih sredstev ob koncu leta	Poprečno stanje denarnih sredstev iz osnovnih sredstev v teku leta
7	8	9 (7+8)	10 (6–9)	11 (polovica od 1 + 10)

Razpredelnica 80

Predračun stanja in gibanja finančnih naložb za leto...

Vrsta finančnih naložb	Stanje finančnih naložb ob začetku leta	Nove finančne naložbe v teku leta	Vrnjene finančne naložbe v teku leta	Stanje finančnih naložb ob koncu leta	Poprečno stanje finančnih naložb v letu
1	2	3	4	5 (2+3–4)	6 (polovica od 2 + 5)

Razpredelnica 81

712 Računovodske informacije za odločitve o vrednotenju poslovnih sredstev

Kadar govorimo o vrednotenju sredstev, mislimo na to, v kakšnem znesku so dana sredstva prikazana. Znano je, da je ob drugih nespremenjenih okoliščinah neodpisana vrednost osnovnih sredstev drugačna, če organizacija združenega dela uporablja drugačne amortizacijske stopnje, da je vrednost zalog drugačna, če organizacija združenega dela uporablja drugačne cene, da so terjatve in aktivne časovne razmejitve lahko prikazane v bolj ali manj stvarnem znesku. Uporaba različnih metod vrednotenja sredstev vpliva na:

a) znesek poprečnih poslovnih sredstev, ki so organizaciji združenega dela potrebna;

b) poslovni izid preučevanega razdobja in nadaljnjih razdobij;

c) koeficient donosnosti v preučevanem in nadaljnjih razdobjih.

Oglejmo si sedaj, kakšni so ti vplivi in kako se v konkretnem primeru kaže odločiti.

Na neodpisano vrednost osnovnih sredstev med drugim vpliva amortizacija. Če je ob drugih nespremenjenih okoliščinah obračunana manjša letna amortizacija, je tudi manjšo preneseno vrednost iz osnovnih sredstev treba pokriti s celotnim prihodkom, kar pomeni, da je dobiček v tistem letu večji, prav tako pa tudi akumulacija, ki je od celotnega dobička manjša za ustrezne prispevke in davke iz dohodka, oblikovanje sklada skupne porabe in morebitno povečanje osebnih dohodkov. In nasprotno, če je ob drugih nespremenjenih okoliščinah obračunana večja letna amortizacija, kar pomeni, da je končna neodpisana vrednost osnovnih sredstev manjša, je tudi večjo preneseno vrednost iz osnovnih sredstev treba pokriti s celotnim prihodkom, kar pomeni, da je dobiček v tistem letu manjši, prav tako pa tudi akumulacija. Vpliv spremenjene amortizacije na akumulacijo je gotovo še večji kot na dobiček. Na spremembo celotnega dobička vpliva celotna sprememba zneska amortizacije razen v primeru, ko njen del ostaja še v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje. Na spremembo akumulacije pa ne vpliva več celotna sprememba zneska amortizacije, tudi ne v primeru, če se ne zadržuje njen del še v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje; del spremenjene amortizacije vpliva namreč tudi na spremembo zneska prispevkov in davkov iz ustreznega dela dohodka ter na spremembo drugih postavk razporejanja ostanka dohodka izven same akumulacije.

Zaloge iz okvira obratnih sredstev so pri proizvajalnih organizacijah združenega dela sestavljene iz materiala, drobnega inventarja, nedokončane proizvodnje in proizvodov. Pri fizično danih zalogah je njihovo ovrednotenje odvisno od obsega in vsebine sestavnih delov, ki jih zajema cena enote v zalogi, a tudi od izbire povsem določene cene, kadar se cene enote v zalogi med letom spreminjajo. V prvem primeru pretresamo kakovostno opredelitev cen, po katerih so ovrednotene zaloge, v drugem primeru pa njihovo količinsko opredelitev. V prvem primeru so npr. zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje s teoretskega vidika lahko ovrednotene po lastnih cenah, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali samo materialnih stroških z amortizacijo, čeprav naši predpisi sedaj ne dovoljujejo več vseh teoretsko možnih metod; zaloge materiala in drobnega inventarja so lahko ovrednotene po več ali manj obsegajočih nabavnih cenah, drobni inventar v uporabi pa podobno kot osnovna sredstva. V drugem primeru so katerekoli zaloge lahko ovrednotene po poprečnih cenah, zadnjih cenah (FIFO), prvih cenah (LIFO) in podobno. Čim več obsega cena enote

v končni zalogi, tem manj je ob drugih nespremenjenih okoliščinah treba pokriti s celotnim prihodkom, kar pomeni, da je poslovni izid preučevanega leta večji, če so ob drugih nespremenjenih okoliščinah količine v končni zalogi večje od tistih v začetni zalogi ali če nespremenjene končne količine ob primerjavi z začetnimi vključujejo več postavk v okviru cene enote. Čim višja je kakorkoli opredeljena cena enote v končni zalogi, tem manj je ob drugih nespremenjenih okoliščinah treba pokriti s celotnim prihodkom, kar pomeni, da je poslovni izid preučevanega leta večji, če so ob drugih nespremenjenih okoliščinah količine v končni zalogi večje od tistih v začetni zalogi ali če nespremenjene končne količine ob primerjavi z začetnimi ovrednotimo po višji ceni enote.

Zanimivo je, da v dobi inflacije le metoda LIFO omogoča vzdrževati fizično nespremenjene zaloge brez povečanja obratnih sredstev. Vse druge metode povzročajo, da mora organizacija združenega dela iz leta v leto pri razporejanju dohodka povečevati poslovni sklad ali iskati kredite pri banki, in sicer ne le zaradi povečanja poslovanja ali fizično povečanih zalog, temveč že zaradi tega, ker so fizično nespremenjene zaloge višje ovrednotene. Nižje ovrednotene končne zaloge materiala seveda povzročajo večje materialne stroške in končno po vrednosti nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov manjši poslovni izid, nižje ovrednotena končna nedokončana proizvodnja in zaloga proizvodov pa neposredno manjši poslovni izid kot višje ovrednotene končne zaloge ob sicer nespremenjenih okoliščinah. Brez dvoma je v dobi inflacije ob drugih nespremenjenih okoliščinah poslovni izid manjši, če se organizacija združenega dela odloči za metodo LIFO namesto metode FIFO ali metode poprečnih cen. Toda znano je, da skuša ob dvigu cen reprodukcijskega materiala takoj dvigniti tudi prodajne cene svojim proizvodom. Če ji to uspe, v prehodnem razdobju prodaja svoje proizvode že po višjih cenah, čeprav je v njih še material, ki je bil kupljen po starih, nižjih cenah. V prehodnem razdobju torej dosega večji poslovni izid zaradi prevrednotenja zalog. Ko je to razdobje mimo, pa za vrednostno povečane, čeprav fizično nespremenjene zaloge nima kritja, saj je povečani dohodek v smislu svojega pravilnika razporedila tudi drugam, in ne samo v poslovni sklad za kritje povečane vrednosti zalog. A tudi v primeru, če bi ji ga uspelo v celoti prenesti v poslovni sklad za kritje povečane vrednosti zalog, ne bi bile finančne posledice nujno enake kot v primeru, ko bi zaradi uporabe metode LIFO obračunala večje stroške ali odhodke in s tem ugotovila manjši poslovni izid, če mora od tako povečanega poslovnega sklada obračunati določene dajatve, kar pomeni, da so od istega fizičnega obsega zalog v prihodnje obračunane večje dajatve, ker je njihova vrednost večja.

Brez dvoma metode, ki vodijo do manjše neodpisane vrednosti osnovnih sredstev ali do manjše vrednosti zalog iz okvira obratnih sredstev ob koncu preučevanega razdobja, povzročajo tudi manjši poprečni znesek poslovnih sredstev. Nikakor pa ni nujno, da se npr. poslovna sredstva kot celota zmanjšajo ravno za toliko, za kolikor se zaradi uporabe drugačne metode vrednotenja spremenijo sredstva v kaki obliki stvari. Višje obračunana amortizacija sicer bolj zmanjšuje neodpisano vrednost osnovnih sredstev, kot bi jo normalno obračunana amortizacija, toda ne zmanjšuje nujno tudi poslovnega sklada za isti znesek. Za X višje obračunana amortizacija za ravno toliko zmanjša dohodek, ki je predmet razporejanja. Za del tega X pa se pri razporejanju čistega dohodka lahko zmanjša tudi udeležba osebnih dohodkov, sklada skupne porabe in rezervnega sklada, in ne samo udeležba poslovnega sklada. Če se torej celotno povečanje amortizacije ne kaže izključno na zmanjšanju udeležbe, ki pri razporejanju čistega dohodka sicer pripada poslovnemu skladu, pomeni, da je prišlo do manjšega

zmanjšanja poslovnih sredstev, kot bi bilo prišlo v primeru, ko bi se povečanje amortizacije kazalo izključno na zmanjšanju udeležbe poslovnega sklada pri razporejanju čistega dohodka, medtem ko bi bila udeležba osebnih dohodkov, sklada skupne porabe in rezervnega sklada ostala nedotaknjena.

Odločitve v pogledu vrednotenja sredstev imajo na znesek poslovnih sredstev kot celote trajen vpliv, na poslovni izid pa samo v posameznem razdobju. Če npr. organizacija združenega dela odpiše kako neizterljivo terjatev ali neidoče zaloge, se s tem zmanjša poslovni izid samo v letu, v katerem je odpis izvedla, medtem ko so poslovna sredstva kot celota iz tega naslova trajno manjša. Če npr. organizacija združenega dela preide iz vrednotenja zalog proizvodov po lastni ceni na vrednotenje po spremenljivih stroških, je le v prehodnem letu siceršnji poslovni izid bistveno manjši, medtem ko so poslovna sredstva kot celota iz tega naslova trajno manjša. Res pa ima uporaba različnih metod vrednotenja tedaj, kadar so končne zaloge količinsko različne od začetnih, določen vpliv tudi na poslovni izid v kasnejših razdobjih. Če se npr. organizacija združenega dela odloči za povečano amortizacijo nasploh, bo zaradi tega vsako leto poslovni izid manjši, kot bi bil ob normalno obračunani amortizaciji, zato se pa bodo tudi poslovna sredstva kot celota iz tega naslova iz leta v leto manjšala.

Vidimo, da odločitve v pogledu vrednotenja sredstev nimajo enako trajnega vpliva na poslovna sredstva kot celoto in na poslovni izid posameznega razdobja. Iz tega pa sledi, da tudi vpliv na koeficient donosnosti poslovnih sredstev ali poslovnega sklada iz tega naslova v vseh letih ne bo enak. Če npr. uporabimo kako novo metodo vrednotenja pri obratnih sredstvih, po kateri se bodo ta zmanjšala, bo koeficient donosnosti v prehodnem letu manjši, kot bi bil sicer, v vseh naslednjih letih pa večji. Manjši bo zaradi tega, ker bo zaradi povečanih odhodkov manjši poslovni izid in iz njega izvirajoča akumulacija; v naslednjih letih pa bo koeficient donosnosti ob drugih nespremenjenih okoliščinah večji zaradi tega, ker bodo manjša poslovna sredstva. Brž ko menimo, da je kak koeficient donosnosti pomemben pri odločanju, se bomo odločili za kako novo metodo vrednotenja sredstev, če po preteku prehodnega leta zadošča naslednji zahtevi:

koeficient donosnosti pri novi metodi vrednotenja sredstev > koeficient donosnosti pri stari metodi vrednotenja sredstev

Za sam izračun posameznih različic pa lahko uporabimo razpredelnico 82. V njej na koncu prikazane koeficiente donosnosti pa bi seveda bilo treba primerjati vsaj za dve naslednji leti.

713 Računovodske informacije za odločitve o oblikovanju obveznosti do virov poslovnih sredstev

Obveznosti do virov sredstev morajo biti usoglašene s sredstvi. Ker pri načrtovanju poslovanja v naslednjem razdobju najprej ugotavljamo, kakšen bo poprečni znesek tedanjih sredstev, moramo kasneje temu znesku zadovoljivo prilagoditi znesek obveznosti do virov sredstev. Res pa utegnejo omejitve na strani obveznosti do virov sredstev vplivati tudi na zmanjšanje načrtovanih sredstev in s tem na predvideno poslovanje.

Predračun koeficientov donosnosti v različicah glede na vrednotenje poslovnih sredstev

Različica št.	Celotni prihodek	Materialni stroški v prodanih proizvodih	Amortizacija v prodanih proizvodih	Pogodbene obveznosti iz dohodka razen obresti	Obresti iz okvira pogodbenih obveznosti iz dohodka	Zakonske in samoupravne obveznosti iz dohodka	Izredni odhodki	Osebni dohodki v prodanih proizvodih	Oblikovanje sklada skupne porabe
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Različica št.	Odhodki pred ugotovitvijo akumulacije	Oblikovanje poslovnega sklada in rezervnega sklada	Poprečna neodpisana vrednost stvari in pravic iz okvira osnovnih sredstev	Poprečno stanje denarnih sredstev iz okvira osnovnih sredstev	Poprečno stanje finančnih naložb iz poslovnih sredstev	Poprečna zaloga materiala in drobnega inventarja	Poprečna nedokončana proizvodnja
1	11 (3 do 10)	12 (2–11)	13	14	15	16	17

Različica št.	Poprečna zaloga proizvodov in blaga	Poprečno stanje aktivnih časovnih razmejitev	Poprečno stanje terjatev iz poslovnih sredstev	Poprečno stanje denarnih sredstev iz obratnih sredstev	Poprečno stanje poslovnih sredstev	Poprečno stanje poslovnega sklada	Koeficient enot donosnosti poslovnih sredstev	Koeficient donosnosti poslovnega sklada
1	18	19	20	21	22 (13 do 21)	23	24 $(\frac{12+6}{22})$	24 (12 : 23)

Že odločitve o nakupu novih delovnih sredstev so povezane s finančnimi odločitvami. Poskrbeti je namreč treba ne samo za denarna sredstva, ki ustrezajo nabavni vrednosti novega delovnega sredstva, temveč mnogokrat tudi za njihovo novo pokritje, ki je v povečanem poslovnem skladu ali v dobljenem kreditu. Ker je pa na investicije treba gledati kompleksno, ne smemo zanemariti vprašanja, kako se bodo povečala obratna sredstva zaradi nakupa novega delovnega sredstva in kako bo financirano to povečanje.

Povečanje obratnih sredstev seveda ni zgolj posledica novih delovnih sredstev. Obratna sredstva se povečajo tudi takrat, kadar povečamo obseg dejavnosti z obstoječimi delovnimi sredstvi. Če pri takšnem povečanju obsega dejavnosti zanemarjamo vprašanje financiranja povečanih obratnih sredstev, sama zamisel o povečanju obsega dejavnosti sploh ne bo uresničljiva ali pa bo vodila do resnih finančnih težav. Razmerje med povečanim obsegom dejavnosti in povečanimi obratnimi sredstvi je odvisno od koeficienta obračanja posameznih pojavnih oblik obratnih sredstev. Hkrati s povečanim obsegom dejavnosti, ki ga želimo uresničiti, je torej treba sestaviti predračun novega zneska obratnih sredstev. S tem pa naloga v finančnem pogledu še ni končana. Rešiti je namreč treba še bistveno vprašanje, kako povečati ta obratna sredstva. Morda jih je mogoče povečati s pritokom iz osnovnih sredstev, če organizacija združenega dela ne namerava reinvestirati amortizacije ali če, nasprotno, namerava celo prodati kako delovno sredstvo, ne da bi ga nadomestila. V tem primeru je potreben samo dodaten predračun gibanja osnovnih sredstev in njihovega prelivanja v obratna sredstva. V drugih primerih je treba sestaviti še predračun novega stanja obveznosti do virov sredstev, ki mora rešiti takšna vprašanja, kot npr., ali najeti kredit, za koliko povečati poslovni sklad, do kakšnega zneska se bodo normalno lahko povečale obveznosti itd.

Do povečanja posameznih sestavnih delov obratnih sredstev lahko v naslednjem razdobju pride tudi zaradi spremembe nabavnih in prodajnih cen. Prav tako se lahko pojavi še zaradi drugačnih tendenc pri poravnavi terjatev do kupcev itd. Kadarkoli so že načrtovana osnovna in obratna sredstva, nas pravzaprav zanima najprej njihov znesek ob koncu novega razdobja, posebne finančne odločitve so pa potrebne, kadar ugotovimo naslednje:

načrtovani znesek poslovnih sredstev ob koncu novega razdobja	>	ostvarjeni znesek obveznosti do virov poslovnih sredstev ob začetku novega razdobja

Za vsako razliko je namreč treba poiskati v teku tega razdobja potrebne spremembe na strani obveznosti do virov sredstev.

V razpredelnicah 78, 79, 80 in 81 smo že nakazali, kako pridemo do načrtovanega končnega stanja poslovnih sredstev določenih vrst. To seveda še ne pomeni nujno, da dobimo načrtovano končno stanje poslovnih sredstev kot celote s preprostim seštevanjem načrtovanega končnega stanja obratnih sredstev, stvari in pravic iz osnovnih sredstev, denarnih sredstev iz osnovnih sredstev in finančnih naložb v smislu pravkar navedenih razpredelnic, če so te sestavljene šele pripravljalno, brez upoštevanja kasneje ugotovljenih potrebnih prelivov denarnih sredstev iz osnovnih sredstev v obratna sredstva ali njihove dodatne porabe za vračilo starih kreditov.

Podobno kot za posamezne skupine poslovnih sredstev moremo tudi za posamezne skupine obveznosti do njihovih virov sestaviti predračune njihovega stanja in gibanja. V zvezi s skladi ga npr. prikazuje razpredelnica 83.

Predračun stanja in gibanja skladov za leto...

Vrsta sklada	Stanje sklada ob začetku leta	Povečanje iz razporejanja dohodka	Povečanje za neodpisano vrednost brezplačno prejetih sredstev	Povečanje iz drugih naslovov	Celotno povečanje v letu	Zmanjšanje za poravnavanje izgube	Zmanjšanje za neodpisano vrednost brezplačno danih sredstev	Zmanjšanje iz drugih naslovov
1	2	3	4	5	6 (3 do 5)	7	8	9

Vrsta sklada	Celotno zmanjšanje v letu	Stanje sklada ob koncu leta	Angažirana sredstva sklada izven poslovnega procesa ob začetku leta	Angažirana sredstva sklada izven poslovnega procesa ob koncu leta	Poprečno stanje angažiranih sredstev sklada izven poslovnega procesa	Poprečno stanje sklada v letu	Poprečno stanje sklada z angaži-ranimi sredstvi v poslovnem procesu v letu
1	10 (7 do 9)	11 (2 + 6–10)	12	13	14 (polovica od 12 + 13)	15 (polovica od 2+11)	16 (15–14)

Razpredelnica 83

Zasledovanje angažiranih sredstev izven poslovnega procesa, za katera pa je kritje v skladu, je najprej zanimivo v zvezi z rezervnim skladom. Pri nekaterih analizah je celo mogoče tisti del rezervnega sklada, katerega sredstva niso angažirana v združenih sredstvih rezerv, na raznih ravneh obravnavati podobno kot poslovni sklad. Po drugi strani je tisti del poslovnega sklada, katerega sredstva so uporabljena za dajanje kreditov za nerazvite ali so združena za potrebe infrastrukture, treba izločevati v tistih analizah, s katerimi želimo predstaviti donosnost poslovnega sklada v okviru rednega poslovnega procesa dane organizacije združenega dela.

Predračun stanja in gibanja je dalje podobno mogoče sestaviti še za razne vrste dobljenih kreditov in obveznosti do drugih iz naslova njihovih naložb v dano organizacijo združenega dela. Prikazuje ga razpredelnica 84.

Medtem ko je pri do sedaj obravnavanih obveznostih do virov sredstev mogoče načrtovati ob določenih predpostavkah najprej njihovo končno stanje in šele nato poprečno letno stanje, je drugače s tekočimi obveznostmi. Pri njih je podobno kot pri obratnih sredstvih v začetku mogoče načrtovati njihovo poprečno stanje, medtem ko končno stanje neposredno ni ugotovljivo in lahko nanj sklepamo le na podlagi poprečnega stanja. Ustrezen predračun je podan v razpredelnici 85.

Predračun stanja in gibanja obveznosti iz naslova dobljenih kreditov in naložb drugih do dane organizacije združenega dela za leto...

Vrste obveznosti	Stanje ob začetku leta	Pogodbeni zneski, ki ob začetku leta še niso izrabljeni	Drugo povečanje v teku leta	Zmanjšanje za vračila v teku leta	Pogodbeni zneski, ki ob koncu leta še niso izrabljeni	Stanje ob koncu leta	Poprečno stanje v letu
1	2	3	4	5	6	7 (2+3+4-5-6)	8 (polovica od 2+7)

Razpredelnica 84

Predračun poprečnega stanja tekočih obveznosti za leto...

Vrsta tekočih obveznosti	Učinek vrste tekočih obveznosti	Koeficient obračanja vrste tekočih obveznosti	Poprečni znesek vrste tekočih obveznosti
vrste obveznosti do dobaviteljev	načrt. znesek poravnanih obveznosti do dobaviteljev v letu	koeficient obračanja obveznosti do dobaviteljev	načrtovano stanje obveznosti do dobaviteljev
1	2	3	4 (2:3)
vrste obveznosti iz izdanih čekov in menic	načrtovani znesek izplačil čekov in menic v letu	koeficient obračanja obveznosti iz čekov in menic	načrtovano stanje obveznosti iz čekov in menic
5	6	7	8 (6:7)
vrste odtegnjenih obveznosti	načrtovani znesek odtegnjenih obveznosti v letu	koeficient obračanja odtegnjenih obveznosti	načrtovano stanje odtegnjenih obveznosti
9	10	11	12 (10:11)
vrste obveznosti do kupcev	načrtovani znesek izrabljenih predujmov v letu	koeficient obračanja dobljenih predujmov	načrtovano stanje obveznosti do kupcev
13	14	15	16 (14:15)

Vrsta tekočih obveznosti	Učinek vrste tekočih obveznosti	Koeficient obračanja vrste tekočih obveznosti	Poprečni znesek vrste tekočih obveznosti
vrste obveznosti do drugih iz razporejanja dohodka	načrt. znesek poravnanih obveznosti iz dohodka do drugih v letu	koeficient obračanja obveznosti do drugih iz dohodka	načrtovano stanje obveznosti do drugih iz dohodka
17	18	19	20 (18 : 19)
vrste obveznosti iz osebnih dohodkov	načrt. znesek poravnanih obveznosti iz oseb. dohodkov v letu	koeficient obračanja obveznosti iz osebnih dohodkov	poprečno stanje obveznosti iz osebnih dohodkov
21	22	23	24 (22 : 23)
obveznosti iz oblikovanja skladov (razen poslovnega)	načrtovani znesek izločanja med letom	koeficient obračanja obveznosti iz oblikovanja skladov	načrtovano stanje obveznosti do skladov
25	26	27	28 (26 : 27)
vrste pasivnih časovnih razmejitev	načrtovani znesek razpustitve pas. čas. razmejitev v teku leta	koeficient obračanja pasivnih časovnih razmejitev	načrtovano stanje pasivnih časovnih razmejitev
29	30	31	32 (30 : 31)
Skupaj načrtovano poprečno stanje tekočih obveznosti 29 (4 + 8 + 12 + 16 + 20 + 24 + 28 + 32)			

Razpredelnica 85

Pri vsaki vrsti tekočih obveznosti je koeficient obračanja opredeljen kot razmerje med številom dni v letu in številom dni od trenutka nastanka obveznosti do trenutka njihove poravnave z ustreznimi denarnimi sredstvi. Postopek pri izračunu teh koeficientov je torej precej podoben postopku pri izračunu koeficientov obračanja posamezne vrste obratnih sredstev.

Računovodske podatke o poprečnem načrtovanem stanju poslovnih sredstev in obveznosti do njihovih virov potrebujemo, kadar želimo npr. izračunati donosnost poslovnih sredstev ali donosnost poslovnega sklada. Ekonomske kategorije, ki se nanaša na letno razdobje, npr. akumulacijo skupaj z danimi obrestmi, ne moremo primerjati s kako ekonomsko kategorijo, ki se nanaša zgolj na določen trenutek. Stanje poslovnih sredstev ali poslovnega sklada ob koncu leta ne more biti dovolj reprezentativno za celotno leto. Zato moramo poznati poprečno

stanje teh ekonomskih kategorij. Toda kadar želimo preučevati finančno stanje določene organizacije združenega dela, pridemo do boljše predstave, če ga ne preučujemo v poprečju, kajti poprečje lahko skriva velike odmike v obe smeri. Iz do sedaj obravnavanih predračunov zaznamo načrtovano končno stanje vseh sredstev in obveznosti do virov sredstev razen obratnih sredstev in tekočih obveznosti. Pri teh pa moremo vsaj v začetku domnevati, da je njihovo poprečno stanje enako končnemu stanju.

V razpredelnici 86 je prikazan predračun poslovnih sredstev in obveznosti do njihovih virov po stanju ob koncu preučevanega razdobja. Ker zajema njihovo stanje ob koncu tega razdobja, ga lahko imenujemo tudi predračunska bilanca stanja poslovnih sredstev in obveznosti do njihovih virov.

Ker mora vsoti načrtovanih sredstev ustrezati vsota načrtovanih obveznosti do virov sredstev, moramo načrtovani znesek posameznih obveznosti do virov sredstev v okviru stvarnih možnosti toliko časa spreminjati, da pridemo do enakega seštevka. Ker preučujemo dejansko le podbilanco stanja poslovnih sredstev, moramo pri njej računati tudi z razmerji do podbilance stanja sredstev rezerv in sredstev skupne porabe. Če nameravamo na žiro račun prenesti del sredstev rezerv ali sredstev skupne porabe, se bo med obveznostmi do virov poslovnih sredstev, razumljivo, pojavila obveznost do teh podbilanc. Vsekakor nam pa razlika med potrebnim končnim stanjem obveznosti do virov poslovnih sredstev in njihovim ostvarjenim začetnim stanjem pokaže, v kakšno smer bo treba kreniti v novem razdobju.

V bilanci je prikazano le stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, ob primerjavi dveh zaporednih bilanc pa je mogoče izračunati še razlike v stanju teh sredstev in obveznosti do njihovih virov. Toda razlika v stanju osnovnih sredstev je npr. lahko sestavljena iz nabavne vrednosti v razdobju kupljenih osnovnih sredstev, neodpisane vrednosti prodanih osnovnih sredstev in obračunane amortizacije. Razlika v stanju kreditov je npr. lahko sestavljena iz novih kreditov in vračila zapadlih obrokov starih kreditov itd. Zato dobimo boljši vpogled v potrebno smer akcije, če uporabimo obrazec bilance gibanja poslovnih sredstev, kot je prikazan v razpredelnici 87. Tudi v njem mora biti usoglašena vsota prilivov z vsoto odlivov. Zato pa lahko z njegovo pomočjo načrtujemo potrebne spremembe na strani obveznosti do virov sredstev. Medtem ko so npr. ob začetku poznani podatki o povečanju sredstev in o neizbežnem zmanjšanju obveznosti do virov sredstev, torej odlivi, se lahko kasneje odločamo le o prilivih, tj. o tem, katere obveznosti do virov sredstev bomo nujno morali povečati, katera nedenarna sredstva pa bi bilo mogoče zmanjšati. V nekaterih pogledih je postavljanje finančnih odločitev na tej podlagi celo lažje kot na podlagi predračunske bilance stanja, saj iz obrazca bilance gibanja sredstev nazorneje vidimo, kako je mogoče reševati položaj tudi z zmanjševanjem določenih vrst sredstev, in ne samo s povečanjem določenih vrst obveznosti do virov poslovnih sredstev.

KNJIŽNICA TONETA ŠKARJA TRBOVLJE 2

Predračunska končna bilanca stanja poslovnih sredstev in obveznosti do njihovih virov

Razdobje...

Sredstva				Obveznosti do virov sredstev			
Vrsta	Ostvarjeni znesek ob začetku razdobja	Načrtovani znesek ob koncu razdobja	Razlika	Vrsta	Ostvarjeni znesek ob začetku razdobja	Načrtovani znesek ob koncu razdobja	Razlika
1	2	3	4 (3–2)	5	6	7	8 (7–6)
Stvari in pravice iz osnovnih sredstev Denarna sredstva osnovnih sredstev Finančne naložbe iz poslovnih sredstev Zaloga materiala in drobnega inventarja Nedokončana proizvodnja Zaloga proizvodov in blaga Terjatve iz poslovnih sredstev Denarna sredstva obratnih sredstev Aktivne časovne razmejitve				Poslovni sklad Obveznosti iz naložb drugih organizacij Obveznosti iz kreditov za poslovna sredstva Tekoče obveznosti iz poslovnih sredstev Obveznosti do sredstev rezerv in skupne porabe Pasivne časovne razmejitve			
Skupaj				Skupaj			

Razpredelnica 86

Predračunska bilanca gibanja poslovnih sredstev

Razdobje...

Prilivi		Odlivi	
Vrsta	Znesek	Vrsta	Znesek
Povečanje poslovnega sklada iz celotnega prihodka Povečanje poslovnega sklada izven celotnega prihodka Povečanje obveznosti iz naložb drugih organizacij Povečanje obveznosti iz kreditov za poslovna sredstva Povečanje tekočih obveznosti za poslovna sredstva Povečanje obveznosti do sredstev rezerv in skupne porabe Povečanje pasivnih časovnih razmejitev Zmanjšanje stvari in pravic iz osnovnih sredstev za amortizacijo Druga zmanjšanja stvari in pravic iz osnovnih sredstev Zmanjšanje finančnih naložb iz poslovnih sredstev Zmanjšanje zalog materiala in drobnega inventarja Zmanjšanje nedokončane proizvodnje Zmanjšanje zalog proizvodov in blaga Zmanjšanje terjatev iz poslovnih sredstev Zmanjšanje aktivnih časovnih razmejitev Zmanjšanje denarnih poslovnih sredstev		Zmanjšanje poslovnega sklada za prenos osnovnih sredstev Zmanjšanje obveznosti iz naložb drugih organizacij Zmanjšanje obveznosti iz kreditov za poslovna sredstva Zmanjšanje tekočih obveznosti za poslovna sredstva Zmanjšanje obveznosti do sredstev rezerv in skupne porabe Zmanjšanje pasivnih časovnih razmejitev Povečanje stvari in pravic iz osnovnih sredstev Povečanje finančnih naložb iz poslovnih sredstev Povečanje zalog materiala in drobnega inventarja Povečanje nedokončane proizvodnje Povečanje zalog proizvodov in blaga Povečanje terjatev iz poslovnih sredstev Povečanje aktivnih časovnih razmejitev Povečanje denarnih poslovnih sredstev	

714 Računovodske informacije o preoblikovanju obveznosti do virov sredstev

Sredstva organizacije združenega dela so v trajnem procesu preoblikovanja iz oblike denarja po raznih oblikah stvari in pravic spet v obliko denarja; pri prvem preoblikovanju imamo opravka z izdatki in pri zadnjem s prejemki. Toda tudi dobršen del obveznosti do virov sredstev je v procesu preoblikovanja, kjer imamo v zadnji stopnji opravka z že zapadlo obveznostjo, ki zahteva izdatke. Zato si oglejmo nekoliko podrobneje, v čem je pravzaprav preoblikovanje obveznosti do virov sredstev, o čemer moramo zbrati ustrezne računovodske podatke in v primeru, ko je potrebna kaka odločitev, tudi na njihovi podlagi oblikovati ustrezne računovodske informacije.

Samo preoblikovanje obveznosti do virov sredstev istočasno ne spreminja celotnega zneska sredstev, a utegne vplivati nanje kasneje, če morajo slediti novemu namenu, ki je bil opredeljen z njim.

Obveznosti do virov sredstev se preoblikujejo na pet različnih načinov.

Prvič, kadar se iz povsem določene obveznosti te vrste pojavlja povsem določena obveznost kake druge vrste, a se obakrat kot vir sredstev pojavlja kaka druga pravna ali fizična oseba izven preučevane organizacije združenega dela. Tako se npr. dobljeni dolgoročni kredit zaradi vračanja v okviru anuitet sčasoma po delih spreminja v tekočo obveznost, zaradi česar vsaj v tuji praksi navajajo ločeno tisti del dobljenega dolgoročnega kredita, ki zapade v naslednjem letu, od tistega, ki zapade šele kasneje. Po drugi strani obstaja tudi možnost, da se prvotno kratkoročno dobljeni kredit spremeni v dolgoročnega. V obeh primerih se potemtakem spreminja rok, v katerem prihaja do zmanjšanja sredstev, če medtem niso dopolnjena kako drugače, navadno v okviru dohodka.

Drugič, kadar se iz obveznosti z določenim navadno dolgim rokom vračila pojavlja trajna obveznost, ali nasprotno, iz trajne obveznosti – obveznost z določenim navadno dolgim rokom vračila. Primer dandanes ni običajen, vendar ga ne kaže izključiti pri teoretskem naštevanju, saj se je pojavljal v preteklosti. Tako so bili v določenem trenutku pod vplivom tedanje ekonomske politike dolgoročni krediti za obratna sredstva spremenjeni v sklad obratnih sredstev, s čimer je bila zagotovljena trajna prisotnost ustreznih obratnih sredstev, ne da bi jih bilo treba oblikovati šele v okviru lastnega dohodka. Kasneje je pa v določenem trenutku spet pod vplivom tedanje ekonomske politike bil spremenjen del sklada obratnih sredstev v dolgoročne kredite za obratna sredstva, s čimer je predhodno trajna prisotnost ustreznih obratnih sredstev bila zamenjana z začasno, čeprav dolgoročno, medtem ko je trajno prisotnost bilo treba zagotoviti šele v okviru lastnega dohodka.

Tretjič, kadar se iz obveznosti z določenim navadno kratkim rokom vračila pojavlja dohodek. Primer je redek, a ga spet ne kaže izključiti. Spomnimo naj samo na to, da je zastarelo obveznost, ki ni bila poravnana, mogoče odpisati in se pri tem pojavljajo izredni prihodki, ki niso v ničemer obremenjeni s kakimi odhodki, torej pomenijo povečanje dohodka. Podobno pa moremo pojasnjevati celo razpust postavke neplačanih prihodkov v okviru pasivnih časovnih razmejitev, kadar kupec končno, čeprav z zakasnitvijo, le poravna dolžni znesek.

Četrtič, kadar se razporeja dohodek. V tem primeru se iz dohodka kot še neopredeljene obveznosti pojavljajo tekoče obveznosti do delavcev, družbenopolitičnih skupnosti itd., a tudi razni skladi v sami organizaciji združenega dela. Dokler dohodek še ni razporejen, so njegova sredstva preprosto začasno vključena

v obratna sredstva, brž ko se namesto še nerazporejenega dohodka pojavijo tekoče obveznosti, se pa ta sredstva hkrati z njihovo poravnavo zmanjšajo. Podobno velja za oblikovanje vseh skladov razen poslovnega sklada, da je povezano z odtegnitvijo ustreznih sredstev iz okvira z dohodkom začasno povečanih obratnih sredstev na posebne namenske račune. Ta primer je prevladujoč.

Petič, kadar se kak sklad z določenim namenom spremeni v drug sklad z drugačnim namenom. Primer dandanes spet ni pogosten, saj je za skladi treba videti v organizaciji združenega dela ohranjeni dohodek, ki je bil namensko razporejen, in velja, da je razporejanje dohodka po zaključnem računu že dokončno, medtem ko bi kasnejše prelivanje iz sklada v sklad pomenilo, da je vsaj v tem delu razporejanje dohodka posameznega leta kasneje še dopolnjeno in popravljeno.

V nadaljevanju se bomo v glavnem ukvarjali le z razporejanjem dohodka kot posebno vrsto preoblikovanja obveznosti do virov sredstev, ki ima bistveni pomen za prihodnje gibanje denarnih sredstev, pridobljenih v zvezi z dohodkom.

Najprej se srečujemo s temeljnim vprašanjem, ali se kot poseben prehodni izvor sredstev izven tistih, ki se za predvideni obseg poslovanja pojavljajo kot osnovna in obratna sredstva, pojavlja ves dohodek ali samo njegov nerazporejeni del. Vse je odvisno od tega, ali določene sestavne dele dohodka predhodno akontiramo in ali je za takšno akontiranje treba poskrbeti v okviru normalnih obratnih sredstev, ne glede na to, kdaj je nato dohodek dejansko pridobljen in kdaj so iz njegovega okvira obratnim sredstvom vrnjene prvotne akontacije. Če je poslovni ciklus zelo dolg, kratko malo ni mogoče pričakovati, da bi mogli delavci čakati na svoje osebne dohodke toliko časa, da bi bili njihovi proizvodi prodani in da bi bil z njimi pridobljen dohodek; delavcem so pač obračunani in izplačani osebni dohodki sproti glede na opravljeno delo ter je z njimi treba računati tudi v okviru normalnega zneska obratnih sredstev. Čeprav že dve desetletji gradimo tako imenovani dohodkovni sistem, še vedno iz objektivnih razlogov predpisi dopuščajo, da so s pridobljenim dohodkom nepokriti osebni dohodki, ki se sklicujejo na nedokončano proizvodnjo; do začetka leta 1981 so se pa lahko nepokriti osebni dohodki sklicevali celo na zalogo proizvodov. In še več. Če tistih osebnih dohodkov, ki ne smejo ostati nepokriti, ker se nanašajo na prodane proizvode, s pridobljenim dohodkom ni mogoče pokriti, opredeljujejo izgubo. Akontiranje osebnih dohodkov ne pomeni začasni obračun med organizacijo združenega dela in delavci, temveč med obratnimi sredstvi in dohodkom; če je dohodek premajhen, ne vračajo te akontacije delavci, temveč jo je treba poravnati kot izgubo. Takšni osebni dohodki imajo potemtakem stroškovni značaj in pomenijo v vsakem primeru vnaprejšnje dokončno razporejanje dohodka. Obresti, zavarovalne premije, stroški plačilnega prometa itd. se pojavljajo ne glede na to, kdaj je pridobljen dohodek in kakšen je njegov znesek; torej imajo tudi takšne obveznosti iz dohodka stroškovni značaj in pomenijo v vsakem primeru vnaprejšnje dokončno razporejanje dohodka. Vidimo, da se v vsakem primeru pojavlja del dohodka, ki je že vnaprej razporejen, in del dohodka, ki ga je treba razporediti šele pozneje.

Če del dohodka, ki ga je treba razporediti šele pozneje in do tedaj pokriva del že prisotnih poslovnih sredstev, kasneje razporedimo kam drugam, in ne v poslovni sklad, pomeni, da bomo zaradi takšnega preoblikovanja obveznosti do virov sredstev v najkrajšem času izločili iz poslovnega procesa sredstva, ki so do tedaj v njem bila prisotna. Izdatki ob poravnavanju zapadlih obveznosti iz končno razporejenega dohodka sicer ne bi škodili enostavni reprodukciji v organizaciji združenega dela, če se ne bi spremenile okoliščine, v katerih poteka.

Te se pa praviloma stalno spreminjajo. Če nič drugega, se spremeni sestava financiranja danega poslovnega procesa. Brž ko organizacija združenega dela vrača dotedanje kredite in ima z njimi povezane izdatke, mora neizogibno pri razporejanju dohodka in čistega dohodka oblikovati poslovni sklad v istem znesku, da bi ta kot trajna obveznost zamenjal dotedanje kredite kot časovno omejene obveznosti; le v tem primeru bi se organizacija združenega dela v zvezi z razporejanjem dohodka rešila tistih izdatkov, ki bi se sicer pojavili ob poravnavi zapadlih obveznosti iz dohodka, a jih nikakor ne bi mogla prenesti hkrati z enako velikimi izdatki zaradi vračila kredita.

715 Računovodske informacije za odločitve o uporabi denarnih poslovnih sredstev

Naloga financiranja je v skrbi, da so vedno na razpolago denarna sredstva v takšnem znesku, kot je znesek tedaj zapadlih obveznosti. Če bi bila na razpolago v precej večjem znesku, bi zmanjševala gospodarnost in donosnost, ki bi jo organizacija združenega dela sicer lahko dosegala; gospodarnost bi bila manjša zaradi obresti od presežka denarnih sredstev, donosnost pa zaradi tega, ker presežek denarnih sredstev v ničemer ne bi pripomogel k večjemu poslovnemu izidu. Toda če bi bila denarna sredstva na razpolago v manjšem znesku, kot bi bila potrebna za poravnavo zapadlih obveznosti, bi bila organizacija združenega dela plačila nesposobna. Na plačilno sposobnost organizacije združenega dela torej vpliva pridobivanje novih denarnih sredstev in preoblikovanje drugih sredstev v denarno obliko po tej strani kakor tudi rok, v katerem zapadejo obveznosti do virov sredstev, po drugi strani.

Iz teh razglabljanj razberemo, da nikakor ne zadošča, če v letnem merilu rešimo vprašanje oblikovanja obveznosti do virov poslovnih sredstev. Ne zadošča niti, če so npr. v letnem merilu načrtovani prejemki skupaj z začetnim stanjem denarnih sredstev enaki načrtovanim izdatkom. Takšno soglasje bi moralo obstajati tudi v krajših razdobjih in celo vsak dan. Posebne finančne odločitve so torej potrebne vedno, kadar za kakšno krajše razdobje ugotovimo naslednje:

načrtovani izdatki zaradi zapadlih obveznosti > začetno stanje denarnih sredstev skupaj z načrtovanimi prejemki

Za vso razliko je tedaj treba poiskati načine, kako bi jo bilo mogoče odpraviti: s podaljševanjem rokov zapadlosti obveznosti, s čimer bi se zmanjšali načrtovani izdatki, ali s hitrejšo spremembo sredstev v denarno obliko, s premostitvenimi krediti ali z vključitvijo denarnih sredstev rezervnega sklada, s katerim bi se povečali načrtovani prejemki.

Plačilno sposobnost organizacije združenega dela v kateremkoli razdobju bi lahko preučevali tako, da bi upoštevali gibanje vseh denarnih sredstev. Vendar se pri izračunu praviloma omejujemo najprej na denarna poslovna sredstva, medtem ko upoštevamo izločena sredstva iz okvira sredstev rezerv le pri pokrivanju razlik. V tem smislu je tudi sestavljena razpredelnica 88. Navedbe v njej spet kažejo, kako je mogoče usklajevati prejemke z izdatki. Omenimo naj še, da je med prejemki mogoče neizrabljene kredite za osnovna sredstva upoštevati zgolj evidenčno, in še to največ v znesku, ki ga je v preučevanem razdobju

Predračun plačilne sposobnosti organizacije združenega dela

Razdobje...

Načrtovani prejemki		Načrtovani izdatki	
Vrsta	Znesek	Vrsta	Znesek
Začetno stanje denarnih sredstev iz poslovnih sredstev Novi odobreni krediti za obratna sredstva Neizrabljeni krediti za osnovna sredstva ob začetku leta Novi odobreni krediti za osnovna sredstva Plačilo kupcev Vračilo preplačil Poravnava drugih terjatev Prenos iz izločenih poslovnih sredstev Prenos iz denarnih sredstev rezervnega sklada itd.		Vračilo kreditov za obratna sredstva Vračilo kreditov za osnovna sredstva Poravnava obveznosti do dobaviteljev Poravnava obveznosti do delavcev Poravnava obveznosti do družbene skupnosti Poravnava drugih obveznosti Vračilo tujih preplačil Prenos na izločena poslovna sredstva Prenos na denarna sredstva rezervnega sklada Prenos na denarna sredstva sklada skupne porabe itd. Končno stanje denarnih sredstev iz poslovnih sredstev	

Razpredelnica 88

mogoče namensko porabiti za poravnavo tedaj zapadlih računov ali situacij za investicije.

Pri dosedanjih razglabljanjih smo skupaj obravnavali denar iz okvira osnovnih in obratnih sredstev. S tem pa še ni rečeno, da lahko brez škodljivih posledic porabimo denarna sredstva obratnih sredstev za plačilo računov za nova osnovna sredstva ali vračilo kreditov za osnovna sredstva. Če ne bi pazili na to, katera denarna sredstva v okviru žiro računa so amortizacijska sredstva, bi prav kmalu lahko posegli tudi po drugih denarnih sredstvih, kar bi imelo za posledico zmanjšanje obratnih sredstev in s tem možnosti za redno poravnavanje računov za material in drugih obveznosti v zvezi z obratnimi sredstvi. Da bi vedeli, kolikšna sredstva so takoj na razpolago za nakup osnovnih sredstev, je treba sestaviti poseben predračun. Njegova zamisel je pa vidna že iz razpredelnice 80.

Začetno in končno stanje denarnih sredstev osnovnih sredstev, ki sicer niso izločena, po predračunu gibanja denarnih sredstev iz osnovnih sredstev pomeni terjatev osnovnih sredstev do obratnih sredstev in ni rečeno, da so ta denarna sredstva še na žiro računu; organizacija združenega dela jih je morda porabila za plačilo računov v zvezi z obratnimi sredstvi. V primeru, ko so načrtovani izdatki v zvezi z osnovnimi sredstvi večji od sicer razpoložljivih denarnih sredstev osnovnih sredstev, se pa za razliko pojavi posojilo iz obratnih sredstev, če so le trenutno na razpolago denarna sredstva na žiro računu; tega je kasneje treba vrniti in v predračunu denarnih sredstev iz osnovnih sredstev za naslednje razdobje upoštevati med izdatki.

716 Računovodske informacije o donosnosti sredstev in obveznosti do virov sredstev

Koeficient donosnosti poslovnih sredstev je opredeljen takole:

$$\frac{\text{akumulacija} + \text{dane obresti} + \text{dano nadomestilo za gospodarjenje}}{\text{poslovna sredstva}}$$

Organizacija združenega dela naj bi z danimi poslovnimi sredstvi ustvarila čim večji znesek, ki pripada njenim financerjem, določen znesek, ki pripada njenim financerjem, pa naj bi dosegala s čim manjšimi poslovnimi sredstvi. Toda nas sedaj ne zanima toliko vsebinska stran tega kazalnika kot njegov izračun. Da bi ga pravilno izračunali, pa je treba pojasniti, kaj jemati za števec in kaj za imenovalec.

Če se seštevek akumulacije, obresti in nadomestila za gospodarjenje nanaša na določeno razdobje, tj. leto dni, je seveda razumljivo, da ga ne moremo preprosto primerjati s poslovnimi sredstvi ob koncu tega razdobja. Ker se znesek poslovnih sredstev vsakodnevno spreminja, bi bilo najbolje jemati njihov poprečni znesek. Ta pa praktično ni dojemljiv. Zato zadošča tudi podatek o njihovem poprečnem znesku, ki je dobljen iz podatkov o njihovem znesku ob koncu vsakega meseca ali še bolje, 15. v mesecu, ker takrat ni prehodno izkazanih obveznosti iz naslova osebnih dohodkov, v skrajnosti pa zadošča tudi podatek o njihovem znesku v dveh zaporednih bilancah stanja. Zanima nas poprečno stanje osnovnih sredstev, zaloge materiala in drobnega inventarja, nedokončane proizvodnje, zaloge proizvodov in trgovskega blaga, denarnih poslovnih sredstev, terjatev iz poslovnih sredstev, finančnih naložb iz poslovnih sredstev, aktivnih časovnih razmejitev itd. Edini problem, ki ga vidimo, je v tem, da se npr. tedaj, ko se povečuje

plačilna nesposobnost v gospodarstvu, povečujejo pri preučevani organizaciji združenega dela tudi terjatve do kupcev, ki so pa pokrite v glavnem s povečanimi tekočimi obveznostmi preučevane organizacije združenega dela. Porast terjatev do kupcev pri drugih nespremenjenih okoliščinah pomeni povečanje poslovnih sredstev in s tem manjši koeficient njihove donosnosti. Menimo pa, da so s tem, ko upoštevamo preprosto vsa poslovna sredstva iz aktive bilance stanja, med njimi zajeta tudi na žiro račun prenesena sredstva rezerv.

Kako je pa s števcem? Če nas zanima, koliko financerji poslovnega procesa v preučevani organizaciji združenega dela prejmejo za poslovna sredstva, ki so v njej, hitro spoznamo, da podatek zgolj o akumulaciji obsega premalo. Kot viri poslovnih sredstev se namreč pojavljajo tudi banke, druge organizacije združenega dela ali celo tuje osebe, ki za svojo storitev prejemajo razne vrste obresti in nadomestil za gospodarjenje. Če bi tako zasnovani koeficient donosnosti poslovnih sredstev razčlenili po posameznih financerjih, bi prišli do izvedenih koeficientov, in sicer:

koeficient donosnosti poslovnega sklada za samo organizacijo združenega dela =

$$\frac{\text{akumulacija}}{\text{poslovni sklad}}$$

koeficient donosnosti prejetih kreditov za njihove dajalce =

$$\frac{\text{dane obresti}}{\text{dobljeni krediti}}$$

koeficient donosnosti naložb drugih v dano organizacijo združenega dela =

$$\frac{\text{dana nadomestila za gospodarjenje}}{\text{obveznosti iz združenih sredstev drugih}}$$

koeficient donosnosti tekočih obveznosti za upnike =

$$\frac{\text{dane zamudne obresti}}{\text{tekoče obveznosti}}$$

Sedaj nas pa ne zanimajo ostvarjeni, temveč načrtovani koeficienti donosnosti. To pomeni, da nam podatki iz preteklosti lahko dajejo le izhodišče za načrtovanje, nikakor pa niso preprosto podatki, ki jih upoštevamo v izračunu koeficientov donosnosti. Preprost predračun koeficienta donosnosti je prikazan v razpredelnici 89.

Načrtovanje poprečnega zneska osnovnih in obratnih sredstev ter finančnih naložb iz njih kakor tudi vseh obveznosti do virov sredstev zahteva seveda posebno metodologijo, ki tu ni obravnavana. Omenimo naj le, da smo se je dotaknili v točkah 710 in 713. Podobno zahteva načrtovanje akumulacije in obresti itd. posebno metodologijo, ki pa bo nakazana šele v naslednjem poglavju.

Preprost predračun koeficienta donosnosti z različnimi tolmačenji

Zap. št.	Sestavine	Načrtovani znesek
1	2	3
1	Poprečna osnovna sredstva	
2	Poprečna obratna sredstva	
3	Poprečne finančne naložbe iz poslovnih sredstev	
4	Skupaj poprečna poslovna sredstva (1 do 3)	
5	Poprečni poslovni sklad	
6	Poprečne obveznosti za združena sredstva drugih	
7	Poprečne obveznosti za dobljene kredite za poslovna sredstva	
8	Poprečne tekoče obveznosti skupaj s pasivnimi časovnimi razmejitvami in obveznostmi do rezervnega sklada ter sklada skupne porabe	
9	Skupaj poprečne obveznosti do virov poslovnih sredstev (5 do 8)	
10	Akumulacija v letu dni	
11	Dano nadomestilo za gospodarjenje s sredstvi v letu dni	
12	Dane obresti od kreditov za poslovna sredstva v letu dni	
13	Dane zamudne obresti od poslovnih sredstev v letu dni	
14	Skupaj vrednostni učinek za izračun koeficienta donosnosti poslovnih sredstev (10 do 13)	
15	Koeficient donosnosti poslovnih sredstev (14 : 4)	
16	Koeficient donosnosti poslovnega sklada (10 : 5)	
17	Koeficient donosnosti prejetih kreditov za njihove dajalce (12 : 7)	
18	Koeficient donosnosti naložb drugih v preučevano organizacijo združenega dela (11 : 6)	
19	Koeficient donosnosti tekočih obveznosti z vidika upnikov (13 : 8)	

Razpredelnica 89

Organizacija združenega dela naj bi si prizadevala, da bi bilo zadoščeno naslednjim sodilom:

letne obresti od dobljenih kreditov za poslovna sredstva < poprečni krediti za poslovna sredstva × koeficient donosnosti poslovnih sredstev

letno nadomestilo za gospodarjenje za združena sredstva vlagateljev < poprečne obveznosti za združena sredstva × koeficient donosnosti poslovnih sredstev

letne zamudne obresti, dane upnikom < poprečne tekoče obveznosti za poslovna sredstva × koeficient donosnosti poslovnih sredstev

toda:

akumulacija > poprečno stanje poslovnega sklada × koeficient donosnosti poslovnih sredstev

V primeru, ko ne bi bile uresničene prve tri neenačbe, bi oškodovali akumulacijo, ki bi sorazmerno morala pripasti poslovnemu skladu. Vendar je takšna nevarnost razen v primeru izgube sorazmerno majhna. Od mnogih sredstev, ki so pokrita s tekočimi obveznostmi, npr. ni treba obračunati nikakršnih zamudnih obresti. Za organizacijo združenega dela je torej zanimivo imeti čimveč takih obveznosti, med katere pa spadajo tudi pasivne časovne razmejitve.

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE 2

72 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE V ZVEZI S FINANČNIMI NALOŽBAMI, KI VZPOSTAVLJAJO PRAVICO DO UDELEŽBE V POSLOVNEM IZIDU UPORABNIKA SREDSTEV

720 Osnove razmerij med udeleženci razporejanja skupnega dohodka in dohodka iz skupnega poslovanja

O skupnem dohodku govorimo tedaj, ko kaka organizacija združenega dela vloži svoja sredstva v drugo organizacijo združenega dela in je zaradi tega upravičena do določene udeležbe v njem, ki je odvisna od njegovega zneska. Dohodek iz skupnega poslovanja se pa po uradnem izrazju pojavlja v primeru, ko svoja sredstva vloži v domačo organizacijo združenega dela kak inozemski investitor in je zaradi tega spet upravičen do določene udeležbe v njem, ki je odvisna od zneska tega dohodka iz skupnega poslovanja. Pravzaprav je začetek zamisli o razporejanju skupnega dohodka ravno v odnosih, ki so se pojavili pri vlaganju tujih oseb v skupno poslovanje z domačimi organizacijami združenega dela. Vendar je kasnejši družbenoekonomski razvoj začetno zamisel precej izpopolnil in jo tudi osvetlil v novi luči. Navsezadnje motiva za združevanje sredstev domačih organizacij združenega dela niti ni mogoče videti zgolj v udeležbi v skupnem dohodku; tisti, ki združuje svoja sredstva, se lahko celo odreče tako vračilu teh sredstev kot nadomestilu za gospodarjenje z njimi, vendar mora posredno občutiti koristi zaradi takšnega združevanja. To more biti v boljši oskrbljenosti s kritičnimi materiali ali z energijo itd., kar mu omogoča večji lastni dohodek in potemtakem v takšnem povečanju vidi rezultat samega združevanja sredstev.

Če le ostaja tudi interes do udeležbe v skupnem dohodku, pa kaže to novo zamisel primerjati s klasičnimi kreditnimi odnosi in pojasniti razlike. Gotovo so klasični kreditni odnosi s poznanim rokom vračila kredita in s poznano obrestno mero tehnično bolj preprosti kot odnosi ustvarjanja in razporejanja skupnega dohodka. Tisti, ki kredit da, ve, kdaj bo sredstva dobil vrnjena in kakšne obresti mu pripadajo, tisti, ki kredit vzame, pa tudi ve, da bo moral kredit vrniti ob roku, čeprav morda s tem, da bo tedaj prisiljen najeti nov kredit za vračilo starega. Prav tako ve, da bo moral plačati obresti, čeprav mu bodo povečevale izgubo v primeru slabega gospodarjenja. Novi dohodkovni odnosi na bolj kakovostni ravni pa v tej smeri skušajo povezovati vsaj znesek nadomestila za gospodarjenje, če ne tudi vračilo sredstev, z dohodkom, ki je nastal ob uporabi teh sredstev in je potemtakem skupni dohodek. Konstrukcija je torej tehnično precej bolj zapletena, čeprav je ekonomsko in po vsebinski strani povsem racionalna.

Tista temeljna organizacija, ki združuje svoja sredstva z delavci v drugi temeljni organizaciji, lahko pričakuje nadomestilo za gospodarjenje le v primeru, ko je tamkajšnje gospodarjenje dobro in skupni dohodek večji od samoupravno dogovorjenih osebnih dohodkov skupaj z oblikovanjem sklada skupne porabe ter ustreznimi prispevki, davki in drugimi obveznostmi iz dohodka, ki omogo-

čajo njihovo pokrivanje. V nasprotnem primeru utegne tisti, ki je združil sredstva in pričakuje nadomestilo za gospodarjenje z njimi, celo prispevati k pokrivanju izgube.

Vzpostavljanje zamisli skupnega dohodka tiste organizacije združenega dela, ki združuje (vlaga) svoja sredstva, in tiste organizacije združenega dela, ki ta sredstva uporablja, pomeni potemtakem istočasno odpravljanje kreditnih odnosov med njima in klasične obrestne mere. Če organizacija združenega dela A vloži del svojih sredstev v organizacijo združenega dela B, iz tega naslova ne more pričakovati nikakršnih vnaprej dogovorjenih obresti, temveč lahko računa le s tem, da bo prišla do svoje udeležbe v skupnem dohodku, ki bo pomenila nadomestilo za gospodarjenje s temi sredstvi in bo torej nasledek klasičnih obresti. To nadomestilo za gospodarjenje je pa odvisno od zneska skupnega dohodka. Zato je v interesu tudi organizacije združenega dela A, ki je sredstva vložila, in ne samo organizacije združenega dela B, ki ta sredstva uporablja, da je skupni dohodek dovolj velik. Ker ima organizacija združenega dela B prednost pri razporejanju skupnega dohodka v tem smislu, da si najprej zagotavlja osebne dohodke in sklad skupne porabe skupaj s prispevki, davki in z drugimi obveznostmi iz dohodka, ki omogočajo njihovo pokrivanje, pride organizacija združenega dela A do svoje udeležbe v skupnem dohodku šele, če ga kaj ostane. Če je ta ostanek relativno velik, lahko tudi nadomestilo za gospodarjenje kot udeležba organizacije združenega dela A v skupnem dohodku precej presega siceršnje obresti; v nasprotnem primeru utegne biti zelo nizko ali pa celo povsem izpade. Zato skuša organizacija združenega dela A pomagati k relativno večjemu skupnemu dohodku s prenosom modernejše tehnologije in organizacije, z odpiranjem trgov itd., kot financer pa skuša svoj interes zavarovati s tem, da različne neracionalnosti pri poslovanju v organizaciji združenega dela B ne povečujejo tamkajšnjih materialnih stroškov, amortizacije, osebnih dohodkov, oblikovanja sklada skupne porabe itd., ki vplivajo na tisti ostanek skupnega dohodka, ki šele ustvarja možnost za obračun njene udeležbe. Namesto finančnega dogovarjanja o obrestni meri in o rokih vračila kredita je težišče dogovarjanja preneseno na študij objektiviziranih stroškov, ki nato vplivajo na tisti del skupnega dohodka, ki omogoča udeležbo organizacije združenega dela A kot financerja. Opravka imamo s standardiziranjem stroškov, v standardnih stroških se pa skriva skupna politika vseh tistih, ki so povezani s skupnim dohodkom.

»Kmečka logika« pri vzpostavljanju odnosov pridobivanja in razporejanja skupnega dohodka je spet zelo preprosta. Dogovoriti se je treba o racionalni velikosti stroškov kot celote, udeležbo financerjev pa nato spraviti v odvisnost od možnosti, ki jo daje razlika med prihodki in objektivizirano lastno ceno proizvodov in storitev. Če organizacija združenega dela B, ki uporablja sredstva, posluje manj racionalno, kot narekujejo »pravila igre«, je to njen riziko, ne more pa več s tem oškodovati tistega, ki je vanjo združil svoja sredstva.

721 Predračun in obračun udeležbe vlagatelja v skupnem dohodku in dohodku iz skupnega poslovanja

Vsi, ki so vključeni v pridobivanje in razporejanje skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja, se morajo dogovoriti dolgoročno med drugim o metodologiji ugotavljanja svojih udeležb. Vsako leto pa je v okviru letnega načrta treba na podlagi takšne metodologije izračunati tedanje tekoče in realne

standardne stroške, ki se že spet ne smejo zaustaviti zgolj pri materialnih stroških in amortizaciji, temveč morajo zaobsegati še določene postavke razporejanja dohodka. Tako je že ob začetku leta mogoče spoznati možnosti, ki pripadajo financerjem. Končni obračun ugotavljanja in razporejanja skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja seveda utegne marsikaj spremeniti. Ne pojavljajo se samo drugačni prihodki, kot so bili načrtovani, temveč se utegne pojaviti tudi potreba po spremembi kakih standardnih stroškov, če so se spremenile okoliščine, ki nikakor ne morejo ustvarjati zgolj rizika tiste organizacije združenega dela, ki uporablja sredstva.

Če je že postavljanje standardnih stroškov v klasičnem smislu nekoliko težje, je po drugi strani nekoliko lažji postopek pri dogovarjanju o standardni akumulaciji v širšem smislu, pri čemer standard velja tako za organizacijo združenega dela, ki sredstva uporablja, kot tudi za tistega, ki je sredstva vložil. Pri prvi je govor npr. o akumulaciji v razmerju do njenega poslovnega sklada, pri drugem pa o nadomestilu za gospodarjenje v razmerju do njenih vloženih sredstev. Standardno akumulacijo v takšnem smislu je vedno mogoče postaviti ob naslonitvi na veljavno obrestno mero. Seveda je mogoče standarde v zvezi z akumulacijo zasnovati tudi drugače, npr. pri tisti organizaciji združenega dela, ki uporablja sredstva, tudi v razmerju do osebnih dohodkov ali povečano za obresti v razmerju do vseh poslovnih sredstev razen tistih, ki so pokrita z obveznostjo do tistega, ki uveljavlja kot financer svojo udeležbo v skupnem dohodku ali v dohodku iz skupnega poslovanja. Kakorkoli so že opredeljeni ti standardi v zvezi z akumulacijo, vedno pomenijo le obračunsko-tehnični instrument za izpeljavo predračuna ali obračuna razporejanja skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja, ko so tudi usoglašeni z dejanskimi možnostmi. Toda če pri končnem obračunu le ni mogoče zagotoviti tisti organizaciji združenega dela, ki sredstva uporablja, akumulacije na podlagi takšnih standardov, hkrati pa tudi tistemu, ki je vanjo vložil svoja sredstva, nadomestilo na podlagi takšnih standardov, lahko govorimo o motnjah pri poslovanju. Te pa povzročijo potrebo po akciji, ki bi takšne motnje odpravila. Če, nasprotno, v ustreznem samoupravnem sporazumu (ali pogodbi) ne bi bilo določila o najmanjši akumulaciji v takšnem smislu, seveda tudi izpad nadomestila za gospodarjenje v ničemer ne bi upravičeval tistega, ki je sredstva vložil v dano organizacijo združenega dela, za kakršnokoli intervencijo.

Enoten model razporejanja skupnega dohodka ali po drugi strani dohodka iz skupnega poslovanja ne obstaja. Zadevo ureja vsakokratni samoupravni sporazum o združevanju sredstev ali pogodba o vlaganju sredstev. Zato je težko postaviti splošen model, od katerega bi se posamezni ločili zgolj po podrobnostih. Vprašljivo je celo, koliko je sploh možna posplošitev razporejanja skupnega dohodka in dohodka iz skupnega poslovanja. Vendar je nekaj izhodišč le enotnih in te bomo poskušali vključiti v nadaljnja razglabljanja.

Skupni dohodek ali dohodek iz skupnega poslovanja že ob samem začetku nista nujno enaka dohodku, ki upošteva vse dejansko nastale prihodke in odhodke pred ugotovitvijo dohodka. Njegovo razporejanje pa poteka po drugačnem vrstnem redu kot razporejanje dohodka posamezne organizacije združenega dela, ker je treba zagotoviti v njegovem okviru tistemu, ki sredstva uporablja, osebne dohodke, nekatere sklade in pred tem tudi pokrivanje nekaterih obveznosti iz dohodka, šele nato se pojavi udeležba združevalca ali vlagatelja, ki se nanaša tako rekoč le na razširjeno akumulacijo.

Najbolj načelen model razporejanja je prikazan v razpredelnici 90. Zato si oglejmo podrobneje posamezne postavke!

Načelna shema ugotavljanja in razporejanja skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja

Zap. št.	Sestavina	Znesek
1	Dejanski prihodki razen tistih, ki niso povezani s skupnim rizikom	
2	Standardni materialni stroški z amortizacijo, ki se nanašajo na prodane količine, ter tisti dejanski izredni odhodki, ki so povezani s skupnim rizikom	
3	Skupni dohodek ali dohodek iz skupnega poslovanja (1-2)	
4	Standardni osebni dohodki, ki se nanašajo na prodane količine in so v primeru večjega skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja, kot je bil načrtovan, lahko povečani na podlagi dogovorjenega instrumenta	
5	Standardno oblikovanje sklada skupne porabe, ki je v primeru večjega skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja, kot je bil načrtovan, lahko že povečano na podlagi dogovorjenega instrumenta	
6	Standardni znesek obresti za dobljene kredite	
7	Standardni znesek drugih obveznosti iz dohodka, npr. zneskov za zavarovalne premije, stroške plačilnega prometa itd.	
8	Standardni znesek prispevkov in davkov iz dohodka, ki morajo biti obračunani iz dohodka prej, kot je mogoče pokriti postavke 4, 5, 6 in 7.	
9	Ostanek skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja za sekundarno udeležbo organizacije združenega dela, ki je uporabnik sredstev, in udeležbo pravne ali fizične osebe, ki združuje ali vlaga sredstva v proučevano organizacijo združenega dela (3-4-5-6-7-8)	
10	Nadomestilo za gospodarjenje s sredstvi	
11	Znesek za vračilo združenih ali vloženih sredstev	
12	Sekundarna udeležba organizacije združenega dela v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja za pokrivanje večjih stroškov od standardnih, za dodatno razporejanje na obveznosti iz dohodka, osebne dohodke, sklad skupne porabe, zlasti pa na poslovni sklad in rezervni sklad (9-10-11)	

Razpredelnica 90

Iz okvira prihodkov (1) so lahko izločene npr. prejete obresti od obvezno danih posojil ali celo vsi prihodki iz naslova finančnih naložb, ki niso povezane s skupnim rizikom.

Kot odbitna postavka pred ugotovitvijo skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja se ne pojavlja presežek materialnih stroškov z amortizacijo nad tistimi, ki so objektivno potrebni in na ta način standardizirani (2).

V okviru primarne udeležbe organizacije združenega dela, ki je uporabnik sredstev (4 do 8), se ne pokrije presežek osebnih dohodkov nad tistimi, ki so objektivno potrebni in na ta način standardizirani. Isto velja tudi za oblikovanje sklada skupne porabe. Vendar je v izračun priznanih zneskov mogoče že vgraditi spodbude v pogledu njihovega popravka navzgor, če je ostvarjen večji skupni dohodek ali dohodek iz skupnega poslovanja, kot je bil načrtovan, medtem ko ni popravka navzdol, če je ostvarjeni dohodek manjši od načrtovanega.

Namesto priznanega standardnega zneska obresti za dobljene kredite (6) bi morda bilo realneje pri razporejanju ostanka skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja upoštevati razmerje med sredstvi, ki jih prispeva uporabnik ne glede na njihovo financiranje, in sredstvi, ki jih združuje ali vloži druga pravna ali fizična oseba; v takšnem primeru šteje za riziko uporabnika, ali je dobil kredite pod ugodnimi ali neugodnimi pogoji, ali jih je najel preveč itd. Vendar v primeru slabših rezultatov obresti ne bi bilo mogoče pokriti in bi mu povzročale izgubo, čeprav bi po drugi strani združevalec ali vlagatelj že prišel vsaj do začetnega zneska nadomestil za gospodarjenje.

Druge obveznosti iz dohodka pred ugotovitvijo ostanka skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja (7 in 8) morajo prav tako biti posebej dogovorjene tako kvalitativno, tj. po vrstah, kot kvantitativno, tj. po znesku.

Sam ostanek skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja (9) se pa razporeja na preučevano organizacijo združenega dela in tiste, ki so vanjo združili (vložili) sredstva na različne načine; ali samo v razmerju sredstev, ki jih je prispevala posamezna pravna ali fizična oseba, ali še s kakšnimi drugimi dopolnitvami. Prav tako je mogoče na različne načine izračunati nadomestilo za gospodarjenje s sredstvi in znesek za vračilo združenih ali vloženih sredstev.

Povsem si je mogoče zamisliti primer, da organizacija združenega dela, v katero so drugi združili (vložili) svoja sredstva, še nima nikakršnega poslovnega sklada; v takšnem primeru se očitno njena udeležba v ostanku skupnega dohodka (ali ostanku dohodka iz skupnega poslovanja) ne more meriti enako kot udeležba tistega, ki je sredstva vanjo združil (vložil), saj bi v takem primeru vsaj v začetku ostala brez nje. Pač pa ji lahko pripada udeležba v ostanku skupnega dohodka (ali ostanku dohodka iz skupnega poslovanja) skladno s prispevkom delavcev k ustvarjanju skupnega dohodka, kar je v primeru, ko izmera ni neposredno izvedljiva, več ali manj zadeva sporazuma. Po drugi strani utegne v organizaciji združenega dela, v katero so sredstva združena (vložena), že obstajati poslovni sklad, ko je mogoče njeno udeležbo v ostanku skupnega dohodka (ali ostanku dohodka iz skupnega poslovanja) izračunati povsem enako kot udeležbo tistega, ki je vanjo združil (vložil) svoja sredstva. Toda tisti hip, ko so v organizaciji združenega dela, v katero so sredstva združena (vložena), njena sredstva delno financirana tudi z dobljenim kreditom, se zadeva že zaplete, saj so ji obresti od teh kreditov lahko priznane že pred ugotovitvijo samega ostanka skupnega dohodka (ali ostanka dohodka iz skupnega poslovanja). Zato si oglejmo nekaj možnih primerov razporejanja ostanka skupnega dohodka (ali ostanka dohodka iz skupnega poslovanja)!

Primer I. Kalkulativno je upoštevan standardni koeficient akumulacije glede na osebne dohodke, ki omogoča oblikovanje rezervnega sklada, a morda tudi poslovnega sklada neodvisno od do tedaj obstoječega poslovnega sklada. Po drugi strani je upoštevan tudi standardni koeficient z obrestmi in nadomestilom za gospodarjenje razširjeno akumulacijo glede na poslovna sredstva (koeficient donosnosti poslovnih sredstev). Če sedaj pomnožimo standardni koeficient akumulacije glede na osebne dohodke z obračunanimi standardnimi osebnimi dohodki, standardni koeficient razširjene akumulacije glede na poslovna sredstva pa z vsemi angažiranimi poslovnimi sredstvi ter oba zmnožka seštejemo, pridemo do kalkulativnega zneska razširjene skupne akumulacije, ki gotovo ne ustreza tistemu znesku, ki ga dopušča ostanek skupnega dohodka (ali ostanek dohodka iz skupnega poslovanja). Zato je treba ostanek skupnega dohodka (ali ostanek dohodka iz skupnega poslovanja) deliti s kalkulativno razširjeno skupno akumulacijo, nakar dobimo indeks pokritja kalkulativne skupne akumulacije; z njim je

treba popraviti oba prvotno upoštevana standardna koeficienta, kolikor na poseben način ne damo prednosti oblikovanju rezervnega sklada. Tisti, ki je združil (vložil) svoja sredstva, pride do udeležbe v skupnem dohodku tako, da pomnožimo pri preučevani organizaciji združenega dela, v katero so sredstva bila združena (vložena), njeno obveznost iz združenih sredstev s popravljenim standardnim koeficientom razširjene akumulacije glede na poslovna sredstva. Tista organizacija združenega dela, v katero so bila sredstva združena (vložena), pa pride do svoje dodatne udeležbe tako, da pomnožimo pri njej njen poslovni sklad in druge obveznosti do virov poslovnih sredstev razen obveznosti iz združenih sredstev s popravljenim standardnim koeficientom razširjene akumulacije glede na poslovna sredstva ter osebne dohodke s popravljenim standardnim koeficientom akumulacije glede na osebne dohodke. V tem primeru je v njeni udeležbi zajet tudi znesek, ki ga mora dati kot obresti od dobljenih kreditov. Če je potemtakem obrestna mera manj ugodna, kot je popravljeni standardni koeficient razširjene akumulacije glede na poslovna sredstva, se ji pač zmanjšuje njena dejanska akumulacija v odnosu do poslovnega sklada. Posledice starega kreditnega odnosa so njen izključni riziko.

Primer II. Kalkulativno je upoštevan standardni koeficient akumulacije glede na osebne dohodke, ki omogoča oblikovanje rezervnega sklada, a morda tudi poslovnega sklada neodvisno od do tedaj obstoječega poslovnega sklada. Po drugi strani je upoštevan tudi standardni koeficient z nadomestilom za gospodarjenje razširjene akumulacije glede na obveznosti do virov poslovnih sredstev, ki izključujejo dobljene kredite in se praktično omejujejo na poslovni sklad in obveznosti iz združenih sredstev. Če sedaj pomnožimo standardni koeficient akumulacije glede na osebne dohodke z obračunanimi standardnimi osebnimi dohodki, standardni koeficient razširjene akumulacije v obrazloženem smislu glede na izbrane obveznosti do virov poslovnih sredstev pa s poslovnim skladom in obveznostmi iz združenih sredstev, ter seštejemo oba zmnožka, pridemo do kalkulativnega zneska razširjene skupne akumulacije, ki pa gotovo spet ne ustreza natanko ostanku skupnega dohodka (ali ostanku dohodka iz skupnega poslovanja). Če sedaj ostanek skupnega dohodka (ali ostanek dohodka iz skupnega poslovanja) delimo s kalkulativnim zneskom razširjene skupne akumulacije, dobimo indeks pokritja kalkulativne razširjene skupne akumulacije. Z njim je nato treba popraviti oba prvotno upoštevana standardna koeficienta, kolikor na poseben način ne damo prednosti oblikovanju rezervnega sklada. Tisti, ki je sredstva združil (vložil), pride do svoje udeležbe v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja) tako, da pomnožimo pri preučevani organizaciji združenega dela, v katero so sredstva bila združena (vložena), njeno obveznost iz združenih (vloženih) sredstev s popravljenim standardnim koeficientom razširjene akumulacije glede na izbrane obveznosti do virov sredstev. Tista organizacija združenega dela, v katero so bila sredstva združena (vložena), pa pride do svoje dodatne udeležbe tako, da njen poslovni sklad pomnožimo s popravljenim standardnim koeficientom razširjene akumulacije glede na izbrane obveznosti do virov sredstev, obračunane standardne osebne dohodke pa s popravljenim standardnim koeficientom razširjene akumulacije glede na osebne dohodke. Če se pri njej pojavljajo tudi krediti med obveznostmi do virov sredstev, pa je obresti treba pokriti že prej, kot je ugotovljen ostanek skupnega dohodka (ali ostanek dohodka iz skupnega poslovanja). To praktično pomeni, da je iz skupnega dohodka (ali dohodka iz skupnega poslovanja) najprej treba pokriti ne samo osebne dohodke in oblikovanje sklada skupne porabe, temveč tudi obresti z vsemi ustrez-

nimi prispevki, davki in drugimi obveznostmi iz dohodka, ki omogočajo te čiste zneske. Šele kar ostane, je predmet razporejanja.

Po določilih zakonodaje udeležba tistega, ki je združil (vložil) svoja sredstva, obsega tako znesek nadomestila za gospodarjenje s sredstvi kot znesek vračila sredstev. Namera zakonodajalca je jasna, izražanje pa strokovno problematično, saj pri vračilu ne gre za dohodkovno, temveč za finančno opravilo. Če zadevo pravno oblikujemo tako, da je znesek vračila udeležba tistega, ki vračilo prejme, je ekonomsko za ta znesek skupnega dohodka (ali dohodka iz skupnega poslovanja) le treba povečati poslovni sklad pri tistem, ki vračilo daje. Ni pa seveda nujno, da je vračilo ravno povezano z zneskom skupnega dohodka. V načelu je vračilo možno:

a) iz denarnih sredstev tistega dela skupnega dohodka (ali dohodka iz skupnega poslovanja), ki je bil razporejen v poslovni sklad organizacije združenega dela, ki sredstva vrača;

b) iz denarnih sredstev drugega povečanja poslovnega sklada tiste organizacije združenega dela, ki sredstva vrača;

c) iz denarnih sredstev novih financerjev, ki se pojavljajo pri tisti organizaciji združenega dela, ki sredstva vrača; iz tega naslova se pri njej utegnejo pojaviti novi krediti ali nove obveznosti iz združenih sredstev do novih združevalcev (vlagateljev);

č) iz amortizacijskih sredstev tiste organizacije združenega dela, ki sredstva vrača; ta možnost pa hkrati pomeni zoženo reprodukcijo pri njej;

d) iz denarnih sredstev obratnih sredstev iz tekočega poslovanja pri tisti organizaciji združenega dela, ki sredstva vrača; tudi ta možnost pomeni zoženo reprodukcijo pri njej.

Če se sedaj omejimo samo na možnost a) in jo vključimo v izračun udeležbe v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja), se nam pojavlja naslednja rešitev v pogledu razporejanja:

Primer III. Kalkulativno je upoštevan standardni koeficient akumulacije glede na osebne dohodke, ki omogoča oblikovanje rezervnega sklada, a tudi poslovnega sklada neodvisno od tedaj obstoječega poslovnega sklada. Po drugi strani je upoštevan tudi standardni koeficient nadomestila za gospodarjenje in vračila sredstev glede na obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev. Če sedaj pomnožimo standardni koeficient akumulacije glede na osebne dohodke z obračunanimi standardnimi osebnimi dohodki, standardni koeficient nadomestila za gospodarjenje in vračila sredstev glede na obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev pa s temi obveznostmi ter oba zmnožka seštejemo, pridemo do kalkulativnega zneska razširjene skupne akumulacije, ki gotovo spet ni istoveten z ostankom skupnega dohodka (ali z ostankom dohodka iz skupnega poslovanja). Zato je treba ostanek skupnega dohodka (ali ostanek dohodka iz skupnega poslovanja) v naslednji stopnji deliti s kalkulativnim zneskom razširjene skupne akumulacije, nakar dobimo indeks pokritja kalkulativne razširjene skupne akumulacije. Z njim je treba popraviti oba prvotna standardna koeficienta, kolikor na poseben način ne damo prednosti oblikovanju rezervnega sklada. Tisti, ki je združil (vložil) sredstva, pride do svoje udeležbe v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja) tako, da pomnožimo pri preučevani organizaciji združenega dela, v katero so sredstva bila združena (vložena), njeno obveznost iz združenih sredstev s popravljenim standardnim koeficientom nadomestila za gospodarjenje in vračila sredstev glede na obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev. Tista organizacija združenega dela, v katero so bila združena (vložena) sredstva, pa pride

do svoje dodatne udeležbe samo iz naslova popravljenega standardnega koeficienta akumulacije glede na osebne dohodke. Poslovni sklad pa seveda povečuje tudi iz vračila, ki je v prvi stopnji vsebovano v udeležbi tistega, ki je sredstva združil (vložil). Vprašanje pokrivanja obresti je sedaj treba reševati enako kot v primeru II.

Če ne bi nadomestila za gospodarjenje s sredstvi in vračila sredstev povezovali v enotno udeležbo združevalca (vlagatelja), bi bila strokovno možna še naslednja rešitev, ki dinamiko vračanja povezuje izključno z oblikovanjem poslovnega sklada v odvisnosti od osebnih dohodkov kot reprezentantom živega dela:

Primer IV. Kalkulativno je upoštevan standardni koeficient akumulacije glede na osebne dohodke, ki omogoča oblikovanje rezervnega sklada in poslovnega sklada v takšni meri, ki vključuje normalno vračanje sredstev. Po drugi strani je upoštevan tudi standardni koeficient nadomestila za gospodarjenje glede na obveznosti iz združenih sredstev. Če sedaj pomnožimo standardni koeficient akumulacije glede na osebne dohodke z obračunanimi standardnimi osebnimi dohodki, standardni koeficient nadomestila za gospodarjenje glede na obveznosti iz združenih sredstev pa s temi obveznostmi ter seštejemo oba zmnožka, pridemo do kalkulativnega zneska razširjene skupne akumulacije, ki gotovo spet ne ustreza ravno ostanku skupnega dohodka (ali ostanku dohodka iz skupnega poslovanja), ki je na razpolago za razporejanje. Zato je treba v naslednji stopnji ostanek skupnega dohodka (ali ostanek dohodka iz skupnega poslovanja) deliti s kalkulativnim zneskom razširjene skupne akumulacije, nakar dobimo indeks pokritja kalkulativne razširjene skupne akumulacije. Z njim je nato treba popraviti oba prvotno upoštevana standardna koeficienta, kolikor na poseben način ne damo prednosti oblikovanju rezervnega sklada. Tisti, ki je združil (vložil) sredstva, pride do svoje udeležbe v skupnem dohodku (dohodku iz skupnega poslovanja) tako, da pri preučevani organizaciji združenega dela, v katero so sredstva bila združena (vložena), njeno obveznost iz združenih sredstev s popravljenim standardnim koeficientom nadomestila za gospodarjenje glede na obveznosti iz združenih sredstev pomnožimo z zneskom obveznosti iz združenih sredstev. Tista organizacija združenega dela, v katero so bila združena (vložena) sredstva, pa pride do svoje udeležbe samo iz naslova popravljenega standardnega koeficienta akumulacije glede na osebne dohodke. Kolikor pa na njegovi podlagi oblikuje poslovni sklad, enak znesek ali pa za določen odstotek zmanjšan znesek denarnih sredstev oblikovanega poslovnega sklada uporabi za vračilo prvotnih združenih (vloženih) sredstev. Vprašanje pokrivanja obresti pa je tudi sedaj treba reševati enako kot v primeru II.

Izdelali bi lahko še več primerov, vendar sedanji štirje zadoščajo kot spodbuda za izgraditev drugačnih. Omenimo pa naj, da je v primeru IV sorazmerno lahko ločiti znesek nadomestila za gospodarjenje s sredstvi od zneska vračila sredstev. Nasprotno je v primeru III zadeva bolj zapletena. Zato si oglejmo, kako je mogoče iz enotnega zneska udeležbe v skupnem dohodku (dohodku iz skupnega poslovanja) razločiti oba dela. Možnosti je gotovo več.

1. Nadomestilo je od določenega zneska dalje stalno, vračilo pa je v celoti spremenljivo. Če je odstotek udeležbe v skupnem dohodku v primerjavi z vloženimi sredstvi večji, kot je v samoupravnem sporazumu ali pogodbi spoznan kot največji, šteje ves presežek udeležbe za vračilo sredstev.

2. Nadomestilo je spremenljivo in vračilo je spremenljivo. V tem primeru je treba že od samega začetka določiti, kolikšen odstotek udeležbe v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja) odpade na nadomestilo in kolikšen

odstotek odpade na vračilo; od zneska udeležbe v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja) je nato pri poznanih odstotkih odvisen tudi znesek, ki odpade na nadomestilo in vračilo.

3. Nadomestilo je spremenljivo, vračilo pa je od določenega zneska dalje stalno. V tem primeru je postavljen načrt vračanja sredstev, ki ga je seveda mogoče uresničiti le, če je udeležba v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja) vsaj tolikšna, kolikor znaša predvideno vračilo. Če je večja, šteje ves presežek za nadomestilo.

Dodatno k zgornjim možnostim lahko dodamo še to, da je vračilo sredstev mogoče vezati tudi na oblikovanje poslovnega sklada iz tistega dela akumulacije, ki v odvisnosti od osebnih dohodkov ali od lastnega poslovnega sklada že od samega začetka pripada organizaciji združenega dela, v katero so sredstva združena (vložena). Možna pa je tudi klavzula, da je treba sredstva vrniti z določeno dinamiko po določenem roku, ne glede na vnaprej predvideno zamenjavo na strani dotedanjih obveznosti do virov sredstev pri organizaciji združenega dela, v katero so bila združena (vložena). Takšna rešitev pa pomeni pravzaprav že vračanje na pogoje iz kreditnih pogodb.

Obračun razporejanja skupnega dohodka (ali dohodka iz skupnega poslovanja)

Zap. št.	Sestavine	Znesek
1	Ostanek skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja (razpredelnica 87, zap. št. 9)	
2	Standardni osebni dohodki v prodanih količinah (razpredelnica 87, zap. št. 4)	
3	Poslovni sklad, ki je vključen v nastajanje skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja	
4	Obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev	
5	Standardni koeficient akumulacije na osebne dohodke pod 2	
6	Standardni koeficient akumulacije na poslovni sklad pod 3	
7	Standardni koeficient nadomestila za gospodarjenje na obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev pod 4	
8	Kalkulativna akumulacija glede na osebne dohodke (5×2)	
9	Kalkulativna akumulacija glede na poslovni sklad (6×3)	
10	Kalkulativno nadomestilo za gospodarjenje glede na obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev (7×4)	
11	Kalkulativno vračilo sredstev	
12	Kalkulativna razširjena skupna akumulacija (8+9+10+11)	
13	Indeks pokritja kalkulativne razširjene skupne akumulacije (1 : 12)	
14	Razporejena akumulacija glede na osebne dohodke (8×13)	
15	Razporejena akumulacija glede na poslovni sklad (9×13)	
16	Razporejeno nadomestilo za gospodarjenje (10×13)	
17	Razporejeno vračilo sredstev (11×13)	
18	Skupaj razporejeni ostanek (14+15+16+17), kar daje enak znesek kot pod 1	

V razpredelnici 91 je prikazan poenostavljeni obračun razporejanja ostanka skupnega dohodka (ali ostanka dohodka iz skupnega poslovanja). V njem v nasprotju z dosedanjim razglabljanjem ne popravljamo standardnih koeficientov akumulacije (in razširjene akumulacije), temveč le kalkulativne zneske, ki so obračunani na tej podlagi. Prav tako zožujemo število možnih izračunov udeležb na enega samega, po katerem je kalkulativno vračilo sredstev opredeljeno z absolutnim zneskom, kalkulativna akumulacija za preučevano organizacijo združenega dela deloma glede na osebne dohodke in deloma glede na poslovni sklad, posebej pa je izračunano tudi kalkulativno nadomestilo za gospodarjenje glede na obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev.

Pri dosedanjih razglabljanjih smo preprosto domnevali, da je naložba preučevane organizacije združenega dela enaka njenemu poslovnemu skladu, naložba drugega, ki je udeležen v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja), pa prav tako poznana. Dejansko se pa naložba vsakega, ki ga upravičuje do udeležbe v ostanku skupnega dohodka (ali ostanku dohodka iz skupnega poslovanja), iz leta v leto spreminja. Denimo, da ne prihaja do dodatnih naložb v razširitev prvotno zamišljenega poslovanja in da se udeležbe v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja) naslanjajo na stanje naložb ob začetku leta. Toda to začetno stanje v posameznem letu se utegne iz različnih razlogov ločiti od začetnega stanja v predhodnem letu. Poenostavljeno nam gibanje naložb nakazuje razpredelnica 92.

Obračun naložb, ki vodijo do udeležbe v skupnem dohodku (ali dohodku iz skupnega poslovanja)

Zap. št.	Sestavina	Znesek
1	Naložba OZD ob začetku leta	
2	Amortizacija, ki jo OZD porabi izven poslovanja, ki vodi do skupnega dohodka (ali dohodka iz skupnega poslovanja) v tekočem letu	
3	Dodatna naložba OZD v letu v zvezi z vračilom sredstev	
4	Naložba OZD ob koncu leta (1−2+3)	
5	Naložba drugih ob začetku leta	
6	Amortizacija, ki je porabljena za vračilo naložbe v tekočem letu	
7	Razporejeni skupni dohodek (ali dohodek iz skupnega poslovanja) za vračilo sredstev	
8	Naložba drugih ob koncu leta (5−6−7)	

Razpredelnica 92

Končno naj se dotaknemo samo še vprašanja revaloriziranja naložb. Znano je, da v primeru kreditnih odnosov vrača tista organizacija združenega dela, ki je dobila kredit, vedno le prvotne nominalne zneske, medtem ko je v primeru združevanja (vlaganja) sredstev možna tudi revalorizacija le-teh. Pri tem se pa pojavlja več možnosti, npr. naslednje:

a) revalorizirana so osnovna sredstva, rezultat revalorizacije pa je upoštevan sorazmerno tudi kot popravek izkazanih obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev in popravek poslovnega sklada;

b) revalorizirana so osnovna sredstva glede na njihov indeks cen, obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev pa glede na splošni indeks cen, medtem ko le

ostanek rezultata revalorizacije osnovnih sredstev vpliva na popravek poslovnega sklada;

c) revalorizirana so osnovna sredstva glede na njihov indeks cen, obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev pa glede na spremembo deviznega tečaja, medtem ko le ostanek rezultata revalorizacije osnovnih sredstev vpliva na popravek poslovnega sklada; primer lahko pride v poštev le pri tujih naložbah;

č) revalorizirana so osnovna sredstva glede na njihov indeks cen, vsa razlika revalorizacije pa šteje za popravek poslovnega sklada; v tem primeru obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev niso revalorizirane in je potemtakem rešitev problema podobna kot pri kreditih.

Dalje seveda obstaja tudi možnost, da revalorizacija obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev ni opravljena sproti vsako leto, ko so revalorizirana osnovna sredstva, temveč šele ob njihovem celostnem vračilu po določenem roku. Takrat pa je treba seveda revalorizirati še druga sredstva mimo osnovnih sredstev ter vse razlike v primerjavi s prvotnimi sredstvi razdeliti sorazmerno s prvotnimi obveznostmi do virov sredstev, med katerimi pa ne sme biti prvotnega kredita. Končno seveda obstaja tudi možnost, da je rezultat revalorizacije raztegnjen na vse obveznosti do virov sredstev, pri čemer tisti del, ki odpade na kredite, povečuje poslovni sklad preučevane organizacije združenega dela. Zaznamo torej sorazmerno številne možnosti, od katerih na tem mestu ne moremo naštevati vseh, še manj pa seveda izražati sodbo o posamezni.

73 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O USPEŠNOSTI DEJAVNOSTI FINANCIRANJA

Uspešnosti dejavnosti financiranja ne moremo presojati po splošnem kazalniku donosnosti sredstev ali donosnosti poslovnega sklada, ker imajo na ta kazalnik vpliv vse dejavnosti v organizaciji združenega dela. Zato bomo tudi o tem splošnem kazalniku več govorili v naslednjih poglavjih, kjer nas bo zanimala organizacija združenega dela kot celota, in ne več posamezne temeljne poslovne funkcije, o katerih je treba odločati in v zvezi s katerimi je treba oblikovati ustrezne računovodske informacije.

Res pa smo se tudi v prejšnjih poglavjih že srečali z vprašanji donosnosti sredstev in donosnosti poslovnega sklada z vidika tamkaj obravnavanih temeljnih poslovnih funkcij in informacij, ki so potrebne pri odločanju o njih. Zato se tudi v zvezi s finančno funkcijo lahko vprašamo, katera so pri njej tista področja, na katerih je njeno uspešnost kljub vsemu le možno meriti s kakim delnim kazalnikom donosnosti, čeprav to ni več splošni kazalnik donosnosti vseh sredstev v organizaciji združenega dela ali splošni kazalnik donosnosti poslovnega sklada v njej. Takšna področja pa najdemo v čistih finančnih opravilih priskrbe sredstev in vzpostavljanja finančnih naložb.

Ne glede na to, kako so v kakem razdobju povečana tedanja sredstva, se vedno hkrati z njimi pojavlja tudi povečana obveznost do njihovega vira. Z njo pa praviloma tudi določeni stroški, bodisi dejanski ali imputirani. Za povečana sredstva s pomočjo kredita je treba plačevati obresti, za povečana sredstva s pomočjo neporavnanih računov je treba plačati zamudne obresti, za povečana sredstva s pomočjo naložb drugih oseb je treba računati s kalkulativnim nadomestilom za gospodarjenje, za povečana sredstva dohodka, ki je bil razporejen v poslovni

sklad, pa je treba računati s kalkulativno akumulacijo. Le povečana sredstva, ki imajo svoje kritje na pasivnih časovnih razmejitvah, ne povzročajo stroškov v finančnem smislu. V vsakem razdobju pa je mogoče upoštevati določeno obrestno mero za sredstva kot normalno. Zato ni vseeno, pod kakšnimi pogoji so bila povečana sredstva. Uspešnost financiranja je med drugim mogoče videti tudi v priskrbi dodatnih sredstev pod pogoji, ki se ločijo od normalnih. S tem namenom je sestavljena razpredelnica 93.

Obračun odmika ostvarjenih od normalnih finančnih stroškov v zvezi s priskrbo dodatnih sredstev v letu...

Vrsta priskrbe dodatnih sredstev	Poprečni znesek v letu	Ostvarjena obrestna mera ali drugače opredeljena cena pridobljenih sredstev	Normalna obrestna mera	Ostvarjeni finančni stroški v zvezi z dodatnimi sredstvi	Normalni finančni stroški v zvezi z dodatnimi sredstvi	Razlika
1	2	3	4	5 (2×3)	6 (2×4)	7 (5–6)
skupaj						

Razpredelnica 93

Isto zamisel lahko ponovimo, kadar imamo v mislih finančne naložbe dane organizacije združenega dela. Tudi te so praviloma povezane z določenimi stroški za uporabnika sredstev ter prihodki za organizacijo združenega dela, ki se pojavlja kot združevalec ali vlagatelj. Če iz svojih sredstev daje kredite, zanje prejema obresti, če svoja sredstva združuje (vlaga) v kako drugo organizacijo združenega dela, zanje prejema nadomestila za gospodarjenje itd. Že spet pa je mogoče v vsakem razdobju upoštevati določeno obrestno mero za sredstva kot normalno, pri čemer ni nujno, da je normalna obrestna mera v zvezi s finančnimi naložbami enaka tisti v zvezi z obveznostmi te iste organizacije združenega dela do drugih. Gotovo pa ni vseeno, pod kakšnimi pogoji so bila sredstva naložena drugam. Uspešnost financiranja je torej med drugim mogoče videti tudi v naložbi sredstev pod pogoji, ki se ločijo od normalnih. S tem namenom je sestavljena razpredelnica 94.

Tako razpredelnico 93 kot razpredelnico 94 je mogoče sestaviti ne samo za novo pridobljena in novo vložena sredstva v posameznem letu, temveč tudi za finančne stroške vseh obstoječih sredstev v posameznem letu in za finančne prihodke v zvezi z vsemi finančnimi naložbami, ki obstajajo v posameznem letu. Seveda pa je obe razpredelnici v takšnem primeru treba nekoliko predelati. Tako pridemo do novih razpredelnic 95 in 96.

Če organizacija združenega dela najame kredite, da bi nato tako pridobljena sredstva vložila kam drugam, je mogoče videti uspešnost tovrstnega financiranja spet v razliki med ustreznimi finančnimi prihodki in finančnimi stroški. Če nas zanimajo novi finančni posli te vrste v posameznem letu, pridemo do prikaza v razpredelnici 97, če nas zanimajo učinki vseh tovrstnih poslov z vidika posameznega leta, ne glede na to, kdaj so bili začeti, pa pridemo do prikaza v razpredelnici 98.

Obračun odmika ostvarjenih od normalnih finančnih prihodkov v zvezi z novimi naložbami sredstev v druge organizacije združenega dela v letu...

Vrsta novih finančnih naložb	Poprečni znesek v letu	Ostvarjene obresti ali drugače opredeljena cena naloženih sredstev	Normalna obrestna mera	Ostvarjeni finančni prihodki iz novih finančnih naložb	Normalni finančni prihodki iz novih finančnih naložb	Razlika
1	2	3	4	5 (2×3)	6 (2×4)	7 (5-6)
skupaj						

Razpredelnica 94

Obračun celotnega odmika ostvarjenih od normalnih finančnih stroškov v letu...

Vrste vseh obveznosti do virov sredstev	Poprečni znesek v letu	Ostvarjena obrestna mera ali drugače opredeljena cena sredstev	Normalna obrestna mera	Ostvarjeni finančni stroški	Normalni finančni stroški	Razlika
1	2	3	4	5 (2×3)	6 (2×4)	7 (5-6)
skupaj						

Razpredelnica 95

Obračun celotnega odmika ostvarjenih od načrtovanih finančnih prihodkov v letu...

Vrste vseh finančnih naložb	Poprečni znesek v letu	Ostvarjena obrestna mera ali drugače opredeljena cena naloženih sredstev	Normalna obrestna mera	Ostvarjeni finančni prihodki	Normalni finančni prihodki	Razlika
1	2	3	4	5 (2×3)	6 (2×4)	7 (5-6)
skupaj						

Razpredelnica 96

Obračun odmika finančnih prihodkov od finančnih stroškov novih, drugam posredovanih sredstev v letu...

Vrsta novih obveznosti do virov sredstev	Poprečni znesek v letu	Ostvarjena obrestna mera ali drugače opredeljena cena pridobljenih sredstev	Ostvarjeni finančni stroški	Vrste novih finančnih naložb	Poprečni znesek v letu	Ostvarjena obrestna mera ali drugače opredeljena cena naloženih sredstev	Ostvarjeni finančni prihodki	Razlika
1	2	3	4 (2×3)	5	6	7	8 (6×7)	9 (8-4)
skupaj				skupaj				

Razpredelnica 97

Obračun odmika celotnih finančnih prihodkov od finančnih stroškov, drugam posredovanih sredstev v letu...

Vrsta vseh obveznosti do virov sredstev	Poprečni znesek v letu	Ostvarjena obrestna mera ali drugače opredeljena cena pridobljenih sredstev	Ostvarjeni finančni stroški	Vrste vseh finančnih naložb	Poprečni znesek v letu	Ostvarjena obrestna mera ali drugače opredeljena cena naloženih sredstev	Ostvarjeni finančni prihodki	Razlika
1	2	3	4 (2×3)	5	6	7	8 (6×7)	9 (8-4)
skupaj				skupaj				

Razpredelnica 98

Še znatno bolj pa moremo presojati uspešnost financiranja v organizaciji združenega dela z njeno plačilno sposobnostjo, in sicer ne samo v posebej izbranih trenutkih, temveč tudi v celotnem razdobju. Če je organizacija združenega dela imela trajno premalo denarnih sredstev in ni mogla pravočasno poravnavati svojih obveznosti, je to mogoče osvetljevati kot slabost financiranja, ki pač ni moglo priskrbeti dodatnih sredstev. Če je, nasprotno, organizacija združenega dela imela trajno preveč denarnih sredstev, tako da so ji nakljub pravočasnemu poravnavanju obveznosti še ostajala, je to mogoče prav tako osvetljevati kot slabost financiranja, ki mu pač ni uspelo presežka sredstev kam naložiti, da bi s tem bili doseženi finančni prihodki. Začasni presežek denarnih sredstev bi vedno bilo mogoče kratkoročno naložiti, začasni primanjkljaj denarnih sredstev pa pokriti z razpustom prej kratkoročno vezanih denarnih sredstev. Stanje in gibanje denarnih sredstev po dnevih in po razdobjih najprej načrtujemo; ostvarjeno stanje in gibanje denarnih sredstev po dnevih in po razdobjih pa še ne kaže dovolj, kakšna je bila tedanja plačilna sposobnost, saj v ničemer ne navaja zapadlih obveznosti. Zato je poleg načrtovanih in ostvarjenih postavk treba upoštevati še zapadle postavke. Zamisel je vključena v izvedbo razpredelnice 99.

Razpredelnico je seveda mogoče sestaviti za vsako vrsto denarnih sredstev posebej, npr. za denarna sredstva na žiro računu, na določenem računu izločenih sredstev, v blagajni itd. Vendar je pri izkazovanju plačilne zmožnosti bolje združiti vse vrste denarnih sredstev v enoten pregled. Pač pa je tako vplačila (2) kot tudi izplačila (5) treba razčleniti po vrstah, in ne navajati samo v seštevku. Za vplačila seveda še ne štejejo prejeti čeki in prejete menice; štejejo šele, ko so vnovčeni. Prav tako za izplačila še ne štejejo izdani čeki in izdane menice; spet štejejo šele, ko so vnovčeni. Toda tisti hip, ko izdani čeki in menice zapadejo, je treba izkazati znesek zapadlih obveznosti v stolpcu 4 pod št. 5, prav tako kot je na tem mestu treba izkazati tudi druge zapadle obveznosti, ki na preučevani dan (ali v preučevanem razdobju) zahtevajo denarna sredstva, da bi jih mogli poravnati. Po drugi strani pa je tisti hip, ko prejeti čeki in menice zapadejo, treba izkazati znesek zapadlih terjatev v stolpcu 4 pod št. 2, prav tako kot je na tem mestu treba izkazati tudi druge zapadle terjatve, ki bi na preučevani dan (ali v preučevanem razdobju) že morale pripeljati do denarnih sredstev. Kot zapadle obveznosti v stolpcu 4 pod št. 5 potemtakem še niso navedene tiste, za katere je preučevana organizacija združenega dela izdala čeke ali menice, prav tako kot zapadle terjatve

Obračun stanja in gibanja denarnih poslovnih sredstev na dan...
(ali za razdobje od... do...)

Zap. št.	Vsebina	Načrtovani znesek	Zapadli znesek	Ostvarjeni znesek	Razlika		
					celotna	zaradi spremembe zapadlosti	zaradi spremembe plačila
1	2	3	4	5	6 (5-3)	7 (4-3)	8 (5-4)
1	Začetno stanje						
2	Vplačila po vrstah						
3	Razpuščene kratkoročne naložbe						
4	Skupaj razpoložljivo (1 + 2 + 3)						
5	Izplačila po vrstah						
6	Kratkoročne naložbe						
7	Skupaj porabljeno (5 + 6)						
8	Končno stanje (4 + 7)						

Razpredelnica 99

v stolpcu 4 pod št. 2 ne zajemajo zneskov, za katere je preučevana organizacija združenega dela prejela čeke ali menice. Če je razpredelnica 99 sestavljena za posamezni dan, je v njej v stolpcu 4 treba upoštevati le tiste zapadle terjatve in zapadle obveznosti, ki do takrat še niso bile poravnane; če je sestavljena za določeno razdobje, je, nasprotno, v njej treba upoštevati vse tiste zapadle terjatve in obveznosti, ki do začetka tega razdobja še niso bile poravnane. V vsakem primeru je pa treba razmejiti tiste zapadle terjatve in obveznosti, ki so pokrite s čeki ali z menicami, od tistih, ki se neposredno nanašajo na potrebno, vendar

še ne nujno ostvarjeno gibanje denarnih sredstev. Takšno razmejitev prikazuje razpredelnica 100.

Obračun zapadlih terjatev in obveznosti na dan...
(ali za razdobje od... do...)

Zap. št.	Vrste terjatev	Zapadli znesek	Kriti znesek s prejetimi čeki ali menicami	Znesek neposredno zapadlega vplačila (razpredelnica 99, stolpec 4, št. 2)
1	2	3	4	5 (3-4)

Zap. št.	Vrste obveznosti	Zapadli znesek	Kriti znesek z izdanimi čeki ali menicami	Znesek neposredno zapadlega izplačila (razpredelnica 99, stolpec 4, št. 5)
6	7	8	9	10 (8-9)
Skupaj				

Razpredelnica 100

Prehajanje prejetih čekov ali menic med zapadle terjatve kakor tudi prehajanje izdanih čekov ali menic med zapadle obveznosti pa prikazuje razpredelnica 101.

Naj omenimo še, da je zapadli znesek v stolpcu 4 razpredelnice 99 enak ostvarjenemu znesku, kolikor imamo v mislih začetno stanje denarnih sredstev (št. 1 ali končno stanje denarnih sredstev (št. 8). Vsebina načrtovanih zneskov (stolpec 3) in ostvarjenih zneskov (stolpec 5) v isti razpredelnici pa ne zahteva posebnih pojasnil.

Plačilno sposobnost organizacije združenega dela v načelu ugotavljamo takole:

a) na določen dan =

$$\frac{\text{zapadle obveznosti določenega dne}}{\text{denarna sredstva določenega dne}}$$

b) v določenem razdobju =

$$\frac{\text{zapadle obveznosti v določenem razdobju}}{\text{denarna sredstva v določenem razdobju}}$$

V vsakem primeru lahko posežemo po informacijah, ki jih vsebuje razpredelnica 99, le da mora v primeru a biti sestavljena za preučevani dan, v primeru b pa za

preučevano razdobje. Zapadle obveznosti so nam vidne iz stolpca 4, št. 5, razpoložljiva denarna sredstva pa iz stolpca 5, št. 4.

Kot vidimo, pri financiranju potrebujemo dnevno ažurne računovodske informacije, in sicer ne samo takrat, kadar se odločamo o prihodnji dejavnosti, temveč tudi takrat, kadar ocenjujemo njeno uspešnost v preteklosti.

Obračun zapadlih čekov in menic na dan _____

(ali za razdobje od _____ do _____)

Zap. št.	Vrsta prejetih vrednostnih papirjev	Začetno stanje zneska	Novo prejeti znesek	Zapadli znesek (razpredelnica 99, stolpec 4, št. 2)	Končno stanje zneska
1	2	3	4	5	6 (2+3-4)
Skupaj					

Zap. št.	Vrsta izdanih vrednostnih papirjev	Začetno stanje zneska	Novo izdani znesek	Zapadli znesek (razpredelnica 99, stolpec 4, št. 5)	Končno stanje zneska
7	8	9	10	11	12 (9+10-11)
Skupaj					

Razpredelnica 101

8 Računovodske informacije za odločanje o pridobivanju in razporejanju dohodka (za odločitve o poslovnem izidu)

80 VRSTE ODLOČITEV O DOHODKU IN POSLOVNEM IZIDU

Na dohodek organizacije združenega dela, a tudi na njen poslovni izid, vplivajo vse njene dejavnosti, in ne samo prodajna, pri kateri se pojavljajo prihodki iz prodaje v širšem smislu, ali dodatno še dejavnost financiranja, pri kateri se pojavljajo finančni prihodki, ki so povezani s finančnimi naložbami. Na znesek prihodkov, zlasti tistih iz prodaje, po svoje vplivajo tudi druge dejavnosti v organizaciji združenega dela. Še bolj pa vplivajo na znesek stroškov in s tem odhodkov, ki kot nasprotna stran prihodkov soustvarjajo dohodek, a tudi poslovni izid organizacije združenega dela v določenem obračunskem razdobju. Do sedaj smo ločeno preučevali računovodske informacije, ki so potrebne pri odločitvah v okviru kadrovske, tehnične, nakupne, proizvodne, prodajne in finančne dejavnosti. Sedaj nas pa zanima celota vseh dejavnosti ter dohodek in poslovni izid, ki se pojavljata v celotni organizaciji združenega dela.

Pri dosedanjih razglabljanjih smo že poudarjali, da dohodek ni isto kot poslovni izid dane organizacije združenega dela. Čim bolj se držimo strateške in taktične ravni odločanja, tem bolj je pomemben dohodek in računovodske informacije o njem, ki omogočajo ustrezne odločitve; toda čim bolj prehajamo na operativno in poslovno-tehnično raven odločanja, tem bolj je pomembno razpravljati o poslovnem izidu in upoštevati računovodske informacije o njem. Podrobnejše odločitve, ki so zasnovane na računovodskih informacijah o poslovnem izidu, so pa v vsakem primeru vklopljene v širše odločitve, ki so zasnovane na računovodskih informacijah o dohodku.

Računovodske informacije o poslovnem izidu se nepogrešljive povsod tam, kjer imamo opravka s kalkulacijami stroškov in prodajnih cen. Zato kaže na tem mestu opozoriti na nekatere bolj podrobne pojme, da bi jih kasneje lažje vklopili v družbenoekonomske kategorije dohodka in izvedenk iz njega.

Razlika med prodajno ceno posameznega poslovnega učinka in stroški, ki odpadejo nanj, je poslovni izid v zvezi s tem poslovnim učinkom. Isto velja tudi za celoten obseg prodanih poslovnih učinkov v določenem razdobju. Ker smo pa v poglavju 6 opredeljevali več vrst lastnih cen, ki vsebujejo stroške, lahko tudi sedaj ločimo več kategorij dobička kot pozitivnega poslovnega izida:

a) dobiček;
b) neangažirani dobiček;
c) čisti dobiček;
č) neangažirani čisti dobiček.

Pri tem lahko postavimo naslednje povezave med pojmi:
prodajna cena =

1. lastna cena I + dobiček;
2. lastna cena II + neangažirani dobiček;
3. lastna cena III + neangažirani čisti dobiček;
4. razširjena lastna cena I + čisti dobiček;
5. razširjena lastna cena II + neangažirani čisti dobiček.

Dobiček kot pojem, ki se pojavlja v kalkulacijah in nima značaja družbeno-ekonomske kategorije, dopolnjuje lastno ceno I, da pridemo do prodajne cene. V njem so vsebovani prispevki in davki iz dohodka, ki omogočajo tako programirano oblikovanje skladov kot tudi razporejanje izven programiranih zneskov. Zato se pojavlja v kalkulacijah le pri tistih poslovnih učinkih, pri katerih njihovo prodajno ceno šele iščemo.

Neangažirani dobiček, nasprotno, dopolnjuje lastno ceno II, da pridemo do prodajne cene. Omogoča oblikovanje skladov in druge postavke razporejanja čistega dohodka po njihovem programiranem znesku, vključuje pa seveda tudi prispevke in davke iz dohodka, ki so s tem povezani.

Čisti dobiček dopolnjuje razširjeno lastno ceno I, da pridemo do prodajne cene. Ker v tem primeru v kalkulaciji izhajamo iz že poznane prodajne cene poslovnega učinka, vključujemo v razširjeno lastno ceno I vse prispevke in davke iz dohodka, tako da je čisti dobiček namenjen zgolj povečanju skladov in morebitnemu povečanju programiranih osebnih dohodkov.

Neangažirani čisti dobiček pa dopolnjuje razširjeno lastno ceno II, da pridemo do prodajne cene. Ker je sedaj v okviru razširjene lastne cene II že vse programirano oblikovanje skladov, vsebuje neangažirani čisti dobiček le tisti del čistega dohodka, ki omogoča oblikovanje skladov in druge postavke razporejanja čistega dohodka preko njihovega programiranega zneska. V nasprotju z neangažiranim dobičkom pa neangažirani čisti dobiček ne vsebuje več prispevkov in davkov iz dohodka, ki so povezani s tem.

Nasprotje pozitivnega poslovnega izida je negativni poslovni izid. V odvisnosti od opredelitve lastne cene se pojavlja tudi več opredelitev izgube. Vendar kaže opozoriti, da se sedaj ne pojavlja več razširjena lastna cena I ali II, temveč kvečjemu zožena lastna cena I ali II, vendar ne zožena kvalitativno, tj. po nazivih njenih sestavin, temveč kvantitativno, tj. po zneskih njenih sestavin. Medtem ko so v lastni ceni I ali II vključeni prispevki in davki iz dohodka v znesku, ki normalno omogoča pokrivanje siceršnjih osebnih dohodkov in pogodbenih obveznosti iz dohodka, izhaja zožena lastna cena iz že poznane prodajne cene, ki je očitno prenizka.

Teoretično je mogoče postaviti naslednji enačbi:

I. lastna cena I - prodajna cena = izguba

II. lastna cena II - prodajna cena = razširjena izguba

Razširjena izguba potemtakem vključuje poleg izgube tudi programirano oblikovanje skladov, ki sicer po dosedanji praksi računovodsko ni izkazano. V naših razmerah v takšnem primeru celo ne govorimo več o izgubi, temveč le o motnjah pri poslovanju. Ker je pa ta izraz uporabljen tudi za druge namene, ni dovolj strokovno jasen. Izguba pri programiranem oblikovanju skladov se potemtakem lahko pojavlja, čeprav imamo dobiček (ali čisti dobiček), vendar je ta premajhen.

Samo izgubo v običajnem smislu, ali z drugimi besedami, izgubo pri tekočih stroških, pa moremo še dalje razčleniti na:

a) izgubo pri osebnih dohodkih (in skladu skupne porabe kolikor je njegovo oblikovanje vezano z avtomatizmom na osebne dohodke ne glede na dohodek);
b) izgubo pri obveznostih iz dohodka;
c) izgubo pri materialnih stroških in amortizaciji po najmanjših stopnjah.

Prispevki in davki iz dohodka se sicer zmanjšujejo, če se zmanjšuje dohodek, in jih ni, če dohodka ni. Drugače je s pogodbenimi obveznostmi iz dohodka, zlasti pa z osebnimi dohodki. Iz tega sledi, da je tisti del stroškov, ki je izčrpan s samoupravnimi in z zakonskimi obveznostmi iz dohodka, še najbolj odvisen od dohodka kot družbenoekonomske kategorije. Če se zmanjšuje osnova za njihov obračun in je njihov znesek manjši, kot je bil programiran, še ne govorimo o izgubi. Pač pa moramo govoriti tedaj, ko je kak del programiranega dohodka še vedno obstoječ, čeprav se je ostvarjeni dohodek bistveno zmanjšal ali pa ga celo ni več.

Stremljenje po boljšem gospodarjenju v organizacijah združenega dela mora biti tesno povezano z analitičnim spoznavanjem poslovno-ekonomskih kategorij. Nikakor ne zadošča samo razpravljanje o družbenoekonomskih kategorijah, kot je npr. kategorija dohodka ali čistega dohodka. V tej zvezi se nam kot bistvena pojavlja poslovno-ekonomska kategorija stroškov. Potem ko je v načrtu pridobivanja in razporejanja dohodka za določeno leto postavljen okvir, je v kalkulacijah neizogibno treba po poslovnih učinkih razporediti ne samo materialne stroške z amortizacijo po najmanjših stopnjah, temveč tudi vse programirane dele dohodka. Le v takšnem primeru pridemo do jasne slike o slabostih pri poslovanju in o potrebnih popravljalnih akcijah. Ker smo pa tovrstne poslovne odločitve in pri njih potrebne računovodske informacije pri dosedanjih razglabljanjih že podrobno osvetlili, se bomo v tem poglavju usmerili bolj v:

a) odločitve v zvezi z oblikovanjem dohodka;

b) odločitve v zvezi z razporejanjem dohodka.

Da ne bi prišlo do ponavljanja dosedanjih razglabljanj, bomo pa težišče pozornosti posvetili izrazni moči običajnih računovodskih informacij o družbenoekonomskih kategorijah ter odmikom njihove velikosti od tistih, s katerimi jih lahko presojamo.

81 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČITVE O PRIDOBIVANJU DOHODKA

810 Računovodske informacije o dohodkovnih in finančnih tokovih

Ker obstaja v določenem smislu medsebojna odvisnost finančnih in dohodkovnih tokov, prihaja mnogokrat do njihovega zmotnega istovetenja. Dejansko se pa finančni in dohodkovni tokovi po svoji vsebini ločijo celo tedaj, kadar so medsebojno povezani.

V ožjem smislu mislimo z dohodkovnimi tokovi tiste, ki se nanašajo na pojavljanje prihodkov po tej strani in odhodkov pred ugotovitvijo dohodka kakor tudi odhodkov iz razporejanja dohodka po drugi strani. V širšem smislu pa je z dohodkovnimi tokovi mogoče razumeti še tiste spremembe sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki bodo kasneje rezultirale v pojavljanju prihodkov ali odhodkov. Razliko med dohodkovnimi tokovi v določenem razdobju moremo videti v akumulaciji, ki je z računovodskega vidika postavka pasive v bilanci stanja; v primeru slabega poslovanja pa se ta razlika lahko pojavlja tudi kot izguba, ki je z računovodskega vidika postavka aktive bilance stanja.

V ožjem smislu mislimo s finančnimi tokovi tiste, ki se nanašajo na pojavljanje prejemkov po tej strani in izdatkov po drugi strani. V širšem smislu pa si je s finančnimi tokovi mogoče misliti še tiste spremembe sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki bodo kasneje rezultirale v pojavljanju prejemkov ali izdatkov. Razliko med finančnimi tokovi v določenem razdobju moremo videti v spremembi stanja denarnih sredstev, ki so z računovodskega vidika postavka aktive bilance stanja; v primeru slabega poslovanja pa se ta razlika lahko pojavlja največ v popolnem izginjanju denarnih sredstev, nakar se pričenja nelikvidnost organizacije združenega dela, ki je pa z računovodskega vidika vidna samo v kopičenju zapadlih obveznosti v pasivi bilance stanja.

Preprosto lahko rečemo, da so dohodkovni tokovi usmerjeni k akumulaciji kot postavki v pasivi bilance stanja, finančni tokovi pa k denarnim sredstvom kot postavki v aktivi bilance stanja.

V načelu si moremo zamisliti naslednja razmerja med dohodkovnimi in finančnimi tokovi:

a) dohodkovni in finančni tokovi so povezani z istim poslovnim dogodkom;
b) dohodkovni in finačni tokovi so medsebojno povezani, a se ne pojavljajo istočasno;
c) pojavljajo se samo dohodkovni tokovi, ki niso v nikakršni povezavi s finančnimi tokovi;
č) pojavljajo se samo finančni tokovi, ki niso v nikakršni povezavi z dohodkovnimi tokovi.

V primeru a si lahko zamislimo prihodke iz prodaje, ki se pojavljajo istočasno z ustreznimi prejemki, medtem ko si je nekoliko težje zamisliti odhodke, ki bi se pojavljali istočasno z ustreznimi izdatki; samo golo naključje je, če se izdatek v zvezi z nabavljenim materialom pojavlja tisti hip, ko je porabljeni material vključen v vrednost prodanega proizvoda ali opravljene storitve.

Primer b je tako rekoč normalen, ker prihodkom iz prodaje praviloma šele nekoliko kasneje sledijo ustrezni prejemki, medtem ko je v zvezi s prejetimi menicami pojav prejemkov oddaljen celo do tri mesece od pojava prihodkov; redkejši so predujmi, ki pomenijo prejemke prej, kot se pojavljajo sami prihodki iz prodaje. Po drugi strani je povsem normalno, če se v povezavi z nabavljenimi materiali ali osnovnimi sredstvi pojavljajo izdatki precej prej, kot prihaja do njihovih potroškov, ki se izražajo kot stroški, in kadar se nanašajo na prodane količine, še kot odhodki. Prav tako je povsem normalno, če se najprej pojavljajo obveznosti iz razporejanja dohodka, torej odhodki, a šele kasneje ustrezni izdatki, ki so povezani s poravnavanjem teh obveznosti.

Primer c je v čisti obliki redkejši. Vendar si je mogoče zamisliti izredne prihodke, ki niso v ničemer povezani s prejemki, kakor tudi izredne odhodke, ki niso v ničemer povezani z izdatki.

Primer č je spet zelo pogosten. Priskrba denarnih sredstev s pomočjo bančnega kredita je gotovo samo finančni tok, ki ni v ničemer povezan z dohodkovnim tokom. Podobna je situacija, kadar kaka druga organizacija združenega dela združi (vloži) v dano organizacijo združenega dela svoja sredstva, čeprav ta sredstva niso neizbežno v denarni obliki. Temu nasprotno pa vračilo kredita ali združenih (vloženih) sredstev kot očitni finančni tok ni nujno brez kakršnekoli povezave z ustreznim dohodkovnim tokom, kar pomeni, da imamo opravka s situacijo b.

Povezanost, a časovna neskladnost dohodkovnih in finančnih tokov ustvarja največ zmot. Zato si oglejmo nekaj primerov b, pri katerih je potrebno jasno ločevanje med dohodkovnimi in finančnimi tokovi.

Prvi je že omenjeni primer vračila kredita. Da bi mogla organizacija združenega

dela vrniti kredit, so s finančnega vidika potrebna denarna sredstva s takšnim namenom. Opravka imamo torej z vračilom kredita kot finančnim tokom. Da pa ne bi prišlo do težav pri nadaljnjem poteku poslovnega procesa, je potrebno dotedanji kredit za osnovna ali trajna obratna sredstva nadomestiti z novo oblikovanim poslovnim skladom, do katerega pride dana organizacija združenega dela, če je njen dohodek ali čisti dohodek zadosten in omogoča oblikovanje poslovnega sklada; opravka imamo torej tudi z dohodkovnim tokom, ki je celo pogoj za izvedbo že omenjenega finančnega toka brez težav. Časovna oddaljenost takšnega dohodkovnega toka od finančnega toka pa je lahko sorazmerno velika. Tako je možno občasno uporabiti amortizacijska sredstva pri vračilu kredita in šele do trenutka, ko je izrabljena osnovna sredstva treba zamenjati z novimi, je možno oblikovati poslovni sklad ob razporejanju dohodka in čistega dohodka. Dohodkovni tok lahko potemtakem zaostaja za več let za finančnim tokom.

Kako pa je v primeru vračila združenih (vloženih) sredstev? Po analogiji z vračilom kredita je treba iz dohodka, ki se sedaj pojavlja kot skupni dohodek, oblikovati poslovni sklad pri tisti organizaciji združenega dela, ki sredstva vrača; ta novo oblikovani poslovni sklad nadomešča dotedanje obveznosti dane organizacije združenega dela iz naslova združenih (vloženih) sredstev. Toda ko sredstva vrača, ta ista organizacija združenega dela angažira svoja denarna sredstva, ki ji omogočajo, da poravna te obveznosti. Ločiti je potrebno dohodkovni tok od dohodka in skupnega dohodka v poslovni sklad organizacije združenega dela, ki združena sredstva vrača, in finančni tok od denarnih sredstev te organizacije združenega dela k drugi organizaciji združenega dela, ki je prvotno v njo združila sredstva. S strokovnega vidika v primeru vračila sredstev potemtakem ni mogoče govoriti, da je v skupnem dohodku udeležena tista organizacija, ki so ji združena sredstva vrnjena, temveč da je v njem udeležena le tista organizacija, ki z oblikovanjem poslovnega sklada z njim nadomešča dotedanje obveznosti do druge organizacije, ki je prvotno vanjo združila svoja sredstva. Predpisi so pa nekoliko zamešali dohodkovne in finančne tokove, ker govore nasprotno. Kot ne moremo tedaj, kadar organizacija združenega dela vrača kredit, govoriti o udeležbi banke v dohodku, tudi sedaj ne moremo govoriti o udeležbi tiste organizacije, ki so ji sredstva vrnjena, v skupnem dohodku. V prvem in drugem primeru se pojavljajo dohodkovni tokovi od dohodka in čistega dohodka k poslovnemu skladu, tj. od določene postavke v pasivi bilance stanja k drugi postavki v njej. Toda tako v prvem kot v drugem primeru se pojavljajo finančni tokovi od denarnih sredstev dane organizacije združenega dela k denarnim sredstvom nekoga drugega, kar se pri dani organizaciji združenega dela izraža kot zmanjšanje denarnih sredstev v aktivi njene bilance stanja in kot zmanjšanje ustreznih obveznosti v pasivi njene bilance stanja.

Nekaj povsem podobnega se dogaja pri vračilu sredstev tuji osebi. Domača organizacija združenega dela mora pri razporejanju dohodka iz skupnega poslovanja oblikovati svoj poslovni sklad, da lahko denarna sredstva tega novo oblikovanega poslovnega sklada uporabi za vračilo sredstev tuji osebi. Dohodkovni tok se torej pojavlja od dohodka iz skupnega poslovanja k poslovnemu skladu domače organizacije združenega dela, a finančni tok od njenih denarnih sredstev k denarnim sredstvom tuje osebe. Ker predpisi ne upoštevajo strokovne strani tega problema, temveč govore o udeležbi tuje osebe tudi tedaj, kadar so ji vrnjena njena vložena sredstva, je po vseh opravljenih predpisanih knjiženjih videti, kot da tuja oseba daje dotacijo domači organizaciji združenega dela za njen poslovni sklad tedaj, kadar ji ta organizacija združenega dela vrne njena sredstva.

Razliko med dohodkovnim in finančnim tokom moremo pojasniti tudi s postavkami v bilanci uspeha in s spremembami v postavkah bilance stanja. Bilanca

uspeha je tipična bilanca dohodkovnih tokov. V bilanci stanja se pa dohodkovni tokovi kažejo v naslednjih spremembah, če vzamemo za izhodišče že ugotovljeni dohodek:

Sredstva	Obveznosti do virov sredstev
Denar izločeni denar za posebne namene stvari pravice	**Dohodek** tekoče obveznosti iz dohodka druge obveznosti skladi

Slika 23: Dohodkovni tokovi

Dohodek se spreminja v obveznosti iz dohodka in po njih prenaša v okolje, v katerem deluje preučevana organizacija združenega dela, ali pa se spreminja v sklade in s tem ostaja v preučevani organizaciji združenega dela, čeprav je v primeru nekaterih skladov tudi možen kasnejši prenos v okolje (npr. podpore iz sklada skupne porabe, namenska uporaba sklada solidarnosti itd.).

Po drugi strani bilanca uspeha sploh ni sestavljena tako, da bi v popolnosti nakazovala finančne tokove. V bilanci stanja se pa finančni tokovi kažejo v naslednjih spremembah:

Sredstva	Obveznosti do virov sredstev
Denar izločeni denar za posebne namene stvari pravice	Dohodek tekoče obveznosti iz dohodka druge obveznosti skladi

Slika 24: Finančni tokovi

Denar se spreminja v stvari in pravice, te pa spet v denar, s čimer ta vrednost ostaja v okviru preučevane organizacije združenega dela, ali pa po oblikovanju dohodka in drugih obveznosti pridobiva iz okolja, v katerem deluje preučevana organizacija združenega dela, ali po tekočih obveznostih iz dohodka in drugih obveznostih vrača v to okolje, čeprav ni povsem izključeno še vračanje po nekaterih skladih.

Sedaj si pa oglejmo dohodkovne in finančne tokove še v primeru poravnavanja izgube. Izguba pomeni primanjkljaj prihodkov za pokritje odhodkov; da bi jo mogli poravnati, moramo angažirati prihodke iz preteklih let, ki so bili tedaj pri razporejanju dohodka prihranjeni v obliki rezervnega sklada. Izgubo torej poravnamo z rezervnim skladom. Lahko pa jo poravnamo tudi z dobljeno namensko dotacijo različnih vrst (vštevši tudi odpis obveznosti zaradi odpisa terjatev kake druge organizacije združenega dela proti preučevani organizaciji združenega dela); v takšnem primeru se izguba poravna s tekočimi namenskimi prihodki, ki so dobljeni samo za takšen primer in se ne prištevajo v celotni prihodek. V vseh teh primerih imamo očitno dohodkovne tokove. Toda ti dohodkovni tokovi so povezani tudi z ustreznimi finančnimi tokovi. Izguba ne pomeni samo primanjkljaj prihodkov za pokritje odhodkov, temveč tudi zmanjšanje sredstev v primerjavi z obveznostmi do virov sredstev. Zaradi tega je v primeru, ko izgubo poravnamo z rezervnim skladom, treba prenesti denarna sredstva rezerv iz posebnega računa na žiro račun, da bi s tem dopolnili obratna sredstva na raven, kakršna je bila pred pojavom izgube. Tudi če izgubo poravnamo z namensko dotacijo, se pojavljajo denarna sredstva na žiro računu, in sicer ne da bi bila zaradi tega kaka druga sredstva dane

organizacije združenega dela zmanjšana ali da bi bile kake njene obveznosti do virov sredstev povečane. Spet imamo opravka s finančnimi tokovi. Prenos denarnih sredstev rezerv na žiro račun kot finančni tok pa se pojavlja kasneje od poravnavanja izgube z rezervnim skladom kot dohodkovnim tokom. Pojavljanje denarnih sredstev iz dobljene dotacije kot finančni tok se pa pojavlja tako rekoč istočasno kot sama poravnava izgube s to dotacijo kot dohodkovnim tokom. Če je v predpisih govor o pokritju izgube s sredstvi rezerv, pomeni to že spet zamenjavanje dohodkovnih tokov s finančnimi tokovi. Računovodski način razmišljanja nas lahko dobro usmeri. Izguba je postavka aktive bilance stanja; če jo želimo poravnati, je potemtakem potrebno knjiženje na kreditni strani konta izgube, ki mu lahko ustreza samo protivknjižba na debetni strani kakega drugega konta. Denarna sredstva rezerv so spet postavka aktive bilance stanja; če jih zmanjšamo, se to prav tako izraža v knjiženju na kreditni strani konta teh denarnih sredstev. Pri poravnavanju izgube torej iščemo protipostavko na debetni strani nekega konta, toda če bi ta konto bil konto denarnih sredstev rezerv, lahko na njegovi debetni strani izkazujemo samo povečanje teh sredstev, a ne njihovo zmanjšanje. Le na kontu rezervnega sklada pomeni knjiženje na debetni strani njegovo zmanjšanje, kar je povsem logično, saj se rezervni sklad zmanjšuje, kadar izgubo poravnavamo. Po drugi strani ustreza zmanjšanju denarnih sredstev rezerv samo povečanje denarnih sredstev na žiro računu ali knjiženju na kreditni strani prvega konta protivknjižba na debetni strani drugega konta. Če torej smiselno ne vidimo korespondence med ekonomskimi kategorijami, nas računovodska logika pripelje k pravilnemu načinu razmišljanja in s tem k razločevanju dohodkovnih tokov od finančnih.

Na koncu si pa oglejmo še razliko med finančnimi in dohodkovnimi tokovi v sferi sredstev skupne porabe. Če izplačamo delavcem regres za letovanje, se pojavlja tako finančni kot tudi dohodkovni tok; porabljena so denarna sredstva skupne porabe in zmanjšan je sklad skupne porabe. Toda če damo delavcem kredit za stanovanjsko zidavo, se pojavlja samo finančni tok in vsaj formalno nikakršen dohodkovni tok; namesto dotedanjih denarnih sredstev skupne porabe se namreč pojavljajo sredstva skupne porabe v obliki danih kreditov, medtem ko se v ničemer ne spreminja sklad skupne porabe. O realnih a ne o formalnih dohodkovnih tokovih bi mogli govoriti samo, če upoštevamo, da zaradi inflacije delavci nikoli ne vrnejo realnega zneska dobljenega kredita, temveč bistveno zmanjšani znesek, medtem ko razlika med nominalnim vračilom kredita in njegovo neopravljeno revalorizacijo skladno z zmanjševanjem kupne moči denarja pomeni prikrito dotacijo delavcem.

811 Računovodske informacije za odločitve v zvezi z nadomestitvijo prihodkov iz prodaje s prihodki iz udeležbe v skupnem prihodku

V prejšnji točki smo posvetili pozornost razliki med dohodkovnimi in finančnimi tokovi nasploh, sedaj si jo pa oglejmo še na primeru prihodkov iz prodaje in prihodkov iz udeležb v skupnem prihodku, ki na poseben način povzročajo in tudi zahtevajo razrešitev določenih finančnih problemov.

Prihodki iz prodaje kot dohodkovni tok so redko istočasni s prejemki kot finančnim tokom; v nekaterih primerih se lahko prejemki pojavljajo celo prej kot prihodki, vendar je bolj pogosten primer, ko se pojavljajo kasneje, ker npr. prejeta menica, ki povsem zadošča za vključevanje prodajne vrednosti prodanih proizvodov ali opravljenih storitev med prihodke, obeta šele čez tri mesece spremembo do-

tedanje terjatve do kupca v denarna sredstva. Čim bolj je razvito kreditiranje kupcev s prejemom njihovih menic in čim manjša je možnost za vnovčitev menic pred njihovo zapadlostjo, tem bolj se s finančnega vidika nakljub izkazanim prihodkom lahko pojavljajo težave, ker prihaja do zamud pri spremembi sredstev v izhodiščno denarno obliko.

Posebni problemi finančnega značaja se pa pojavljajo, kadar namesto prihodkov iz prodaje v klasičnem smislu obstajajo prihodki iz udeležbe v skupnem prihodku. Dokler obstajajo kupo-prodajni odnosi med zaporedno povezanimi organizacijami združenega dela, lahko tista, ki predaja svoj fazni proizvod ali storitev, od tiste, ki prejema ta fazni proizvod ali storitev, pričakuje ne samo prihodke, temveč tudi prejemke. Če se sedaj namesto kupo-prodajnih odnosov vzpostavljajo odnosi razporejanja skupnega prihodka, ki je vezan na skupni končni proizvod ali storitev, potem predhodna organizacija združenega dela ob predaji svojega faznega proizvoda ali storitev ne more od naslednje organizacije združenega dela pričakovati nikakršnih prihodkov in v številnih primerih tudi ne prejemkov. Materialni stroški z amortizacijo, ki se nanašajo na takšne predane fazne proizvode ali storitve skupaj z osebnimi dohodki, ki se nanašajo nanjo, še vedno obstajajo kot sestavni del sredstev organizacije združenega dela, ki je predala takšne proizvode ali storitve, ker imamo opravka samo z njenim vložkom v nastajanje skupnega končnega proizvoda ali storitve kot nosilca skupnega prihodka. Dokler ni prodan takšen skupni končni proizvod ali storitev, ni ostvarjen niti skupni prihodek, ki je predmet razporejanja na vse v verigo nastajanja skupnega proizvoda ali storitve vključene organizacije združenega dela. Čim bolj je kaka organizacija združenega dela oddaljena od končne faze, tem dalj časa mora čakati na svojo udeležbo v skupnem prihodku. Toda s finančnega vidika je pomembnejše vprašanje čakanja na spremembo svojega faznega proizvoda ali storitve v denarno obliko. Medtem ko je ta sprememba v primeru kupo-prodajnih odnosov vezana na predajo faznega proizvoda ali storitve naslednji organizaciji združenega dela, ker je tu predaja dejansko prodaja in podlaga za izkazovanje prihodkov, je sedaj treba čakati do prodaje končnega proizvoda ali storitve in na razporeditev skupnega prihodka. Pri organizacijah združenega dela, ki se ukvarjajo z zgodnejšimi fazami nastajanja skupnega proizvoda ali storitev, se ob sicer nespremenjenem obsegu njihove dejavnosti pojavljajo precej večji zneski v zvezi z »nedokončano proizvodnjo« in precej večja obratna sredstva, ki se zaustavljajo v nedenarnih oblikah. Ko predhodna organizacija združenega dela fizično preda naslednji organizaciji združenega dela svoje fazne poslovne učinke, dejansko že potrebuje denarna sredstva, čeprav njena udeležba v skupnem prihodku še ni ostvarjena. Do njih pa utegne priti na naslednje strokovno možne načine:

1. Naslednja organizacija združenega dela plača predhodni denarni znesek, ki ustreza visečim stroškom v zvezi s predanimi faznimi poslovnimi učinki pri njej. Takšna akontacija pa še ne more pomeniti nikakršnih prihodkov pri prvi organizaciji združenega dela, temveč le njeno tekočo obveznost do druge. Ko je ob prodaji končnega skupnega poslovnega učinka dosežena udeležba posameznih organizacij združenega dela v skupnem prihodku, potujejo ustrezna denarna sredstva ne samo od zadnje organizacije združenega dela po verigi nazaj, temveč tudi od prve po verigi naprej, saj je akontacije mogoče vrniti; tokove v obeh smereh pa je mogoče tudi medsebojno izravnavati tako, da zadnja predhodnim dodatno nakaže le razliko, medtem ko je prvotno dana akontacija prekvalificirana v denarna sredstva v zvezi z udeležbo v skupnem prihodku.

2. Naslednja organizacija združenega dela ob prevzemu faznih poslovnih učinkov predhodni organizaciji združenega dela ne plača ničesar, pač pa v smislu samoupravnega sporazuma trajnejše združi (vloži) vanjo določen pavšalni znesek,

kar pomeni, da se pri prvi organizaciji združenega dela pojavlja trajnejša obveznost iz združenih sredstev do druge. Druga organizacija združenega dela potemtakem v novih okoliščinah omogoča financiranje potrebnih obratnih sredstev pri prvi organizaciji združenega dela. Hkrati z ugotovljeno udeležbo v skupnem prihodku pa vsaki organizaciji združenega dela pritekajo tudi ustrezna denarna sredstva za tekoče potrebe.

3. Naslednja organizacija združenega dela ob prevzemu faznih poslovnih učinkov predhodni organizaciji združenega dela ne plača ničesar niti vanjo ne združi svojih sredstev, temveč vsaka organizacija združenega dela zase rešuje vprašanje financiranja obratnih sredstev v novih okoliščinah ali pa je, nasprotno, za vse v verigo vključene organizacije združenega dela problem rešen z enotnim samoupravnim sporazumom. Gotovo pa je problem najteže rešiti pri prvi organizaciji združenega dela v verigi.

Dodatno financiranje prve organizacije združenega dela od druge (primer 2) je lahko v novih okoliščinah normalen in za drugo organizacijo združenega dela v verigi ne pomeni dodatne obremenitve; po starem, tj. v razmerah kupo-prodajnih odnosov, bi morala celo v večjem znesku, tj. po prodajnih cenah prve organizacije združenega dela poravnati račun za prevzete poslovne učinke, medtem ko po novem le v znesku stroškov v prevzetih faznih proizvodih ali storitvah združuje svoja sredstva v prvo organizacijo združenega dela. Vendar pa največkrat naslednje organizacije združenega dela v novih okoliščinah v predhodne ne združijo (vložijo) svojih sredstev niti jim ne plačajo akontacij (primer 2); to pa povzroči ne samo, da jim niso potrebni izdatki, temveč tudi, da se njihova obratna sredstva po ukinitvi kupoprodajnih odnosov lahko celo zmanjšajo, ker vrednost prevzetih faznih proizvodov ali storitev pri njih ne stopa več v njihove materialne stroške in prav tako ne v vrednost njihovega proizvoda, ki je morda predan naslednjim. Vsaka organizacija združenega dela v verigi evidentira samo svoj vložek v nastajanje skupnega končnega proizvoda in mora zagotoviti tudi financiranje tega vložka do trenutka, ko je skupni prihodek ostvarjen in istočasno z njim ali v zvezi z njim prejet tudi znesek denarnih sredstev. Vzpostavljanje verige organizacij združenega dela, ki ustvarjajo skupen proizvod ali storitev, potemtakem spreminja potrebo po obratnih sredstvih in njihovem financiranju v primerjavi s situacijo v primeru njihovih kupo-prodajnih odnosov; ta potreba se zmanjšuje pri kasnejših, a povečuje pri zgodnejših organizacijah združenega dela. Če je celotna veriga prej uporabljala bančni kredit v zadnji fazi, se sedaj mora seliti v prejšnje faze in v največji meri v prvo.

Različne rešitve v pogledu financiranja visečih stroškov, ki so povezani s predanimi faznimi poslovnimi učinki, povzročajo tudi različne udeležbe posamezne organizacije združenega dela v skupnem prihodku. Zato je temu strokovnemu problemu treba posvetiti zadostno pozornost.

Sedaj se pa dotaknimo še vprašanja, kako izpeljati prehod od dotedanjih kupoprodajnih odnosov med organizacijami združenega dela na nove odnose razporejanja skupnega prihodka, če pa je v vmesnem razdobju treba računati na izpad v dohodkovnih tokovih, ki ga ni mogoče rešiti s preprostimi finančnimi, tj. likvidnostnimi operacijami. V trenutku, ko želijo v verigo vključene organizacije združenega dela preiti na nove odnose, se od druge v verigo vključene organizacije dalje pojavljajo zaloge faznih proizvodov predhodnih organizacij, ki so že bile kupljene in plačane in na podlagi katerih se tiste organizacije, iz katerih so izšle, že ostvarile prihodke. Kako glede na obstoj takšnih zalog preiti na nov obračun razporejanja skupnega prihodka? Možnosti je gotovo spet več.

1. Vse takšne zaloge je ob prehodu na nove odnose treba vrednostno vrniti v tisto organizacijo združenega dela, iz katere so izšle. To pomeni, da je treba stor-

KNJIŽNICA TRBOVLJE 2

nirati prihodke, a tudi odhodke pri predhodni organizaciji združenega dela, če ob prehodu na nove odnose njeni fazni poslovni učinki še niso vključeni v skupnem proizvodu zadnje faze, ki je že prodan. Ta različica povzroča ob prehodu na nove odnose velik izpad dohodka in akumulacije, seveda s tem, da je najbolj prizadeta prva organizacija združenega dela v verigi, nič pa zadnja. Različica močno zmanjša tudi prispevke in davke, ki so obračunani iz dohodka, utegne pa pri nekaterih organizacijah združenega dela dovesti celo do izgube. Toda problem se ne pojavlja samo v zvezi z izpadlim dohodkom. Tisti hip, ko se vrednostno vračajo v predhodne organizacije združenega dela njihovi fazni poslovni učinki, je treba tudi poskrbeti za njihovo finančno kritje. Naslednje organizacije združenega dela bi morale v predhodne združiti del svojih sredstev. To pa zanje ne bi smelo ustvariti tolikšnih težav. Računati je namreč treba s tem, da bi stornu prihodkov iz medsebojne prodaje sicer moralo slediti vračilo tistih denarnih sredstev, ki so jih predhodne organizacije združenega dela dobile od naslednjih iz naslova prodaje. Do tega vračila pa sedaj v celoti ne prihaja, ker morajo ta denarna sredstva ostati za začetno financiranje visečih zalog, ki jih je predhodna organizacija združenega dela fizično že predala naslednjim, medtem ko vrednostno še vedno ostajajo med njenimi sredstvi kot vložek v končni skupni proizvod. Brž ko je od trenutka prehoda na nove odnose prodan katerikoli končni skupni proizvod, pa že poteka razporejanje z njim povezanega skupnega prihodka po pravilih, ki so jih sporazumno postavile vse vključene organizacije združenega dela. Problem se torej pojavi le v trenutku prehoda na nov sistem, ni pa nikakršnega prehodnega razdobja.

2. Od trenutka prehoda na nov sistem vse v verigo vključene organizacije združenega dela ob fizičnem prehodu njihovih faznih poslovnih učinkov teh ne fakturirajo več, temveč čakajo, da bodo le-ti vključeni v vrednost skupnega končnega proizvoda. Toda v končni skupni proizvod so najprej vključene tiste količine faznih poslovnih učinkov, ki so bile v naslednjih organizacijah združenega dela prevzete še po starem, tj. z nakupom. Šele ko so vse ob trenutku prehoda obstoječe zaloge faznih poslovnih učinkov v celoti porabljene, ima organizacija združenega dela, iz katere so izšli, pravico do udeležbe v skupnem prihodku, ker so tedaj v njem zajete že nove količine, ki izhajajo iz razdobja, v katerem niso bile več fakturirane naslednji organizaciji združenega dela. Sam trenutek prehoda na nove odnose torej ne zmanjša do tedaj izkazanega dohodka pri vseh v verigo vključenih organizacijah združenega dela. Toda pojavlja se prehodno razdobje, v katerem morajo organizacije združenega dela čakati, da sploh pridejo do prihodkov, ker ob fizični predaji svojih faznih poslovnih učinkov prihodkov ne dosegajo več, z udeležbo v skupnem prihodku pa morajo počakati toliko časa, dokler se njihovi novi fazni poslovni učinki fizično ne premaknejo do končnih prodanih količin. To čakalno razdobje je spet največje pri prvi organizaciji združenega dela v verigi, medtem ko ga pri zadnji tako rekoč ni. Dodatno k izpadlemu dohodku v predhodnem razdobju se pa pojavlja še vprašanje financiranja visečih zalog faznih poslovnih učinkov, ki se vrednostno pojavljajo v organizaciji združenega dela, ki jih je sicer fizično že predala naslednji v verigi. Ker ta naslednja organizacija združenega dela sedaj ne prejme več fakture, iz tega naslova ne bo ničesar nakazala predhodni organizaciji združenega dela, bo pa morda po finančni strani združila del svojih sredstev v predhodno organizacijo združenega dela. Pojavil se bo torej v prehodnem razdobju finančni tok iz naslednje organizacije združenega dela v predhodno, medtem ko dohodkovnega toka še ne bo. Ta finančni tok pa za naslednjo organizacijo združenega dela spet ne bo pomenil posebnega bremena, saj bi po starih odnosih morala prevzete fazne proizvode plačati po prodajni ceni, sedaj pa bo finančni tok nekaj manjši, ker predhodna organizacija združenega dela ne bo izkazovala fizično pre-

danih faznih poslovnih učinkov po prodajni ceni, temveč največ po materialnih stroških z najmanjšo amortizacijo ter osebnih dohodkih.

3. Obstaja pa tudi možnost, da se v trenutku prehoda na nove odnose vse zaloge faznih poslovnih učinkov predhodnih organizacij združenega dela v naslednjih obravnavajo kot njihove zaloge, za katerih financiranje je tudi v starih razmerah že poskrbljeno. Takšna zaloga se lahko pri vsaki organizaciji združenega dela smatra za njeno varnostno zalogo. Vse v novem razdobju prevzete količine faznih poslovnih učinkov so pa že vključene v tekoči obračun razporejanja skupnega prihodka. Ne pojavljajo se torej nikakršni storni ob prehodu na nove odnose, a tudi nikakršno prehodno razdobje, v katerem bi bil dohodek v vsej verigi zmanjšan. Na poseben način se rešuje le stanje začetnih zalog. V novem razdobju je treba izvesti popravke le v primeru, če se začetne zaloge poslovnih učinkov kasneje spremene. Ta različica pa tudi ne zahteva nikakršnega posebnega financiranja visečih stroškov v posamezni organizaciji združenega dela, ki je njihove nosilce že predala naslednji organizaciji združenega dela. Ko npr. prva organizacija združenega dela v zaporedju preda svoje fazne poslovne učinke naslednji, je že udeležena v skupnem prihodku istega razdobja, čeprav fizično gledano njeni poslovni učinki iz tega razdobja še niso dospeli do zadnje faze. Res pa ta varianta nekoliko neprimerno obravnava začetne zaloge prevzetih faznih poslovnih učinkov pri vsaki organizaciji združenega dela. Če želimo ta način spremeniti, se je treba posebej dogovoriti za prehodno razdobje, v katerem bi po posebnem obračunu in razmejevanju vse v verigo vključene organizacije združenega dela rešile ta problem, kar pa je povezano s prekvalifikacijo dela tekočega skupnega prihodka in s potrebno prekvalifikacijo denarja iz naslova prihodkov v denar iz naslova združevanja sredstev.

812 Računovodske informacije za odločitve v zvezi z nadomestitvijo prihodkov iz obresti ali prihodkov iz prodaje lastnih poslovnih učinkov s prihodki iz udeležbe v skupnem dohodku

Prihodki iz nadomestila za gospodarjenje so v nekem smislu nasprotje prihodkov iz obresti za dane kredite kot tipičnih finančnih prihodkov. So odraz negacije klasičnih kreditnih odnosov in z njimi povezanih obresti. Sedaj si pa oglejmo, kakšen je finančni vidik te nove zamisli! Tisti, ki daje kredit, si zagotavlja ne samo obresti po določeni obrestni meri, temveč tudi vračilo kredita ne glede na to, kakšne so možnosti v okviru dohodka pri tistem, ki je kredit dobil in ki mora plačati obresti in vrniti kredit. Če prejemnik kredita posluje slabo, mu obresti povečujejo izgubo, in če tedaj, ko bi moral vrniti del kredita, nima možnosti, da bi ob razporejanju dohodka oblikoval poslovni sklad v znesku, ki bi zamenjal dotedanji kredit, lahko vrne stari kredit le, če dobi novega, razen če si prehodno pomaga z amortizacijskimi sredstvi. Situacija se pa povsem spremeni, če namesto kreditnih odnosov obstajajo odnosi združevanja sredstev in razporejanja skupnega dohodka v čisti obliki. V tem primeru nadomestilo za gospodarjenje, ki zamenjuje obresti, sledi možnostim, ki obstajajo v okviru skupnega dohodka; če je ostanek skupnega dohodka po pokritju osebnih dohodkov, oblikovanja sklada skupne porabe, po pokritju dogovorjenih obveznosti iz dohodka in ustreznih prispevkov in davkov iz dohodka večji, bo večje tudi nadomestilo za gospodarjenje. Od ostanka skupnega dohodka pa je lahko odvisen tudi znesek vrnjenih sredstev, čeprav v tem pogledu obstajajo še druge rešitve, npr., da je vrnitev združenih sredstev urejena neodvisno od tega ostanka

skupnega dohodka. Če ostanka skupnega dohodka ni, tisti, ki je sredstva združil, ne dobi nikakršnega nadomestila za gospodarjenje in mora celo pomagati pri poravnavanju izgube. V vsakem primeru je ta zamisel vsaj z ožjega finančnega vidika bolj zanimiva za tistega, v katerega so sredstva združena (vložena), kot za tistega, ki združuje ta sredstva; bolj zanimiva za tistega, ki sredstva uporablja, a slabo posluje, kakor za tistega, ki sredstva uporablja, a dobro posluje. Moramo pa opozoriti, da ni prav, če pri tisti organizaciji združenega dela, ki ima presežek sredstev in preučuje možnosti njegove uporabe, primerjamo obresti, ki bi jih prejela v primeru danega kredita pod zanjo najboljšimi pogoji, z nadomestilom za gospodarjenje, ki bi ga prejela v primeru združevanja (vlaganja) teh sredstev v kako drugo organizacijo združenega dela. Združevanje sredstev je namreč pogosto pogoj za zagotavljanje večje količine potrebnih surovin ali energije, to pa pomeni, da je mogoče tudi povečano akumulacijo zaradi povečanega obsega proizvodnje v lastnem okviru, ki je bil uresničen ravno zaradi združevanja sredstev, obravnavati kot rezultat takšnega združevanja. Pri preučevanju donosnosti takšnega združevanja (vlaganja) sredstev je potemtakem treba v števec vključiti poleg nadomestila za gospodarjenje še ustrezen del povečane akumulacije iz povečanega obsega poslovanja in to primerjati z združenimi sredstvi kot imenovalcem. Odločitveno sodilo v prid združevanju sredstev, in ne dajanju kreditov, je torej:

dodatno prejeto nadomestilo za gospodarjenje zaradi združevanja določenih sredstev skupaj z dodatno akumulacijo, ki je dosežena zaradi povečanega obsega lastnega poslovanja, ki ga je omogočila ta naložba. > dodatno prejete obresti ob dajanju kredita v enakem znesku sproščenih sredstev.

Mogoče si je zamisliti celo primer, ko mora organizacija združenega dela, ki je združila svoja sredstva, poravnavati izgubo pri tisti organizaciji združenega dela, ki njena sredstva uporablja. Toda že zaradi zagotovljene večje količine surovin ali energije je še vedno za toliko povečala akumulacijo ob večjem obsegu poslovanja, da se njena naložba bolje obrestuje, kot pa bi se v primeru danega kredita brez takšnih ugodnosti v pogledu dostave njej potrebnih surovin ali energije. Vidimo torej, da je združevanju (vlaganju) sredstev v drugo organizacijo združenega dela treba pripisati prejeto nadomestilo, ki ga obračuna njihov uporabnik, a tudi dodatno akumulacijo, ki jo v takšnem primeru v zvezi z lastno povečano dejavnostjo obračuna njihov združevalec (vlagalec). Povsem napačno pa bi bilo, če bi uspešnost združevanja (vlaganja) sredstev presojali s celotno udeležbo v skupnem dohodku, saj ta zajema tudi znesek vračila sredstev in bi torej bila neprimerljiva z možnostjo prejetih obresti ob drugi različici naložbe istih sredstev dane organizacije združenega dela. Če so za našo odločitev v prid združevanja (vlaganja) sredstev v drugo organizacijo združenega dela, in ne dajanju kreditov, pomembni dohodkovni tokovi, se moramo držati prej navedene neenačbe. Toda če so za našo odločitev pomembni finančni tokovi, moramo odločitveno sodilo spremeniti, in sicer takole:

sedanja vrednost prejemkov v zvezi z udeležbo v skupnem dohodku zaradi združevanja določenih sredstev ter v zvezi z akumulacijo, ki je dosežena zaradi povečanja obsega lastnega poslovanja ob boljši preskrbljenosti s surovinami ali z energijo. > sedanja vrednost prejemkov v zvezi z anuitetami za dani kredit v enakem znesku sproščenih sredstev.

Tako smo se ponovno vrnili na zamisli, ki so bile pojasnjene že v poglavju 3, s tem da nam je sedaj jasnejša razlika med dohodkovnim in finančnim gledanjem na problem.

Finančna sredstva, ki so na razpolago za naložbo, seveda lahko uporabi tudi dana organizacija združenega dela sama. Že spet pa bi bilo napačno, če bi učinek takšne uporabe videli v dodatnem dohodku zaradi dodatne dejavnosti, ki jo naložba omogoča, nakar bi tak dodatni dohodek primerjali z možnimi obrestmi za isti znesek, ki bi ga dali v obliki kredita, ali z možnim nadomestilom za gospodarjenje z istim zneskom, ki bi ga združili (vložili) v kaki drugi organizaciji združenega dela. To sicer nakazuje zakon, ki pa pozablja, da je z dodatnim dohodkom treba pokriti tudi osebne dohodke in oblikovanje sklada skupne porabe, medtem ko takšne postavke v primeru danega kredita ali združenih sredstev odpadejo. Učinek v lastnem okviru uporabljenih sredstev, ki bi jih sicer lahko dali v obliki kredita ali jih združili v drugo organizacijo združenega dela, je zato treba videti le v dodatni akumulaciji, ki je povečana za prispevke in davke iz dohodka za to akumulacijo, da bi s tem dosegli primerljivost s prejetimi obrestmi ali nadomestilom za gospodarjenje v ostalih dveh različicah.

813 Računovodske informacije o realnosti izkazanega dohodka

Oglejmo si spet najprej razliko med dohodkovnimi in finančnimi tokovi na primeru odhodkov pred ugotovitvijo dohodka, ki zajemajo materialne stroške, ki so povezani s prodanimi količinami, amortizacijo po najmanjših stopnjah, ki je povezana s prodanimi količinami, a tudi odhodke!

Odhodki organizacije združenega dela v določenem razdobju očitno niso istovetni s tedanjimi izdatki. Prvič, izdatki se ne pojavljajo samo v povezavi z odhodki pred ugotovitvijo dohodka. In drugič, tisto, kar je mogoče obračunati kot odhodke v določenem razdobju, je lahko povezano z izdatki ali v istem razdobju ali v preteklem razdobju ali v prihodnjih razdobjih ali pa nikoli. Izredni odhodki npr. niso vedno povezani z izdatki, temveč so lahko povezani zgolj z zmanjšanjem zalog, terjatev itd. Amortizacija je bila povezana z izdatki tedaj, ko je bilo plačano kupljeno osnovno sredstvo, to pa je bilo morda že pred več leti, medtem ko v preučevanem razdobju praviloma amortizacija ni povezana z nikakršnimi izdatki. To pa pomeni, da so amortizacijska sredstva na razpolago za nove naložbe. Materialni stroški prav tako niso v danem razdobju neizbežno povezani z izdatki v istem znesku, saj je mogoče računati s tem, da se izdatki pojavljajo npr. v povezavi z nakupom materiala, ki nato čaka v skladišču, je šele kasneje porabljen in končno vsebovan v prodanih proizvodih, pri čemer se njegova vrednost pojavlja šele v okviru odhodkov pred ugotovitvijo dohodka. Le če domnevamo, da se zaloge materiala, nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov ne spreminjajo, da je obseg dejavnosti nespremenjen in da se ne spreminja znesek obveznosti do dobaviteljev, lahko pričakujemo v danem razdobju enak znesek izdatkov v zvezi z materialnimi stroški, ki se nanašajo na prodane količine, in samimi materialnimi stroški.

S finančnega vidika je bistveno, da amortizacija omogoča enostavno reprodukcijo osnovnih sredstev. Samo tako se namreč omogoča integriteta prvotnih naložb v osnovna sredstva. Amortizacija pa izpolnjuje ta pogoj le, če je obračunana od realne osnove in po realnih stopnjah. V razmerah inflacije ni mogoče jemati zgodovinske nabavne vrednosti za realno osnovo za obračun amortizacije, temveč je treba to vrednost revalorizirati. Po obstoječih predpisih je treba revalorizirati osnovna

sredstva, če se cene ustreznih stvari na trgu dvignejo za več kot 5 %, uporablja se pa indeks cen, ki ga izračunava zvezni zavod za statistiko po skupinah opreme in zgradb. Toda s finančnega vidika ne moremo reči, da je osnova za obračun amortizacije vedno realna, če je le bila izvedena revalorizacija skladno s predpisi. Povsem si je mogoče zamisliti primer, da se je cena kakega konkretnega osnovnega sredstva dvignila močneje, kot kaže skupinski indeks cen, kar pomeni, da je nakljub revalorizaciji njegova osnova za amortizacijo še vedno premajhna. Po drugi strani povzroča nerealnost v znesku amortizacijske osnove tudi dejstvo, da ni treba izvesti revalorizacije, če se je indeks cen povečal za manj kot 5 %. Še močneje pa vpliva na nerealnost amortizacijske osnove dejstvo, da je revalorizacija opravljena vedno z enoletno zakasnitvijo. Brž ko je amortizacijska osnova glede na obstoječe cene premajhna, je tudi amortizacija obračunana v premajhnem znesku, dohodek pa je izkazan v prevelikem znesku in v sebi skriva neizkazano preneseno vrednost iz osnovnih sredstev. Nekaj povsem podobnega se dogaja, če so amortizacijske stopnje prenizke. Kot je znano, obstajajo predpisane najmanjše stopnje amortizacije, ki so v primeru dela v več izmenah že popravljene. Toda te stopnje, ki so predpisane spet po skupinah osnovnih sredstev, ne ustrezajo nujno dejanski izrabi konkretnega osnovnega sredstva v konkretni organizaciji združenega dela. Morda so njegove značilnosti takšne, da je glede na njegovo fizično izrabo, fizično staranje, tehnično staranje in ekonomsko staranje pričakovana doba trajanja krajša kot tista, ki se skriva za predpisanimi najmanjšimi stopnjami. V takšnem primeru lahko v okviru dane organizacije združenega dela povečajo stopnje amortizacije, ki pa v smislu zakona še vedno ne smejo omogočati v okviru obračunane amortizacije skrito akumulacijo. Po zakonu šele povečane amortizacijske stopnje v dani organizaciji združenega dela omogočajo enostavno reprodukcijo osnovnih sredstev, toda isti zakon ne dovoljuje, da bi bila povečana amortizacija pokrita pred ugotovitvijo dohodka. Nasprotno, povečano amortizacijo obravnava kot postavko razporejanja dohodka. To pa pomeni, da v dohodku ne moremo več videti zgolj novo vrednost, temveč tudi preneseno vrednost iz osnovnih sredstev, če je ta na podlagi predpisanih najmanjših stopenj obračunana v premajhnem znesku. S finančnega vidika je torej neizbežno potrebno v analizah združiti amortizacijo po najmanjših stopnjah in tisto amortizacijo, ki je obračunana z razliko povečanih stopenj, nikakor pa ne združevati povečano amortizacijo z akumulacijo, ker bi to pripomoglo k napačni sodbi o rezultatih poslovanja.

Medtem ko se naši predpisi vsaj v pogledu obračunavanja amortizacije prizadevajo za nekoliko realnejše izkazovanje dohodka in za zagotavljanje enostavne reprodukcije osnovnih sredstev vsaj v določenem obsegu, je zadeva v pogledu obračunavanja materialnih stroškov v prodanih količinah povsem prepuščena spoznanju, možnostim in interesom v posamezni organizaciji združenega dela. Očitno pa je, da bi tudi materialni stroški v prodanih količinah morali zagotavljati enostavno reprodukcijo obratnih sredstev ob drugih nespremenjenih okoliščinah. Samo v takšnem primeru bi bila zagotovljena tudi integriteta prvotnih naložb v obratna sredstva. Kako pa je v stvarnosti? Kot smo že omenili, je določen obseg poslovanja dane organizacije združenega dela povezan tudi z obstojem določenega fizičnega obsega zalog materiala, nedokončane proizvodnje in proizvodov. Če so zaradi inflacije te fizično dane zaloge višje ovrednotene, kar je v praksi tako rekoč normalno, pomeni, da ni več možna enostavna reprodukcija brez dodatnih naložb. Način vrednotenja obstoječih zalog pa je tesno povezan z izkazovanjem materialnih stroškov nasploh in tistih v prodanih količinah še posebej. Če so npr. končne zaloge materiala višje ovrednotene, kot so bile enake začetne zaloge materiala, so ob drugih nespremenjenih okoliščinah v razdobju prikazani manjši materialni stroški. To je pa pri nas normalen primer.

Metode poprečnih cen, zaporednih cen (FIFO) in povratnih cen (LIFO) nimajo v razmerah inflacije enakega vpliva na znesek materialnih stroškov in na vrednost zalog. Razen v primeru uporabe metode povratnih cen (LIFO) so v razmerah inflacije fizično nespremenjene zaloge čedalje višje ovrednotene. To pomeni, da ni izvedljiva enostavna reprodukcija brez novih naložb, in to s pomočjo novo dobljenih kreditov ali pa povečanega poslovnega sklada iz razporejanja dohodka in čistega dohodka. Samo v primeru, ko je uporabljena metoda povratnih cen (LIFO), niso potrebne nikakršne dodatne naložbe za enostavno reprodukcijo. Vidimo torej, da je s finančnega vidika zelo pomembno vprašanje, katera metoda je v uporabi. In še nekaj. Če so materialni stroški v prodanih količinah, ki jih odštevamo od celotnega prihodka, obračunani na podlagi poprečnih ali zaporednih cen, ne moremo več reči, da so obračunani na ravni obstoječih cen v danem obračunskem razdobju, temveč na ravni starih cen, ki so bile nižje. To pa pomeni, da so obračunani prenizko in da ugotovljeni dohodek ni več realen dohodek, temveč inflacijski dohodek, ki v sebi skriva tudi razliko do v celoti obračunanih materialnih stroškov. Inflacijski dohodek seveda v organizacijah združenega dela mirno razporejajo, kot da bi bil resnično na razpolago. Ravno v tem dejstvu pa najdemo razlog, zakaj metoda povratnih cen in ugotavljanje realnega dohodka ni toliko zanimiva za vse akterje v gospodarjenju. Če bi bil dohodek ugotovljen realno, bi bil manjši, kar bi se poznalo tako na osebnih dohodkih kot na skladih, a tudi na prispevkih in davkih, ki bi bili manjši. Ali ni zato lagodneje, da so dobljeni novi krediti za kritje fizično nespremenjenih, toda vrednostno povečanih zalog in s tem omogočeni višji osebni dohodki, višji skladi in večje dajatve družbeni skupnosti?

Računovodske informacije za odločanje o razporejanju dohodka bi morale preprečiti iluzijo o znesku tega dohodka. Na podlagi dosedanjih razglabljanj nam ugotavljanje realnega dohodka v razmerah inflacije nakazuje razpredelnica 102.

Ugotavljanje realnega dohodka v razmerah inflacije

Na podlagi predpisov izkazani dohodek	Amortizacija po povečanih stopnjah ki je sicer izkazana v okviru razporejanja dohodka	Neizkazana amortizacija zaradi prenizko upoštevane amortizacijske osnove in stopenj	Neizkazani materialni stroški zaradi neupoštevanja tekočih nabavnih cen	Realni dohodek
1	2	3	4	5 (1-2-3-4)

Razpredelnica 102

Tako izračunani realni dohodek le s kvantitativnega vidika popravlja sicer kvalitativno opredeljeno družbenoekonomsko kategorijo. Nekateri popravki pa bi bili potrebni tudi s kvalitativnega vidika. Verjetno je tistim, ki sprejemajo odločitve, manj poznano, da štejejo za materialne stroške in s tem za odbitne postavke od celotnega prihodka pred ugotovitvijo dohodka npr. avtorski honorarji, zneski, ki jih prejemajo občani in upokojenci po pogodbah o delu, in drugi zneski, ki bi po vsebinski strani lahko pomenili le postavko razporejanja dohodka. Do statistične kategorije čistega proizvoda (netoprodukta), ki je opredeljen na podlagi proizvodnje, in ne na podlagi prodaje in plačila v določenem obračunskem razdobju, pa je še več razlik. Upoštevati je namreč treba še gibanje akontacij dohodka, ki se sklicujejo na zaloge, in gibanje nepokritih prihodkov, ki še ne oblikujejo dohodka. Po drugi

strani pa je treba izločiti finančne prihodke ter izredne prihodke in odhodke. Razliko med dohodkom in čistim proizvodom nam nakazuje razpredelnica 103.

Obračun čistega proizvoda (netoprodukta)

Dohodek za razporejanje	V materialnih stroških vsebovane sestavine čistega proizvoda	Nepokriti prihodki ob začetku razdobja (pasiv. časov. razmejitve)	Nepokriti prihodki ob koncu razdobja (pasiv. časov. razmejitve)	Nepokrite akontacije dohodka v zvezi z zalogami ob začetku razdobja
1	2	3	4	5

Nepokrite akontacije dohodka v zvezi z zalogami ob koncu razdobja	Finančni prihodki	Izredni prihodki	Izredni odhodki	Čisti proizvod
6	7	8	9	10 (1+2-3+4-5+6-7-8+9)

Razpredelnica 103

82 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČITVE O RAZPOREJANJU DOHODKA

820 Računovodske informacije o obveznostih iz dohodka pred ugotovitvijo čistega dohodka

Dohodek, o katerem so govorili v točki 813, še ni nujno tudi dohodek temeljne organizacije združenega dela, pri kateri se pojavlja. Vse je namreč odvisno od tega, ali je v dano organizacijo združenega dela kaka druga organizacija združenega dela združila svoja sredstva ali jih ni. Če jih je, imamo v smislu zakona opravka najprej s skupnim dohodkom, medtem ko do dohodka prve organizacije združenega dela pridemo šele potem, ko odštejemo udeležbo druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku. O tej udeležbi bi mogli govoriti kot o finančnih obveznostih iz dohodka, ker se pojavljajo kot obveznosti do določenega financerja dane organizacije združenega dela. Toda obstajajo tudi nekatere obveznosti do financerjev dane organizacije združenega dela iz njenega lastnega dohodka, in ne samo iz skupnega dohodka. Tako pridemo do naslednjega spiska finančnih obveznosti iz dohodka pred ugotavljanjem čistega dohodka:

a) udeležba druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku;
b) dane obresti za prejete kredite;

c) udeležba tuje osebe v dohodku iz skupnega poslovanja.

Toda če opredelimo finančne obveznosti nekoliko širše, stopajo mednje tudi

č) zavarovalne premije.

V smislu zakona udeležba druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku (a) ni vključena v dohodek preučevane organizacije združenega dela, ki sredstva uporablja, medtem ko so dane obresti za prejete kredite (b) in udeležba tuje osebe v dohodku iz skupnega poslovanja (c) kakor tudi zavarovalne premije (č) vključene v dohodek preučevane organizacije združenega dela. Iz tega pa sledi, da dohodek različnih organizacij združenega dela ni primerljiva kategorija, če so te organizacije združenega dela različno financirane. Ni torej čudno, zakaj dohodek v predpisanih kazalnikih ni prikazan kot dohodek organizacije združenega dela, temveč kot preprosta razlika med celotnim prihodkom in odhodki pred ugotovitvijo dohodka; samo na ta način na to temeljno družbenoekonomsko kategorijo ne vpliva vprašanje sestave financiranja v različnih organizacijah združenega dela.

Vse navedene finančne obveznosti iz dohodka so povezane praviloma z izdatki. To pa še ne pomeni, da se ustrezno izločanje iz dohodka in izdatki pojavljajo istočasno. Dane obresti za dobljene kredite (b) in zavarovalne premije (č) se praviloma pojavljajo najprej kot izdatki, in to celo neodvisno od samega dohodka; z dohodkom je takšne postavke potrebno samo pokriti. Po drugi strani se udeležba druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku (a) pojavlja najprej kot obveznost preučevane organizacije združenega dela, če se pri njej pojavi ostanek skupnega dohodka. Če ostanka skupnega dohodka ni, se ne pojavlja niti obveznost do tiste organizacije združenega dela, ki je v preučevano združila svoja sredstva. Šele ko so obračunane obveznosti iz razporejanja skupnega dohodka, so tudi poravnane, pri čemer se pojavijo izdatki. Nekaj podobnega je z udeležbo tuje osebe v dohodku iz skupnega poslovanja (c). Ta udeležba se najprej pojavlja kot obveznost preučevane organizacije združenega dela, če se je pri njej pojavil ostanek dohodka iz skupnega poslovanja. Če ostanka dohodka iz skupnega poslovanja ni, se ne pojavlja nikakršna obveznost do tuje osebe, ki je v preučevano organizacijo združenega dela vložila svoja sredstva. Šele ko so obračunane obveznosti iz razporejanja dohodka iz skupnega poslovanja, so te obveznosti poravnane, pojavljajo se torej tudi izdatki.

O načelnih posebnostih združevanja sredstev in o nadomestilu za gospodarjenje s temi sredstvi smo že govorili pri preučevanju prihodkov iz udeležbe v skupnem dohodku. Tam se je preučevana organizacija združenega dela pojavljala kot združevalka sredstev. Sedaj se pa preučevana organizacija združenega dela pojavlja kot uporabnica združenih sredstev. Zato je treba iz skupnega dohodka, ki se pojavlja pri njej, izločiti udeležbo tiste organizacije združenega dela, ki je vanjo združila svoja sredstva. Udeležba te druge organizacije združenega dela pa v smislu zakona ni izčrpana samo z nadomestilom za gospodarjenje, temveč se razširja še na vračilo sredstev. Gotovo se tako v pogledu nadomestila za gospodarjenje kot v pogledu vračila sredstev pojavljajo izdatki, opravka imamo s finančnimi tokovi od organizacije združenega dela, ki je uporabnica združenih sredstev, k tisti organizaciji združenega dela, ki je sredstva vanjo združila. Toda s strokovne strani je napačno, če v obeh primerih vidimo tudi dohodkovne tokove od organizacije združenega dela, ki je uporabnica združenih sredstev, k tisti organizaciji združenega dela, ki je sredstva vanjo združila. Dohodkovni tok od prve k drugi organizaciji združenega dela se pojavlja samo v povezavi z nadomestilom za gospodarjenje, nikakor pa ne v povezavi z vračilom sredstev. Tisti del skupnega dohodka, ki omogoča vračilo sredstev, mora namreč ostati v organizaciji združenega dela, ki sredstva vrača, in sicer v obliki povečanega poslovnega sklada. Bistvo te transakcije je povsem podobno situaciji, kadar nekdo vrača kredit; takrat mora organizacija združenega dela iz svojega do-

hodka oblikovati poslovni sklad, medtem ko sredstva takšnega poslovnega sklada uporabi za vračilo kredita. Dohodek kot postavka pasive v bilanci stanja ostane v njej kot poslovni sklad, medtem ko denarna sredstva tega dohodka kot postavko aktive bilance stanja uporabimo za vračilo dotedanjega kredita kot postavke pasive v bilanci stanja; poslovni sklad pri tem nadomesti dotedanji kredit med viri financiranja. Če imamo sedaj opravka ne več s kreditom, temveč z obveznostjo za združena sredstva kake druge organizacije združenega dela, se ta obveznost podobno zmanjšuje, kadar uporabimo denarna sredstva novo oblikovanega poslovnega sklada, pri čemer sam poslovni sklad spet nadomesti dotedanje obveznosti za združena sredstva. Če pa vztrajamo na zakonskem tolmačenju vračila sredstev, po katerem imamo opravka z udeležbo v skupnem dohodku, ki pripada tistemu, ki so mu sredstva vrnjena, potem na koncu oblikuje poslovni sklad organizacija združenega dela, ki sredstva vrača, iz nekakšne udeležbe te druge organizacije, kar ustvarja videz, kot da je ta druga organizacija dala dotacijo prvi, in sicer tedaj, ko je od prve prejela denar. Toda čeprav se v končni fazi le oblikuje poslovni sklad pri tisti organizaciji združenega dela, ki vrača sredstva, to oblikovanje po zakonu ni vključeno v njen čisti dohodek niti v njeno akumulacijo, kar pomeni, da spet te kategorije pri organizacijah združenega dela z različno sestavo financiranja medsebojno niso primerljive.

Podobna je situacija v primeru udeležbe tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja. Po zakonu spet ta udeležba obsega nadomestilo za gospodarjenje in del za vračilo sredstev. V obeh primerih se pojavljajo finančni tokovi od organizacije združenega dela, ki uporablja tuja sredstva, k tuji osebi, toda dohodkovni tok od domače organizacije k tuji osebi samo v pogledu nadomestila za gospodarjenje, in nikakor v pogledu vračila sredstev. Del dohodka iz skupnega poslovanja, ki omogoča vračilo sredstev, mora neizogibno povečati poslovni sklad domače organizacije združenega dela. Po predpisih se pa poslovni sklad poveča iz udeležbe tuje osebe v dohodku iz skupnega poslovanja, kar ni logično, saj tu ni nikakršne dotacije tuje osebe domači organizaciji, temveč se zgolj oblikuje lasten vir financiranja pri domači organizaciji, ki naj nadomesti dotedanjo obveznost iz vloženih sredstev tuje osebe. Spet pa vidimo, da takšno oblikovanje poslovnega sklada ni vključeno niti v čisti dohodek domače organizacije združenega dela niti v njeno akumulacijo, kar pomeni, da te kategorije pri različno financiranih organizacijah združenega dela spet niso primerljive.

Do sedaj smo se ukvarjali s čistim modelom teh novih odnosov pri financiranju organizacij združenega dela. Dejansko pa je mogoče v samoupravnih sporazumih ali v pogodbah predvideti tudi takšno dinamiko vračila združenih ali vloženih sredstev, ki ni odvisna od skupnega dohodka ali dohodka iz skupnega poslovanja. V takšnih primerih formalno in na podlagi zakona ni več v okviru udeležbe druge pravne osebe v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja tudi znesek za vračilo njenih sredstev, temveč je to rešeno predvsem v okviru sredstev čistega dohodka in akumulacije organizacije združenega dela, ki ta sredstva vrača; za znesek vrnjenih sredstev pač mora iz svojega dohodka in čistega dohodka praviloma oblikovati poslovni sklad. Če to ni mogoče, lahko uporablja organizacija združenega dela tudi amortizacijska sredstva, sredstva kredita in podobno. S tem pa zaznamo še, kaj je pravzaprav želel zakonodajalec doseči z vključevanjem vračila sredstev v udeležbo tistega, ki so mu sredstva vrnjena – obvezno oblikovanje poslovnega sklada izven mehanizma razporejanja dohodka in čistega dohodka organizacije združenega dela, ki ta sredstva vrača. S takšno klavzulo je posredno zagotovljeno obvezno oblikovanje poslovnega sklada za znesek vračila sredstev, medtem ko se v primeru oblikovanja poslovnega sklada neposredno iz dohodka in čistega dohodka vedno pojavlja nevarnost, da bi ta dohodek bil razporejen tudi na osebne dohodke,

kar bi s finančnega vidika bistveno poslabšalo finančno situacijo v preučevani organizaciji združenega dela.

Obresti kot finančna obveznost iz dohodka organizacije združenega dela ne zahtevajo posebnih pojasnil. Zanimivo je samo, da so nekaj časa po uveljavitvi zakona o združenem delu bile obravnavane kot udeležbe banke ali druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku in so šele kasneje bile vrnjene na mesto obveznosti iz dohodka dane organizacije združenega dela, medtem ko ni več govora o kakem skupnem dohodku te organizacije in banke ali drugih organizacij združenega dela. Obresti se pojavljajo neodvisno od dohodka te organizacije združenega dela in v primeru izgube vplivajo na njen znesek. Pogosto se pojavlja mišljenje, da je znesek obresti precej visok in da pomeni odlivanje bistvenega dela dohodka organizacije združenega dela tistim, ki jo financirajo. Vendar v razmerah inflacije obrestna mera nikoli ne doseže visoke inflacijske stopnje, kar pomeni, da se tedaj realno celo odpisuje vsa leta del kredita. Zaradi tega je v takšnih razmerah vedno zanimivo jemati kredite, ker inflacija spreminja del realnega kredita v dotacijo. Dobljeni krediti namreč niso revalorizirani, medtem ko je mogoče revalorizirati združena (vložena) sredstva, s čimer je zagotovljeno njihovo vračilo ne samo v enakih nominalnih, temveč tudi realnih zneskih.

Druge obveznosti iz dohodka pred ugotovitvijo čistega dohodka pa bi lahko razčlenili takole: prispevki iz dohodka za zadovoljevanje skupnih potreb, davki iz dohodka za zadovoljevanje splošnih družbenih potreb, del dohodka za zadovoljevanje poslovnih potreb v razmerjih do tretjih oseb, vštevši delovno skupnost, ter del dohodka za zadovoljevanje poslovnih potreb v okviru same organizacije združenega dela, kamor spada obračun amortizacije po povečanih stopnjah, a tudi akumulacija, ki je obračunana izven čistega dohodka in obsega oblikovanje poslovnega sklada iz naslova izjemnih ugodnosti pri poslovanju, razvojnih premij itd. Vse obveznosti iz dohodka razen zadnjih so povezane z izdatki, kar pa ne pomeni, da je pojav ustreznih izločitev iz dohodka istočasen z izdatki. Prispevki in davki iz dohodka, a tudi del dohodka za delovno skupnost so praviloma plačani kot akontacije, medtem ko so dokončno obračunani tedaj, ko je ugotovljen sam dohodek v periodičnih obračunih in zaključnem računu. Tedaj se morejo pojaviti tako dodatne obveznosti, ki šele ob poravnavi povzročajo izdatke, kot tudi preplačila, ki pomenijo izdatke, ki bodo refundirani. Amortizacija, ki je obračunana po stopnjah, ki so večje od predpisanih najmanjših stopenj, pa ne povzroča nikakršnih izdatkov; o njej smo že govorili na drugem mestu in sedaj ne bomo ponavljali tamkajšnjih ugotovitev. Podobno tudi akumulacija, ki je v izjemnih primerih vključena kot postavka pred ugotovitvijo čistega dohodka, ne zahteva nikakršnih izdatkov.

Za vse obveznosti iz dohodka razen zadnjih, tj. v zvezi z amortizacijo po povečanih stopnjah in vnaprej zajeto akumulacijo, lahko rečemo, da zmanjšujejo možnosti, ki ob drugih danih okoliščinah obstajajo v pogledu formalno predstavljene akumulacije kot sestavnega dela čistega dohodka. Zaradi tega s finančnega vidika ni vseeno, katere in v kakšnem obsegu se pojavljajo. Prav tako ni vseeno, od kakšne osnove so obračunane.

Prispevki in davki so v vsakem primeru odvisni od dohodka, čeprav praviloma niso obračunani od njegove celote kot osnove, temveč zneska, ki je že zmanjšan za določeni del osebnih dohodkov in še nekatere postavke. Republiški zakoni različno opredeljujejo osnovo za obračun teh prispevkov in davkov iz dohodka. Toda če iz osnove ni izvzet tisti del dohodka, ki je namenjen povečani amortizaciji, imamo pravzaprav že obdavčenje enostavne reprodukcije, ker se tudi povečana amortizacija po zakonu o združenem delu lahko nanaša samo na enostavno reprodukcijo osnovnih sredstev in ne more v sebi skrivati akumulacije,

čeprav se nato po uradni metodologiji takšna amortizacija formalno vključuje v akumulacijo. Če dalje iz osnove ni izvzet del dohodka za delovno skupnost, medtem ko so davki in prispevki iz dohodka obračunani tako pri temeljnih organizacijah združenega dela kot pri delovnih skupnostih, obstaja dvakratno obdavčevanje dohodka. Toda po drugi strani se izogne obdavčevanju oblikovanja poslovnega sklada iz udeležbe drugih domačih organizacij združenega dela v skupnem dohodku, ki je namenjen vračilu sredstev, ali oblikovanja poslovnega sklada iz udeležbe tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja, ki je namenjen vračilu njihovih sredstev, ker takšno oblikovanje poslovnega sklada ni izkazano niti v dohodku tiste organizacije združenega dela, ki sredstva vrača, niti v dohodku tiste organizacije združenega dela, ki so ji sredstva vrnjena. Nasprotno je vsako oblikovanje poslovnega sklada iz dohodka dane organizacije združenega dela, ki je potrebno ob vračilu kredita, izpostavljeno obdavčenju. Zaznamo torej s finančnega vidika spodbudo za uvajanje novih razmerij združevanja (vlaganja) sredstev namesto starih kreditnih razmerij.

Posebni problemi se pojavljajo s finančnega vidika tedaj, kadar dohodek ni ugotovljen kot realni dohodek, temveč kot inflacijski dohodek. Zaradi prenizko obračunane amortizacije (celo tiste na podlagi povečanih stopenj) kakor tudi zaradi prenizko obračunanih materialnih stroškov na podlagi poprečnih cen ali zaporednih cen (a ne tekočih cen) je dohodek izkazan v prevelikem znesku, s tem so pa tudi od prevelike osnove obračunani prispevki in davki iz dohodka. Povsem si je mogoče zamisliti primer, ko je ravno zaradi delovanja inflacije izkazana velika osnova za obračun prispevkov in davkov iz dohodka, medtem ko bi v primeru ugotavljanja realnega dohodka takšna osnova za obračun prispevkov in davkov sploh ne obstajala.

Na koncu lahko dosedanje ugotovitve povzamemo tako, da z razpredelnico 104 prikažemo razliko med dohodkom za razporejanje, dohodkom TOZD po zakonu in dejanskim dohodkom TOZD, z razpredelnico 105 pa razliko med čistim dohodkom po zakonu in dejanskim čistim dohodkom. Če dodatno upoštevamo še kvantifikacijo dohodka, kot je bila pojasnjena z razpredelnico 102, pa seveda v razpredelnici 105 odpade navajanje amortizacije po povečanih stopnjah (7) kot odbitne postavke iz dohodka pred ugotovitvijo čistega dohodka.

Obračun razlike med dohodkom za razporejanje, dohodkom TOZD po zakonu in dejanskim dohodkom TOZD

Dohodek za razporejanje	Udeležba drugih OZD v skupnem dohodku		Dohodek TOZD po zakonu	Dejanski dohodek TOZD
	kot nadomestilo za gospodarjenje	za vračilo sredstev		
1	2	3	4 (1-2-3)	5 (1-2 ali 4+3)

Razpredelnica 104

Obračun razlike med čistim dohodkom po zakonu in dejanskim čistim dohodkom

Dohodek TOZD po zakonu	Udeležba drugih TOZD v skupnem dohodku za vračilo sredstev	Del dohodka za zadovoljevanje skupnih potreb (prispevki iz dohodka)	Del dohodka za zadovoljevanje splošnih družbenih potreb (davki iz dohodka)	Pogodbene in druge obveznosti iz dohodka	Del dohodka prelit v delovno skupnost
1	2	3	4	5	6

Amortizacija po povečanih stopnjah	Udeležba tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja		Akumulacija za poslovni sklad pred ugotovitvijo čistega dohodka	Čisti dohodek po zakonu	Dejanski čisti dohodek
	kot nadomestilo za gospodarjenje	za vračilo sredstev			
7	8	9	10	11 (1-3-4-5-6-7-8-9-10)	12 (11+2+9+10+3 iz razpr. 104)

Razpredelnica 105

821 Računovodske informacije o razporejanju čistega dohodka

Čisti dohodek se razporeja na osebne dohodke in sklad skupne porabe po tej strani in na rezervni sklad ter poslovni sklad po drugi strani. Metodologija razporejanja je postavljena samostojno v vsaki organizaciji združenega dela, čeprav nanjo vplivajo tudi načelna stališča v ustreznih panožnih samoupravnih sporazumih. Na tem mestu se ne bomo ukvarjali z raznimi podrobnostmi, temveč bomo osvetlili samo nekatere probleme, ki se pojavljajo s finančnega vidika in ki jih do sedaj še nismo obravnavali.

S finančnega vidika je gotovo najbolj zanimiv tisti del čistega dohodka, ki povečuje rezervni sklad in poslovni sklad in ki je pri nas označen z izrazom akumulacija. Toda ta del čistega dohodka je ob drugih nespremenjenih okoliščinah odvisen od prvega dela čistega dohodka, ki je namenjen osebnim dohodkom in oblikovanju sklada skupne porabe. Pri razporejanju čistega dohodka imajo vedno prednost osebni dohodki. Ti so namreč mesečno obračunani in izplačani delavcem za opravljeno delo na podlagi načrtovane vrednosti točke, medtem ko je dohodek ugotovljen v periodičnih obračunih in na koncu v zaključnem računu. Ko je dohodek poznan, je z njim samo treba pokriti osebne dohodke; če jih ni mogoče pokriti, govorimo o izgubi. Z dohodkom ni treba pokriti zgolj osebnih dohodkov, ki se sklicujejo na nedokončano proizvodnjo na koncu obračunskega razdobja; ti lahko začasno še vedno bremenijo obratna sredstva. Res pa na takšen način štejejo

tudi osebni dohodki v poslovnih učinkih, ki so bili predani naslednji organizaciji združenega dela kot vložek v nastajanje končnega skupnega proizvoda. Toda če ima ista organizacija združenega dela kak svoj proizvod še v zalogi, mora osebne dohodke, ki se nanašajo nanj, že pokriti z dohodkom, čeprav ta izvira iz prodajnih proizvodov. Le do leta 1980 je še bilo možno vsaj del osebnih dohodkov v zvezi z zalogami proizvodov puščati nepokrite z dohodkom. Ne smemo pa misliti, da je z letom 1980 problem v zvezi s pokrivanjem osebnih dohodkov z dohodkom že izginil. Še vedno si je mogoče zamisliti organizacijo združenega dela, ki ima sezonsko prodajo, medtem ko proizvaja enakomerno skozi vse mesece. Vzemimo, da tako proizvaja že v januarju, februarju in marcu, medtem ko se prodajna sezona začne šele kasneje. V teh prvih treh mesecih delavci za svoje opravljeno delo prejemajo osebne dohodke, ki jih po periodičnem obračunu za prvo tromesečje ni mogoče pokriti s tedaj ostvarjenim dohodkom in čistim dohodkom, nepokriti pa ne smejo več ostati, ker se nanašajo na zaloge proizvodov, in ne na nedokončano proizvodnjo. Takšna organizacija združenega dela bo po periodičnem obračunu izkazala izgubo, ki bo povzročila med drugim potrebo po sestavljanju sanacijskega programa in diskusijah na različnih ravneh. Če bi bila, nasprotno, v uporabi stara metoda vrednotenja zalog proizvodov, po kateri so tudi osebni dohodki, ki se sklicujejo nanjo, še vedno nepokriti z dohodkom, problema sploh ne bi bilo; sezonski kredit, ki bi ga dala banka, bi povsem rešil financiranje teh zalog, in to ne samo materialnih stroškov in amortizacije v njih, temveč tudi osebnih dohodkov, ki so obračunani delavcem za njihovo delo za proizvode v zalogi. Namesto izkazane izgube po novi metodi bi obstajala samo večja vrednost obstoječe zaloge, pojavljal bi se problem samo v zvezi s finančnimi tokovi, in ne z dohodkovnimi tokovi. Povsem podobna težava se pa pojavlja ob začetku poslovanja ali ob njegovem povečanju, kar potegne za seboj tudi povečanje zalog proizvodov.

Če, nasprotno, ostvarjeni dohodek in čisti dohodek glede na metodologijo njegovega razporejanja omogoča večje osebne dohodke, kot so bili delavcem akontirani in niso zadržani v nedokončani proizvodnji, je mogoče razliko obračunati in izplačati kot popravek akontacije za preteklo razdobje, dalje v obliki povečane vrednosti točke pri akontaciji v naslednjem razdobju ali pa je razlika po periodičnih obračunih nerazporejena do končnega obračuna po zaključnem računu. Zadnja različica ni več običajna, vendar s finančnega vidika edina preprečuje, da bi ob poslabšani situaciji v kasnejših peiodičnih obračunih osebni dohodki iz razporejanja presežkov prejšnjih razdobij stopali v izgubo, ki je izkazana v zaključnem računu.

Oblikovanje sklada skupne porabe je v določenem obsegu urejeno enotno in vezano z določenim odstotkom na osebne dohodke, ostali del oblikovanja pa je odvisen od možnosti, ki se pojavljajo v preučevani organizaciji združenega dela in od tamkajšnjih potreb. V vsakem primeru pa je oblikovanje sklada skupne porabe podobno kot pri osebnih dohodkih povezano z odlivom denarnih sredstev iz poslovne sfere dane organizacije združenega dela.

Oblikovanje rezervnega sklada pa pomeni prihranitev dela čistega dohodka določenega leta za dopolnjevanje možnega izpada v čistem dohodku prihodnjih let, kadar se zaradi tega utegne pojaviti izguba. To oblikovanje je urejeno z zakonom. Kot je v okviru posameznega meseca mogoče kompenzirati primanjkljaj prihodkov v primerjavi z odhodki pri določenih vrstah poslovnih učinkov s presežkom prihodkov v primerjavi z odhodki pri drugih vrstah poslovnih učinkov, je tudi mogoče v okviru zaključnega računa za leto dni kompenzirati primanjkljaj prihodkov v primerjavi z odhodki v nekaterih mesecih s presežkom prihodkov v primerjavi z odhodki v drugih mesecih. Ni pa več mogoče na formalno enak način kompenzirati ostanek dohodka posameznega leta z izgubo v naslednjem letu. Vendar je vsebinsko takšna kom-

penzacija le opravljena, le da je za to potrebno oblikovati rezervni sklad. To, kar je s finančnega vidika zlasti zanimivo, pa je zahteva, da je treba denarna sredstva v znesku, ki ustreza oblikovanemu rezervnemu skladu, izločiti iz žiro računa in prenesti na poseben račun denarnih sredstev rezerv. To pomeni izločevanje denarnih sredstev iz poslovne sfere dane organizacije združenega dela. V primeru likvidnostnih težav je ta sredstva mogoče začasno vrniti na žiro račun. V primeru izgube pa se trajno vrnejo, ker se tedaj zmanjša tudi sam rezervni sklad, ki izgubo poravna.

V kolikšni meri je čisti dohodek v periodičnih obračunih ali zaključnem računu že vnaprej angažiran, nam kaže razpredelnica 106.

Vnaprej razporejeni čisti dohodek v periodičnih obračunih in zaključnih računih

Čisti dohodek	Obračunani osebni dohodki v razdobju	Obračunani osebni dohodki v začetni nedokončani proizvodnji	Obračunani osebni dohodki v končni nedokončani proizvodnji	Obračunani osebni dohodki, ki jih je treba pokriti
1	2	3	4	5 (2+3-4)

Obračunano oblikovanje sklada skupne porabe za stanovanjsko zidavo v % od osebnih dohodkov	Obračunano oblikovanje sklada skupne porabe za temeljne namene v najmanjšem znesku	Obračunano oblikovanje rezervnega sklada po zakonu	Ostanek čistega dohodka
6	7	8	9 (1-5-6-7-8)

Razpredelnica 106

Pri tem mislimo na čisti dohodek po zakonu. Če bi nasprotno imeli v mislih dejanski čisti dohodek, kot je bil opredeljen v razpredelnici 105, bi ga morali dodatno zmanjšati še za udeležbo drugih TOZD v skupnem dohodku, ki je namenjena vračilu sredstev, dalje za udeležbo tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja, ki je namenjena vračilu sredstev, a tudi končno še za akumulacijo za poslovni sklad pred ugotovitvijo čistega dohodka; v vseh teh primerih imamo namreč opravka z vnaprejšnjim razporejanjem, in ne z odločanjem na temelju periodičnega obračuna ali zaključnega računa. Še vedno pa je v okviru ostanka dejanskega čistega dohodka po takšnem pojasnjevanju skrita neizkazana amortizacija zaradi prenizko upoštevane amortizacijske osnove in stopenj kakor tudi neizkazani materialni stroški zaradi neupoštevanja tekočih nabavnih cen, o čemer je bil govor v točki 813 in v razpredelnici 102. To je povsem razumljivo, dokler ni obveznosti za njihovo pokrivanje.

Brž ko osvetljujemo potrebe pri razporejanju čistega dohodka z ekonomskega vidika, pa poleg tistih postavk, ki so že navedene v razpredelnici 106, pridemo še do nekaterih postavk v zvezi z oblikovanjem poslovnega sklada. Oblikovanje poslovnega sklada ni predpisano, zato je navadno preprosto odvisno od ostanka čistega

dohodka. To oblikovanje pa ni nujno povezano ravno z izboljšanjem in razširitvijo materialne osnove dela, o čemer je govor v zakonu. Del oblikovanja poslovnega sklada je s finančnega vidika celo pogoj za enostavno reprodukcijo v organizaciji združenega dela. Najmanj, s čimer je treba računati, je dejstvo, da vsaka organizacija združenega dela dobiva kredite za osnovna in obratna sredstva, ki jih mora nato vračati. Če pri razporejanju čistega dohodka ne oblikuje poslovnega sklada v znesku, s katerim pokriva vrnitev kredita, ni v stanju zagotoviti enostavne reprodukcije, temveč mora zanjo iskati nove kredite pri banki ali pri kakem drugem financerju. To velja celo v primeru, če pri vračilu kredita uporablja amortizacijska sredstva in se pojavi potreba po zamenjavi osnovnih sredstev prej, kot so z denarnimi sredstvi kasneje oblikovanega poslovnega sklâda dopolnjena. V takšnem primeru uporaba amortizacijskih sredstev le časovno preloži potrebo po najetju novega kredita, ki v bistvu še vedno omogoča le enostavno reprodukcijo v spremenjenih okoliščinah financiranja. Le kadar organizacija združenega dela vrača združena (vložena) sredstva drugih organizacij ali tujih oseb, tj. tista, ki niso dobljena na podlagi kredita, ni potrebno, da bi pri razporejanju čistega dohodka oblikovala poslovni sklad; to oblikovanje je namreč lahko opredeljeno že v okviru udeležbe drugih organizacij v skupnem dohodku ali tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja. Toda ni nujno, da je vračilo takšnih sredstev opravljeno z avtomatizmom v odvisnosti od dohodka, zato tudi ni nujno pokrito s formalno udeležbo drugih v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja. V takšnem primeru pa mora organizacija združenega dela oblikovati svoj poslovni sklad pri razporejanju čistega dohodka, in sicer dodatno tudi v znesku, ki omogoča vračilo teh sredstev. Če tega ne napravi, bi se zmanjšala poslovna sredstva ali bi bilo vračilo izvedljivo le s pomočjo novega kredita, ki bi ga dala banka ali kak drug financer. Spet torej vidimo, da je oblikovanje poslovnega sklada spremljano z odlivom denarnih sredstev iz same organizacije združenega dela, ki nato niso več vključena v poslovni proces te organizacije.

Po drugi strani je poznano, da je v razmerah inflacije vrednost fizično nespremenjenih zalog, ki so povezane z normalnim poslovnim procesom, v neprenehnem porastu razen v primeru, ko je v uporabi metoda povratnih cen (LIFO). Pojasnili smo že, da uporaba metode zaporednih cen (FIFO) ali poprečnih cen, ki sta pri naših organizacijah združenega dela običajni, povzroča inflacijski dohodek. Toda s finančnega vidika ta inflacijski dohodek sam po sebi še ne bi bil nekaj negativnega, če se ne bi prelival v osebne dohodke ali v sklad skupne porabe, temveč le v poslovni sklad. Če se pa pri razporejanju čistega dohodka ne oblikuje poslovni sklad za toliko, za kolikor je fizično nespremenjenim zalogam porasla vrednost, je neizvedljiva enostavna reprodukcija in jo je mogoče zagotoviti šele z dodatnimi krediti ali jo financirati kako drugače. Oblikovanje poslovnega sklada v sedanjem dodatnem znesku torej ne spremlja odliva denarnih sredstev iz same organizacije združenega dela, temveč njihovo predhodno angažiranje v nespremenjenih fizičnih zalogah, ki so vključene v poslovni proces te organizacije.

Nekaj povsem podobnega se dogaja, če je amortizacija obračunana v premajhnem znesku zaradi prenizke amortizacijske osnove ali prenizkih amortizacijskih stopenj; v takšnem primeru je treba previsoko izkazano neodpisano vrednost osnovnih sredstev spet pokriti z dodatno oblikovanim poslovnim skladom, da bi le zagotovili enostavno reprodukcijo takšnih osnovnih sredstev. V primerjavi s prejšnjim primerom zalog je edina razlika v tem, da oblikovanje poslovnega sklada v takšnem znesku še ne spremlja istočasni odliv denarnih sredstev iz same organizacije združenega dela; do odliva prihaja šele ob zamenjavi za nadaljnjo uporabo nesposobnih stvari iz osnovnih sredstev.

Končno naj se v zvezi z oblikovanjem poslovnega sklada dotaknemo še dejstva,

da mora organizacija združenega dela vsako leto dajati obvezno posojilo za nerazvite republike in SAP Kosovo in združevati sredstva za razvoj železniških zmogljivosti, magistralnih in regionalnih poti, luških zmogljivosti, za financiranje graditve energetskih objektov itd. Če v takšnem znesku ne oblikuje poslovnega sklada pri razporejanju čistega dohodka, pomeni, da za navedene namene daje svoja amortizacijska sredstva ali poslovna sredstva iz prejšnjih let in da ni več v stanju zagotoviti enostavno reprodukcijo z lastnimi sredstvi. Oblikovanje poslovnega sklada v tem znesku spremlja odliv denarnih sredstev iz same organizacije združenega dela, ki niso več vključena v poslovni proces te organizacije.

Iz dosedanjih razglabljanj vidimo, da to, kar označujemo za akumulacijo, v marsičem omogoča šele enostavno reprodukcijo v novih razmerah financiranja. Iz tega pa izhaja, da bi oblikovanje poslovnega sklada za pokritje obveznih finančnih naložb, povečane vrednosti fizično nespremenjenih zalog in vračilo kreditov moralo imeti prednost pred povečanjem osebnih dohodkov in sklada skupne porabe; v nasprotnem primeru delavcem ni samo onemogočeno izboljševanje in razširitev materialne osnove dela, temveč je celo poslabšana dotedanja materialna osnova dela. Če je poslovni sklad oblikovan v znesku, ki je manjši od pravkar pojasnjenega, lahko še vedno govorimo samo o zoženi reprodukciji v prihodnosti, in nikakor o enostavni in še manj o razširjeni. Samo če je poslovni sklad oblikovan v večjem znesku, lahko govorimo o možnostih za razširjeno reprodukcijo.

Kot smo prej govorili o vnaprej razporejenem čistem dohodku v periodičnih obračunih in zaključnih računih, lahko z ekonomskega vidika govorimo še o vnaprej angažiranem oblikovanju poslovnega sklada pri razporejanju čistega dohodka, za kar je sestavljena razpredelnica 107.

Vnaprej angažirano oblikovanje poslovnega sklada pri razporejanju čistega dohodka

Oblikovanje poslovnega sklada za pokrivanje višje vrednosti fizično nespremenjenih zalog	Oblikovanje poslovnega sklada za pokrivanje previsoke neodpisane vrednosti osnovnih sredstev ob prenizko obračunani amortizaciji	Oblikovanje poslovnega sklada za obvezno dane kredite in združena sredstva za nerazvite in infrastrukturo	Oblikovanje poslovnega sklada za izvedbo vračila bančnih kreditov	Vnaprej angažirano oblikovanje poslovnega sklada
1	2	3	4	5 (1+2+3+4)

Razpredelnica 107

Pri tem smo upoštevali le oblikovanje poslovnega sklada iz čistega dohodka, ki je ugotovljen v smislu zakona. Če bi, nasprotno, govorili o dejanskem čistem dohodku, ki je predstavljen v razpredelnici 105, bi morali za vnaprej angažirano oblikovanje poslovnega sklada šteti tudi tisto, ki je sestavni del udeležbe drugih TOZD v skupnem dohodku in omogoča vračilo sredstev, sestavni del udeležbe tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja in omogoča vračilo sredstev, a tudi tisto, ki je povezano z dohodkom iz izrednih ugodnosti ali raznih premij in je usmerjeno v poslovni sklad mimo čistega dohodka, ugotovljenega po zakonu.

Če se držimo veljavne metodologije ugotavljanja čistega dohodka, bi moralo

programirano oblikovanje poslovnega sklada obsegati najmanj postavke 1, 2, 3 in 4 v razpredelnici 107. Očitno pa je, da je v posamezni organizaciji združenega dela razširjena reprodukcija brez novega zunanjega financiranja izvedljiva šele, če je poslovni sklad oblikovan še za znesek, ki presega te postavke in je namenjen za pokrivanje vrednosti fizično povečanih zalog, povečanih osnovnih sredstev, povečanih poslovno utemeljenih naložb itd. Na ta znesek, ki bi ravno tako moral biti programiran, seveda bistveno vpliva med drugim vprašanje, ali se dana organizacija združenega dela ukvarja s kako gospodarsko ali le s kako drugo družbeno dejavnostjo. Najmanjšo akumulacijo z vidika potreb posamezne organizacije združenega dela bi potemtakem morali programirati na tej podlagi.

Kot je pri osebnih dohodkih treba ločiti del, ki se nanaša na »tekoče delo«, in del, ki se nanaša na »minulo delo«, je pri akumulaciji treba ločiti del, ki omogoča šele enostavno reprodukcijo, ter del, ki omogoča izboljšave in razširitve. Menimo, da bi s teoretskega vidika bilo upravičeno povečevati osebne dohodke nad prvotno načrtovano vrednost točke šele potem, ko bi bil zagotovljen prvi pravkar omenjeni del oblikovanja poslovnega sklada. Presežek čistega dohodka nad programiranimi osebnimi dohodki (skupaj z najmanjšim programiranim oblikovanjem sklada skupne porabe) in najmanjšo programirano akumulacijo pa bi se nato delil na del, ki povečuje osebne dohodke za opravljeno delo iz naslova gospodarjenja s sredstvi, in na del, ki bi povečeval sklade nad njihov najmanjši programirani znesek in ki bi v primeru oblikovanja poslovnega sklada resnično omogočal tudi »izboljšave in razširitev materialne osnove dela«. To je gotovo najmanjša zahteva, ki ščiti zgolj enostavno reprodukcijo v organizaciji združenega dela pred prelivanjem fiktivnega čistega dohodka v osebne dohodke in druge oblike porabe, ki je pa v praksi še ne zasledimo toliko, kot bi bilo potrebno.

Na podlagi takšnih dognanj je pač koristno dopolniti razpredelnico 106 ter prikazati ugotavljanje še razpoložljivega čistega dohodka za razporejanje v periodičnih obračunih in zaključnih računih v novi razpredelnici 108.

Ugotavljanje še razpoložljivega čistega dohodka za razporejanje v periodičnih obračunih in zaključnih računih z ekonomskega vidika

Čisti dohodek po zakonu	Obračunani osebni dohodki, ki jih je treba pokriti (razpredelnica 106/5)	Obračunano oblikovanje sklada skupne porabe v najmanjših zneskih (razpredelnica 106/6+7)	Obračunano oblikovanje rezervnega sklada po zakonu (razpredelnica 106/8)	Oblikovanje poslovnega sklada za enostavno reprodukcijo (razpredelnica 107/5)	Še razpoložljivi čisti dohodek za povečanje osebnih dohodkov in skladov
1	2	3	4	5	6 (1–2–3–4–5)

Razpredelnica 108

Prej smo že pojasnjevali razliko med čistim dohodkom po zakonu in dejanskim čistim dohodkom. Razlika se pa pojavlja tudi med akumulacijo, kot je prikazana v predpisanih računovodskih poročilih, in med dejansko akumulacijo, pa čeprav imamo še vedno opravka z oblikovanjem poslovnega in rezervnega sklada. Kot smo že navedli, pa oblikuje poslovni sklad dana organizacija združenega dela ne

samo iz svojega čistega dohodka, temveč tudi iz svojega dohodka pred ugotovitvijo čistega dohodka in celo iz skupnega dohodka, ki ne šteje za njen dohodek. Razlika je podrobneje prikazana v razpredelnici 109.

Obračun razlike med akumulacijo po zakonu in dejansko akumulacijo

Akumulacija TOZD po zakonu	Udeležba drugih TOZD v skupnem dohodku za vračilo sredstev	Udeležba tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja za vračilo sredstev	Oblikovanje poslovnega sklada pred ugotovitvijo čistega dohodka	Celotna akumulacija
1	2	3	4	5 (1+2+3+4)
Oblikovanje poslovnega sklada za pokrivanje višje vrednosti fizično nespremenjenih zalog	Oblikovanje poslovnega sklada zaradi prenizko obračunane amortizacije	Oblikovanje poslovnega sklada za obvezno dane kredite in združena sredstva za nerazvite in infrastrukturo	Oblikovanje poslovnega sklada za izvedbo vračila bančnih kreditov	Dejanska akumulacija s še razpoložljivimi denarnimi sredstvi
6	7	8	9	10 (5-6-7-8-9)

Razpredelnica 109

Na koncu naj samo še omenimo, da sta z vidika posamezne organizacije združenega dela postavki 8 in 9 razpredelnice 109 povezani s tamkajšnjo enostavno reprodukcijo, medtem ko, gledano širše, že omogočata razširjeno reprodukcijo v celotnem združenem delu.

83 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O ODMIKIH OSTVARJENEGA DOHODKA IN NJEGOVEGA RAZPOREJANJA OD USTREZNIH MERIL

830 Računovodske informacije o odmikih ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja od standardnega

V točki 53 smo že obravnavali odmike ostvarjenih proizvodnih stroškov od standardnih proizvodnih stroškov, in sicer ločeno po sestavinah kalkulacije stroškov, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka. Tako smo jih posebej ugotavljali pri neposrednih materialnih stroških, neposrednih osebnih dohodkih in splošnih proizvodnih stroških. Ker smo se ukvarjali samo s proizvodnimi stroški, nismo posebej navajali odmikov pri splošnih stroških nakupa, uprave in prodaje; z ustreznimi

Univerza v Ljubljani

odmiki pri splošnih stroških nakupa smo se, nasprotno, srečali že v točki 43 in z odmiki pri splošnih stroških prodaje v točki 63, medtem ko jih lahko povsem podobno utemeljujemo še pri splošnih stroških uprave. Če poslovni izid iz rednega poslovanja izhaja iz prodaje poslovnih učinkov, je povsem razumljivo, da je koristno poznati odmike od standardnih stroškov ne samo pri celotni količini, temveč tudi pri količinski enoti posamezne vrste poslovnih učinkov. Sedaj nas pa zanimajo odmiki od standardnih velikosti v organizaciji združenega dela kot celoti. Zato moramo dosedanja razglabljanja medsebojno povezati, že obravnavane odmike pri stroških prevesti v odmike pri odhodkih, namesto odmikov po sestavinah kalkulacije stroškov prikazati odmike po naravnih vrstah stroškov, dodati pa še odmike pri prihodkih.

Kot smo standardne stroške opredeljevali za teoretsko upravičene stroške pri ustvarjanju poslovnih učinkov, lahko standardne odhodke opredeljujemo za teoretsko upravičene odhodke v zvezi s prodanimi poslovnimi učinki, standardne prihodke pa za teoretsko upravičene prihodke v zvezi s poslovnimi učinki. Iz tega pa sledi, da ne obstajajo standardni izredni odhodki in standardni izredni prihodki, medtem ko lahko glede na raztegljivost razumevanja poslovnih učinkov in prvin pri njihovem nastajanju govorimo ne samo o standardnih prihodkih iz prodaje, temveč tudi o standardnih finančnih prihodkih, po drugi strani pa med standardne odhodke lahko zajemamo tudi finančne odhodke in vrsto postavk razporejanja dohodka nad klasično razumljeno lastno ceno prodanih količin.

V načelu se pri stroških in pri rednih odhodkih lahko pojavljajo odmiki njihove ostvarjene velikosti od standardne velikosti bodisi zaradi spremenjenih potroškov prvin ali zaradi spremenjenih nabavnih cen (obračunskih postavk) teh prvin. Po drugi strani se pri rednih prihodkih pojavljajo odmiki njihove ostvarjene velikosti od standardne zgolj zaradi spremenjenih cen poslovnih učinkov, kajti tudi standardni prihodki se nanašajo na ostvarjeno prodano količino poslovnih učinkov. Medtem ko smo odmike ostvarjenih stroškov od standardnih stroškov, ki se nanašajo na proizvedene količine poslovnih učinkov, že podrobneje obravnavali v točki 53, moramo na tem mestu posebej osvetliti vpliv splošne politike cen, v kateri se zrcali družbeni interes, na ustrezne odmike pri prihodkih in odhodkih. Standardne prodajne cene poslovnega učinka ni mogoče preprosto videti v dovoljeni prodajni ceni, ki je skladna z družbenim interesom na določeni stopnji razvoja, saj je ta lahko precej oddaljena od teoretsko upravičene prodajne cene. Če je postavljena prenizko, nam odmik ostvarjenih prihodkov od standardnih nakazuje med drugim tudi izpad v dohodku (in po popravkih za ustrezne prispevke in davke iz dohodka tudi v poslovnem izidu), ki je pogojen z družbeno politiko cen. Za kritje takšnega izpada v nekaterih primerih dobiva prizadeta organizacija združenega dela kompenzacijo od družbe, največkrat pa je ne prejme, kar se nato kaže v njenem celotnem dohodku in poslovnem izidu. Po drugi strani ni mogoče standardne prodajne cene videti niti preprosto v načrtovani prodajni ceni, ki je v primeru izjemnih ugodnosti na trgu, morda tudi zaradi monopolnega položaja, lahko zelo visoka. V takšnem primeru nam odmik ostvarjenih prihodkov od standardnih nakazuje med drugim tudi tisto, kar lahko označujemo za dohodek iz izjemnih ugodnosti na trgu. Takšne razlike v dohodku organizacija združenega dela ne odvaja, lahko jo pa razporeja na drugačen način kot siceršnji čisti dohodek. Podobno utegnemo ugotoviti, da so standardne nakupne cene prvin, ki se trošijo pri nastajanju poslovnih učinkov, že po opredelitvi lahko drugačne od tistih, ki ustrezajo od družbene skupnosti postavljenim ali dovoljenim nakupnim cenam. Te so lahko umetno postavljene visoko ali nizko, nakar daje preučevana organizacija združenega dela v prvem primeru nekakšno prikrito dotacijo tistim, od katerih prejema ustrezne prvine, medtem ko v drugem primeru

od njih dejansko prejema nekakšno prikrito dotacijo. Če se z ekonomsko politiko družbe pogojene nakupne cene prvin ne izražajo ustrezno v prodajnih cenah poslovnih učinkov preučevane organizacije združenega dela, je za ustrezni del razlike spremenjen tudi njen dohodek (in po popravkih za prispevke in davke iz dohodka še poslovni izid). Če prihaja do nižjih nakupnih cen prvin zaradi njenih naravnih ugodnosti ali ugodnosti na trgu, pa lahko govorimo tudi o razliki, ki pomeni dohodek iz izjemnih ugodnosti.

V nekaterih vzhodnoevropskih socialističnih podjetjih imajo odmiki od standardnih cen za posledico različne kompenzacije. Te mora dajati tisti, ki so mu priznane višje prodajne cene od standardnih ali mora plačati zgolj nižje nakupne cene od standardnih. Nasprotno pa jih dobiva tisti, ki so mu priznane nižje prodajne cene od standardnih ali mora plačati višje nakupne cene od standardnih. Takšnih izravnav pri naših organizacijah združenega dela ni; so le v nekaterih primerih kompenzacije, ki jih iz ustreznih družbenih skladov prejema tisti, ki so mu umetno postavljene nizke prodajne cene ali mora plačevati visoke nakupne cene. Opozorimo pa naj, da je mogoče vzpostaviti sistem notranjih kompenzacij na tej podlagi pri tistih temeljnih organizacijah združenega dela v okviru delovne organizacije, ki si na podlagi optimalizacije proizvodnega programa delijo delo, vendar prodajne cene vseh poslovnih učinkov, ki so si jih razdelile, niso enako ugodne. Tista temeljna organizacija, ki je zaradi takšne optimalizacije proizvodnega programa prišla do bolj akumulativnih poslovnih učinkov, mora določen del dohodka kot dohodek iz izjemnih ugodnosti dati za kompenzacijo drugi temeljni organizaciji, ki je zaradi iste optimalizacije proizvodnega programa prišla do manj akumulativnih poslovnih učinkov. Kljub temu je v celoti vseh teh temeljnih organizacij še vedno dosežen boljši poslovni izid, kot če bi se vsaka ukvarjala z vsemi mogočimi vrstami poslovnih učinkov ter bi tako pri sebi notranje kompenzirala manj akumulativne poslovne učinke z bolj akumulativnimi. Enako prelivanje dela dohodka je mogoče vzpostaviti tudi pri takšnih vzporedno delujočih temeljnih organizacijah, ki občutijo posledice različnih naravnih razmer, npr. v rudarstvu ali gozdarstvu. Vidimo torej, da utegne imeti analiza odmikov prihodkov in odhodkov od njihove standardne velikosti tudi bistvene poslovno-odločitvene posledice.

Celotno zamisel popravkov načrtovanih prihodkov in načrtovanih odhodkov zaradi družbenega interesa na določenem znesku prodajnih in nakupnih cen nam kaže razpredelnica 110. V njej prikazani popravljeni poslovni izid seveda ni načrtovani poslovni izid, temveč tisti, ki bi ga načrtovali, če ne bi bilo nenormalnih družbeno pogojenih cen brez ustreznih kompenzacij, bodisi prejetih ali danih.

Obračun poslovnega izida po popravkih za nenormalne družbeno pogojene cene se loči od predračuna v razpredelnici 110 po tem, da se v njem pojavljajo še odmiki od standardnih prihodkov in standardnih odhodkov zaradi spremenjene količine prodanih poslovnih učinkov, zaradi spremenjenih nakupnih in prodajnih cen iz drugih razlogov mimo tistih, ki so bili upoštevani v predračunu, in zaradi drugačnih potroškov prvin, kot so bili predvideni po standardih za isto količino poslovnih učinkov. Seveda tudi v tako zamišljenem obračunu ne bi bil prikazan ostvarjeni poslovni izid, temveč le tisti, ki bi ga ostvarili, če ne bi bilo nenormalnih družbeno pogojenih cen brez ustreznih kompenzacij.

Celotni odmik ostvarjenega dohodka in postavk njegovega razporejanja od standardnih postavk pa je prikazan v razpredelnici 111, ki je sestavljena v poenostavljeni obliki in z navajanjem zgolj najpomembnejših sestavin odhodkov v širšem smislu. Knjigovodski podatki so samo tisti iz stolpca 3 te razpredelnice, medtem ko so podatki iz stolpcev 4 do 6 dodatno izračunani na podlagi razpredelnic 112, 113 in 114.

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE 2

Predračun poslovnega izida ob pogoju popravkov prihodkov in odhodkov na standardno velikost

Odhodki	Znesek	Prihodki	Znesek
Standardni materialni stroški z amortizacijo v prodanih količinah		Standardni prihodki iz prodaje	
+ Družbeno pogojeno povečanje materialnih stroškov z amortizacijo nad standardni znesek		+ Družbeno pogojeno povečanje prihodkov iz prodaje nad standardni znesek	
− Družbeno pogojeno zmanjšanje materialnih stroškov z amortizacijo pod standardni znesek		− Družbeno pogojeno zmanjšanje prihodkov pod standardni znesek	
+ Dana kompenzacija zaradi družbeno pogojenega zmanjšanja materialnih stroškov z amortizacijo pod standardni znesek		+ Prejeta kompenzacija za družbeno pogojeno zmanjšanje prihodkov pod standardni znesek	
+ Dana kompenzacija zaradi družbeno pogojenega povečanja prihodkov nad standardni znesek		+ Prejeta kompenzacija za družbeno pogojeno povečanje odhodkov nad standardni znesek	
+ Standardni osebni dohodki		+ Finančni prihodki	
+ Družbeno pogojeno povečanje standardnih osebnih dohodkov nad standardni znesek		+ Izredni prihodki	
− Družbeno pogojeno zmanjšanje standardnih osebnih dohodkov pod standardni znesek		+ Popravljeni negativni poslovni izid ali izguba	
+ Pogodbene obveznosti iz dohodka			
+ Prispevki in davki iz dohodka			
+ Izredni odhodki			
+ Popravljeni pozitivni čisti poslovni izid ali ostanek čistega dohodka			

Razpredelnica 110

Podatke pod zap. št. 1 razpredelnice 111 moremo pojasniti s podatki v razpredelnici 112. Podatki iz razpredelnice 112, stolpec 5, so s svojim seštevkom preneseni v razpredelnico 111, stolpec 3, podatki iz razpredelnice 112, stolpec 6, v razpredelnico 111, stolpec 4, 5 in 6, podatki iz razpredelnice 112, stolpec 7, pa v razpredelnico 111, stolpec 7 in 8.

Podatke pod zap. št. 2 razpredelnice 111 moremo pojasniti s podatki v razpredelnici 113. Podatki iz razpredelnice 113, stolpec 7, so s svojim seštevkom preneseni v razpredelnico 111, stolpec 3, podatki iz razpredelnice 113, stolpec 8, v razpredelnico 111, stolpec 4, podatki iz razpredelnice 113, stolpec 9, v razpredelnico 111, stolpec 5 in 6, podatki iz razpredelnice 113, stolpec 10, v razpredelnico 111, stolpec 7, podatki iz razpredelnice 113, stolpec 11, v razpredelnico 111, stolpec 8, podatki iz razpredelnice 113, stolpec 12, pa v razpredelnico 111, stolpec 9.

Podatke pod zap. št. 3 razpredelnice 111 moremo pojasniti s podatki v razpredelnici 114. Podatki iz razpredelnice 114, stolpec 8, so s svojim seštevkom preneseni v razpredelnico 111, stolpec 3, podatki iz razpredelnice 114, stolpec 9, v razpredelnico 111, stolpec 4, podatki iz razpredelnice 114, stolpec 10, v razpredelnico 111, stolpec 5, podatki iz razpredelnice 114, stolpec 11, v razpredelnico 111, stolpec 6, podatki iz razpredelnice 114, stolpec 12, v razpredelnico 111, stolpec 7, podatki iz razpredelnice 114, stolpec 13, v razpredelnico 111, stolpec 8, podatki iz razpredelnice 114, stolpec 14, v razpredelnico 111, stolpec 9, podatki iz razpredelnice 114, stolpec 15, pa v razpredelnico 111, stolpec 10.

Kaj zajemajo stroški v začetnih zalogah proizvodov in nedokončani proizvodnji pod zap. št. 4 in 5 razpredelnice št. 111, je odvisno od vrednotenja teh zalog v kakovostnem in količinskem pogledu. Če je v uporabi vrednotenje po poprečnih materialnih stroških z amortizacijo, se pod zap. št. 6 pojavlja sorazmerni del teh stroškov, ki se zadržuje v zalogah, toda če je v uporabi vrednotenje po spremenljivih stroških, se pod zap. št. 6 takoj pojavijo vsi v razdobju obračunani stalni materialni stroški z amortizacijo, ki so navedeni pod zap. št. 3, medtem ko se vsi spremenljivi materialni stroški z amortizacijo pojavljajo šele po gibanju prek zap. št. 5. Če se dalje organizacija združenega dela odloči za vrednotenje teh zalog po stalnih (standardnih) stroških brez odmikov, je podatek v zap. št. 4 ali 5 v stolpcu 3 povsem enak podatku v stolpcu 6, kar pomeni, da se vsi odmiki nanašajo izključno na prodane količine v zap. št. 6 ter potemtakem že vplivajo na dohodek in poslovni izid v razdobju. V nasprotnem primeru sorazmerni del teh odmikov ostaja tudi kot popravek teh vrednosti teh zalog.

Obračun ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja z odmikom od standardnih velikosti v zvezi z ostvarjenim obsegom dejavnosti

Razdobje _____

Zap. št.	Sestavine	Ostvarjeni znesek	Prilagojeni načrtovani znesek za ostvarjeni obseg na podlagi		Standardni znesek ostvarjenega obsega	Odmiki od standardnega zneska zaradi			
			ostvar. potroškov	stand. potroškov		skupaj (3–6)	spremembe cen (3–4)	spremembe potroškov pri sprem. str. (4–5)	spremembe obsega (5–6)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Prihodki iz prodaje			-	-			-	-
2	Spremenljivi materialni stroški in amortizacija v razdobju				-				-
3	Stalni materialni stroški in amortizacija v razdobju								
4	Materialni stroški in amortizacija v začetni zalogi proizvodov in nedokončani proizvodnji								
5	Materialni stroški in amortizacija v končni zalogi proizvodov in nedokončani proizvodnji								
6	Materialni stroški in amortizacija v prodanih količinah (2+3+4–5)								
7	Dohodek iz prodaje (1–6)								
8	Finančni prihodki								
9	Izredni prihodki			-	-				-
10	Izredni odhodki			-	-				-
11	Dohodek v razdobju (7+8+9–10)								
12	Prispevki iz dohodka								
13	Davki iz dohodka								
14	Druge obveznosti iz dohodka								
15	Čisti dohodek (11–12–13–14)								
16	Spremenljivi osebni dohodki v razdobju				-				-
17	Stalni osebni dohodki v razdobju								
18	Oblikovanje skladov								

Obračun odmika ostvarjenih prihodkov od standardnih prihodkov v zvezi z ostvarjenim obsegom dejavnosti

Razdobje _____

Vrsta poslovnega učinka	Ostvarjena prodana količina	Ostvarjena prodajna cena	Standardna prodajna cena	Ostvarjeni prihodki iz prodaje	Standardni prihodki iz prodaje za ostvarjeni obseg prodaje	Razlika zaradi spremembe prodajnih cen
1	2	3	4	5 (2×3)	6 (2×4)	7 (5–6)
skupaj	–	–	–			

Razpredelnica 112

Obračun odmika ostvarjenih spremenljivih stroškov in odhodkov od standardnih v zvezi z ostvarjenim obsegom dejavnosti

Razdobje _____

Vrsta spremenljive prvine	Ostvarjeni potroški spremenljive prvine na količinsko enoto poslovnega učinka	Standardni potroški spremenljive prvine na količinsko enoto poslovnega učinka	Ostvarjena proizvedena količina poslovnih učinkov	Ostvarjena nabavna cena (obrač. postavka) enote spremenljive prvine	Standardna nabavna cena (obrač. postavka) enote spremenljive prvine
1	2	3	4	5	6
skupaj	–	–	–	–	–

Vrsta spremenljive prvine	Ostvarjeni stroški (odhodki)	Načrtovani stroški (odhodki) ostvarjenega obsega na podlagi ostvarjenih potroškov	Standardni stroški (odhodki) ostvarjenega obsega	Odmiki od standardnega zneska		
				skupaj	zaradi spremembe cen	zaradi spremembe potroškov
1	7 (2×4×5)	8 (2×4×6)	9 (3×4×6)	10 (7–9)	11 (7–8)	12 (8–9)
skupaj						

Razpredelnica 113

Obračun odmika ostvarjenih stalnih stroškov in odhodkov od standardnih v zvezi z ostvarjenim obsegom dejavnosti

Razdobje _____

Vrsta stalnih prvin	Ostvarjeni potroški stalnih prvin v celoti	Standardni potroški stalnih prvin v celoti	Standardni potroški stalnih prvin na enoto poslovnih učinkov	Ostvarjena proizvedena količina poslovnih učinkov	Ostvarjena nabavna cena (obrač. postav.) stalne prvine	Standardna nabavna cena (obrač. postav.) stalne prvine
1	2	3	4	5	6	7
skupaj	-	-	-	-	-	-

Vrsta stalnih prvin	Ostvarjeni stroški (odhodki)	Načrtovani stroški (odhodki) za ostvarjeni obseg na podlagi ostvarjenih potroškov	Načrtovani stroški (odhodki) za ostvarjeni obseg na podlagi standardnih potroškov	Standardni stroški (odhodki) za ostvarjeni obseg	Odmiki od standardnega zneska			
					skupaj	zaradi spremembe cen	zaradi spremembe potroškov	zaradi spremembe obsega
1	8 (2×6)	9 (2×7)	10 (3×7)	11 (4×5×7)	12 (8-11)	13 (8-9)	14 (9-10)	15 (10-11)
skupaj								

Razpredelnica 114

Ker je dohodek iz prodaje pod zap. št. 7 razpredelnice 111 preprosta razlika med zap. št. 1 in zap. št. 6, je mogoče odmik njegovega ostvarjenega zneska od standardnega zasledovati tudi po razlogih, ki so navedeni v ustreznih stolpcih.

Za razčlenitev finančnih prihodkov v razpredelnici 111 (zap. št. 8) lahko uporabimo razpredelnico 112, pri izrednih prihodkih in izrednih odhodkih pa tako ni njihovega standardnega zneska. Za razčlenitev prispevkov iz dohodka (zap. št. 12), davkov iz dohodka (zap. št. 13), drugih obveznosti iz dohodka (zap. št. 14) in stalnega dela osebnih dohodkov (zap. št. 17) lahko smiselno uporabimo razpredelnico 114, za razčlenitev spremenljivega dela osebnih dohodkov (zap. št. 16) pa razpredelnico 113.

831 Računovodske informacije o odmikih ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja od načrtovanega

V organizaciji združenega dela najprej načrtujemo tisto, kar naj bi ostvarili, nato ostvarjamo tisto, kar smo načrtovali, in končno nadziramo tisto, kar smo ostvarili. Ali ni zato povsem razumljivo, če želimo presojati ostvarjene rezultate poslovanja najprej na podlagi načrtovanih rezultatov poslovanja? Takšnemu pre-

sojanju je prilagojeno med drugim tudi izkazovanje ustreznih ekonomskih kategorij v dveh stolpcih: ostvarjenih in načrtovanih. Vendar na podlagi preproste razlike med ostvarjeno in načrtovano velikostjo še ne moremo oblikovati dokončnih sodb. Nanjo je namreč lahko delovalo več dejavnikov in kaže najprej pojasniti vplive vsakega izmed njih.

V prejšnji točki smo pojasnjevali odmik ostvarjenega dohodka, postavk njegovega oblikovanja in razporejanja, od tistih postavk, ki bi jih po standardih mogli pričakovati pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Sedaj nas pa zanima odmik ostvarjenega dohodka, postavk njegovega oblikovanja in razporejanja, od tistih postavk, ki so bile prvotno načrtovane za dano razdobje in ki morda upoštevajo tudi povsem drugačen obseg dejavnosti. Vsebina odmikov je sedaj delno spremenjena, s pazljivim preučevanjem podanih razpredelnic pa je spet mogoče hitro dojeti vsebino celotne zamisli.

Celoten odmik ostvarjenega dohodka in postavk njegovega razporejanja od prvotno načrtovanih postavk je prikazan v razpredelnici 115. Knjigovodski podatki v njej so spet samo tisti iz stolpca 3, medtem ko so podatki iz stolpcev 4 do 6 dodatno izračunani na podlagi razpredelnic 116, 117 in 118.

Podatke pod zap. št. 1 razpredelnice 115 moremo pojasniti s podatki v razpredelnici 116. Podatki iz razpredelnice 116, stolpec 6, so s svojim seštevkom preneseni v razpredelnico 115, stolpec 3, podatki iz razpredelnice 116, stolpec 7, v razpredelnico 115, stolpec 4 in 5, podatki iz razpredelnice 116, stolpec 8, v razpredelnico 115, stolpec 6, podatki iz razpredelnice 116, stolpec 9, v razpredelnico 115, stolpec 7, podatki iz razpredelnice 116, stolpec 10, v razpredelnico 115, stolpec 8, podatki iz razpredelnice 116, stolpec 11, pa v razpredelnico 115, stolpec 10. Ob primerjavi z razpredelnico 111 se torej sedaj že pojavljajo razlike, ki imajo svoj izvor v spremenjenem obsegu prodaje.

Podatke pod zap. št. 2 razpredelnice 115 moremo pojasniti s podatki v razpredelnici 117. Podatki iz razpredelnice 117, stolpec 8, so s svojim seštevkom preneseni v razpredelnico 115, stolpec 3, podatki iz razpredelnice 117, stolpec 9, so preneseni v razpredelnico 115, stolpec 4, podaki iz razpredelnice 117, stolpec 10, v razpredelnico 115, stolpec 5, podatki iz razpredelnice 117, stolpec 11, v razpredelnico 115, stolpec 6, podatki iz razpredelnice 117, stolpec 12, v razpredelnico 115, stolpec 7, podatki iz razpredelnice 117, stolpec 13, v razpredelnico 115, stolpec 8, podatki iz razpredelnice 117, stolpec 14, v razpredelnico 115, stolpec 9, podatki iz razpredelnice 117, stolpec 15, pa v razpredelnico 115, stolpec 10. Ob primerjavi z razpredelnico 111 se torej sedaj pojavljajo tudi razlike, ki imajo svoj izvor v spremenjenem obsegu dejavnosti.

Podatke pod zap. št, 3 razpredelnice 115 moremo pojasniti s podatki v razpredelnici 118. Podatki iz razpredelnice 110, stolpec 6, so s svojim seštevkom preneseni v razpredelnico 115, stolpec 3, podatki iz razpredelnice 118, stolpec 7, so preneseni v razpredelnico 115, stolpec 4, podatki iz razpredelnice 118, stolpec 8, v razpredelnico 115, stolpec 5 in 6, podatki iz razpredelnice 118, stolpec 9, v razpredelnico 115, stolpec 7, podatki iz razpredelnice 118, stolpec 10, v razpredelnico 115, stolpec 8, podatki iz razpredelnice 118, stolpec 11, pa v razpredelnico 115, stolpec 9. Ob primerjavi z razpredelnico 111 se torej sedaj ne pojavljajo več tudi razlike, ki imajo svoj izvor v spremenjenem obsegu dejavnosti.

Za ostale zap. številke razpredelnice št. 115 velja isto, kar smo že rekli za te zap. številke razpredelnice 111, s tem da so sedaj v stolpec 6 vključeni podatki o prvotno načrtovanem, in ne o ostvarjenem znesku. Za to niso potrebna dodatna pojasnila.

Obračun ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja z odmikom od prvotno načrtovanih velikosti

Razdobje _____

Zap. št.	Sestavine	Ostvarjeni znesek	Prilagojeni načrtovani znesek za ostvarjeni obseg na podlagi		Prvotno načrtovani znesek	Odmiki od prvotno načrtovanega zneska zaradi			
			ostvar. potroškov	načrt. potroškov		skupaj (3–6)	spremembe cen (3–4)	spremembe potroškov pri stal. str. (4–5)	spremembe obsega (5–6)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Prihodki iz prodaje							-	
2	Spremenljivi materialni stroški in amortizacija v razdobju								
3	Stalni materialni stroški in amortizacija v razdobju								
4	Materialni stroški in amortizacija v začetni zalogi proizvodov in nedokončani proizvodnji								
5	Materialni stroški in amortizacija v končni zalogi proizvodov in nedokončani proizvodnji								
6	Materialni stroški in amortizacija v prodanih količinah (2+3+4–5)								
7	Dohodek iz prodaje (1–6)								
8	Finančni prihodki								
9	Izredni prihodki			-	-				-
10	Izredni odhodki			-	-				-
11	Dohodek v razdobju (7+8+9–10)								
12	Prispevki iz dohodka								
13	Davki iz dohodka								
14	Druge obveznosti iz dohodka								
15	Čisti dohodek (11–12–13–14)								
16	Spremenljivi osebni dohodki v razdobju								
17	Stalni osebni dohodki v razdobju								
18	Oblikovanje skladov (15–16–17)								

Obračun odmika ostvarjenih prihodkov od prvotno načrtovanih

Razdobje _____

Vrsta poslovnega učinka	Ostvarjena prodana količina	Načrtovana prodana količina	Ostvarjena prodajna cena	Načrtovana prodajna cena	Ostvarjeni prihodki iz prodaje	Načrtovani prihodki iz prodaje za ostvarjeni obseg prodaje	Prvotno načrtovani prihodki iz prodaje
1	2	3	4	5	6 (2×4)	7 (2×5)	8 (3×5)
skupaj	-	-	-	-			

Vrsta poslovnega učinka	Odmiki od prvotno načrtovanega zneska		
	skupaj	zaradi spremembe cen	zaradi spremembe obsega
1	9 (6-8)	10 (6-7)	11 (7-8)
skupaj			

Razpredelnica 116

Obračun odmika ostvarjenih spremenljivih stroškov in odhodkov od prvotno načrtovanih

Razdobje _____

Vrsta spremenljive prvine	Ostvarjeni potroški spremenljive prvine na količinsko enoto poslovnega učinka	Načrtovani potroški spremenljive prvine na količinsko enoto poslovnega učinka	Ostvarjena proizvedena količina poslovnih učinkov	Načrtovana proizvedena količina poslovnih učinkov	Ostvarjena nabavna cena (obračunska postavka) enote spremenljive prvine	Načrtovana nabavna cena (obračunska postavka) enote spremenljive prvine
1	2	3	4	5	6	7
skupaj	-	-	-	-	-	-

·/·

Vrsta spremenljive prvine	Ostvarjeni stroški (odhodki)	Načrtovani stroški (odhodki) ostvarjenega obsega na podlagi ostvarjenih potroškov	Načrtovani stroški (odhodki) ostvarjenega obsega	Prvotno načrtovani stroški (odhodki)	Odmiki od prvotno načrtovanega zneska			
					skupaj	zaradi spremembe cen	zaradi spremembe potroškov	zaradi spremembe obsega
1	8 (2×4×6)	9 (2×4×7)	10 (3×4×7)	11 (3×5×7)	12 (8–11)	13 (8–9)	14 (9–10)	15 (10–11)
skupaj								

Razpredelnica 117

Obračun odmika ostvarjenih stalnih stroškov in odhodkov od prvotno načrtovanih

Razdobje _____

Vrsta stalnih prvin	Ostvarjeni potroški stalnih prvin v celoti	Načrtovani potroški stalnih prvin v celoti	Ostvarjena nabavna cena (obračunska postavka) stalne prvine	Načrtovana nabavna cena (obračunska postavka) stalne prvine
1	2	3	4	5
Skupaj	-	-	-	-

Vrsta stalnih prvin	Ostvarjeni stroški (odhodki)	Načrtovani stroški (odhodki) za ostvarjeni obseg na podlagi ostvarjenih potroškov	Prvotno načrtovani stroški (odhodki)	Odmiki od prvotno načrtovanega zneska		
				skupaj	zaradi spremembe cen	zaradi spremembe potroškov
1	6 (2×4)	7 (2×5)	8 (3×5)	9 (6–8)	10 (6–7)	11 (7–8)
Skupaj						

Razpredelnica 118

832 Računovodske informacije o odmikih ostvarjenega dohodka in njegovega razporejanja od ostvarjenih velikosti v preteklem razdobju

Iskanje razlik med ostvarjenimi ekonomskimi kategorijami v danem razdobju in istovrstnimi ekonomskimi kategorijami v preteklem razdobju je zelo pogosto sredstvo za presojanje rezultatov poslovanja OZD. K temu nas navaja že dejstvo, da imamo celo v predpisanem obrazcu bilance uspeha in bilance stanja po dva zaporedna stolpca s časovno razlikujočimi se podatki. Seveda bi tudi sedaj kazalo razčleniti razlike pri ekonomskih kategorijah po razlogih nastanka. Posebno pozornost pa je treba posvetiti vplivom, ki jih ima spremenjena metodologija izkazovanja ekonomskih kategorij v različnih razdobjih. Včasih bi kaka ekonomska kategorija izpadla boljše ali slabše kot v predhodnem razdobju že iz preprostega razloga, ker je bila spremenjena metodologija njenega izkazovanja. Iz tega pa sledi, da celo takrat, ko se zadovoljujemo z nerazčlenjenimi razlikami pri ekonomskih kategorijah, moramo z izločitvijo vpliva spremenjene metodologije njihovega izkazovanja zagotoviti, da so primerljive.

Znano je, da na ostvarjene **prihodke** bistveno vpliva dejstvo, ali so zasnovani na zaračunani prodaji, na plačljivi prodaji ali na plačani prodaji. Ko je namesto prihodkov na podlagi zaračunane prodaje vpeljana metoda njihovega ugotavljanja na podlagi plačljive prodaje, se pojavljajo v obračunskem razdobju gotovo po drugačnih pravilih in nanje vpliva pravočasnost prejetega plačila ali instrumentov, ki ga zagotavljajo. Če je ob koncu kakega obračunskega razdobja več nepokritih prihodkov, ki jih še ne smemo upoštevati pri ugotavljanju tedanjega dohodka, kot jih je bilo v začetku istega razdobja, je to pač dejstvo, s katerim je pri delovanju nove metode treba računati. Tudi v primeru ugotavljanja prihodkov na podlagi zaračunane prodaje je v kakem razdobju bilo treba odpisati več terjatev in v kakem drugem razdobju manj terjatev, kar je prav tako vplivalo na ugotavljanje tedanjega dohodka. Primerjava prihodkov, ki so ugotovljeni na podlagi iste metode v različnih razdobjih, zaradi tega ni ovirana, ravno tako ne primerjava dohodka ali iz njega izvedenih kategorij v različnih razdobjih. Zadeva pa se spremeni tisti hip, ko imamo v mislih prehodno razdobje. Če so v predhodnem razdobju bili prihodki zasnovani še na podlagi zaračunane prodaje in v preučevanem razdobju že na podlagi plačljive ali plačane prodaje, njihove velikosti že niso več primerljive. Da bi se dokopali do pravilnejše sodbe, bi morali k prihodkom na podlagi plačljive ali plačane prodaje prišteti še nepokrite prihodke ob koncu preučevanega razdobja, nakar bi ugotovili prihodke na podlagi zaračunane prodaje v preučevanem razdobju, ki so primerljivi s prihodki na podlagi zaračunane prodaje v bazičnem razdobju. Takšen popravek izkazovanja prihodkov v preučevanem razdobju seveda vpliva tudi neposredno na dohodek in iz njega izvedene kategorije, saj zaradi prehoda na novo metodo ob drugih nespremenjenih okoliščinah ni bilo nikakršnih sprememb na strani materialnih stroškov in amortizacije po najmanjših stopnjah, ki jih je s prihodki treba pokriti. Če bi, nasprotno, v bazičnem razdobju bili prihodki zasnovani na plačljivi ali plačani prodaji, v preučevanem razdobju pa na podlagi zaračunane prodaje, bi morali k prvotno izkazanim prihodkom prišteti nepokrite prihodke ob začetku preučevanega razdobja in odšteti nepokrite prihodke ob koncu tega razdobja, da bi jih s tem izkazali po enaki metodi kot v bazičnem razdobju. To spoznanje moramo uporabiti tudi pri razčlenjevanju odmikov ostvarjenih prihodkov v prehodnem razdobju od tistih v bazičnem razdobju.

Med ostvarjenimi prihodki v dveh različnih razdobjih se pojavljajo tri razlike:
a) zaradi spremenjene metodologije obračuna (samo v prehodnem razdobju);
b) zaradi spremenjenih prodajnih cen;
c) zaradi spremenjenega obsega prodaje.

Prvo razliko (a) ali razliko zaradi spremenjene metodologije obračuna izračunavamo takole:

ostvarjeni prihodki v preučevanem razdobju, tj.

ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju

×

ostvarjena prodajna cena v preučevanem razdobju

−

ostvarjeni prihodki v preučevanem razdobju na podlagi metodologije bazičnega razdobja, tj.

popravljena ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju

×

ostvarjena prodajna cena v preučevanem razdobju

Pri tem je popravljena ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju sestavljena v primeru prehoda od metode zaračunane prodaje na metodo plačljive ali plačane prodaje takole:

ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju, ki je upoštevana v prihodkih

+

ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju, ki je v končnih nepokritih prihodkih

V primeru prehoda od metode plačljive ali plačane prodaje na metodo zaračunane prodaje pa je v prehodnem razdobju popravljena ostvarjena prodana količina sestavljena takole:

ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju, ki je upoštevana v prihodkih

+

ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju, ki je v začetnih nepokritih prihodkih

−

ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju, ki je v končnih nepokritih prihodkih

Drugo razliko (b) ali razliko zaradi spremenjenih prodajnih cen izračunamo takole:

ostvarjeni prihodki v preučevanem razdobju na podlagi metodologije bazičnega razdobja, tj.

popravljena ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju

×

ostvarjena prodajna cena v preučevanem razdobju

−

ostvarjeni prihodki v preučevanem razdobju na podlagi metodologije bazičnega razdobja in tedanjih prodajnih cen, tj.

popravljena ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju

×

ostvarjena prodajna cena v bazičnem razdobju

Razumljivo je seveda, da se razen v prehodnem razdobju vedno popravljena ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju ujema s prvotno izkazano prodano količino v tem razdobju.

Tretjo razliko (c) ali razliko zaradi spremenjenega obsega prodaje pa izračunamo takole:

ostvarjeni prihodki v preučevanem razdobju na podlagi metodologije bazičnega razdobja in tedanjih prodajnih cen, tj.

popravljena ostvarjena prodana količina v preučevanem razdobju
×
ostvarjena prodajna cena v bazičnem razdobju

—

ostvarjeni prihodki v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjena prodana količina v prehodnem razdobju
×
ostvarjena prodajna cena v bazičnem razdobju

Tudi na znesek ostvarjenih **odhodkov v ožjem smislu,** tj. tistih, ki so odštevni od prihodkov pred ugotovitvijo dohodka, utegne vplivati spremenjena metodologija. Znano je, da je s kvalitativnega vidika mogoče vrednotiti nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov po poprečnih materialnih stroških z amortizacijo kot zgornjo mejo ali po neposrednih materialnih stroških kot spodnjo mejo. Prav tako je znano, da je s kvantitativnega vidika mogoče vrednotiti zalogo materiala, drobnega inventarja, nedokončane proizvodnje in proizvodov po metodah zaporednih cen (FIFO), poprečnih cen, povratnih cen (LIFO) itd., prav tako je mogoče tudi različno vrednotiti drobni inventar v uporabi.

Če so npr. bili v bazičnem razdobju pri vrednotenju nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov upoštevani poprečni materialni stroški z amortizacijo, v preučevanem razdobju pa je bil opravljen prehod na vrednotenje zgolj po neposrednih materialnih stroških, pomeni, da so v tem razdobju končne zaloge nižje ovrednotene, kot bi bile po metodologiji bazičnega razdobja, odhodki pred ugotovitvijo dohodka pa izkazani v večjem znesku, kot bi bili, če bi bila upoštevana metodologija bazičnega razdobja. Odhodke v preučevanem razdobju moremo potemtakem primerjati z odhodki v bazičnem razdobju šele potem, ko smo odpravili razliko, ki jo je povzročila sprememba metodologije. Ali z drugimi besedami, zmanjšati jih moramo za toliko, za kolikor bi bile končne zaloge višje ovrednotene po metodologiji bazičnega razdobja, kot so ovrednotene po metodologiji preučevanega razdobja. Če je, nasprotno, v preučevanem razdobju opravljen prehod od vrednotenja teh zalog po neposrednih materialnih stroških na vrednotenje po poprečnih stroških z amortizacijo, je izkazane odhodke v preučevanem razdobju treba povečati za toliko, za kolikor bi bile končne zaloge nižje ovrednotene po metodologiji bazičnega razdobja, kot so ovrednotene po metodologiji preučevanega razdobja; šele nato lahko razčlenjujemo njihovo razliko z ostvarjenimi odhodki v bazičnem razdobju glede na spremenjene potroške in cene. Povsem podobne so ugotovitve, kadar spreminjamo metode vrednotenja zalog s kvantitativnega vidika. Gotovo so fizično nespremenjene zaloge drugače ovrednotene na podlagi metode zaporednih cen (FIFO) ali povratnih cen (LIFO). Če v teku preučevanega razdobja nato spremenimo metodo, bodo po novi metodi dane končne zaloge višje ali nižje ovrednotene, kot bi bile, če bi še vedno uporabljali staro metodo. Za toliko so pa seveda že spet prenizko ali previsoko izkazani odhodki pred ugotovitvijo dohodka. Torej jih je treba popraviti. Na splošno bi lahko rekli, da popravljene ostvarjene odhodke pred ugotovitvijo dohodka dobimo tako, da k prvotno izkazanim ostvarjenim odhodkom

prištejemo vrednost končnih zalog po metodologiji preučevanega razdobja in odštejemo vrednost končnih zalog po metodologiji bazičnega razdobja.

Da le ne bi preveč otežkočili razumevanje odmikov ostvarjenih odhodkov v ožjem smislu, ki so se pojavili v dveh zaporednih razdobjih, in še bolj otežkočili izvedbo njihove razčlenitve po razlogih, menimo, da je bolje, če se lotimo pojasnjevanja razlik tako, da redne odhodke pojasnimo z materialnimi stroški in amortizacijo v razdobju ter z vrednostnim gibanjem zalog. Če označimo odhodke z »O«, preučevane stroške s »S«, tovrstne stroške v začetnih zalogah z »Z« in tovrstne stroške v končnih zalogah s »K« kakor tudi če označimo z »2« kategorije v preučevanem razdobju ter z »1« kategorije v bazičnem razdobju, pridemo do naslednjih enačb in razlik med njimi:

$$O_2 = S_2 + Z_2 - K_2$$
$$O_1 = S_1 + Z_1 - K_1$$
$$O_2 - O_1 = (S_2 - S_1) + [(Z_2 - K_2) - (Z_1 - K_1)]$$

Razlika v odhodkih zaporednih razdobij je enaka razliki v stroških teh razdobij in razliki v gibanju zalog v teh razdobjih. Razliko v stroških bomo pojasnjevali ločeno za njihov stalni in njihov spremenljivi del. V okviru razlike v gibanju zalog pa želimo glede na začetna pojasnila ločiti razlike v gibanju zalog ob predpostavki njihovega nespremenjenega vrednotenja in razlike v gibanju zalog, ki imajo svoj izvor v spremenjeni metodologiji njihovega vrednotenja. Gre torej za izražanje kategorije K_2 tudi po metodologiji predhodnega razdobja; če to označimo z dodatno oznako »1«, lahko izraz v oglatem oklepaju razčlenimo takole:

$$(Z_2 - K_{21}) + (K_{21} - K_2) - (Z_1 - K_1)$$

Pri tem pomeni izraz $(K_{21} - K_2)$ razliko v vrednosti zalog, ki jo je treba pripisati spremenjeni metodologiji njihovega vrednotenja, preostali izraz $(Z_2 - K_{21}) - (Z_1 - K_1)$ pa spremenjenemu obsegu zalog.

Ko smo tako razčistili metodološko pot k razčlenjevanju odmikov ostvarjenih odhodkov v ožjem smislu v dveh zaporednih razdobjih, lahko za **stalni del odhodkov v ožjem smislu** pojasnimo naslednje razloge za njihove odmike od njihovega istovrstnega dela v bazičnem razdobju:

a) zaradi spremenjenih nabavnih cen prvine (kamor spadajo spremembe nabavne vrednosti osnovnih sredstev ob revalorizaciji na koncu bazičnega razdobja);
b) zaradi spremenjenih stalnih potroškov prvine v razdobju;
c) zaradi spremenjene metodologije vrednotenja zalog (samo v prehodnem razdobju);
č) zaradi spremenjenega obsega zalog.

Prvo razliko (a) ali razliko zaradi spremenjenih nabavnih cen prvine izračunamo takole:

ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v preučevanem razdobju, tj.

ostvarjeni stalni potroški prvine v preučevanem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v preučevanem razdobju
—
ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenih nabavnih cen prvine v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeni stalni potroški prvine v preučevanem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v bazičnem razdobju

Drugo razliko (b) ali razliko zaradi spremenjenih stalnih potroškov prvine v razdobju izračunamo takole:

ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenih nabavnih cen prvine v bazičnem razdobju, tj.
ostvarjeni stalni potroški prvine v preučevanem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v bazičnem razdobju
—
ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v bazičnem razdobju, tj.
ostvarjeni stalni potroški prvine v bazičnem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v bazičnem razdobju

Tretjo razliko (c) ali razliko zaradi spremenjene metodologije vrednotenja zalog izračunamo takole:

ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v končnih zalogah preučevanega razdobja po metodologiji bazičnega razdobja
—
ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v končnih zalogah preučevanega razdobja

Četrto razliko (d) ali razliko zaradi spremenjenega obsega zalog pa izračunamo takole:

ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v začetnih zalogah preučevanega razdobja
—
ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v končnih zalogah preučevanega razdobja po metodologiji bazičnega razdobja
—
ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v začetnih zalogah bazičnega razdobja
+
ostvarjeni stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v končnih zalogah bazičnega razdobja

Tretjo in četrto razliko pri stalnem delu materialnih stroškov z amortizacijo kaže izračunavati skupaj z istovrstnima razlikama pri spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo.

V vseh teh primerih pomeni pozitivni predznak pri vsaki razliki, da se je znesek v primerjavi z ostvarjenim v bazičnem razdobju za toliko povečal, negativni predznak pa, da se je za toliko zmanjšal. Če seštejemo vse delne razlike, pridemo do celotne razlike pri preučevani ekonomski kategoriji.

Podobno moremo razčleniti odmik ostvarjenega **spremenljivega dela odhodkov v ožjem smislu** v preučevanem razdobju od ostvarjenega spremenljivega dela odhodkov v ožjem smislu v bazičnem razdobju:

a) zaradi spremenjenih nabavnih cen prvine;
b) zaradi spremenjenih potroškov na enoto proizvoda ali storitve;

c) zaradi spremenjenega obsega proizvodnje;
č) zaradi spremenjene metodologije vrednotenja zalog;
d) zaradi spremenjenega obsega zalog.

Prvo razliko (a) ali razliko zaradi spremenjenih nabavnih cen prvine izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v preučevanem razdobju, tj.

ostvarjeni spremenljivi potroški prvine na enoto učinka v preučevanem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v preučevanem razdobju
–
ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenih nabavnih cen prvine v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeni spremenljivi potroški prvine na enoto učinka v preučevanem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v bazičnem razdobju

Drugo razliko (b) ali razliko zaradi spremenjenih potroškov na enoto proizvoda ali storitve izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenih nabavnih cen prvine v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeni spremenljivi potroški prvine na enoto učinka v preučevanem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v bazičnem razdobju
–
ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenih cen prvine in potroškov prvine na enoto učinka v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeni spremenljivi potroški prvine na enoto učinka v bazičnem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v bazičnem razdobju

Tretjo razliko (c) ali razliko zaradi spremenjenega obsega proizvodnje izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenih cen prvine in potroškov prvine na enoto učinka v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeni spremenljivi potroški prvine na enoto učinka v bazičnem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v bazičnem razdobju
–
ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v bazičnem razdobju, tj.
ostvarjeni spremenljivi potroški prvine na enoto učinka v bazičnem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v bazičnem razdobju
×
ostvarjena nabavna cena prvine v bazičnem razdobju

Četrto razliko (č), tj. razliko zaradi spremenjene metodologije vrednotenja zalog, izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v končnih zalogah preučevanega razdobja po metodologiji bazičnega razdobja
–
ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v končnih zalogah preučevanega razdobja

Peto razliko (d), tj. razliko zaradi spremenjenega obsega zalog, pa izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v začetnih zalogah preučevanega razdobja
–
ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v končnih zalogah preučevanega razdobja po metodologiji bazičnega razdobja
–
ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v končnih zalogah bazičnega razdobja
+
ostvarjeni spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo v končnih zalogah bazičnega razdobja

Ko na podlagi vseh obravnavanih razlik pri prihodkih in odhodkih v ožjem smislu pojasnimo tudi razlike v dohodku dveh zaporednih razdobij, se lahko lotimo še pojasnjevanja razlik pri postavkah njegovega razporejanja. Prve so seveda na vrsti razne **obveznosti iz dohodka.** Razlike med njihovo ostvarjeno velikostjo v preučevanem razdobju in ostvarjeno velikostjo v bazičnem razdobju se pojavljajo v glavnem:

a) zaradi spremenjenih stopenj;
b) zaradi spremenjene osnove.

Prvo razliko (a) ali razliko zaradi spremenjenih stopenj izračunamo takole:

ostvarjene obveznosti iz dohodka v preučevanem razdobju, tj.
ostvarjena osnova za obračun obveznosti iz dohodka v preučevanem razdobju
×
ostvarjena stopnja za obračun obveznosti iz dohodka v preučevanem razdobju
–
ostvarjene obveznosti iz dohodka v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenih stopenj iz bazičnega razdobja, tj.

ostvarjena osnova za obračun obveznosti iz dohodka v preučevanem razdobju
×
ostvarjena stopnja za obračun obveznosti iz dohodka v bazičnem razdobju

Drugo razliko (b) ali razliko zaradi spremenjene osnove izračunamo takole:

ostvarjene obveznosti iz dohodka v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenih stopenj iz bazičnega razdobja, tj.

ostvarjena osnova za obračun obveznosti iz dohodka v preučevanem razdobju
×
ostvarjena stopnja za obračun obveznosti iz dohodka v bazičnem razdobju
–
ostvarjene obveznosti iz dohodka v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjena osnova za obračun obveznosti iz dohodka v bazičnem razdobju
×
ostvarjena stopnja za obračun obveznosti iz dohodka v bazičnem razdobju

Ko smo sedaj pri razčlenjevanju odmikov ostvarjenih **osebnih dohodkov** v dveh zaporednih razdobjih, moramo spet opozoriti, da na tisto njihovo velikost, ki izhaja iz razporejanja dohodka, utegne vplivati tudi sprememba metodologije njihovega pokrivanja. Znano je npr. da so OZD v preteklosti vedno lahko puščale osebne dohodke, ki so se sklicevali na delo v končnih zalogah, še nepokrite z dohodkom istega obračunskega razdobja. To prakso je v treh letih s koncem v letu 1980 bilo treba ukiniti. Če je v posameznem prehodnem letu bilo treba osebne dohodke, ki bi po metodologiji prejšnjega leta še lahko ostali nepokriti, že pokriti s tedanjim dohodkom, je to ob drugih nespremenjenih okoliščinah največkrat povečalo siceršnje razporejanje čistega dohodka na osebne dohodke, a zmanjšalo akumulacijo. Osebni dohodki iz razporejanja dohodka pa v takšnih dveh zaporednih letih niso neposredno primerljivi, ker zajemajo različne sestavine. Osebne dohodke iz razporejanja dohodka bi v preučevanem razdobju pravzaprav morali zmanjšati za toliko, za kolikor bi se na končno stanje zalog po metodologiji preteklega razdobja lahko sklicevali višji osebni dohodki, kot se po metodologiji preučevanega razdobja. Toda tudi v pogledu osebnih dohodkov, ki se sklicujejo na nedokončano proizvodnjo, se utegnejo pojaviti metodološke razlike iz leta v leto. Ti se namreč lahko pojavljajo v razponu od poprečne velikosti kot zgornje meje do neposredne velikosti kot spodnje meje. Če se npr. v posameznem razdobju OZD odloči, da bo namesto poprečnih osebnih dohodkov puščala z dohodkom nepokrite samo neposredne osebne dohodke, bodo tedaj v okviru osebnih dohodkov, ki izhajajo iz razporejanja dohodka, tudi takšni, ki imajo svoj izvor v spremenjeni metodologiji obračuna.

Podobno kot pri odhodkih pred ugotovitvijo dohodka bomo v nadaljevanju pojasnili odmike med ostvarjenimi osebnimi dohodki v dveh zaporednih razdobjih na podlagi obračunanih osebnih dohodkov v posameznem razdobju in gibanjem tiste njihove vrednosti, ki je še ni treba pokriti z dohodkom v posameznem razdobju. Glede na to, da niso vsi obračunani osebni dohodki odvisni od obsega dejavnosti, pa bomo spet ločeno obravnavali njihov stalni in spremenljivi del.

Pri **stalnem delu osebnih dohodkov** se pojavljajo naslednje razlike med ostvarjenimi velikostmi v dveh obračunskih razdobjih:

a) zaradi spremenjene vrednosti točke;
b) zaradi spremenjenega števila točk na delovnem mestu;
c) zaradi spremenjenega števila delovnih mest;

č) zaradi spremenjene metodologije pokrivanja osebnih dohodkov z dohodkom (samo v prehodnem razdobju);
d) zaradi spremenjenega obsega zalog, na katere se sklicujejo osebni dohodki, ki jih še ni treba pokriti z dohodkom.

Prvo razliko (a) ali razliko zaradi spremenjene vrednosti točke izračunamo takole:

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk v preučevanem razdobju
×
ostvarjena vrednost točke v preučevanem razdobju

–

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjene vrednosti točke v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk v preučevanem razdobju
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

Drugo razliko (b) ali razliko zaradi spremenjenega števila točk na delovnih mestih izračunamo takole:

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjene vrednosti točke v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk v preučevanem razdobju
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

–

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenega števila delovnih mest, preračunanega s številom točk v bazičnem razdobju, in na podlagi ostvarjene vrednosti točke v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk na delovnih mestih v preučevanem razdobju, vendar po kriterijih iz bazičnega razdobja
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

Tretjo razliko (c) ali razliko zaradi spremenjenega števila delovnih mest izračunamo takole:

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjenega števila delovnih mest, preračunanega s številom točk v bazičnem razdobju, in na podlagi ostvarjene vrednosti točke v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk na delovnih mestih v preučevanem razdobju, vendar po kriterijih iz bazičnega razdobja
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

–

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, obračunan v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk v bazičnem razdobju
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

Četrto razliko (č) ali razliko zaradi spremenjene metodologije pokrivanja osebnih dohodkov z dohodkom izračunamo takole:

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, ki je ob koncu preučevanega razdobja po metodologiji bazičnega razdobja z dohodkom še nepokrit

–

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, ki je ob koncu preučevanega razdobja po metodologiji tega razdobja z dohodkom še nepokrit

Peto razliko (d) ali razliko zaradi spremenjenega obsega zalog, na katere se sklicujejo osebni dohodki, ki jih še ni treba pokriti z dohodkom, pa izračunamo takole:

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, ki je ob začetku preučevanega razdobja z dohodkom še nepokrit

–

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, ki je ob koncu preučevanega razdobja po metodologiji bazičnega razdobja z dohodkom še nepokrit

–

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, ki je ob začetku bazičnega razdobja z dohodkom še nepokrit

+

ostvarjeni stalni del osebnih dohodkov, ki je ob koncu bazičnega razdobja z dohodkom še nepokrit

Četrto in peto razliko pri stalnem delu osebnih dohodkov kaže izračunavati skupaj z istovrstnima razlikama pri spremenljivem delu osebnih dohodkov.

Podobno moremo razčleniti odmik ostvarjenega **spremenljivega dela osebnih dohodkov** v preučevanem razdobju od ostvarjenega spremenljivega dela osebnih dohodkov v bazičnem razdobju:

a) zaradi spremenjene vrednosti točke;
b) zaradi spremenjenega števila točk na količinsko enoto proizvoda ali storitve, tj. učinka;
c) zaradi spremenjenega obsega proizvodnje;
č) zaradi spremenjene metodologije pokrivanja osebnih dohodkov z dohodkom (samo v prehodnem razdobju);
d) zaradi spremenjenega obsega zalog, na katere se sklicujejo osebni dohodki, ki jih še ni treba pokriti z dohodkom.

Prvo razliko (a) ali razliko zaradi spremenjene vrednosti točke izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk na količinsko enoto učinka v preučevanem razdobju

×

ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju

×

ostvarjena vrednost točke v preučevanem razdobju

–

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjene vrednosti točke v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk na količinsko enoto učinka v preučevanem razdobju

×

ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

Drugo razliko (b) ali razliko zaradi spremenjenega števila točk na količinsko enoto proizvoda ali storitve, tj. učinka, izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjene vrednosti točke v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk na količinsko enoto učinka v preučevanem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

–

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjene vrednosti točke v bazičnem razdobju in ostvarjenih potroškov prvine na enoto učinka v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk na količinsko enoto učinka v bazičnem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

Tretjo razliko (c) ali razliko zaradi spremenjenega obsega proizvodnje izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, obračunan v preučevanem razdobju na podlagi ostvarjene vrednosti točke v bazičnem razdobju in ostvarjenih potroškov prvine na enoto učinka v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk na količinsko enoto učinka v bazičnem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v preučevanem razdobju
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

–

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, obračunan v bazičnem razdobju, tj.

ostvarjeno število točk na količinsko enoto učinka v bazičnem razdobju
×
ostvarjena proizvedena količina učinkov v bazičnem razdobju
×
ostvarjena vrednost točke v bazičnem razdobju

Četrto razliko (č) ali razliko zaradi spremenjene metodologije pokrivanja osebnih dohodkov z dohodkom izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, ki je ob koncu preučevanega razdobja po metodologiji bazičnega razdobja z dohodkom še nepokrit

–

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, ki je ob koncu preučevanega razdobja po metodologiji tega razdobja z dohodkom še nepokrit

Peto razliko (d) ali razliko zaradi spremenjenega obsega zalog, na katere se

sklicujejo osebni dohodki, ki jih še ni treba pokriti z dohodkom, pa izračunamo takole:

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, ki je ob začetku preučevanega razdobja z dohodkom še nepokrit

–

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, ki je ob koncu preučevanega razdobja po metodologiji bazičnega razdobja še nepokrit

–

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, ki je ob začetku bazičnega razdobja z dohodkom še nepokrit

+

ostvarjeni spremenljivi del osebnih dohodkov, ki je ob koncu bazičnega razdobja z dohodkom še nepokrit

Kot smo že omenili, kaže četrto in peto razliko pri spremenljivem delu osebnih dohodkov izračunavati skupaj z istovrstnima razlikama pri stalnem delu osebnih dohodkov.

S tem smo pojasnili razčlenjevanje odmikov pri nekaterih najbolj značilnih ekonomskih kategorijah. Sicer pa ima celotni obračun lahko podobno obliko kot npr. razpredelnica 115, seveda s tem, da se kot nasprotje ostvarjenih velikosti v danem razdobju pojavljajo istovrstne ostvarjene velikosti v bazičnem razdobju in da se kot dodaten razlog za odmike pojavlja še sprememba v metodologiji. Zato ni več potrebno naših razglabljanj prevesti v jezik posebne razpredelnice, ki bi bila objavljena na tem mestu; to nalogo prepuščamo bralcu.

9 Računovodsko izkazovanje in presojanje rezultatov poslovanja

90 RAČUNOVODSKA POROČILA O SREDSTVIH, OBVEZNOSTIH DO VIROV SREDSTEV, PRIHODKIH IN ODHODKIH ZA NOTRANJE UPORABNIKE

900 Sprotna računovodska poročila za poslovodni organ

Če zadeve teoretično nekoliko poenostavimo, zato pa pojmovno izčistimo, lahko rečemo, da je poslovodni organ na dva različna načina vpleten v proces odločanja, ki zahteva ustrezne informacije.

1. Najprej je vpleten v proces samoupravnega odločanja s tem, da bodisi daje zanj pobudo in oblikuje ustrezen predlog ali da s strokovne strani dopolnjuje obstoječi predlog in prepreči nekaj, kar ne bi bilo skladno s samoupravnimi akti in predpisi. Pri določanju poslovne politike in ukrepov za njeno uresničitev ter pri sprejemanju načrtov in ukrepov za njihovo uresničitev je le soudeleženec v pripravljalni stopnji sprejemanja odločitev. Pri strateških, taktičnih in operativnih odločitvah potemtakem ne nastopa kot nosilec odločanja.

2. Nato je vpleten v proces ostvarjanja samoupravnih odločitev s tem, da vodi poslovanje v temeljni organizaciji ter organizira in koordinira delovni proces v njej v okviru postavljene poslovne politike in sprejetih načrtov ter ukrepov za njihovo uresničitev. Pri poslovno-tehničnih odločitvah nastopa kot nosilec odločanja, te odločitve so pa v zvezi:

a) s pripravo izvajanja, tj. z razčlenjevanjem konkretnih nalog za temeljno organizacijo v razdobju, krajšem od meseca dni, na posamezne delavce, ali z drugimi besedami, s sproženjem in z uravnavanjem dela posameznih delavcev pri izvajanju konkretnih nalog za temeljno organizacijo;

b) z nadziranjem izvajanja, ki naj bi bilo skladno z izdanimi delovnimi nalogi ali nalogi za izvedbo.

Informacije, ki so poslovodnemu organu potrebne v primeru 1, kjer nastopa kot soudeleženec v pripravljalni stopnji sprejemanja odločitev, so odvisne od tega, ali daje za samoupravno odločanje pobudo in oblikuje ustrezni predlog ali, nasprotno, le s strokovne strani dopolnjuje obstoječi predlog in prepreči nekaj, kar ne bi bilo skladno s samoupravnimi akti in predpisi. V drugem primeru so informacije, ki jih dobiva, v načelu enake kot informacije za nosilca odločanja, dopolnjene so le s povsem druge strani s spoznanji, ki omogočajo njegovo posredovanje. V prvem primeru so informacije, ki jih dobiva, praviloma drugačne kot informacije za nosilca odločanja; informacije, ki jih dobiva, ga opozore na to, da mora spodbuditi kako samoupravno odločitev, ker sam zanjo ni pristojen, ali mu omogočajo, da oblikuje ustrezen predlog samoupravnih odločitev, medtem ko so informacije za nosilca odločanja že rezultat posredovanja poslovodnega organa.

Informacije, ki so poslovodnemu organu potrebne v primeru 2, kjer nastopa

kot nosilec poslovno-tehničnih odločitev v okviru postavljene poslovne politike in sprejetih načrtov ter ukrepov za njihovo uresničitev, so odvisne od tega, ali naj omogočijo pripravo izvajanja ali nadziranje izvajanja, v vsakem primeru so pa neposredno namenjene le njemu, in ne tudi nosilcem samoupravnega odločanja.

Medtem ko samoupravne odločitve usmerjajo poslovanje temeljne organizacije združenega dela, ga mora poslovodni organ s svojimi poslovno-tehničnimi odločitvami uravnavati v danem okviru. Zato mora prejemati tako rekoč dnevne informacije, da bi lahko zagotavljal izvajanje operativnih načrtov in z njimi taktičnih in strateških načrtov. Na njihovi podlagi poslovodni organ samostojno ukrepa, če so odločitve zgolj poslovno-tehničnega značaja in omogočajo uresničitev samoupravno sprejetih načrtov. Če takšne informacije opozarjajo na okoliščine, ki preprečujejo uresničitev samoupravno sprejetih načrtov ter narekujejo njihovo spremembo, pa na njihovi podlagi poslovodni organ ne more več samostojno ukrepati, ker so odločitve že samoupravnega značaja in posegajo vsaj na operativno, če že ne na taktično ali celo strateško področje. V takšnem primeru poslovodni organ na podlagi informacij da pobudo in oblikuje ustrezen predlog za ukrepanje izvršilnemu organu delavskega sveta, če so odločitve operativnega značaja, ali delavskemu svetu, če so odločitve taktičnega značaja.

Ker se strateške in taktične odločitve nanašajo na globale in na daljša razdobja, povsem zadošča, če prejemajo delavski svet kot organ in vsi delavci obračunsko nadzorna poročila za tromesečna razdobja. Tako je treba sestavljati periodične obračune za prve tri mesece, za prvih šest mesecev in za prvih devet mesecev ter zaključni račun za koledarsko leto. Ta obračunsko nadzorna poročila so z vso natančnostjo sestavljena kot periodična v enem mesecu po preteku tromesečja in kot zaključna v dveh mesecih po preteku koledarskega leta. Kot okvirna z začasnimi informacijami so seveda lahko dana tudi že prej kot v enem ali dveh mesecih po preteku razdobja, na katero se nanašajo, da bi bili nosilci odločanja bolje pripravljeni in jih ne bi na hitro kaj presenetilo ali postavilo pred kako dejstvo, nakar bi se čutili prikrajšane v svojih samoupravljavskih pravicah.

Tromesečno razdobje, za katero so sestavljeni periodični obračuni, pa ne more več zadovoljevati potreb izvršilnega organa delavskega sveta, ki se ukvarja s podrobnimi operativnimi odločitvami in ki mora spremljati njihovo uresničevanje že bolj sproti, npr. mesečno, čeprav na podlagi približnih informacij. Še manj lahko čaka poslovodni organ na konec tromesečnega razdobja in nato še na mesec do dva, da bi prišel do natančnih informacij o rezultatih poslovanja svoje temeljne organizacije združenega dela. Namesto natančnih informacij za tromesečno razdobje po preteku dodatnega meseca ali dva so mu bolj koristne približne dnevne informacije, da bi na njihovi podlagi lahko pravočasno sam ukrepal ali pa spodbudil k ukrepanju ustrezen samoupravni organ. Ne zadoščajo pa mu zgolj mesečne približne informacije, ki sicer utegnejo povsem zadovoljiti potrebe izvršilnega organa delavskega sveta.

Takšne sprotne informacije, ki jih prejema poslovodni organ, niso popolne, saj so omejene le na določene ekonomske kategorije, niso vedno natančne, saj je dana prednost njihovi hitri razpoložljivosti, in v marsičem niso več računovodskega značaja, saj ni več pogoj, da so izražene vrednostno, in še manj, da prihajajo neposredno iz računovodske službe.

Zahteva po pravočasnosti sprotnih informacij za poslovodni organ v marsičem zapostavlja zahtevo po natančnosti teh informacij. Po drugi strani nas pa skrb za tem, da bi bili stroški takšnih posebej pripravljenih informacij čim manjši, vodi k njihovi zelo skrbni izbiri.

Načela za oblikovanje sprotnih informacij za poslovodni organ so naslednja.

1. Sprotne informacije se morajo nanašati na tisto, kar ima glede na posebnosti poslovnega procesa v dani temeljni organizaciji združenega dela in glede na okoliščine, v katerih se razvija, pomemben vpliv na tamkajšnje rezultate poslovanja.

Z rezultati poslovanja seveda ni mogoče razumeti zgolj dohodek ali akumulacijo ali kako drugo postavko iz izkaza uspeha, temveč tudi stanje denarnih sredstev ali kako drugo postavko sredstev in obveznosti do virov sredstev. Res pa je glavna pozornost navadno usmerjena le na postavke, ki se sicer kasneje pojavljajo v periodičnem obračunu. Seveda to še ne pomeni, da je sproti, tj. vsakodnevno, treba zasledovati kar vse postavke iz periodičnega obračuna in jih sporočati poslovodnemu organu. Nekatere so namreč pomembnejše od drugih. Tako je npr. z zasledovanjem prihodkov iz prodaje in s stanjem denarnih sredstev. Marsikaj je pa sproti mogoče zasledovati le v naturalnih enotah mere in tako sklepati na njihove vplive na rezultate poslovanja. Tako je npr. z odsotnostjo z dela ali z gibanjem naročil po proizvodih. Če je določena ekonomska kategorija spoznana kot pomembna pri ugotavljanju rezultatov poslovanja, pa s tem še ni rečeno, da jo moramo sproti zasledovati v vseh podrobnostih. Med stroški kaže pozornost posvetiti tistim njihovim vrstam, kjer že majhen odstotek prihranka ali prekoračitve pomeni velik znesek, ter tistim, ki po svojem značaju niso neomejeno stalni, temveč nastajajo ob sprotnih odločitvah.

2. Sprotne informacije se morajo nanašati na tisto, kar je mogoče vsakodnevno zajemati dovolj kakovostno, čeprav le približno, da bi bilo mogoče razpoznati njihov vpliv na rezultate poslovanja.

Če kakega pojava ni mogoče vsakodnevno dojemati niti približno, je treba seveda opustiti misel na tovrstne sprotne informacije. Če že pri sprotnih informacijah odnehamo od zahteve po njihovi natančnosti, pa vsaj ne smemo odnehati od zahteve po tem, da vsaj približno nakazujejo določena gibanja in stanja. V nasprotnem primeru bi namesto z informacijo imeli opraviti z dezinformacijo. Tako je npr. treba sproti spremljati spremembo cen v zvezi s kupljenimi količinami in ne porabljenimi ali celo tistimi, ki so vsebovane v prodanih proizvodih.

3. Sprotne informacije se morajo nanašati na tisto, kar kaže na nepričakovane motnje ali na nepričakovano neizrabljene možnosti in ima očiten vpliv na rezultate poslovanja.

Te informacije so v glavnem neračunovodskega značaja, a v končni stopnji nakazujejo vpliv na računovodsko izražene ekonomske kategorije. Tako je npr. z zastoji pri proizvodnji iz različnih razlogov.

4. Sprotne informacije se morajo nanašati na tisto, kjer odmik ostvarjenih velikosti od ustreznih sodil bistveno vpliva na rezultate poslovanja in zahteva takojšnje ukrepanje.

Misel je preprosta. Kjer ni odmikov od normalnega stanja, informacije niso potrebne, saj ugotovitev ne zahteva v ničemer kakršnegakoli ukrepanja. Tudi tam, kjer odmiki zahtevajo ukrepanje šele v daljšem razdobju ali sploh nikakršnega ukrepanja, sprotne informacije niso potrebne. Toda tam, kjer je takojšnje ukrepanje neizbežno, ustrezne sprotne informacije ne smejo izostati. Tako npr. ni treba sproti zasledovati odmikov od nabavnih cen pri vseh vrstah materiala. V nekaterih temeljnih organizacijah moremo že s spremljavo nabavnih cen pri kakih 10 do 20 vrstah materiala dobiti zadosti natančen vpogled v gibanje dejanskih neposrednih materialnih stroškov.

5. Sprotne informacije se morajo nanašati na tisto, kar je v primeru potrebe mogoče tudi takoj spremeniti v stanju ali gibanju in tako vplivati na izboljšanje slabših rezultatov poslovanja.

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE 2

Temelj zamisli je v tem, da morajo obstajati tudi možnosti za spremembo neugodnih gibanj in stanj, in ne samo potrebe po takšnih spremembah. Če možnosti ni, tudi sprotne informacije o takšnem pojavu nimajo pravega pomena. Tako npr. na večino neomejeno stalnih stroškov ni mogoče vplivati, toda na njihov v razdobju programirani del je že mogoče vplivati, če je ustrezna odločitev sprejeta pravočasno. Na omejeno stalne stroške je podobno mogoče vplivati v določenem obsegu; če so na tak način obravnavani osebni dohodki, pa njihov celotni znesek le kaže povezovati z obsegom poslovanja, da se ne bi gibali neodvisno od njega.

6. Sprotne informacije morajo prihajati neposredno iz mest, kjer se sicer normalno pojavljajo ustrezni podatki, da bi s tem bila zagotovljena njihova pravočasnost.

To praktično pomeni, da takšne informacije v določeni meri lahko preskočijo računovodsko in načrtovalno-analitsko službo ter jih dobiva poslovodni organ iz tistih mest, ki sicer dostavljajo podatke v nadaljnjo obdelavo v okviru omenjenih informacijskih služb, ali pa vsaj, da v okviru teh informacijskih služb niso posebej obdelane, temveč samo urejene. Tako npr. informacije o odsotnosti z dela dostavlja kadrovska služba, informacije o zastojih pri proizvodnji dostavlja sama proizvodna operativa, prav tako informacije o proizvodnji, informacije o naročilih dostavlja prodajna služba, prav tako informacije o prihodkih iz zaračunane prodaje itd.

7. Sprotne informacije morajo na mestih, iz katerih prihajajo, nastajati po možnosti v zvezi s tamkajšnjim normalnim delom, da bi s tem bila zagotovljena njihova cenenost.

To z drugimi besedami pomeni, da sprotne informacije za poslovodni organ po možnosti niso zanj posebej pripravljene, temveč izhajajo iz siceršnjega normalnega evidentiranja dogajanj. Zahtevi ni težko ustreči, če so takšne informacije sicer povezane z obračunom osebnega dohodka na podlagi različnih elementov in jih je za potrebe poslovodnega organa treba na določen način dostavljati vsakodnevno, medtem ko se zbirajo na izvornih mestih v vsakem primeru.

8. Sprotne informacije morajo na mestih, iz katerih prihajajo, biti vključene v oblikovanje neke druge sintetične kategorije, ki je dokumentirana za neko daljše razdobje, kajti to zagotavlja njihovo zanesljivost.

Če, nasprotno, npr. ne bi bila možna kontrola seštevka dnevnih informacij z istovrstnimi mesečnimi informacijami, bi gotovo bila zanesljivost dnevnih informacij manjša.

9. Sprotne informacije morajo biti podane v obliki, ki je poslovodnemu organu najbolj dojemljiva.

Znano je, da so informacije lahko dane pismeno ali ustno, s številkami ali z grafikoni. Kot smo že ugotovili, prihajajo do poslovodnega organa iz raznih služb brez posredovanja kake informacijske službe ali jih ta samo uredi, vendar ne obdela. O njihovi obliki pa mora v vsakem primeru odločiti uporabnik. Nekaterim bolj leže grafične predstave, druge bolj opozore razlike v številkah.

10. Sprotne informacije morajo biti čimbolj usoglašene s kasnejšo metodologijo sestavljanja periodičnih obračunov, da se ne bi pojavljale razlike zgolj zaradi spremenjene metodologije.

Ali z drugimi besedami, kolikor se v periodičnem obračunu, sestavljenem za tromesečno razdobje, pojavljajo informacije o enakih pojavih kot sproti, denimo, vsakodnevno, se smejo ločiti le po svoji natančnosti, in ne zaradi spremenjene metodologije. Le v takšnem primeru vidi poslovodni organ kontinuiteto v informacijah in jih tudi more enotno pojasnjevati ter na njihovi podlagi ukrepati, če je ukrepanje potrebno.

Na tem mestu seveda ne moremo prikazati celotne vsebine vsakodnevnega,

tedenskega ali mesečnega poročila za poslovodni organ. Pač pa menimo, da je koristno opozoriti na računovodsko poročilo o vsakodnevnem stanju ostvarjenega poslovnega izida, ki ga je mogoče dostaviti poslovodnemu organu že naslednji dan za pretekli dan. Vsakodnevno je sicer mogoče za tedaj prodane količine ugotoviti ostvarjene redne prihodke (na podlagi izstavljenih računov ali prilivov na žiro račun). Nikakor pa ni mogoče vsakodnevno ugotoviti ostvarjenih rednih odhodkov. Vendar si moremo pomagati s standardnimi stroški prodanih količin. Toda ker se standardni obseg dejavnosti utegne ločiti od ostvarjenega, se utegnejo standardni stalni stroški količinske enote bistveno ločiti od ostvarjenih, ki odpadejo nanjo. Če so ostvarjeni stalni stroški enaki načrtovanim, ostvarjeni obseg dejavnosti pa je manjši od standardnega, vsota stalnih stroškov v okviru celote standardnih stroškov proizvedenih količin ne bo izčrpala celotne vsote stalnih stroškov v preučevanem razdobju. Namesto da bi pri vsakodnevnem preliminarnem obračunu poslovnega izida uporabljali standardno lastno ceno ali standardne proizvodne stroške količinske enote, ki bi jih nato pomnožili s prodano količino in v zadnjem primeru še povečali za načrtovane splošne upravno-prodajne stroške, je bolje, če izhajamo iz standardnih spremenljivih stroškov količinske enote in iz vsakodnevnega zneska načrtovanih stalnih stroškov. V takšnem primeru se odmiki od njih pojavljajo samo zaradi spremembe cen in količin, ne pa tudi zaradi spremembe obsega dejavnosti.

V razpredelnici 119 je prikazan primer vsakodnevnega obračuna poslovnega izida. Da bi bil značaj posameznih podatkov v njem primerno poudarjen, smo predvideli posebna stolpca za načrtovani znesek prihodkov in odhodkov pri ostvarjenem vsakodnevnem in kumulativnem obsegu prodaje (stolpca 3 in 4), čeprav je npr. že poznan ostvarjeni znesek vsakodnevnih in kumulativnih rednih prihodkov (stolpca 5 in 6). Odmik od načrtovanega zneska prihodkov pri ostvarjenem obsegu prodaje je prikazan posebej (stolpca 7 in 8), kar omogoča kontrolo, po drugi strani pa opozarja na možnost odmikov tudi pri spremenljivih stroških prodanih proizvodov in pri stalnih stroških preučevanega razdobja. Ostvarjeni znesek spremenljivih stroškov v prodanih količinah (stolpec 5 in 6) je dobljen kot zmnožek standardnih

Dnevni obračun poslovnega izida

Dan _____ Razdobje od _____ do _____

Zap. št.	Sestavine	Načrtovani znesek za ostvarjeni obseg prodaje		Ostvarjeni znesek		Odmiki	
		dnevno	kumulat.	dnevno	kumulat.	dnevno	kumulat.
1	2	3	4	5	6	7 (5–3)	8 (6–4)
1	Prihodki iz prodaje						
2	– Spremenljivi stroški prodanih količin						
3	= Prispevek za kritje						
4	– Stalni proizvodni stroški						
5	– Stalni nabavni stroški						
6	– Stalni prodajni stroški						
7	– Stalni upravni stroški						
8	= Poslovni izid iz prodaje						
9	+ Drugi prihodki						
10	– Drugi odhodki						
11	= Poslovni izid v razdobju						

Razpredelnica 119

spremenljivih stroškov na količinsko enoto in prodane količine poslovnih učinkov, medtem ko je ostvarjeni znesek stalnih stroškov dobljen na podlagi predračuna ter se od njega ne loči. Opravka imamo torej z začasnimi podatki o odhodkih, ki vodijo do vsakodnevno prikazanih odmikov le pri spremenljivih stroških prodanih količin, saj se ostvarjena prodana količina lahko loči od načrtovane. Odmiki, ki se pri spremenljivih in stalnih stroških pojavljajo zaradi spremenjenih potroškov in cen, pa v vsakodnevnem obračunu poslovnega izida še niso poznani ter je treba čakati na periodični obračun ali vsaj mesečni obračun.

Če se poslovodni organ zadovoljuje s tedenskimi obračuni poslovnega izida, lahko uporablja podobno razpredelnico, le da v njej ni več stolpcev z vsakodnevnimi podatki, temveč so stolpci s tedenskimi podatki. Tako ima lahko takoj po preteku posameznega tedna preliminarne podatke o poslovnem izidu, ki jih kasneje popravljajo le odmiki pri tistih stroških, pri katerih vsakodnevno ugotavljanje odmikov ne bi bilo gospodarno.

901 Obdobna računovodska poročila o prihodkih in odhodkih za notranje potrebe

Medtem ko imamo pri sprotnih računovodskih poročilih za poslovodni organ še opravka s poslovno-tehničnimi kategorijami in med njimi s poslovnim izidom, se pri obdobnih računovodskih poročilih neizbežno pojavljajo družbenoekonomske kategorije, med katerimi ima osrednje mesto dohodek. Se vedno imamo sicer opravka s prihodki in odhodki, vendar je treba odhodke razčleniti tako, da po odbitku njihovega dela od prihodkov dojamemo dohodek, in ne preprosto tako, da po odbitku njihove celote od prihodkov dojamemo poslovni izid.

S prihodki se srečujemo, kadar preučujemo podlage za pridobivanje dohodka kot družbenoekonomske kategorije. Ko nato iz prihodkov ugotavljamo dohodek in ko ga razporejamo najprej na njegove prejudicirane sestavine, pa imamo opravka z odhodki. Zato je z izkazovanjem dohodka tesno povezano izkazovanje prihodkov in odhodkov. Odhodki pred ugotovitvijo dohodka so skupaj z dohodkom enaki prihodkom, odhodki iz dohodka pa skupaj z nerazporejenim dohodkom enaki dohodku, če seveda ni izgube, ki dopolnjuje dohodek na znesek vnaprej razporejenega dohodka, prihodke pa na znesek odhodkov pred ugotovitvijo dohodka. Spet imamo torej opravka z dvema vrstama izvedenih kategorij, ki sta si medsebojno uravnoteženi. Ravno to je pa bistveno za računovodsko izkazovanje teh kategorij v bilančni obliki, kjer imamo v bilanci uspeha in njenih podbilancah vedno dve medsebojno uravnoteženi strani.

Kadar govorimo o bilanci uspeha, mislimo navadno kar na predpisani obrazec za eksterno poročanje o ugotavljanju in razporejanju dohodka ter o poravnavanju

Bilanca uspeha za razdobje _____
(Različica A)

Ugotavljanje dohodka

Odhodki		Prihodki	
Zaloge proizvodnje in dokončanih proizvodov na začetku		Prihodki iz prodaje, skupnega prihodka in svobodne menjave dela	
Materialni stroški		Prihodki iz prodanega blaga	
Stroški neproizvodnih storitev, avtorski honorarji, dnevnice in druga povračila		Prihodki iz obresti, udeležbe v skupnem dohodku, dotacij in drugi prihodki	
Prevzete vrednosti skupnih proizvodov od kmetov in drugih delovnih ljudi			
Amortizacija po minimalnih stopnjah			
Nabavna vrednost prodanega blaga			
Pozneje ugotovljeni poslovni stroški, odpisane terjatve, primanjkljaji in drugi poslovni stroški			
- Zaloge proizvodnje in dokončanih proizvodov na koncu			
Dohodek		Porabljena sredstva, ki niso nadomeščena iz celotnega prihodka	
Skupaj	Σ	Skupaj	Σ

·/·

izgube, ki ima zelo veliko število različnih postavk. Te postavke so deloma za potrebe delavcev preveč razčlenjene, deloma pa premalo, zato kaže za notranje potrebe sestaviti posebni obrazec.

Če bi se pri tem naslonili kar na predpisani obrazec, ki bi ga samo nekoliko skrajšali, in sicer tako, da bi navajali skupine vrst prihodkov in odhodkov v smislu kontnega plana, in ne posamezne vrste prihodkov in odhodkov, bi prišli npr. do obrazca A bilanca uspeha, ki je sestavljen iz štirih delov in prikazan na straneh 363 do 365 (razpredelnica 120).

Razporeditev skupnega dohodka

Razporeditev skupnega dohodka		Skupni dohodek	
Del skupnega dohodka, ki pripada drugim OZD iz nadomestila za gospodarjenje Del skupnega dohodka, ki pripada kmetom in drugim delovnim ljudem Del skupnega dohodka za vrnitev vrednosti združenih sredstev Del skupnega dohodka, ki pripada OZD		Skupni dohodek	
Skupaj	Σ	Skupaj	Σ

Razporeditev dohodka

Razporeditev dohodka		Dohodek	
Prispevki in davki iz dohodka Del dohodka za delovno skupnost, varstvo okolja, članarine, družbeno samozaščito, povečano amortizacijo, kazni, zavarovalne premije, plačilo bančnih storitev, povračilo stroškov plačilnega prometa in druga plačila Del dohodka, ki pripada ustanovitelju obrata in podjetja v tujini, tujim osebam, in nadomestila za gospodarjenje in vrnitev vloženih sredstev, del dohodka za obresti in druge določene namene Del čistega dohodka za osebne dohodke, prehrano, regres za letni dopust, stanovanjsko zidavo in druge namene skupne porabe Del čistega dohodka za poslovni sklad, zboljšanje materialne osnove dela, rezervni sklad in druge sklade		Dohodek Nekrite obveznosti iz dohodka, izplačane akontacije osebnih dohodkov in druge s čistim dohodkom nekrite obveznosti	
Skupaj	Σ	Skupaj	Σ

·/·

Izguba in kritje izgube

Izguba		Kritje izgube	
Izguba		Kritje iz sredstev rezerv Kritje iz sredstev skupnih rezerv OZD Kritje iz naslova skupnega rizika Kritje v breme poslovnega sklada Kritje iz drugih virov brez obveznega vračila Nekrita izguba iz tekočega leta	
Skupaj	Σ	Skupaj	Σ

Razpredelnica 120

Delo pri sestavljanju takšne bilance uspeha za notranje potrebe bi bilo precej olajšano, ker bi se neposredno lahko naslanjali na seštevek siceršnjih postavk v predpisanem obrazcu. Vendar menimo, da bi le kazalo v izkazovanje vnesti nekaj sprememb. Najprej naj opozorimo, da v prvi podbilanci, ki ima naziv ugotavljanje dohodka, v primeru, ko je kaka druga organizacija združenega dela v preučevano vložila svoja sredstva, sploh ni viden dohodek preučevane organizacije združenega dela in da tisto, kar je v njej označeno z dohodkom, ni niti nujno skupni dohodek, o katerem je nato govor v drugi podbilanci. Za potrebe delavcev je dalje tisto, kar je navedeno v drugi podbilanci, ki obravnava razporeditev skupnega dohodka, spet premalo. Ker ta podbilanca nima nikakršne povezave s prvo podbilanco, bi bilo bolje, če bi podrobnejšo obrazložitev ugotavljanja skupnega dohodka in njegovega razporejanja obravnavali kot prilogo za pojasnilo udeležb drugih v skupnem dohodku, sicer bi pa te udeležbe navedli kot odbitno postavko pred ugotovitvijo dohodka organizacije združenega dela. Dohodek preučevane organizacije združenega dela je viden pravzaprav šele v tretji podbilanci. Pri njegovi razdelitvi pa spet ni posvečena zadostna pozornost čistemu dohodku kot vmesni kategoriji. Prav tako ni jasno prikazano, katere postavke razporejanja dohodka so neodvisne od njegovega zneska. Dalje ni prikazano, katere postavke razporejanja čistega dohodka so neodvisne od njegovega zneska. Končno ni izkazano niti, kakšno oblikovanje poslovnega sklada je pogojeno s potrebami pri enostavni reprodukciji, od kdaj dalje se pa prične povsem svobodno razporejanje čistega dohodka. Takšne informacije so neizogibno potrebne delavcem, kadar dobivajo bilanco uspeha kot **predloženo** obračunsko poročilo, na podlagi katerega morajo odločiti. Toda koristne so tudi potem, ko je odločitev že sprejeta in čisti dohodek do kraja razdeljen in ko imamo opravka z bilanco uspeha kot **sprejetim** obračunskim poročilom.

Kar se tiče pokrivanja ali poravnavanja izgube v četrti podbilanci, pa naj omenimo, da zajema le izgubo tekočega razdobja, medtem ko v ničemer ne nakazuje, kako se poravna neporavnnana izguba iz predhodnih razdobij.

Kakšna naj bi potemtakem bila bilanca uspeha za potrebe delavcev? Računati je treba z dejstvom, da je pozornost delavcev kot samoupravljavcev obrnjena dosti bolj k bilanci uspeha kot k bilanci stanja. Kljub temu menimo, da izhodiščnega obrazca le ne kaže prenatrpati z razčlenjenimi postavkami, temveč da je bolje, če v njem podamo bistveni okvir za razmišljanje, podrobnosti, ki pojasnjujejo posamezne postavke, pa prenesemo v priloge, ki si jih nato ogleda tisti, ki ga zanimajo in ki ga pri tem ne morejo več zmotiti, da ne bi mogel spoznati gozda zaradi prevelikega števila dreves. Če naj bi že spet prikazali najbolj preprost in tudi najkrajši

obrazec (razpredelnica 121), pa le moramo opozoriti, da so v njem tudi ločene postavke v zvezi z razporejanjem skupnega dohodka in dohodka iz skupnega poslovanja, ki ne prihajajo pri vseh organizacijah združenega dela v poštev.

Bilanca uspeha za razdobje _____
(Različica B)

Podbilanca ugotavljanja dohodka OZD

Odhodki		Prihodki	
Materialni stroški (v širšem smislu) v prodanih količinah Amortizacija po najmanjših stopnjah v prodanih količinah Poravnavanje izgube obratov in podjetij v tujini Izredni odhodki Udeležba drugih OZD v skupnem dohodku za nadomestilo za gospodarjenje Udeležba drugih OZD v skupnem dohodku za vrednost vrnjenih sredstev (tj. za oblikovanje poslovnega sklada) Dohodek OZD		Prihodki iz prodaje, iz svobodne menjave dela, iz udeležb v skupnem prihodku in drugi prihodki v zvezi z rednim poslovanjem Prihodki iz udeležb v skupnem dohodku in obresti Prihodki iz dobička obratov in podjetij v tujini Izredni prihodki Izguba pri nepokritih materialnih stroških in amortizaciji v prodanih količinah	
Skupaj	Σ	Skupaj	Σ

Podbilanca ugotavljanja čistega dohodka

Odhodki		Dohodek	
Prispevki in davki iz dohodka Povečana amortizacija Del dohodka za delovno skupnost in druge obveznosti iz dohodka Obresti za prejete kredite Udeležba tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja za nadomestilo za gospodarjenje Udeležba tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja za vrednost vrnjenih sredstev (tj. za oblikovanje poslovnega sklada) Čisti dohodek		Dohodek OZD Izguba pri nepokritih obveznostih iz dohodka	
Skupaj	Σ	Skupaj	Σ

·/·

Podbilanca razporejanja čistega dohodka

Odhodki		Čisti dohodek	
Za osebne dohodke po vnaprejšnji razporeditvi Za osebne dohodke pozneje Za sklad skupne porabe po vnaprejšnji razporeditvi Za sklad skupne porabe pozneje Za rezervni sklad po predpisih Za rezervni sklad neobvezno Za poslovni sklad za zagotovitev enostavne reprodukcije Za poslovni sklad za razširitev Za druge sklade		Čisti dohodek Izguba pri nepokritih osebnih dohodkih in skladu skupne porabe	
Skupaj	Σ	Skupaj	Σ

Podbilanca ugotavljanja in poravnavanja izgube

Izguba		Poravnavanje	
Izguba pri nepokritih materialnih stroških in amortizaciji v prodanih količinah Izguba pri nepokritih obveznostih iz dohodka Izguba pri nepokritih osebnih dohodkih in skladu skupne porabe Neporavnana izguba iz preteklega leta		Zmanjšanje rezervnega sklada in skupnih rezerv OZD za poravnavanje izgube Dotacije za poravnavanje izgube Zmanjšanje poslovnega sklada za poravnavanje izgube Neporavnana izguba v tekočem letu	
Skupaj	Σ	Skupaj	Σ

Razpredelnica 121

Če bi v prvi podbilanci iskali le dohodek nasploh, in ne dohodek TOZD, bi morali udeležbo drugih OZD v skupnem dohodku tamkaj izpustiti med odhodki ter jo tako upoštevati šele v drugi podbilanci; teoretsko bi bila takšna rešitev pravilnejša, vendar ni skladna z obstoječimi rešitvami z družbenoekonomskega vidika.

Pri takšnem prikazovanju postavk iz bilance uspeha je delavcem jasno, da dohodek organizacije združenega dela dopolnjuje materialne stroške z amortizacijo po najmanjših stopnjah v prodanih količinah, izredne odhodke in udeležbo drugih v skupnem dohodku na znesek prihodkov ali da izguba pri nepokritih materialnih stroških in amortizaciji v prodanih količinah dopolnjuje prihodke na znesek materialnih stroškov z amortizacijo po najmanjših stopnjah v prodanih količinah in izrednih odhodkov. Dalje jim je jasno iz druge podbilance, da čisti dohodek dopolnjuje obveznosti iz dohodka na znesek dohodka ali da izguba pri nepokritih obveznostih iz dohodka dopolnjuje dohodek na znesek teh obveznosti ter da se lahko pojavljajo obveznosti iz dohodka tudi povsem neodvisno od dohodka. Iz tretje podbilance jim je jasno, kako je čisti dohodek razdeljen na del za delavce,

tj. za osebne dohodke in za sklad skupne porabe, ter na del za akumulacijo, tj. za rezervni sklad, poslovni sklad in druge sklade; prav tako jim je jasno, da izguba pri nepokritih osebnih dohodkih in skladu skupne porabe dopolnjuje čisti dohodek na tisti znesek postavk razporejanja, ki ni odvisen od samega čistega dohodka. Končno jim je iz četrte podbilance jasno, kako je izguba sestavljena in kako je poravnana ter koliko je še neporavnane izgube.

Menimo, da so tako podane postavke najnujnejše in bi jih moral razumeti vsak delavec. Koristno jih je pa seveda v prilogah tudi nekoliko pojasniti. Tako je npr. v prvi podbilanci koristno pojasniti materialne stroške z amortizacijo po najmanjših stopnjah v prodanih količinah takole:

materialni stroški z amortizacijo po najmanjših stopnjah v začetnih zalogah proizvodov in nedokončani proizvodnji
+
materialni stroški v razdobju
+
amortizacija po najmanjših stopnjah v razdobju
—
materialni stroški z amortizacijo po najmanjših stopnjah v končnih zalogah proizvodov in nedokončani proizvodnji

Same materialne stroške v razdobju pa bi bilo možno še dalje razčleniti, da bi izstopile postavke, ki so posebnega pomena. Isto velja za izredne odhodke, obračun prihodkov iz svobodne menjave dela, iz udeležb v skupnem dohodku in izredne prihodke.

Prav tako bi v zvezi s prvo podbilanco bilo koristno pojasniti, kako je bila oblikovana udeležba drugih v skupnem dohodku, in kako je prišlo do postavk v zvezi z obrati in podjetji v tujini, ki vplivajo na dohodek.

V zvezi s postavkami v drugi podbilanci, bi bilo koristno pojasniti, katere se pojavljajo v odvisnosti od dohodka OZD, katere pa v vsakem primeru. Posebej bi bilo treba podati obračun dela dohodka za delovno skupnost in obračun udeležbe tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja.

V tretji podbilanci pa bi bilo koristno pojasniti zlasti tisti del čistega dohodka, ki gre na osebne dohodke, in sicer takole:

obračunani osebni dohodki za delo, ki je vsebovano v začetnih zalogah proizvodov (v prehodnem razdobju, dokler niso v celoti pokriti leta 1980) in nedokončani proizvodnji
+
obračunani osebni dohodki v razdobju
—
obračunani osebni dohodki za delo, ki je vsebovano v končni nedokončani proizvodnji
=
obračunani osebni dohodki, ki jih je treba pokriti s čistim dohodkom
+
osebni dohodki, ki dodatno izhajajo iz razporejanja čistega dohodka

Dalje bi bilo koristno pojasniti oblikovanje sklada skupne porabe po namenih, zlasti glede na to, da je njegov del v vsakem primeru že obračunan in vpliva na pojav izgube, npr. takole:

oblikovanje sklada skupne porabe za stanovanjsko zidavo po predpisanih stopnjah
+

sprotno oblikovanje sklada skupne porabe za tekoče potrebe delavcev skladno s samoupravnimi sporazumi

+

dodatno oblikovanje sklada skupne porabe za tekoče potrebe delavcev skladno s samoupravnimi sporazumi

+

oblikovanje sklada skupne porabe za druge potrebe

Posebno pozornost pa je treba posvetiti oblikovanju poslovnega sklada, kjer bi postavka bila v prilogi pojasnjena npr. takole:

oblikovanje poslovnega sklada za pokritje obvezno danih kreditov in združenih poslovnih sredstev v infrastrukturo

+

oblikovanje poslovnega sklada za pokritje povečane vrednosti fizično nespremenjenih zalog (in previsoko izkazane neodpisane vrednosti osnovnih sredstev zaradi prenizko obračunane amortizacije)

+

oblikovanje poslovnega sklada za vračilo kreditov

+

oblikovanje poslovnega sklada za razširitev

V primeru, ko je poslovni sklad oblikovan v premajhnem znesku, bi zadnja postavka morala imeti negativen predznak, ki bi bil dovolj zgovoren.

Toda vrnimo se spet na izhodiščne postavke, ki so navedene v različici B bilance uspeha. Do sedaj smo govorili o ekonomskih kategorijah v bilanci uspeha kot dvostranskem izkazu, ki je razdeljen na več medsebojno uravnoteženih podizkazov. Vprašanje pa je, ali niso te iste ekonomske kategorije celo bolj razumljive, če jih podajamo v obliki stopenjskega izkaza uspeha, npr. takole (razpredelnica 122):

Stopenjski izkaz uspeha za razdobje _____

Prihodki iz prodaje, iz udeležb v skupnem prihodku, iz svobodne menjave dela in drugi prihodki v zvezi z rednim poslovanjem	
+ Prihodki iz udeležb v skupnem dohodku in obresti	
+ Prihodki iz dobička obratov in podjetij v tujini	
+ Izredni prihodki	
= Celotni prihodek	
− Materialni stroški (v širšem smislu) v prodanih količinah	
− Amortizacija po najmanjših stopnjah v prodanih količinah	
− Poravnavanje izgube obratov in podjetij v tujini	
− Izredni odhodki	
− Udeležba drugih OZD v skupnem dohodku za nadomestilo za gospodarjenje	
− Udeležba drugih OZD v skupnem dohodku za vrednost vrnjenih sredstev (tj. za oblikovanje poslovnega sklada)	
= Dohodek OZD (ali v primeru negativne postavke izguba pri nepokritih materialnih stroških in amortizaciji v prodanih količinah)	
− Prispevki in davki iz dohodka	
− Povečana amortizacija	
− Del dohodka za delovno skupnost in druge obveznosti iz dohodka	
− Obresti za prejete kredite	

— Udeležba drugih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja za nadomestilo za gospodarjenje	
— Udeležba drugih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja za vrednost vrnjenih sredstev (tj. za oblikovanje poslovnega sklada)	
= Čisti dohodek (ali v primeru negativne postavke izguba pri nepokritih materialnih stroških in amortizaciji ter obveznostih iz dohodka)	
— Del za osebne dohodke po vnaprejšnji razporeditvi	
— Del za sklad skupne porabe po vnaprejšnji razporeditvi	
= I. ostanek čistega dohodka (ali v primeru negativne postavke celotna izguba)	
— Del za rezervni sklad po predpisih	
— Del za poslovni sklad za zagotovitev enostavne reprodukcije	
= II. ostanek čistega dohodka	
— Dodatno za osebne dohodke	
— Dodatno za sklad skupne porabe	
— Dodatno za rezervni sklad	
— Dodatno za poslovni sklad	
— Za druge sklade	

Razpredelnica 122

Do sedaj smo se ukvarjali z načelnim obrazcem bilance (izkaza) uspeha, sedaj pa lahko razglabljanja dopolnimo še z ugotovitvijo, da nam je pri presojanju koristno imeti:

a) obračunsko bilanco (izkaz) uspeha v dani OZD;

b) predračunsko bilanco (izkaz) uspeha v dani OZD;

c) obračunsko bilanco (izkaz) uspeha v dani OZD, toda za preteklo razdobje.

Spet je znano, da so v uradnih obrazcih za eksterno poročanje v dveh zaporednih stolpcih vedno navedeni podatki, ki se nanašajo na a in c. Niso torej samo izkazani prihodki in odhodki ter oblikovanje dohodka in njegovo razporejanje v danem razdobju, temveč tudi v preteklem, kar omogoča njihovo primerjanje. Ni nikakršnega razloga, da ne bi podobno v obrazcu, ki je prilagojen notranjim potrebam, prav tako izkazovali podatke o teh ekonomskih kategorijah v dveh različnih razdobjih. Predračunska bilanca (izkaz) uspeha kot rezultat načrtovanja v dani organizaciji združenega dela je pa v praksi sestavljena največkrat v nekoliko drugačni obliki kot obračunska bilanca (izkaz) uspeha. Vendar ni nikakršnega razloga, da ne bi metodologije izkazovanja obeh poenotili in nato navajali v posebnem stolpcu poleg podatkov iz ustrezne predračunske bilance (izkaza) uspeha. To bi nam olajšalo primerjanje in presojanje rezultatov poslovanja.

902 Obdobna računovodska poročila o sredstvih in obveznostih do njihovih virov za notranje potrebe

Od treh izhodiščnih družbenoekonomskih kategorij, tj. delavcev, sredstev in dohodka, so statično opredeljeni delavci in sredstva. Delavcev ni mogoče izkazovati vrednostno, zato tudi v računovodstvu niso posebej razčlenjeni. Sicer pa njihovo številčno izkazovanje ne ustvarja posebnih težav, zaradi česar na tem mestu ni potrebe, da bi se z njimi še dalje ukvarjali.

Drugače je s sredstvi, ki jih je kot celoto mogoče izraziti le vrednostno, torej so tipični predmet računovodskega spremljanja in preučevanja. Toda v zvezi s sredstvi kot celoto moramo ločiti dvoje: eno so sama sredstva s svojimi pojavnimi oblikami stvari, pravic in denarja, drugo pa obveznosti do njihovih virov, ki nam kažejo na oblike njihovega financiranja. V primeru, ko ni neporavnane izgube, so sredstva s svojimi pojavnimi oblikami po svojem znesku kot celota enaka znesku obveznosti do njihovih virov; v primeru neporavnane izgube dopolnjuje ta celotni znesek sredstev do zneska obveznosti do njihovih virov. V vsakem primeru imamo torej opravka z dvema vrstama izvedenih kategorij, ki sta si medsebojno uravnoteženi. Ravno to je pa bistveno za računovodsko izkazovanje stanja v bilančni obliki, kjer imamo v bilanci dve medsebojno uravnoteženi strani.

Kadar govorimo o bilanci stanja, mislimo navadno kar na predpisani obrazec za eksterno poročanje o stanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki ima veliko število različnih postavk. Vendar tedaj, ko želimo predstaviti delavcem kot samoupravljavcem bilanco stanja, nismo vezani na predpisani obrazec. In še več. S predpisanim obrazcem ne bomo mogli doseči, da bodo delavci razumeli, za kaj gre; zaradi dreves namreč ne bodo videli gozda. Če torej želimo delavcem kot samoupravljavcem predočiti bilanco stanja s tamkaj vključenimi ekonomskimi kategorijami sredstev in obveznosti do virov sredstev, moramo uporabiti drugačen, bolj preprost obrazec.

Že 72. člen kodeksa računovodskih načel iz l. 1972 pravi: »Če so za posamezne obračune, npr. periodične obračune finančnega izida ali zaključne račune, v gospodarsko-finančnih predpisih navedeni rok njihove predložitve, njihova vsebina in oblika, to še ne sme preprečevati organizaciji združenega dela, da za lastne potrebe sestavlja takšne obračune tudi na drugačne načine in v drugih rokih.« Po drugi strani pa pravi 3. člen istega kodeksa: »Računovodski podatki in informacije morajo biti resnični in pravilni; predloženi morajo biti vsem interesentom z enako korektnostjo ter si v računovodskih poročilih za razne interesente ne smejo nasprotovati.« To pomeni, da je lahko različna stopnja združevanja in razčlenjevanja ekonomskih kategorij v računovodskih izkazih, prav tako zaporedje postavk in stopnja njihovega sintetiziranja, kadar imamo opravka z zunanjimi in notranjimi uporabniki informacij. Ne more se pa ločiti kvantificiranje določene ekonomske kategorije v poročilih za notranje in za zunanje uporabnike.

V načelu lahko rečemo, da delavcem kot samoupravljavcem številne ekonomske kategorije niso potrebne s takšno razčlenitvijo, ki jo najdemo v predpisanem obrazcu bilance stanja, saj smo vendar v začetnem poglavju te knjige pojasnili, da je njihovo obravnavanje teh kategorij strateške in taktične narave. Ravno tako vemo, da je kategorija sredstev za delavce gotovo manj privlačna kot kategorija dohodka, ki je uvrščena v bilanco uspeha in mora vsekakor biti razčlenjena bolj podrobno. Po drugi strani pa odpiramo načelno vprašanje, ali je bolje, če delavcem podajamo ekonomske kategorije sredstev in obveznosti do virov sredstev v bilančni obliki, tj. v obliki dveh uravnoteženih strani, ali nasprotno, v stopenjski obliki. Ali z drugimi besedami, ali naj delavcem posredujemo bilanco stanja ali stopenjski izkaz stanja. V nadaljevanju bomo pustili odprti obe možnosti, o katerih naj nato za svoje potrebe odločijo odgovorni v posamezni organizaciji združenega dela.

Če bi se pri računovodskem izkazovanju sredstev in obveznosti do virov sredstev za potrebe delavcev naslonili kar na predpisani obrazec bilance stanja in iz njega povzeli zgolj skupine in podskupine sredstev ter obveznosti do virov sredstev, bi prišli do takšnega obrazca (razpredelnica 123):

Bilanca stanja na dan _____

(Različica A)

Aktiva (sredstva)		Pasiva (obveznosti do virov sredstev)	
A Poslovna sredstva		A Viri poslovnih sredstev	
I. Denarna sredstva in sredstva v obračunu		I. Trajni viri poslovnih sredstev	
a) denarna sredstva		II. Dolgoročni viri poslovnih sredstev	
b) vrednostni papirji		a) dolgoročno združena sredstva	
c) terjatve iz poslovnih razmerij		b) dolgoročni krediti	
d) terjatve iz dohodka		III. Kratkoročni viri poslovnih sredstev	
e) sredstva v obračunu		a) kratkoročni krediti	
f) razmejeni del dohodka iz naslova zalog		b) kratkoročno združena sredstva	
g) aktivne časovne razmejitve		c) obveznosti iz poslovnih razmerij	
II. Zaloge		d) obveznosti iz dohodka	
III. Plasmaji iz poslovnih sredstev		e) obveznosti za odtegnjene davke in prispevke	
a) kratkoročni plasmaji		f) sredstva v obračunu	
b) dolgoročni plasmaji		g) pasivne časovne razmejitve	
IV. Osnovna sredstva			
a) osnovna sredstva v uporabi			
b) osnovna sredstva v pripravi			
V. Poslovna sredstva izven uporabe			
B Sredstva rezerv		B Viri sredstev rezerv	
C Sredstva solidarnosti		C Viri sredstev solidarnosti	
D Sredstva za druge namene		D Viri sredstev za druge namene	
E Sredstva skupne porabe		E Viri sredstev skupne porabe	
Skupaj aktiva	Σ	Skupaj pasiva	Σ

Razpredelnica 123

Gotovo bi bilo delo pri sestavljanju takšne bilance stanja za notranje potrebe v organizaciji združenega dela precej olajšano, vendar ne bi prispevali k njeni preglednosti niti k njeni teoretski utemeljenosti. Delavce npr. učimo, da so poslovna sredstva sestavljena iz osnovnih in obratnih sredstev in da lahko poslovna sredstva tudi plasiramo, pri čemer se pojavljajo finančne naložbe v njihovem okviru. V predpisanem obrazcu bilance stanja in iz njegovega zbirnika v zgornjem smislu pa nikjer ne vidimo obratnih sredstev. V poslovnih sredstvih izven uporabe (A V) so delno skrita osnovna sredstva, delno obratna sredstva in delno neporavnana izguba. K osnovnim sredstvom (A IV) bi potemtakem morali prišteti del poslovnih sredstev izven uporabe (A V), obratna sredstva pa sestaviti iz denarnih sredstev in sredstev v obračunu (A I), zalog (A II) in dela poslovnih sredstev izven uporabe (A V), nakar bi nam kot poslovno sredstvo izven uporabe (A V) ostala le neporavnana izguba. Opozoriti pa kaže, da tudi predpisani nazivi niso ravno najbolj razumljivi. Nepoučenemu ne bo tako hitro razumljivo, kaj so terjatve iz dohodka (A Id) in kaj razmejeni del dohodka iz naslova zalog (A If), da prva postavka zajema preplačila prispevkov in davkov ter drugih obveznosti iz dohodka kakor tudi terjatve iz naslova razporejanja skupnega prihodka in skupnega dohodka,

druga postavka pa osebne dohodke, ki jih še ni treba pokriti z dohodkom. Še manj bo nepoučenemu razumljivo, kaj so sredstva v obračunu, ki so navedena v aktivi (A Ie), in kaj sredstva v obračunu, ki so navedena v pasivi (A IIIf), da prva zajemajo terjatve do drugih delov širše organizacije združenega dela, v katero spada preučevana temeljna organizacija, druga pa obveznosti do njih; če nato pojasnimo, da gre v glavnem za dobljene ali dane kredite v tem okviru ali za naložbe posamezne temeljne organizacije v drugo temeljno organizacijo v istem okviru, nam spet izpade pomanjkljivo postavka plasmajev iz poslovnih sredstev v aktivi (A III) in dolgoročnih virov poslovnih sredstev v pasivi (A II), ker se dejansko nanaša le na odnose preučevane temeljne organizacije z drugimi izven širšega okvira organizacije združenega dela, ki mu pripada. Prav tako je nepoučenemu nerazumljivo, kdaj so združena sredstva in krediti postavka aktive in kdaj postavka pasive.

S teoretske strani bi mogli oporekati tako sestavljenemu obrazcu tudi zaradi možnosti, da sta vsoti sredstev in obveznosti do virov sredstev izkazani previsoko; v okviru poslovnih sredstev izven uporabe (A V) se npr. utegne skrivati tudi izguba, ki je dejansko že poravnana s poslovnim skladom, med trajnimi viri poslovnih sredstev (A I) pa je še vedno zajet ustrezen del poslovnega sklada, namesto da bi že bil zmanjšan. Končno naj opozorimo samo še na to, da je vrstni red navajanja sredstev skregan z vrstnim redom navajanja obveznosti do virov sredstev, sa je v prvem primeru zastopano načelo padajoče likvidnosti in v drugem načelo rastoče zapadlosti, namesto da bi padajoči likvidnosti pri navajanju sredstev ustrezala padajoča zapadlost pri obveznostih do virov sredstev ali rastoči likvidnosti pri sredstvih rastoča zapadlost pri obveznostih do virov sredstev.

Kakšna naj bi potemtakem bila bilanca stanja za potrebe delavcev? Njen najpreprostejši in tudi najkrajši obrazec bi npr. lahko bil naslednji (razpredelnica 124):

Bilanca stanja na dan _____

(Različica B)

Aktiva (sredstva)		Pasiva (obveznosti do virov sredstev)	
A Poslovna sredstva osnovna sredstva obratna sredstva finančne naložbe poslovnih sredstev neporavnana izguba		A Obveznosti do virov poslovnih sredstev poslovni sklad dolgoročne obveznosti kratkoročne obveznosti	
B Sredstva rezerv		B Obveznosti do virov sredstev rezerv	
C Sredstva solidarnosti		C Obveznosti do virov sredstev solidarnosti	
D Sredstva za druge namene		D Obveznosti do virov sredstev za druge namene	
E Sredstva skupne porabe		E Obveznosti do virov sredstev skupne porabe	
Skupaj aktiva	Σ	Skupaj pasiva	Σ

Razpredelnica 124

Manj postavk bilanca stanja za potrebe delavcev nikakor ne bi smela obsegati. Glede na njen namen v konkretnih okoliščinah in glede na tiste pojave, ki jih je treba posebej poudariti, je posamezne postavke v njej mogoče razčlenjevati. Vendar ni

nujno, da se pri tem držimo ravno razčlenjevanja iz predpisanega obrazca bilance stanja. Tako npr. moremo razčleniti osnovna sredstva na tista v obliki stvari, na tista v obliki pravic in na tista v obliki denarja, ne pa na tista v uporabi, na tista v pripravi in na tista izven uporabe. Podobno moremo razčleniti obratna sredstva na tista v obliki stvari, na tista v obliki pravic in na tista v obliki denarja, in ne na denarna sredstva, vrednostne papirje, terjatve iz poslovnih razmerij, terjatve iz dohodka, sredstva v obračunu, razmejeni del dohodka v zalogah, aktivne časovne razmejitve, zaloge in obratna sredstva izven uporabe. Po drugi strani moremo razčleniti kratkoročne obveznosti na prejete kratkoročne kredite, tekoče obveznosti, nezapadle prihodke, nepokrite prihodke in vnaprej vračunane stroške, ne pa tako, kot je nakazano v predpisanem obrazcu, tj. na kratkoročne kredite, kratkoročno združena sredstva, obveznosti iz poslovnih razmerij, obveznosti iz dohodka, obveznosti za odtegnjene davke in prispevke, sredstva v obračunu in pasivne časovne razmejitve. Če želimo dalje opozoriti na stopnjo razvoja združevanja sredstev na novih osnovah, ki naj bi nadomestile starejše kreditne odnose, moremo finančne naložbe poslovnih sredstev razčleniti na dane kredite in drugam vložena sredstva, oboje ločeno na kratkoročne in dolgoročne naložbe, prav tako pa tudi dolgoročne ali kratkoročne obveznosti na tiste, ki nastajajo iz naslova dobljenih kreditov, in na tiste, ki nastajajo iz naslova sredstev, ki so jih vložili drugi.

Ker so osnovna sredstva v uporabi in izven uporabe vključena v bilanco stanja po svoji neodpisani vrednosti, jo kaže vsaj v prilogi razčleniti na nabavno vrednost in popravek vrednosti, in to ločeno po posameznih skupinah, npr. takole (razpredelnica 125):

Razčlenitev vrednostnega izkazovanja osnovnih sredstev

Skupina	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
1	2	3	4 (2–3)
Zemljišča Zgradbe Oprema Dolgoletni nasadi Osnovna čreda Materialne pravice			
Skupaj			

Razpredelnica 125

Dalje je mogoče neodpisano vrednost osnovnih sredstev v uporabi in izven uporabe pojasniti še s samim gibanjem osnovnih sredstev v teku razdobja, in to ločeno po posameznih skupinah, npr. kot je prikazano v razpredelnici 126.

Pri novo pridobljenih osnovnih sredstvih v razdobju je končno zelo pomembno navesti njihovo financiranje.

Nimamo namena podrobneje navajati možnih razčlenitev, ker je to naloga, ki jo je treba opraviti v vsaki organizaciji združenega dela posebej. Najkrajši obrazec bilance stanja (različica B v razpredelnici 124) le daje okvir za takšno razmišljanje.

Ker podbilance poslovnih sredstev, sredstev rezerv, sredstev solidarnosti, sredstev za druge namene in sredstev skupne porabe praviloma niso medsebojno uravnotežene, je pri prikazovanju situacije delavcem mogoče posebej navesti tudi

Razčlenitev gibanja neodpisane vrednosti osnovnih sredstev

Skupina	Neodpisana vrednost v začetku razdobja	Neodpisana vrednost novo pridobljenih osnovnih sredstev v razdobju	Neodpisana vrednost odsvojenih osnovnih sredstev v razdobju	Popravek vrednosti v razdobju	Povečanje neodpisanih vrednosti ob revalorizaciji	Neodpisana vrednost ob koncu razdobja
1	2	3	4	5	6	7 (2+3-4--5+6)
Zemljišča Zgradbe Oprema Dolgoletni nasadi Osnovna čreda Materialne pravice						
Skupaj						

Razpredelnica 126

obveznosti prve podbilance do druge, tretje, četrte in pete ter terjatve druge, tretje, četrte in pete podbilance do prve. Prav tako je mogoče podrobneje pojasniti sredstva v drugi, tretji, četrti in peti podbilanci glede na to, ali se pojavljajo v obliki denarja, finančnih naložb ali kako drugače, kakor tudi obveznosti do virov sredstev, ali se pojavljajo kot skladi, dobljeni krediti ali kratkoročne obveznosti. Zlasti v zvezi s sredstvi skupne porabe je koristno pojasniti ne samo njihovo stanje, temveč tudi spremembe v razdobju, ki so dovedle do njihovega povečanja in zmanjšanja.

Toda vrnimo se na izhodiščne postavke, ki so navedene v različici B bilance stanja (razpredelnica 124). Če se želimo usmeriti zgolj na preučevanje podbilance stanja poslovnih sredstev v njej, jo moramo najprej uravnotežiti. To pa je mogoče doseči z dopolnitvijo kratkoročnih obveznosti s tistimi računovodsko neizkazanimi obveznostmi, ki v danem trenutku obstajajo do sredstev rezerv, sredstev solidarnosti, sredstev drugih namenov in sredstev skupne porabe, ker ustrezni denar še ni bil prenesen z žiro računa na račune teh drugih sredstev. V primeru, ko ob poravnavanju izgube z rezervnim skladom še niso bila prenesena denarna sredstva rezerv na žiro račun, pa je seveda uravnoteženost obeh strani v podbilanci mogoče doseči z dopolnitvijo obratnih sredstev s tistimi računovodsko neizkazanimi terjatvami, ki v danem trenutku obstajajo do sredstev rezerv. Brž ko imamo tako dopolnjene postavke v podbilanci stanja poslovnih sredstev, jih moremo urediti tudi drugače, in ne v dve seriii, ki sestavljata dve strani uravnotežene podbilance. Tako pridemo npr. do stopenjskega izkaza stanja, ki ga nakazuje razpredelnica 127.

Kot vidimo, je stopenjski izkaz stanja bolj problemsko usmerjen kot dvostranska bilanca stanja, ki je bolj nevtralna, pa čeprav imamo v njej enake zneske obravnavanih ekonomskih kategorij. Vendar prepuščamo nadaljnje razmišljanje o uporabi takšne ali drugačne oblike izkazovanja sredstev in obveznosti do njihovih virov delavcem v posamezni organizaciji združenega dela.

Stopenjski izkaz stanja poslovnih sredstev in obveznosti do njihovih virov na dan

Obratna sredstva (skupaj s terjatvami do sredstev rezerv)	
– Kratkoročne obveznosti do virov poslovnih sredstev (skupaj z obveznostmi do sredstev rezerv, sredstev solidarnosti, sredstev za druge namene in sredstev skupne porabe)	
= Obratna sredstva, ki imajo kritje v dolgoročnih obveznostih do virov poslovnih sredstev in poslovnem skladu	
+ Osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti)	
– Dolgoročne obveznosti do virov poslovnih sredstev	
= Poslovna sredstva v funkciji, ki imajo kritje v poslovnem skladu (ali v primeru negativne postavke presežek dolgoročnih obveznosti do virov poslovnih sredstev nad poslovnimi sredstvi v funkciji)	
+ Finančne naložbe iz poslovnih sredstev	
+ Neporavnana izguba	
= Poslovni sklad	

Razpredelnica 127

Do sedaj smo se ukvarjali z načelnim obrazcem bilance (izkaza) stanja, sedaj pa lahko razglabljanja dopolnimo še z ugotovitvijo, da nam je pri presojanju koristno imeti:

a) obračunsko bilanco (izkaz) stanja v dani OZD;
b) predračunsko bilanco (izkaz) stanja v dani OZD;
c) obračunsko bilanco (izkaz) stanja v dani OZD, toda za konec preteklega razdobja.

Znano je, da so v uradnih obrazcih za eksterno poročanje v dveh zaporednih stolpcih redno navedeni podatki, ki se nanašajo na a in c. Niso torej samo izkazana sredstva in obveznosti do njihovih virov ob koncu danega razdobja, temveč tudi ob koncu prejšnjega razdobja, kar omogoča njihovo primerjanje. Ni nikakršnega razloga, da ne bi na podoben način v skrajšanem obrazcu za notranje potrebe prav tako izkazali podatke o stanjih v dveh različnih trenutkih. Nekoliko bolj zapletena je zadeva b. Predračunska bilanca stanja bi morala biti sestavni del načrtovanja za vsako razdobje, za katero se nato ob koncu sestavi obračunska bilanca stanja. Sestavljena bi morala biti celo po enaki metodologiji, da bi bila omogočena primerjava. Vendar ugotavljamo, da ta stran načrtovanja v glavnem še šepa in da je stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v glavnem načrtovano le parcialno, ne pa tako, da bi pri njem upoštevali vse postavke, ki se bodo kasneje pojavile v obračunski bilanci stanja za isto razdobje. Brž ko bi se dokopali do predračunskih bilanc stanja, pa bi mogli spet v dveh ločenih stolpcih izkazovati podatke, ki se nanašajo na a in b.

Ker so sredstva in obveznosti do njihovih virov statično opredeljene ekonomske kategorije, jih moremo primerjati z dinamično opredeljenimi ekonomskimi kategorijami le, če upoštevamo njihovo poprečno velikost v razdobju, za katero so nam poznane dinamično opredeljene ekonomske kategorije. Tako spoznamo še potrebo po sestavljanju:

č) obračunske bilance (izkaza) **poprečnega** stanja v dani OZD;
d) predračunske bilance (izkaza) **poprečnega** stanja v dani OZD.

Ti dve bilanci stanja sta seveda še manj poznani. V gospodarski praksi izra-

čunavajo le poprečno stanje poslovnih sredstev (po pomanjkljivi uradni metodologiji) in poprečno stanje osnovnih sredstev, ker to zahteva predpis o sestavljanju zaključnega računa. Za potrebe vsestranske analize pa potrebujemo npr. tudi poprečno stanje obveznosti do virov poslovnih sredstev ali poprečno stanje poslovnega sklada. Vsa ta poprečna stanja bi bilo treba izračunati po medsebojno usoglašeni metodologiji, zlasti pa na podlagi dopolnjenih podbilanc poslovnih sredstev, v katerih bi že bile vključene terjatve in obveznosti do drugih podbilanc v že obravnavanem smislu, s čimer bi bile vedno uravnotežene.

Končno naj omenimo, da nam pomembna spoznanja o finančnih tokovih v okviru posameznega razdobja omogočajo razlike med končno in začetno bilanco stanja za posamezno razdobje, če so te razlike primerno in smiselno razvrščene. Tako pridemo še do razumevanja:

e) obračunske bilance (izkaza) **gibanja sredstev** v dani OZD;
f) predračunske bilance (izkaza) **gibanja sredstev** v dani OZD.

Obrazec bilance gibanja sredstev ima kot vedno dve uravnoteženi strani. Le da se sedaj na eni strani pojavljajo prilivi in na drugi strani odlivi. S prilivi in odlivi je seveda mogoče razumeti različne pojme, toda če jih povezujemo z razlikami v sredstvih in obveznostih do virov sredstev v teku določenega razdobja, moremo na stran prilivov vključevati vsa povečanja obveznosti do virov sredstev in zmanjšanja sredstev, na stran odlivov pa vsa povečanja sredstev in zmanjšanja obveznosti do virov sredstev. Tako npr. pridemo do naslednjega obrazca, če v njem upoštevamo zgolj že poznane postavke iz različice B bilance stanja (razpredelnica 128):

Bilanca gibanja sredstev za razdobje _____

Prilivi		Odlivi	
Realno povečanje poslovnega sklada Povečanje poslovnega sklada za revalorizacijo osnovnih sredstev Povečanje dolgoročnih obveznosti do virov poslovnih sredstev Povečanje kratkoročnih obveznosti do virov poslovnih sredstev (skupaj z obveznostmi do sredstev rezerv, solidarnosti, drugih namenov in skupne porabe) Zmanjšanje osnovnih sredstev za amortizacijo Druga zmanjšanja osnovnih sredstev po neodpisani vrednosti Zmanjšanje obratnih sredstev (skupaj s terjatvami do sredstev rezerv) Zmanjšanje finančnih naložb poslovnih sredstev Zmanjšanje neporavnane izgube		Realno povečanje osnovnih sredstev po nabavni vrednosti Povečanje osnovnih sredstev ob revalorizaciji (po neodpisani vrednosti) Povečanje obratnih sredstev (skupaj s terjatvami do sredstev rezerv) Povečanje finančnih naložb iz poslovnih sredstev Povečanje neporavnane izgube Zmanjšanje poslovnega sklada Zmanjšanje dolgoročnih obveznosti do virov poslovnih sredstev Zmanjšanje kratkoročnih obveznosti do virov poslovnih sredstev (skupno z obveznostmi do sredstev rezerv, solidarnosti, drugih namenov in skupne porabe)	
Skupaj prilivi	Σ	Skupaj odlivi	Σ

Razpredelnica 128

Na podlagi takšne bilance moremo preprosto pojasniti, kako je bilo financirano realno povečanje osnovnih sredstev, kako je bilo krito povečanje finančnih naložb iz poslovnih sredstev, katera sredstva so bila porabljena ob vračilu dolgoročnih kreditov itd.

Seveda pa ne moremo povsem iste razlike, ki nakazujejo prilive in odlive sredstev, uvrstiti v stopenjski izkaz gibanja sredstev, ki ima v našem primeru npr. naslednjo obliko (razpredelnica 129):

Stopenjski izkaz gibanja sredstev za razdobje _____

Realno povečanje osnovnih sredstev po nabavni vrednosti (brez povečanja za revalorizacijo)	
− Zmanjšanje osnovnih sredstev za amortizacijo	
= Povečanje osnovnih sredstev izven kritja s tekočo amortizacijo (ali prelivanje osnovnih sredstev v obratna sredstva, če je razlika negativna)	
+ Povečanje obratnih sredstev (skupaj s terjatvami do sredstev rezerv)	
+ Povečanje finančnih naložb iz poslovnih sredstev	
+ Povečanje neporavnane izgube	
= Investiranje (ali dezinvestiranje, če je razlika negativna)	
− Realno povečanje poslovnega sklada (brez povečanja za revalorizacijo)	
− Povečanje dolgoročnih obveznosti do virov poslovnih sredstev	
− Povečanje kratkoročnih obveznosti do virov poslovnih sredstev (skupaj z obveznostmi do sredstev rezerv, solidarnosti, drugih namenov in skupne porabe)	
= Presežek investiranja nad financiranjem (ali financiranja nad investiranjem, če je razlika negativna)	
− Zmanjšanje osnovnih sredstev po neodpisani vrednosti	
− Zmanjšanje obratnih sredstev (skupaj s terjatvami do sredstev rezerv)	
− Zmanjšanje finančnih naložb iz poslovnih sredstev	
− Zmanjšanje neporavnane izgube	
= Definanciranje, če je razlika negativna; pojasniti pa ga moremo:	
+ Zmanjšanje dolgoročnih obveznosti do virov poslovnih sredstev	
+ Zmanjšanje kratkoročnih obveznosti do virov poslovnih sredstev (skupaj z obveznostmi do sredstev rezerv, solidarnosti, drugih namenov in skupne porabe)	
+ Zmanjšanje poslovnega sklada	

Razpredelnica 129

Že spet moremo ugotoviti večjo problemsko usmerjenost stopenjskega izkaza gibanja sredstev, kot jo zasledimo pri bilanci gibanja sredstev.

Omenili smo, da bi kazalo poleg obračunskih bilanc (izkazov) gibanja sredstev sestavljati tudi predračunske. Ni si namreč mogoče zamisliti dobrega načrtovanja, ne da bi načrtovali finančne tokove v prej pojasnjenem smislu. Ali bolj konkretno, če načrtujemo na strani odlivov povečanje osnovnih sredstev, ne more biti načrtovanje končano prej, kot zagotovimo uravnoteženje načrtovanih prilivov z načrtovanimi odlivi. Brž ko imamo tudi predračunsko bilanco (izkaz) gibanja sredstev, nam je pa spet omogočena primerjava istovrstnih ostvarjenih postavk z načrtovanimi.

91 PRESOJANJE REZULTATOV POSLOVANJA NA PODLAGI RAČUNOVODSKIH POROČIL

910 Izrazna moč predpisanih računovodskih informacij o družbenoekonomskih kategorijah

V knjigi smo že večkrat omenili tri izhodiščne družbenoekonomske kategorije: delavce, sredstva in dohodek. Iz dohodka kot osrednje družbenoekonomske kategorije so pa izvedene še naslednje štiri kategorije: čisti dohodek, osebni dohodki skupaj s skladom skupne porabe, čisti osebni dohodki in akumulacija. Računovodstvo pripravlja informacije o vseh teh kategorijah na predpisan način. Pri poglobljenem preučevanju, ki smo se ga lotili v tej knjigi, se nam pa le pojavlja dvom o tem, da se za vsakim od navedenih sedmih izrazov skriva samo po ena konsistentna družbenoekonomska kategorija. Zato poskušajmo sistematizirati dosedanja spoznanja, da bi se izognili prehitrim in zato preveč površnim sodbam.

Število delavcev, ki v določeni temeljni organizaciji združujejo svoje delo in s pomočjo družbenih sredstev pridobivajo dohodek, je mišljeno kot poprečno število, po uradni metodologiji pa je ugotovljeno z delitvijo celotnega opravljenega delovnega časa v določeni temeljni organizaciji z normalnim delovnim časom posameznega delavca. S tem je izločen vpliv skrajšanega delovnega časa nekaterih delavcev, njihove odsotnosti itd. Toda ali je po tej poti ugotovljeno število delavcev dovolj solidna podlaga za primerjavo z drugimi družbenoekonomskimi kategorijami v vseh primerih in v vseh okoliščinah? Odgovor ni nujno pozitiven. **Prvič,** pri izračunu ni upoštevano dejansko število delavcev, ki so opravljali svoje delo za potrebe določene temeljne organizacije. Nekateri delavci lahko npr. opravljajo administrativna, pomožna in druga opravila za potrebe določene temeljne organizacije v okviru delovne skupnosti in niso upoštevani kot delavci same temeljne organizacije. Lahko si zamislimo primer, ko določena temeljna organizacija v razdobju I opravlja vsa ta administrativna, pomožna in druga opravila v svojem okviru, medtem ko jih v razdobju II prenese na delovno skupnost; ugotovljeno število delavcev pri njej v razdobjih II in I ne kaže več na enak način opravljenega dela za pridobivanje dohodka temeljne organizacije, medtem ko je po drugi strani še vedno povsem zadovoljivo za primerjanje s čistim dohodkom ali z osebnimi dohodki. **Drugič,** pri izračunu ni upoštevana kvalifikacijska sestava delavcev, ki opravljajo svoje delo v temeljni organizaciji. Spet si je mogoče zamisliti primer, ko pri temeljni organizaciji A prevladujejo kvalificirani delavci in pri temeljni organizaciji B nekvalificirani; ugotovljeno število delavcev pri A in B ne daje možnosti za realno spoznavanje npr. poprečnih osebnih dohodkov na delavca v A in B, temveč bi se do tega povzpeli šele, če bi poznali število pogojnih delavcev pri A in B, v katerem bi se že pretopile razlike v pogledu njihovih kvalifikacij. Po drugi strani pa različna kvalifikacijska sestava delavcev ne moti toliko pri primerjavah z dohodkom ali s čistim dohodkom. **Tretjič,** pri izračunu ni upoštevana povezanost proizvodov, na katere se nanaša delo delavcev, z dohodkom. Zamisliti si moremo primer, ko določena temeljna organizacija v razdobju I začenja z novim ciklom poslovanja, ki se tedaj zaustavi v veliki nedokončani proizvodnji, medtem ko ga v razdobju II konča, tako da na koncu tega razdobja ne obstaja več nikakršna nedokončana proizvodnja, a tudi ne neprodani proizvodi; čeprav je obseg opravljenega dela v obeh razdobjih enak, se ostvarjeni dohodek v njih bistveno loči, ker je vezan na prodane količine proizvodov. Pri primerjavi dohodka ali čistega dohodka s številom delavcev bi torej

bilo realneje v prvem razdobju izvzeti tisto število delavcev ali delovnega časa, ki se nanaša na nedokončano proizvodnjo ob koncu tega razdobja, in ne upoštevati preprosto kar število delavcev po uradni metodologiji; v drugem razdobju pa bi seveda morali enako število delavcev ali delovnega časa dodati.

Vidimo, da že število delavcev ni vedno konsistentna družbenoekonomska kategorija za primerjavo z drugimi kategorijami.

Kako pa je z **dohodkom?** Ta je v načelu razlika med celotnim prihodkom in vsemi materialnimi stroški skupno z amortizacijo po najmanjših stopnjah, ki se nanašajo na prodane količine, kakor tudi vsemi izrednimi odhodki. Uradna metodologija je precej natančna v pogledu ugotavljanja dohodka. Toda ali je na takšen način ugotovljeni dohodek dejansko konsistentna družbenoekonomska kategorija pri določeni temeljni organizaciji v različnih razdobjih ali pri različnih temeljnih organizacijah v istem razdobju? Odgovor spet ni nujno pozitiven. **Prvič,** pri opredeljevanju ni upoštevano, da so lahko prihodki opredeljeni različno, na podlagi fakturirane prodaje, plačane prodaje ali plačljive prodaje. Mogoče si je zamisliti primer, ko določena temeljna organizacija v razdobju I ugotavlja dohodek na podlagi fakturirane prodaje, v razdobju II pa na podlagi plačljive prodaje; dohodek v teh dveh razdobjih ni povsem primerljiv, ker se razlike morejo pojavljati tudi zaradi spremenjene metodologije njegovega ugotavljanja. **Drugič,** pri opredeljevanju ni upoštevan značaj amortizacije, ki je obračunana nad predpisanimi najmanjšimi stopnjami in ki na podlagi predpisa šteje za postavko pri razporejanju dohodka. Toda istočasno na podlagi 106. člena zakona o združenem delu povečane stopnje amortizacije ne morejo »zagotavljati za investicijska vlaganja sredstev, ki bi presegala vrednost osnovnih sredstev, preneseno ali zmanjšano ... v skladu z njihovim fizičnim oziroma moralnim obrabljanjem«. Ali z drugimi besedami, povečana amortizacija se nanaša izključno na enostavno reprodukcijo osnovnih sredstev v razmerah, ko najmanjše stopnje izhajajo iz nerealno dolge dobe trajanja osnovnih sredstev, nikakor pa ne skrivajo akumulacije. Zamisliti si je mogoče primer, ko temeljni organizaciji A najmanjše stopnje amortizacije povsem ustrezajo, medtem ko temeljna organizacija B uporablja povečane stopnje, ker je predvidena doba trajanja njenih osnovnih sredstev krajša od tiste, ki je bila upoštevana pri postavljanju najmanjših stopenj; v takšnem primeru dohodek pri temeljni organizaciji A ni ista družbenoekonomska kategorija kot dohodek pri temeljni organizaciji B, ker zadnji v sebi skriva tudi preneseno vrednost iz osnovnih sredstev, ki je povezana z njihovo enostavno reprodukcijo. **Tretjič,** pri opredeljevanju ni posvečena pozornost uporabljenim metodam ugotavljanja materialnih stroškov, ki se nanašajo na prodane količine. Poznano pa je, da se v zalogah proizvodov in v nedokončani proizvodnji lahko zaustavlja največ ustrezni del celotnih materialnih stroškov (z amortizacijo po najmanjših stopnjah) in najmanj ustrezni del neposrednih materialnih stroškov, medtem ko se drugi del materialnih stroškov (in amortizacije) nanaša na prodane količine. Če se ločijo količine v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje od količin v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, se ločijo tudi materialni stroški (z amortizacijo), ki se nanašajo na prodane količine, kadar so v uporabi različne metode vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje. Toda v razmerah inflacije ne obstaja glavna problematika ravno v tem, temveč v dejstvu, da so lahko porabljene količine tako materiala kot nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov ovrednotene po poprečnih, prvih (FIFO) ali zadnjih (LIFO) cenah. Zamisliti si je mogoče primer, ko v danem razdobju temeljna organizacija A uporablja metodo poprečnih cen, ki je sicer običajna, temeljna organizacija B pa metodo povratnih cen (LIFO), po kateri so porabljene količine ovrednotene po zadnjih cenah, a količine v zalogi na koncu razdobja po prvih cenah.

Pri temeljni organizaciji A so materialni stroški v zvezi s prodanimi količinami obračunani prenizko glede na nove cene materiala, ki je kupljen v istem razdobju, a končne zaloge ovrednotene višje kot začetne zaloge, čeprav so fizično nespremenjene, kar pomeni, da so za enostavno reprodukcijo potrebne dodatne naložbe sredstev. Pri temeljni organizaciji B so materialni stroški v zvezi s prodanimi količinami obračunani že na ravni novih cen, medtem ko se vrednost končnih zalog ob primerjavi z začetnimi ni spremenila, kolikor se niso spremenile količine v zalogi, kar pomeni, da ni potrebna nikakršna dodatna naložba sredstev v zvezi z enostavno reprodukcijo obratnih sredstev. Dohodek pri temeljni organizaciji A je pravzaprav inflacijski dohodek, napihnjen, ker je v njem skrita neizkazana vrednost porabljenega materiala, kateremu so cene v razdobju narasle, dohodek pri temeljni organizaciji B pa je realni dohodek, ki v sebi ne skriva nikakršne postavke, ki bi bila povezana z enostavno reprodukcijo obratnih sredstev. V teh dveh primerih dohodek potemtakem ni ena in ista družbenoekonomska kategorija.

Toda o katerem dohodku je do sedaj pravzaprav bil govor? Ali je to **dohodek temeljne organizacije združenega dela?** Ni nujno. Razlika med celotnim prihodkom in že obravnavanimi odhodki pomeni dohodek temeljne organizacije samo v primeru, ko vanjo ni kaka druga organizacija združenega dela združila (vložila) svojih sredstev. Ravno združevanje (vlaganje) sredstev drugih organizacij združenega dela pa je oblika financiranja, ki naj bi nadomestila dosedanje jemanje bančnih kreditov. Takoj ko se pojavi, pa vzpostavlja tudi pojav skupnega dohodka. Dohodek, o katerem je bil do sedaj govor, ni več dohodek temeljne organizacije združenega dela, temveč skupni dohodek te temeljne organizacije in tiste druge organizacije, ki je vanjo združila (vložila) svoja sredstva. Ali še bolj natančno, ni nujno, da bi bil skupni dohodek ravno istoveten s prvotno opredeljenim dohodkom, ker ga je mogoče ugotavljati na podlagi samoupravnega sporazuma tudi tako, da so od celotnega prihodka odšteti samo materialni stroški z amortizacijo v prodanih količinah, vendar po njihovem standardnem znesku. Dohodek temeljne organizacije združenega dela pa je ugotovljen tako, da je od dohodka (ki ni nujno istoveten s skupnim dohodkom) odšteta udeležba drugih organizacij v skupnem dohodku. Ali je sedaj dohodek temeljne organizacije združenega dela vedno ena in ista družbenoekonomska kategorija, ki jo je mogoče primerjati pri različnih organizacijah združenega dela in pri določeni organizaciji združenega dela v različnih razdobjih? Odgovor je negativen. Pri izračunu ni upoštevano dejstvo, da na značaj dohodka temeljne organizacije vpliva sestava njenega financiranja. Zamisliti si je mogoče primer, ko temeljna organizacija A poleg svojega poslovnega sklada uporablja še bančne kredite, medtem ko v temeljno organizacijo B združijo (vložijo) svoja sredstva druge organizacije združenega dela. Temeljna organizacija A za kredite obračunava in plačuje obresti, ki so postavka razporejanja njenega dohodka, medtem ko temeljna organizacija B za združena (vložena) sredstva obračunava in plačuje nadomestilo za gospodarjenje, ki ni sestavni del njenega dohodka, temveč udeležba druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku. Dohodek temeljne organizacije združenega dela v teh dveh primerih ne pomeni več eno in isto, ker v prvem primeru vsebuje vse stroške financiranja, a v drugem primeru ne. Toda to še ni vse in niti najhujše. Udeležba druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku s temeljno organizacijo B lahko vsebuje tudi znesek za vračilo njenih sredstev, ki se prav tako ne smatra za sestavni del dohodka preučevane temeljne organizacije B. Ta del skupnega dohodka pa dejansko povečuje poslovni sklad temeljne organizacije B, ki nadomešča njene dotedanje obveznosti iz združenih (vloženih) sredstev druge temeljne organizacije, da bi bilo mogoče zagotoviti nezmanjšani obseg poslovanja v novih razmerah njenega financiranja. Podobno mora tudi temeljna organizacija A tedaj, kadar vrača

bančni kredit, povečati svoj poslovni fond, ki bo trajno zamenjal dotedanji kredit in s tem omogočil ohraniti nespremenjeni obseg poslovanja v novih razmerah njegovega financiranja. Toda temeljna organizacija A povečuje svoj poslovni sklad pri razporejanju čistega dohodka in znesek za povečanje poslovnega sklada je vsebovan tudi v njenem dohodku, medtem ko pri temeljni organizaciji B izpade povečanje poslovnega sklada izven njenega čistega dohodka in dohodka kot dotacija druge organizacije združenega dela iz njene udeležbe v skupnem dohodku, kadar ji temeljna organizacija B sredstva vrača. Vidimo torej ne samo to, da so sistemski predpisi napravili zmešnjavo v strokovnem načinu razmišljanja o dohodku in njegovem razporejanju, temveč so povzročili tudi to, da dohodek temeljne organizacije ni ista družbenoekonomska kategorija pri naših temeljnih organizacijah A in B; pri B njen dohodek ne obsega niti tistega dela, ki je namenjen povečanju poslovnega sklada, katerega sredstva so potrebna za vračilo dotedanjih združenih (vloženih) sredstev druge organizacije združenega dela.

Knjigovodstvo na podlagi predpisov spremlja gibanje dohodka v smislu, ki je bil pravkar pojasnjen. Zanimivo pa je, da uradna metodologija za kvantifikacijo dohodka, ki je potreben pri izračunavanju obveznih kazalnikov uspešnosti poslovanja, obide to problematiko skupnega dohodka in dohodka temeljne organizacije. Zanjo je dohodek temeljne organizacije preprosta razlika med celotnim prihodkom in vsemi materialnimi stroški skupaj z amortizacijo po najmanjših stopnjah, ki se nanašajo na prodane količine, kakor tudi vsemi izrednimi odhodki. To je po tej strani skladno s členom 104 zakona o združenem delu, po drugi strani pa uvaja stališče, da je udeležba druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku istočasno njena udeležba v dohodku same temeljne organizacije, v katero so sredstva združena (vložena), kar pa je v nasprotju s temeljnimi sistemskimi rešitvami. S strokovnega vidika pa moremo ugotoviti, da vključevanje skupnega dohodka v okvir dohodka temeljne organizacije združenega dela olajšuje primerjanje dohodka pri različno financiranih organizacijah združenega dela. Ostajajo samo pripombe, ki smo jih podali na začetku našega razmišljanja o tem, ali se za izrazom dohodek krije vedno ista družbenoekonomska kategorija.

Tako smo prišli do **čistega dohodka,** ki je od dohodka v načelu manjši za davke, prispevke in različne druge obveznosti iz dohodka, vštevši povečano amortizacijo. Ali je čisti dohodek vsebinsko ista kategorija pri vseh organizacijah združenega dela? Odgovor spet ni nujno pozitiven. Pri opredeljevanju namreč ni upoštevano dejstvo, da predpisi vključujejo del dohodka, ki omogoča vračilo združenih (vloženih) sredstev, v udeležbo druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku ali tuje osebe v dohodku iz skupnega poslovanja. Spet si je mogoče zamisliti primer, da temeljna organizacija A poleg svojega poslovnega sklada uporablja samo še bančne kredite, medtem ko so v temeljno organizacijo B združile svoja sredstva tuje osebe. Pred ugotovitvijo čistega dohodka se pri temeljni organizaciji A med drugim pojavljajo kot odbitna postavka obresti, a pri temeljni organizaciji B nadomestila za gospodarjenje, kar še izenačuje njihov položaj. Toda pri temeljni organizaciji B se pred ugotovitvijo čistega dohodka kot odbitna postavka pojavlja tudi znesek vračila sredstev, ker se ta smatra za udeležbo druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku ali udeležbo tuje osebe v dohodku iz skupnega poslovanja, čeprav dejansko povečuje poslovni sklad temeljne organizacije B. Nasprotno je pri temeljni organizaciji A povečanje poslovnega sklada, ki naj nadomesti dotedanji bančni kredit, vedno izvedeno s čistim dohodkom. Čisti dohodek pri temeljni organizaciji A torej vsebuje povečanje poslovnega sklada v zvezi z vračilom kredita, pri temeljni organizaciji B pa ne vsebuje povečanja poslovnega sklada v zvezi z vračilom združenih (vloženih) sredstev, ker predpisi izven strokovne logike pravijo, da se tu

pojavlja udeležba druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku ali udeležba tuje osebe v dohodku iz skupnega poslovanja, nakar se formalno v knjigovodstvu izvede postopek, kot da se poslovni sklad povečuje za nekakšno dotacijo, ki jo dajejo tisti, ki so jim bila sredstva vrnjena. Čisti dohodek torej ni ista družbenoekonomska kategorija pri temeljni organizaciji A in B.

Kako pa je z **akumulacijo,** ki je v načelu opredeljena kot del čistega dohodka za poslovni sklad in rezervni sklad? Ali imamo vsaj sedaj opravka z vsebinsko enako kategorijo pri vseh organizacijah združenega dela? Odgovor spet ni nujno pozitiven. **Prvič,** pri opredeljevanju ni upoštevano dejstvo, da na podlagi predpisa nekatere organizacije združenega dela oblikujejo poslovni sklad iz udeležbe drugih organizacij združenega dela v skupnem dohodku ali tujih oseb v dohodku iz skupnega poslovanja. Zamisliti si je mogoče primer, da mora v določenem razdobju temeljna organizacija A vrniti kredit v enakem znesku, kot je znesek vračila združenih (vloženih) sredstev pri temeljni organizaciji B. Če je pri temeljni organizaciji B vračilo združenih (vloženih) sredstev urejeno v okviru udeležbe druge organizacije združenega dela v skupnem dohodku ali tuje osebe v dohodku iz skupnega poslovanja, oblikuje ta temeljna organizacija poslovni sklad v danem znesku izven svojega čistega dohodka. Toda če želi temeljna organizacija A trajno nadomestiti dotedanji bančni kredit, mora iz svojega čistega dohodka oblikovati v danem znesku poslovni sklad. Akumulacija torej obsega pri temeljni organizaciji A oblikovanje poslovnega sklada v znesku vrnjenega kredita, toda ne obsega pri temeljni organizaciji B oblikovanja poslovnega sklada v znesku vračila združenih (vloženih) sredstev; akumulacija torej pri teh dveh temeljnih organizacijah ni ista družbenoekonomska kategorija. **Drugič,** pri opredeljevanju ni upoštevano dejstvo, da se zaradi različnih metod ugotavljanja materialnih stroškov morejo v okviru akumulacije skrivati tudi zneski, ki se nanašajo na enostavno reprodukcijo obratnih sredstev. Zamisliti si je mogoče primer, ko v določenem razdobju temeljna organizacija A ugotovi materialne stroške po metodi povratnih cen, tj. v znesku, ki omogoča reprodukcijo obratnih sredstev brez dodatnih naložb, a temeljna organizacija B po metodi poprečnih cen, ki zahteva dodatne naložbe, da bi bilo mogoče v prihodnosti ohraniti fizično nespremenjen obseg potrebnih zalog. Zaradi višje obračunanih materialnih stroškov so dohodek, čisti dohodek in akumulacija pri temeljni organizaciji A manjši, kot bi bili v primeru uporabe metode poprečnih cen, a zaradi nižje obračunanih materialnih stroškov so dohodek, čisti dohodek in akumulacija pri temeljni organizaciji B večji, kot bi bili v primeru uporabe metode povratnih cen. Lahko se celo pripeti, da temeljna organizacija A sploh ne oblikuje poslovnega sklada, medtem ko ga temeljna organizacija B oblikuje, a je temeljna organizacija B kljub vsemu v slabšem položaju, če je še vedno pri njej oblikovani poslovni sklad nezadosten za enostavno reprodukcijo obratnih sredstev, medtem ko pri temeljni organizaciji A v tem pogledu ni nikakršnih problemov. Akumulacija pri temeljni organizaciji B torej do določene ravni omogoča šele enostavno reprodukcijo, medtem ko to pri temeljni organizaciji A ni potrebno; akumulacija pri teh dveh temeljnih organizacijah ni ista družbenoekonomska kategorija. **Tretjič,** pri opredeljevanju ni upoštevano potrebno kritje obvezno danih posojil za nerazvite republike in Kosovo kakor tudi obvezno združenih sredstev za infrastrukturo. Zamisliti si je mogoče primer, da so takšna angažirana sredstva pri temeljni organizaciji B glede na obračun, ki ni odvisen od same akumulacije, precej večja od poslovnega sklada, ki je oblikovan pri razporejanju čistega dohodka, medtem ko temeljna organizacija A z oblikovanim poslovnim skladom omogoča ne samo njihovo pokritje, temveč tudi trajno nadomestilo za dotedanje bančne kredite in še razširjeno reprodukcijo sredstev. V tem primeru je spet pri temeljni organizaciji B kot akumulacija izkazano nekaj, kar ne omogoča

niti enostavne reprodukcije, medtem ko je pri temeljni organizaciji A izkazano nekaj, kar je povezano z razširjeno reprodukcijo. **Končno,** po uradni metodologiji za kvantifikacijo kategorij, ki so potrebne pri ugotavljanju predpisanih kazalnikov, se k akumulaciji dodajajo tudi zneski povečane amortizacije nad tisto, ki je obračunana po minimalnih stopnjah. Ugotovili smo že, da po členu 106 zakona o združenem delu povečana amortizacija ne more biti v nikakršni povezavi z akumulacijo, a da predpisi pri kvantificiranju kategorij pozabljajo na to dejstvo. Tako si moremo zamisliti primer, ko temeljna organizacija A nima nikakršnega čistega dohodka, ki bi ga razporedila v poslovni sklad ali rezervni sklad, toda ima relativno veliko amortizacijo nad tisto po najmanjših stopnjah, ker obstajajo pri njej osnovna sredstva z z veliko vrednostjo, toda s krajšo dobo trajanja, kot ga predvidevajo najmanjše stopnje. Po drugi strani obstaja temeljna organizacija B, pri kateri se čisti dohodek razporeja tudi na poslovni sklad in rezervni sklad, toda pri kateri ne obstaja potreba po obračunu amortizacije nad tisto po najmanjših stopnjah. Če sedaj na podlagi uradne metodologije pri temeljni organizaciji A neobstoječi knjigovodsko izkazani akumulaciji zaradi zahtev pri analizi dodamo visoke zneske povečane amortizacije, se fiktivno pojavlja precej boljša situacija kot pri temeljni organizaciji B, kjer knjigovodsko izkazana akumulacija obstaja, a ni v ničemer povečana z amortizacijo; dejansko pa pri temeljni organizaciji B izkazana akumulacija omogoča razširjeno reprodukcijo, medtem ko to ni mogoče pri temeljni organizaciji A.

Kako je pa z nasprotnostjo akumulacije, tj. s tistim delom čistega dohodka, ki je namenjen delavcem v obliki **osebnih dohodkov in novo oblikovanega sklada skupne porabe?** Ali se vsaj sedaj ne pojavljajo motnje v poenotenem obravnavanju te družbenoekonomske kategorije? Odgovor spet ni povsem zadovoljiv. **Prvič,** osebni dohodki niso enotna kategorija, temveč je treba ločevati poleg ostvarjenih osebnih dohodkov, ki izhajajo iz razporejanja čistega dohodka, še npr. obračunane osebne dohodke za opravljeno delo, ki so akontirani delavcem prej, kot je poznan ostvarjeni dohodek, in ki jih celo ni treba pokriti z njim, kolikor se nanašajo še na nedokončano proizvodnjo ob koncu razdobja. **Drugič,** za opravljeno delo se ne obračunavajo samo osebni dohodki, temveč tudi zneski na podlagi pogodb o delu, avtorski honorarji in podobno, kar štejemo za sestavni del materialnih stroškov, a ne dohodka, čistega dohodka in osebnih dohodkov. Vidimo torej spet določeno konvencionalno rešitev, ki nas odmika od idejno čistega modela in utrjuje v spoznanju, da imajo vse preučevane kategorije relativen značaj.

Kot tretjo izvirno družbenoekonomsko kategorijo smo na začetku omenili **sredstva.** Če se želimo izraziti bolj natančno in v jeziku strokovne prakse, mislimo na poprečna poslovna sredstva, ki so sestavljena iz osnovnih sredstev, obratnih sredstev in finančnih naložb iz njih. Toda ali so na takšen način ugotovljena poprečna poslovna sredstva dovolj solidna podlaga za primerjanje z drugimi družbenoekonomskimi kategorijami? Spet je treba podvomiti. Ne toliko zaradi tega, ker morejo biti fizično enaka sredstva različno vrednotena, temveč zlasti zaradi tega, ker morejo imeti finančne naložbe različen značaj in različen obseg, v njihovem okviru se pa morejo pojavljati tudi takšne, ki ne prispevajo ničesar k dohodku in ki tudi ne bodo vrnjene v denarno obliko.

911 Izrazna moč predpisanih kazalnikov uspešnosti poslovanja

Do sedaj smo preučevali posamezne sestavine, iz katerih so zgrajeni v zakonu o združenem delu predpisani kazalniki uspešnosti poslovanja organizacije združenega dela. Sedaj pa preučimo še same predpisane kazalnike!

Prvi je kazalnik **dohodka na delavca,** ki je dobljen z delitvijo dohodka s poprečnim številom delavcev; nekateri ga označujejo tudi kot koeficient družbenoekonomske proizvodnosti. Ker delavci odločajo tako ali drugače o celotnem dohodku, opozarja kazalnik na materialno podlago samoupravljanja in opredeljuje okvir za zadovoljevanje osebnih, skupnih in splošnih družbenih potreb, a tudi za rezerve in razširjeno reprodukcijo v temeljni organizaciji in izven nje. Toda ali večja vrednost tega kazalnika označuje tudi večjo uspešnost poslovanja s širšega družbenega vidika? Odgovor ni nujno pozitiven. **Prvič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene temeljne organizacije ni upoštevana sprememba kupne moči denarja. Tako ta kazalnik raste tem hitreje, kolikor večja je inflacija. Da bi se izognili deformacijam pri presojanju, bi bilo treba popraviti dohodek z ustreznim indeksom cen, kar pa ni predvideno v uradni metodologiji. **Drugič,** pri primerjavi tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene temeljne organizacije niso upoštevane organizacijske rešitve v pogledu del, ki so opravljena za to temeljno organizacijo in izven nje. Ali konkretneje, če so v razdobju I vsa administrativna, pomožna in druga opravila izvedena v okviru temeljne organizacije, toda v razdobju II prenesena na delovno skupnost, ki jih izvaja za potrebe temeljne organizacije, lahko že takšna reorganizacija ob drugih nespremenjenih okoliščinah poveča naš kazalnik, ker je enak dohodek v razdobju II dosežen z manjšim številom delavcev v okviru temeljne organizacije, čeprav z nespremenjenim obsegom dela, od katerega se pa del izvaja izven same temeljne organizacije. Da bi se izognili napakam pri presojanju, bi bilo potrebno popraviti dohodek za tisti njegov del, ki je namenjen drugim segmentom združenega dela za izvedbo opravil namesto, da bi jih opravili delavci v temeljni organizaciji; to pa ni predvideno v uradni metodologiji. **Tretjič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene temeljne organizacije, zlasti pa pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela, ni upoštevana vloga sredstev ter razmerje združevanja dela in sredstev. Povsem si je mogoče zamisliti primer, da tehnološke posebnosti procesa v temeljni organizaciji A zahtevajo veliko število delavcev in majhna vložena sredstva, a v temeljni organizaciji B, nasprotno, velika vložena sredstva in majhno število delavcev, medtem ko je dohodek na delavca v obeh temeljnih organizacijah enak. Ali pomeni to tudi enako uspešnost poslovanja obeh temeljnih organizacij? Ne. Vzemimo, da celo v obeh temeljnih organizacijah obstaja enak znesek čistega dohodka, ki je razporejen na osebne dohodke in sklad skupne porabe in odpade na delavca, kakor tudi enak del čistega dohodka za akumulacijo, ki odpade na delavca. Toda ker je v temeljni organizaciji A število delavcev večje, pomeni to tudi večjo akumulacijo v absolutnem znesku; kadar jo primerjamo z vloženimi sredstvi, ki so manjša, je pa razmerje sorazmerno dobro, denimo 10%. Po drugi strani je v temeljni organizaciji A število delavcev manjše, kar pomeni tudi manjšo akumulacijo v absolutnem znesku; kadar jo primerjamo z vloženimi sredstvi, ki so velika, pa je razmerje sorazmerno slabo, denimo 1%. Enak dohodek na delavca potemtakem ne pomeni enake uspešnosti poslovanja, podobno tudi večji dohodek na delavca ne pomeni vedno boljše uspešnosti poslovanja, če je prišlo do spremembe v razmerju združevanja dela in sredstev. V takšnem primeru je naš kazalnik, parcialno gledano, brez izrazne moči; potrebno ga je povezovati z drugimi kazalniki, da bi se izognili napakam pri presojanju. **Četrtič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene temeljne organizacije in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne temeljne organizacije praviloma nismo pozorni na možne spremembe pri opredeljevanju celotnega prihodka, obračunavanju amortizacije nad predpisanimi najmanjšimi stopnjami, ki je še vedno povezana z enostavno reprodukcijo osnovnih sredstev, niti pozorni na uporabo metod poprečnih, zaporednih

ali povratnih cen pri ugotavljanju materialnih stroškov, pri čemer zgolj povratne cene zagotavljajo enostavno reprodukcijo obratnih sredstev pred ugotovitvijo dohodka. O tem smo že govorili pri razpravljanju o dohodku kot družbenoekonomski kategoriji, zato na tem mestu ni potrebno ponavljanje. **Petič,** če bi pri izračunavanju sedanjega kazalnika izhajali iz dohodka temeljne organizacije, tj. po zmanjšanju za udeležbe drugih organizacij združenega dela v skupnem dohodku, bi se pojavila napaka tudi zaradi tega, ker takšen kazalnik ne bi upošteval načina pridobivanja potrebnih sredstev. Tudi o tem je že bil govor pri razpravljanju o dohodku kot družbenoekonomski kategoriji in na tem mestu ni potrebno ponavljanje razen opozorila, da se je uradna metodologija z istovetenjem dohodka (skupnega dohodka) z dohodkom temeljne organizacije izognila vsaj tej napaki.

Drugi je kazalnik **dohodka na sredstva,** ki je dobljen z delitvijo dohodka s poprečnimi poslovnimi sredstvi; nekateri ga označujejo tudi za koeficient družbenoekonomske donosnosti. Ker so družbena sredstva omejena, opozarja ta kazalnik na pobudo, ki jo dajejo vložena sredstva za pridobivanje tistega dohodka, s katerim je mogoče zadovoljevati vse prej navedene potrebe. Toda ali večja vrednost tega kazalnika označuje tudi boljšo uspešnost poslovanja s širšega družbenega vidika? Odgovor spet ni nujno pozitiven. **Prvič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela ni upoštevana sprememba kupne moči denarja; o tem je bil govor pri kazalniku dohodka na delavca. **Drugič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevan značaj finančnih naložb kot sestavnega dela vloženih sredstev. Ali konkretneje, obvezne naložbe npr. ne prispevajo k dohodku enako, kot prispevajo poslovno utemeljene naložbe, kar pomeni, da njihovo relativno povečanje zmanjšuje naš kazalnik. Precej resnejši pa je primer, kadar želimo na podlagi tega kazalnika odločiti o tem, ali sredstva uporabiti v lastnem okviru ali jih združiti (vložiti) v kako drugo organizacijo združenega dela. Če so sredstva združena (vložena) v drugo organizacijo, je iz tega naslova pridobljeno samo nadomestilo za gospodarjenje ali obresti, toda če jih uporabljamo v lastnem okviru, je iz tega naslova pridobljen celotni dohodek, ki med drugim zajema tudi osebne dohodke za tekoče delo; v vsakem primeru je z vidika dane organizacije združenega dela spodbujen večji dohodek z novo vloženimi sredstvi v lastnem okviru, kot je z njihovim združevanjem (naložbo) v druge organizacije združenega dela. To pa še ne nakazuje tudi racionalnejšega gospodarjenja s temi sredstvi, ker je povsem mogoče, da nakljub večjemu dohodku pri uporabi teh sredstev v lastnem okviru ni mogoče doseči akumulacije, medtem ko bi z njihovim združevanjem (naložbo) v druge organizacije združenega dela z dobljenim nadomestilom za gospodarjenja ali z obrestmi bila dosežena, kajti z dobljenim dohodkom tedaj ne bi bilo treba pokriti nikakršnih osebnih dohodkov za tekoče delo. Naš kazalnik je v tem pogledu brez izrazne moči. **Tretjič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevana vloga sredstev ter razmerje združevanja dela in sredstev. Zamisliti si je spet mogoče, da tehnološke posebnosti procesa v temeljni organizaciji A zahtevajo veliko število delavcev in malo vloženih sredstev, a v temeljni organizaciji B, nasprotno, velika vložena sredstva in majhno število delavcev, medtem ko je dohodek na sredstva v obeh temeljnih organizacijah enak. Ali pomeni to tudi enako uspešnost poslovanja obeh temeljnih organizacij? Ne. V temeljni organizaciji B dani kazalnik skriva v sebi visoke osebne dohodke in sklad skupne porabe na delavca in še ugodno akumu-

lacijo v primerjavi s sredstvi. Nasprotno v temeljni organizaciji A, kjer je število delavcev veliko, dohodek ne omogoča niti kritja najmanjših osebnih dohodkov. Po tej strani torej dobri rezultati pri temeljni organizaciji B, toda po drugi strani izguba pri temeljni organizaciji A, čeprav je dohodek na sredstva pri obeh temeljnih organizacijah enak. Enak dohodek v primerjavi s sredstvi torej ne pomeni enake uspešnosti poslovanja, podobno tudi večji dohodek v primerjavi s sredstvi ne pomeni nujno boljše uspešnosti poslovanja, če je prišlo do spremembe v razmerju združevanja dela in sredstev. V takšnem primeru je naš kazalnik, parcialno gledano, brez izrazne moči; potrebno ga je povezovati z drugimi kazalniki, da bi se izognili napakam pri presojanju. **Četrtič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ne upoštevamo možnih sprememb v pogledu opredeljevanja celotnega prihodka, obračunavanja amortizacije nad predpisanimi najmanjšimi stopnjami in uporabe cen pri ugotavljanju materialnih stroškov. **Petič,** če bi pri ugotavljanju našega kazalnika izhajali iz dohodka temeljne organizacije, tj. po zmanjšanju za udeležbe drugih temeljnih organizacij v skupnem dohodku, bi se pojavila napaka tudi zaradi tega, ker takšen kazalnik ne bi upošteval načina pridobivanja potrebnih sredstev; vsaj to napako pa uradna metodologija, o kateri smo že govorili, preprečuje.

Tretji je kazalnik **čistega dohodka na delavca,** ki je dobljen z delitvijo čistega dohodka s poprečnim številom delavcev; nekateri ga označujejo tudi kot koeficient zožene družbenoekonomske proizvodnosti. Ker delavci neposredno odločajo o čistem dohodku, ki je na razpolago za njihove potrebe in potrebe organizacije združenega dela, opozarja kazalnik na materialno podlago samoupravljanja in izkazuje možnosti za zadovoljevanje potreb v okviru organizacije združenega dela. Toda ali večja vrednost tega kazalnika že označuje tudi boljšo uspešnost poslovanja z vidika organizacije združenega dela? Odgovor spet ni nujno pozitiven. **Prvič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela ni upoštevana sprememba kupne moči denarja. **Drugič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevana vloga sredstev ter razmerje združevanja dela in sredstev. Tudi o tem je že tekla beseda pri njej obravnavanih kazalnikih. **Tretjič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevano dejstvo, da čisti dohodek ne zajema oblikovanja poslovnega sklada, ki omogoča vračilo združenih (vloženih) sredstev drugih organizacij združenega dela, kolikor se to smatra za njihovo udeležbo v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja. **Četrtič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela niso upoštevane možne spremembe v pogledu opredeljevanja celotnega prihodka in uporabe cen pri ugotavljanju materialnih stroškov.

Četrti je kazalnik **akumulacije v primerjavi z dohodkom,** ki je dobljen z delitvijo akumulacije z dohodkom; označiti ga je mogoče tudi kot stopnjo akumulativnosti dohodka. Toda ali večja vrednost tega kazalnika že naznačuje boljšo uspešnost poslovanja z vidika organizacije združenega dela? Odgovor ni nujno pozitiven. **Prvič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevana vloga sredstev ter razmerje združevanja dela

in sredstev. Tako lahko večja stopnja udeležbe akumulacije v dohodku pri temeljni organizaciji, kjer so potrebna velika sredstva, a majhno število delavcev, pomeni manjšo skrb za povečanje teh sredstev kot manjša stopnja udeležbe akumulacije v dohodku pri drugi temeljni organizaciji, kjer so potrebna majhna sredstva, a veliko število delavcev. **Drugič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevano dejstvo, da akumulacija ne zajema oblikovanja tistega dela poslovnega sklada, ki omogoča vračilo združenih (vloženih) sredstev drugih oseb, kolikor se to smatra za njihovo udeležbo v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja; ker dohodek po uradni metodologiji zajema tudi udeležbo drugih v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja, je očitno preučevani kazalnik prenizek pri tisti organizaciji združenega dela, ki vrača združena (vložena) sredstva, v primerjavi z istim kazalnikom pri tisti organizaciji združenega dela, ki vrača bančni kredit in ki ima vedno ustrezno oblikovanje poslovnega sklada vključeno v podatek o akumulaciji, ker formalno ni govora o udeležbi banke v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja. **Tretjič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevano dejstvo, da se zaradi različnih možnih metod obračuna materialnih stroškov lahko v okviru akumulacije skrivajo tudi zneski, ki se nanašajo na enostavno reprodukcijo obratnih sredstev in da se zaradi vključevanja povečane amortizacije v akumulacijo, kar zahteva uradna metodologija, lahko v okviru akumulacije skrivajo tudi zneski, ki se nanašajo na enostavno reprodukcijo osnovnih sredstev. **Četrtič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevano potrebno povečanje poslovnega sklada za kritje obvezno danih posojil za nerazvite republike in Kosovo kakor tudi obveznega združevanja sredstev za infrastrukturo, po drugi strani pa to, kaj pravzaprav ostane od akumulacije za potrebe dane organizacije združenega dela.

Peti kazalnik **akumulacije v primerjavi s čistim dohodkom,** ki je dobljen z delitvijo akumulacije s čistim dohodkom; označevati ga je mogoče tudi za stopnjo akumulativnosti čistega dohodka. Ali večja vrednost tega kazalnika nakazuje tudi boljšo uspešnost poslovanja z vidika organizacije združenega dela? Odgovor spet ni nujno pozitiven. Razlogi so podobni, kot smo jih navedli pri preučevanju prejšnjega kazalnika, z edino razliko, da prejšnji drugi argument sedaj ni tako poudarjen, ker so tudi v imenovalcu po uradni metodologiji izpuščeni zneski oblikovanja poslovnega sklada iz udeležbe drugih v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja.

Šesti je kazalnik **akumulacije v primerjavi s sredstvi,** ki je dobljen z delitvijo akumulacije s poslovnimi sredstvi; označevati ga moremo tudi za koeficient zožene donosnosti poslovnih sredstev. Kazalnik bi naj nakazoval tempo povečanja sredstev, kolikor ne bo prišlo do spremembe sestave njihovega financiranja. Toda ali večja vrednost tega kazalnika označuje tudi boljšo uspešnost poslovanja z vidika družbenih sredstev? Odgovor spet ni nujno pozitiven. Prvič, pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela, ni upoštevana sestava financiranja sredstev. Lahko si zamislimo primer, ko je pri temeljni organizaciji A večina sredstev že pokrita s poslovnim skladom, medtem ko pri temeljni organizaciji B obstajajo bančni krediti. Obresti, ki jih plačuje temeljna organizacija B banki, niso sestavni del tamkajšnje akumulacije in z njimi banka že zagotavlja donosnost svoje naložbe. Nasprotno se z akumulacijo zagotavlja le donosnost na-

ložbe lastnih sredstev, tj. tistih, ki imajo svoje kritje v poslovnem skladu. Desetodstotna akumulacija na sredstva pomeni pri temeljni organizaciji A precej slabši rezultat poslovanja kot desetodstotna akumulacija na sredstva pri temeljni organizaciji B, ki je izven te akumulacije v okviru dohodka morala obračunati tudi obresti od kreditov. Da bi prišli do jasnejše predstave o gospodarjenju s sredstvi, bi bilo treba ugotavljati kazalnik akumulacije v primerjavi s poslovnim skladom, tj. koeficient donodnosti poslovnega sklada, pri katerem njegova večja vrednost vedno dokazuje večjo uspešnost poslovanja; možno pa bi tudi bilo, da bi ugotavljali kazalnik akumulacije skupaj z obrestmi in udeležbo drugih v skupnem dohodku in dohodku iz skupnega poslovanja v primerjavi s sredstvi, tj. koeficient celotne donosnosti poslovnih sredstev, pri katerem prav tako večja vrednost vedno nakazuje boljšo uspešnost poslovanja. **Drugič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevano dejstvo, da akumulacija ne obsega oblikovanja tistega dela poslovnega sklada, ki omogoča vračilo združenih (vloženih) sredstev drugih oseb, kolikor se smatra za njihovo udeležbo v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja. **Tretjič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevano, da se zaradi različnih možnih metod obračuna materialnih stroškov lahko v okviru akumulacije skrivajo tudi zneski, ki se nanašajo na enostavno reprodukcijo obratnih sredstev, in da se zaradi vključevanja povečane amortizacije v akumulacijo, kar zahteva uradna metodologija, lahko v okviru akumulacije skrivajo tudi zneski, ki se nanašajo na enostavno reprodukcijo osnovnih sredstev. **Četrtič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela in zlasti pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevano potrebno povečanje poslovnega sklada zaradi kritja obvezno danih posojil za nerazvite republike in Kosovo in obvezno združenih sredstev za infrastrukturo. In **končno,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela ima lahko vpliv tudi inflacija, kolikor se močneje izraža na števcu kot se izraža na imenovalcu pri ugotavljanju tega kazalnika, ali nasprotno.

Sedmi je kazalnik **osebnih dohodkov in novo oblikovanega sklada skupne porabe na delavca,** ki je dobljen z delitvijo tega dela čistega dohodka s poprečnim številom delavcev; nekateri ga označujejo tudi za koeficient poprečnega dohodka (za potrebe) delavcev. Ali vsaj večja vrednost tega kazalnika označuje boljšo uspešnost poslovanja z vidika delavcev? Odgovor spet ni nujno pozitiven. **Prvič,** pri primerjanju tega kazalnika za različna razdobja poslovanja določene organizacije združenega dela ni upoštevana sprememba kupne moči denarja. Tako ta kazalnik raste toliko hitreje, kolikor večja je inflacija. Da bi se izognili napakam pri presojanju, je treba popraviti del čistega dohodka za delavce z ustreznimi indeksi cen, kar ni predvideno v uradni metodologiji. **Drugič,** pri primerjanju tega kazalnika za različne organizacije združenega dela ni upoštevana kvalifikacijska sestava delavcev. Da bi se izognili napakam pri presojanju, bi bilo treba operirati z razmerjem osebnih dohodkov in novo oblikovanega sklada skupne porabe do pogojnega števila delavcev, kar je v načelu predvideno v zakonu o združenem delu, vendar za zdaj še ni ustrezne metodologije za preračun dejanskega števila delavcev na število pogojnih delavcev.

Osmi in zadnji je kazalnik **čistih osebnih dohodkov na delavca;** označevati ga je mogoče tudi za koeficient poprečnega čistega osebnega dohodka. Ali večja vrednost tega kazalnika dokazuje boljšo uspešnost poslovanja z vidika delavcev?

Tudi tu odgovor ni nujno pozitiven. Razlogi so podobni, kot smo jih navedli pri razglabljanju o prejšnjem kazalniku, tako da sedaj niso potrebna dodatna pojasnila.

Vsak od predpisanih kazalnikov uspešnosti poslovanja ima torej svojo posebno izrazno moč, toda tudi bistvene omejitve, ki so pogojene tako z načelno zgradbo posameznega kazalnika kot z značajem vsake družbenoekonomske kategorije, ki je vključena v njegovo ugotavljanje. Če ne upoštevamo teh spoznanj, se bo stremljenje po oblikovanju ustreznih informacij končalo v dezinformacijah. Analiza uspešnosti poslovanja je raziskovalno delo, ki zahteva precej prodornega znanja, in nikakor samo osnovnošolsko znanje štirih računskih operacij in branja, konkretno branja uradne metodologije, po kateri je vse omejeno zgolj na preprosta rutinska vprašanja.

912 Vrstni red predpisanih in drugih kazalnikov, ki olajšuje oblikovanje sodb

V točki 911 smo se kritično dotaknili prvih osmih predpisanih kazalnikov. Dodatno k njim, ki jih predvideva že zakon o združenem delu, pa je predpisana še vrsta drugih kazalnikov, tako da je njihov celotni obvezni spisek naslednji:

I	$\frac{\text{dohodek}}{\text{delavci}}$	(koeficient dohodkovnosti dela ali družbenoekonomske proizvodnosti)
II	$\frac{\text{dohodek}}{\text{poslovna sredstva}}$	(koeficient dohodkovnosti poslovnih sredstev ali družbenoekonomske donosnosti)
III	$\frac{\text{čisti dohodek}}{\text{delavci}}$	(koeficient dohodkovnosti poslovnih sredstev ali družbenoekonomske donosnosti)
IV	$\frac{\text{del čistega dohodka za akumulacijo}}{\text{dohodek}}$	(stopnja akumulativnosti dohodka)
V	$\frac{\text{del čistega dohodka za akumulacijo}}{\text{čisti dohodek}}$	(stopnja akumulativnosti čistega dohodka)
VI	$\frac{\text{del čistega dohodka za akumulacijo}}{\text{poslovna sredstva}}$	(koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev ali zožene donosnosti poslovnih sredstev)
VII	$\frac{\text{del čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe}}{\text{delavci}}$	(koeficient poprečnega delavčevega dohodka)
VIII	$\frac{\text{čisti osebni dohodki}}{\text{delavci}}$	(koeficient poprečnega čistega osebnega dohodka)
IX	$\frac{\text{prispevki in davki iz osebnih dohodkov}}{\text{delavci}}$	(koeficient prispevkov in davkov iz osebnega dohodka na delavca)
X	$\frac{\text{izločanja iz skupnega dohodka in dohodka pred ugotovitvijo čistega dohodka (brez povečane amortizacije in dela dohodka za delovno skupnost)}}{\text{delavci}}$	(koeficient vseh izločanj iz dohodka za druge na delavca)

XI	amortizacija in del čistega dohodka za akumulacijo / poslovna sredstva	(koeficient reproduktivne sposobnosti)
XII	poslovna sredstva / delavci	(koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi)
XIII	celotni prihodek / materialni stroški (v širšem smislu) in amortizacija po minimalnih stopnjah v prodanih količinah	(koeficient delne gospodarnosti)
XIV	celotni prihodek / obratna sredstva	(dopolnjeni koeficient obračanja obratnih sredstev)
XV	izguba / delavci	(koeficient izgubonosnosti dela ali negativne družbenoekonomske proizvodnosti)
XVI	ostvarjeni dohodek / načrtovani dohodek	(indeks ostvarjanja načrtovanega dohodka)
XVII	ostvarjeni osebni dohodki / načrtovani osebni dohodki	(indeks ostvarjanja načrtovanih osebnih dohodkov)
XVIII	obveznosti za odplačila dolgoročnih kreditov / amortizacija in del čistega dohodka za akumulacijo	(recipročni koeficient pokritja odplačil kreditov)

Vsaka OZD izračunava in izkazuje teh 18 predpisanih kazalnikov, katerim včasih doda še kakega drugega. Vsak izmed njih ima svojo posebno izrazno moč, pri čemer pa nikakor ni rečeno, da je vrstni red njihove pomembnosti podan z zaporednimi številkami kazalnikov. Še manj, da jih je najlaže pojasniti pri takšnem vrstnem redu. Ker vsak kazalnik omogoča presojanje rezultatov poslovanja le v povsem določeni smeri, jih je potrebnih več. Toda čim večje je število kazalnikov, s katerimi izražamo rezultate poslovanja, tem težje je oblikovati sintetično sodbo. Vsak kazalnik obrača pozornost le v eno smer, gibanje različnih kazalnikov pa je lahko bistveno različno. Zato želimo v nadaljevanju posvetiti pozornost na vrstni red obravnave kazalnikov, ki delavcem pomaga k razumevanju doseženih rezultatov poslovanja. Po dosedanjem problemsko usmerjenem uvodu ne bomo več obravnavali vseh predpisanih kazalnikov, temveč samo tiste, ki so po našem mišljenju delavcem najlaže razumljivi in ki jih pri verbalnem pojasnjevanju nikakor ne gre zapostaviti. Obravnavali pa bomo zato tudi še nekatere druge kazalnike, čeprav se bomo pri vsem omejevali na skrajni najmanjši obseg.

Začeti je treba pri kazalniku, ki pove, koliko čistega dohodka je bilo neposredno ali posredno razdeljenega med delavce, tj. pri kazalniku poprečnega delavčevega dohodka, ki je bil prej naveden pod štev. VII in ki je opredeljen kot:

$$(A)\quad \frac{\text{del ostvarjenega čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe}}{\text{ostvarjeno poprečno število delavcev}}$$

V tej zvezi npr. pripravimo tudi naslednjo razpredelnico 130:

Primerjava poprečnega delavčevega dohodka

Leto	Preučevana TOZD X kazalnik A	Primerjalna TOZD Y kazalnik A	Stvarni indeks 2:3	Stvarni indeks po preračunu kazalnikov na pogojnega delavca 2:3
1	2	3	4	5
1983				
1982				
Časovni indeks 83:82				
Časovni indeks 83:82 po popravku z indeksom cen				

Razpredelnica 130

Vzemimo, da pojasnjujemo rezultate poslovanja delavcem v TOZD X. Njihovo pozornost kaže najprej obrniti na preučevani kazalnik za leto 1983 (kolona 2) in nato na njegovo spremembo ob primerjavi z letom 1982 (časovni indeks v koloni 2). Toda nominalno povečanje dela ostvarjenega čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe, ki odpade v poprečju na delavca, še ne pomeni nujno tudi realnega povečanja. Zato je treba kazalnik za leto 1983 popraviti z ustreznim indeksom cen, da bi dosegli primerljivost s kazalnikom za leto 1982. Takoj nato povemo, za koliko odstotkov se je preučevani znesek na delavca v letu 1983 tudi realno povečal ob primerjavi z letom 1982.

Nato preidemo na primerjavo preučevanega kazalnika, ki je za leto 1983 izračunan za TOZD X, z istovrstnim kazalnikom pri TOZD Y. Sedaj lahko povemo, za koliko odstotkov je del čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe, ki odpade v poprečju na delavca, pri TOZD X drugačen od tistega pri TOZD Y (stvarni indeks iz kolone 4). Vendar moramo biti pri primerjavi zneskov ki odpadejo na enega delavca v različnih TOZD, pozorni na vpliv različne kvalifikacijske sestave delavcev, ali če se izrazimo drugače, na vpliv različne stopnje sestavljenosti dela v različnih TOZD. Da ne bi prišli do napačnih sodb, je koristno preračunati del ostvarjenega čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe na pogojnega delavca, in ne kar na poprečnega delavca v vsaki TOZD.

Obravnavani kazalnik A je očitno sestavljeni kazalnik in ga je dalje mogoče pojasniti šele, če ga razčlenimo na elementarne kazalnike, kar nakazuje naslednja enačba:

$$A = \frac{\text{del ostvarjenega čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe}}{\text{ostvarjeno poprečno število delavcev}} + B \frac{\text{prispevki in davki iz ostvarjenega osebnega dohodka}}{\text{ostvarjeno poprečno število delavcev}}$$

$$C \quad \frac{\text{ostvarjeni čisti osebni dohodki}}{\text{ostvarjeno poprečno število delavcev}}$$

+

$$Č \quad \frac{\text{del ostvarjenega čistega dohodka za sklad skupne porabe}}{\text{ostvarjeno poprečno število delavcev}}$$

Kazalnik B prikazuje davke in prispevke iz osebnega dohodka na delavca in je predpisan v določenem smislu pod številko IX, kazalnik C prikazuje čisti osebni dohodek na delavca in je predpisan v določenem smislu pod številko VIII, kazalnik Č pa prikazuje iz čistega dohodka oblikovani sklad skupne porabe na delavca in ni predpisan. V tej zvezi je treba sestaviti novo razpredelnico 131, in sicer:

Primerjava sestavnih delov poprečnega delavčevega dohodka

Leto	Preučevana TOZD X			Primerjalna TOZD Y			Stvarni indeks			Stvarni indeks po preračunu kazalnikov na pogojnega delavca		
	kaz. B	kaz. C	kaz. Č	kaz. B	kaz. C	kaz. Č	2/5	3/6	4/7	2/5	3/6	4/7
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1983												
1982												
časovni indeks 83:82							-	-	-	-	-	-
časovni indeks 83:82 po popravku z indeksom cen							-	-	-	-	-	-

Razpredelnica 131

Sedaj je pozornost najprej treba usmeriti na čisti osebni dohodek na delavca v TOZD X (kolona 3) in povedati, za koliko odstotkov se je nominalno povečal v letu 1983 v primerjavi z letom 1982 (časovni indeks v koloni 3). Da bi v dobi inflacije od nominalnega povečanja prišli do realnega povečanja, je spet treba prvotni izračun popraviti z ustreznim indeksom cen. Nato preidemo na primerjavo čistega osebnega dohodka na delavca v TOZD X s tistim v TOZD Y, kjer se naslonimo na ustrezni stvarni indeks (kolona 9). Kot smo že omenili, je v primeru različne kvalifikacijske sestave delavcev v obeh temeljnih organizacijah ter različne stopnje sestavljenosti dela v teh temeljnih organizacijah koristen še preračun obravnavanega kazalnika na pogojnega delavca, da bi mogli zadostno pojasniti odmik.

Ker časovni indeks čistega osebnega dohodka na delavca (kolona 3) v sedanji razpredelnici gotovo ni soglasen s časovnim indeksom dela čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe, ki odpade na delavca, ki je viden iz predhodne razpredelnice (kolona 2), je koristno odmik pojasniti s časovnim indeksom, ki se nanaša na davke in prispevke iz osebnega dohodka na delavca (kolona 2 sedanje razpredelnice), in časovnim indeksom, ki se nanaša na oblikovanje sklada skupne porabe na delavca (kolona 4 sedanje razpredelnice).

Pri pojasnjevanju gibanja kazalnika A in C gotovo ne smemo mimo vprašanja, kako se je gibal ostvarjeni dohodek na delavca (D) in ostvarjeni čisti dohodek na delavca (E). Zanimata nas torej kazalnika:

$$(D)\ \frac{\text{ostvarjeni dohodek}}{\text{ostvarjeno poprečno število delavcev}}$$

$$(E)\ \frac{\text{ostvarjeni čisti dohodek}}{\text{ostvarjeno poprečno število delavcev}}$$

Kazalnik D je predpisan in je vključen v naš spisek v prejšnji točki pod štev. I, isto velja za kazalnik E, ki je vključen v spisek pod številko III. Prihajamo torej do nove razpredelnice 132:

Primerjava dohodkovnosti dela (družbenoekonomske proizvodnosti) in čiste dohodkovnosti dela (zožene družbenoekonomske proizvodnosti)

Leto	Preučevana TOZD X		Primerjalna TOZD Y		Stvarni indeks	
	kazal. D	kazal. E	kazal. D	kazal. E	2:4	3:5
1	2	3	4	5	6	7
1983						
1982						
časovni indeks 83:82					-	-
časovni indeks 83:82 po popravku z indeksom cen					-	-

Razpredelnica 132

V načelu časovni indeks pri kazalniku A ali C ne bi smel biti večji kot časovni indeks pri kazalniku D ali E. Pri tem pa niti ni potreben popravek z indeksom cen pri vseh teh kazalnikih. Povsem npr. zadošča, če ugotovimo, za koliko odstotkov se je v primerjavi s predhodnim letom povečal dohodek ali čisti dohodek, za koliko odstotkov pa osebni dohodki (skupaj s skladom skupne porabe ali celo brez prispevkov in davkov, ki so obračunani od njih).

Ko smo tako pojasnili znesek tistega dela čistega dohodka, ki je neposredno ali posredno namenjen delavcem, sledi vsaj pri temeljnih organizacijah na gospodarskem področju pojasnjevanje drugega dela čistega dohodka, ki je namenjen povečevanju rezervnega in poslovnega sklada in je označen kot akumulacija. Delavci kot upravljavci namreč morajo skrbeti tudi za akumulacijo svoje OZD. Njeno relativno velikost pa nam predoča kazalnik akumulativnosti poslovnih sredstev ali zožene donosnosti poslovnih sredstev, ki je opredeljen kot

$$(F)\ \frac{\text{del ostvarjenega čistega dohodka za akumulacijo}}{\text{ostvarjena poprečna poslovna sredstva}}$$

Ta kazalnik je spet predpisan in vključen v naš spisek pod štev. VI.
V tej zvezi je treba sestaviti razpredelnico 133:

Primerjava akumulativnosti poslovnih sredstev (zožene donosnosti poslovnih sredstev)

Leto	Preučevana TOZD X kazalnik F	Primerjalna TOZD Y kazalnik F	Stvarni indeks 2:3
1	2	3	4
1983			
1982			
časovni indeks 83:82			-

Razpredelnica 133

Če je akumulativnost poslovnih sredstev majhna, to gotovo ni dober znak za gospodarjenje. Zato je najprej treba opozoriti na ostvarjeno akumulativnost poslovnih sredstev v letu 1983 in nato na odstotek njenega povečanja v primerjavi s predhodnim letom (časovni indeks kolona 2). Nato primerjamo akumulativnost poslovnih sredstev, ki jo je leta 1983 ostvaril TOZD X, s tisto, ki jo je tedaj ostvaril TOZD Y, tj. opozorimo na stvarni indeks za to leto (kolona 4).

Posebno pozornost pa kaže posvetiti primerjavi gibanja akumulativnosti poslovnih sredstev (kazalnik F) z gibanjem dela čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe, ki odpade na delavca (kazalnik A). Če časovni indeks akumulativnosti poslovnih sredstev (kazalnik F) zaostaja za časovnim indeksom primerjalnega kazalnika (kazalnik A) tudi potem, ko je bil del čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe, ki odpade na delavca v letu 1980, popravljen z ustreznim indeksom cen, že lahko rečemo, da je bilo premalo poskrbljeno za akumulacijo.

Ni pa mogoče tako na hitro tudi podati sodbo o donosnosti poslovnih sredstev pri posamezni TOZD v primerjavi z donosnostjo pri kaki drugi TOZD. Upoštevati je namreč treba, da na akumulativnost poslovnih sredstev bistveno vpliva sestava njihovega financiranja. Pri tisti TOZD, kjer prevladuje poslovni sklad kot kritje poslovnih sredstev, je mogoče pričakovati precej višjo akumulativnost poslovnih sredstev kot pri kaki drugi TOZD, kjer prevladujejo krediti. Zato lahko akumulativnost poslovnih sredstev bolje pojasnimo šele potem, ko ta kazalnik razčlenimo na elementarne kazalnike, kar nakazuje naslednja enačba:

$$(F)\ \frac{\text{del ostvarjenega čistega dohodka za akumulacijo}}{\text{ostvarjena poprečna poslovna sredstva}}$$

$$=$$

$$(G)\ \frac{\text{del ostvarjenega čistega dohodka za akumulacijo}}{\text{ostvarjeni poprečni poslovni sklad}}$$

$$\times$$

$$(H)\ \frac{\text{ostvarjeni poprečni poslovni sklad}}{\text{ostvarjena poprečna poslovna sredstva}}$$

Nakar je v tej zvezi treba sestaviti še novo razpredelnico 134.

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE

Primerjava donosnosti poslovnega sklada in finančne neodvisnosti

Leto	Preučevana TOZD X		Primerjalna TOZD Y		Stvarni indeks	
	kazal. G	kazal. H	kazal. G	kazal. H	2 : 4	3 : 5
1	2	3	4	5	6	7
1983						
1982						
časovni indeks 83:82					-	-

Razpredelnica 134

Pri tem kazalnik G označuje donosnost poslovnega sklada, kazalnik H pa finančno neodvisnost, a tudi varnost. Ta dva kazalnika nista predpisana. Posebno pozornost pa velja posvetiti donosnosti poslovnega sklada. Ta kazalnik je delavcem povsem razumljiv, ker ga lahko primerjajo z obrestno mero za kredite, ali še bolj preprosto, z obrestno mero za svoje hranilne vloge pri banki. Če je donosnost poslovnega sklada manjša kot obrestna mera za kredite, ki jih je temeljna organizacija dobila pri banki, je to lahko le znak, da je banka v okviru možnosti, ki jih daje dohodek temeljne organizacije, zajela relativno več, kot je relativno ostalo za povečanje poslovnega in rezervnega sklada, a tudi znak, da so drugi financerji danih poslovnih sredstev bolje poskrbeli za svoje plasmaje kot pa sama temeljna organizacija za racionalno uporabo sredstev svojega poslovnega sklada.

Donosnost poslovnega sklada v letu 1983 nam že sama po sebi pokaže določeno boniteto poslovanja in rezultatov, ki so bili pri tem doseženi. Primerjava donosnosti poslovnega sklada v letu 1983 s tisto iz predhodnega leta nam pa kaže tendenco v gibanju (časovni indeks iz kolone 2). Pri tem kazalniku niso potrebni nikakršni popravki z indeksi cen kot npr. pri kazalnikih dela čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe, ki odpade na delavca (A), ali čistega osebnega dohodka na delavca (C). Zato pa kaže opozoriti, da je višja donosnost poslovnega sklada lahko posledica začetnega poslovanja kake temeljne organizacije ob zelo majhnem poslovnem skladu. To je pa tudi lahko faktor motnje pri primerjavi donosnosti poslovnega sklada med različnimi temeljnimi organizacijami.

Čim več poslovnih sredstev je pokritih s poslovnim skladom (kazalnik H), tem bolj je približana akumulativnost poslovnih sredstev (kazalnik F) donosnosti poslovnega sklada (kazalnik G). Zato kaže v pojasnjevanje različnosti, ki jo najdemo pri akumulativnosti poslovnih sredstev (F), nujno vplesti primerjavo z donosnostjo poslovnega sklada (G) in finančne neodvisnosti (H) pri posamezni temeljni organizaciji v različnih razdobjih ali pa pri različnih temeljnih organizacijah v istem razdobju.

Kot smo že omenili, ne nameravamo na tem mestu navesti vseh smeri pojasnjevanja rezultatov, ki jih je dosegla določena organizacija združenega dela. Omejili smo se zgolj na tiste najbolj prodorne kazalnike, ki so tudi delavcem najbližji. Edino, na kar je treba posebej opozoriti, pa je dejstvo, da akumulacija v posameznem letu še ni dokaz za možnost »zboljševanja in razširjanja materialne osnove dela«. Predvsem bi akumulacijo v nadaljevanju razmišljanja morali omejiti zgolj na tisti del, ki je namenjen povečanju poslovnega sklada. Toda tudi povečanje poslovnega sklada še ne omogoča nujno »zboljševanja in razširjanja materialne osnove dela«. Znano je, da mora TOZD vsako leto dajati obvezni kredit za razvoj infrastrukture. Če v tistem letu najmanj v takšnem znesku ne oblikuje svojega poslov-

nega sklada, pomeni, da je bil kredit dan iz sredstev preteklih let in da moremo govoriti le o zoženi reprodukciji, čeprav se je povečal tudi poslovni sklad. Toda v razmerah inflacije je tudi fizično nespremenjeni obseg zalog čedalje višje ovrednoten, zlasti še, če je v uporabi metoda poprečnih ali zaporednih cen pri vrednotenju zalog. Če nato pri razporejanju čistega dohodka ni oblikovan poslovni sklad še dodatno v takšnem znesku, ki bi omogočal pokritje višje vrednosti fizično sicer nespremenjenih zalog, že spet lahko govorimo zgolj o zoženi reprodukciji oziroma da oblikovani poslovni sklad še v ničemer ne omogoča »zboljševanja in razširjanja materialne osnove dela«. In končno, da bi bilo mogoče vrniti dotedanje bančne kredite ali naložbe drugih v dano temeljno organizacijo izven njihove »udeležbe« v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja, bi bilo že spet potrebno povečati poslovni sklad v enakem znesku, kot je znesek tedaj poravnanih obveznosti do dolgoročnih virov sredstev. Novo oblikovani poslovni sklad naj namreč zgolj nadomesti dotedanje postavke v pasivi bilance stanja. Do takšnega zneska novo oblikovani poslovni sklad spet omogoča zgolj spremembo sestave financiranja dotedanjih poslovnih sredstev in še v ničemer »zboljšanje in razširjanje materialne osnove dela«. Če je novo oblikovani poslovni sklad manjši, pa lahko spet govorimo zgolj o zoženi reprodukciji ter je mogoče ohranjati dotedanji obseg poslovanja le tako, da najemamo nove kredite, da bi z njimi odplačali stare. Iz vsega tega pa sledi, da se kot zelo pomemben kazalnik za presojo ostvarjene akumulacije v posameznem letu pojavlja še naslednji:

$$(I)\quad \frac{\text{potrebno oblikovanje poslovnega sklada}}{\text{del čistega dohodka za oblikovanje poslovnega sklada}}$$

Pri tem za potrebno oblikovanje poslovnega sklada štejemo tisti znesek, ki omogoča pokrivanje obvezno danih kreditov in združenih sredstev, znesek, ki omogoča pokrivanje vrednostno povečanih, čeprav fizično nespremenjenih zalog, a tudi znesek, ki naj nadomesti dotedanje kredite in druge dolgoročne obveznosti, ki jih je treba v danem letu vrniti. Menimo, da bo podrobna analiza ravno tega kazalnika pokazala na najbolj kritične točke poslovanja, ki bi sicer utegnile ostati neodkrite.

913 Sistem medsebojno povezanih kazalnikov in pojasnjevanje vplivov podrejenih kazalnikov na nadrejeni kazalnik

Že v točki 912 smo pričeli povezovati med seboj posamezne kazalnike. Ne samo v tem smislu, da smo poskušali primerjati gibanje določenega kazalnika z gibanjem kakega drugega kazalnika, temveč tudi tako, da smo določeni kazalnik pojasnili kot zmnožek več drugih kazalnikov ali pa kot seštevek več drugih kazalnikov. Da bi bilo to izvedljivo, smo seveda morali poenotiti oblikovanje vseh kazalnikov v tem smislu, da smo opustili množenje nekaterih s 100 in deljenje drugih z 12, kot je to predvideno v uradni metodologiji; stopenj in koeficientov torej ne podajamo več v odstotkih, vsi se pa nanašajo na celotno razdobje (tj. letno razdobje). Prav tako smo pri oblikovanju kazalnikov morali paziti, da se pri vseh tistih, ki jih povezujemo z množitvijo ali s seštevkom, pojavljajo na enak način opredeljene ekonomske kategorije, npr. vedno ostvarjeni osebni dohodki, in ne deloma tudi izplačani, kar pomeni nov odmik od uradne metodologije.

Sistem medsebojno povezanih kazalnikov je pričel razvijati avtor pričujoče

knjige pred kakimi petnajstimi leti. V končni izvedbi obsega 40 kazalnikov, ki so uvrščeni v devet skupin, in sicer:

A – kazalniki uspešnosti vključevanja delavcev v OZD z njihovega vidika - št. 1 do 3

B – kazalniki družbenoekonomske proizvodnosti v OZD - št. 4 in 5

C – kazalnik gospodarnosti v OZD - št. 6

Č – kazalniki donosnosti v OZD - št. 7 do 12

D – kazalniki v zvezi z delavci, ki nakazujejo vplive na uspešnost OZD - št. 13 do 15

E – kazalniki v zvezi s sredstvi, ki nakazujejo vplive na uspešnost OZD - št. 16 do 20

F – kazalnik v zvezi s poslovnimi učinki, ki nakazuje vplive na uspešnost OZD - št. 21

G – kazalniki v zvezi s financiranjem poslovanja, ki nakazujejo vplive na uspešnost OZD - št. 22 do 24

H – kazalniki v zvezi z razporejanjem dohodka, ki nakazujejo vplive na uspešnost OZD - št. 25 do 40

Nazivi kazalnikov in njihove opredelitve so pa naslednji:

1. koeficient poprečnega delavčevega dohodka =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število delavcev v preučevanem razdobju}}$$

2. koeficient poprečnega čistega osebnega dohodka =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za čiste osebne dohodke v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število delavcev v preučevanem razdobju}}$$

3. koeficient oblikovanja sklada skupne porabe na delavca =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za sklad skupne porabe v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število delavcev v preučevanem razdobju}}$$

4. koeficient dohodkovnosti dela ali družbenoekonomske proizvodnosti =

$$\frac{\text{dohodek v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število delavcev v preučevanem razdobju}}$$

5. koeficient čiste dohodkovnosti dela ali zožene družbenoekonomske proizvodnosti =

$$\frac{\text{čisti dohodek v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število delavcev v preučevanem razdobju}}$$

6. koeficient celotne gospodarnosti =

$$\frac{\text{prihodki v preučevanem razdobju}}{\text{odhodki v preučevanem razdobju}}$$

7. koeficient dohodkovnosti poslovnih sredstev ali družbenoekonomske donosnosti =

$$\frac{\text{dohodek v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

8. koeficient čiste dohodkovnosti poslovnih sredstev ali zožene družbenoekonomske donosnosti =

$$\frac{\text{čisti dohodek v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

9. koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev ali zožene donosnosti poslovnih sredstev =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za rezervni sklad in poslovni sklad v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

10. koeficient donosnosti poslovnega sklada =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za rezervni sklad in poslovni sklad v preučevanem razdobju}}{\text{poprečni poslovni sklad v preučevanem razdobju}}$$

11. koeficient donosnosti obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev =

$$\frac{\text{dane obresti, udeležbe v skupnem dohodku in dohodku iz skupnega poslovanja ter drugi stroški financiranja v preučevanem razdobju}}{\text{poprečne obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev v preučevanem razdobju}}$$

12. koeficient donosnosti poslovnih sredstev =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za rezervni sklad in poslovni sklad, dane obresti, udeležbe v skupnem dohodku iz skupnega poslovanja ter drugi stroški financiranja v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v proučevanem razdobju}}$$

13. koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi =

$$\frac{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število delavcev v preučevanem razdobju}}$$

14. koeficient tehnične opremljenosti izmene =

$$\frac{\text{poprečna osnovna sredstva po nabavni vrednosti v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število delavcev v I. izmeni v preučevanem razdobju}}$$

15. stopnja udeležbe prve izmene =

$$\frac{\text{poprečno število delavcev v I. izmeni v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število vseh delavcev v preučevanem razdobju}}$$

16. stopnja udeležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih =

$$\frac{\text{poprečna osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti) v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

17. stopnja udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih =

$$\frac{\text{poprečna obratna sredstva v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

18. stopnja udeležbe finančnih naložb v poslovnih sredstvih =

$$\frac{\text{poprečno stanje finančnih naložb v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

19. stopnja neodpisanosti osnovnih sredstev =

$$\frac{\text{poprečna osnovna sredstva po neodpisani vrednosti v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna osnovna sredstva po nabavni vrednosti v preučevanem razdobju}}$$

20. koeficient obračanja obratnih sredstev =

$$\frac{\text{odhodki v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna obratna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

21. stopnja akumulativnosti prihodkov =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za rezervni sklad in poslovni sklad v preučevanem razdobju}}{\text{prihodki v preučevanem razdobju}}$$

22. koeficient finančne neodvisnosti =

$$\frac{\text{poprečni poslovni sklad v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

23. koeficient finančne odvisnosti =

$$\frac{\text{poprečne obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

24. koeficient finančne obremenitve poslovnih sredstev =

$$\frac{\text{dane obresti, udeležbe v skupnem dohodku in dohodku iz skupnega poslovanja ter drugi stroški financiranja v preučevanem razdobju}}{\text{poprečna poslovna sredstva v preučevanem razdobju}}$$

25. stopnja udeležbe delavčevega dohodka v dohodku =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe v preučevanem razdobju}}{\text{dohodek v preučevanem razdobju}}$$

26. stopnja akumulativnosti dohodka =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za rezervni sklad in poslovni sklad v preučevanem razdobju}}{\text{dohodek v preučevanem razdobju}}$$

27. stopnja udeležbe delavčevega dohodka v čistem dohodku =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe v preučevanem razdobju}}{\text{čisti dohodek v preučevanem razdobju}}$$

28. stopnja akumulativnosti čistega dohodka =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za rezervni in poslovni sklad v preučevanem razdobju}}{\text{čisti dohodek v preučevanem razdobju}}$$

29. koeficient delitvenega razmerja pri čistem dohodku =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe v preučevanem razdobju}}{\text{del čistega dohodka za rezervni sklad in poslovni sklad v preučevanem razdobju}}$$

30. koeficient zoženega delitvenega razmerja pri dohodku =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za osebne dohodke in sklad skupne porabe v preučevanem razdobju}}{\text{del čistega dohodka za rezervni sklad in poslovni sklad, dane obresti, udeležbe v skupnem dohodku in dohodku iz skupnega poslovanja ter drugi stroški financiranja v preučevanem razdobju}}$$

31. koeficient akumulacije na delavca =

$$\frac{\text{del čistega dohodka za rezervni sklad in poslovni sklad v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število delavcev v preučevanem razdobju}}$$

32. stopnja obremenjenosti dohodka s prispevki in davki =

$$\frac{\text{prispevki in davki iz dohodka v preučevanem razdobju}}{\text{dohodek v preučevanem razdobju}}$$

33. stopnja obremenjenosti dohodka z drugimi obveznostmi =

$$\frac{\text{druge obveznosti iz dohodka v preučevanem razdobju}}{\text{dohodek v preučevanem razdobju}}$$

34. koeficient prispevkov in davkov iz dohodka na delavca =

$$\frac{\text{prispevki in davki iz dohodka v preučevanem razdobju}}{\text{poprečno število delavcev v preučevanem razdobju}}$$

35. koeficient drugih obveznosti iz dohodka na delavca =

druge obveznosti iz dohodka v preučevanem razdobju
poprečno število delavcev v preučevanem razdobju

36. koeficient prispevkov in davkov iz osebnega dohodka na delavca =

del čistega dohodka za prispevke in davke iz osebnega dohodka v preučevanem razdobju
poprečno število delavcev v preučevanem razdobju

37. koeficient vseh prispevkov in davkov na delavca =

prispevki in davki iz dohodka in iz osebnega dohodka v preučevanem razdobju
poprečno število delavcev v preučevanem razdobju

38. koeficient s predpisi pogojene donosnosti poslovnega sklada =

del čistega dohodka za rezervni sklad v preučevanem razdobju
poprečni poslovni sklad v preučevanem razdobju

39. koeficient s poslovnimi potrebami minimalno pogojene donosnosti poslovnega sklada =

del čistega dohodka za poslovni sklad v znesku novo danih obveznih kreditov za nerazvite in združena sredstva za infrastrukturo, zneske vrednosti povečanih, toda fizično nespremenjenih zalog, in zneska vračila kreditov ali sredstev, ki so jih vložili drugi, a niso vsebovani v njihovi »udeležbi« v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja v preučevanem razdobju
poprečni poslovni sklad v preučevanem razdobju

40. koeficient donosnosti poslovnega sklada za razširjeno reprodukcijo =

del čistega dohodka za poslovni sklad za razširjeno reprodukcijo v preučevanem razdobju
poprečni poslovni sklad v preučevanem razdobju

Medsebojna povezanost teh kazalnikov je prikazana v sliki 25, vpliv sprememb podrejenih kazalnikov na nadrejeni kazalnik pa je obrazložen v nadaljevanju.

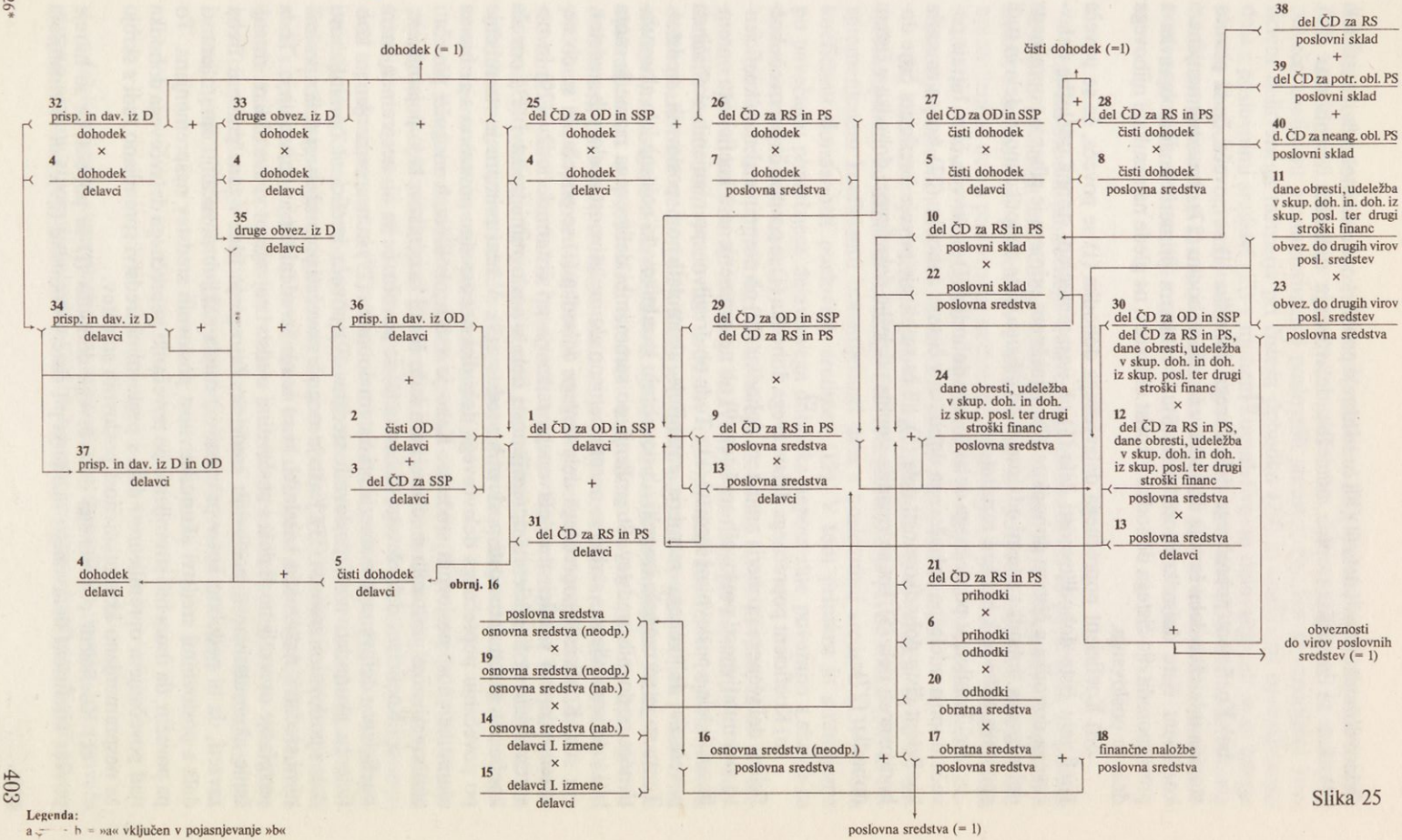
a)

aa) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se poveča stopnja udeležbe delavčevega dohodka v dohodku (25) ob nespremenjenem koeficientu dohodkovnosti dela (4). V takšnem primeru imamo opravka s prerazporeditvijo dohodka v korist delavcev, ne glede na rezultate njihovega dela in poslovanja.

ab) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se poveča koeficient dohodkovnosti dela (4) ob nespremenjeni stopnji udeležbe delavčevega dohodka v dohodku (25). V takšnem primeru je gibanje poprečnega delavčevega dohodka v tesni odvisnosti od gibanja dohodkovnosti dela in tudi spodbuja delavce k boljšim rezultatom.

ac) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se hitreje poveča stopnja udeležbe delavčevega dohodka v dohodku (25), kot se zmanjša koe-

SISTEM MEDSEBOJNO POVEZANIH KAZALNIKOV



Legenda:
a ... b = »a« vključen v pojasnjevanje »b«

Slika 25

ficient dohodkovnosti dela (4), ali če se hitreje poveča koeficient dohodkovnosti dela (4), kot se zmanjša stopnja udeležbe delavčevega dohodka v dohodku (25).

b)

ba) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se poveča stopnja udeležbe delavčevega dohodka v čistem dohodku (27) ob nespremenjenem koeficient čiste dohodkovnosti dela (5). V takšnem primeru imamo opravka s prerazporeditvijo čistega dohodka v korist delavcev, ne glede na rezultate njihovega dela in poslovanja.

bb) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se poveča koeficient čiste dohodkovnosti dela (5) ob nespremenjeni stopnji udeležbe delavčevega dohodka v čistem dohodku (27). V takšnem primeru je gibanje poprečnega delavčevega dohodka v tesni odvisnosti od gibanja čiste dohodkovnosti dela in tudi spodbuja delavce k boljšim rezultatom.

bc) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se hitreje poveča stopnja udeležbe delavčevega dohodka v čistem dohodku (27), kot se zmanjša koeficient čiste dohodkovnosti dela (5), ali če se hitreje poveča koeficient čiste dohodkovnosti dela (5), kot se zmanjša stopnja udeležbe delavčevega dohodka v čistem dohodku (27).

c)

ca) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se poveča koeficient delitvenega razmerja pri čistem dohodku (29) ob nespremenjenem koeficientu akumulativnosti poslovnih sredstev (9) ob nespremenjenem koeficientu opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13). Toda ob drugih nespremenjenih okoliščinah povečanje delitvenega razmerja zmanjšuje akumulativnost poslovnih sredstev. Temu se je pa mogoče izogniti ob povečanju kazalnikov, ki pojasnjujejo akumulativnost poslovnih sredstev. Stremljenje po spremembi delitvenega razmerja mora biti torej spremljano s skrbjo za nespremenjeno akumulativnost poslovnih sredstev.

cb) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se ob nespremenjenem koeficientu delitvenega razmerja pri čistem dohodku (29) in nespremenjenem koeficientu opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) poveča koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9). V tem primeru je stremljenje po povečanju poprečnega delavčevega dohodka neposredno povezano s skrbjo za akumulativnost poslovnih sredstev. Kako je v teh okoliščinah mogoče povečati akumulativnost poslovnih sredstev, nam kaže študij kazalnikov, ki jo pojasnjujejo.

cc) Koeficient delavčevega dohodka (1) se poveča, če se ob nespremenjenem koeficientu delitvenega razmerja pri čistem dohodku (29) in nespremenjenem koeficientu akumulativnosti poslovnih sredstev (9) poveča koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13). Kako je mogoče povečati opremljenost dela s poslovnimi sredstvi, nakazujejo kazalniki, ki so iz nje izvedeni ter jo pojasnjujejo. Toda povečanje opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi največkrat vpliva tudi na zmanjšanje akumulativnosti poslovnih sredstev. Zato se je tudi v tem primeru treba zavzeti, da bi podobno kot v primeru ca) ostala nakljub povečanju opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi akumulativnost poslovnih sredstev nespremenjena. To pa pomeni, da mora biti stremljenje po povečanju poprečnega delavčevega dohodka nad povečanjem opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi spremljano tudi s skrbjo za nespremenjeno akumulativnost poslovnih sredstev.

cč) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se hitreje poveča koeficient delitvenega razmerja pri čistem dohodku (29), kot se zmanjšata

koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) in koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi v njunem kumulativnem delovanju (13), ali če se hitreje poveča koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9), kot se zmanjšata koeficient delitvenega razmerja pri čistem dohodku (29) in koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) v njunem kumulativnem delovanju, ali če se hitreje poveča koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13), kot se zmanjšata koeficient delitvenega razmerja pri čistem dohodku (29) in koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) v njunem kumulativnem delovanju.

č)

ča) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se poveča koeficient zoženega delitvenega razmerja pri dohodku (30) ob nespremenjenem koeficientu donosnosti poslovnih sredstev (12) in nespremenjenem koeficientu opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13). Stremljenje po spremembi delitvenega razmerja pa mora biti istočasno spremljano s skrbjo za nespremenjeno donosnostjo poslovnih sredstev, ki se sicer giblje v nasprotni smeri.

čb) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se ob nespremenjenem koeficientu zoženega delitvenega razmerja pri dohodku (30) in nespremenjenem koeficientu opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) poveča koeficient donosnosti poslovnih sredstev (12). V tem primeru je stremljenje po povečanju poprečnega delavčevega dohodka neposredno povezano s skrbjo za donosnost poslovnih sredstev.

čc) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se ob nespremenjenem koeficientu zoženega delitvenega razmerja pri dohodku (30) in koeficientu donosnosti poslovnih sredstev (12) poveča koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13). Kako je mogoče povečati opremljenost s poslovnimi sredstvi, nakazujejo kazalniki, ki so iz nje izvedeni ali jo pojasnjujejo. Toda povečanje opremljenosti s poslovnimi sredstvi največkrat vpliva tudi na zmanjšanje donosnosti poslovnih sredstev. Zato se je tudi v tem primeru treba zavzeti, da bi podobno kot v primeru ča) ostala nakljub povečanju opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi donosnost poslovnih sredstev nespremenjena. To pa pomeni, da mora biti stremljenje po povečanju poprečnega delavčevega dohodka nad povečanjem opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi spremljano tudi s skrbjo za nespremenjeno donosnostjo poslovnih sredstev.

cč) Koeficient poprečnega delavčevega dohodka (1) se poveča, če se hitreje poveča koeficient zoženega delitvenega razmerja pri dohodku (30), kot se zmanjšata koeficient donosnosti poslovnih sredstev (12) in koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) v njunem kumulativnem delovanju, ali če se hitreje poveča koeficient donosnosti poslovnih sredstev (12), kot se zmanjšata koeficient zoženega delitvenega razmerja pri dohodku (30) in koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) v njunem kumulativnem delovanju, ali če se hitreje poveča koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13), kot se zmanjšata koeficient zoženega delitvenega razmerja pri dohodku (30) in koeficient donosnosti poslovnih sredstev (12) v njunem kumulativnem delovanju.

d)

da) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča stopnja akumulativnosti dohodka (27) ob nespremenjenem koeficientu dohodkov-

nosti poslovnih sredstev (7). V takšnem primeru imamo opravka s prerazporeditvijo v korist akumulacije.

db) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča koeficient dohodkovnosti poslovnih sredstev (7) ob nespremenjeni stopnji akumulativnosti dohodka (26). V takšnem primeru je gibanje akumulativnosti poslovnih sredstev v tesni odvisnosti od gibanja dohodkovnosti poslovnih sredstev.

dc) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se hitreje poveča stopnja akumulativnosti dohodka (26), kot se zmanjša koeficient dohodkovnosti poslovnih sredstev (7), ali če se hitreje poveča koeficient dohodkovnosti poslovnih sredstev (7), kot se zmanjša stopnja akumulativnosti dohodka (26).

e)

ea) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča stopnja akumulativnosti čistega dohodka (28) ob nespremenjenem koeficientu čiste dohodkovnosti poslovnih sredstev (8). V takšnem primeru imamo opravka s prerazporeditvijo čistega dohodka v korist akumulacije.

eb) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča koeficient čiste dohodkovnosti poslovnih sredstev (8) ob nespremenjeni stopnji akumulativnosti čistega dohodka (28). V takšnem primeru je gibanje akumulativnosti poslovnih sredstev v tesni odvisnosti od gibanja čiste dohodkovnosti poslovnih sredstev.

ec) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se hitreje poveča stopnja akumulativnosti čistega dohodka (28), kot se zmanjša koeficient čiste dohodkovnosti poslovnih sredstev (8), ali če se hitreje poveča koeficient čiste dohodkovnosti poslovnih sredstev (8), kot se zmanjša stopnja akumulativnosti čistega dohodka (28).

f)

fa) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča stopnja akumulativnosti prihodkov (21) ob nespremenjenem koeficientu celotne gospodarnosti (6), koeficientu obračanja obratnih sredstev (20) in stopnji udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih (17). Akumulacija se poveča, če se povečajo prodane količine, prodajne cene na količinsko enoto ali pa zmanjšajo stroški (s prištetimi vračunanimi postavkami dohodka) na količinsko enoto. V tem primeru je povečanje akumulativnosti prihodkov povezano tudi s povečanjem celotne gospodarnosti. Če je stremljenje po povečani akumulativnosti poslovnih sredstev ostvarjeno le s povečanjem prodajnih cen, ga ne bi mogli označiti za pozitivno.

fb) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča koeficient celotne gospodarnosti (6) ob nespremenjeni stopnji akumulativnosti prihodkov (21), koeficienta obračanja obratnih sredstev (20) in stopnje udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih (17). Na celotno gospodarnost vpliva med drugim že povečanje obsega dejavnosti, ker se pri tem stalni stroški ne povečujejo v celotnem znesku, na količinsko enoto pa se zmanjšujejo. Seveda pa ima na celotno gospodarnost vpliv tudi zavestno zmanjševanje stroškov, spremenjena sestava dejavnosti, a tudi povečanje prodajnih cen. Stremljenje po povečani akumulativnosti poslovnih sredstev pripelje torej do racionalnega gospodarjenja nasploh.

fc) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča koeficient obračanja obratnih sredstev (20) ob nespremenjeni stopnji akumulativnosti prihodkov (21), koeficientu celotne gospodarnosti (6) in stopnji udelež-

be obratnih sredstev v poslovnih sredstvih (17). To je pa mogoče doseči s fizičnim zmanjšanjem zalog in nedokončane proizvodnje, z boljšo izterjavo terjatev in podobno. Stremljenje po boljši akumulativnosti poslovnih sredstev torej pripelje tudi do boljšega gospodarjenja z obratnimi sredstvi. Toda povečanje koeficienta obračanja obratnih sredstev na ta način, da zmanjšamo sama obratna sredstva, utegne pripeljati tudi do zmanjšanja udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih, kar smo prej predvidevali kot dano. Vzporedno je torej treba poskrbeti, da se tudi zadnji kazalnik ne zmanjša in s tem ne ohromi pozitivni vpliv koeficienta obračanja.

fč) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča stopnja udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih (17) ob nespremenjeni stopnji akumulativnosti prihodkov (21), koeficienta celotne gospodarnosti (6) in koeficienta obračanja obratnih sredstev (20). To udeležbo bi sicer bilo mogoče povečati tudi, če se povečajo obratna sredstva ob nespremenjenih osnovnih sredstvih, toda v tem primeru je treba poskrbeti, da ostane kazalnik obračanja obratnih sredstev nespremenjen. Možno pa je to udeležbo povečati tudi tako, da zmanjšamo osnovna sredstva, zlasti za tisti del, ki neposredno ne sodeluje v samem procesu. Takšno stremljenje po povečanju akumulativnosti poslovnih sredstev vodi med drugim tudi k skrbnemu ravnanju z osnovnimi sredstvi, ki naj se omejujejo le na tiste, ki koristno sodelujejo pri pridobivanju dohodka.

fd) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se hitreje poveča stopnja akumulativnosti prihodkov (21), kot se zmanjšajo koeficient celotne gospodarnosti (6), koeficient obračanja obratnih sredstev (20) in stopnja udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih (17) v njihovem kumulativnem delovanju, ali če se hitreje poveča koeficient celotne gospodarnosti (6), kot se zmanjšajo stopnja akumulativnosti prihodkov (21), koeficient obračanja obratnih sredstev (20) in stopnja udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih (17) v njihovem kumulativnem delovanju, ali če se hitreje poveča koeficient obračanja obratnih sredstev (20), kot se zmanjšajo stopnja akumulativnosti prihodkov (21), koeficient celotne gospodarnosti (6) in stopnja udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih (17) v njihovem kumulativnem delovanju, ali če se hitreje poveča stopnja udeležbe obratnih sredstev v poslovnih sredstvih (17), kot se zmanjšajo stopnja akumulativnosti prihodkov (21), koeficient celotne gospodarnosti (6) in koeficient obračanja obratnih sredstev (20) v njihovem kumulativnem delovanju.

g)

ga) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča koeficient donosnosti poslovnega sklada (10) ob nespremenjenem koeficientu finančne neodvisnosti (22). To je mogoče ob drugih nespremenjenih okoliščinah doseči, če se zmanjša tisti del dohodka, ki pripada drugim. Prav tako vplivajo na donosnost poslovnega sklada tudi dejstva, ki sicer vplivajo na donosnost poslovnih sredstev nasploh.

gb) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se poveča koeficient finančne neodvisnosti (10) ob nespremenjenem koeficientu donosnosti poslovnega sklada. V tem primeru najmanj tisti del dohodka, ki je prej odtekal drugim, pripada sedaj poslovnemu skladu, toda ta del dohodka se že spet pojavlja tudi v števcu izračuna akumulativnosti poslovnih sredstev, medtem ko se prej ni. Vidimo, da na akumulativnost poslovnih sredstev zelo močno vpliva sestava obveznosti do virov poslovnih sredstev, zato je stremljenje po povečani akumulativnosti poslovnih sredstev treba povezati s težnjo po povečanju poslovnega

sklada, ki naj nadomešča druge obveznosti do virov poslovnih sredstev. V končni stopnji delavci, ki skrbijo za povečanje svojega dohodka nad tem ciljem, povečujejo tudi materialno osnovo svojega dela.

gc) Koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) se poveča, če se hitreje poveča koeficient donosnosti poslovnega sklada (10), kot se zmanjša koeficient finančne neodvisnosti (22), ali če se hitreje poveča koeficient finančne neodvisnosti (22), kot se zmanjša koeficient donosnosti poslovnega sklada (10).

h)

ha) Koeficient finančne obremenitve poslovnih sredstev (24) se poveča, če se poveča koeficient donosnosti obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev (11) ob nespremenjenem koeficientu finančne odvisnosti (23). Ali z drugimi besedami in kot primer, če se poveča obrestna mera za dobljene kredite.

hb) Koeficient finančne obremenitve poslovnih sredstev (24) se poveča, če se poveča koeficient finančne odvisnosti (23) ob nespremenjenem koeficientu donosnosti obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev (11). Do tega pride v primeru novih investicij s pomočjo kreditov.

hc) Koeficient finančne obremenitve poslovnih sredstev (24) se poveča, če se hitreje poveča koeficient donosnosti obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev (11), kot se zmanjša koeficient finančne odvisnosti (23), ali če se hitreje poveča koeficient finančne odvisnosti (23), kot se zmanjša koeficient donosnosti obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev (11).

i)

ia) Koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) se poveča, če se poveča inverzna stopnja udeležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih (16) ob nespremenjeni stopnji neodpisanosti osnovnih sredstev (19), koeficientu tehnične opremljenosti izmene (14) in stopnji udeležbe prve izmene (15). Z drugimi besedami, udeležba osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih se mora zmanjšati, udeležba obratnih sredstev pa povečati. Pri danih osnovnih sredstvih, ki ustvarjajo dano opremljenost izmene z osnovnimi sredstvi, je torej treba stremeti k povečevanju obsega dejavnosti, ki za seboj potegne tudi povečanje obratnih sredstev. V končni stopnji imamo opravka tudi s stremljenjem po boljšem izrabljanju zmogljivosti.

ib) Koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) se poveča, če se poveča stopnja neodpisanosti osnovnih sredstev (19) ob nespremenjeni inverzni stopnji udeležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih (16), koeficientu tehnične opremljenosti izmene (14) in stopnji udeležbe prve izmene (15).

ic) Koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) se poveča, če se poveča koeficient tehnične opremljenosti izmene (14) ob nespremenjeni inverzni stopnji udeležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih (16), stopnji neodpisanosti osnovnih sredstev (19) in stopnji udeležbe prve izmene (15). Gledano izolirano, pomeni, da je posamezna izmena tehnično bolje opremljena, toda takšna boljša opremljenost se praviloma izraža tudi v zmanjšanju inverzne udeležbe osnovnih sredstev, za katero smo predvideli, da ostane nespremenjena; nespremenjena ostane le, če se obseg dejavnosti toliko poveča, da to za seboj potegne tudi povečanje obratnih sredstev v istem razmerju kot povečanje osnovnih sredstev. To opozarja na potrebo po skrbnosti investiranja v osnovna sredstva.

ič) Koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) se poveča, če se poveča stopnja udeležbe prve izmene (15) ob nespremenjeni inverzni stopnji ude-

ležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih (16), stopnji odpisanosti osnovnih sredstev (19) in koeficientu tehnične opremljenosti izmene (14). To pa pravzaprav nakazuje poslabšanje izrabe zmogljivosti, saj znaša udeležba prve izmene 1, če drugih izmen sploh ni, medtem ko je tem manjša od 1, čim več delavcev dela izven prve izmene. Takšno stremljenje ne bi bilo pozitivno. Prej je treba uvesti celo nasprotno zahtevo, da se ta kazalnik zmanjša, toda v tem primeru je neizbežna skrb za ustrezno povečanje ostalih kazalnikov, ki vplivajo na opremljenost dela s poslovnimi sredstvi.

id) Koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) se poveča, če se hitreje poveča inverzna stopnja udeležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih (16), kot se zmanjšajo stopnja neodpisanosti osnovnih sredstev (19), koeficient tehnične opremljenosti izmene (14) in stopnja udeležbe prve izmene (15) v njihovem kumulativnem delovanju, ali če se hitreje poveča stopnja neodpisanosti osnovnih sredstev (19), kot se zmanjšajo inverzna stopnja udeležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih (16), koeficient tehnične opremljenosti izmene (14) in stopnja udeležbe prve izmene (15) v njihovem kumulativnem delovanju, ali če se hitreje poveča koeficient tehnične opremljenosti izmene (14), kot se zmanjšajo inverzna stopnja udeležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih (16), stopnja neodpisanosti osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih (16), stopnja neodpisanosti osnovnih sredstev (19) in stopnja udeležbe prve izmene (15) v njihovem kumulativnem delovanju, ali če se hitreje poveča stopnja udeležbe prve izmene (15), kot se zmanjšajo inverzna stopnja udeležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih (16), stopnja neodpisanosti osnovnih sredstev (19) in koeficient tehnične opremljenosti izmene (14) v njihovem kumulativnem delovanju.

j)

ja) Koeficient akumulacije na delavca (31) se poveča, če se poveča koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9) ob nespremenjenem koeficientu opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13).

jb) Koeficient akumulacije na delavca (31) se poveča, če se poveča koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13) ob nespremenjenem koeficientu akumulativnosti poslovnih sredstev (9).

jc) Koeficient akumulacije na delavca (31) se poveča, če se hitreje poveča koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9), kot se zmanjša koeficient opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi (13), ali če se hitreje poveča koeficient opremljenosti s poslovnimi sredstvi (13), ko se zmanjša koeficient akumulativnosti poslovnih sredstev (9).

k)

ka) Koeficient prispevkov in davkov iz dohodka na delavca (34) se poveča, če se poveča stopnja obremenjenosti dohodka s prispevki in davki (32) ob nespremenjenem koeficientu dohodkovnosti dela (4).

kb) Koeficient prispevkov in davkov iz dohodka na delavca (34) se poveča, če se poveča koeficient dohodkovnosti dela (4) ob nespremenjeni stopnji obremenjenosti dohodka s prispevki in z davki (32).

kc) Koeficient prispevkov in davkov iz dohodka na delavca (34) se poveča, če se hitreje poveča stopnja obremenjenosti dohodka s prispevki in z davki (32), kot se zmanjša koeficient dohodkovnosti dela (4), ali če se hitreje poveča koeficient dohodkovnosti dela (4), kot se zmanjša stopnja obremenjenosti dohodka s prispevki in z davki (32).

l)

la) Koeficient drugih obveznosti iz dohodka na delavca (35) se poveča, če se poveča stopnja obremenjenosti dohodka z drugimi obveznostmi (33) ob nespremenjenem koeficientu dohodkovnosti dela (4).

lb) Koeficient drugih obveznosti iz dohodka na delavca (35) se poveča, če se poveča koeficient dohodkovnosti dela (4) ob nespremenjeni stopnji obremenjenosti dohodka z drugimi obveznostmi (33).

lc) Koeficient drugih obveznosti iz dohodka na delavca (35) se poveča, če se hitreje poveča stopnja obremenjenosti dohodka z drugimi obveznostmi (33), kot se zmanjša koeficient dohodkovnosti dela (4), ali če se hitreje poveča koeficient dohodkovnosti dela (4), kot se zmanjša stopnja obremenjenosti dohodka z drugimi obveznostmi (33).

914 Nekaj pravil poslovnega obnašanja, zasnovanih na sistemu medsebojno povezanih kazalnikov

Delavci se vključujejo v združeno delo s svojimi individualnimi cilji, ki jih imajo kot porabniki. Če to vključevanje osvetljujemo zgolj z ekonomskega vidika, moremo ugotoviti, da je delavcem najbližja presoja uspešnosti tega vključevanja po osebnih dohodkih in skladu skupne porabe. Toda da bi prišli do osebnih dohodkov in sklada skupne porabe, morajo s svojim skupnim delom na družbenih sredstvih proizvesti in nato prodati proizvode ali opravljati storitve in s tem pridobiti tudi dohodek, ki je namenjen za razširitev materialne osnove dela, tj. za povečanje poslovnega sklada, in dohodek, ki je namenjen za rezerve, tj. za povečanje rezervnega sklada. Predtem pa morajo pokriti še razne druge obveznosti iz dohodka, ki prav tako utegnejo vplivati na zadovoljevanje osebnih in skupnih potreb ali na povečanje materialne osnove dela, vendar ne tako neposredno kot prej navedeni deli dohodka; zato delavci v združenem delu vidijo v takšnih obveznostih iz dohodka pogoje za delitev tistega dela dohodka, ki je namenjen za osebne dohodke in sklade.

V okviru OZD se individualni cilji delavcev kot porabnikov stapljajo s cilji delavcev kot upravljavcev, ki nastopajo kot dobri gospodarji pri pridobivanju in razporejanju vsega dohodka. Da bi njihovo še vedno občutno nagnjenost k vprašanjem razporejanja čistega dohodka preusmerili k vprašanjem pridobivanja dohodka, je koristno nasloniti se na takšen sistem kazalnikov, ki jih sam po sebi usmerja k dobremu poslovnemu obnašanju. Namen tega končnega razmišljanja je ravno na medsebojni povezanosti posameznih kazalnikov postaviti vrsto pravil, ki kažejo na potrebo samoupravnega odločanja v povsem določenih smereh. Le če so delavcem takšna pravila jasna, je mogoče pričakovati učinkovito vgraditev osebnih interesov v dobro gospodarjenje v OZD.

Ob skromnih poenostavitvah medsebojne odvisnosti ekonomskih kategorij in povezanosti kazalnikov, ki iz njih izhajajo, moremo oblikovati naslednja pravila, ki delavce navajajo k poslovnemu obnašanju pri tem, ko težijo k svojim ožjim individualnim ciljem:

1. Poprečni čisti osebni dohodek je ob danem poprečnem delavčevem dohodku tem večji, čim manjša je stopnja obremenjenosti osebnih dohodkov s prispevki in z davki.

   Utemeljitev tega pravila ni potrebna, ker je pravilo samo po sebi povsem logič-

no. V enačbo, ki je povezana s tem pravilom, sta vključena med drugim kazalnika 2 in 36 in seveda kazalnik 1 kot dani okvir.

Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola prispevkov in davkov iz osebnega dohodka z vidika njihovih učinkov.

2. Poprečni čisti osebni dohodek je ob danem poprečnem delavčevem dohodku tem večji, čim manjše je oblikovanje sklada skupne porabe.

   To pravilo spet izhaja iz enačbe, v katero so vključeni kazalniki 1, 2, 36 in 3. Podrobnejša pojasnila tudi v tem primeru niso potrebna.

   Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola oblikovanja sklada skupne porabe pri razporejanju čistega dohodka, prav tako pa tudi kontrola uporabe njegovih sredstev.

3. Poprečni delavčev dohodek je ob danem dohodku, čistem dohodku in delitvenem razmerju pri čistem dohodku tem večji, čim manjše je število delavcev.

   V tem primeru pravzaprav samo analiziramo kazalnik 1, kjer na posameznega delavca odpade večji znesek iz čistega dohodka oblikovanih osebnih dohodkov in sklada skupne porabe, če je število delavcev manjše. Okvir za razmišljanje nam pa daje tudi kazalnik 29.

   Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola števila delavcev, ki so udeleženi pri razporejanju čistega dohodka, zlasti z vidika njihovega sodelovanja pri pridobivanju dohodka.

4. Poprečni delavčev dohodek je ob danem številu delavcev, stopnjah obveznosti iz dohodka in delitvenem razmerju pri čistem dohodku tem večji, čim večji je dohodek.

   V tem primeru smo od problematike razporejanja čistega dohodka prešli na problematiko pridobivanja dohodka. V razglabljanje sta vpletena zlasti kazalnika 1 in 29, kot iskana velikost se pa nam pojavlja pravzaprav kazalnik 4.

   Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola dohodkovnosti dela, zlasti prihodkov in materialnih stroškov z amortizacijo, prav tako pa tudi pogojev gospodarjenja.

5. Poprečni delavčev dohodek je ob danem dohodku, številu delavcev in delitvenem razmerju pri čistem dohodku tem večji, čim manjši so prispevki in davki ter druge obveznosti iz dohodka pred ugotovitvijo čistega dohodka.

   Sedaj se usmerjamo na tiste dele dohodka, ki neposredno niso razdeljeni na delavce niti namenjeni razširjanju materialne osnove združenega dela in rezervam v okviru posamezne organizacije združenega dela. Kazalnika, ki sta v prvi vrsti povezana s tem pravilom, sta 32 in 33, vpletena sta še kazalnika 1 in 29, medtem ko okvir za razmišljanje daje kazalnik 4.

   Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola prispevkov in davkov iz dohodka, a tudi drugih obveznosti iz njega, ki jih je treba pokriti pred ugotovitvijo čistega dohodka.

6. Poprečni delavčev dohodek je ob danem čistem dohodku in številu delavcev tem večji, čim večje je delitveno razmerje pri čistem dohodku.

   Opiramo se na kazalnik 29. Očitno je, da iz dane osnove za razporejanje odpade

tem večji znesek na osebne dohodke in sklad skupne porabe, čim večji je v začetku postavljeni odstotek njihove udeležbe v osnovi. Vendar ne kaže obravnavati delitveno razmerje povsem izolirano, ker mora upoštevati tudi pomen poslovnih sredstev. V razglabljanje sta vpletena zlasti kazalnika 1 in 29, medtem ko je za njima kazalnik 5 kot dani okvir.

Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola delitvenega razmerja pri čistem dohodku.

7. Delitveno razmerje pri čistem dohodku je ob dani zoženi donosnosti poslovnih sredstev in poprečnem delavčevem dohodku tem večje, čim manjša je opremljenost dela s poslovnimi sredstvi.

   Pravilo se naslanja na enačbo, v katero so vpleteni kazalniki 1, 29, 9 in 13.

   Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi.

8. Poprečni delavčev dohodek je ob danih stopnjah obveznosti iz dohodka, delitvenem razmerju pri čistem dohodku in številu delavcev tem večji, čim večja je akumulativnost poslovnih sredstev.

   V razglabljanje so vpleteni kazalniki 1, 29 in 9. Pravilo se pravzaprav spet naslanja na isto enačbo kot prej, kaže pa na to, da je stremljenje po povečanju delavčevega dohodka lahko vzporedno s stremljenjem po večji akumulativnosti poslovnih sredstev.

   Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola akumulativnosti poslovnih sredstev.

9. Akumulativnost poslovnih sredstev je ob dani donosnosti poslovnega sklada tem večja, čim večja je finančna neodvisnost, tj. udeležba poslovnega sklada pri kritju poslovnih sredstev.

   V razglabljanje so vpleteni kazalniki 9, 10 in 23. Povsem očitno je, da drugi viri sredstev z obrestmi odtegujejo del dohodka iz osnove, na katero se uporablja delitveno razmerje. To pa hkrati pomeni, da je akumulativnost poslovnih sredstev majhna, če prevladujejo obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev.

   Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola financiranja poslovnih sredstev.

10. Akumulativnost poslovnih sredstev je ob dani finančni neodvisnosti tem večja, čim večja je donosnost poslovnega sklada.

    V razglabljanje so spet vpleteni kazalniki 9, 10 in 22. V primeri s prejšnjim primerom sedaj preučujemo vpliv spremembe donosnosti poslovnega sklada ob nespremenjeni sestavi financiranja poslovnih sredstev.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola donosnosti poslovnega sklada, zlasti ob primerjavi z donosnostjo obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev.

11. Akumulativnost poslovnih sredstev je tem večja, čim večja je akumulativnost prihodkov ob dani celotni gospodarnosti, obračanju obratnih sredstev in udeležbi obratnih sredstev v poslovnih sredstvih.

    V razglabljanje so vpleteni kazalniki 9, 21, 6, 20 in 17. Pogoju je sicer težko za-

dostiti, ker sprememba kazalnika 22 vpliva tudi na 6.

Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola oblikovanja prodajnih cen in sestave proizvodnje.

12. Akumulativnost poslovnih sredstev je tem večja, čim večja je gospodarnost ob nespremenjeni akumulativnosti prihodkov, koeficientu obračanja obratnih sredstev in udeležbi obratnih sredstev v poslovnih sredstvih.

    V razglabljanje so vpleteni kazalniki 9, 21, 6 in 17. Vendar je sedaj pozornost usmerjena bolj na stroške kot na prodajne cene. Spet pa velja opozoriti, da sprememba kazalnika 6 utegne vplivati na 21 ali 20.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola vseh stroškov, vštevši stroške dela.

13. Akumulativnost poslovnih sredstev je tem večja, čim večji je koeficient obračanja obratnih sredstev ob nespremenjeni akumulativnosti prihodkov, celotni gospodarnosti in udeležbi obratnih sredstev v poslovnih sredstvih.

    V razglabljanje so vpleteni kazalniki 9, 21, 6, 20 in 17. Spet kaže opozoriti na to, da navadno sprememba kazalnika 20 vpliva tudi na 6 ali 17.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola koeficienta obračanja obratnih sredstev, zlasti v pogledu zalog in terjatev.

14. Akumulativnost poslovnih sredstev je tem večja, čim večja je udeležba obratnih sredstev v poslovnih sredstvih ob nespremenjenem koeficientu obračanja obratnih sredstev, akumulativnosti prihodkov in celotni gospodarnosti.

    V razglabljanje so vpleteni kazalniki 9, 21, 6, 20 in 17. V pogledu medsebojnega vplivanja kazalnikov velja isto kot prej.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola obsega obratnih sredstev ob danih osnovnih sredstvih.

15. Poprečni delavčev dohodek je tem večji, čim večja je opremljenost dela s poslovnimi sredstvi ob nespremenjeni akumulativnosti poslovnih sredstev, danem čistem dohodku, delitvenem razmerju pri čistem dohodku in številu delavcev.

    V razglabljanje so vpleteni kazalniki 1, 29, 9 in 13. V novi zvezi med kazalniki pa vidimo, da je v težnjo po večjem delavčevem dohodku mogoče vključiti tudi opremljenost dela s poslovnimi sredstvi. Res pa večja opremljenost utegne zmanjšati akumulativnost poslovnih sredstev.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola opremljenosti dela s poslovnimi sredstvi.

16. Opremljenost dela s poslovnimi sredstvi je tem večja, čim manjša je udeležba osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih ob nespremenjeni opremljenosti izmene z osnovnimi sredstvi in udeležbi prve izmene.

    V razglabljanje so vpleteni kazalniki 13, 16, 19, 14 in 15. Pravilo opozarja na to, da se ne kaže usmeriti samo na osnovna sredstva, temveč tudi na obratna sredstva.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola udeležbe osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih.

17. Opremljenost dela s poslovnimi sredstvi je tem večja, čim večja je opremljenost izmene z osnovnimi sredstvi ob nespremenjeni udeležbi prve izmene in udeležbi osnovnih sredstev.

    V razglabljanje so spet vpleteni kazalniki 13, 16, 19, 14 in 15.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola opremljenosti izmene z osnovnimi sredstvi.

18. Opremljenost dela s poslovnimi sredstvi je tem večja, čim večja je neodpisanost osnovnih sredstev, kar je pozitivno, a tudi, čim manjše je število izmen, kar je negativno.

    V razglabljanje so vpleteni spet kazalniki 13, 16, 14 in 15, vendar z osredotočenjem pozornosti na časovno izrabo zmogljivosti.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola izrabe zmogljivosti, zlasti z vidika večizmenskega dela.

    Sedaj na koncu pa naj podamo še dve pravili, ki sta prisotni najprej pri oblikovanju izhodišč za načrtovanje delovanja organizacije združenega dela in kasneje pri najbolj učinkovitem presojanju dosežkov.

19. Gibanje poprečnega čistega osebnega dohodka mora biti v ustreznem razmerju z gibanjem življenjskih stroškov in z gibanjem dohodkovnosti dela.

    V razglabljanje sta sedaj vpletena časovni indeks kazalnika 2, popravljen z indeksom življenjskih stroškov, ter časovni indeks kazalnika 4.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola gibanja poprečnega čistega osebnega dohodka v odvisnosti od določil ekonomske in poslovne politike.

20. Donosnost poslovnega sklada mora biti v ustreznem razmerju do zakonskih zahtev in poslovnih potreb, ki so opredeljene v danih razmerah financiranja.

    V razglabljanje so sedaj vpleteni kazalniki 10, 38, 39 in 40.

    Akcijska usmeritev na podlagi tega pravila: kontrola potreb po oblikovanju rezervnega sklada in poslovnega sklada pri razporejanju čistega dohodka v znesku obvezno danih posojil za nerazvite, obveznega združevanja sredstev za infrastrukturo, povečane vrednosti fizično nespremenjenih zalog in vrnjenih kreditov ali naložb drugih izven njihove udeležbe v skupnem dohodku ali dohodku iz skupnega poslovanja.

Literatura

I. Knjige

Analiza poslovanja poduzeća kao instrument uspješnijeg privređivanja. Simpozij Opatija. Udruženje knjigovođa Hrvatske, Informator Zagreb, 1966.

Anderson, D. R., Schmidt, L. A.: Practical Controllership. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1961.

Anthony, R. N.: Management Accounting. Text and Cases, R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1960.

Anthony, R. N.: Management Accounting Principles. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1967.

Anthony, R. N. Dearden, J., Vancil, R. F.: Management Control Systems. Cases and Readings. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1965.

Batty, J. (ed.): Developments in Management Accountancy, Heinemann, London 1968.

Batty, J.: Management Accountancy, MacDonald and Evans, London 1966.

Batty, J.: Standard Costing. MacDonald and Evans, London 1966.

Bender, K.: Pretiale Betriebslenkung. Girardet, Essen 1951.

Bennett, C. W.: Standard Costs. How They Serve Modern Management. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1957.

Bennett, E. D.: Cost Administration. Cases and Notes. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1960.

Beste, Th.: Die Kurzfristige Erfolgsrechnung. Westdeutscher Verlag, Köln u. Opladen 1962.

Bierman, H.: Financial Accounting Theory. The MacMillan Company, New York 1965.

Bierman, H.: Financial and Managerial Accounting. The MacMillan Company, New York 1963.

Bierman, H.: Topics in Cost Accounting and Decisions. McGraw-Hill, New York 1963.

Bierman, H.:, Drebin, A. R.: Managerial Accounting: An Introduction. The MacMillan Company, New York 1968.

Blecke, C. J.: Financial Analysis for Decision Making. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1966.

Branch, H.: Möglichkeiten zur Quantifizierung von Informationen für Entscheidungsprozesses. Wirtschaftshochschule Mannheim 1968.

Brink, V. Z., Cashin, J. A.: Interne Revision. Walter de Gruyter & Co., Berlin 1962.

Brown, J. L., Howard, L. R.: Principles of Management Accountancy. MacDonald and Evans, London 1966.

Buzzel, R. D., Salmon, W. J.: Vancil, R. F.: Product Profitability Measurement and Merchandising Decisions. A Pilot Study in Retail Food Stores. Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston 1965.

Cadmus, B., Child, A. J. E.: Internal Control against Fraud and Waste. Prentice-Hall, New York, 1959.

Crowningshield, G. R.: Cost Accounting. Principles and Managerial Application. Houghton Mifflin, Boston 1962.

Danert, G.: Betriebskontrollen. Girardet, Essen 1952.

Dearden, J.: Cost and Budget Analysis. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1962.

Dearden, J., McFarlan, F. W.: Management Information Systems. Text and Cases. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1968.

Dejanović, P., Lazarević, A.: Analiza poslovanja preduzeća i periodični izveštaji organima upravljanja. Informator, Zagreb 1960.

Dickey, R. I.: Accountants' Cost Handbook. The Ronald Press, New York 1960.

Direct Costing: Research Series No. 23. National Association of Cost Accountants, New York 1953.

Donald, A. G.: Management Information Systems. Pergamon Press, Oxford 1967.

The Field of Management Accounting: NAA Bulletin Volume XLIV Number 10. National Association of Accountants, New York, 1963.

Foulke, R. A.: Practical Financial Statement Analysis. McGraw-Hill, New York 1961.

Fremgen, J. M.: Managerial Cost Analysis. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1966.
Frischmuth, G.: Daten als Grundlage für Investitionsentscheidungen. W. de Gruyter & Co., Berlin 1969.

Gericke, R., Günther, W., Garbe, E., Garscha, J.: Effektivitätsrechnung für neue Erzeugnisse. Verlag die Wirtschaft, Berlin 1968.
Gerstenberg, Ch. W.: Financial Organization and Management of Business. Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1956.
Gibbs, G.: Accounting for Management Decisions. International Textbook Comp. Scranton, Penn., 1969.
Gordon, M. J., Schillinglaw, G.: Accounting. A Management Approach. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1969.
Gray, J., Johnston, K., Willingham, J. J., Brown, G.: Accounting Information and Business Decision. Mc Graw-Hill, New York 1964.

Heckert, J. B., Willson, J. D.: Business Budgeting and Control. The Ronald Press, New York 1967.
Heiser, H. C.: Budgeting - Principles and Practices. The Ronald Press 1959.
Helfert, E. A.: Techniques of Financial Analysis. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1963.
Helfert, E.: Valuation: Concepts and Practice. Wadsworth Publ. Comp., Inc., Belmont, Ca., 1966.
Henrici, S. B.: Standard Costs for Manufacturing. McGraw-Hill, new York 1960.
Holmes, A. W.: Auditing. Principles and Procedures. R. D. irwin, 1959.
Horngren, Ch. T.: Accounting for Management Control: An Introduction. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1965.
Horngren, Ch. T.: Cost Accounting. A Managerial Emphasis. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N. J., 1962.

Internal Control, Elements of a Coordinated System and its Importance to Management and the Independent Public Accountant. American Institute of Accountants, New York 1949.

Jackson, J. H.: The Controller. His Function and Organization. Harvard University Press, Cambridge-Hass, 1948.
Johnson, E. A.: Accounting Systems in Modern Business. McGraw-Hill, New York 1959.
Jones, M. H.: Executive Decision Making. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1967.
Juretić, I., Kmetić, M., Vitez, I.: Analiza poslovanja industrijskih poduzeća I–II, Informator, Zagreb 1964.

Keller, I. W.: Management Accounting for Profit Control. McGraw-Hill, New York 1957.
Kennedy, R. D., McMullen, S. Y.: Financial Statements. Form, Analysis, and Interpretation. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1957.
Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung. Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. Westdeutscher Verlag, Köln, und Opladen 1967.
Kmetić, M., Vitez, I., Juretić, I.: Izveštajna služba u privrednim poduzećima. Informator, Zagreb 1962.
Knjigovodstvo u službi racionalnog privređivanja. Simpozij Opatija. Udruženje knjigovođa Hrvatske, Informator, Zagreb 1968.
Kohler, E. L.: Accounting for Management. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1965.
Kohler, E. L.: A. Dictionary for Accountants. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1957.
Koontz, H., O'Donnel, C.: Principles of Management. An Analysis of Managerial Functions. McGraw-Hill, New York 1955.
Kosiol, E.: Kostenrechnung und Kalkulation. Walter de Gruyter & Co., Berlin 1969.

Kosiol, E.: Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmungsführung. Erhebungen und Studien zur grundsätzlichen Problematik. Duncker & Humbolt, Berlin 1956.
Kostić, Ž. K. - Kukoleća, S.: Raspodela dohotka u preduzeću. Informator, Zagreb 1967.
Kozmetsky, G., Kircher, P.: Electronic Computers and Management Control. McGraw-Hill, New York 1956.

Krajčević, F.: Analiza poslovanja poduzeća. Školska knjiga, Zagreb 1960.
Krajčević, F.: Kontrola i revizija poslovanja poduzeća. Sveučilište u Zagrebu, Zagreb 1961.
Krajčević, F.: Organizacija računovodstva standardnih troškova industrijskih poduzeća. IBI Zagreb 1956.
Kralj, J.: Politika samoupravnega podjetja kot skupnosti temeljnih organizacij združenega dela. Založba Obzorja, Maribor 1973.
Kralj, J.: Management Accounting - računovodstvo u službi poslovnog rukovodstva u SAD i mogućnosti primene u našim uslovima. (cikl.) Ekonomski fakultet Subotica 1966.
Krasulja, D. S.: Problem alokacije opštih troškova u industrijskim preduzećima. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, Beograd 1966.
Krasulja, D.: Sistem obračuna po varijabilnim troškovima. Institut za ekonomska istraživanja, Beograd 1969.
Kukoleča, S.: Merenje poslovnog uspeha. Informator, Zagreb 1966.
Kukoleča, S.-Kostić, Ž.: Organizacija kolektiva. Informator, Zagreb 1961.

Lasser's: Standard Handbook for Accountants. McGraw-Hill, New York 1956.
Lawrence, F. C., Humphreys, E. N.: Marginal Costing. MacDonald and Evans, London 1967.
Lemke, B. S., Edwards, J. D. (ed.): Administrative Control and Executive Action. Ch. E. Merril, Columbus 1961.
Lenhart, N. J., Defliese, Ph. L.: Montgomery's Auditing. The Ronald Press Company, New York 1957.
Lewis, R. F.: Management Uses of Accounting. Planning and Control for Profits, Harper & Brothers, New York 1961.
Lynch, R. M.: Accounting for Management: Planning and Control. McGraw-Hill, New York 1967.

Malcolm, D. G., Rowe, A. J. (ed.): Management Control Systems. John Wiley & Sons, New York 1960.
Management Accounting, Productivity Report. Anglo-American Council on Productivity, London-New York 1950.
Markovski, S.: Bilans i rentabilnost industrijskih preduzeća. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, Beograd 1966.
Matz, A.: Accounting and Costs as Tools of Management for Control and Analysis. (cikl.) 1959.
Matz, A.: Plankostenrechnung. Handbuch für die Praxis. Betriebswirtschaftlicher Verlag. Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1954.
Matz, A., Curry, O. J., Frank, G. W.: Cost Accounting. Management's Operational Tool for Planning, Control, and Analysis. South-Western Publishing Company, Cincinnati 1962.
Meigs., W. B.: Principles of Auditing. R. D. Irwin, 1959.
Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung. I-II 1-2. Walter de Gruyter & Co., Berlin 1958.
Metode obračuna u privrednim organizacijama u uvjetima neposrednog radničkog samoupravljanja. Simpozij Opatija. Udruženje knjigovođa Hrvatske. Udruženje knjigovođa Bosne i Hercegovine, Informator Zagreb 1967.
Mikl, C.: Gospodarski in družbeni pomen delitve dohodka po ekonomskih enotah. Založba Obzorja, Maribor 1961.
Mikl, C.: Stroškovno računovodstvo 1-2 (skripta). Višja ekonomsko komercialna šola Maribor 1968.
Milisavljević, M.: Troškovi kao faktor poslovne politike preduzeća. Savez ekonomista Jugoslavije, Beograd 1965.
Mitrović, J.: Sistem standardnih troškova. Priručnik za planiranje i kontrolu troškova. Privredni pregled, Beograd 1965.
Moore, C. L., Jaedicke, R. K.: Managerial Accounting. South-Western Publishing Company, Cincinnati 1963.
Moore, F. E., Stetler, H. F.: Accounting Systems for Management Control. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1963.
Murphy, M. E.: Managerial Accounting. D. Van Nostrand, Princeton, 1963.
Myer, J. N.: Financial Statement Analysis. Prentice-Hall, New York 1952.

Neuner, J. J. W.: Cost Accounting. Principles and Practice. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1957.

TRBOVLJE

Newman, W. H.: Administrative Action. The Techniques of Organization and Management. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1951.
Nickerson, C. B.: Managerial Cost Accounting and Analysis. Text, Problems, and Cases. McGraw-Hill, new York 1962.
Nordsieck, F.: Betriebsorganisation. Lehre und Technik. C. E. Poeschel Verlag Stuttgart 1961.
Novak, M.: Organizacija poduzeća u socializmu. Informator, Zagreb 1967.

Obračun i raspodjela osobnih dohodaka u radnim organizacijama I–II. Visoka privredna škola. Informator, Zagreb 1968.
O'Neil, J. T., Farwell, L. C., Boyd, F. V.: Quantitative Controls for Business. An Introduction. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1965.
Pejović, M. V.: Analiza bilansa i poslovanja privrednih organizacija. Informator, Zagreb 1964.
Popović, B.: Problematika internog obračunavanja u proizvodnim preduzećima. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, beograd 1967.
Poslovanje i obračun u radnim jedinicama i drugim oblicima udruženog rada. Simpozij Opatija. Udruženje knjigovoda Hrvatske, Informator Zagreb 1969.
Prince, Th. R.: Information Systems for Management Planning and Control. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1966.
Priručnik za planiranje investicijskih projekata. Privredna štampa, Beograd 1981.

Rac, Z.: Interne informacije u poduzeću. Birozavod, Zagreb 1959.
Računovodske informacije kot podlaga za poslovne odločitve. Simpozij na Bledu. Zveza ekonomistov Slovenije 1969.
Ranković, J. M.: Problemi realnosti bilansa. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, Beograd 1966.
Rodić, J.: Računovodstvene informacije. Informator, Zagreb 1980.

Samoupravna organizacija poduzeća (redakcija D. Gorupić). Informator, Zagreb 1969.
Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik. Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1963.
Schneider, E.: Einführung in die Grundfragen des industrielles Rechnungswesens. Gad's Forlag, Kobenhavn 1939.
Shillinglaw, G.: Cost Accounting. Analysis and Control. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1961.
Sigband, N. B.: Communication for Management. Scott Foresman & Co., Glenview, Ill., 1969.
Sklevicky, E.: Financijsko knjigovodstvo. Birotehnika, Zagreb 1956.
(Skupina avtorjev): Organizacija računovodstva u ulozi programiranog izvora upravljačkog informacijskog sastava. Zrinski, Čakovec 1974.
Smith, C. A., Ashburne, J. G.: Financial and Administrative Accounting. McGraw-Hill, New York 1960.

Sošić, H.: Bilansiranje. Udruženje knjigovoda Srbije, Beograd 1966.
Strbac, R.: Organizacija računovodstvene službe. Informator, Zagreb 1969.

Taylor, M.: An Executor's Account. MacDonald and Evans, London 1966.
Taylor, A. H.–Shearing, H.: Financial and Cost Accounting for Management. MacDonald and Evans, London 1965.
Terril, W. A., Patrick, A. W.: Cost Accounting for Management. Holt, Rinehart and Winston, New York 1965.
Thomas, W. E. (ed.): Readings in Cost Accounting, Budgeting, and Control. South-Western Publishing Company, Cincinnati 1960.
Turk, I.: Finančno računovodstvo. Založba Obzorja, Maribor 1980.
Turk, I.: Izkazovanje in presojanje rezultatov poslovanja OZD. Delo–Gospodarski vestnik, Ljubljana 1980.
Turk, I.: Stroškovno računovodstvo. Založba Obzorja, Maribor 1980.
Turk, I.: Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela. Moderna organizacija, Kranj 1979.

Uloga računovodstva u praćenju efikasnosti poslovanja, kod donošenja odluka i planiranja u radnim organizacijama. Savez knjigovoda Hrvatske, Informator, Zagreb 1970.

Vandell, R. F., Vancil, R. F.: Cases in Capital Budgeting. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1966.
Vasiljević, K.: Teorija i analiza bilansa. Savremena administracija, Beograd 1965.
Vatter, W. J.: Managerial Accounting. Prentice-Hall, New York 1950.
Vodič za knjigovođe i analitičare. Redakcija F. Krajčević. Informator, Zagreb 1969.
Vukobratović, P.: Organizacija i tehnika poslovanja računovodstva privrednih organizacija. Savremena administracija, Beograd 1959.

Weston, J. F., Brigham, E. F.: Managerial Finance, Holt, Rinehart and Winston, New York 1969.
Williams, Th. H., Griffin, Ch. H.: Management Information. A Quantitative Accent. R. D. Irwin, Homewood, Ill., 1967.
Wixon, R., Kell, W. G.: Accountant's Handbook. The Ronald Press, New York 1960.
Wright, W.: Direct Standard Costs for Decision Making and Control. McGraw-Hill, New York 1962.

II. Revije

The Accounting Review, Menasha, Wisconsin.
betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Berlin.
Buhgalterskij učot. Leningrad.
Direktor. Časopis za teoriju i praksu rukovođenja i upravljanja, Beograd.
Ekonomika preduzeća. Beograd.
Ekonomska revija, Ljubljana.
Harvard Business Review, Cambridge. Mass.
Industrielle Organisation, Zürich.
ING-sistem. Časopis za organizaciju i racionalizaciju, Beograd.
The Journal of Accountancy, New York.
Knjigovodstvo. Časopis za pitanja računovodstva i poslovnih finansija.
Moderna organizacija, Kranj.
Naše gospodarstvo, Maribor.
Organisation und Betrieb. Zeitschrift für den Wirtschaftspraktiker, Wien.
Planiranje i analiza poslovanja, Beograd.
Računovodstvo i financije, Zagreb.
Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Köln u. Opladen.
Sovremeno pretprijatie, Skopje.
Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden.

STVARNO KAZALO

A

ABC metoda, 165–166
Akcijska poročila, 92
Akter pri odločanju, 78–79, 95
Akumulacija, 136–138, 141–145, 331–333, 383–384
Akumulacija na delavca, 401–409
Akumulacija v primerjavi s čistim dohodkom, gl. akumulativnost čistega dohodka
Akumulacija v primerjavi s poslovnim skladom, gl. donosnost poslovnega sklada
Akumulacija v primerjavi s prihodki, g. akumulativnost prihodkov
Akumulacija v primerjavi s sredstvi, gl. akumulativnost poslovnih sredstev
Akumulacija v primerjavi z dohodkom, gl. akumulativnost dohodka
Akumulativnost dohodka, 387–388, 390, 401, 405–406.
Akumulativnost prihodkov, 400, 406–407
Akumulativnost poslovnih sredstev, 388–389, 390, 394, 399, 404–408, 409, 412–413
Amortizacija, 136–138, 141–145, 149–151, 319–320
Analitične računovodske informacije pri upravljanju, 47–48, 61–66

B

Bilanca gibanja sredstev, 46–47, 377
Bilanca poprečnega stanja, 376–377
Bilanca stanja, 41–43, 370–375
Bilanca uspeha, 44–45, 363–369

C

Celotna gospodarnost, 398, 406–407

Č

Čista dohodkovnost dela, 127–128, 387, 390, 394, 398, 404
Čista dohodkovnost poslovnih sredstev, 399, 406
Čista sedanja vrednost naložbe, 135, 137
Čisti dobiček, 307–308
Čisti dohodek, 327–333, 364, 366–367, 370, 382–383
Čisti dohodek na delavca, gl. čista dohodkovnost dela
Čisti dohodek v primerjavi s sredstvi, gl. čista dohodkovnost poslovnih sredstev
Čisti osebni dohodki na delavca, gl. poprečni čisti osebni dohodki

D

Dajanje delovnih sredstev v najem, 152–153
Dajatve od poslovnega sklada, 150–151
Davek od poslovnega izida, 150–151
Definitivna poročila, 92
Definitivna predračunska poročila, 92
Definitivna predračunsko akcijska poročila, 93
Definitivna predračunsko informativna poročila, 94

Dejanski stroški, 54
Delavci, 379–380
Delitev osebnih dohodkov, 107–113
Delitveno razmerje pri čistem dohodku, 401, 404–405, 412
Delna gospodarnost, 391
Delovni čas, 126
Delovni prispevek delavca, 108
Denarna poslovna sredstva, 284–286
Denarna sredstva skupne porabe, 114–116
Direct costing, 56, 63
Diskontni faktor, 135, priloga
Dnevni obračun poslovnega izida, 361–362
Dobiček, 44, 64, 118, 307–308
Dodatni dobiček, 122
Dodatni delavci na obstoječih delovnih sredstvih, 117–120
Dodatni delovni čas obstoječih delavcev na obstoječih delovnih sredstvih, 121–122
Dodatni odhodki, 117–123, 234–235
Dodatni poslovni izid, 63
Dodatni prihodki, 117–123, 205–206, 234–235
Dodatni prispevek za kritje, 202, 207–210
Dodatni stroški, 161–163, 201–203, 205–206
Dohodek, 44, 64, 126–127, 307–313, 319–356, 363–370, 380–382
Dohodek na delavca, gl. dohodkovnost dela
Dohodek na sredstva, gl. dohodkovnost poslovnih sredstev
Dohodkovni tokovi, 309–313
Dohodkovnost dela, 125–127, 385–386, 390, 394, 398, 402–404, 409, 410
Dohodkovnost poslovnih sredstev, 386–387, 390, 399, 406
Donosnost obveznosti do drugih virov poslovnih sredstev, 399, 408
Donosnost poslovnega sklada, 132–133, 157, 287, 395, 398, 407–408, 414
Donosnost poslovnega sklada za razširjeno reprodukcijo, 402
Donosnost poslovnih sredstev, 132–134, 157, 286–289, 399, 405
Druge obveznosti iz dohodka na delavca, 402, 410
Družbenoekonomska donosnost, gl. dohodkovnost poslovnih sredstev
Družbenoekonomska proizvodnost, gl. dohodkovnost dela

F

Finančna funkcija, 88–89
Finančna neodvisnost, 395–396, 400, 407–408
Finančna obremenitev poslovnih sredstev, 400, 408
Finančne naložbe, 270, 372–373
Finančne odločitve, 264–306
Finančni izid, gl. poslovni izid
Finančni tokovi, 309–313
Finančno računovodstvo, 37, 38–50

G

Gospodarnost pri delu, 108
Gospodarska propaganda, 254–255

I

Indeksi, 391–396
Informacije, 25–28, 31, 34, 40, 57, 79
Informacije v računovodskih poročilih, 90–102
Informacije za izvajanje, 24
Informacije za poslovodni organ, 357–360
Informacije za upravljanje, 24
Informacijske funkcije, 24
Informacijski sistem, 24, 26–28, 31–35

Informacijski sistem za potrebe načrtovanja, 26, 72–74
Informacijski sistem za potrebe nadziranja, 26
Informacijski sistem za potrebe poslovnega vodenja, 26
Informacijski sistem za potrebe priprave izvajanja, 26, 74–76
Informacijski sistem za potrebe samoupravljanja, 26
Inšpekcija, 48–49
Integrirani informacijski sistem, 27
Investicije, 129–131
Investicijske odločitve, 129–158
Izguba, 308, 365–367
Izgubonosnost dela, 391
Izkaz gibanja sredstev, 46–47
Izkaz stanja, 41–43
Izkaz uspeha, 44–45
Izkazovanje rezultatov poslovanja, 357–414
Izločanja iz dohodka za druge na delavca, 390
Izogibni stroški, 55
Izplačani osebni dohodki, 105
Izraba zmogljivosti delovnih sredstev, 154–156
Izvajalne funkcije, 70
Izvajalni sistem, 23
Izvajanje, 33–34

K

Kadrovska funkcija, 87–88
Kadrovske odločitve, 103–128
Kakovost proizvodov, 255–256
Kakovost rezultatov dela, 108
Kazalniki, 384–414
Kazalniki donosnosti v OZD, 399
Kazalniki družbenoekonomske proizvodnosti v OZD, 398
Kazalniki gospodarnosti v OZD, 398
Kazalniki uspešnosti vključevanja delavcev v OZD, 398
Kazalniki v zvezi z delavci, ki nakazujejo vplive na uspešnost OZD, 399
Kazalniki v zvezi s financiranjem poslovanja, ki nakazujejo vplive na uspešnost OZD, 400
Kazalniki v zvezi s poslovnimi učinki, ki nakazujejo vplive na uspešnost OZD, 400
Kazalniki v zvezi z razporejanjem dohodka, ki nakazujejo vplive na uspešnost OZD, 400–401
Kazalniki v zvezi s sredstvi, ki nakazujejo vplive na uspešnost OZD, 400
Klasično finančno računovodstvo, 39
Knjigovodstvo, 35–36, 38, 53
Kodeks računovodskih načel, 20–21
Koeficienti, 390–414
Kontrola, 48–49
Koordiniranje, 75
Kosmati dobiček, 246
Kumulativni predračun standardnih stroškov skupnega proizvoda, 214–220

L

Lastna cena I, 197, 240–245
Lastna cena II, 197, 240–245

M

Management by exception, 58
Materialni stroški, 321
Medsebojno povezani kazalniki, 397–414
Metode prenosa stroškov na stroškovne nosilce, 56–57
Metode vrednotenja zalog, 42–43, 56
Mesto odgovornosti, 59
Motiviranje, 75

N

Načrtovana vrednost točke za obračun osebnih dohodkov, 109
Načrtovani stroški, 54, 56
Načrtovanje, 24, 70, 72–74
Nadomestitev delovnih sredstev, 136–137
Nadziranje, 24, 71, 76–77
Nadziranje izvajanja, 84–85
Nadziranje kot informacijska funkcija, 48–49
Nadziranje kot upravljalna funkcija, 49
Nadziranje načrtovanja, 84–85
Nadziranje obravnavanja podatkov, 24, 48–49
Nadziranje poslovanja, 48
Nadziranje priprave izvajanja, 86
Nadzorna poročila, 92
Nadurno delo, 121–122
Najmanjša akumulacija, 133
Nakup ali proizvodnja, 160–163
Nakup delovnega sredstva, 132–147
Nakupna funkcija, 88
Nakupne odločitve, 159–190
Nalog za izvedbo, 71
Naložba v obratna sredstva, 147–148
Naložba v osnovna sredstva, 129–147
Neangažirani čisti dobiček, 307–308
Neangažirani dobiček, 198, 307–308
Negativna družbenoekonomska proizvodnost, gl. izgubonosnost dela
Neintegrirani informacijski sistem, 27
Neodpisanost osnovnih sredstev, 400, 408–409
Nosilci odločanja, 77–90, 95, 99–101
Notranja mera donosnosti, 138–139
Notranja revizija, 13, 66–68
Notranji nadzor, 50

O

Običajni (klasični) informacijski sistem, 26
Oblikovanje obveznosti do virov sredstev, 273–281
Oblikovanje prodajnih cen na podlagi stroškov, 237–245
Oblikovanje sklada skupne porabe na delavca, 393, 398
Obdobna računovodska poročila, 91
Obdobna računovodska poročila za notranje potrebe, 361–378
Obračanje obratnih sredstev, 391, 400, 406–407
Obračun odmika finančnih prihodkov od finančnih stroškov, 303–304
Obračun odmika od načrtovane nabavne vrednosti kupljenih količin, 185
Obračun odmika ostvarjenega dohodka od načrtovanega, 341–342
Obračun odmika ostvarjenega dohodka od standardnega, 337–338
Obračun odmika ostvarjenega dohodka v danem razdobju od ostvarjenega v preteklem razdobju, 345–356
Obračun odmika ostvarjenih dostavnih stroškov od načrtovanih, 263
Obračun odmika ostvarjenih finančnih stroškov od normalnih, 301–303
Obračun odmika ostvarjenih prihodkov od načrtovanih, 341–342
Obračun odmika ostvarjenih prihodkov od standardnih, 339
Obračun odmika ostvarjenih prihodkov iz prodaje od načrtovanih, 260
Obračun odmika ostvarjenih proizvodnih stroškov od načrtovanih, 224–231, 261
Obračun odmika ostvarjenih proizvodnih stroškov od standardnih, 224–231
Obračun odmika ostvarjenih spremenljivih stroškov in odhodkov od načrtovanih, 343–344
Obračun odmika ostvarjenih spremenljivih stroškov in odhodkov od standardnih, 339
Obračun odmika ostvarjenih stalnih stroškov in odhodkov od načrtovanih, 344
Obračun odmika ostvarjenih stalnih stroškov in odhodkov od standardnih, 339

Obračun odmika ostvarjenih stroškov izpolnjevanja naročil od načrtovanih, 263
Obračun odmika ostvarjenih stroškov pridobivanja naročil od načrtovanih, 263
Obračun odmika ostvarjenih stroškov naročanja in zalog od načrtovanih, 188–189
Obračun odmika ostvarjenih stroškov naročanja in zalog od standardnih, 188–189
Obračun stanja in gibanja denarnih sredstev, 304
Obračun stroškov delovne skupnosti, 180–184
Obračun udeležb pri razporejanju skupnega prihodka proizvajalnih OZD, 220–224
Obračun udeležb pri razporejanju skupnega prihodka proizvajalnih in trgovinskih OZD, 257–259
Obračun udeležb v skupnem dohodku, 291–299
Obračun zapadlih terjatev in obveznosti, 305
Obračunska poročila, 92
Obračunska vrednost točke, 107
Obračunska vrednost ure enostavnega dela, 107
Obračunske informacije o kupljenih delovnih sredstvih, 144–146
Obračunsko informativna poročila, 94
Obračunsko nadzorna poročila, 94
Obravnavanje podatkov o preteklosti, 24
Obravnavanje podatkov o prihodnosti, 24
Obremenjenost dohodka s prispevki in davki, 401, 409
Obremenjenost dohodka z drugimi obveznostmi, 401, 410
Obresti, 135
Obrestna mera, 135
Obveznosti iz dohodka pred ugotovitvijo čistega dohodka, 322–327
Obveznosti do virov sredstev, 371–379
Ocenjeni stroški, 54
Odločanje, 70–90
Odločanje o delavcih in delu, 103–128
Odločanje o delovnih predmetih in tujih storitvah, 159–190
Odločanje o delovnih sredstvih, 129–158
Odločanje o financiranju, 264–306
Odločanje o pridobivanju in razporejanju dohodka, 307–356
Odločanje o razpečavi poslovnih učinkov, 233–263
Odločanje o ustvarjanju učinkov, 191–232
Odločitve o poslovnem izidu, 307–356
Odločitve o poslovnem procesu, 30, 33–34
Odločitve s tveganjem, 31
Odločitve z gotovostjo, 31
Odločitve z negotovostjo, 31
Odhodki, 319, 363–370
Odhodki v odvisnosti od obračuna amortizacije, 45
Odhodki v odvisnosti od vrednotenja zalog, 45
Odločujoče (relevantne) informacije, 59
Odmiki od načrtovanih stroškov, 188–189, 261–263, 343–344
Odmiki od standardnih stroškov, 60, 188–189, 339
Odmiki od načrtovanih prihodkov, 61–62, 260, 343
Operativne odločitve, 30
Operativno načrtovanje, 70, 72, 85–86, 97–98
Operativno odločanje, 86
Oportunitetni stroški, 55, 135, 167
Opremljenost dela s poslovnimi sredstvi, 391, 399, 404–405, 408–409, 413–414
Optimalna velikost naročila, 163–169
Optimalna velikost proizvodne serije, 204
Opuščanje proizvodov, 204–206
Organiziranje, 72–75
Osebni dohodek iz opravljenega dela, 104–105, 107–109
Osebni dohodki, 104–113, 384
Osebni dohodki in novo oblikovani sklad skupne porabe na delavca, gl. poprečni delavčev dohodek

Osebni dohodki in novo oblikovani sklad skupne porabe v primerjavi z dohodkom, gl. udeležba delavčevega dohodka v dohodku
Osebni dohodki in novo oblikovani sklad skupne porabe v primerjavi s čistim dohodkom, gl. udeležba delavčevega dohodka v čistem dohodku
Osebni dohodki iz inovacij in racionalizacij, 105
Osebni dohodki iz upravljanja s sredstvi, 105
Osebni dohodki iz razporejanja čistega dohodka, 105
Osnovna sredstva, 374–375
Ostanek dobička, 119
Ostvarjanje načrtovanega dohodka, 391
Ostvarjanje načrtovanih osebnih dohodkov, 391
Ostvarjeni stroški, 54, 56, 229–230

P

Planiranje, gl. načrtovanje
Podatki, 25–26
Podatki o izvajanju, 24
Pogojena donosnost poslovnega sklada, 402
Pokritje najmanjše akumulacije, 133
Pokritje odplačila kreditov, 391
Pokrivanje stalnih stroškov, 63–65
Popolnost izkaza stanja, 42
Popravek prihodkov in odhodkov na standardno velikost, 334–337
Popravljalne odločitve, 31
Poprečna stopnja prispevka za kritje, 194–195
Poprečni delavčev dohodek, 127–128, 389, 390, 391–392, 398, 402–405, 411–413
Poprečni čisti osebni dohodek, 389–390, 393, 398, 410–411, 414
Poprečni osebni dohodek, 110–112
Posebna računovodska poročila, 91
Poslovne odločitve, 30
Poslovni cilji, 72
Poslovni dogodki, 29–30
Poslovni izid, 61–65
Poslovni proces, 23, 29, 33
Poslovni sistem, 23
Poslovnopolitične odločitve, 30
Poslovnotehnične odločitve, 30, 91
Poslovodni organ, 357–360
Poslovodsko upravljanje, 71
Postopno ugotavljanje prispevka za kritje, 64–65
Prag dobička, 63–65
Prag dohodka, 64–65
Prag ostanka dobička, 195
Prag pokrivanja stroškov, 63–64
Pravočasnost informacij, 28, 39
Predložena obračunsko informativna poročila, 94
Predložena obračunsko nadzorna poročila, 94
Predložena obračunska poročila, 94
Predračun donosnosti poslovnih sredstev, 274, 288
Predračun plačilne sposobnosti OZD, 285
Predračun poprečnih obratnih sredstev, 267–268
Predračun splošnih proizvodnih stroškov, 227–228
Predračun stroškov, 59
Predračun stroškov delovne skupnosti, 174–180
Predračun stroškov naročanja, 185–186
Predračun stroškov zaloge, 185–187
Predračun udeležb pri razporejanju skupnega prihodka proizvajalnih OZD, 214–220
Predračun udeležb pri razporejanju skupnega prihodka proizvajalnih in trgovinskih OZD, 257–259

Predračun udeležb v skupnem dohodku, 291–299
Predračunska bilanca gibanja poslovnih sredstev, 281
Predračunska bilanca stanja, 280
Predračunska poročila, 92
Predračunske informacije o nakupu delovnih sredstev, 139–144
Predračunsko akcijska poročila, 92
Predračunsko informativna poročila, 92
Prejemniki informacij, 79
Presojanje rezultatov poslovanja, 357–413
Prihodki, 61–62, 363–370
Prihodki iz udeležb v skupnem dohodku, 317–319
Prihodki iz udeležb v skupnem prihodku, 313–317
Prilagojeni načrtovani splošni stroški, 229–230
Primernost informacij, 27–28, 39–40
Primernost obstoječih prodajnih cen, 245–251
Priprava izvajanja, 24, 70–71, 74–76, 98
Pripravljanje odločitve, 31
Prispevek za kritje, 64–65, 209, 246
Prispevek za kritje dobička, 198
Prispevek za kritje dohodka, 199
Prispevek za kritje na enoto omejujočega dejavnika, 209–210
Prispevek za kritje stalnega dela stroškov in dobiček, 198
Prispevki in davki iz dohodka na delavca, 401, 409–410
Prispevki in davki iz osebnega dohodka na delavca, 390, 392–393, 402
Prodaja ali nadaljnja proizvodnja, 234–236
Prodaja delovnih sredstev, 151–152
Prodajna funkcija, 88
Prodajne odločitve, 233–263
Programirani osebni dohodki, 105
Proizvodna funkcija, 88
Proizvodne odločitve, 191–232

R

Računalniško zasnovani informacijski sistem, 27–28
Računovodska analiza, 37, 38, 53
Računovodska poročila, 37, 39, 69–70, 90–102, 357–378
Računovodske informacije, 69–90
Računovodske informacije za finančne odločitve, 264–306
Računovodske informacije za kadrovske odločitve, 103–128
Računovodske informacije za nakupne odločitve, 159–190
Računovodske informacije za prodajne odločitve, 233–263
Računovodske informacije za proizvodne odločitve, 191–232
Računovodske informacije za odločanje o poslovnem izidu, 307–356
Računovodske informacije za presojanje rezultatov poslovanja, 357–410
Računovodske informacije za tehnične odločitve, 129–158
Računovodski nadzor, 36–37, 38, 53
Računovodski obračuni, 36
Računovodski predračuni, 36
Računovodsko informiranje, 69
Računovodsko načrtovanje, 36, 38, 53
Računovodja, 19
Računovodstvo, 17–19, 24, 35
Raven odgovornosti, 59
Raven odločanja, 79
Raziskovalno-razvojni programi, 192–193
Razlike v obveznostih iz dohodka zaradi spremenjene osnove, 352
Razlike v obveznostih iz dohodka zaradi spremenjenih stopenj, 351–352
Razlike v prihodkih zaradi spremenjene metodologije izračuna, 346

Razlike v prihodkih zaradi spremenjenega obsega prodaje, 347
Razlike v prihodkih zaradi spremenjenih prodajnih cen, 346
Razlike v spremenljivem delu odhodkov zaradi spremenjene metodologije vrednotenja zalog, 351
Razlike v spremenljivem delu odhodkov zaradi spremenjenih nabavnih cen, 350
Razlike v spremenljivem delu odhodkov zaradi spremenjenega obsega proizvodnje, 350–351
Razlike v spremenljivem delu odhodkov zaradi spremenjenega obsega zalog, 351
Razlike v spremenljivem delu odhodkov zaradi spremenjenih potroškov na enoto, 350
Razlike v spremenljivem delu osebnih dohodkov zaradi spremenjene metodologije pokrivanja osebnih dohodkov z dohodkom, 355–356
Razlike v spremenljivem delu osebnih dohodkov zaradi spremenjenega obsega proizvodnje, 355
Razlike v spremenljivem delu osebnih dohodkov zaradi spremenjenega števila točk na enoto, 355
Razlika v spremenljivem delu osebnih dohodkov zaradi spremenjene vrednosti točke, 354–355
Razlike v stalnem delu odhodkov zaradi spremenjene metodologije vrednotenja zalog, 349
Razlike v stalnem delu odhodkov zaradi spremenjenih nabavnih cen, 348–349
Razlike v stalnem delu odhodkov zaradi spremenjenih potroškov, 349
Razlike v stalnem delu odhodkov zaradi spremenjenega obsega zalog, 349
Razlike v stalnem delu osebnih dohodkov zaradi spremenjene metodologije pokrivanja osebnih dohodkov z dohodkom, 354
Razlike v stalnem delu osebnih dohodkov zaradi spremenjenega obsega zalog, 354
Razlike v stalnem delu osebnih dohodkov zaradi spremenjene vrednosti točke, 353
Razlike v stalnem delu osebnih dohodkov zaradi spremenjenega števila delovnih mest, 353
Razlike v stalnem delu osebnih dohodkov zaradi spremenjenega števila točk na delovnih mestih, 353
Razporejanje čistega dohodka, 327–333
Razporejanje dohodka, 322–333
Razširitev delovnih sredstev, 137–138
Razširjena izguba, 308
Razširjena lastna cena I, 248–249
Razširjena lastna cena II, 248–249
Realizirani osebni dohodki, 105
Realnost izkaza stanja, 42
Realnost izkazanega dohodka, 319–322
Redna računovodska poročila, 91–92
Reproduktivna sposobnost, 391
Revizija, 48–49
Rezultati poslovanja, 357–413
Ročno zasnovani informacijski sistem, 27

S

Samoupravljanje, 71, 77, 89, 357–358
Sedanja vrednost prihodnjih prejemkov, 135–153
Sestava proizvodnje, 207–210
Sestavljenost dela, 107
Signalna zaloga, 169
Sistem informiranja, 26
Sistem medsebojno povezanih kazalnikov, 397–414
Sklad skupne porabe, 113–116
Skupni dohodek, 291–299, 364
Skupni poslovni učinek, 210–213
Skupni prihodek proizvajalnih OZD, 214–223
Skupni prihodek proizvajalnih in trgovinskih OZD, 256–259
Služba družbenega knjigovodstva, 50
Smoter poslovnega procesa, 23, 72
Sodilo za odločanje, 101, 115–117, 121–124, 132, 135–138, 147–148, 151, 153, 161, 171, 172, 192, 201, 202, 205–207, 234, 252, 255, 273, 278, 284, 289, 318

Soudeleženci pri odločanju, 78–84, 95
Spodbuda za večji učinek delavcev na obstoječih delovnih sredstvih, 122–123
Sporadična računovodska poročila, 92
Sprejemanje odločitve, 31
Sprejeta obračunska poročila, 94
Sprejeta obračunsko informativna poročila, 95
Sprejeta obračunsko nadzorna poročila, 95
Sprejeta poročila, 92
Spremenljivi stroški poslovnega učinka, 197
Spremljanje izvajanja odločitve, 31
Sprotne informacije, 357–360
Sprožitev posameznega naročila, 169–170
Sredstva, 370–379
Standardni koeficient akumulacije glede na osebni dohodek, 294–297
Standardni koeficient z obrestmi in nadomestilom za gospodarjenje razširjeno akumulacijo glede na osebne dohodke, 294–297
Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti, 229–230
Standardni stroški, 54
Stanovanjska zidava, 114–116
Stopenjski izkaz gibanja sredstev, 378
Stopenjski izkaz stanja, 376–377
Stopenjski izkaz uspeha, 369–370
Strateške odločitve, 30, 89
Strateško načrtovanje, 72, 84–85, 96
Strateško odločanje, 84
Stroški, 52, 54–64
Stroški naročanja, 165–167
Stroški zaloge, 167–169
Stroškovna mesta, 52, 58–61
Stroškovni nosilci, 56–58
Subjekt odločanja, 77–79
Svobodna menjava dela z delovno skupnostjo, 172–183

T

Taktične odločitve, 30
Taktično načrtovanje, 72, 85
Taktično odločanje, 85, 97
Tehnična izpopolnitev, 201–203
Tehnična proizvodnost dela, 125
Tehnična funkcija, 87
Tehnična opremljenost izmene, 399, 408–409
Tehnične odločitve, 129–158
Temeljne družbenoekonomske kategorije, 89
Temeljne poslovne funkcije, 23, 26, 30, 32, 70
Tokovi podatkov, 24–25, 33

U

Udeležba delavčevega dohodka v čistem dohodku, 401, 404
Udeležba delavčevega dohodka v dohodku, 400, 402–404
Udeležba finančnih naložb v poslovnih sredstvih, 400
Udeležba obratnih sredstev v poslovnih sredstvih, 400, 406–407
Udeležba osnovnih sredstev v poslovnih sredstvih, 400, 408–409
Udeležba prve izmene, 399, 408–409
Uporaba denarnih poslovnih sredstev, 284
Uporaba različnih razpoložljivih strojev, 199–201
Uporabniki računovodskih informacij, 77–90
Upravljalni informacijski sistem, 26
Upravljalni sistem, 23, 71

Upravljalni vidik finančnega računovodstva, 38–50
Upravljalni vidik stroškovnega računovodstva, 51–68
Upravljalne funkcije, 23–24, 26, 70–72
Upravljalno računovodstvo, 20–22, 37
Upravljanje, 24, 33, 70
Upravljanje na podlagi izjem, 58
Uravnavajoče upravljanje, 71
Usmerjevalno upravljanje, 71
Uspešnost dejavnosti financiranja, 300–306
Uspešnost delavcev in dela, 125–128
Uspešnost kombinacij vrst proizvodov, 207–210
Uspešnost nakupne dejavnosti, 184–190
Uspešnost OZD, 398–410
Uspešnost prodajne dejavnosti, 260–263
Uspešnost proizvodne dejavnosti, 224–232
Uspešnost uporabe delovnih sredstev, 153–158
Uvedba nove izmene, 117–121
Uvedba novih proizvodov, 204–206

V

Variantna poročila, 92
Variantna predračunska poročila, 92
Variantna predračunsko akcijska poročila, 93
Variantna predračunsko informativna poročila, 93
Varnostna zaloga, 170
Velikost posameznega naročila, 163–169
Vračilni rok naložbe, 134
Vračunani osebni dohodki, 105
Vrednost delovnih sredstev, 148–153
Vrednost informacije, 28
Vrednost točke pri osebnih dohodkih, 107–113
Vrednotenje osnovnih sredstev, 43, 271
Vrednotenje zalog, 42–43, 271–273
Vrste odločanja, 84
Vrste računovodskih poročil, 90–91

Z

Začasno zmanjševanje števila delavcev, 123–125
Začetne odločitve, 31
Zaloga materiala, 170–171
Zaposlovanje delavcev, 117–124
Združevanje sredstev, 290–291
Zožena donosnost poslovnih sredstev, gl. akumulativnost poslovnih sredstev
Zožena družbenoekonomska donosnost, gl. čista dohodkovnost poslovnih sredstev
Zožena družbenoekonomska proizvodnost, gl. čista dohodkovnost dela
Zoženo delitveno razmerje pri dohodku, 401, 405
Zunanja revizija, 38, 49–51, 68
Zunanji nadzor, 49

Diskontni faktorji (zaokroženi na 3 decimalke)

	Obrestna mera												
	5%	6%	8%	10%	12%	14%	15%	16%	18%	20%	22%	24%	25%
1	0.952	0.943	0.926	0.909	0.893	0.877	0.870	0.862	0.847	0.833	0.820	0.806	0.800
2	0.907	0.890	0.857	0.826	0.797	0.769	0.756	0.743	0.718	0.694	0.672	0.650	0.640
3	0.864	0.840	0.794	0.751	0.712	0.675	0.658	0.641	0.609	0.579	0.551	0.524	0.512
4	0.823	0.792	0.735	0.683	0.636	0.592	0.572	0.552	0.516	0.482	0.451	0.423	0.410
5	0.784	0.747	0.681	0.621	0.567	0.519	0.497	0.476	0.437	0.402	0.370	0.341	0.326
6	0.746	0.705	0.630	0.564	0.507	0.456	0.432	0.410	0.370	0.335	0.303	0.275	0.262
7	0.711	0.665	0.583	0.513	0.452	0.400	0.376	0.354	0.314	0.279	0.249	0.222	0.210
8	0.677	0.627	0.540	0.467	0.404	0.351	0.327	0.305	0.266	0.233	0.204	0.179	0.168
9	0.645	0.592	0.500	0.424	0.361	0.308	0.284	0.263	0.225	0.194	0.167	0.144	0.134
10	0.614	0.558	0.463	0.386	0.322	0.270	0.247	0.227	0.191	0.162	0.137	0.116	0.107
11	0.585	0.527	0.429	0.350	0.287	0.237	0.215	0.195	0.162	0.135	0.112	0.094	0.086
12	0.557	0.497	0.397	0.319	0.257	0.208	0.187	0.168	0.137	0.112	0.092	0.076	0.069
13	0.530	0.469	0.368	0.290	0.229	0.182	0.163	0.145	0.116	0.093	0.075	0.061	0.055
14	0.505	0.442	0.340	0.263	0.205	0.160	0.141	0.125	0.099	0.078	0.062	0.049	0.044
15	0.481	0.417	0.315	0.239	0.183	0.140	0.123	0.108	0.084	0.065	0.051	0.040	0.035
16	0.458	0.394	0.292	0.218	0.163	0.123	0.107	0.093	0.071	0.054	0.042	0.032	0.028
17	0.436	0.371	0.270	0.198	0.146	0.108	0.093	0.080	0.060	0.045	0.034	0.026	0.023
18	0.416	0.350	0.250	0.180	0.130	0.095	0.081	0.069	0.051	0.038	0.028	0.021	0.018
19	0.396	0.331	0.232	0.164	0.116	0.083	0.070	0.060	0.043	0.031	0.023	0.017	0.014
20	0.377	0.312	0.215	0.149	0.104	0.073	0.061	0.051	0.037	0.026	0.019	0.014	0.012

Narodna in univerzitetna knjižnica Ljubljana

KNJIŽNICA TONETA SELIŠKARJA TRBOVLJE 2

NARODNA IN UNIVERZITETNA KNJIŽNICA
COBISS
00000349705

ekonomska, poslovna in organizacijska knjižica 34

Izdajata:

Ekonomska fakulteta Borisa Kidriča, Ljubljana
Visoka ekonomsko komercialna šola, Maribor

Ureja uredniški odbor:

dr. Rudi Crnković, dr. Viljem Merhar, dr. Danilo Požar, dr. Ferdinand Trošt, dr. Ivan Turk, dr. Danilo Vezjak

Glavni urednik:

dr. Ivan Turk

dr. Ivan Turk

UPRAVLJALNI VIDIK RAČUNOVODSTVA
3. predelana izdaja

Opremil:

Jože Brumen

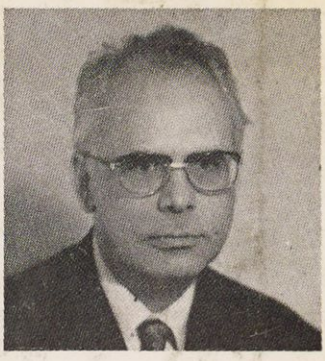
Založila Založba Obzorja Maribor

Za založbo:
dr. Rudi Lešnik

Natisnilo ČGP Večer 1984
Naklada 1.000 izvodov

Izvleček iz bibliografije:

— **Uvod v empirično analizo potrošnje** (Založba Obzorja, Maribor 1962)
— **Stroški kot podlaga za poslovne odločitve** (Cankarjeva založba, Ljubljana 1965)
— **Ekonomika podjetja** (I. slov. izdaja: Cankarjeva založba, Ljubljana 1969; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1970; II. slov. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1972)
— **Uvod v ekonomiko delovne organizacije** (I. izdaja: Moderna organizacija Kranj 1974; II. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1976)
— **Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela** (I. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1979; II. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1982)
— **Stroškovno računovodstvo** (I. slov. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1974; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1973; II. slov. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1980; III. slov. izdaja v pripravi pri Založbi Obzorja)
— **Upravljalni vidik računovodstva** (I. slov.. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1971; srbohrvat. prevod z naslovom Računovodstvene informacije kao podloga za donošenje poslovnih odluka: Informator, Zagreb 1971; II. izdaja: Založba Obzorja, Maribor, 1975; III. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1984)
— **Finančno računovodstvo** (I. slov. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1980; II. izdaja v pripravi pri Založbi Obzorja)
— **Izgradnja sistema poslovnih informacij** (slov. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1974; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1974)
— **Podatki in informacije v poslovnem sistemu** (I. izdaja: Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, Ljubljana 1978; II. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1979)
— (skupaj z dr. J. Deželjin): **Organizacija informacijskog sistema** (Informator, Zagreb 1980)
— **Strokovni vidik vzpostavljanja dohodkovnih odnosov v organizacijah združenega dela** (Univerzum, Ljubljana 1977)
— (skupaj z dr. R. Tepšić in dr. M. Petrović): **Priručnik za računovodstvene i financijske radnike** (Informator, Zagreb 1980)
— **Poslovne informacije za poslovodni organ** (Moderna organizacija, Kranj 1981)
— **Medsebojna razmerja financiranja in razporejanja dohodka v organizacijah združenega dela** (Univerzum, Ljubljana 1982)
— **Izkazovanje in presojanje rezultatov poslovanja OZD** (slov. izdaja: Delo — Gospodarski vestnik, Ljubljana 1980; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1982)
— **Temelji kalkulacije stroškov v dohodkovnem sistemu** (slov. izdaja: Univerzum, Ljubljana 1982; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1983)
— **Informacije o stroških pri odločanju o poslovanju** (slov. izdaja: Univerzum, Ljubljana 1983; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1984)
— **Od ekonomike gospodinjstva do ekonomike združenega dela** (Univerzum, Ljubljana 1981)
— prek 250 člankov in razprav v zbornikih in strokovnih revijah, izdanih v slovenščini, srbohrvaščini, makedonščini, albanščini, angleščini, češčini, poljščini, portugalščini in kitajščini, in sicer v SFRJ, ČSSR, Poljski, Veliki Britaniji, ZDA, Braziliji, Indiji, Bangladešu in LR Kitajski.



Dr. Ivan Turk se je rodil leta 1930 v Splitu. Osnovno šolo in gimnazijo je obiskoval v Ljubljani, kjer je maturiral leta 1948. Na ekonomski fakulteti v Ljubljani je diplomiral leta 1952 in doktoriral leta 1960. V šolskem letu 1960/61 je bil na podoktorski specializaciji na Graduate School of Business Administration, Harvard University, ZDA, leta 1966 pa na Graduate School of Business, Indiana University, ZDA. Do leta 1956 je deloval kot finančni revizor in finančni inšpektor, nato je prešel na Ekonomsko fakulteto v Ljubljani kot strokovni sodelavec, leta 1961 je bil izvoljen za docenta, leta 1967 za izrednega profesorja in leta 1972 za rednega profesorja na tej fakulteti. Kot pogodbeni profesor predava na Fakulteti za strojništvo v Ljubljani, več let pa je predaval tudi na Visoki šoli za organizacijo dela v Kranju in Višji upravni šoli v Ljubljani. Občasno predava tudi na podiplomskih študijih na drugih ekonomskih fakultetah v državi in v tujini.

Na Ekonomski fakulteti v Ljubljani je med drugim leta 1967 ustanovil tečaje permanentnega izobraževanja gospodarstvenikov in leta 1969 podiplomski študij iz poslovno organizacijskih znanosti. V letih 1965—67 in 1969—71 je bil prodekan, v letih 1973—1976 pa dekan te fakultete.

Od leta 1965 dalje je vodja programske komisije za pripravo slovenskih simpozijev iz sodobnih metod v računovodstvu in poslovnih financah in od leta 1972 dalje predsednik komisije za izdelavo jugoslovanskih kodeksov poklicne etike računovodskih in finančnih delavcev ter računovodskih in finančnih načel.

Za priznanje za učinkovito in uspešno razvijanje sodobnih računovodskih metod in uvajanje izobraževanja vodilnega osebja je prejel nagrado Borisa Kraigherja za leto 1970, leta 1977 pa je bil odlikovan z redom dela z zlatim vencem.