

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**ANALIZA STROŠKOV IZVAJANJA JAVNEGA  
LINIJSKEGA AVTOBUSNEGA PROMETA**

Ljubljana, julij 2009

SANDRA ZORE

## **IZJAVA**

Študentka Sandra Zore izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_ Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

UVOD.....	1
1 PREDSTAVITEV STROŠKOV.....	1
1.1 OPREDELITEV STROŠKOV.....	1
1.2 VRSTE STROŠKOV.....	2
2 KALKULACIJE.....	5
2.1 OPREDELITEV KALKULACIJE.....	5
2.1.1 Opredelitev stroškovnega mesta in stroškovnega nosilca.....	5
2.1.2 Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce.....	6
2.2 VRSTE KALKULACIJ.....	7
2.2.1 Delitvene kalkulacije stroškov.....	7
2.2.2 Kalkulacije stroškov z dodatki.....	9
2.2.3 Metoda kalkuliranja stroškov po sestavinah dejavnosti.....	10
3 PREDSTAVITEV DRUŽBE KAM-BUS, d. d.....	12
3.1 DEJAVNOSTI DRUŽBE KAM-BUS, d. d.....	13
3.1.1 Javni linijski prevoz potnikov.....	13
3.1.2 Občasni prevozi.....	14
3.1.3 Posebni linijski prevozi.....	14
3.1.4 Ostale dejavnosti.....	15
3.2 VOZNI PARK DRUŽBE KAM-BUS, d.d.....	15
4 JAVNI POTNIŠKI PROMET.....	16
5 ANALIZA STROŠKOV V PODJETJU KAM-BUS, d. d.....	16
5.1 Razdelitev stroškov po naravnih vrstah.....	17
5.2 Razdelitev stroškov na spremenljive in stalne.....	18
5.2.1 Spremenljivi stroški.....	18
5.2.2 Stalni stroški.....	18
5.3 Razdelitev stroškov po funkcionalnih skupinah.....	19
6 OPREDELITEV NERENTABILNIH LINIJ IN KALKULACIJA STROŠKOV.....	20
7 SKLEP.....	23
LITERATURA IN VIRI.....	24
PRILOGE	

## **KAZALO SLIK**

Slika 1: Organizacijska shema družbe Kam-Bus, d. d. ....	13
Slika 2: Področje pokrivanja javnih linijskih prevozov družbe Kam-Bus, d. d. ....	14
Slika 3: Delež posameznih dejavnosti v doseženih prihodkih od prodaje .....	15
Slika 4: Struktura stroškov po naravnih vrstah za leto 2008 .....	17

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Primeri skupin stroškov dejavnosti in povzročiteljev stroškov .....	11
Tabela 2: Lastniška struktura družbe Kam-Bus, d. d. ....	12
Tabela 3: Vrste vozil glede na znamko in obliko karoserije .....	15
Tabela 4: Spremenljivi stroški v letu 2008 .....	18
Tabela 5: Stalni stroški v letu 2008 .....	19
Tabela 6: Razdelitev stroškov po funkcionalnih skupinah .....	20
Tabela 7: Fizični kazalci .....	21
Tabela 8: Kalkulacija stroškov .....	21
Tabela 9: Finančni kazalci .....	22

## **KAZALO PRILOG**

Priloga 1: Razdelitev stroškov po naravnih vrstah .....	1
---	---

## UVOD

Smo v času gospodarske krize, zato je poslovanje podjetij še toliko bolj na udaru. Menedžerji morajo biti previdni pri vodenju podjetij. Poznati morajo vsaj vse svoje ključne nevarnosti in priložnosti na trgu. Za to pa je potrebna natančna analiza poslovanja oziroma analiza stroškov za potrebe poslovskega odločanja in finančnega računovodstva. Vsakršna napačna poslovna odločitev je namreč za podjetje lahko usodna.

Namen in cilj diplomske naloge je analiza stroškov in opredelitev nerentabilnih linij ter na podlagi dobljenih rezultatov in sklepov svetovati podjetju Kam-Bus, d. d., kaj narediti glede obstoja nerentabilnih linij v prihodnosti. Z analizo stroškov v podjetju in opredelitvijo nerentabilnih linij sem namreč poskušala ugotoviti, ali ima podjetje možnost povečanja svojega dobička z ukinitvijo nerentabilnih linij ali pa bo s tem svoje poslovne rezultate samo še poslabšalo.

V prvem delu, natančneje v prvem poglavju diplomske naloge, sem teoretično opredelila, kaj stroški so in katere vrste stroškov poznamo. V drugem poglavju sem opredelila pojem kalkulacije ter navedla in opisala posamezne vrste kalkulacij, ki so nam poznane. Nadaljevala sem s predstavitvijo izbranega podjetja, t.j. Kam-Bus, d. d. V četrtem poglavju sem na kratko povzela, kaj vse sodi v javni potniški promet, in glavne značilnosti le-tega. Sledi glavni del diplomske naloge, in sicer analiza stroškov podjetja, opredelitev nerentabilnih linij in kalkulacija stroškov. V analizo stroškov podjetja sem zajela delitev stroškov po naravnih vrstah, delitev stroškov na stalne in spremenljive ter razdelitev stroškov po funkcionalnih skupinah. V šestem poglavju (Opredelitev nerentabilnih linij in kalkulacija stroškov) sem vzporedno z vsemi izračuni dobljene rezultate argumentirala in podjetju predstavila svoje predloge ter sklepe, do katerih sem prišla. Na koncu sledi še zaključek oziroma sklep diplomske naloge.

## 1 PREDSTAVITEV STROŠKOV

### 1.1 OPREDELITEV STROŠKOV

»Čeprav so za poslovne odločitve pomembne vse gospodarske kategorije, imajo najpomembnejšo vlogo stroški« (Kavčič, Klobučar Mirovič & Vidic, 2007, str. 27). Obstaja več različnih definicij stroškov, najpogosteje pa jih opredelimo kot cenovno (vrednostno) izražene potroške prvin poslovnega procesa. Med prvine poslovnega procesa uvrščamo (Hočevar, Igličar & Zaman, 2004, str. 71–72):

- delovna sredstva,
- predmete dela,
- delovno silo,
- storitve.

Stroški so tako zmnožek potroškov prvin poslovnega procesa z njihovimi cenami ali vrednostnimi postavkami.

O stroških ne moremo govoriti, kadar (Kavčič et al., 2007, str. 29):

- nimamo opravka s kakšno izmed prvin poslovnega procesa;
- se kakšna izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je navzoča pri poslovnem procesu;
- kakšne prvine poslovnega procesa ni mogoče izraziti vrednostno ali za njeno pridobitev niso potrebna denarna sredstva;
- cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov;
- cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljeni znesek pri prizadevanju po doseganju poslovnih učinkov.

Pri opredelitvi stroškov moramo biti pozorni tudi na to, da jih ne enačimo z izdatki. Izdatki namreč pomenijo vsakršno izplačilo v denarju oziroma zmanjšanje denarnih sredstev podjetja. Hočevar, Igljčar in Zaman (2004, str. 73–74) ločijo stroške, ki ne temeljijo na izdatkih, in stroške, ki so gospodarsko povezani z izdatki. Pri zadnjih razlikujejo naslednje možnosti: stroški se pojavijo pred izdatki, stroški se pojavijo istočasno kot izdatki, stroški se pojavijo kasneje kot izdatki ali pa izdatki ne vodijo k stroškom.

»Kaj je v konkretnem primeru treba razumeti s stroški, je odvisno od problema, ki ga želimo rešiti, in od okoliščin, v katerih se pojavlja« (Kavčič et al., 2007, str. 30). Relevantnost je ključna pri stroških. Njihovo obravnavanje moramo vedno prilagoditi namenu preučevanja. Preučujemo lahko stroške v celotnem obsegu, na količinsko enoto poslovnega učinka, samo tiste, ki se pojavljajo po organizacijskih enotah ali pa na primer tiste, ki so povezani s posameznim kupcem (Kavčič et al., 2007, str. 30).

## 1.2 VRSTE STROŠKOV

V nadaljevanju bom predstavila vse sisteme delitve stroškov, podrobneje pa opisala tiste, ki so ključni za razumevanje teme diplomske naloge.

V teoriji najdemo več različnih vrst delitev stroškov. Podjetje oziroma poslovodja v podjetju se bo odločil za tisti sistem delitve stroškov, ki mu nudi najkoristnejše informacije.

- a) Delitev po **naravnih vrstah** je najpogostejša delitev stroškov in se opravlja glede na prvine poslovnega procesa. Stroške je glede na vlogo posameznih prvin pri poslovnem procesu mogoče razvrstiti po njihovih izvirnih (naravnih) vrstah na (Hočevar et al., 2004, str. 75):
  - stroške materiala,
  - stroške storitev v ožjem smislu,
  - stroške amortizacije,
  - stroške dela.

Posebno pozornost tej delitvi posvečajo tudi Slovenski računovodski standardi, saj zahtevajo prikaz takšne delitve tudi od podjetij, ki uporabljajo oblike izkaza poslovnega izida, ki ne vsebuje stroškov, razvrščenih po naravnih vrstah (Kavčič et al., 2007, str. 31).

- b) Časovni vidik ugotavljanja stroškov je vidik, s katerim ugotavljamo stroške za naprej ali za nazaj. Tako ločimo **predračunske**<sup>1</sup> in **obračunske**<sup>2</sup> stroške. Ta delitev je pomembna predvsem za poslovne odločitve in za nadziranje kot odločevalsko funkcijo (Kavčič et al., 2007, str. 32).
- c) Delitev stroškov na **izvirne** in **izvedene** je pomembna zlasti za oblikovanje informacij o uspešnosti posameznih organizacijskih enot v podjetju, za sprejemanje poslovne odločitve za nabavo ali lastno proizvodnjo in za odločitve o transfernih cenah. Stroške ločimo glede na to, ali so stroški posamezne enote posledica sodelovanja znotraj ali zunaj podjetja (Kavčič et al., 2007, str. 33–34).
- d) Delitev na **posredne** in **neposredne** stroške izhaja iz razvejanosti proizvodnega programa. Tokrat stroške ne opazujemo zgolj na ravni podjetja, temveč tudi na ravni posameznega proizvodnega programa oziroma celo na ravni posameznega stroškovnega mesta in posameznega stroškovnega nosilca<sup>3</sup>. Neposredni stroški so tisti, ki jih lahko že v trenutku njihovega nastanka razporedimo na stroškovni nosilec oziroma jih je stroškovni nosilec povzročil (Hočevar, 2007b, str. 70). »To so na primer stroški izdelavnega materiala in stroški izdelavnega dela« (Hočevar et al., 2004, str. 86). Drugi stroški so posredni (splošni), saj so skupni več proizvodom ali storitvam, vse dokler niso razporejeni na posamezne stroškovne nosilce. »Primeri posrednih stroškov so: strošek amortizacije, če ga ni mogoče neposredno določiti po proizvodih, strošek dela mojstra, delovodje, stroški vzdrževanja, stroški nabave in podobno« (Hočevar et al., 2004, str. 86). Te pripisujemo posameznim proizvodom ali storitvam s pomočjo podlag, medtem ko za neposredne stroške velja, da jih lahko posameznim proizvodom ali storitvam pripišemo že na podlagi knjigovodske listine.
- e) **Stalni** in **spremenljivi** stroški so tisti, ki se na obseg poslovanja ne odzivajo enako. Poznavanje delitev na fiksne in variabilne stroške pomembno vpliva na odločitve o uvajanju ali opuščanju posamezne vrste proizvodnje, ki so lahko brez poznavanje le-te v celoti napačne. Značilno za spremenljive stroške je, da se spreminjajo z obsegom proizvodnje, za stalne pa, da se ne spreminjajo, ne glede na spremenjeni obseg poslovanja podjetja. Med spremenljivimi stroški ločimo:
- sorazmerno spremenljive stroške,
  - napredujoče spremenljive stroške,
  - nazadujoče spremenljive stroške.

---

<sup>1</sup> Stroški v predračunih.

<sup>2</sup> Stroški v obračunih.

<sup>3</sup> Pojem stroškovnega mesta in stroškovnega nosilca je razložen v poglavju 2.1.1.

Stalne delimo na:

- omejeno stalne stroške,
- neomejeno stalne stroške.

Neomejeno stalne stroške delimo še na diskrecijske stalne<sup>4</sup> in nujno stalne stroške<sup>5</sup>. Za diskrecijske je značilno, da se spreminjajo z obsegom proizvodnje, vendar jih lahko spremenimo v zelo kratkem času, nujnih stroškov pa ni mogoče odpraviti v kratkem času (Kavčič et al., 2007, str. 34–37).

- f) Delitev stroškov po posameznih poslovnih funkcijah zajema **proizvajalne** in **neproizvajalne** stroške. Poznavanje teh stroškov je pomembno predvsem z vidika določanja cene (podlage) za vrednotenje zalog nedokončanih in dokončanih proizvodov (Kavčič et al., 2007, str. 37).
- g) Iz Slovenskih računovodskih standardov je določeno, da se v zalogah lahko zadržujejo le stroški proizvodnje. Drugi stroški pa so opredeljeni kot **stroški obdobja**. Od tod izhaja naša naslednja delitev, delitev na stroške učinkov in stroške obdobja. Čeprav je načeloma prepuščeno podjetjem, da se odločijo, katere stroške bodo opredelili kot stroške obdobja in katere kot stroške **učinkov**, vseeno velja naslednje:
- stroški obdobja so lahko največ vsi stalni stroški in neposredni stroški prodaje, najmanj pa stalni stroški financiranja in neposredni stroški prodaje;
  - stroški učinkov so lahko največ zožena lastna cena,<sup>6</sup> najmanj pa spremenljivi proizvodni stroški (Kavčič et al., 2007, str. 37–38).
- h) Pri sprejemanju poslovnih odločitev je pomembno, da upoštevamo le odločujoče stroške. Ločimo odločujoče in neodločujoče stroške. **Odločujoči** stroški so tisti, katerih sedanji obseg bi se spremenil, če bi sprejeli neko odločitev, **neodločujoči** pa tisti, ki ostanejo v celotnem obsegu enaki, ne glede na to, ali odločitev sprejmemo ali ne (Kavčič et al., 2007, str. 38).
- i) **Dodatni** in **mejni** stroški so stroški, pri katerih je pomembno vedeti tudi, za koliko se bodo le-ti spremenili. Dodatni so tisti, ki jih povzroča dodatna proizvodnja, mejni pa tisti, ki jih povzroča zadnja enota proizvodnje (Kavčič et al., 2007, str. 39).
- j) Pri poslovnih odločitvah se pogosto srečujemo tudi s pojmom **oportunitetnih** (okoljskih)<sup>7</sup> stroškov. Opredeljeni so z vrednostnim zneskom, ki ga izgubimo, ker smo opustili neko različico v korist sprejete različice (Kavčič et al., 2007, str. 39–40).

---

<sup>4</sup> Primer: reklama, izobraževanje, raziskovalna dejavnost in drugo.

<sup>5</sup> Stroški, povezani z opremo in napravami, o katerih smo odločitve že sprejeli v preteklosti.

<sup>6</sup> Polna lastna cena proizvedenih proizvodov, zmanjšana za obresti.

<sup>7</sup> Opredeljen tudi kot izgubljeni prispevek za kritje, ki ga nismo realizirali, ker nismo realizirali prihodkov in spremenljivih stroškov.

k) Zadnja delitev stroškov – delitev na **obvladljive** in **neobvladljive**<sup>8</sup> stroške – je pomembna za poslovno odločanje in nadziranje ter v primeru, ko ima podjetje organizirana mesta odgovornosti. Če vodja preučevane enote lahko s svojimi odločitvami vpliva na velikost in pojav stroškov, se ti imenujejo obvladljivi stroški. Če pa nanje nima nobenega vpliva, uvrščamo stroške med neobvladljive (Kavčič et al., 2007, str. 40).

## 2 KALKULACIJE

V tem poglavju bom opredelila pojem kalkulacije, pojem stroškovnega nosilca in stroškovnega mesta ter opisala vrste kalkulacij, ki jih srečujemo v teoriji in praksi.

### 2.1 OPREDELITEV KALKULACIJE

Potočnik (1999, str. 47) pravi, da je kalkulacija računski postopek, s katerim ugotavljamo nabavne, lastne, prodajne in druge cene, hkrati pa je to tudi razporejanje stroškov na tiste izdelke in storitve, ki so njihov nastanek povzročile (tj. stroškovne nosilce). Kalkulacija naj bi bila po njegovem mnenju tudi neke vrste računovodsko poročilo, v katerem so zajeti računovodski podatki in informacije o zneskih sredstev, o zneskih posameznih vrst stroškov, o lastni ceni, o prodajni ceni in o poslovnem izidu. Tako kalkulacije predstavljajo osnovo za uspešno vodenje podjetja, saj na podlagi le-teh podjetje lahko načrtuje poslovno uspešnost, načrtno postavlja prodajne cene in izvaja številne analize gibanja stroškov in poslovne uspešnosti (Potočnik, 1999, str. 47–48).

Kavčič et al. (2007, str. 44) pravijo takole: »Spremljanje stroškov ima na končni stopnji namen ugotoviti, koliko stane ustvarjeni proizvod oziroma opravljena storitev in koliko prispeva k dobičku podjetja«. Zavedati se moramo, da je kalkuliranje stroškov v praksi lahko različno, odvisno je namreč od cilja in namena, ki ga zasledujemo (Kavčič et al., 2007, str. 44).

#### 2.1.1 Opredelitev stroškovnega mesta in stroškovnega nosilca

Stroški se v stroškovnem računovodstvu zberejo najprej na stroškovnih mestih in se od tam razporejajo naprej na stroškovne nosilce. Stroškovna mesta zato lahko imenujemo tudi vmesni stroškovni nosilci. Hočevar (2007b, str. 85) pravi, da bi **stroškovno mesto** lahko opredelili kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim pri poslovanju nastajajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na stroškovne nosilce, in je zanje nekdo odgovoren.

Razlikujemo več vrst stroškovnih mest. **Temeljno** stroškovno mesto je stroškovno mesto opravljanja osnovnih storitev. **Splošna** stroškovna mesta pa so stroškovna mesta, na katerih zbiramo stroške, ki se jih ne da neposredno zbirati na kakšnem stroškovnem mestu in jih

---

<sup>8</sup> Primer: stroški reprezentance, reklame, raziskovalnega dela itn.

kasneje razporedimo na temeljna stroškovna mesta s pomočjo podlag (ključev) oziroma s koeficienti dodatka splošnih stroškov (Hočevar, 2008, str. 2).

Hočevar (2007b, str. 68) meni, da je **stroškovni nosilec** le tehnično ime za namen, za katerega se ugotavljajo stroški. Namen razporejanja stroškov po stroškovnih mestih je ugotoviti uspešnost delovanja oddelka, medtem ko je namen razporejanja stroškov na končne stroškovne nosilce (proizvode) ugotavljanje zalog dokončanih proizvodov in določanje dobičkonosnosti posameznega proizvoda (Hočevar, 2007b, str. 68–69).

### 2.1.2 Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce

»Ugotavljanje posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih imenujemo razporejanje posrednih stroškov« (Hočevar, 2007b, str. 85). Po Hočevarjevem mnenju (2007b, str. 85) pa razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce v praksi pogosto zbuja dvome o računovodski informaciji in predvsem o njeni natančnosti. Stroški nekega stroškovnega nosilca so namreč sestavljeni iz neposrednih stroškov, torej stroškov, ki so nanj razporejeni neposredno, zato se o njih ne dvomi, ter posrednih stroškov. Te je povzročilo delovanje več stroškovnih nosilcev. Kolikšen je ustrezen del posrednih stroškov, ki pripadajo posameznemu stroškovnemu nosilcu, pa lahko ugotovimo s pomočjo enačbe (1) za izračun koeficienta dodatka splošnih stroškov (Hočevar, 2008, str. 2–3).

$$\text{Koeficient dodatka splošnih stroškov (KDSS)} = \frac{\text{Posredni stroški}}{\text{Osnova}} \quad (1)$$

Za osnovo lahko izberemo:

- količinske podatke: število neposrednih delovnih ur, število neposrednih strojnih ur;
- vrednostne podatke: vsi neposredni stroški, neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala ipd.

Prav določanje osnove pa je hkrati tudi največji problem razporejanja stroškov na stroškovne nosilce. Osnovo najlažje določimo, če odgovorimo na naslednje vprašanje: *Zakaj mora imeti določena storitev več posrednih stroškov kot druge?* Možnih je več odgovorov (Hočevar, 2008, str. 3):

- Opravljanje te storitve zahteva večji potrošek dela kot opravljanje drugih storitev; domnevamo, da se posredni stroški spreminjajo s potroškom dela.
- Opravljanje te storitve zahteva več ur uporabe opreme kot opravljanje drugih storitev; domnevamo, da se posredni stroški spreminjajo glede na število ur uporabe opreme.
- Opravljanje te storitve zahteva večje neposredne stroške materiala in dela, zato mora biti na to storitev razporejenih tudi več posrednih stroškov.

Bolj delovno intenzivna stroškovna mesta bodo za osnovo uporabljala neposredne delovne ure, ure uporabe opreme pa so bolj primerna osnova za delitev splošnih stroškov na stroškovnih mestih, kjer se uporablja samo ena vrsta opreme. Določitev osnove je vedno stvar subjektivne presoje tistega, ki odloča o njeni izbiri (Hočevar, 2008, str. 3).

## 2.2 VRSTE KALKULACIJ

Poznamo več vrst delitev kalkulacij. Kriteriji, na podlagi katerih se posamezne vrste ločijo, so navedeni v nadaljevanju (Kavčič et al., 2007, str. 45).

1. **Predmet** kalkuliranja je tisti kriterij, ki nam daje kalkulacijo stroškovne cene, prodajne cene ali nabavne cene.
2. Naslednji kriterij je **čas** kalkuliranja. Vsako podjetje mora narediti vse tri kalkulacije:
  - predračunska kalkulacija: napraviti jo je treba pred začetkom proizvodnega procesa ali začetkom leta in je sestavni del letnega plana;
  - sprotne kalkulacije: delamo jo vzporedno s potekom proizvodnega procesa;
  - obračunska kalkulacija: napravimo jo takrat, ko je proizvodni proces zaključen oziroma konec leta.
3. **Metoda** kalkuliranja je zadnji kriterij in ločuje dve skupini metod kalkulacij:
  - delitvene kalkulacije stroškov in
  - kalkulacije stroškov z dodatki.

### 2.2.1 Delitvene kalkulacije stroškov

Za delitvene kalkulacije je značilno, da so vsi stroški obravnavani kot neposredni, kar pomeni, da ni delitve stroškov na neposredne in posredne. V praksi je ta metoda samostojno redko uporabljena, pogosteje jo uporabljajo v kombinaciji s kalkulacijo stroškov z dodatki (Kavčič et al., 2007, str. 46).

Med delitvene kalkulacije uvrščamo (Kavčič et al., 2007, str. 45):

- delitveno kalkulacijo stroškov, ki je lahko ali enostavna ali razčlenjena tudi po stroškovnih mestih;
- kalkulacijo stroškov z enakovrednostnimi (ekvivalentnimi) števili, ki je lahko ali enostavna ali razčlenjena po stroškovnih mestih in vrstah stroškov;
- kalkulacijo lastne cene vezanih proizvodov z odvzemanjem;
- kalkulacijo cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi sodelovanja;
- kalkulacijo lastne cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi enakovrednostnih (ekvivalentnih) števil.

#### 2.2.1.1 Enostavna delitvena kalkulacija stroškov

*Enostavna delitvena kalkulacija* je uporabna takrat, ko imamo opravka z istovrstnimi končnimi poslovnimi učinki. Če vsi poslovni učinki enakomerno prehajajo preko vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo, govorimo o *čisti* delitveni kalkulaciji. Kadar pa poslovni učinki neenakomerno prehajajo preko vseh stroškovnih nosilcev, na katerih nastajajo, govorimo o *razčlenjeni* čisti delitveni kalkulaciji (Turk, Kavčič & Koželj, 2003, str. 295).

S pomočjo spodnje enačbe (2) lahko izračunamo lastno ceno poslovnega učinka, in sicer tako, da celotne stroške v določenem obdobju delimo s proizvedeno količino poslovnih učinkov v istem obdobju (Kosi et al., 2007, str. 29):

$$LC = \frac{TC}{Q} \quad (2)$$

### 2.2.1.2 Kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili

»Kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili je primerna za podjetja, ki proizvajajo sorodne vrste poslovnih učinkov v istem tehnološkem procesu in iz istih surovin, pri čemer obstajajo določena stalna razmerja med stroški na enoto posamezne vrste poslovnega učinka« (Kosi, Marc & Peljhan, 2007, str. 29). Količine različnih vrst poslovnih učinkov izrazimo v pogojnih enotah tistega poslovnega učinka, ki smo si predhodno izbrali za pogojnega. Ekvivalentna števila uporabimo za pretvorbo količin poslovnih učinkov v pogojne enote in jih določimo na osnovi stalnih razmerij med stroški za posamezno vrsto poslovnih učinkov ali na osnovi razmerij med prodajnimi cenami (Kosi et al., 2007, str. 29).

Vse različice, ki izhajajo iz obravnavane vrste kalkulacij, imajo skupno eno značilnost, in ta je, da so pri vseh različicah prisotni raznovrstni končni poslovni učinki, ki so sorodni. Ostale značilnosti teh različic pa so naslednje (Turk et al., 2003, str. 298–301):

- a) če vse vrste poslovnih učinkov prehajajo enakomerno preko vseh stroškovnih mest njihovega nastajanja in je za vse vrste stroškov mogoče uporabiti ista ekvivalentna števila, je smiselno uporabiti *preprosto* delitveno kalkulacijo stroškov z ekvivalentnimi števili;
- b) če različne vrste poslovnih učinkov prehajajo neenakomerno preko vseh stroškovnih mest njihovega nastajanja in če lahko za vse vrste stroškov po posameznih stroškovnih mestih uporabljamo ista ekvivalentna števila, je dobro uporabiti *razčlenjeno* delitveno kalkulacijo stroškov z ekvivalentnimi števili;
- c) *po vrstah razčlenjeno* delitveno kalkulacijo z ekvivalentnimi števili bomo uporabili, ko bodo vse vrste poslovnih učinkov enakomerno prehajale preko stroškovnih mest, kjer nastajajo, in ko bo treba za različne vrste stroškov uporabiti različna ekvivalentna števila;
- d) zadnja različica obravnavane vrste kalkulacije stroškov je *po stroškovnih mestih in vrstah stroškov razčlenjena* delitvena kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili. Zanj je značilno neenakomerno prehajanje različnih vrst poslovnih učinkov preko stroškovnih mest njihovega nastajanja in uporaba različnih ekvivalentnih števil za različne vrste stroškov na posameznem stroškovnem mestu.

### 2.2.1.3 Kalkulacija stroškov vezanih poslovnih učinkov

Ko imamo opravka s proizvodnjo enega ali več glavnih poslovnih učinkov ter enega ali več stranskih (vezanih) poslovnih učinkov, uporabimo *kalkulacije stroškov vezanih poslovnih učinkov*.

»Ta kalkulacija se od predhodne razlikuje v tem, da je tu potrebno deliti poslovne učinke na glavne in stranske. V naslednjem koraku od celotnih stroškov odštejemo stroške, ki so nastali v povezavi s proizvodnjo stranskih poslovnih učinkov in tako dobimo celotne stroške glavnih poslovnih učinkov. Te pa nato delimo s proizvedeno količino teh izdelkov in dobimo stroške na enoto glavnega izdelka« (Strah, 2005, str. 19).

Obstajajo tri različice te vrste kalkulacije, ki so že bile enkrat omenjene, in sicer (Turk et al., 2003, str. 302–304):

- a) *kalkulacija z odvzemanjem*; njena glavna značilnost je, da se poleg glavnega poslovnega učinka pojavlja še stranski učinek (teh je lahko tudi več), ki ga je mogoče ovrednotiti;
- b) *kalkulacija z delitvijo na podlagi stopenj udeležbe*; zanjo je značilno, da obstaja več vrst glavnih poslovnih učinkov, vendar je za vsako vrsto mogoče ugotoviti stopnjo njene udeležbe v celotnih stroških, ker so med njimi stalna razmerja;
- c) *kalkulacija z delitvijo na podlagi ekvivalentnih števil*; pri tej vrsti kalkulacije stroškov prav tako obstaja več vrst glavnih poslovnih učinkov, vendar je mogoče določiti ekvivalentna števila, s katerimi količine preračunamo na pogojno dokončane količinske enote.

## 2.2.2 Kalkulacije stroškov z dodatki

»Metoda kalkulacije z dodatki je priporočljiva za podjetja, ki proizvajajo različne vrste poslovnih učinkov« (Kosi et al., 2007, str. 32). Značilnost te vrste kalkulacije je, da so na začetku vedno znani le neposredni stroški posamezne vrste poslovnega učinka. Posredne stroške pa moramo razvrstiti in izračunati s pomočjo ključev oziroma KDSS (Turk et al., 2003, str. 321). Če izberemo enoten ključ, govorimo o kalkulaciji z enotnim ključem. V tem primeru razdelimo vse splošne stroške na posamezne vrste poslovnih učinkov z uporabo enega ključa. Če pa izberemo različne ključe, pa govorimo o kalkulaciji z različnimi ključi; v tem primeru razdelimo vse posredne stroške na posamezne vrste poslovnih učinkov s pomočjo drugega ključa (Kosi et al., 2007, str. 32).

Poznamo štiri vrste kalkulacij stroškov z dodatki (Turk et al., 2003, str. 321–339).

- a) *Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov*; uporabljamo jo, ko imamo raznovrstne poslovne učinke, ko poslovni učinki enakomerno prehajajo preko vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo, oziroma ko je razmerje med posrednimi in neposrednimi stroški ves čas enako. Značilno za to vrsto kalkulacije je tudi to, da lahko za vse vrste posrednih stroškov uporabljamo isto osnovo za razporejanje. Podjetja lahko za osnovo izberejo neposredne stroške plač, neposredne stroške materiala, izdelovalne ure, strojne ure ipd.
- b) *Kalkulacija stroškov z razčlenjenim dodatkom posrednih stroškov po vrstah posrednih stroškov*; tudi tu imamo opravka z raznovrstnimi končnimi poslovnimi učinki, vendar za razliko od prejšnje vrste kalkulacij le-ti ne povzročajo enakomerno vseh vrst

posrednih stroškov, zato se za različne vrste splošnih stroškov uporabljajo različne osnove za razporejanje.

- c) *Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih*; značilnosti tretje različice kalkulacij stroškov z dodatki so precej podobne drugi različici, vendar pri tej lahko za vse vrste posrednih stroškov na posameznem stroškovnem mestu uporabimo isto osnovo za razporejanje.
- d) *Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah*; kalkulacijo je smiselno uporabiti v primeru, ko imamo raznovrstne končne poslovne učinke, ko le-ti ne prehajajo enakomerno preko stroškovnih mest, na katerih nastajajo, in ko za vse vrste posrednih stroškov ni mogoče uporabiti iste osnove za razporejanje.

### 2.2.3 Metoda kalkuliranja stroškov po sestavinah dejavnosti

Čedalje manjši delež neposrednih stroškov dela in stroškov energije v celotnih stroških je glavni vzrok, zakaj je v preteklosti prišlo do sprememb v računovodskih sistemih podjetij. Podjetja so začela uvajati t. i. računovodstvo sestavin dejavnosti (angl. *activity-based accounting*) oziroma pri razporejanju stroškov na stroškovne nosilce<sup>9</sup> uporabljati metodo ABC<sup>10</sup> (Hočevnar, 2002, str. 86).

Ta metoda naj bi podjetjem odgovorila na vprašanja, ki jih navajam v nadaljevanju (Kavčič et al., 2007, str. 57).

- Katere proizvode ali storitve promovirati?
- Kakšne morajo biti prodajne cene?
- Kateri kupci obetajo dobiček in zakaj?
- Kako je treba meriti dosežke podjetja?
- Katere distribucijske kanale uporabljati?

»Natančna primerjava med dosedanjimi metodami kalkuliranja in kalkuliranje po metodi ABC navaja k sklepu, da je kalkuliranje po metodi ABC kalkuliranje z različnimi dodatki za različne vrste posrednih stroškov« (Kavčič et al., 2007, str. 82).

#### 2.2.3.1 Opredelitev metode ABC

Kavčič, Klobučar Mitrovič in Vidic (2007, str. 58) menijo: »Temeljna prvina, na kateri temelji metoda ABC, so sestavine dejavnosti v podjetju, iz katerih sestoji tamkajšnji poslovni proces.«

Stroškovno mesto za računovodstvo sestavin dejavnosti je lahko samo dejavnost. Ta se razlikuje od klasičnega stroškovnega mesta, saj se lahko na primer vzdrževanje sredstev pojavlja v vseh proizvodnih oddelkih. Potrebna je natančna opredelitev skupine stroškov dejavnosti (angl. *activity cost pools*), tj. stroškov, povezanih z obravnavanimi dejavnostmi. Za

---

<sup>9</sup> Stroškovni nosilci so lahko: dejavnosti, poslovni procesi, proizvodu, storitve in kupci.

<sup>10</sup> *Activity-based costing*.

izračunavanje stroškovne cene proizvoda pa je dobro, da so skupine stroškov dejavnosti čim bolj enotne oziroma čim bolj povezane s povzročitelji stroškov (angl. *cost driver*) (Hočevar, 2002, str. 86).

**Tabela 1: Primeri skupin stroškov dejavnosti in povzročiteljev stroškov**

Skupine stroškov dejavnosti	Povzročitelji stroškov
Preusmeritev proizvodnje	Število preusmeritev ali čas preusmerjanja
Nadziranje kakovosti	Število nadzorov ali čas nadziranja
Nabavljanje	Število dobaviteljev ali število nabavnih nalogov
Povezovanje s kupci	Število kupcev ali število naročil kupcev
Ravnanje z materialom	Število premikov materiala ali razdalja premikov

Vir: Hočevar, *Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode*, 2002, str. 87, preglednica 1.

Kot je mogoče opaziti iz tabele (1) je merilo aktivnosti<sup>11</sup> vedno opredeljeno v količinskih in ne v vrednostnih enotah.

Temeljna zamisel obravnave metode je, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, s katerimi nastopa podjetje na trgu, temveč sestavine dejavnosti v podjetju, to so aktivnosti. Proizvodi in storitve so le končni porabnik teh sestavin dejavnosti. Tudi pri tej metodi je treba razdeliti stroške na neposredne in posredne, pri čemer zadnje razporejamo na posamezne proizvode oziroma storitev s pomočjo ključev (Kavčič et al., 2007, str. 59).

### 2.2.3.2 Omejitve metode ABC

Hočevar (2002, str. 88) meni, da so glavne slabosti in omejitve obravnavane metode naslednje:

- a) *dvomljiva novost*; v nemški računovodski teoriji in praksi naj bi bila že dolgo znana podobna metoda razporejanja splošnih stroškov na nosilce, kot ga vsebuje metoda ABC;
- b) *težave pri uvajanju v prakso*; v članku omenjena raziskava je pokazala naslednje težave:
  - povzročanje velikih stroškov, zaradi najemanja svetovalcev,
  - pridobitev ustreznih podatkov, še posebej tistih o povzročiteljih stroškov dejavnosti,
  - dejavnosti niso omejene na posamezne oddelke in področja odgovornosti podjetja,
  - druge spremembe v podjetju imajo prednost,

<sup>11</sup> Začasni stroškovni nosilec.

- metoda ABC zahteva veliko časa računovodij;
- c) *subjektivnost*; z dejavnostmi povezani stroški se največkrat ugotavljajo v pogovorih s poslovodjami in delavci, poleg tega pa je tudi izbira osnove za izračun ključev stvar subjektivne presoje;
- d) *dvomljiv vpliv na zmanjšanje stroškov*; porazdeljevanje posrednih stroškov na podlagi povzročiteljev stroškov dejavnosti še ne pomeni, da bo podjetje z zmanjšanjem števila povzročiteljev tudi zares doseglo manjše stroške; na primer: stroški nadziranja kakovosti proizvodnje se prenašajo na posamezne proizvode na osnovi števila kontrolnih pregledov; če podjetje zmanjša število kontrolnih pregledov, še ne pomeni, da se bodo zmanjšali tudi stroški nadziranja kakovosti;
- e) *zmanjšanje odgovornosti za stroške*; metoda ABC je pomembna predvsem za ugotavljanje stroškov po proizvodih, ne pa za ugotavljanje stroškov po odgovornostih;
- f) *primernost za večja podjetja*; pri klasičnih in manjših proizvodnih podjetjih bi se lahko utegnilo zgoditi, da bi bili stroški metode ABC večji od njenih koristi.

### 3 PREDSTAVITEV DRUŽBE KAM-BUS, d. d.

Podjetje Kam-Bus je delniška družba, ki po kriterijih Zakona o gospodarskih družbah sodi med srednje velike družbe. Osnovni kapital družbe znaša 617.768 EUR in je razdeljen na 148.042 navadnih kosovnih delnic.

Družba Alpetour, d.d., je postala 1. januarja 2008 večinski lastnik družbe Kam-Bus, d. d.

**Tabela 2: Lastniška struktura družbe Kam-Bus, d. d.**

Imetnik delnic	Delež delnic (%)
Družba Alpetour, d. d.	99,14
Fizične osebe	0,86

*Vir: Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 5.*

Zgodovina podjetja sega v leto 1958. Že takrat je obstajala enota v okviru Ljubljana Transporta, ki je pokrivala lokalno območje sedanjih občin, tj. Kamnika, Komende, Mengša, Domžal, Moravč in Lukovice. Kasneje je bila enota pod okriljem SOZD SAP Viatorja, še kasneje pod okriljem SOZD Integral in nazadnje še kot del Ljubljanskega potniškega prometa. Leta 1992 se je enota odcepila od LPP in delovala vse do leta 1995 kot družba z omejeno odgovornostjo. V času lastninjenja se je družba Kam-Bus preoblikovala v delniško družbo in kot taka deluje še danes.

Družba Kam-Bus, d. d., ima zgrajene nove poslovne prostore in servisno delavnico v industrijski coni na območju Kamnika, kjer je tudi sedež družbe. Kot edina slovenska družba, ki se ukvarja s prevozom potnikov, je že leta 1995 skupaj s slovenskimi železnicami uvedla enotno vozovnico, ki je bila in je še vedno dobro sprejeta med potniki.

Podjetje je leta 2004 s strani države dobilo koncesijo za opravljanje gospodarske javne službe izvajanja javnega linijskega prevoza potnikov v notranjem cestnem prometu. Koncesijska pogodba jim je potekla konce leta 2008, vendar je bila tako kot vsem ostalim slovenskim prevoznikom podaljšana za nadaljnji dve leti.

#### Poslanstvo družbe Kam-Bus, d. d.:

*»Smo prepoznaven in učinkovit avtobusni prevoznik tako na področju javnih prevozov kot na področju občasnih in posebnih linijskih prevozov. Osnovno poslanstvo je vsekakor varen in učinkovit prevoz potnikov v cestnem prometu s poudarkom na kakovosti in zanesljivosti.«*

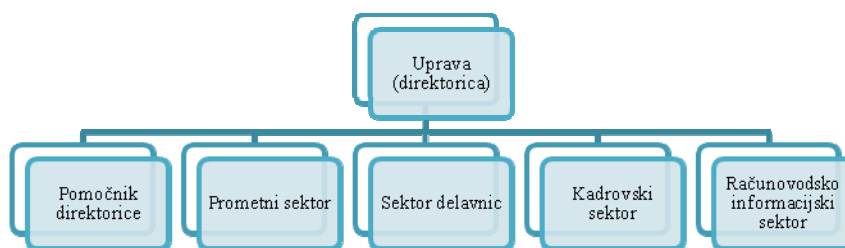
(Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 5)

#### Vizija družbe Kam-Bus, d. d.:

*»Zagotoviti še bolj učinkovit, varen in sodben prevoz potnikov. Pridobiti koncesijo ter z lastnim znanjem zgraditi še večjo konkurenčnost. Postati zgled uspešnega in učinkovitega avtobusnega prevoznika.«* (Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 5)

V podjetju je 85 zaposlenih. Imajo enočlansko upravo, direktorica pa ima še pomočnika. V prometnem sektorju je zaposlenih 60 delavcev, od tega 54 voznikov. V sektorju delavnic je zaposlenih 17 delavcev, ki skrbijo za vzdrževanje voznega parka. V računovodsko-informacijskem sektorju in kadrovskem sektorju pa je zaposlenih še 6 delavcev.

**Slika 1: Organizacijska shema družbe Kam-Bus, d. d.**



Vir: Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 17.

### **3.1 DEJAVNOSTI DRUŽBE KAM-BUS, d. d.**

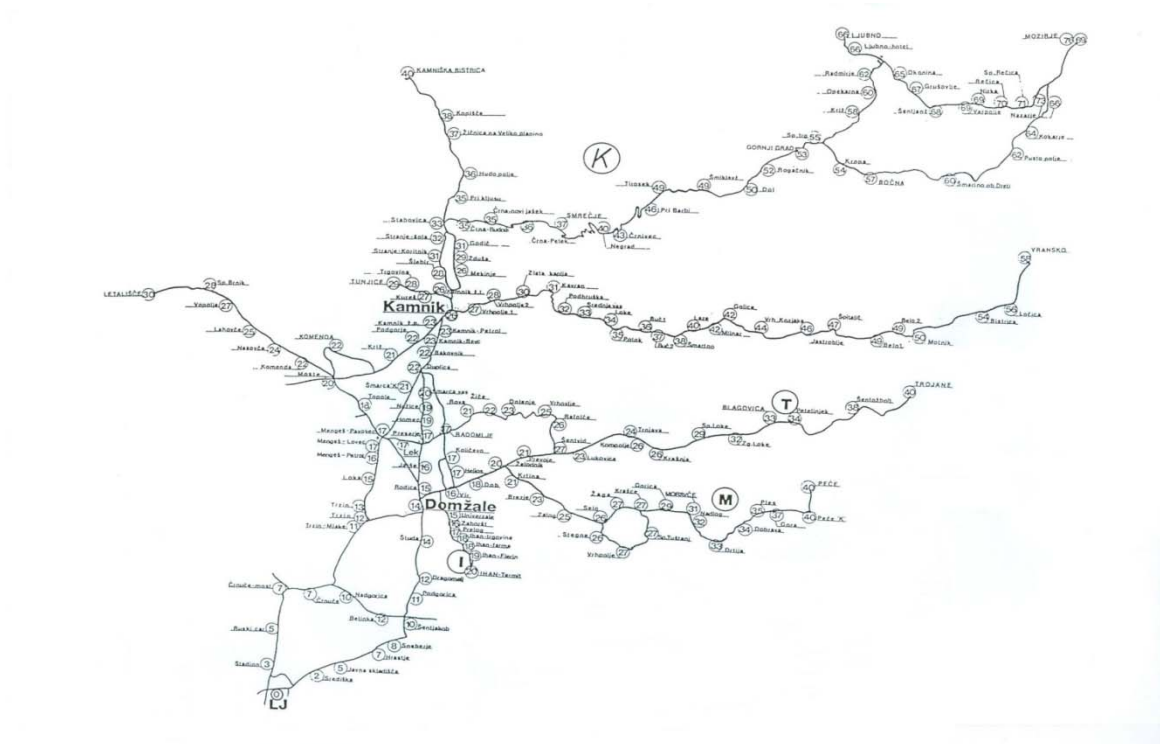
#### **3.1.1 Javni linijski prevoz potnikov<sup>12</sup>**

Primestni potniški promet na rednih linijah je glavna dejavnost družbe. Linijski prevozi se opravljajo na pomembnem območju povezovanja Ljubljane z občinami Kamnik, Komenda, Mengeš in Domžale. Kot sem že omenila, je podjetju konec leta 2008 potekla koncesija za

<sup>12</sup> »Javni linijski prevoz potnikov v cestnem prometu« je prevoz, ki se opravlja na določenih relacijah po vnaprej določenem voznem redu, ceni in splošnih prevoznih pogojih. Opravlja se kot medkrajevni linijski in mestni linijski prevoz potnikov (ZPCP-2, 2006).

opravljanje javne gospodarske službe izvajanja javnega linijskega prevoza potnikov, podeljena s strani države. Koncesije je ministrstvo za promet vsem prevoznikom podaljšalo za nadaljnji dve leti. Pripravljajo pa se podelitve novih koncesij, ki obetajo kar precejšnje spremembe.

Slika 2: Področje pokrivanja javnih linijskih prevozov družbe Kam-Bus, d. d.



Vir: Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 8.

### 3.1.2 Občasni prevozi

Zakon o prevozi v cestnem prometu (ZPCP-2, 2006) definira »občasni prevoz potnikov v cestnem prometu« kot prevoz, ki ne spada pod javni linijski prevoz, niti pod posebni linijski prevoz, in pri katerem se skupina vnaprej določenih potnikov prevaža pod pogoji, ki so dogovorjeni s pogodbo med prevoznikom in naročnikom prevoza.

V podjetju Kam-Bus, d. d., večino občasnih prevozov opravijo za okoliške šole in turistične agencije, nekaj pa tudi za ostale posameznike in društva, ki izletov ne organizirajo v okviru agencij.

### 3.1.3 Posebni linijski prevozi<sup>13</sup>

Posebni linijski prevozi predstavljajo prevoze šoloobveznih otrok na relaciji dom–šola–dom. Podjetje sklene enoletne (lahko tudi večletne) pogodbe z okoliški šolami oziroma občinami.

<sup>13</sup> »Posebni linijski prevoz« je prevoz samo določene vrste potnikov in izključuje druge potnike. Opravlja se na podlagi pisne pogodbe med prevoznikom in naročnikom prevoza (ZPCP-2).

Za tovrstne prevoze mora podjetje kandidirati na javnih razpisih, kjer pa je konkurenca vsako leto večja.

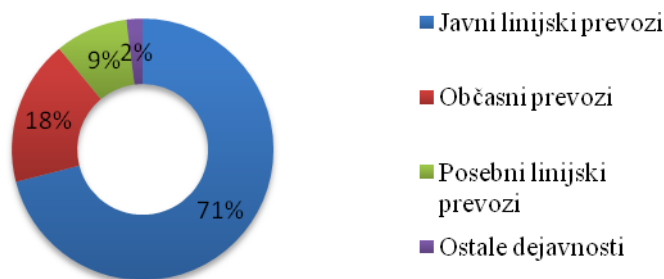
V podjetju Kam-Bus, d. d., pravijo, da je njihova konkurenčna prednost v okviru tovrstnih prevozov ta, da večino posebnih linijskih prevozov opravijo v kombinaciji z rednimi linijami.

### 3.1.4 Ostale dejavnosti

Majhen delež v strukturi prihodkov predstavljajo tudi ostale dejavnosti družbe, in sicer:

- vzdrževanje in popravilo vozil,
- reklamni oglasi na avtobusih ipd.

Slika 3: Delež posameznih dejavnosti v doseženih prihodkih od prodaje



Vir: Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 9.

## 3.2 VOZNI PARK DRUŽBE KAM-BUS, d.d.

Družba je konce leta 2008 imela v lasti 43 avtobusov. V voznem parku prevladuje znamka MAN. Zaradi ekonomičnosti in stroškov vzdrževanja vozil je njihov cilj imeti v parku zgolj dve znamki. V preteklosti so prevladovali TAM-ovi avtobusi. Danes pa jih izločajo in nadomeščajo z Mercedesovimi. Triintrideset avtobusov dnevno potrebujejo za primestni promet. Povprečna starost avtobusov je 6,8 let.

Tabela 3: Vrste vozil glede na znamko in obliko karoserije

Znamka	Število avtobusov	Oblika karoserije	Število avtobusov
MAN	39	Primestni	32
Mercedes	2	Turistični	8
TAM	1	Mestni	3
Iveco	1		

Vir: Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 15.

## 4 JAVNI POTNIŠKI PROMET

V Sloveniji se javni linijski prevoz od leta 2004 izvaja kot gospodarska javna služba. Direkcija RS za ceste je v letu 2004 sklenila 47 koncesijskih pogodb z obstoječimi prevozniki, ki so v prometnem letu 2003/2004 opravljali javne linijske prevoze (Blaž & Hočevnar, 2008, str. 106). Do konca leta 2008 bi moral biti končan postopek za podelitev novih koncesij, vendar se je le-ta za enkrat podaljšal za nadaljnji dve leti.

Javni potniški promet (v nadaljevanju JPP) naj bi bil osnovno sredstvo za regulacijo prometnih tokov, predvsem v smislu preusmerjanja iz manj zelenih oblik osebnega prevoza na sredstva JPP. Po drugi strani pa naj bi bil tudi sredstvo za zagotavljanje osnovne mobilnosti (Blaž et al., 2006, str. 2). Danes se mobilnost v Sloveniji ne povečuje na račun JPP. Povezave z JPP so namreč marsikje časovno nekonkurenčne in neuskklajene ali pa celo ne obstajajo, zato se na eni strani zmanjšuje število potnikov,<sup>14</sup> na drugi pa se povečuje nerentabilnost javnega prevoza<sup>15</sup> ([http://www.focus.si/files/programi/TPP\\_ozadje.pdf](http://www.focus.si/files/programi/TPP_ozadje.pdf)).

Kramar (2008, str. 16) meni, da ima prehod iz osebnega avtomobila v sredstva JPP pozitivne posledice predvsem v mestih in primestnih območjih ter je pomemben prispevek k dvigu kakovosti življenja in zmanjšanju negativnih vplivov na okolje. Po njegovem mnenju naj bi le kakovosten javni promet uspel izrabiti prednosti, ki jih ta način prevoza ponuja. Prednosti javnega potniškega prometa (Kramar, 2008, str. 16):

- manjša poraba energije (potnik/km);
- predstavlja nižje skupne stroške za državo;
- ponuja mobilnost za vse;
- zavzema manj prostora v infrastrukturi;
- ima nižjo stopnjo onesnaževanja;
- je varnejši od zasebnega avtomobila;
- pomaga vzdrževati kakovost življenja, trajnostno zaposlenost in razvoji potencial;
- predstavlja »dodano vrednost« tako posameznikom kot celotni skupnosti.

Blaž et al. (2006, str. 2) pravijo takole: »Če želimo, da bodo zapisani cilji večje porabe sredstev JPP tudi realno izvajani, bo država morala biti sposobna operativno in nekonfliktno povečevati obseg ponudbe javnega potniškega prevoza in spreminjati (atraktivirati) tarifno politiko, hkrati pa podpirati smiselne restriktivne politike do uporabe osebnih avtomobilov.«

## 5 ANALIZA STROŠKOV V PODJETJU KAM-BUS, d. d.

Z analizo stroškov si bom pripravila podlago oziroma osnovo, ki jo bom potrebovala pri izračunu kalkulacij nerentabilnih linij.

---

<sup>14</sup> Letna stopnja padanja je velikostnega reda 10 % (Blaž et al., 2006, str. 5)!

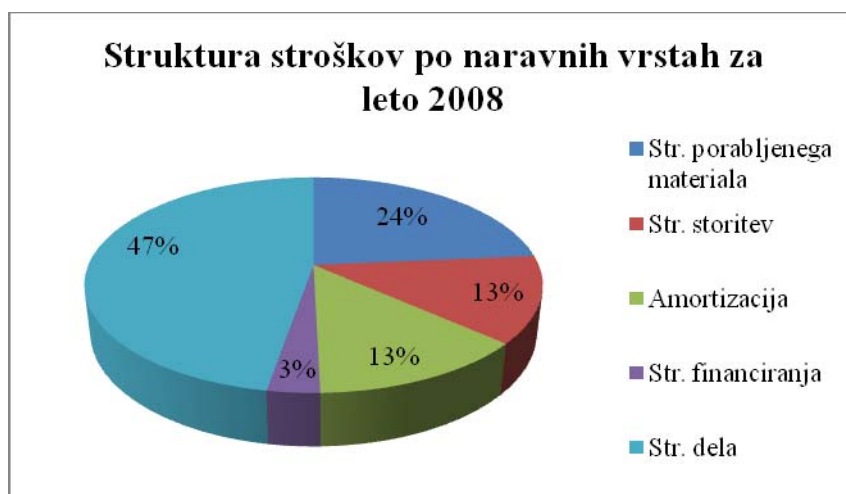
<sup>15</sup> »Javni prevoz« je prevoz, ki je pod enakimi pogoji dostopen vsem uporabnikom ali uporabnicam prevoznih storitev in se izvaja v komercialne namene (ZPCP-2, 2006).

Pri analizi stroškov se bom v prvi točki osredotočila na delitev stroškov po naravnih vrstah. V tej točki bom opisala posamezne skupine stroškov, kot so stroški porabljenega materiala, stroški dela, stroški storitev, amortizacija itd. V nadaljevanju bo sledila razdelitev stroškov podjetja na stalne in spremenljive ter pomembnejši izračuni posameznih stroškov, ki bodo pomembni pri nadaljnji kalkulaciji in razdelitvi po posameznih stroškovnih nosilcih; v tem primeru bodo to nerentabilne linije, ki bodo predmet analize. V zadnji, tretji točki, pa bom celotne stroške prikazala še po posameznih funkcionalnih skupinah.

## 5.1 Razdelitev stroškov po naravnih vrstah

Podjetje pri svojem delu na področju računovodstva uporablja Slovenske računovodske standarde. Tako so bili vsi stroški ob začetnem pripoznanju razčlenjeni po izvirnih oziroma naravnih vrstah. Pri analizi sem se osredotočila na njihovo strukturo, značilno za leto 2008. Glavni namen je predstavitev ključnih kategorij stroškov, ki so del posamezne naravne vrste stroškov.

Slika 4: Struktura stroškov po naravnih vrstah za leto 2008



Zgornji graf (3) prikazuje delitev stroškov po posameznih naravnih vrstah. Zaradi zanemarljivo majhnega deleža sta izvzeti skupini drugi stroški in prevrednotovalni poslovni prihodki. Podrobna analiza posameznih vrst stroškov pa je pokazala naslednje:

- med stroški porabljenega materiala, ki predstavlja 24 %, predstavlja največji delež strošek energije, katerega večino predstavljajo pogonsko gorivo, maziva in stroški nadomestnih delov;
- stroški storitev predstavljajo 13 % vseh stroškov. Med njimi pa največji delež predstavljajo zavarovalne premije, povračila stroškov zaposlencem, intelektualne storitve ter nadomestila za uporabo avtobusnih postaj;
- prevrednotovalni poslovni odhodki predstavljajo zanemarljiv delež, tj. 0,1 %;
- amortizacija predstavlja 13 %. Večino amortizacije predstavlja oprema oziroma avtobusi. Povprečna starost avtobusov je 6,8 let, amortizacijska stopnja, ki jo podjetje uporablja, pa je 8,33 %;

- največji delež med stroški predstavljajo stroški dela (48 %). To je izjemno veliko, vendar nadaljnja analiza pokaže, da ima podjetje svojo servisno delavnico in pralnico, zaradi česar praktično ne koristi zunanjih uslug vzdrževanja. Če podjetje ne bi imelo svoje vzdrževalne službe, bi se stroški dela zmanjšali, povečale pa bi se storitve za vzdrževanje, popravilo in pranje vozil;
- drugi stroški predstavljajo majhen delež v celotni strukturi stroškov (0,5 %);
- stroški financiranja so prav tako majhni, saj podjetje večino investicij financira z lastnimi viri in se zadolžuje samo kratkoročno.

## 5.2 Razdelitev stroškov na spremenljive in stalne

### 5.2.1 Spremenljivi stroški

Stroškov, ki se spreminjajo z obsegom dejavnosti, tj. prevozom potnikov, je relativno malo. Med tipične spremenljive stroške lahko uvrstim stroške porabljenega goriva, rezervnih delov in materiala, pristojbin za avtobusne postaje, provizij pri prodaji vozovnic, cestnin ter parkirnin pri občasnih prevozih.

Tabela 4: Spremenljivi stroški v letu 2008

Spremenljivi stroški	v EUR	Delež (v %)
Gorivo	742.963	51
Rezervni deli	180.443	12
Storitve	542.582	37
<b>Skupaj</b>	<b>1.465.988</b>	<b>100</b>

Vir: Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 23.

$$\frac{\text{Spremenljivi letni stroški}}{\text{Celotni letni stroški}} = \frac{1.465.988}{4.084.393} = 35,9\% \quad (3)$$

$$\frac{\text{Spremenljivi letni stroški}}{\text{Prevoženi kilometri}} = \frac{1.465.988}{2.594.460} = 0,57 \text{ EUR/km} \quad (4)$$

Spremenljivi stroški predstavljajo 35,9 % vseh stroškov in znašajo 0,57 EUR na prevoženi kilometer. Glede na to, da se podjetje ukvarja izključno z dejavnostjo prevoza potnikov, so bili v analizi upoštevani celotni stroški, prav tako so bili upoštevani celotni prevoženi kilometri, ne glede na to, da se poleg javnih linijskih prevozov opravljajo še ostale vrste prevozov (občasni in posebni linijski).

### 5.2.2 Stalni stroški

Ostali stroški so stalni stroški in predstavljajo 64,1 % vseh stroškov. Največji delež med stalnimi stroški predstavljajo stroški, povezani z delom in amortizacijo. Teh stroškov podjetje

ne more spremeniti v zelo kratkem času. Z ustreznim načrtovanjem na daljši rok pa se tudi ti stroški lahko spremenijo.

**Tabela 5: Stalni stroški v letu 2008**

Stalni stroški	v EUR	Delež (v %)
Stroški dela	1.982.888	76
Amortizacija	545.905	21
Ostali stroški <sup>16</sup>	89.612	3
<b>Skupaj</b>	<b>2.618.405</b>	<b>100</b>

Vir: Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 23.

$$\frac{\text{Stalni letni stroški}}{\text{Celotni letni stroški}} = \frac{2.618.405}{4.084.999} = 64,1\% \quad (5)$$

$$\frac{\text{Stalni letni stroški}}{\text{Prevožen kilometer}} = \frac{2.618.405}{2.594.460} = 1,01 \text{ EUR/km} \quad (6)$$

$$\frac{\text{Stalni letni stroški}}{\text{Število avtobusov}} = \frac{2.618.405}{43} = 60.893,14 \text{ EUR/avtobus} \quad (7)$$

Razmerje med stalnimi in spremenljivimi stroški je 64 : 36, kar pomeni, da večino stroškov predstavljajo stalni stroški. Ti na prevozeni kilometer znašajo 1,01 EUR. Delež stalnih stroškov, ki odpade na en avtobus, pa znaša 60.893 EUR. Podatki bodo pomembni pri nadaljnji analizi, ko bom prenašala stroške na posamezne stroškovne nosilce, ki so v tem primeru t. i. nerentabilne linije.

### 5.3 Razdelitev stroškov po funkcionalnih skupinah

Tabela (6) prikazuje delitev stroškov po funkcionalnih vrstah. Ta delitev za podjetje Kam-Bus, d. d., ni tako zelo pomembna, saj podjetje storitev ne more opravljati na zalogo, kar pomeni, da so vsi stroški hkrati tudi stroški obdobja. Spremljanje omenjenih stroškov je pomembno zaradi primerjave s preteklimi obdobji in ugotovitve morebitnih sprememb razmerij posameznih kategorij stroškov.

<sup>16</sup> Med ostale stroške sodijo stroški porabljenega materiala, razen goriva in rezervnih delov, preverednotevalni stroški, stroški financiranja in drugi stroški.

**Tabela 6: Razdelitev stroškov po funkcionalnih skupinah**

Stroški po funkcionalnih skupinah	v EUR	Delež (v %)
Proizvajalni stroški	3.182.300	78
Stroški uprave	652.779	16
Stroški prodaje	244.792	6
<b>Skupaj</b>	<b>4.079.871</b>	<b>100</b>

*Vir: Kam-Bus, d. d., Letno poročilo za leto 2008, str. 24.*

## **6 OPREDELITEV NERENTABILNIH LINIJ IN KALKULACIJA STROŠKOV**

Družba Kam-Bus, d. d., kot tudi vsa ostala prevozniška podjetja, se že nekaj let soočajo z upadanjem števila potnikov. Zadnja leta ugotavljajo, da so nekatere linije nerentabilne, saj avtobus s kapaciteto okoli 90 potnikov včasih vozi le nekaj potnikov. Subvencij s strani države skoraj ne dobijo, lokalne skupnosti pa nimajo posluha za subvencioniranje javnega linijskega prometa. V svoji diplomski nalogi bom zato poskušala ugotoviti, ali je za podjetje bolje, da linije, ki so očitno nerentabilne, ukine, ali pa naj vztraja in jih ohrani.

Analiza je narejena na nekaj linijah, za katere podjetje ugotavlja, da so tipično nerentabilne. Linije potekajo na naslednjih relacijah:

- Kamnik–Tunjice,
- Kamnik–Ljubno,
- Kamnik–Tuhinjska dolina,
- Kamnik–Kamniška Bistrica.

### **6.1 Fizični kazalci**

V spodnji tabeli (7) so prikazni fizičnih kazalci, ki so bili potrebni pri izračunu kalkulacije stroškov. Za posamezno linijo je pomembno, koliko odhodov je dnevno potrebnih, koliko avtobusov je treba angažirati in tudi koliko voznikov je potrebnih za delo na posamezni liniji. V povprečju je na teh linijah število voznikov enako številu avtobusov. Stopnja izkoriščenosti vozil na obravnavanih nerentabilnih linijah pa je s strani podjetja ocenjena glede na izkoriščenost avtobusov na teh linijah. Avtobusi so namreč delno izkoriščeni tudi na drugih linijah, občasno pa tudi na posebnih linijskih in občasnih prevozih, zato stroški, ki odpadejo na linijo, ne morejo le-te v celoti bremeniti. Prav tako je z vozniki.

**Tabela 7: Fizični kazalci**

Nerentabilne linije (stroškovni nosilci)	Št. odhodov/dan	Št. vozil/dan	Št. voznikov/dan	Stopnja izkoriščenosti vozil (v %)	Prevoženi km/leto
Kamnik–Tunjice	2	1	1	10	10.560
Kamnik–Ljubno	7	4	4	35	110.736
Kamnik–Tuhinjska dolina	13	4	4	65	170.352
Kamnik–Kamniška Bistrica	3	2	2	15	23.088

Vir: Interna gradiva družbe Kam-Bus, d. d.

## 6.2 Kalkulacija stroškov

**Tabela 8: Kalkulacija stroškov**

v EUR

Nerentabilne linije (stroškovni nosilci)	Prevoženi km/leto	Št. vozil	Stopnja izkoriščenosti vozil (v %)	VC/leto	FC/leto	TC/leto
	1	2	3	4=1*0,57€	5=2*3*60.893€	6=4+5
Kamnik–Tunjice	10.560	1	0,10	6.019	6.089	12.109
Kamnik–Ljubno	110.736	4	0,35	63.120	85.250	148.370
Kamnik–Tuhinjska dolina	170.352	4	0,65	97.101	158.322	255.422
Kamnik–Kamniška Bistrica	23.088	2	0,15	13.160	18.268	31.428
Skupaj	314.736	11	–	179.400	267.929	447.329

Glede na to, da se spremenljivi stroški spreminjajo z obsegom dejavnosti, sem že v točki 5.2.1 izračunala spremenljive stroške, ki odpadejo na prevoženi kilometer in znašajo 0,57EUR/km. Iz stolpca 4 pa lahko razberemo celotne spremenljive stroške po posameznih linijah. Pri izračunu stalnih stroškov sem izhajala iz stalnih stroškov, ki odpadejo na en avtobus. V tem primeru (točka 5.2.2) je izračun pokazal, da stalni letni stroški (vključno s stroški dela in ostalimi stroški), ki bremenijo en avtobus, znašajo 60.893 EUR. S stopnjo izkoriščenosti avtobusa pa so se posamezne linije delno razbremenile in dosegle pravičnejšo razdelitev stroškov po posameznih linijah. V koloni 5 so zbrani celotni letni stalni stroški, ki odpadejo na posamezno linijo. V koloni 6 pa so zbrani celotni stroški, ki bremenijo posamezne linije.

## 6.3 Finančni kazalci

Izračun finančnih kazalcev v tabeli (9) je pokazal, da vse obravnavane nerentabilne linije podjetju prinašajo izgubo. Prihodek iz prodaje (kolona 1) predstavlja letni izkupiček od prodanih vozovnic na teh linijah. Vozovnice so lahko enkratne, tedenske ali pa mesečne. Od prodanih dijaških in študentskih vozovnic prejema podjetje še subvencijo, ki jo ministrstvo za šolstvo namenja dijakom in študentom. Subvencija (kolona 2), ki je namenjena prevozniku, je minimalna in predstavlja komaj 0,076 EUR na voznoredni kilometer. Stroški (kolona 4) so

seštevek spremenljivih in stalnih stroškov iz tabele (8). Izguba (kolona 5) pa je izračunana kot razlika med celotnimi prihodki in celotnimi stroški.

**Tabela 9: Finančni kazalci**

v EUR

Nerentabilne linije (stroškovni nosilci)	Prihodek iz prodaje	Subvencije	Prihodek (skupaj)	Stroški (skupaj)	Dobiček (izguba)
	1	2	3=1+2	4	5=3-4
Kamnik–Tunjice	3.205	802	4.007	12.109	–8.102
Kamnik–Ljubno	39.760	8.415	48.175	148.370	–100.195
Kamnik–Tuhinjska dolina	76.114	12.947	89.061	255.422	–166.361
Kamnik–Kamniška Bistrica	5.158	1.757	6.915	31.428	–24.513
Skupaj	124.236	23.921	148.157	447.329	–299.171

Po vseh izračunih sem prišla do naslednjih sklepov in zaključkov:

Zaradi večjega števila odhodov in večjega števila angažiranosti avtobusov in voznikov je najbolj nerentabilna linija Kamnik–Tuhinjska dolina. Problem omenjene linije so predvsem kilometri. Le-teh je precej več kot na drugih linijah. Z enakim problemom se podjetje srečuje tudi na relaciji Kamnik–Ljubno. Medtem ko je ne ostalih dveh linijah, Kamnik–Tunjice in Kamnik–Kamniška Bistrica, problem v upadajočem oziroma zelo majhnem številu potnikov.

Ugotovila sem, da ima podjetje letno približno 300.000 EUR izgube, ki jo prinašajo obravnavane štiri nerentabilne linije. V primeru, da se podjetje odloči in ukine vse štiri nerentabilne linije, bo prihranilo vse letne spremenljive stroške, ki znašajo malo več kot 179.000 EUR. Poleg tega so tudi realizirani prihodki na obravnavanih linijah manjši od spremenljivih stroškov za približno 31.000 EUR. Podjetju se torej z ekonomskega vidika splača ukiniti vse štiri linije.

Ne smemo pa pozabiti, da podjetju v primeru ukinitve linij ostanejo vsi stalni stroški. V tem primeru se podjetju stalni stroški na enoto povečajo, razen če bi podjetje zmanjšalo vozni park in število voznikov.

Ovira za ukinitve linij je tudi v koncesiji, podpisani s strani države. Linije kot take ne morejo ukiniti, lahko pa zmanjšajo število odhodov na teh linijah, kar so v preteklosti že storili. Danes razmišljajo, da bi na teh linijah povečali frekventnost, saj bi s tem postopoma pridobili več potnikov, s tem pa tudi večji prihodek. Žal pa so to ukrepi, katerih rezultati se bodo pokazali šele na dolgi rok in se jih bodo, brez pomoči države ali pa lokalnih skupnosti, težko lotili sami.

Problema nerentabilnosti bi se lahko lotili tudi na drugačen način, in sicer bi podjetju predlagala, da zaradi manjšega števila potnikov na teh linijah kupi manjše avtobuse. S tem bi se zmanjšala poraba goriva, manjši bi bili tudi stroški vzdrževanja, izkoriščenost avtobusov pa večja. Manjše avtobuse bi lahko tržili tudi za občasne prevoze, saj v svoji ponudbi nimajo

manjših avtobusov ali kombijev, po katerih se povpraševanje v zadnjem času močno povečuje.

## **7 SKLEP**

Analiza stroškov je za vsako proizvodno ali storitveno podjetje pomembna. Moj namen je bil analizirati nerentabilne linije v podjetju Kam-Bus, d. d., in ugotoviti, ali naj podjetje le--te ukine ali ne.

Analiza stroškov je pokazala, da v podjetju stroški dela predstavljajo največji delež med celotnimi stroški. Te lahko med drugim pripišem velikemu številu zaposlenih voznikov, saj sta na krajših linijah (npr. Kamnik–Ljubljana) zaradi izmenskega dela potrebna vsaj dva voznika. Ker pa ima družba svojo servisno delavnico, so stroški vzdrževanja na drugi strani toliko manjši. Zunanjih uslug vzdrževanja praktično ne koristi. Med spremenljivimi stroški največji delež predstavlja gorivo, med stroški, razdeljenimi po funkcionalnih vrstah, pa proizvodjalni stroški.

S kalkulacijo stroškov sem izračunala izgubo nerentabilnih linij, ki jo delno pokrivajo ostale rentabilne linije. Le-ta znaša skoraj 300.000 EUR letno. Podjetju bi se z ekonomskega vidika gledano obravnavane nerentabilne linije splačalo ukiniti, saj bi tako letno privarčevalo vsaj vse spremenljive letne stroške. Je pa res, da bi se z ukinitvijo linij povečali fiksni stroški na enoto.

Pri ukinitvi linij podjetje ovira tudi koncesija, podpisana s strani države. Linije kot take ne morejo ukiniti, lahko pa zmanjšajo število odhodov na teh linijah. Koncedent bi moral poskrbeti za pokritje stroškov, kar pa več prevoznikom zaradi minimalnega subvencioniranja ne uspe. V prihodnosti podjetje računa na večjo pomoč s strani države in lokalnih skupnosti. Upa namreč, da bodo nove koncesije prinesle pravičnejšo delitev subvencij in s tem poskrbele za pokrivanje stroškov, ki jih imajo prevozniki.

Problem nerentabilnosti linij bi lahko rešili tudi na drugačen način, in sicer z nakupom manjših avtobusov. S tem bi se povečala izkoriščenost avtobusov, stroški vzdrževanja pa bi se krepko zmanjšali. Podjetje bi tako lahko povečalo svojo ponudbo avtobusnih prevozov tudi na občasnih linijah.

## LITERATURA IN VIRI

1. Blaž, J., Bele, J., Lep, M. & Đurič, A. (2006). Perspektive javnega potniškega cestnega prometa v Sloveniji. 8. Slovenski kongres o cestah in prometu. Portorož, oktober 2006. Najdeno 7. oktobra 2008 na spletnem naslovu <http://www.drc.si/LinkClick.aspx?fileticket=5dJmH7ooTrg%3D&tabid=83&mid=416>
2. Blaž, J. & Hočevar, M. (2008). Spreminjanje upravljanja javnega potniškega prometa v Sloveniji na podlagi avstrijskih izkušenj. Uprava: mednarodna znanstvena revija za teorijo in prakso, VI (2), 10 –119.
3. Drašler, V. & Krasnič, M. (?). Predstavitev javnega potniškega prometa – perspektive razvoja RS. Najdeno 11. maja 2009 na spletnem naslovu [www.mddsz.gov.si/fileadmin/mddsz.gov.si/pageuploads/dokumenti\\_\\_pdf/ppt/elmd06\\_\\_om6\\_jpp\\_perspektive.ppt](http://www.mddsz.gov.si/fileadmin/mddsz.gov.si/pageuploads/dokumenti__pdf/ppt/elmd06__om6_jpp_perspektive.ppt)
4. Hočevar, M. (2002). Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. IKS, 11, 85–96.
5. Hočevar, M. (2007a). Kalkulacije stroškov v storitvenih podjetjih – primer javnega (potniškega) prometa. 30. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož, april 2007.
6. Hočevar, M. (2007b). Kontroling stroškov: oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje. Ljubljana: Založba GV.
7. Hočevar, M. (2008). Kalkulacija stroškov kamionskega (tovornega) prometa. Najdeno 11. maja 2009 na spletnem naslovu [http://www.mzp.gov.si/fileadmin/mzp.gov.si/pageuploads/Razno/05\\_09\\_08\\_kalkulacije.pdf](http://www.mzp.gov.si/fileadmin/mzp.gov.si/pageuploads/Razno/05_09_08_kalkulacije.pdf)
8. Hočevar, M., Igličar, S. & Zaman, M. (2004). Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
9. Interna gradiva družbe Kam-Bus, d. d.
10. Kam-Bus, d. d. (2008). *Letno poročilo za leto 2008*.
11. Kavčič, S., Klobučar Mitrovič, N. & Vidic, D. (2007). Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
12. Koalicija za trajnostno prometno politiko Slovenije. Najdeno 21. maja 2009 na spletnem naslovu [http://www.focus.si/files/programi/TPP\\_ozadje.pdf](http://www.focus.si/files/programi/TPP_ozadje.pdf)
13. Kosi, U., Marc, M. & Peljhan, D. (2007). Uvod v poslovanje: pojasnila, primeri in naloge. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Kramar, U. (2008). Vpeljevanje principov managementa kakovosti na področje javnega potniškega prometa (magistrska naloga). Maribor: Fakulteta za logistiko.
15. Potočnik, V. (1999). Kalkulacija in DDV za podjetnike, obrtnike, trgovce,... Ljubljana: Gospodarski vestnik.
16. Tekavčič, M. (2007). Gradivo pri predmetu Uvod v poslovanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

17. Strah, K. (2005). Analiza stroškov v proizvodnem podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. Ministrstva za promet RS. Najdeno 11. maja 2009 na spletnem naslovu [http://www.mzp.gov.si/si/delovna\\_podrocja/promet/prometna\\_politika/prevozi\\_v\\_cestnem\\_prometu/](http://www.mzp.gov.si/si/delovna_podrocja/promet/prometna_politika/prevozi_v_cestnem_prometu/)
19. Zakon o prevozih v cestnem prometu (ZPCP-2).



# PRILOGE

## Priloga 1: Razdelitev stroškov po naravnih vrstah

	VRSTA STROŠKA	2008	Delež
<b>1.</b>	<b>STROŠKI PORABLJENEGA MATERIALA</b>		
	energija:	775.533	78,3%
	<i>pogonsko gorivo</i>	742.943	75,0%
	<i>maziva</i>	19.506	2,0%
	<i>elektrika</i>	13.084	1,3%
	nadomestni deli	180.433	18,2%
	odpis DI	17.214	1,7%
	popisne razlike	50	0,0%
	pisarniški material	7.602	0,8%
	ostali stroški materiala	9.506	1,0%
	<b>SKUPAJ STROŠKI MATERIALA</b>	<b>990.338</b>	<b>24,2%</b>
<b>2.</b>	<b>STROŠKI STORITEV</b>		
	stroški transportnih storitev	14.010	2,6%
	stroški vzdrževanja - tuje usluge	12.105	2,2%
	najemnine	2.772	0,5%
	povračila stroškov zaposlencem	56.115	10,3%
	bančne storitve	12.181	2,2%
	stroški nakupa naložb	24.674	4,5%
	zavarovalne premije	117.014	21,6%
	intelektualne storitve	51.013	9,4%
	sejmi, reklame, reprezentanca	11.837	2,2%
	storitve fizičnih oseb	13.370	2,5%
	ostale storitve:	227.491	41,9%
	<i>nadomestila za uporabo AP</i>	92.413	17,0%
	<i>provizije pri prodaji vozovnic</i>	49.442	9,1%
	<i>cest., parkir.... pri prostih prevozih</i>	26.259	4,8%
	<i>komunalne storitve</i>	16.667	3,1%
	<i>stroški kontrole prometa</i>	12.978	2,4%
	<i>ostali stroški storitev</i>	29.732	5,5%
	<b>SKUPAJ STROŠKI STORITEV</b>	<b>542.582</b>	<b>13,3%</b>
<b>3.</b>	<b>PREVR. POSLOVNI ODHODKI</b>	<b>4.522</b>	<b>0,1%</b>
<b>4.</b>	<b>AMORTIZACIJA</b>		
	amortizacija neopred.osn. sredstev	12.630	2,3%
	amortizacija zgradb	36.351	6,7%
	amortizacija opreme	496.528	91,0%
	<b>SKUPAJ AMORTIZACIJA</b>	<b>545.509</b>	<b>13,4%</b>
<b>5.</b>	<b>STROŠKI FINANCIRANJA</b>		
	<i>stroški obresti</i>	8.957	6,8%
	<i>obveznosti za fin.naložbe</i>	123.174	93,2%
	<b>SKUPAJ STROŠKI FINANCIRANJA</b>	<b>132.131</b>	<b>3,2%</b>
<b>6.</b>	<b>STROŠKI DELA</b>		
	plače zaposlencev	1.438.056	72,5%
	soc., pok. zavarovanje, davek na plače	268.704	13,6%
	drugi stroški dela	276.128	13,9%
	<b>SKUPAJ STROŠKI DELA</b>	<b>1.982.888</b>	<b>48,5%</b>
<b>7.</b>	<b>DRUGI STROŠKI</b>	<b>18.554</b>	<b>0,5%</b>
<b>8.</b>	<b>SKUPAJ STROŠKI</b>	<b>4.084.393</b>	<b>100,0%</b>