

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU TELEKOM
SLOVENIJE: OCENA STANJA IN PREDLOGI REŠITEV**

LJUBLJANA, JUNIJ 2003

DARJA BRATINA

IZJAVA

Študentka Darja Bratina izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. Metke Tekavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 12. 6. 2003

Darja Bratina

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
1 PREDMET PREUČEVANJA.....	1
2 NAMEN IN CILJ PREUČEVANJA	3
3 METODA PREUČEVANJA IN DELA	3
4 STRUKTURA DELA.....	4
1 TELEKOMUNIKACIJE	5
1.1 TEHNOLOŠKI NAPREDEK.....	5
1.2 PROCESI NA PODROČJU TELEKOMUNIKACIJ	7
1.2.1 Liberalizacija	8
1.2.2 Privatizacija	9
1.2.3 Globalizacija.....	11
1.3 CENE TELEKOMUNIKACIJSKIH STORITEV.....	12
1.4 PODROČJE TELEKOMUNIKACIJ V SLOVENIJI	13
2 INFORMACIJE O STROŠKIH KOT DEL RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ 16	
2.1 RAČUNOVODSKI SISTEM, RAČUNOVODSKE INFORMACIJE	16
2.1.1 Računovodski sistem	16
2.2.2 Računovodske informacije in njihovi uporabniki	17
2.2 INFORMACIJE O STROŠKIH	20
2.2.1 Pojmovanje stroškov	20
2.2.2 Razvrstitve stroškov.....	22
2.2.3 Vrednotenje poslovnih učinkov	27
2.3.2.1 Metode polnega vrednotenja	27
2.3.2.2 Metode zoženega vrednotenja	28
2.2.4 Informacije o stroških v procesu odločanja	29
2.3 STROŠKI TELEKOMUNIKACIJSKIH STORITEV.....	31
2.3.1 Metoda popolno alociranih stroškov (Fully Alocated Costs – FAC).....	33
2.3.2 Metoda dolgoročnih dodatnih stroškov (Long Run Incremental Costs – LRIC)34	
3 TRADICIONALNI IN NOVEJŠI PRISTOPI K OBVLADOVANJU STROŠKOV 35	
3.1 TRADICIONALNI PRISTOPI K OBVLADOVANJU STROŠKOV	36
3.1.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih	36
3.1.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih.....	38
3.2 SODOBNI PRISTOPI K OBVLADOVANJU STROŠKOV	39
3.2.1 Obvladovanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa	40
3.2.2 Obvladovanje ciljnih stroškov	41
3.2.3 Benchmarking.....	42
3.2.4 Celovito obvladovanje kakovosti.....	43
3.2.5 Metoda stalnih izboljšav	44
3.2.6 Prenova poslovnih procesov	45
4 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU TELEKOM SLOVENIJE	46
4.1 PREDSTAVITEV PREUČEVANEGA PODJETJA	46
4.2 SPREMLJANJE STROŠKOV V PREUČEVANEM PODJETJU	56
4.2.1 Izhodišča za spremljanje stroškov.....	56

4.2.1.1	<i>Mejniki spremljana stroškov od leta 1995 do danes</i>	56
4.2.1.2	<i>Veljavna zakonodaja za področje spremljanja stroškov</i>	59
4.2.1.3	<i>Uporabniki računovodskih informacij</i>	60
4.2.1.4	<i>Računalniška podpora spremljanja stroškov</i>	61
4.2.2	<i>Uporabljene metode spremljanja stroškov v preučevanem podjetju</i>	62
4.2.2.1	<i>Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih</i> .	63
4.2.2.2	<i>Uporaba sodobnejših metod obvladovanja stroškov</i>	77
4.2.3	<i>Ocena spremljanja stroškov</i>	79
5	SLEP	83
6	LITERATURA IN VIRI	85
6.1	LITERATURA	85
6.2	VIRI	88
7	SLOVARČEK KRATIC S PODROČJA TELEKOMUNIKACIJ	90

KAZALO SLIK

Slika 1:	Svetovni telekomunikacijski trg po segmentih.....	7
Slika 2:	Privatizacija telekomunikacij v Evropi v obdobju 1991–1998	10
Slika 3:	Podjetje kot celovit poslovni sistem.....	16
Slika 4:	Osnovni principi delovanja računovodskih sistemov	17
Slika 5:	Tridimenzionalno obravnavanje stroškov	25
Slika 6:	Proces oblikovanja informacij o stroških za potrebe odločanja.....	30
Slika 7:	Metode pri izračunavanju stroškov v telekomunikacijah.....	32
Slika 8:	Dvostopenjska delitev stroškov na stroškovne nosilce na osnovi aktivnosti	40
Slika 9:	Struktura delničarjev Telekoma Slovenije.....	46
Slika 10:	Organizacijska oblika podjetja Telekom Slovenije.....	49
Slika 11:	Delež Telekoma Slovenije, Mobitela in SiOL-a v nekaterih kazalnikih v RS 200150	
Slika 12:	Stopnja EBITDA nekaterih evropskih telekomov v letu 2001	51
Slika 13:	Prihodki po ključnih storitvah 2001–2005.....	51
Slika 14:	Predvidena rast priključkov po storitvah do leta 2005	52
Slika 15:	Priključnine PSTN v EU 2002.....	52
Slika 16:	Naročnine PSTN v EU 2002	53
Slika 17:	Cena minutnega krajevnega klica v EU 2002.....	53
Slika 18:	Cena minutnega medkrajevnega klica v EU 2002.....	54
Slika 19:	Cena priključnine ISDN BA v EU 2002	54
Slika 20:	Cena naročnine ISDN BA v EU 2002.....	55
Slika 21:	Cena naročnine ADSL 1Mbs/256kbs (2002).....	55
Slika 22:	Slovensko telekomunikacijsko omrežje.....	66
Slika 23:	Prerazporejanje posrednih stroškov s tehničnih stroškovnih mest na stroškovne nosilce.....	72
Slika 24:	Primer razdelitve stroškov amortizacije telekomunikacijske infrastrukture	73
Slika 25:	Primer razporejanja stroškov vzdrževanja vozlišč PX na nosilce	73
Slika 26:	Postopek delitve stroškov na stroškovna mesta in stroškovne nosilce	75

UVOD

1 Predmet preučevanja

Informacijska doba je še posebej zaznamovana z intenzivnostjo in nepredvidljivostjo sprememb in telekomunikacije so v samem središču teh revolucionarnih premikov. Lahko zapišemo, da so spremembe edina stalnica današnjega časa. To na eni strani prinaša mnoge priložnosti, ki se kažejo v prodoru na nova področja ter izboljšanju učinkovitosti obstoječih in ustvarjanju novih vrst izdelkov in storitev, na drugi strani pa moramo pri vsem tem biti pozorni tudi na nevarnosti. Ni dovolj samo odzivanje na okolje, ampak je treba tudi pravočasno in pravilno oceniti prihodnje okoliščine ter se nanje ustrezno pripraviti. Pomembno vlogo dobivata čas in sposobnost pravočasnega in v danem trenutku najboljšega možnega odzivanja na spreminjajoče se okolje.

Ključne značilnosti svetovnega razvoja telekomunikacij so predvsem hiter tehnološki napredek na vseh področjih komunikacij ter odpiranje in globalizacija telekomunikacij. Ti procesi neusmiljeno izločajo vse, ki niso sposobni slediti razvoju in s tem vsak dan bolj zaostajajo. V tehnološkem in organizacijskem smislu doživljajo telekomunikacije izjemen razvoj. Napredek na področju telekomunikacij in informacijske tehnologije označujejo procesi povezovanja različnih telekomunikacijskih storitev znotraj enega telekomunikacijskega omrežja, mobilnost in dostopnost storitev, globalizacija omrežij in storitev, zniževanje cen telekomunikacijskih naprav in storitev.

Telekomunikacije so podvržene procesom liberalizacije, privatizacije in globalizacije. Proces liberalizacije prinaša na trg konkurenco in omilitev omejitev za vstop na trg. Cilj je zmanjšanje obsega privilegiranih načinov opravljanja dejavnosti, ki so javnega pomena oziroma morajo biti na voljo vsem ter uvajati trg in konkurenco na ta področja (Shaw, 2000, str. 374).

V devetdesetih letih prejšnjega stoletja smo bili priča številnim reformam v svetu telekomunikacij: nacionalni operaterji so bili privatizirani, novim konkurentom so bila podeljena dovoljenja, dovoljeno je bilo ponujanje novih storitev in ta trend se nadaljuje še danes. Vpeljavo konkurence na trge in zmanjšanje omejitev za vstop na trg nam ponuja proces liberalizacije, ki pa ne more biti uspešen, če se predhodno ali vsaj sočasno ne odvije še proces privatizacije telekomunikacijskih operaterjev. Graditev telekomunikacijskih omrežij in nudenje telekomunikacijskih storitev lahko ekonomično organizirajo tudi posamezni gospodarski subjekti in ne več samo država. Cilj je povečanje ekonomske učinkovitosti podjetij ter uvajanje in spodbujanje konkurence. Konkurenca na področju telekomunikacij nastopa na trgu kapitala, kjer podjetja iščejo sredstva in kjer se trguje z njihovimi delnicami, in na trgu produktov, kjer obstaja konkurenca med omrežji, ponudniki storitev in proizvajalci opreme.

V prehodu na liberaliziran trg se odpravljajo zaščita in posebne pravice monopolnih operaterjev, ki morajo prevzeti celo večje obveznosti pri zagotavljanju dostopa do omrežja, ponujanju storitev in zagotavljanju zmogljivosti omrežja. Za urejanje telekomunikacij ni mogoče učinkovito uporabiti druge splošne zakonodaje, ki ureja odnose na trgu, zato nastaja

nova telekomunikacijska zakonodaja (regulativa), ki opredeljuje predvsem delovanje telekomunikacijskega tržišča, zagotavlja odprtost omrežij, univerzalne storitve, zaščito uporabnikov, zagotavlja cene, ki so odraz stroškov, in drugo.

V Sloveniji se je monopol na trgu telekomunikacij končal 31. 12. 2000, vendar pa je spodbudo konkurenci dal šele novi zakon o telekomunikacijah, ki je pričel veljati 11. 05. 2001. Za uveljavitev tega zakona v praksi trenutno skrbi regulatorni organ Agencija za telekomunikacije, radiodifuzijo in pošto Republike Slovenije.

Za prehod iz monopolnih v konkurenčne razmere je nujna preureditev tarifnih razmerij in vzpostavitev cen, temelječih na stroških. Telekom Slovenije je sedaj kot prevladujoči operater dolžan cene svojih storitev oblikovati v odvisnosti od stroškov. Treba je imeti stroškovno računovodstvo, ki omogoča ugotavljanje stroškov po posameznih storitvah, ki jih ponuja Telekom. Pritiski na cene vodijo k obvladovanju stroškov na ravni celotnega podjetja, za kar je potrebno zelo dobro poznavanje stroškov podjetja in njihovo obvladovanje. Horngren definira obvladovanje stroškov kot nenehno prizadevanje po zniževanju in nadziranju stroškov ob sočasnem zadovoljevanju želja in potreb kupcev (Horngren et. al., 1999, str.6).

Skrbno oblikovane in pravilno uvedene računovodske rešitve in na njihovi podlagi izdelane informacije za potrebe poslovnega odločanja danes predstavljajo za podjetja nujnost. Nosilci odločanja v podjetju morajo imeti na voljo čim bolj kakovostne informacije o stroških, ki jih potrebujejo za sprejemanje pravih poslovnih odločitev. Računovodske informacije (kamor štejemo tudi informacijah o stroških) so pomembne tako za zunanje kot seveda za notranje uporabnike. Na njihovi osnovi se sprejemajo poslovne odločitve v podjetju in njegovem okolju. Ko govorimo o zunanjih uporabnikih računovodskih informacij, mislimo predvsem na lastnike (delničarje, družbenike), potencialne vlagatelje kapitala, potencialne dajalce posojil, partnerje podjetja (kupce in dobavitelje, tudi potencialne) ter državo in širšo javnost. Za Telekom je postal pomemben zunanji uporabnik informacij o stroških predvsem Agencija za telekomunikacije, radiodifuzijo in pošto Republike Slovenije. Ko govorimo o notranjih uporabnikih računovodskih informacij, imamo v mislih zaposlene v podjetju, ki na osnovi delegiranih pristojnosti in odgovornosti sprejemajo določene poslovne odločitve ter v ta namen nujno potrebujejo določene informacije. To so: vodje in izvajalci posameznih nalog (ki morajo odločati), poslovodstvo, izvršilni organi, zaposleni.

Razvoj informacijske tehnologije je v zadnjih desetletjih bistveno spremenil poslovne procese podjetij. Vse več podjetij se zaveda pomena in prednosti, ki jih prinaša računalniško podprto poslovanje. Uvajanje celovitih uporabniških programskih rešitev¹ je eden od pomembnih pristopov k poslovni prenovi in informatizaciji poslovanja, ki vodi zlasti k učinkovitejšemu obvladovanju podatkov, natančnejšemu napovedovanju poslovnih dogodkov in odločanju (Kovačič, 2002, str. 2).

Poudariti moramo, da za podjetje ni dovolj poznati svoje poslovanje, stroške, aktivnosti in podobno, pač pa mora svoja spoznanja o pomanjkljivostih in možnostih izboljšanja usmeriti v uvajanje sprememb, ki omogočajo še boljše poslovne rezultate in povečanje uspešnosti poslovanja.

¹ V literaturi so celovite uporabniške programske rešitve označene s kratico CPR (angl. ERP – Enterprise Resource Planning). To so npr.: SAP, Baan, Oracle, Navision.

Predmet mojega magistrskega dela je preučevanje stroškov v telekomunikacijskem podjetju Telekom Slovenije, tako za notranje kot zunanje potrebe.

2 Namen in cilj preučevanja

Namen mojega dela je dati prispevek k obvladovanju stroškov v podjetju Telekom Slovenije.

V magistrskem delu nameravam na eni strani preučiti aktualne procese, ki se odvijajo na področju telekomunikacij, na drugi strani pa ob pomoči strokovne literature izdelati pregled metod za spremljanje stroškov, pri čemer bom raziskala tudi metode spremljanja stroškov na področju telekomunikacij. Preučila bom tradicionalne in sodobne rešitve pri obvladovanju stroškov.

V nadaljevanju bom predstavila spremljanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije. Po eni strani je podjetje podvrženo določanju cen telekomunikacijskih storitev, ki morajo biti usklajene s stroški, po drugi pa je za sprejemanje odločitev o poslovanju podjetja nujno zagotavljati kakovostne informacije o gibanju stroškov znotraj podjetja. Do nedavnega v Telekomu ni bilo izdelanega sistema za spremljanje stroškov po posameznih storitvah, pač pa se je stroške posameznih storitev glede na sprotne potrebe izdelovalo posamično ob pomoči kalkulacij. Tudi spremljanje stroškov po stroškovnih mestih kot mestih odgovornosti v podjetju šele v zadnjem času pridobiva na pomenu.

Cilji magistrskega dela izhajajo iz namena. Cilj je ugotoviti, kako se spremljajo stroški v podjetju Telekom, kakšne informacije o stroških je podjetje sposobno zagotavljati, kako obvladuje stroške v podjetju. Za obvladovanje stroškov mora podjetje spoznati velikost stroškov, njihovo obnašanje in njihove povzročitelje. Treba je zagotavljati čim bolj zanesljive informacije o stroških po posameznih telekomunikacijskih storitvah, ki bodo osnova za stroškovno naravnane cene. Nadzor nad stroški po stroškovnih mestih je ne samo pomagalo za delitev stroškov na stroškovne nosilce, pač pa tudi mehanizem za nadzor nad stroški, ki nastajajo v podjetju.

Nadalje je cilj tudi osvetlitev problemov pri oblikovanju meril za razporejanje stroškov na posamezna stroškovna mesta in stroškovne nosilce. Delež neposrednih stroškov je majhen, zato je treba biti še kako pazljiv pri razporejanju posrednih. Izbrati je treba merila, ki so čim bolj povezana s posrednimi stroški, ki jih razporejamo. Tako pri zbiranju podatkov kot tudi pri oblikovanju meril za delitev stroškov je potrebno tesno sodelovanje strokovnjakov različnih področij delovanja.

3 Metoda preučevanja in dela

Izdelava magistrskega dela temelji na teoretičnih spoznanjih in praktičnih izkušnjah. Oboje bom združila in uporabila kot osnovo za preučevanje problemov obvladovanja stroškov.

Glede na problematiko, ki jo obravnavam v nalogi, in glede na cilj oziroma namen, bom uporabila določene metodološke prijeme. Izdelava dela izhaja iz analitično-teoretičnega

pregleda slovenske in tuje strokovne literature, zlasti s področja obvladovanja stroškov v podjetjih, kar je obravnavano zlasti v delih s področja stroškovnega in poslovnega računovodstva. Informacije o telekomunikacijah so po večini pridobljene iz člankov, revij in obstoječe zakonodaje pri nas. Kot dodatni vir bom uporabila tudi svetovni splet (www) v globalnem omrežju (Internet).

Praktičen vidik bom obravnavala na primeru spremljanja stroškov v podjetju Telekom. Analizirala bom sedanji sistem spremljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih v podjetju in podala oceno takega spremljanja. Za zaključek bom teoretična spoznanja združila s praktičnimi izkušnjami, pridobljenimi pri delu v računovodskem sektorju v obravnavanem podjetju. Zavedam se, da se teorija in praksa pogosto razhajata, tako da so težave spremljajoč dejavnik preučevanja.

4 Struktura dela

Magistrsko delo sem razdelila v sedem vsebinsko zaokroženih poglavij. V uvodu bom opredelila predmet dela, namen in cilj, metodologijo ter vsebinsko sestavo magistrskega dela.

Prva tri poglavja so teoretična. V prvem poglavju bom predstavila trende v razvoju telekomunikacij. Drugo poglavje bom posvetila računovodskim informacijam, predvsem stroškom. Podala bom opredelitve računovodstva, računovodskih informacij in stroškov kot jih najdemo v ustrezni strokovni literaturi. Podala bom različne razvrstitve stroškov, metode vrednotenja poslovnih učinkov ter preučila, kakšne informacije o stroških so potrebne v procesu odločanja. V tretjem poglavju bom predstavila tradicionalne in sodobne pristope k obvladovanju stroškov v podjetjih.

V četrtem poglavju magistrskega dela bom skušala pridobljena teoretična spoznanja uporabiti za praktične namene. Osredotočila se bom na spremljanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije, d. d. Preučila bom uporabljene metode spremljanja stroškov v podjetju. Pri tem imajo velik pomen tradicionalne metode spremljanja stroškov, to je po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih je zlasti pomembno z vidika odgovornosti za nastale stroške. Stroškovne nosilce bom v prvi vrsti opredelila kot storitve, ki jih podjetje že sedaj ponuja na trgu, dodala pa bom še vidik spremljanja stroškov v smislu kupcev, regij, distribucijskih kanalov. Preučila bom tudi prisotnost uporabe sodobnejših metod obvladovanja stroškov v podjetju. Na podlagi spoznanj iz prejšnjih poglavij bom ocenila spremljanje stroškov v preučevanem podjetju.

V petem, sklepnem delu, bom predstavila končne ugotovitve magistrskega dela, s poudarkom na praktičnih spoznanjih. Delo bom nadaljevala s seznamom literature in virov. Na koncu pa bom dodala še slovarček uporabljenih kratic s področja telekomunikacij.

1 TELEKOMUNIKACIJE

Telekomunikacije so eno najhitreje rastočih in najbolj dinamičnih gospodarskih vej. Glavni dejavniki tega razvoja so hiter razvoj tehnologij, padanje cen omrežnih elementov, padanje cen storitev, spreminjanje platforme, na kateri delujejo telekomunikacije, in liberalizacija. Poudarek razvoja v telekomunikacijah se iz tehnologije seli na storitve (Bešter, Kos, 2003).

V osemdesetih in devetdesetih letih prejšnjega stoletja pa sta se v panogi zgodili dve poglavitni spremembi (Telecommunications: growth and risks, 2000):

- razmah novih tehnologij, kot sta brezžična telefonija in internet;
- postopna deregulacija fiksne telefonije, odprava monopolov in privatizacija nacionalnih operaterjev.

1.1 Tehnološki napredek

Telekomunikacije so oddajanje, prenašanje, sprejemanje in usmerjanje vseh vrst sporočil v obliki signalov, glasu, slike ali zvokov s primernimi tehničnimi sredstvi. Telekomunikacijske storitve so storitve, ki se delno ali v celoti zagotavljajo s prenosom in usmerjanjem telekomunikacijskih sporočil, vključno s storitvami zakupljenih vodov.

Telekomunikacije so prenos oziroma izmenjava informacij na daljavo (komuniciranje na daljavo). Bistveno je, da tisti, ki informacije sprejema, te sprejme pravilno (Korbar, 2000, str. 4).

V tehnično-tehnološkem in organizacijskem smislu doživljajo telekomunikacije izjemen razvoj. Napredek na področju telekomunikacij in informacijske tehnologije ob stalnem večanju zmogljivosti, kakovosti in kompleksnosti storitev označujejo naslednji trendi (NPRTel, 2000):

- zlivanje (integracija) različnih telekomunikacijskih storitev, kot so besedilo, zvok in slika, znotraj enega telekomunikacijskega omrežja;
- zблиževanje (konvergenca) telekomunikacijskih in informacijskih tehnik in tehnologij ter tehnologije medijev;
- mobilnost in dostopnost storitev uporabnikom vedno in povsod, ne glede na trenutni geografski položaj in čas;
- globalizacija omrežij in storitev.

Visoka tehnologija, za katero je nujno potrebno znanje in rastoč pomen informacij, nakazuje preoblikovanje industrijske v informacijsko družbo. Informacijske tehnologije, ki se ukvarjajo z obdelavo in shranjevanjem informacij, in telekomunikacije, ki poskrbijo za izmenjavo in dostop do informacij, so v informacijski družbi ključnega pomena. Telekomunikacijska omrežja igrajo v informacijski družbi podobno vlogo kot ceste ali železnice v industrijski družbi – predstavljajo medij za izmenjavo dobrin. Storitve lahko razumemo kot mehanizme kako, kdaj in kje uporabnik dostopa ali izmenjuje informacije (Žurbi, Ktrašnik, Čuk, 2003).

V preteklosti so se omrežja za govorne, podatkovne storitve in TV-distribucijo razvijala ločeno in neodvisno. Uporabniki določenega omrežja so lahko komunicirali le z uporabniki istega tipa omrežja. Storitve v takih omrežjih so bile tehnološko pogojene, omejene le na eno tehnologijo, njihov razvoj pa odvisen od operaterja, ki je skrbel za delovanje in upravljanje celotnega sistema. Prehod v informacijsko družbo, znižanje stroškov celotne infrastrukture in spremenjeni poslovni odnosi pri trženju telekomunikacijskih storitev in vsebin so narekovali nove razvojne trende v smeri konvergence ali zlivanja različnih telekomunikacijskih omrežij (Žurbi, Katrašnik, Čuk, 2003).

Tradicionalno telefonsko omrežje je bilo zgrajeno za prenos govora, in čeprav je bil določen napredek dosežen z digitalizacijo omrežij in integracijo storitev z digitalnimi omrežji (ISDN), se danes sooča z zahtevami, ki daleč presegajo njegove zmožnosti. Evropska skupnost je sprejela standard EURO-ISDN kot izhodiščno infrastrukturo za razvoj v smeri informacijske družbe. Nove multimedijske storitve (npr. videokomunikacije) pa zahtevajo bistveno večjo frekvenčno pasovno širino, kot jo omogoča ISDN. Potrebna je nova širokopasovna infrastruktura, ki bo omogočala kombiniranje vseh medijev. Današnja vodilna tehnologija za učinkovito implementacijo tovrstne infrastrukture je asinhronski način prenosa (ATM) v kombinaciji z internetnim protokolom (IP).

V zadnjem času smo priča dvema vrstama konvergence, in sicer zlivanju informacijske in telekomunikacijske infrastrukture ter tehnološki konvergenci, pri kateri gre za zlivanje različnih omrežnih tehnologij. Slednja ne predvideva postavitve novega omrežja (revolucije), temveč povezovanje (evolucijo) obstoječih in novih omrežij ter optimizirano rabo vsakega izmed njih. Uporabniki, priključeni na različna dostopovna omrežja, bodo lahko v zlitim modelu telekomunikacijskih omrežij na enostaven način dostopali do vsebin in komunicirali z uporabniki v drugih omrežnih domenah. Dostopovna omrežja, med katerimi so najbolj razširjena PSTN, ISDN, kabelska omrežja, XDSL², brezžična mobilna omrežja druge (npr. GSM) in tretje (UMTS) generacije, med seboj povezuje omrežno jedro, osnovano na paketni prenosni tehnologiji, na primer na internetnem protokolu (IP), asinhronem prenosnem načinu (ATM) ali kombinaciji obeh (Žurbi, Katrašnik, Čuk, 2003).

V prihodnosti bo nastalo več vzporednih povezanih omrežij, ki bodo omogočala komuniciranje med njihovimi naročniki. Največja raznolikost omrežij in njihovih operaterjev bo na mednarodnih zvezah, manj pa na domačih medkrajevnih in krajevnih ravneh. Na krajevni ravni dostopa bodo prevladovala naslednja tri omrežja (NPRTel, 2000):

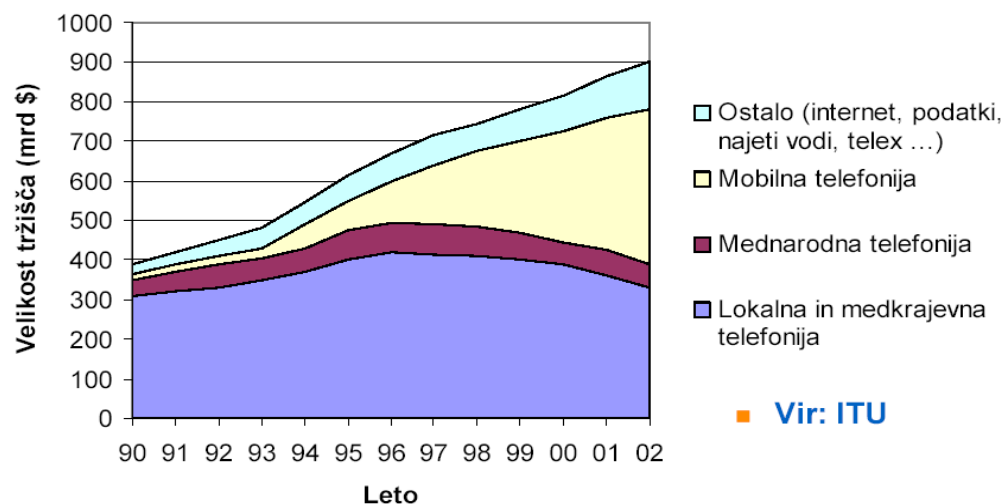
- fiksno telefonsko omrežje;
- mobilno omrežje;
- omrežje kabelske televizije.

Vsako od teh omrežij, ki je bilo v preteklosti specializirano le za določeno vrsto storitev, bo v prihodnosti razvijalo sposobnost opravljanja različnih vrst storitev in s tem prevzemanja prometa konkurenčnim omrežjem. Storitve bodo tako v manjši meri odvisne od infrastrukture

²XDSL predstavlja devet podobnih, alternativnih tehnologij. Poglavitne razlike med njimi so v njihovi komunikacijski hitrosti, simetričnosti prenosa, razdalji delovanja in primernih aplikacijah. Trenutno sta najbolj aktualni tehnologiji ADSL (asimetričen prenos do 8 Mbit/s, namenjen široki uporabi) in SDSL (simetričen prenos do 2,3 Mbit/s, namenjen predvsem poslovni uporabi). V prihodnosti predvidevajo še zmogljivejšo tehnologijo VDSL (prenos do 50 Mbit/s) (Kos, 2003).

kot danes. Če je bil gonilo razvoja telekomunikacij v prejšnjem obdobju tehnološki razvoj, bodo v prihodnosti gonilo različne aplikacije znanih rešitev in storitve. Svetovni trg telekomunikacijskih storitev v zadnjih desetih letih je prikazan na sliki 1.

Slika 1: Svetovni telekomunikacijski trg po segmentih



Vir: Bešter, Kos, 2003 (po ITU)

V zvezi s tehnološkim napredkom v telekomunikacijah lahko torej povzamemo, da so se obstoječa telekomunikacijska omrežja za različne telekomunikacijske storitve v preteklosti razvijala bolj ali manj ločeno. Zanje je značilna specializiranost, neprilagodljivost za hitro uvajanje novih storitev in hitre odzive na tržne razmere, težka povezljivost in upravljanje ter sorazmerno visoki stroški. V prihodnosti bo šlo za približevanje (konvergenco) omrežij in zlivanje (integracijo) storitev. Ob tem ne gre za postavljanje povsem novih omrežij, temveč za povezovanje obstoječih omrežij (telefonskih, radijskih in podatkovnih), njihovo optimizirano uporabo in uvajanje novih tehnologij. Značilni bosta raznolikost storitev, ponujenih prek različnih omrežij in operaterjev, in konkurenca med njimi. Tehnike enosmerne prenosa, kot sta radiodifuzija in kabelska televizija, prehajajo v tehnike dvosmerne prenosa z interaktivnim komuniciranjem.

1.2 Procesi na področju telekomunikacij

Telekomunikacije so panoga posebnega pomena predvsem iz naslednjih razlogov (Wheatley, 1999, str. 2):

- postajajo osrednji element v mnogih gospodarskih in državnih postopkih, vključujejo se v finance, promet in upravljanje javnih storitev;
- v panogi prevladujejo podjetja z veliko tržno močjo, zato je nujna regulacija z namenom zaščite interesov uporabnikov;
- ekonomski problemi, kot so ekonomija obsega, eksternalije, alokacija stroškov, ki so v tej panogi že analizirani, se pojavljajo tudi v drugih panogah;
- so nosilec socialnih sprememb zaradi uporabe novih tehnologij in močan pospeševalec razvoja, primerljiv s transportnimi in poštnimi storitvami.

Desetletja so telekomunikacijske storitve po svetu zagotavljala javna podjetja, v ZDA pa regulirana podjetja v zasebni lasti. Odsotnost konkurence je bila posledica visokih fiksnih stroškov, ki se pojavljajo pri postavitvi in delovanju omrežja. O telekomunikacijski panogi se je govorilo kot o naravnem monopolu. Zaradi napredka in zmanjšanja stroškov postajajo telekomunikacijske storitve iz do sedaj luksuznih vse bolj nujne dobrine.

Telekomunikacije so podvržene procesom liberalizacije, privatizacije in globalizacije.

1.2.1 Liberalizacija

Obenem s tehnološkimi inovacijami je v osemdesetih in devetdesetih letih prejšnjega stoletja potekala tudi liberalizacija telekomunikacijskih trgov (Telecommunications: growth and risks, 2000). Liberalizacija pomeni odpiranje trga in odstranitev vseh pravnih ovir za vstop na prej zaščiten trg z namenom omogočiti konkurenco zasebnim podjetjem (European Guide to Telecommunications Liberalisation, 1995).

Proces liberalizacije se je v ZDA začel z razbitjem podjetja ATT, leta 1984, v Evropi pa se je dokončno uveljavil leta 1998, ko je stopila v veljavo direktiva, ki vsem članicam nalaga liberalizacijo telekomunikacij. Odstranjevanje zakonskih ovir za konkurenco oziroma deregulacija, ki se je s tem začelo, temelji na izvajanju navodil (direktiv) Evropske komisije za novo upravljanje telekomunikacijskih omrežij in storitev. S tem je Evropska unija lahko končno tudi podpisala sporazum s Svetovno trgovinsko organizacijo za svetovno liberalizacijo (odprtje trga) telekomunikacij, katerega neposredni cilj je bistvena pocenitev mednarodnih telefonskih storitev.

Posledica je bil pojav novih telekomunikacijskih operaterjev, financiranih z zasebnim kapitalom. Njihovi delničarji so bili operaterji radijskih in televizijskih omrežij, medijski konglomerati, distributerji vode in plina, cestna podjetja in železnice, banke in pokojninski skladi, start-up podjetja itd. Tradicionalni telekomunikacijski operaterji so se na nove konkurente odzvali na več načinov. Ustanovili so hčerinska podjetja na področju mobilne telefonije in omogočanja dostopa do interneta ter se s kapitalskimi povezavami razširili na nove trge (zahodnoevropski in skandinavski telekomi zlasti v srednjo in vzhodno Evropo). Nadalje so znižali cene klicev na dolge razdalje, se prestrukturirali in začeli iskati zasebne vire financiranja. Te dejavnosti so se v glavnem obrestovale, saj so tradicionalni operaterji praviloma obdržali prevladujoč položaj v fiksni telefoniji in razen v Velik Britaniji, Nemčiji in Grčiji osvojili največji tržni delež tudi v mobilni telefoniji.

Vse države Evropske unije niso enako hitro in temeljito uresničevale dogovorjene liberalizacije trga, saj si je kar tretjina članic (Grčija, Portugalska, Španija, Luksemburg in Irska) izbojevala podaljšanje veljavnosti monopola – v nekaterih primerih celo do leta 2003. Poznavalci evropskega trga zato opozarjajo, da je Evropska unija še daleč od enotnega trga in da se bosta svobodno tržno tekmovanje in konkurenca na področju telekomunikacij (vodov in central) razvijala različno hitro v različnih državah v zahodni in srednji Evropi. Prav tako naj ne bi smeli v bližnji prihodnosti pričakovati bistvenega zniževanja cen. Danes lahko zato govorimo o »dvohitrostni Evropi«, v kateri se ena skupina držav hitro bliža cilju tržnega tekmovanja, druga pa si prizadeva še za nekaj časa vsaj delno zavarovati državne telekome pred konkurenco.

Večja konkurenčnost na področju telekomunikacij prinaša (Kelley, 1996, str. III-42):

- večjo ponudbo omrežij, raznolikost storitev, ugodnejše cene;
- večje vzpodbude za vlaganje v sektor;
- znižanje cen ob povečani učinkovitosti;
- povečanje inovativnosti kot odgovor na potrebe trga;
- povečanje odzivnosti na zahteve uporabnikov;
- lažje prilagajanje podjetij konkurenčnim razmeram na mednarodnih trgih;
- delno zmanjšanje bremena reguliranja za državni regulatorni organ.

Konkurenca naj bi vodila k povezovanju in združevanju omrežij telekomunikacijskih in informacijskih storitev ter večji inovativnosti. Poleg tega naj bi se povečala tudi kakovost storitev, znižale pa naj bi se cene telekomunikacijskih storitev (Gaberščik, 1996, str. 16).

S tem, ko na trg telekomunikacij vstopajo novi ponudniki, se pojavlja na trgu omejena konkurenca. V pogojih omejene konkurence pa tržni mehanizem ne deluje v polnem zamahu, zato je potrebna določena mera regulacije. Omejena konkurenca je rezultat regulacije vstopa, ocenjenih ekonomij obsega, omejene velikosti trga, velikega obsega zahtevnih naložb za izvajanje telekomunikacijskih storitev, dolge dobe povračila za projekte (Soni, 1999, str. 2).

Kljub intenzivni liberalizaciji na telekomunikacijskem trgu v EU ostajajo določene vstopne ovire, med katerimi so najpomembnejše naslednje (Study on Market Entry Issues in EU Telecommunications Markets after 1st January 1998, 2000):

- nekonsistentna regulacija: Razlike med regulacijskimi režimi posameznih držav in nekonsistentnost nacionalnih regulacijskih organov pri uveljavljanju zakonov in aktov, ki so podlaga za njihovo delovanje, povečujejo negotovost pri vstopu novih konkurentov in zato predstavljajo vstopno oviro. Pri telekomunikacijskih podjetjih, ki začnejo ustvarjati pozitiven denarni tok šele po daljšem obdobju, je tveganje v zvezi z regulacijo še toliko bolj izrazito;
- ozka grla pri dostopu do kupcev: Z ozkimi grli pri dostopu do strank se srečujejo ponudniki storitev, ki jim operaterji fiksne telefonije in še zlasti operaterji mobilne telefonije omejujejo uporabo njihovih omrežij;
- počasno uvajanje dejavnikov, ki omogočajo konkurenco (prenosljivost števil, možnost izbire operaterja);
- obnašanje prevladujočih operaterjev: Monopolni operaterji namerno zavlačujejo pri uvajanju elementov storitev, potrebnih za razvoj konkurence (prenosljivost števil, znižanje cen medomrežnega povezovanja ...). Novi konkurenti tako izgubljajo dragoceni čas pri uvajanju svojih storitev na trg;
- omejevanje cen: Kadar so stroškovno določene regulirane cene telekomunikacijskih storitev prenizke, imajo novi konkurenti manjšo vzpodbudo za vstop na trg (nižji potencialni dobiček).

1.2.2 Privatizacija

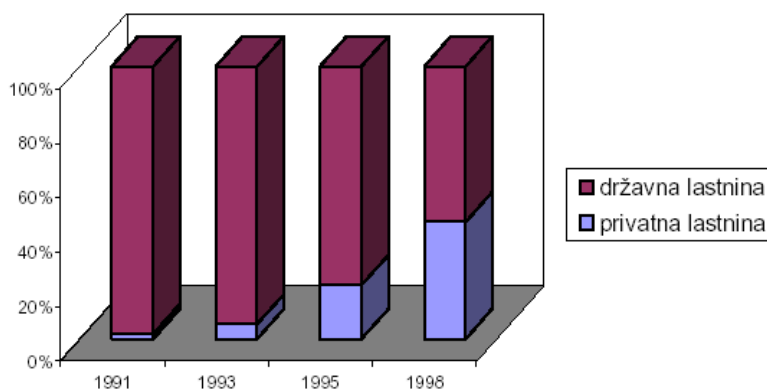
Liberalizacija ne more biti uspešna, če se predhodno ali vsaj sočasno ne odvije še proces privatizacije telekomunikacijskih operaterjev. Dva osnovna cilja privatizacije sta povečanje ekonomske učinkovitosti podjetij ter uvajanje in spodbujanje konkurence.

Za dejavnosti družbene infrastrukture, kamor štejemo tudi telekomunikacije, je značilno, da v preteklosti nikoli niso imele pravega trga. To je področje, ki ga je država obvladovala z državnim reguliranjem in načrtovanjem in kjer je bila vloga države in njenih mehanizmov praktično nenadomestljiva (Davidson, 1981, str. 43). Izkazalo se je, da je zmotno prepričanje, da naj bi državni monopoli bolje poskrbeli za javne interese kot ustrezno regulirana zasebna podjetja (Becker, 1998, str. 42). Zato so v celi vrsti držav začeli postopno privatizirati telekomunikacijska podjetja in s tem pogosto v kratkem času posodobili tehnologijo, izboljšali raven storitev in povečali dobiček podjetij.

O privatizaciji državne lastnine govorimo takrat, ko gre za prehod lastninske pravice z države na zasebne subjekte. Tako se zmanjša ali izniči vloga države pri odločanju v nekem podjetju, povečajo pa se pravice zasebnih lastnikov. Cilj privatizacije je sicer različen glede na stopnjo razvitosti nacionalne ekonomije (Bošnjak, 2000, str. 34). V razvitih ekonomijah je to povečanje konkurenčnosti, prodaja javnih podjetij zasebnemu sektorju in večja vloga trga kapitala. V nerazvitih ekonomijah pa gre predvsem za tržno reformo, ki omogoča delovanje gospodarstva po tržnih načelih in odpiranje gospodarstva na svetovni trg.

V zadnjih dveh desetletjih smo bili priča pobudam za zmanjšanje državnega nadzora in privatizacijo storitvenih podjetij po vsem svetu, saj je informacijska doba zasejala »seme pogubljenja« storitvenih podjetij pod državnim nadzorom iz industrijske dobe (Kaplan, Norton, 2000, str. 14). Proces privatizacije poteka tako kot proces liberalizacije postopoma, kar kaže tudi slika 2.

Slika 2: Privatizacija telekomunikacij v Evropi v obdobju 1991–1998



Vir: General Trends in Telecommunication Reform 1998 – Europe, 1998, str. 9

Privatizacija državnih podjetij in liberalizacija nekdanjih reguliranih trgov sta močno vplivali na poslovanje evropskih podjetij v zadnjih petnajstih letih (New Industry Models – Privatisation and Liberalisation, 2002). Ta trend se še nadaljuje in med sektorji, ki jih je najbolj zaznamoval, so poleg energetike in pošte tudi telekomunikacije. Na področju privatizacije telekomunikacij se Evropa skoraj povsem razlikuje od ZDA, saj razen nekaterih skandinavskih držav, ki so nekaj časa obdržale zasebno lastnino v telekomunikacijah, nobena

evropska država ni uspela ali pa tudi ni želela uvesti konkurenčnih razmer v telekomunikacijskem sektorju. Namesto tega smo imeli monopolna telekomunikacijska podjetja v državni lasti, ki so večinoma delovala v sklopu podjetja PTT.

Danes so v popolnoma zasebnih rokah samo trije evropski operaterji, in sicer angleški British Telecom, italijanski Telecom Italia in španska Telefonica. V manj kot 20 % vseh privatizacij so imeli novi lastniki v rokah tudi kontrolni paket delnic. Nekatere države omejujejo delež posameznih partnerjev v nacionalnih telekomunikacijskih operaterjih ali pa jim poiščejo strateškega partnerja in tako do neke mere obdržijo pod nadzorom delež tujega kapitala.

1.2.3 Globalizacija

Globalizacija je svetovni trend, ki se kaže v različnih panogah z različno močjo in različnim časovnim zamikom, pri tem pa zajema celotno gospodarstvo. Za podjetja predstavlja nov izziv, katerega velikost je odvisna predvsem od sektorja. Danes lahko govorimo tudi o globalnih panogah.

Globalna panoga je tista, v kateri je konkurenčni položaj neke firme v neki državi znatno pod vplivom njenega položaja v drugih državah in obratno. Tako bo dobivala značilnosti globalne panoge tista panoga, v kateri dobivaš neke konkurenčne prednosti, če povezuješ dejavnosti na svetovni (globalni) ravni (Pučko, 1996, str. 167).

Prvo mednarodno povezovanje telekomunikacijskih operaterjev v devetdesetih letih prejšnjega stoletja in s tem povezana internacionalizacija poslovanja sta predstavljala velik izziv, čeprav je šlo zgolj za to, da povežemo dva telefonska naročnika v dveh različnih državah. Na začetku še ni šlo za združevanja in prevzeme, temveč za oblikovanje strateških povezav, ki lahko ponudijo globalne storitve govorne telefonije, prenosa podatkov in slike predvsem multinacionalnim podjetjem.

V nasprotju z ZDA, kjer je že dalj časa eno glavnih orožij v boju za tržni delež združitvev med družbami, je bila Evropa do nedavnega naklonjena predvsem ohlapnejšim strateškim povezavam (Dussauge, Garette, 2000, str. 63–69). Po odprtju telekomunikacijskega trga pa je val združitvev zajel tudi Evropo. Prav sedanje obdobje je zato tako pomembno in negotovo obenem. Združevanja niso le moda, temveč pričajo o globokih spremembah in prerazporeditvi gospodarske moči v širšem mednarodnem prostoru.

Globalizacija je močno vplivala na farmacevtsko, naftno, avtomobilsko industrijo, pa tudi na investicijsko bančništvo in telekomunikacije (New Industry Models – Globalisation, 2002). Razlog je v tem, da globalno ne pomeni le vsote nacionalnih podjetij, ki delujejo na različnih tujih trgih, temveč celotno mrežo konkurenčnih odnosov, ki jih vzdržujejo ta podjetja, z namenom doseči vodilni položaj na mednarodnem trgu. Med dejavnike, ki so pospešili proces globalizacije, gotovo lahko štejemo zmanjšanje ovir v trgovanju med državami, tuje naložbe, prenos tehnologije in stalno izboljševanje komunikacijskih povezav.

Najpomembnejši značilnosti globalizacije sta internacionalizacija gospodarskih subjektov in povečan obseg mednarodnih naložbenih tokov. Še pred desetletjem je zagotavljanje telekomunikacijskih storitev potekalo skoraj izključno v nacionalnih okvirih. Kot glavni razlog za to lahko navedemo zakonodajne ovire, ki pa so se v procesu liberalizacije in

deregulacije močno zmanjšale. Vedno bolj prihaja do izraza mednarodna narava telekomunikacij. Nacionalni operaterji so začeli z medsebojnim povezovanjem omrežij z namenom izgradnje tako imenovanih telekomunikacijskih širokopasovnih (super)avtocest. Povezovanje omrežij v tehničnem smislu podpira Evropski inštitut za telekomunikacijske standarde (ETSI – The European Telecommunications Standards Institute). Ustanovljen je bil 1988 v okviru Evropske unije, vendar pa se je v kratkem obdobju svojega delovanja močno uveljavil. K uspehu te organizacije so pripomogli predvsem pritiski mednarodne trgovine, ki želi imeti isti izdelek za čim več držav, in Evropska unija, ki ugotavlja, da skupnega tržišča ni mogoče ustvariti brez enotne standardizacije. To je v telekomunikacijah samo pospešilo proces, v katerem državne standardizacije izgubljajo pomen.

Združitve gospodarskih subjektov, posameznih podjetij ali na različne načine že koncentriranih podjetij so eden najvidnejših pokazateljev globalizacije. V zadnjih dveh desetletjih beležimo rast števila mednarodnih povezav med podjetji, kar je nadaljnji dokaz globalizacije. Posledično je postalo povezovanje med podjetji pomemben element v poslovni strategiji in nenazadnje vpliva na njihovo konkurenčno prednost (Buckley, Glaister, 2002).

1.3 Cene telekomunikacijskih storitev

Svetovni trg telekomunikacijskih storitev narašča predvsem zaradi novih fiksnih naročniških linij, večje pogostosti klicanja in mobilnih storitev, medtem ko cene telekomunikacijskih storitev realno padajo. Kljub vsemu pa letna realizacija trga raste po povprečni letni stopnji vsaj 10 % (Wheatley, 1999, str. 59).

Politika v posameznih državah in politika EU v zvezi s cenami izpostavlja nekatera načela:

- cene, ki temeljijo na stroških: cilj je določiti tarifno politiko, ki bo temeljila na sistemih obračunavanja dejanskih stroškov in bo primerljiva s sistemi v državah Evropske unije;
- ločeni računovodski izkazi: dominantni operaterji morajo imeti ločene računovodske izkaze za prikaz stroškov in prihodkov posameznih telekomunikacijskih storitev;
- transparentnost in enakopravnost pri zaračunavanju: različnost cen je dopustna le na področjih, kjer je to utemeljeno (npr: redna in znižana tarifa, obseg prometa).

Osnovni standard za določanje razumnih cen so stroški zagotavljanja storitve. Ekonomski stroškovni standard za določanje učinkovitosti niso dejanski stroški neučinkovitega operaterja, ampak predvideni stroški zagotavljanja storitve na najbolj učinkovit način (Trends, 1999, str. 102).

Če želijo regulatorji vzpostaviti konkurenco in pri tem ne upoštevajo predvidenih stroškov, tvegajo, da bodo na trg poslali napačne signale o bodočih cenah. Poleg tega morajo biti cene tudi odraz pričakovanih tržnih gibanj, sicer lahko računamo z izgubo tržnega deleža (Gist, 1999, str. 117).

Cene telekomunikacijske opreme se določajo na bolj ali manj konkurenčnih trgih. Cene večine drugih storitev, predvsem osnovnih domačih omrežnih storitev, so večinoma določene s strani monopolistov ali administrativno. Administrativno določene cene so druge najboljše cene, ki naj bi zagotavljale učinkovito alokacijo virov ob omejitvah, da so vsi stroški pokriti

in da na trgu ni popolne konkurence. Teorija določanja cen tudi govori, da je treba pri cenah, ki temeljijo na stroških, upoštevati tudi stroške vstopajočih na trg in ne obstoječih na trgu (Wheatley, 1999, str. 211).

1.4 Področje telekomunikacij v Sloveniji

Vključevanje Slovenije v evropski trg telekomunikacij je možno le ob upoštevanju pravil delovanja skupnega trga, to pa pomeni ukinitvev monopola in uveljavitev procesov liberalizacije, deregulacije, privatizacije. V Sloveniji je stopnja liberalizacije na področju opravljanja telekomunikacijskih storitev majhna. Trenutno tudi ni popolne dostopnosti do javnih telekomunikacijskih storitev, zato ni mogoče v celoti zagotavljati univerzalnih storitev³.

Z gostoto 44 telefonskih priključkov na 100 prebivalcev se Slovenija uvršča na prvo mesto med srednje- in vzhodnoevropskimi državami, vendar s tem zaostaja za zahodnoevropskimi državami. V zadnjem času je s stopnjo več kot 100 % na leto naraščalo število priključkov v mobilnem omrežju, podoben razvoj pa je opaziti tudi pri številu internetnih priključkov.

V Sloveniji delujejo naslednja omrežja:

- omrežje PSTN družbe Telekom Slovenije, d. d.;
- mobilno analogno omrežje NMT družbe Mobitel, d. d.;
- mobilni digitalni omrežji GSM 900 družb Mobitel, d. d., in SI.MOBIL, d. d.;
- mobilno digitalno omrežje DCS 1800 družb Mobitel, d. d., SI.MOBIL, d. d., in Western Wireless International;
- omrežje osebne klica RDS;
- približno 100 omrežij kabelskih distribucijskih sistemov.

Kljub padanju cen je pričakovati, da bo celotni prihodek od telekomunikacijskih storitev naraščal po realni stopnji 10 % na leto, predvsem zaradi hitrejše rasti storitev mobilnih omrežij, interneta, storitev z dodano vrednostjo in drugih novih vrst storitev. Nadalje je pričakovati povečanje deleža celotnega prihodka od telekomunikacijskih storitev v bruto domačem proizvodu (BDP) s sedanjih 2 % na 6,5 % v letu 2015. Pričakovati je spremembe v strukturi celotnega prihodka, in sicer povečanje deleža prihodkov mobilnih omrežij, omrežij kabelskih operaterjev in interneta ter zmanjšanje deleža prihodkov omrežja PSTN (Predlog zakona o telekomunikacijah, 2001).

Slovenija je že pred sprejemom prvega zakona o telekomunikacijah izvedla dve pomembni reorganizaciji, ki sta bili predpogoj za liberalizacijo panoge (Valančič, 1998, str. 26–27):

³ Univerzalne storitve obsegajo (Zakon o telekomunikacijah, 2001):

- za vsakogar, ki to zahteva, možnost dostopa do fiksnega javnega telefonskega omrežja z možnostjo vzpostavljanja in sprejemanja domačih in mednarodnih klicev, prenosa zvokovnih informacij ter tej pasovni širini primeren prenos faksimilnih sporočil in prenos podatkov ob pomoči modema;
- neomejen brezplačni dostop do števil 112 in 113 in dostop do teh števil iz javnih telefonskih govorilnic tudi brez sredstva za aktiviranje govorilnic;
- dostop do posredovalca za vzpostavljanje zvez in do službe informacij z naročniki;
- primerno pokritost z javnimi telefonskimi govorilnicami.

- 1) avgusta 1993 vzpostavitev organa upravljanja in s tem prenos upravnih funkcij, ki so jih tedaj izvajale tedanje organizacije PTT, na državo;
- 2) leta 1995 pa uradna ločitev poštne in telekomunikacijske dejavnosti in s tem ustanovitev Pošte Slovenije, d. o. o., in reorganizacija preostalega podjetja PTT v Telekom Slovenije, p. o.

Prvi zakon o telekomunikacijah je bil v Sloveniji sprejet leta 1997 (Uradni list RS, št. 35/97). Zakon je ločil javne in tržne telekomunikacijske storitve⁴. Zakon je sicer omogočil delno liberalizacijo telekomunikacijskega področja, opazen je tudi vpliv evropske zakonodaje. Kljub temu je imel še precej pomanjkljivosti, saj ni vseboval pravnih norm, ki jih je Evropska unija sprejela po letu 1994. Zakon je predvidel liberalizacijo na področju govornih storitev z letom 2001, za druge storitve in omrežja pa postopno uvajanje konkurence in podeljevanje koncesij. Februarja 2000 je Državni zbor po večletni dodelavi sprejel Nacionalni program razvoja telekomunikacij, leto pozneje pa smo dobili še nov Zakon o telekomunikacijah.

Nov zakon o telekomunikacijah, ki je začel veljati 11. 05. 2001, prenaša precejšen del pravnega reda EU⁵ v slovensko zakonodajo in je tako pripravljen za razmere konkurence na trgu. Skladno s tem zakonom morajo vsi operaterji fiksne javne telefonske omrežja s pomembno tržno močjo od 01. 01. 2002 ponuditi tudi razvezo krajevne zanke. To pomeni, da mora biti vsem ponudnikom, ki bi želeli vstopiti na trg, omogočen dostop do obstoječega lokalnega omrežja.

Evropski parlament sprejema nove direktive, ki jih bodo morale članice in pridružene članice vpeljati v svoje nacionalne zakonodaje. To pa pomeni tudi spremembe in dopolnitve zakona o telekomunikacijah pri nas in postavljanje pravnega okvira za harmonizacijo področja z evropskim pravnim redom.

Namen zakona o telekomunikacijah je (Zakon o telekomunikacijah, 2001):

- zagotoviti konkurenco na trgu telekomunikacijskih storitev in omogočiti zanesljive telekomunikacijske storitve, katerih ponudba bo usklajena s pričakovanji in potrebami uporabnikov;
- zagotoviti univerzalne telekomunikacijske storitve vsem po dostopni ceni, vključno s potrebami po nujnih storitvah;
- zaščititi interese uporabnikov telekomunikacijskih storitev vključno z varstvom tajnosti in zaupnosti v telekomunikacijah;
- zagotoviti in pospeševati učinkovitost in konkurenco med operaterji;
- zagotoviti učinkovito rabo radiofrekvenčnega spektra in telekomunikacijskega oštevilčenja;
- izkoristiti nastajajoče tehnologije in
- varovati interese varnosti in obrambe države (glede na strateški pomen telekomunikacij).

⁴ Kot javne storitve so opredeljene storitve javne govorne telefonije in teleksa ter prenosa in oddajanja programov RTV po prizemeljskih omrežjih in prek satelitov, kot tržne pa vse druge. Javne telekomunikacijske storitve se po zakonu zagotavljajo kot gospodarska javna služba, Telekom Slovenije pa je bil določen kot njihov izključni izvajalec do leta konca leta 2000.

⁵ Pravni red EU določajo številne direktive, združene v t. i. »paket direktiv 1998«.

Trg telekomunikacijskih storitev mora biti ob prehodu iz monopolnih v tržne razmere in iz državne v zasebno lastnino sorazmerno močno reguliran, vendar pa mora biti regulativa zaradi hitrega razvoja gospodarskih sprememb prilagodljiva, dolgoročno stabilna in neodvisna. To je mogoče doseči z regulatornim organom, ki je neodvisen od telekomunikacijskih operaterjev in trenutnih političnih struktur.

Vlada Republike Slovenije je ustanovila Agencijo za telekomunikacije, radiodifuzijo in pošto Republike Slovenije, ki je pravna oseba javnega prava, ki naj bi bila nepolitična institucija. Namen ustanovitve agencije je zagotavljanje preglednega in nepristranskega delovanja telekomunikacijskega trga, predvsem v interesu uporabnikov. Njene naloge so zlasti (Zakon o telekomunikacijah, 2001):

- zagotavljanje pogojev za primerno razvitost telekomunikacijskega trga in pospeševanje konkurence;
- zagotavljanje izvajanja univerzalnih storitev⁶;
- pospeševanje medomrežnega povezovanja;
- zagotavljanje enakopravnega dostopa do telekomunikacijskih omrežij in storitev;
- zagotavljanje nediskriminatornega delovanja telekomunikacijskih operaterjev;
- upravljanje radiofrekvenčnega spektra in telekomunikacijskega oštevilčenja;
- spremljanje razvoja telekomunikacij, pridobivanje informacij od operaterjev in informiranje uporabnikov, operaterjev, državnih organov in mednarodnih organizacij;
- spremljanje gibanja cen in preprečevanje nepravilnosti v zvezi z njimi;
- izdajanje dovoljenj za storitve;
- nadziranje in sankcioniranje vodenja računovodstva pri operaterjih;
- nadzor nad izvajanjem pravic uporabnikov;
- drugo.

⁶ Univerzalne telekomunikacijske storitve (universal service obligation – USO) so temeljna človekova pravica, ki je marsikje ni mogoče uresničiti na ekonomski način, zato jo mora omogočiti država s posebnimi zakonskimi določbami. Univerzalne storitve, ki so opredeljene kot določen minimalni nabor ustrezne kakovosti, morajo biti dostopne vsem uporabnikom po primerni ceni ne glede na geografsko lokacijo. (Nacionalni program razvoja telekomunikacij, marec 2000).

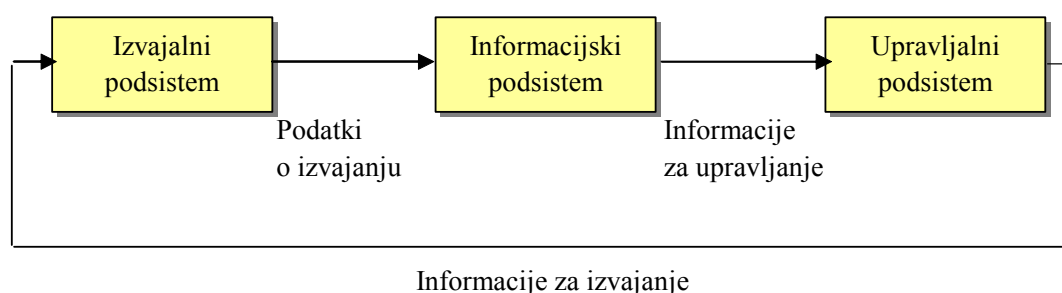
2 INFORMACIJE O STROŠKIH KOT DEL RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ

2.1 Računovodski sistem, računovodske informacije

2.1.1 Računovodski sistem

Računovodski informacijski sistem ali na kratko računovodstvo je osrednji del informacijskega sistema. Informacijski podsistem je posrednik med izvajalnim in upravljalnim podsistemom znotraj celovitega poslovnega sistema S poslovnim sistemom razumemo od okolja razmejeno in zaokroženo smiselno celoto, ki se ukvarja s poslovanjem. Bistvo izvajalnega podsistema je v tem, da v njem poteka poslovni proces, bistvo upravljalnega podsistema pa odločanje in usklajevanje. (Igličar, Hočevar, 1997, str 18–22). Celovit poslovni sistem je prikazan tudi na sliki 3.

Slika 3: Podjetje kot celovit poslovni sistem



Vir: Igličar, Hočevar, 1997, str. 19

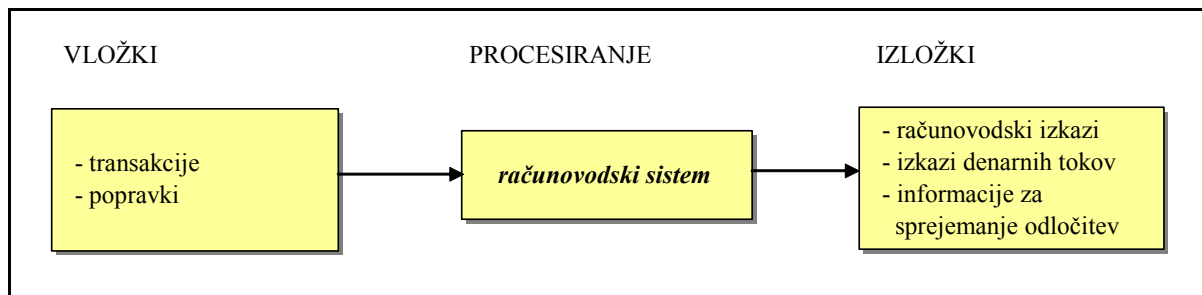
Računovodski sistem je ustroj računovodskega spremljanja in presojanja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, ki ga sestavljajo knjigovodje, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko proučevanje, iz katerega izhaja računovodsko informiranje (Turk, 2000, str. 619).

Slovenski kodeks računovodskih načel opredeljuje računovodstvo kot posebno celoto delov informacijskih funkcij, v okviru katerih se zbirajo, urejajo, obdelujejo, prikazujejo in shranjujejo podatki ter prikazujejo in shranjujejo informacije o minulih in prihodnjih pojavih (načelo povezanosti računovodstva in informacijskih funkcij). Kodeks pojmuje vsebino računovodske funkcije kot temeljno informacijsko dejavnost v poslovni celoti, ki obsega sistemsko celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodstva, računovodskega načrtovanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter iz njih izvedenih ekonomskih kategorij.

Računovodski informacijski sistem opredelimo kot infrastrukturo, ki omogoča proizvodnjo in dostavo računovodskih informacij. Njegov cilj je zbiranje in shranjevanje podatkov računovodskih transakcij z namenom oblikovati uporabne izločke za sprejemanje odločitev na

različnih ravneh (Wood, Sangster, 1999a, str. 202). Osnovni princip delovanja računovodskih sistemov lahko ponazorimo, kot je prikazano na sliki 4.

Slika 4: Osnovni principi delovanja računovodskih sistemov



Vir: Wood, Sangster, 1999, stran 195.

Računovodsko informiranje je sestavina (SRS, 2001, točka 30.3):

- finančnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi (bolj usmerjeno k zunanjim uporabnikom);
- stroškovnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja (bolj usmerjeno k notranjim uporabnikom);
- poslovnega računovodstva, kadar obravnava enkratne računovodske informacije za enkratne posebne potrebe posloводства.

Celotno računovodstvo se sicer največkrat deli na finančno in stroškovno računovodstvo. Upravljalno računovodstvo ne predstavlja tretjega sklopa računovodskih delov, temveč iz njiju izhaja, vendar je bolj usmerjeno k potrebam po informacijah pri poslovnem odločanju (Hočevar, 1997, str. 17).

2.2.2 Računovodske informacije in njihovi uporabniki

Na osnovi informacij⁷ se sprejemajo poslovne odločitve v podjetju in njegovem okolju. Posloводство brez ustreznih informacij ne more dobro opravljati svojih nalog, sprejemanja odločitev, saj so informacije gonilo njegovega delovanja. Z večino informacijami ga oskrbujejo strokovnjaki različnih poslovnih področij v podjetju, kot so: računovodje, organizatorji, prodajniki, marketinški raziskovalci in drugi. Pri sprejemanju informacij iz različnih virov moramo razlikovati informacijo od neinformacije.

⁷ Informacija je posamezno namensko usmerjeno in na nekoga naslovljeno sporočilo, ki mu olajša sprejetje kake odločitve in je posledica predelave nevtralnih podatkov (Turk, 2000, str. 144).

Informacija je praviloma rezultat predelave podatkov. Njena temeljna značilnost je v tem, da zmanjšuje naslovnikovo negotovost, povečuje njegovo znanje in spreminja spoznanja in predstave. Čim bolj je nenavadna in nepričakovana, tem večja je njena vrednost (Križaj, 2000, str. 7).

Razlikovati moramo med informacijo in podatkom, saj je podatek le nevtralno dejstvo, medtem ko so informacije problemsko usmerjene in služijo kot podlaga za odločanje (Igličar, 1997, str. 22).

Vrednost informacije je odvisna od namena uporabe in uporabnika informacije (Igličar, Hočevar, 1995, str. 22). Vrednost informacije je odvisna od njenega vpliva pri sprejemanju odločitev. Glede na to razlikujemo vredne in ničvredne informacije. Če je vrednost informacije odvisna od njenega vpliva na prihodnje odločitve, sledi, da je odvisna od osebe, ki je sprejemala odločitve, to je od uporabnika informacije. Zato moramo pri določanju vrednosti informacije upoštevati njenega uporabnika in namen uporabe. Neka informacija je vredna, če je na njeni osnovi sprejeta boljša odločitev, kot bi bila, če bi odločali brez nje.

Informacija je kakovostna, če je (Hočevar, 1998, str. 7):

- primerna, kar pomeni, da je prilagojena potrebam pri odločanju;
- pravočasna in točna;
- ustrezna, kar pomeni, da morajo informacije dobiti pravi ljudje;
- popolna, se pravi, da obsega vse podatke, pomembne za posamezno poslovno odločitev.

Poleg tega mora biti informacija resnična, natančna, razumljiva in uporabna. Znotraj informacijskega sistema nam mora podati odgovore na vprašanja kaj, kako, čemu, koga in kdaj informirati.

Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom in kot takšno končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja (SRS, 2001, točka 30.1).

Namen računovodskega informiranja je omogočati uporabnikom računovodskih informacij, da kar najbolj presojujejo, ocenjujejo, sklepajo in odločajo. Pri računovodskem informiranju se prenašajo informacije med odločevalnim in izvajalnim področjem nalog v podjetju pa tudi med podjetjem in uporabniki zunaj njega. Tako je računovodsko informiranje temeljnega pomena za spoznavanje bistva gospodarskih kategorij in pojavov, povezanih s poslovanjem. Ureditev računovodskega informiranja zagotavlja smotrne tokove in načine prejemanja in prenašanja računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij uporabnikom (SRS, 2001, točka 30.45).

Razvoj informacijske tehnologije je v zadnjih desetletjih bistveno spremenil poslovne procese podjetij. Vse več podjetij se zaveda prednosti, ki jih prinaša računalniško podprto poslovanje. Uvajanje celovitih uporabniških programskih rešitev⁸ je eden od pomembnih pristopov k poslovni prenovi in informatizaciji poslovanja, ki vodi zlasti k učinkovitejšemu obvladovanju podatkov, natančnejšemu napovedovanju poslovnih dogodkov in odločanju (Kovačič, 2002, str. 2).

Skrbno oblikovane in pravilno uvedene računovodske rešitve in na njihovi podlagi izdelane informacije za potrebe poslovodnega odločanja pomenijo konkurenčno prednost podjetja. Nosilci odločanja v podjetju morajo imeti na voljo čim bolj kakovostne informacije o stroških, ki jih potrebujejo za sprejemanje pravih poslovnih odločitev. Poudariti pa moramo, da ni zadosti, da podjetje pozna svoje poslovanje, stroške, aktivnosti in podobno,

⁸ V literaturi so celovite uporabniške programske rešitve označene s kratico CPR (angl. ERP – Enterprise Resource Planning). To so npr.: SAP, Baan, Oracle, Navision.

pač pa mora svoja spoznanja o pomanjkljivostih in možnostih izboljšanja usmeriti v uvajanje sprememb, ki omogočajo še boljše poslovne rezultate in povečanje uspešnosti poslovanja.

Uporabnike računovodskih informacij bi na splošno lahko razdelili v dve skupini (Weygandt, Kell, 1996, str. 4–5):

- notranji uporabniki;
- zunanji uporabniki.

Notranji uporabniki računovodskih informacij so zaposleni v podjetju, ki na osnovi delegiranih pristojnosti in odgovornosti sprejemajo določene poslovne odločitve ter v ta namen nujno potrebujejo določene informacije. To so (SRS, 2001, točka 30.7):

- izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja;
- poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave (ravnateljstva);
- upravljalni in nadzorni organi v podjetju ter
- zaposlenci v podjetju.

Zunanji uporabniki računovodskih informacij (SRS, 2001, točka 30.8):

- lastniki podjetja, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji kapitala);
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil);
- dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih pa tudi kratkoročnih kreditov);
- kupci (zlasti glavni stalni kupci);
- država in
- javnost (tudi tekmeči).

Za Telekom je postal pomemben zunanji uporabnik informacij o stroških predvsem Agencija za telekomunikacije, radiodifuzijo in pošto Republike Slovenije.

Uporabniki imajo lahko posreden ali neposreden ekonomski interes do določenega podjetja. Praviloma imajo vsi notranji uporabniki (poslovodstvo podjetja) neposreden interes za uspešno poslovanje podjetja. Zunanje uporabnike lahko s tega vidika razdelimo v dve skupini:

- zunanji uporabniki, ki imajo neposreden interes za uspešno poslovanje podjetja (lastniki, možni vlagatelji, posojilodajalci);
- zunanji uporabniki, ki nimajo neposrednega interesa za uspešno poslovanje podjetja (finančni analitiki in svetovalci, revizorji, borze, konkurenčna podjetja, državni organi, drugi organi nadzora, davčni organi, sindikati, poslovni partnerji).

Računovodstvo sestavlja računovodske izkaze, katerih cilj je dajanje informacij o uspešnosti, finančnem položaju in spremembah finančnega položaja podjetja. Različni uporabniki računovodskih informacij imajo svoje posebne interese, ki jih morajo pripravljavci upoštevati, pri tem pa ne smejo ogroziti pravic uporabnikov do popolnih informacij.

Zahteve po računovodskih informacijah pri različnih uporabnikih informacij so različne, in sicer (Odar, 2001, str. 10–11):

- lastnike kapitala in potencialne vlagatelje zanima zlasti velikost in ustaljenost nadomestila na podlagi njihovega kapitala v obliki deležev iz čistega dobička, dividend in podobnega, politika delitve čistega dobička, dolgoročna donosnost podjetja in kakovost ravnateljstva;
- banke in druge, ki dajejo dolgoročna posojila podjetju, zanima zlasti njegova sposobnost odplačevanja posojil ter v zvezi s tem njegova dolgoročna donosnost, finančni položaj in kakovost ravnateljstva;
- dobavitelje, ki dajejo podjetju dolgoročne blagovne kredite, zanimata predvsem njegova dolgoročna donosnost in kakovost njegovega ravnateljstva;
- za zaposlene v podjetju so zlasti zanimive donosnost poslovanja podjetja in iz nje izhajajoče možnosti zaslužkov ter socialnih prejemkov, pa tudi dolgoročne možnosti za zaposlovanje in kakovost ravnateljstva;
- banke, drugi dajalci kratkoročnih posojil podjetju in njegovi kratkoročni komercialni ter drugi upniki želijo biti seznanjeni zlasti z njegovo sprotno plačilno sposobnostjo in njegovim finančnim položajem;
- glavne stalne kupce podjetja zanimajo zlasti njegova dolgoročna donosnost ter možnost ohranjanja ustaljenega poslovanja, finančni položaj in kakovost ravnateljstva;
- za tekmece podjetja je njegovo računovodsko informiranje zanimivo iz dveh popolnoma nasprotujočih si razlogov: prvi razlog je, da ugotovijo, kakšna je možnost za nakup podjetja, drugi pa, kakšna je možnost, da podjetje kupi njih, v zvezi s tem jih zanimajo predvsem donosnost, finančni položaj in kakovost ravnateljstva podjetja;
- država in državni organi želijo biti seznanjeni zlasti z razmeščenostjo raznih dejavnikov, posebej z zaposlenci v podjetju ter z uživanjem posebnih pravic zaradi monopolnega položaja ali naravne rente, kar je povezano z uvajanjem dajatev;
- javnost, predvsem v kraju, kjer deluje podjetje, želi vedeti, ali dejavnost podjetja ogroža človekovo okolje, kaj narediti, da se to omeji ali prepreči, in kakšne so ekonomske ter finančne možnosti podjetja za pomoč pri reševanju krajevnih problemov, predvsem problemov nezaposlenosti.

2.2 Informacije o stroških

2.2.1 Pojmovanje stroškov

V literaturi najdemo več različnih pojmovanj stroškov, pri čemer nekateri avtorji stroške definirajo ožje, drugi pa nekoliko ohlapneje. V nadaljevanju navajam nekaj pojmovanj stroškov različnih avtorjev, domačih in tujih.

Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, zaposlenih, predmetov dela in storitev v poslovnem procesu. Gre torej za cenovno izražene potroške vseh prvin poslovnega procesa. (Križaj, 2000, str. 22)

Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in tujih sprotnih storitev, ki nastajajo pri reprodukcijskem procesu v podjetju. Gre za v denarju ovrednoteno porabo vseh poslovnih prvin, ki nastaja v zvezi z opravljanjem gospodarske

dejavnosti podjetja in ki je za opravljanje te dejavnosti nujna in potrebna. (Pučko, Rozman 1996, str. 90)

Stroške lahko opredelimo kot vrednostni potrošek prvin poslovnega procesa za določen namen. (Hočevnar, 1997, str. 289)

O stroških ne moremo govoriti, kadar (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 75):

- nimamo opravka s kako izmed prvin poslovnega procesa;
- se katera izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je pri poslovnem procesu prisotna;
- katere izmed prvin ni mogoče izraziti vrednostno ali ko v zvezi z njeno priskrbo 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.

Strošek matematično izrazimo kot potrošek krat cena (Tekavčič, 1997, str. 15):

$$C = \sum_{i=1}^n Q_i * p_i$$

C - stroški

Q_i - količina poslovne prvine i

p_i - cena na enoto poslovne prvine i

N - število različnih prvin poslovnega procesa

Povečanje poslovne uspešnosti podjetja lahko dosežemo z zniževanjem stroškov na enoto poslovnega učinka, kar je osrednjega pomena za ekonomiko podjetij. Stroške lahko torej znižujemo z zniževanjem potroškov ali z zniževanjem nabavnih cen in drugih stroškov, ki sestavljajo nabavno ceno poslovne prvine.

Iz prakse vemo, da se pojavlja mnogo stroškov, ki jih ne moremo izraziti tako in pri katerih ne moremo trditi, da so ravno prvine poslovnega procesa, kot so npr. stroški najemnin poslovnih prostorov, stroški določenih storitev. V praksi zato s stroški razumemo vsako denarno ovrednoteno porabo prvin pri pridobivanju učinkov poslovnega procesa. (Tekavčič, 1997, str. 15)

Tuja literatura ponuja bolj ohlapne opredelitve stroškov:

- namenjeni so pridobitvi in usposobitvi določenega sredstva za predvideni namen (Hartley, 1986, str. 21);
- so denarni izdatki, potrebni za pridobitev sredstev ali premoženja (Welsch, 1988, str. 303);
- so denarna sredstva, namenjena za doseganje določenega cilja (Horngren, Foster, 1991, str. 25);

- so porabljeni denar oziroma njegov ekvivalent za dobrine oziroma storitve, ki naj bi podjetju prinesle sedanjo ali prihodnjo korist (Hansen, Mowen, 1992, str. 32);
- so znesek denarnih sredstev, predan v zameno za blago ali storitev (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 34).

Opredelitve stroškov tujih avtorjev so širše in poleg prvin poslovnega procesa za stroške štejejo tudi njihovo nabavo oziroma angažiranje.

Stroške se pogosto istoveti z izdatki, čeprav je med njimi velika razlika. Izdatki so vedno povezani s plačilom, to je zmanjšanjem denarnih sredstev, s katerimi razpolaga podjetje. Vendar vsaka pridobitev neke dobrine, ki pomeni izdatek, še ne pomeni tudi hkratni nastanek stroškov. Praviloma se izdatek pojavi pred nastankom stroška ali hkrati z njim, lahko pa tudi pozneje – z nastankom stroškov. Z izdatki torej pridobivamo prvine, ki jih v poslovnem procesu praviloma pretvorimo v stroške (Križaj, 2000, str. 22).

Poznamo pa tudi primere, ko nastaja vrsta izdatkov, ki niso povezani s stroški, npr. zmanjšanje denarnih sredstev podjetja za namene dotacij, poslovnih daril, plačil denarnih kazni. V podjetjih nastajajo tudi stroški, ki niso povezani z izdatki, npr. sprejem osnovnega sredstva kot darila (Pučko, Rozman, 1996, str. 90).

Iz navedenih pojmovanj stroškov lahko zaključimo, da so opredelitve stroškov v strokovni literaturi podobne v toliko, da stroške opredeljujejo kot v denarni enoti izraženo porabo prvin poslovnega procesa pri nastajanju poslovnih učinkov, torej kot zmnožek potroškov in cen prvin poslovnega procesa. Ker se obenem pojavljajo tudi stroški prvin, katerih potroškov ne moremo izraziti s količinsko enoto, je primerneje sprejeti širšo opredelitev stroškov in jih razumeti kot vsako denarno ovrednoteno porabo poslovnih prvin pri pridobivanju učinkov poslovnega procesa.

2.2.2 Razvrstitve stroškov

Avtorji s področja ekonomike podjetja, stroškovnega in upravljalnega računovodstva uporabljajo različne kriterije za razvrstitev stroškov, vendar pa vsi avtorji tako ali drugače vključujejo večino stroškovnih kategorij.

Stroške lahko razvrstimo glede na več kriterijev (Tekavčič, 1997, str. 17–18):

- 1) prvine poslovnega procesa ločimo (stroški materiala, stroški storitev v ožjem pomenu besede, stroški amortizacije, stroški dela);
- 2) pripisovanje posameznim stroškovnim objektom, t. j. stroškovnim mestom in/ali stroškovnim nosilcem (neposredni, posredni stroški);
- 3) izvor z vidika obravnavane poslovne enote (izvirni, neizvirni stroški);
- 4) obdobje nastanka stroškov (obračunski, načrtovani stroški);
- 5) obdobje vplivanja na poslovni izid (stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah, stroški obdobja);
- 6) odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (stalni, spremenljivi, mešani stroški);
- 7) vrednotenje posameznih stroškovnih komponent (dejanski, ocenjeni, standardni stroški);
- 8) koncepti, pomembni za proces odločanja (razlikovalni stroški, izogibni in neizogibni stroški, nepovratni stroški, okoljski stroški ter obvladljivi in neobvladljivi stroški).

Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, ki sestavlja splošne proizvodjalne stroške ter splošne stroške nabave, uprave in prodaje. **Stroški storitev** nastajajo ob sodelovanju drugih pravnih in fizičnih oseb, ki niso zaposlene v podjetju. **Stroški dela** vsebujejo plače, ki pripadajo zaposlenim, v kosmatem znesku ne glede na poslovni izid podjetja ter tisti del dajatev za socialno in pokojninsko zavarovanje, ki ga podjetje dodatno obračunava glede na plače. **Strošek amortizacije** je strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirajočega sredstva na poslovne učinke in je obračunan kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje.

Stroške glede na pripisovanje stroškovnim objektom delimo na neposredne in posredne, pri čemer so stroškovni objekti lahko: izdelek ali storitev, tehnološki oddelek, prodajni oddelek, posamezen kupec podjetja, distribucijski kanal, trgovski potnik itd. **Neposredni stroški** so stroški, ki jih lahko že pri njihovem nastanku pripišemo stroškovnemu objektu, ki jih je povzročilo. **Posredni stroški** so stroški, ki pripadajo večjemu številu stroškovnih objektov, zato jih moramo ob pomoči določenih kriterijev nanje razporediti.

Izvirni stroški so tisti, ki so izvirno nastali v neki enoti podjetja, ki jo preučujemo. **Neizvirni** so tisti stroški, ki so bili v preučevano enoto preneseni (Žnidaršič - Kranjc, 1996, str. 124).

Obračunski stroški se nanašajo na doseženi obseg poslovanja v minulem ali tekočem obdobju. **Načrtovani stroški** se nanašajo na prihodnje obdobje in so pomembni pri sprejemanju poslovnih odločitev. S primerjavo obračunskih stroškov z načrtovanimi stroški spremljamo bodisi sprotno bodisi naknadno uresničevanje naših pričakovanj glede stroškov.

Stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah, so tisti, ki postanejo odhodki in vplivajo na poslovni izid šele takrat, ko podjetje učinke poslovnega procesa, zaradi katerih so nastali, proda in s prodajo ustvari prihodke. **Stroški obdobja** pa so tisti, ki vplivajo na poslovni izid v istem obdobju, kot so nastali, ne glede na to, ali je podjetje učinke poslovnega procesa, ki so jih povzročili, prodalo. Stroškov obdobja podjetje ne more vračunati v zaloge.

Vse stroškovne vrste se ne odzivajo enako na spreminjanje obsega poslovanja in zato ločimo stalne in spremenljive stroške (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 81). **Stalni stroški**⁹ so tisti, ki se ne spreminjajo s spreminjanjem obsega poslovanja. Kljub povečanju ali zmanjšanju obsega poslovanja in tudi če podjetje preneha poslovati, ti stroški ostajajo nespremenjeni. Povezani so z določeno proizvodno pripravljenostjo. Zanje je značilno, da s povečanjem obsega proizvodnje na enoto proizvoda padajo. Stalni stroški so npr. obresti na kredite, zavarovalnine, amortizacija osnovnih sredstev, stroški ogrevanja prostorov, stroški razsvetljave. **Spremenljivi stroški**¹⁰ so tisti stroški, ki se s spreminjanjem obsega poslovanja

⁹ Pri stalnih stroških razlikujemo nujne in odpravljljive stalne stroške. Nujni stalni stroški so tisti, ki jih kratkoročno ne moremo zmanjšati, saj so vezani so na obstoječe zmogljivosti podjetja. Odpravljljivi stalni stroški pa izhajajo iz kratkoročnih (letnih) poslovnih odločitev.

¹⁰ Vsi spremenljivi stroški ne naraščajo enako hitro, tako da ločimo napredujoče, sorazmerne in nazadujoče spremenljive stroške. Napredujoči spremenljivi stroški so tisti, ki naraščajo hitreje kot obseg poslovanja, sorazmerni se gibljejo enako kot obseg poslovanja, nazadujoči pa so tisti, ki rastejo počasneje, kot se povečuje obseg poslovanja.

spreminjajo, običajno naraščajo. Spremenljivi stroški so npr. stroški predmetov dela, stroški delovne sile.

Obravnavati je treba še dodatne, povprečne in mejne stroške. **Dodatni stroški** so stroški, ki se nanašajo na dodatni obseg poslovanja. (Tekavčič, 1997, str. 31). Lahko jih opredelimo tudi kot razliko med stroški, ko upoštevamo spremembo obsega poslovanja, in stroški, ko spremembe obsega poslovanja ne upoštevamo. **Povprečni stroški** so stroški na enoto proizvoda. Če s proizvodi delimo stalne stroške, dobimo stalne povprečne stroške, če delimo spremenljive stroške, dobimo spremenljive povprečne stroške, in če delimo celotne stroške, dobimo celotne povprečne stroške. **Mejni stroški** so stroški, ki jih povzroči proizvodnja dodatne enote izdelka ali storitve. Dobimo jih, če dodatne stroške delimo z enotami dodatnih izdelkov. Ob visokem deležu stalnih stroškov v celotnih stroških so mejni stroški v primerjavi s povprečnimi lahko nižji, saj so, kot vemo, dodatni stroški pravzaprav dodatni spremenljivi stroški.

Dejanski stroški so stroški, ki so se dejansko pojavili v preučevanem obdobju. **Ocenjeni stroški** so stroški, ki jih pričakujemo na osnovi povprečnih dejanskih stroškov minulega obračunskega obdobja in predvidenih novih pogojev poslovanja. Standardni stroški so stroški, ki temeljijo na standardnih cenah in standardnih količinah poslovnih prvin po enoti poslovnih učinkov in so kot taki teoretično upravičeni. Pomembni so za načrtovanje stroškov in za vrednotenje poslovnih učinkov.

Za sprejemanje poslovnih odločitev v podjetju je treba upoštevati več stroškovnih konceptov (Tekavčič, 1997, str. 35): razlikovalni stroški, neizogibni stroški, izogibni stroški, nepovratni stroški, okoliščinski stroški ter obvladljivi in neobvladljivi stroški.

Razlikovalni (diferenčni) stroški se pojavljajo pri preučevanju več različnih poslovnih možnosti in predstavljajo razliko v stroških med posameznimi poslovnimi različicami.

Delitev na izogibne in neizogibne (odločilne in relevantne) stroške je povezana z ustreznimi odločitvami pri načrtovanju, ko je ali ni uvedena kaka akcija, ali pri nadziranju, ko so ali niso odpravljeni odvečni stroški. **Neizogibni stroški** so tisti, ki so z neko poslovno odločitvijo povezani in so zato neizogibni. **Izogibni stroški** pa so stroški, ki se jim bomo v primeru nesprejetja odločitve izognili.

Nepovratni stroški (sunk) so tisti stroški, ki so se že pojavili in nanje ne moremo več vplivati. Lahko rečemo, da so za vedno izgubljeni, saj odločitve, ki jih je povzročila, ne moremo več spremeniti. Pri sprejemanju odločitev jih ne smemo upoštevati.

Okoliščinski (oportunitetni) stroški pomenijo izgubo rezultatov (npr. prihodkov) tiste poslovne odločitve, ki je ne izberemo. Predstavljajo ceno sprejete različice delovanja. Čeprav ti stroški niso knjigovodsko evidentirani, imajo lahko velik vpliv na poslovne odločitve.

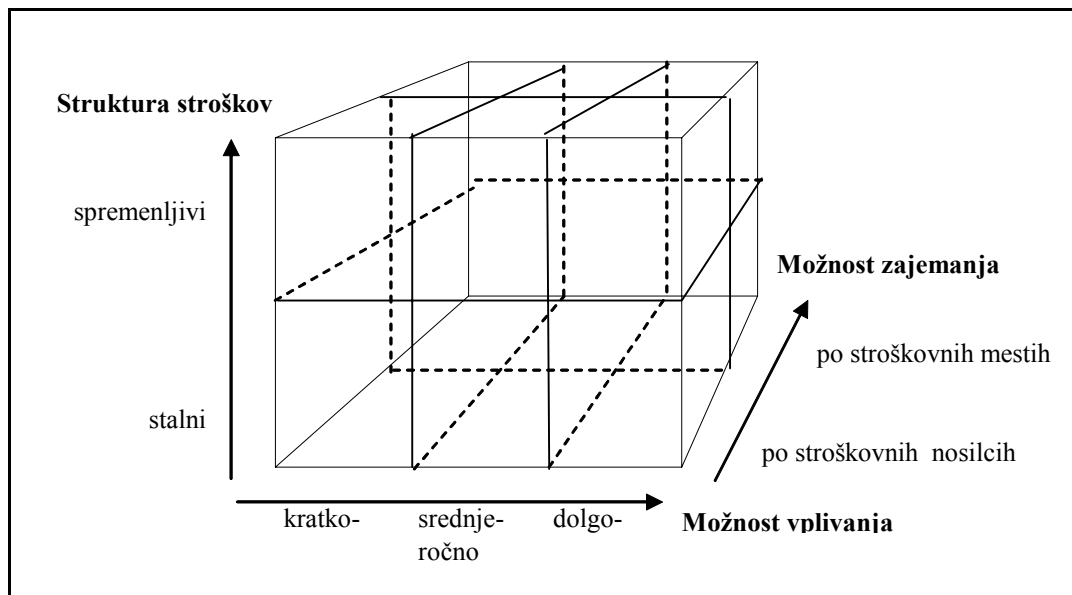
Obvladljivi stroški so povezani z določeno ravno odločanja v podjetju in s časovnim obdobjem, na katerega se nanašajo. Opredelimo jih lahko kot stroške, na katere poslovodstvo določene ravni v podjetju v določenem obdobju lahko vpliva. **Neobvladljivi stroški** pa so tisti, na katere določena raven v podjetju v določenem obdobju ne more vplivati.

Stroške moramo istočasno obravnavati s treh vidikov (Križaj, 2000, str. 23):

- 1) glede na njihovo strukturo (stalni, spremenljivi);
- 2) glede na možnost vplivanja nanje (kratkoročno, dolgoročno);
- 3) glede na možnost njihovega zajema (po nosilcih, po stroškovnih mestih).

Stroški, ki so po svoji naravi spremenljivi, tvorijo strukturo izdelka ali storitve, so z vidika možnega vpliva nanje praviloma v območju dolgoročnega vpliva (zunaj enega leta). Njihova sprememba je odvisna od določenih posegov v tehnologijo izdelave, spremembo materiala ipd., česar ni mogoče izvesti v kratkem času. Prav tako je možno nekatere enkratne stroške neposredno knjižiti na nosilce stroškov (npr. reklamni stroški za določen izdelek), čeprav imajo naravo stalnih stroškov. Na splošno velja pravilo, da so kratkoročno skoraj vsi stroški stalni, dolgoročno pa spremenljivi. Zato se mora narava stroškov vedno hkrati presoјati po vseh treh vidikih (Križaj, 2000, str. 23), kar prikazuje slika 5.

Slika 5: Tridimenzionalno obravnavanje stroškov



Vir: Križaj, 2000, str. 23

Glede na različne potrebe odločanja lahko upravljalno računovodske informacije pojasnimo z različnimi koncepti stroškov. Tako ločimo več vrst stroškov (Igličar, Hočevar, 1997, str. 264):

- 1) glede na obseg dejavnosti (stalni, spremenljivi);
- 2) vsi stroški v poslovnih učinkih (neposredni, posredni stroški);
- 3) stroški glede na možnost izbire (dodatni stroški);
- 4) stroški po mestih odgovornosti (računovodstvo odgovornosti: obvladljivi, neobvladljivi stroški).

Vse te vrste stroškov se nanašajo na pretekle ali načrtovane stroške. Pretekli stroški so podlag za oblikovanje informacij, ki na nekaj opozarjajo, načrtovani stroški pa so podlaga za reševanje problemov.

Bistveno pri opredelitvi spremenljivih in stalnih stroškov je, kako se stroški gibljejo pri spremenjenem obsegu dejavnosti. Poznavanje gibanja stroškov pri različnih obsegih dejavnosti je pomembno za kratkoročno in dolgoročno poslovodsko načrtovanje in nadziranje.

Pri vseh stroških v poslovnih učinkih imamo v mislih polno lastno ceno izdelkov, ki jih podjetje proizvaja, oziroma storitev, ki jih opravlja. Polna lastna cena pa je vsota vseh neposrednih in vseh posrednih stroškov. Namen razporejanja stroškov na stroškovne nosilce je pomemben tudi pri vrednotenju zalog, ugotavljanju dobičkonosnosti poslovanja in določanju cen.

Z dodatnimi stroški se ugotavljajo primerjalne razlike med različnimi možnostmi delovanja. Zelo pomembni so pri odločitvah v podjetju, saj dajejo odgovor na vprašanje, kaj se bo spremenilo v poslovanju, če bo podjetje sprejelo določeno odločitev. Z opredelitvijo dodatnih stroškov so pogosto povezani še okoliščinski stroški, ki jih lahko opredelimo kot izgubljene vrednosti, ki smo se jim morali odpovedati zaradi izbora druge različice delovanja.

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih omogoča na eni strani pravilnejšo razdelitev splošnih stroškov na stroškovne nosilce, na drugi strani pa pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katera je nekdo odgovoren. Za stroške ne morejo odgovarjati izdelki, ampak samo ljudje. Odgovornosti lahko nastane samo za tiste stroške, na katere je možno vplivati, in s tega vidika ločimo obvladljive in neobvladljive stroške.

Poslovodstvo podjetja potrebuje informacije o stroških za (Drury, 1994, str. 19):

- 1) vrednotenje zalog in merjenje poslovnega izida (zapadli in nezapadli stroški, stroški obdobja in stroški poslovnega učinka, proizvodjalni in neproizvodjalni stroški, neposredni in posredni stroški);
- 2) za odločanje in načrtovanje (spremenljivi in stalni stroški, odločilni in neodločilni stroški, izogibni in neizogibni stroški, nepovratni stroški, okoliščinski stroški, mejni in dodatni stroški);
- 3) za nadziranje poslovanja po mestih odgovornosti (obvladljivi in neobvladljivi stroški).

Večino od teh stroškov sem v tem poglavju že opredelila, tako da bom podrobneje obravnavale le stroške, ki jih do sedaj nisem opredelila.

Nezapadli stroški so stroški pridobljenih prvin, ki prinašajo bodoče prihodke. Izkazujejo se v bilanci stanja, ko pa se prvine potrošijo, se kot **zapadli stroški** in odhodki izkazujejo v izkazu poslovnega izida. Pomembni so za ugotavljanje poslovnega izida in vrednotenje zalog (Drury, 1994, str. 20).

Stroški obdobja so tisti stroški, ki jih ne vključujemo v vrednost zalog, temveč v odhodke v obdobju, v katerem so nastali, kadar uporabljamo zoženo metodo vrednotenja poslovnih učinkov. **Stroški poslovnega učinka** pa so tisti, ki jih pripisujemo blagu, kupljenemu ali izdelanemu, namenjenemu prodaji. **Proizvajalni stroški** zajemajo vse stroške, ki nastajajo v proizvodnji, tako neposredne kot splošne. **Neproizvajalni stroški** pa zajemajo stroške, ki nastajajo zunaj proizvodnje, se pravi v upravi, prodaji in nabavi. V proizvodjalnih organizacijah se vsi proizvodjalni stroški vključujejo v stroške izdelka in neproizvajalni stroški v stroške obdobja.

2.2.3 Vrednotenje poslovnih učinkov

Načini spremljanja stroškov se z razvojem in večanjem deleža storitvenih dejavnosti v družbenem proizvodnem neprestano razvijajo, njihov razvoj pa je povezan z novimi informacijskimi tehnologijami in vsesplošno prisotno globalizacijo in standardizacijo poslovanja. V novejši računovodski teoriji se z razvijanjem stroškovno-računovodskih sistemov dejavnosti in na podlagi vedno večje pomembnosti splošnih stroškov znova pojavljajo težnje k polnejšemu vrednotenju poslovnih učinkov.

Poslovne učinke lahko vrednotimo na podlagi načrtovanih velikosti, kar imenujemo predračunska kalkulacija ali na podlagi uresničenih velikosti, kar je obračunska kalkulacija. (SRS, 2001, točka 16.15).

Ločimo metodo polnega vrednotenja in metode zoženega vrednotenja poslovnih učinkov.

2.3.2.1 Metode polnega vrednotenja

Pri metodi polnega vrednotenja težimo k prenašanju vseh izvirnih in izvedenih stroškov na stroškovne nosilce. Klasičen obračun po nosilcih stroškov je temeljil na polni lastni ceni. Ob pomoči ključev se vse stroške prenese na proizvodna in storitvena stroškovna mesta, s teh mest pa naprej na stroškovne nosilce. Ko ugotovimo tako neposredne kot tudi posredne stroške stroškovnih nosilcev, to delimo s proizvedenimi količinami, tako da dobimo lastne cene teh izdelkov.

Pri sestavi lastne cene moramo razlikovati med (Pučko, Rozman, 1995, str. 179):

- neposrednimi in
- posrednimi stroški.

Sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu so (SRS, 2001, točka 16.13):

- a) neposredni stroški materiala,
- b) neposredni stroški dela,
- c) drugi neposredni stroški,
- č) posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- d) posredni stroški nakupovanja,
- e) posredni stroški prodajanja,
- f) posredni stroški splošnih služb,
- g) posredni stroški obresti in
- h) neposredni stroški prodaje.

Izračunavanje polne lastne cene je praktično uporabno za naslednje namene (Hočevar, Igličar, 1997, str. 296):

- finančno-računovodsko poročanje,
- analiziranje dobičkonosnosti,
- ugotavljanje določenih stroškov,
- določanje regulativnih cen,
- določanje normalnih cen.

2.3.2.2 Metode zoženega vrednotenja

Pri zoženih metodah vrednotenja poslovnih učinkov na stroškovne nosilce ne prenašamo vseh stroškov s stroškovnih mest, ampak samo nekatere, odvisno od izbrane metode vrednotenja. V stopnjo dodatka splošnih stroškov vključimo le del splošnih stroškov, drugi splošni stroški pa so vključeni v odhodke obračunskega obdobja.

Poznamo več metod zoženega vrednotenja (SRS, 2001, točka 16.14):

- metoda vrednotenja po proizvodjalnih stroških;
- metoda vrednotenja po spremenljivih stroških;
- metodo vrednotenja poslovnih učinkov brez všteti obresti.

Med naštetimi metodami sta najpogosteje uporabljeni metoda po proizvodjalnih stroških in metoda po spremenljivih stroških, medtem ko je metoda vrednotenja poslovnih učinkov brez obresti redkejša.

Metoda vrednotenja poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških je po SRS obravnavana v širšem in ožjem smislu.

Pri vrednotenju poslovnih učinkov **po proizvodjalnih stroških v širšem pomenu** so vključene sestavine (SRS, 2001, točka 16.14):

- a) neposredni stroški materiala,
- b) neposredni stroški dela,
- c) drugi neposredni stroški,
- č) posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- d) posredni stroški nakupovanja.

Pri vrednotenju poslovnih učinkov **po proizvajalnih stroških v ožjem pomenu** pa se izključijo še posredni stroški nakupovanja (SRS, 2001, točka 16.14).

Metoda vrednotenja poslovnih učinkov **po spremenljivih stroških** izhaja iz dejstva, da stalni stroški nastajajo v podjetju ne glede na proizvedeno količino izdelkov, zato jih ni smiselno porazdeljevati na posamezne stroškovne nosilce. Smiselno pa je po stroškovnih nosilcih razdeliti spremenljive stroške, ki so odvisni od obsega poslovanja. Zato se s to metodo ne računa lastnih cen, pač pa primerne prodajne cene. Prodajno ceno sestavljajo spremenljivi stroški in znesek pokritja, ki vsebuje tako stalne stroške kot predviden dobiček.

Pri vrednotenju poslovnih učinkov po spremenljivih stroških se pri vseh sestavinah stroškov upoštevajo samo spremenljivi stroški, izključi pa se stalni del stroškov. Zanimarijo se tudi neposredni stroški prodaje, če se tako ugotavlja vrednost obstoječih zalog (SRS, 2001, točka 16.14).

Vrednotenje poslovnih učinkov po spremenljivih stroških omogoča:

- lažje spremljanje spremenljivih in stalnih stroškov,
- določanje spodnje meje, do katere se lahko zniža prodajna cena,
- hitrejša in lažja določanje prodajne cene,
- enostavnejše načrtovanje in prikazovanje poslovnega izida,
- bolj razviden vpliv stalnih stroškov na poslovni izid
- itd.

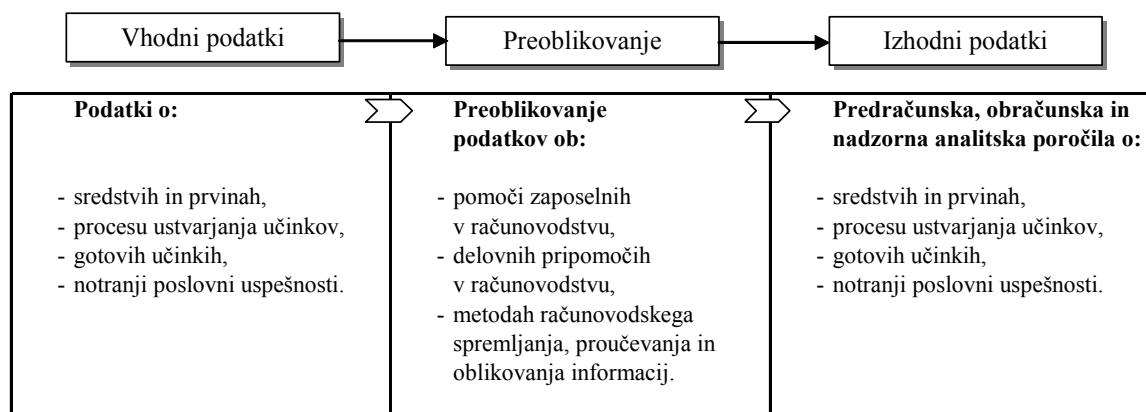
Pri vrednotenju poslovnih učinkov **po lastni ceni, zoženi za obresti**, se iz kalkulacije izključijo posredni stroški obresti in neposredni stroški prodaje (SRS, 2001, točka 16.14).

2.2.4 Informacije o stroških v procesu odločanja

Največ informacij o stroških za potrebe odločanja prejema poslovodstvo iz področja stroškovnega in upravljalnega računovodstva. Vsebina stroškovnega računovodstva je širša in presega stroškovni okvir, saj spremlja in preučuje ekonomske razsežnosti vseh dogajanj v izvedbenih, upravljalnih in informacijskih funkcijah v podjetju, zato se danes pogosto govori o računovodstvu za notranje uporabnike informacij. Je informacijski servis, ki je v domeni poslovodstva in njemu v podporo in ne predmet zunanjih interesov, zakonske in druge prisile (Koletnik, 1996, 26–27).

Nosilci računovodskih informacij so računovodska poročila. Proces oblikovanja teh informacij lahko prikažemo z naslednjo sliko (Koletnik, 1996, str. 36):

Slika 6: Proces oblikovanja informacij o stroških za potrebe odločanja



Vir: Koletnik, 1996, str.36.

Informacije o stroških za potrebe odločevalcev so torej informacije o:

- stroških prvin,
- stroških procesa ustvarjanja učinkov,
- stroških gotovih učinkov,
- stroških notranjih organizacijskih enot.

V zvezi s **stroški prvin** računovodstvo pripravlja informacije o priskrbi prvin, usposobitvijo in njihovo uporabo, porabo in odtujitvijo oziroma izločitvijo.

Stroške procesa ustvarjanja poslovnih učinkov običajno evidentiramo in preučujemo po posameznih organizacijskih enotah znotraj podjetja. Odvisno od porazdelitve odgovornosti za odločanje v hierarhiji organizacije so lahko organizacijske enote oblikovane kot stroškovna mesta, poslovno-izidna ali naložbena mesta.

Na informacije o **stroških poslovnih učinkov** kot končnih stroškovnih nosilcev vplivajo sistemi in metode vrednotenja. Pri spremljanju stroškov po stroškovnih nosilcih se zaradi povečanja deleža splošnih stroškov v vseh stroških pojavlja vedno več problemov in vedno težji problemi. V teoriji in praksi so se razvile nove računovodske metode, med katerimi so najbolj znane metode spremljanja stroškov po procesih in metoda določanja ciljnih stroškov. Informacije o stroških gotovih učinkov odločevalci potrebujejo predvsem zaradi ugotavljanja poslovnega izida podjetja, za določanje in presojanje prodajnih cen ter za odločanje o izkoriščanju proizvodnih prvin.

Vse bolj je pomembno načrtovanje in nadziranje stroškov **po mestih odgovornosti**.

Upravljalno računovodske informacije se nanašajo na prihodke, stroške in sredstva, vendar se različne vrste teh informacij najlažje ločijo po treh vrstah stroškov, in sicer (Hočevar, 1995):

- vsi stroški v poslovnih učinkih (polno vrednotenje),
- diferenčni stroški,
- odgovornostni stroški.

S **polnim vrednotenjem** mislimo na polno lastno ceno poslovnih učinkov, ki je vsota vseh neposrednih in posrednih stroškov. Ta informacija je uporabna za analiziranje ekonomske uspešnosti in sklepanje pogodb, načrtovana polna lastna cena pa za dolgoročno načrtovanje in določanje cen izdelkov oz. storitev.

Razlikovalni (diferenčni) stroški predstavljajo, kot smo že zapisali, razliko v stroških med posameznimi poslovnimi različicami. Informacije o njih so podlaga za odločanje o izbiri med različnimi možnostmi.

Pri **odgovornostnih stroških** mislimo na spremljanje stroškov po posameznih organizacijskih enotah v podjetju oziroma mestih odgovornosti. Služijo za nadziranje poslovne dejavnosti posameznih organizacijskih enot v podjetju in ljudi, ki so odgovorni zanjo.

Informacije o stroških so odločevalcem potrebne za različne odločitve, kot so na primer:

- izdelovati ali kupovati izdelek, polizdelek, sestavni del ali storitev;
- v kakšni višini določiti prodajno ceno izdelka;
- ali umakniti določen izdelek z določenega trga;
- ali uvesti nov izdelek na tržišče;
- ali spremeniti sestavo proizvodnega programa;
- ali spremeniti proizvodjalni proces;
- ali spremeniti obstoječo organizacijo;
- ali zamenjati proizvodjalno in drugo opremo;
- ali povečati obseg poslovanja in za koliko
- itd.

To so le nekateri problemi, s katerimi se srečujejo odločevalci v podjetju in ki zahtevajo najprej določanje različnih možnih rešitev in ovrednotenje posamezne različice. Pri tem imajo pomembno vlogo informacije o stroških končnih učinkov kot tudi informacije o stroških po organizacijskih enotah oziroma mestih odgovornosti.

2.3 Stroški telekomunikacijskih storitev

Dejstvo je, da različni dejavniki, kot so povpraševanje, tehnologija, liberalizacija, privatizacija, strateška partnerstva, regulativa in še nekateri, pri telekomunikacijskih podjetjih povzročajo določene spremembe, kar se odraža tudi na cenovnem področju. Cene telekomunikacijskih storitev v splošnem padajo in treba se je opreti na informacijo o stroških.

Telekomunikacijska dejavnost je bila v preteklosti monopolno organizirana, zato ni bilo potrebe, da bi bile cene posameznih storitev usklajene s stroški. Pogovornina mednarodnih klicev je bila, in v nekaterih državah še vedno je, višja v primerjavi s stroški, pogovornina notranjih klicev pa nižja v primerjavi s stroški. Tako mednarodni promet subvencionira domačega. Tudi cene drugih storitev niso v razmerju s stroški. Takšna nesorazmerja so zahtevala in še zahtevajo preureditev tarifnih razmerij (Nacionalni program razvoja telekomunikacij, marec 2000).

V telekomunikacijah lahko na stroške gledamo z več vidikov (Soni, 1999, str. 4):

- z vidika vodstva: pri izbiri optimalne alternative vlaganja, pri povečanju učinkovitosti, pri prihodnjem strateškem načrtovanju, pri oblikovanju planskih cen, pri sklenitvah dogovorov o medomrežnem povezovanju ali drugih dogovorov o delitvi prihodkov, pri zagotavljanju osnove za izračunavanje univerzalnih storitev;
- z vidika trga oziroma konkurence: pri določanju razumnih cen medomrežnih povezovanj, pri določanju cen za preprodajo storitev ali uporabo zmogljivosti, pri dogovorih o delitvi prihodkov;
- z vidika regulatorja: pri stroškovnih analizah za določitev ali potrditev predlaganih cen, pri cenah medomrežnega povezovanja, pri določanju prispevka za zagotavljanje univerzalnih storitev, kot osnova za pošteno konkurenco, pri dogovorih o delitvi prihodkov, pri zaščiti interesov uporabnikov, proizvajalcev in vlade, pri predvidevanjih panožnih strategij;
- z vidika ustvarjalcev telekomunikacijske politike: pri vstopih novih podjetij na trg, pri prihodkih iz naslova licenc, pri interesih uporabnikov, pri prispevkih za zagotavljanje univerzalnih storitev.

Operaterji imajo ponavadi malo informacij o stroških po posameznih storitvah, celo manj kot bi bilo nujno potrebno v privatiziranem in liberaliziranem okolju. Na konkurenčnem trgu to niti ne bi bilo tako pomembno, saj bi cene določal trg in operaterji z višjimi stroški tržne cene ne bi preživel. Na trgu telekomunikacij, kjer ima konkurenca omejeno moč, pa je analiza stroškov edini učinkoviti način ugotavljanja osnove za določanje cen storitev. Cene storitev vplivajo na alokacijo virov in, kadar zakon tako dovoljuje, tudi na vstop učinkovitih konkurentov v panogo. Analiza stroškov zato s procesom privatizacije postane še kako pomembna.

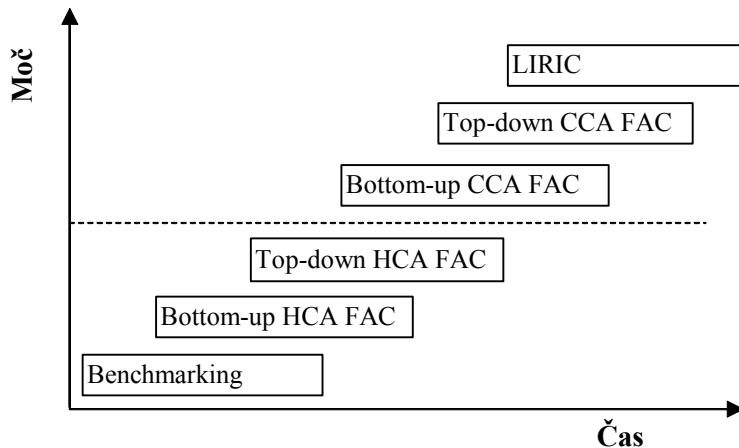
Glavni elementi analize stroškov so (Wheatley, 1999, str. 177):

- razlikovanje med fiksnimi in variabilnimi stroški: vsi izdelki in storitve skupaj morajo s ceno pokriti tako fiksne kot tudi variabilne stroške podjetja;
- identifikacija aktivnosti za potrebe ugotavljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa¹¹;
- razdelitev variabilnih nekapitalskih stroškov med individualne aktivnosti;
- delitev stroškov kapitala čim bliže končnim storitvam: stroške kapitala, ki se jih deli več medsebojno ločenih storitev, npr. zagotavljanje dostopa, promet, posebne storitve, se razdeli na končne storitve podobno kot nekapitalski stroški;
- ocenitev stroškov zmogljivosti zaradi njihove uporabe v rednih in znižanih tarifah.

Pri analizi stroškov lahko kot osnovo upoštevamo minule, sedanje ali prihodnje stroške. Pri izračunavanju stroškov telekomunikacijskih storitev se časovno gledano uporabljajo različne metode, kar prikazuje tudi slika 7.

Slika 7: Metode¹² pri izračunavanju stroškov v telekomunikacijah

¹¹ Metoda izračunavanja stroškov na osnovi aktivnosti poslovnega procesa je opisana v točki 3.2.1.



Vir: Greenfield Gavin, 2001, str. 10

2.3.1 Metoda popolno alociranih stroškov (Fully Allocated Costs – FAC)

Metoda popolno alociranih stroškov (Fully Allocated Costs – FAC) alocira vse stroške, fiksne in variabilne, eni ali drugi storitvi. Ponavadi se stroške razporedi na osnovi proporcionalnosti, ki je bolj povezana z idejo o poštenosti ali nepristranskosti kot z načinom, po katerem konkurenčni trg dejansko deluje. Metodologija se je posebej razvila v Severni Ameriki in pozneje pod pritiski regulatorja tudi v Veliki Britaniji (Wheatley, 1999, str. 177).

Za metodo popolno alociranih stroškov je značilno, da (Soni, 1999, str. 11–12):

- so vsi stroški razdeljeni glede na dejavnike, ki povzročajo stroške;
- se določi stroškovne nosilce, t. j. storitve, za katere bomo ugotavljali stroške in seveda dobičkonosnost;
- se neposredni stroški v celoti razdelijo na stroškovne nosilce (običajno jih ni več kot 15 %);
- se posredni stroški, če jih ni mogoče pripisati stroškovnim nosilcem, delijo na podlagi porazdelitve outputa, prihodkov ali v enakih delih kot neposredni stroški;
- se skupni stroški lahko porazdelijo glede na output, prihodke ali neposredne stroške, včasih na podlagi pribitka, ki se določi na podlagi izračuna deleža celotnih skupnih stroškov v celotnih stroških;
- delitev skupnih stroškov v dinamičnih razmerah zahteva neko stopnjo povprečenja v deležu uporabe;
- povprečenje temelji na inženirskih in/ali računovodskih informacijah;
- inženirske informacije so parametri, kot je promet, medtem ko računovodski izkazi zagotavljajo osnovo skupnih stroškov;
- uporaba metode izračunavanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa zahteva opredelitev aktivnosti in pripisovanje posrednih in neposrednih stroškov posameznim aktivnostim tako, da ostane zelo malo aktivnosti, ki jih je treba obravnavati kot skupne stroške.

¹² Metodi FAC in LRIC sta opisani v nadaljevanju, pri čemer izračuni HCA (historic cost accounting) pomenijo upoštevanje preteklih stroškov, izračuni CCA (current cost accounting) temeljijo na tekočih stroških, metoda benchmarking pa je opisana v točki 3.2.3.

Prednosti metode popolno alociranih stroškov so (Soni, 1999, str. 13):

- da zagotavlja pokritost vseh stroškov;
- da temelji na računovodskih podatkih, kar zagotavlja lažjo preverljivost;
- vodstvo podjetja bo z uporabo te metode lažje prepričalo delničarje o rezultatih poslovanja.

Slabosti so (Soni, 1999, str. 13):

- da spodbuja neučinkovito poslovanje podjetja, saj so pokriti vsi stroški, in ni spodbude po zmanjšanju stroškov;
- delitev stroškov na podlagi pribitka ali prihodka ne odraža dejanskih stroškov storitve;
- vodstvo podjetja lahko sprejme odločitve o naložbah, ki niso skladne z dejanskimi stroški nudenja storitve.

Wheatley opozarja še na nekaj težav (Wheatley, 1999, str. 178):

- veliko stroškov je treba deliti med posameznimi storitvami;
- ob hitrih tehnoloških spremembah ali inflaciji pretekli stroški niso primerni;
- postopki alokacije stroškov na podlagi ključev so pogosto obsežni in subjektivni;
- od novih udeležencev na tržišču se zahteva plačevanje stroškov, ki lahko skrivajo tudi neučinkovitosti dominantnega operaterja.

2.3.2 Metoda dolgoročnih dodatnih stroškov (Long Run Incremental Costs – LRIC)

Metoda dolgoročnih dodatnih stroškov je usmerjena v prihodnost, saj predstavlja dolgoročni pogled na stroške. Podjetje mora načrtovati dolgoročno, ker projekti v telekomunikacijah, ki vključujejo rast, vključujejo tudi spremembe stroškov, ki pa so na dolgi rok zaradi tehnoloških izboljšav spremenljivi. Izračunani so na podlagi učinkovitega zagotavljanja storitev z najboljšo razpoložljivo tehnologijo ter izključitve preteklih stroškov in njihove nadomestitve s tekočimi stroški ali stroški, ki sledijo iz predvidenih bodočih naložb (Soni, 1999, str. 14).

Dolgoročni dodatni stroški so zlasti pomembna osnova za izračun stroškov medomrežnega povezovanja¹³. Predvidi se stroške posameznih elementov omrežja, pri čemer so upoštevani stroški kapitala, amortizacije in operativni stroški ter razumen del skupnih stroškov (Soni, 1999, str. 15). Z dolgoročnimi dodatnimi stroški se meri razlika v stroških, ko operater neko storitev omogoča in ko je ne omogoča. Dodatni strošek predstavlja celotno storitev (Intven, Oliver, Sepúlveda, 2000, str. 26). Metoda dolgoročnih dodatnih stroškov izhaja iz dolgoročnih stroškov (Incremental Costs – IC), ki se lahko uporabljajo na tri načine (Wheatley, 1999, str. 24):

¹³ Medomrežno povezovanje ima v telekomunikacijah poseben pomen, saj je edina možnost za zadovoljitev potreb kupcev v popolni povezavi omrežij, ki vsem ponudnikom javnih telekomunikacijskih storitev zagotavlja dostop v javno nacionalno in svetovno omrežje. Ključnega pomena za razvoj in uveljavitev odprtega in konkurenčnega trga so pošteni, jasni, nepristranski pogoji teh povezav in stroškovno utemeljene cene.

- stroški, ki se pojavijo le v velikih prirastkih (npr. če obstoječe centrale nimajo več dodatnih zmogljivosti, je treba vključiti dodatno centralo);
- dodatni stroški, ki se pojavijo v podjetju zaradi vpeljave nove storitve (npr. dodatni vodi na področju, ki se ga sicer že oskrbuje);
- posebni stroški, ki se pojavijo zaradi spremenjenih pogojev.

Prednosti uporabe dolgoročnih dodatnih stroškov so, da (Soni, 1999, str. 15):

- spodbuja učinkovito nudenje storitev, s pokrivanjem dodatnih stroškov na osnovi predvidenih stroškov, ob upoštevanju najbolj učinkovite razpoložljive tehnologije;
- delitev stroškov poteka po načelu povzročitelja stroškov;
- s povečanjem konkurence se ponudniki nagibajo k oblikovanju cen na podlagi te metode, saj je to eden izmed načinov povečanja tržnega deleža;
- uporabniki plačujejo nižje cene, saj so izračuni dodatnih stroškov ponavadi nižji kot izračuni popolno alociranih stroškov;
- daje regulatorju ključno vlogo pri upravljanju vstopa na trg.

Slabosti so, da (Soni, 1999, str. 16):

- v stroških niso zajeti predhodno vloženi stroški;
- je delitev stroškov težko preverljiva in jo je težko zagovarjati;
- metoda predpostavlja, da so vsi stroški spremenljivi in da je uporabljena najučinkovitejša razpoložljiva tehnologija, kar vedno ne drži;
- je zaradi nižjih cen pisana na kožo obstoječim uporabnikom, medtem ko za nove potencialne uporabnike pogosto ne zagotavlja zadostnih zmogljivosti.

Obstajata dva načina izračunavanja dolgoročnih dodatnih stroškov (Hardt, 1999, str. 15):

- Pristop od zgoraj navzdol (top down accounts): sredstva se znova ovrednotijo glede na trenutna stroškovna načela in s tem povezanimi stroški, nastalimi zaradi drugih zadev, kot je npr. billing. Stroški se popravijo tako, da odražajo najboljše sedanjo prakso. Pomanjkljivost tega pristopa je v tem, da nastale ocene stroškov lahko še naprej vključujejo neučinkovitosti, ki so se vtihotapile v poslovni proces podjetja.
- Pristop od spodaj navzgor (bottom up engineering): zgradi se tehnološko gospodarni model omrežja in se oceni njegovo vrednost. Tako se oceni povprečne dodatne stroške posamezne omrežne storitve. Stroškom za obratovanje omrežja je treba dodati druge stroške, tiste, ki se nanj nanašajo, kot so zaračunavanje (billing), poslovanje, kadrovske funkcije itd. Prednost je v preglednosti in učinkovitosti, slabost pa, da lahko podceni ali celo spregleda nekatere stroške.

Za podporo pri delitvi stroškov uporabljamo različne računalniške programe, ki so na voljo, kot na primer: CAT (Cost Allocation Tool), SAP R/3¹⁴, OROS itd.

3 TRADICIONALNI IN NOVEJŠI PRISTOPI K OBVLADOVANJU STROŠKOV

¹⁴ SAP R/3 uporablja tudi Telekom Slovenije.

Samo jasen pogled na stroške, ki jih ima podjetje, omogoča realno sliko o dejanskem položaju podjetja in je poleg drugih instrumentov osnova za poslovno odločanje. Obvladovanje stroškov v podjetju omogoča jasno zastavljena politika stroškov, ki jo lahko razumemo kot posebno podpodročje politike podjetja, ki na osnovi notranjih in zunanjih stroškovnih analiz in z uporabo sistematičnih in metodoloških postopkov zasleduje celovito obvladovanje in kontrolo področja stroškov v podjetju v smislu celovitega obvladovanja stroškov¹⁵ (Becker, 1997, str. 4).

Trg zahteva, da podjetja proizvajajo zelo kakovostne izdelke ob čim manjših stroških. Bistvena sestavina zmanjševanja stroškov je uvajanje nadziranja nad stroški in odgovornosti za nastale stroške. To je razlog za razvoj številnih metod za nadziranje stroškov in ugotavljanje primerne obsega stroškov za zahtevano kakovost in količino posameznih izdelkov in storitev (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 171).

3.1 Tradicionalni pristopi k obvladovanju stroškov

Tradicionalni pristopi, ki še vedno prevladujejo v praksi večine domačih in tujih podjetjih, izhajajo iz prejšnjih razmer, za katere so bili značilni:

- neposredno delo in material kot glavna proizvodna dejavnika;
- stabilna tehnologija;
- majhen delež splošnih stroškov v vseh stroških;
- splošni stroški so izhajali iz nemotenega izvajanja proizvodnje;
- ozek proizvodni program.

Tradicionalni način obvladovanja stroškov predstavlja spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

3.1.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce, in je zanje nekdo odgovoren. Število stroškovnih mest v podjetju je treba prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Pri oblikovanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, in zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v podjetju (SRS, 2001, točka 16).

Ločimo več vrst stroškovnih mest:

¹⁵ Angl. Total Cost Management.

- proizvodna stroškovna mesta oziroma stroškovna mesta ustvarjanja učinkov, ki vključujejo stroškovna mesta osnovne, stranske, neindustrijske in pomožne dejavnosti;
- neproizvodna oziroma nestoritvena stroškovna mesta, ki zajemajo stroškovna mesta nabave, uprave in prodaje;
- navidezna stroškovna mesta, ki se uporabljajo za obračun posebnih stroškov, ki jih ne moremo razporediti na druga stroškovna mesta, saj bi to deformiralo njihove stroške. Mednje spadajo stroški poslovnih stavb in stroški, ki nastajajo zaradi delovanja podjetja kot celote, to so npr. članarine, revizije, odpravnine, štipendije (Križaj, 2000, str. 27).

V povezavi s stroškovnim mestom je smiselno opredeliti še **mesto odgovornosti**, ki predstavlja mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju. Zaseda ga nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti (SRS, 2001, točka 16).

Za stroške, ki so zajeti po stroškovnih mestih, se pojavlja odgovornost samo enkrat. Dejansko se odgovornost za iste stroške razteza na več ravneh, pri čemer govorimo o mestih odgovornosti. Nekdo je lahko odgovoren samo za nekaj, na kar lahko vpliva, gre za zmožnost nadziranja oziroma obvladovanja, ki pomeni stopnjo vplivanja poslovodje na stroške, prihodke in podobne kategorije (Hočevar, 1995, str. 52–53).

Ločimo več vrst mest odgovornosti (SRS, 2001, točka 20):

- stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti: je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki);
- prihodkovno mesto odgovornosti: je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki;
- poslovno-izidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti): je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom;
- naložbeno mesto odgovornosti: je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo.

Pri **delitvi stroškov na stroškovna mesta** ločimo neposredne in posredne stroške. Neposredni stroški so tisti, za katere lahko že pri njihovem nastanku brez težav ugotovimo, katero stroškovno mesto jih je povzročilo in jih temu stroškovnemu mestu tudi pripišemo. Posredni stroški so stroški, ki jih ne moremo pripisati enemu stroškovnemu mestu, saj nastajajo v zvezi z delom na več stroškovnih mestih. Ugotoviti moramo, katerim stroškovnim mestom pripadajo, in jih nanje razporediti, za kar se običajno uporabljajo **ključi**.

$$\text{Ključ za razporejanje posrednih stroškov} = \frac{\text{posredni stroški}}{\text{osnova}} \times 100$$

Ključni predstavljajo neko razmerje med posrednimi stroški podjetja v določenem obdobju in neko osnovo za razporejanje teh stroškov. Pomnoženi s 100 pomenijo odstotek pribitka na

izbrano osnovo. Osnove za ključne so lahko izražene količinsko ali vrednostno. Količinske osnove so na primer: količine izdelanih izdelkov, porabljeno število ur neposrednega dela, porabljeno število strojnih ur, število zaposlenih delavcev v neposredni proizvodnji. Vrednostne osnove pa so lahko: vsi neposredni stroški, izdelavne plače, prodajna vrednost izdelkov, vrednost osnovnih sredstev na osnovnih stroškovnih mestih.

Zelo pomembno je, da pravilno izberemo osnovo za izračun ključa, ker je od tega odvisna pravilnost razporejanja posrednih stroškov po stroškovnih mestih. Osnova mora biti čim bolj povezana s kategorijo splošnih stroškov, ki jo razporejamo na podlagi izbrane osnove. Pri tem lahko vse posredne stroške razporejamo na podlagi enake osnove, različne vrste posrednih stroškov pa lahko razporejamo tudi na podlagi različnih osnov (Tekavčič, 1997, str. 20–21).

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojni namen (Hočevar, 1995, str. 52):

- a) omogoča pravilnejšo razdelitev splošnih stroškov na stroškovne nosilce in
- b) omogoča pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katere je nekdo odgovoren.

3.1.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih

Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve proizvodne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti. Število stroškovnih nosilcev mora podjetje prilagoditi glede na to, ali se ukvarja z množinsko oziroma procesno dejavnostjo ali, nasprotno, z nizno (serijsko) oziroma posamično dejavnostjo po naročilih (SRS, 2001, standard 16). Pri tem je treba paziti, da ni opredeljenih preveč stroškovnih nosilcev, ker bi ugotavljanje stroškov tako velikega števila stroškovnih nosilcev povzročilo prevelike stroške glede na vrednost pridobljenih rezultatov.

Ločimo končne in začasne stroškovne nosilce. Končni stroškovni nosilci so z vidika podjetja končni učinki poslovnega procesa, namenjeni prodaji, začasni stroškovni nosilci pa so poslovni učinki, ki ne zapuščajo poslovnega sistema in so namenjeni za lastne potrebe. To so polizdelki ali fazni izdelki, ki gredo v nadaljnjih fazah delovnega procesa v lastno porabo. Začasni nosilci bodo v nadaljnji proizvodnji prenesli stroške na neke končne učinke (Pučko, Rozman, 1992, str. 177).

Tudi pri **delitvi stroškov na stroškovne nosilce** ločimo neposredne in posredne stroške. Postopek razporejanja stroškov, ki nastanejo pri poslovanju podjetja, na stroškovne nosilce imenujemo kalkuliranje ali kalkulacija (Pučko, Rozman, 1996, str. 177).

Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce lahko poteka eno- ali dvostopenjsko. O **enostopenjskem razporejanju** stroškov govorimo, kadar stroške prenašamo neposredno z ravni podjetja na raven poslovnih učinkov. Pri **dvostopenjskem razporejanju** stroške z ravni podjetja prenesemo na raven posameznih stroškovnih nosilcev v dveh stopnjah. Na prvi

stopnji razporejanja stroškov podjetja razdelijo stroške stroškovnim mestom bodisi neposredno bodisi posredno z uporabo enega ali več ključev. Na drugi stopnji pa podjetja prenesejo stroške stroškovnih mest na stroškovne nosilce bodisi neposredno bodisi posredno ob pomoči ključev. Večina sodobnih sistemov stroškov je dvostopenjskih. Več neposrednih stroškov je takrat, ko pripisujemo stroške stroškovnim mestom, kot pa takrat, ko je stroškovni objekt izdelek ali storitev (Tekavčič, 1997, str. 72).

Temeljna kritika tradicionalnih sistemov delitve stroškov je predvsem v izbiranju neracionalnih osnov za delitev posrednih stroškov na stroškovna mesta in stroškovne nosilce. Z uvedbo začasnih stroškovnih nosilcev v tradicionalne sisteme obvladovanja stroškov tradicionalne sisteme približamo sodobnim metodam. Če kotčasne stroškovne nosilce opredelimo dejavnosti nabave, uprave in prodaje, se s tem približamo opredelitvi aktivnosti poslovnega procesa v sodobnem načinu spremljanja stroškov. Kot take jih lahko razporejamo na končne stroškovne nosilce glede na njihovo porabo pri ustvarjanju izdelkov. Tako lahko v okviru tradicionalnega sistema spremljanja stroškov dobimo podobne rezultate kot ob pomoči obvladovanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa¹⁶ (Žitnik, 2001, str. 76).

3.2 Sodobni pristopi k obvladovanju stroškov

Razloge, ki so privedli do uveljavitve novih pristopov pri obvladovanju stroškov, je iskati v tem, da:

- se zmanjšuje delež industrije v primerjavi z deležem storitvenih dejavnosti v družbenem proizvodu;
- podjetja proizvajajo široko paleto izdelkov;
- se povečuje število aktivnosti za pripravo proizvodnje, načrtovanja, koordiniranja in drugih procesov v podjetjih;
- z uvajanjem sodobnih tehnologij in avtomatizacije stroški neposrednega dela predstavljajo le manjši del vseh stroškov,
- splošni stroški zavzemajo pomemben delež celotnih stroškov;
- se povečuje delež stalnih stroškov v primerjavi s spremenljivimi stroški.

Delež stalnih stroškov postaja v primerjavi s spremenljivimi vse večji, zato je vse manjši delež tistih stroškov, ki jih lahko neposredno zajamemo po stroškovnih mestih ali po poslovnih učinkih. V storitvenih in tudi proizvodnih podjetjih je delež stalnih stroškov »nadgradnje« praviloma večji od 25 odstotkov vseh stroškov v podjetju. Med temi stroški so pomembni zlasti stroški poslovnega prostora, avtomatske obdelave podatkov, razvoja, priprave proizvodnje, računovodstva, uprave in podobno. Pri prenosih stroškov na stroškovna mesta zato podjetja uvajajo tako imenovane **interne storitve**. V ta namen je treba določiti seznam internih storitev teh stroškovnih mest, opredeliti fizični obseg internih storitev, določiti interno ceno in uporabnike, ki bodo te storitve plačali. Za nekatera stroškovna mesta je interne storitve težko opredeliti, še težje pa je določiti njihov obseg in njihove uporabnike. Pri opredelitvi internih storitev in izračunu njihove stroškovne cene si

¹⁶ Obvladovanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa je opisano v točki 3.2.1.

podjetja pomagajo z metodo obračuna stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. (Križaj, 2000, str. 26).

3.2.1 Obvladovanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Metoda obvladovanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa¹⁷ so razvili v ZDA, kar je bila predvsem posledica tehnološkega razvoja in konkurence, predstavlja pa razporejanje posrednih stroškov na osnovi aktivnosti poslovnega procesa. Spremljanje stroškov po aktivnostih nikakor ni nastalo samo po sebi, pač pa je del vsesplošnega trenda v organizacijskih znanostih, ki narekuje spremembo pogleda na podjetje kot organizacijo. Ob strukturnem se vse bolj poudarja procesni vidik organizacije, kar pomeni, da podjetja preučujejo in skušajo izboljšati poslovni proces ter s tem aktivnosti znotraj njega.

Da ustvarimo končni izdelek oziroma storitev, moramo opraviti vrsto aktivnosti. To so tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa v podjetju (delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve), logična zaporedja aktivnosti pa tvorijo posamezne procese. S tem povzročajo stroške, izdelki oziroma storitve pa so zgolj porabniki teh aktivnosti (Tekavčič, 1997, str. 97).

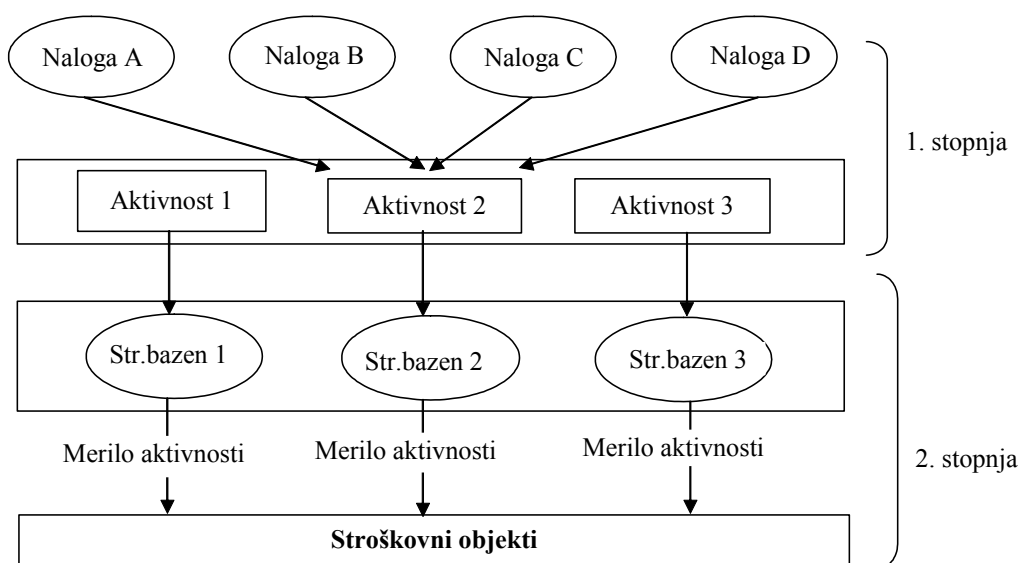
Spremljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa poteka v več korakih (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1994, str. 133):

- prvi korak: podjetje mora ugotoviti glavne aktivnosti, ki so potrebne za izvedbo procesa ustvarjanja učinkov in uresničitev ciljev;
- drugi korak: stroške, ki nastajajo v podjetju, je treba povezati s posameznimi aktivnostmi. Te so namreč tiste, ki povzročajo stroške. Ker pa vedno ostane nekaj stroškov, ki jih ne moremo pripisati nobeni aktivnosti in s tem nobenemu nosilcu, nam metoda procesnega kalkuliranja daje možnost ugotavljanja nepotrebnih stroškov in s tem učinkovitejše poslovanje;
- tretji korak: treba je oblikovati stroškovne bazene oziroma centre za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce. V teh stroškovnih bazenih morajo podjetja zbrati stroške, ki so medsebojno povezani z določenim ciljem in z eno aktivnostjo. Na začetku razvoja procesnega kalkuliranja so podjetja uporabljala veliko stroškovnih bazenov, zdaj pa težijo k večji racionalizaciji in uporabi manjšega števila stroškovnih bazenov, ne večjega od dvajset;
- četrti korak: podjetje mora stroške iz stroškovnih bazenov razporediti na posamezne stroškovne nosilce na podlagi meril aktivnosti. Pomembno je, da so merila aktivnosti, na katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov, torej z aktivnostmi. Kot merila aktivnosti lahko podjetja uporabijo število ur dela, število premikov materiala, število kupcev, število dobaviteljev in podobno.

Zgoraj opisano delitev stroškov na stroškovne nosilce na podlagi aktivnosti prikazuje tudi slika 8.

Slika 8: Dvostopenjska delitev stroškov na stroškovne nosilce na osnovi aktivnosti

¹⁷ Angl. Activity-Based Costing – ABC.



Vir: Tekavčič, 1997, str. 98.

Na prvi stopnji stroške zberemo na ravni aktivnosti, na drugi stopnji pa jih z ravni stroškovnih bazenov ob pomoči meril aktivnosti razporedimo na stroškovne nosilce.

3.2.2 Obvladovanje ciljnih stroškov

Metodo ciljnih stroškov¹⁸ so začeli uporabljati sredi šestdesetih let na Japonskem. Najpogosteje se uporablja na področju razvitih industrijskih panog, za katere so značilne relativno kratke življenjske dobe poslovnih učinkov in pogoste spremembe modelov poslovnih učinkov (Fessler, Fisher, 2000, str. 32).

Pri metodi ciljnih stroškov gre za ugotavljanje stroškov na osnovi prodajne vrednosti poslovnih učinkov in želenega dobička. Temelji na predvidevanju prodanih količin, prodajnih cen in predvidenih stroškov v posamezni fazi življenjskega cikla izdelka (Tekavčič, 1997, str. 172).

Metoda obvladovanja ciljnih stroškov je pomembna zlasti v začetni fazi življenjskega cikla poslovnih učinkov, to je v obdobju razvijanja in oblikovanja poslovnega učinka, kar vpliva na znižanje celotnih stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka (Šink, 2001, str. 29).

Postopek ugotavljanja ciljnih stroškov poteka v osnovi tako, da podjetje najprej postavi ciljno ceno, s katero dosega ciljni obseg prodaje, nato določi ciljni dobiček in na koncu ugotovi, kolikšni so ciljni stroški pri zastavljenem dobičku. Ko podjetje ugotovi ciljne stroške, jih primerja s predvidenimi. Če so predvideni stroški višji od ciljnih, mora začeti iskati možnosti za znižanje predvidenih stroškov, vendar ne na račun kakovosti poslovnih učinkov. To počne toliko časa, da predvidene stroške zniža na raven ciljnih stroškov. Pri tem je pomembno zadržati zaželeno in potrebne aktivnosti, zmanjšati ali odpraviti pa aktivnosti, ki ne prispevajo k vrednosti z vidika kupca ali k nemotenemu poslovanju podjetja (Šink, 2001, str. 31).

¹⁸ Angl. Target costing.

Pri klasični metodi kalkuliranja stroškov podjetje ugotavlja, koliko bo poslovni učinek stal, pri metodi ciljnih stroškov pa, koliko lahko največ stane (Ewert, Ernst, 1999, str. 23).

3.2.3 Benchmarking

Benchmarking lahko opredelimo kot razumevanje, merjenje, presojanje in primerjanje, torej raziskovalni proces, ki zagotavlja koristne informacije pri sprejemanju odločitev. Gre za iskanje idej za izboljšanje poslovanja, ne pa za posnemanje drugih, saj preveliko posnemanje lahko zavre ustvarjalnost v podjetju. Osnovni namen je nenehno izboljševanje oziroma doseganje najboljših rezultatov. Gre za primerjanje določenega procesa z enakimi procesi v svetovno uspešnih podjetjih, kar se postavi kot cilj, ki ga podjetje uresničuje, ali kot normo, s katero primerja lastno raven opravljanja teh aktivnosti (Tekavčič, 1996, str. 114).

Benchmarking sam po sebi ne daje rezultatov, omogoča pa neprestano učenje od drugih podjetij. Poteka v več stopnjah (Šink¹⁹, 2001, str. 38–40):

- prva stopnja: določi se predmet primerjave, kar so lahko različne aktivnosti poslovnega procesa in kazalci, ki jih opredeljujejo, kot na primer: delež stroškov za oglaševanje v prihodkih, število reklamacij, povprečne zaloge in drugi kazalci;
- druga stopnja: oblikuje se benchmarkinški tim. Na tej stopnji podjetje ugotavlja, kakšne ljudi in koliko ljudi potrebuje. Pri tem lahko sodelujejo zaposleni znotraj podjetja ali zunanji sodelavci;
- tretja stopnja: določimo, katera podjetja so primerna za primerjanje. To so lahko neposredni konkurenti, vodilni v panogi ali celo podjetja iz drugih panog, če gre za splošne procese. Pri tem je treba izdelati seznam dovolj zanesljivih virov informacij, ki so lahko zaposleni v podjetjih, s katerimi se primerjamo, specializirani strokovnjaki, vladni viri, mediji, mednarodne baze podatkov in podobno;
- četrta stopnja: zbiramo in analiziramo zbrane informacije. Podatke lahko zbiramo s telefonskimi pogovori, na sestankih, z anketami, s pregledi publikacij ali medijev, s pregledovanjem arhivov in druge metode;
- peta stopnja: je izvedba in vključuje izdelavo poročila o benchmarkingu, predstavitev ugotovitev znotraj podjetja, iskanje priložnosti za izboljševanje poslovnih učinkov in procesov, učenje in pridobivanje novih idej in vpeljevanje novih konceptov v podjetje.

¹⁹ Povzeto po Spendolini, 1992, in Tekavčič, 1996.

3.2.4 Celovito obvladovanje kakovosti

Celovito obvladovanje kakovosti²⁰ zajema splet aktivnosti, katerih namen je nenehno izboljševanje vseh poslovnih aktivnosti za popolno zadovoljitev zahtev in potreb kupcev (Tekavčič, 1997, str. 65).

Definicija celovitega obvladovanja kakovosti ni enostavna, razlikuje se od kulture do kulture, dejstvo pa je, da uvajanje te metode v podjetje pomeni nov način dela in razmišljanja v podjetju (Watt, 2002, str. 34).

V začetku dvajsetega stoletja so s pojmom kakovost v podjetjih razumeli predvsem pregledovanje končnih poslovnih učinkov. Cilj takega pregledovanja je bil odkriti, odstraniti ali popraviti neustrezne poslovne učinke. V štiridesetih letih prejšnjega stoletja se je pojem kakovosti začel vse bolj uporabljati v povezavi s statističnimi metodami. V šestdesetih letih pa se je pojem kakovosti začel širiti iz proizvodnje tudi v druge poslovne funkcije podjetja (Šink, 2001, str 45–46).

Zagotavljanje kakovosti lahko dosegamo le z ustreznim sodelovanjem vseh zaposlenih v podjetju. Podjetje pri zagotavljanju kakovosti skuša najbolj smotrno uskladiti posamezne dele podjetja.

Pojem celovitega upravljanja kakovosti v literaturi najpogosteje povezujejo (Ruth, 1997, str. 155):

- z usmerjenostjo h kupcu, s poudarkom na odnosu kupec – dobavitelj, pri čemer je mišljen tako notranji kot zunanji kupec;
- z zavezanostjo vsakega podjetja za izboljševanje kakovosti, še posebej izvršilnega vodstva;
- z usposabljanjem in izobraževanjem v podjetju, kar predstavlja investiranje;
- z vključevanjem vseh zaposlenih v podjetju za doseganje boljše kakovosti;
- z usmerjenostjo k procesom;
- z uporabo timov in timskega dela;
- z uporabo primernih tehnik in orodij, katerih učinkovitost se redno preverja;
- s postavljanjem ciljev in poročanjem o njihovem doseganju na vseh področjih poslovanja;
- z nenehnim izboljševanjem, ki je postavljeno kot temeljno načelo;
- z vključevanjem načel kakovosti v zasnovo izdelkov in storitev;
- s spremembami v kulturi podjetja (Watt, 2002, str. 40).

Ločimo dva vidika kakovosti, ki morata biti med sabo usklajena:

- zunanji vidik ali vidik kupca: kupec je tisti, ki določa, kaj je kakovostno, in sicer na podlagi koristnosti, ki mu jih prinašajo posamezne lastnosti poslovnega učinka. Raven kakovosti se neprestano povečuje, zato morajo podjetja težiti k nenehnemu izboljševanju poslovnih učinkov;

²⁰ Angl. Total Quality Management – TQM.

- notranji vidik ali vidik procesa: gre za ujemanje poslovnega učinka z zahtevami in standardi, ki jih postavijo projektanti poslovnega učinka na osnovi tržnih zahtev.

Cilj kontrole kakovosti ni samo odkrivanje napak, ampak iskanje vzrokov, ki so povzročili napake in njihovo odpravljanje. Zagotavljanje kakovosti povzroča stroške, ki nastanejo zaradi slabe kakovosti ali preprečevanja slabe kakovosti. Stroški kakovosti praviloma predstavljajo od 20 do 40 odstotkov celotne realizacije (Rusjan, 1999, str. 287). To niso samo stroški tistih, ki nadzirajo, ampak tudi stroški popravil, garancij, izmeta, oportunitetni stroški ustavitve proizvodnje in drugi.

Z boljšo kontrolo kakovosti se na daljši rok zmanjšujejo tudi stroški poslovanja, saj s tem znižujemo stroške izmeta, analize napak, popravil in podobno (Russell, Taylor, 1998, str. 98). Ceneje je, da že s prvo izdelavo naredimo poslovni učinek, ki ustreza pričakovanjem kupca (Rusjan, 1999, str. 267).

3.2.5 Metoda stalnih izboljšav

Metoda stalnih izboljšav²¹ pomeni vzpostavitev sistema stalnega izboljševanja procesov v podjetju, ki motivira zaposlene in skrbi za učinkovito porabo prvin poslovnega procesa (Aaker, 1998, str. 292).

Metoda stalnih izboljšav je proces postopnih sprememb, ki je usmerjen k vse uspešnejšemu izvajanju obstoječih nalog v podjetju. Postopno in stalno izboljševanje poslovanja poteka skozi vse aktivnosti v podjetju in vključuje vse zaposlene. Pri izvajanju vseh aktivnosti se kaže prizadevanje po stalnem obvladovanju stroškov. Na napake, ki se pojavljajo v okviru poslovanja podjetja, mora podjetje gledati kot na priložnosti za odkrivanje pomanjkljivosti v procesih in njihovo posledično izboljšanje. Obvladovanje stroškov s pomočjo metode stalnih izboljšav je osredotočeno na odkrivanje priložnosti za zmanjšanje stroškov v podjetju (Šink, 2001, str. 53).

Obvladovanje stroškov z metodo stalnih izboljšav poteka v več korakih (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 230):

- načrtovanje procesov za potrebe opredelitve aktivnosti;
- določanje stroškov vsake aktivnosti;
- ugotavljanje priložnosti za stalne izboljšave;
- izdelava predračunov za predlagane izboljšave;
- iskanje potrebnih ukrepov za odpravo ali zmanjšanje stroškov aktivnosti;
- uresničitev potrebnih sprememb ter primerjalna analiza stroškov in koristi uvedenih sprememb.

²¹ Angl. Continuous Improvement.

3.2.6 Prenova poslovnih procesov

Prenova poslovnih procesov²² pomeni radikalno preurejanje poslovnega procesa v podjetju. To preurejanje ima značaj reinoviranja procesa. Gre za to, da opustimo stare načine in sisteme dela ter uvedemo nove. Pomeni proces preurejanja dela ali celotnega poslovnega procesa v podjetju. Največkrat gre za (Pučko, 1999, str. 266):

- razširitev delovnih nalog;
- decentralizacijo odločanja;
- razvijanje delovnega procesa v skladu z naravnim zaporedjem stvari;
- lociranje opravljanja dela tam, kjer je to najbolj smiselno;
- zmanjšanje kontroliranja in
- podobno.

Namen prenove poslovnih procesov je doseči velike izboljšave v poslovanju podjetja predvsem glede (Hammer, Champy, 1995, str. 95):

- kakovosti poslovnih učinkov;
- obvladovanja stroškov in
- hitrosti odzivanja na potrebe kupcev.

Temeljna naloga je oblikovati čim bolj optimalen potek dela. Zaposleni so lahko pametni in sposobni, dobro usposobljeni in zelo motivirani. Toda če je delo, ki ga opravljajo, slabo zasnovano, ne bo dobro izvedeno. Izhodišče uspeha vsakega podjetja so dobro oblikovani poslovni procesi (Šink, 2001, str. 57).

Prenova poslovnih procesov ne pomeni hitrih, preprostih in nebolečih rešitev, ampak trdo delo. Zahteva, da ljudje, ki vodijo podjetje, in tisti, ki so zaposleni v njem, spremenijo način razmišljanja o delu. Zahteva, da ljudje v podjetju stare metode dela zamenjajo z novimi, sodobnimi. Podjetja za to potrebujejo celovit strateški načrt, ki poleg razumevanja koncepta prenove poslovnih procesov vključuje tudi metodologijo izvedbe, izobraževalne programe za uvajanje sprememb, izvedbeni in terminski načrt uvedbe prenovljenih poslovnih procesov ter taktični načrt za obvladovanje najpogostejših ovir, ki se pokažejo pri izvedbi (Šink, 2001, str. 57).

²² Angl. Business Process Reengineering – BPR.

4 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU TELEKOM SLOVENIJE

4.1 Predstavitev preučevanega podjetja

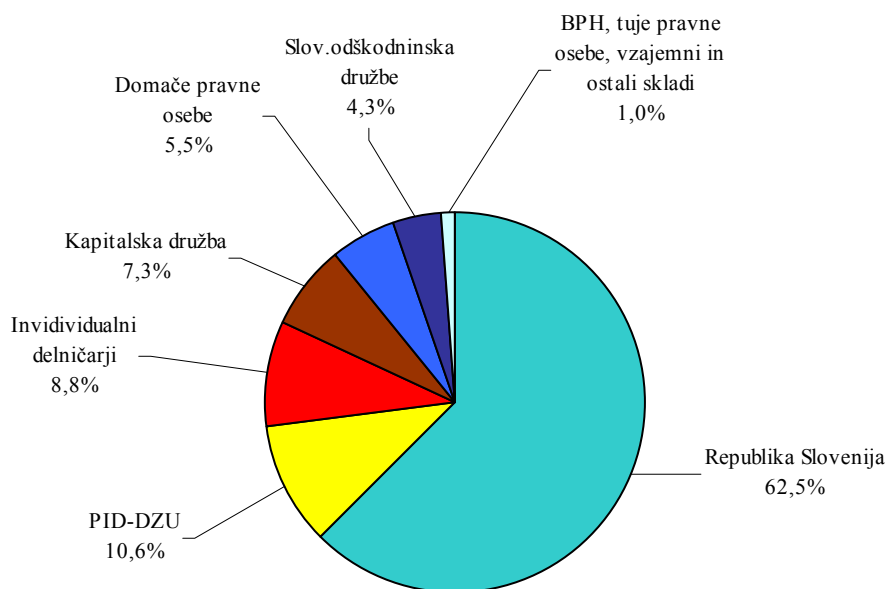
Podjetje Telekom Slovenije je nacionalni operater telekomunikacij v Republiki Sloveniji.

Nastanek podjetja sega v leto 1995, ko se je od dotedanjega podjetja PTT Slovenije izločila poštna dejavnost. Z vpisom Pošte Slovenije v sodni register s 1. januarjem leta 1995 je postal pravni naslednik prejšnjega podjetja Telekom Slovenije, p. o., ki je bil pod tem imenom registriran januarja 1995. Ustanoviteljske pravice Telekoma Slovenije kot javnega podjetja ima po Zakonu o gospodarskih javnih službah Vlada Republike Slovenije.

Aprila 1998 je bil pravno in formalno končan skoraj štiriletni proces lastninskega preoblikovanja Telekoma Slovenije, ki je postal javno podjetje in delniška družba z novim statutom. Sedmega aprila 1998 je bil Telekom Slovenije vpisan v sodni register kot delniška družba.

Država je z 62,5 odstotka večinski lastnik podjetja. Celotna **lastniška struktura** podjetja Telekom na dan 31. 12. 2002 je prikazana na sliki 9.

Slika 9: Struktura delničarjev Telekoma Slovenije



Vir: Telekoma Slovenije, d. d. [URL: <http://www.telekom.si/index.php?page=71208,352,164,0,0,0>], 2003.

Telekom Slovenije, d. d., ima v **stodstotni lasti družbe**:

- Mobitel, d. d., ki je največji slovenski operater mobilnih telekomunikacij in od leta 1991 zagotavlja zanesljive, kakovostne in najsodobnejše storitve ter vse potrebne informacije za njihovo učinkovito uporabo.
- SiOL, d. o. o., ki je bil ustanovljen julija leta 1999 in je upravitelj glavnega omrežja interneta ter vodilni ponudnik internetnih storitev v Sloveniji, ki vsem uporabnikom omogoča univerzalen dostop do številnih drugih omrežij in uporabo široke palete informacijskih storitev.
- Impulz, d. o. o., ki poleg upravljanja lastnega sistema telefonskih govornic, pretežno na severnem Primorskem, razvija telekomunikacijske storitve v javni fiksni telefoniji.

Poslanstvo Telekoma Slovenije (Telekom Slovenije, d. d. /URL: <http://www.telekom.si/index.php?page=17526,126,1,0,0,0/>, 2003):

- Omogočati komunikacijo med ljudmi. Kjer koli in kadar koli. Z zagotavljanjem visoko kakovostnih komunikacijskih storitev in omrežij, ki obogatijo in poenostavijo življenje, bomo lahko povezali in zbližali ljudi.
- Lastnikom in investitorjem bomo zagotavljali rast prometa in dobička ter s tem povečevali vrednost podjetja. Naši uporabniki so naša prva in neizpodbitna vrednota. S ponudbo celovitih in inovativnih rešitev bomo soustvarili njihovo zadovoljstvo.
- V spodbudnem delovnem okolju bomo stimulirali zaposlene k dosegu njihovih potencialov. Kot močno podjetje in vodilni telekomunikacijski operater lahko s svojimi storitvami, znanjem in izkušnjami še naprej odločilno prispevamo k tehnološkemu razvoju in informatizaciji družbe. Naš cilj je sooblikovati telekomunikacijski prostor tako v Sloveniji kot v širšem okolju.

Glavni strateški cilji Telekoma Slovenije (Telekom Slovenije, d. d. /URL: <http://www.telekom.si/index.php?page=17802,127,2,0,0,0/>, 2003):

- ostati vodilni ponudnik telekomunikacijskih in informacijskih storitev nove generacije v Sloveniji in postati eden od treh vodilnih ponudnikov v jugovzhodni Evropi;
- povečati produktivnost na raven najboljših v dejavnosti v Evropi in zagotoviti najmanj 1.000 priključkov na zaposlenega;
- delničarjem zagotoviti 9-odstotni donos na kapital;
- povečevati vrednost delnice Telekoma Slovenije;
- s poslovnimi in kapitalskimi povezavami med Telekomom Slovenije, Mobitelom, SiOL-om in drugimi hčerinskimi družbami dosledno uveljavljati sinergije;
- za Telekom Slovenije, Mobitel in SiOL čim prej najti in skleniti strateško zaveznitvo z ali brez kapitalske povezave s tehnološko in tržno vodilnimi globalnimi ponudniki storitev;
- optimirati zadolženost Telekoma Slovenije na najnižjo možno raven;
- dosledno zniževati in obvladovati vse stroške.

Telekom Slovenije, d. d., je ob ustanovitvi sprejel srednjeročni program razvoja do konca leta 2000, katerega temeljni cilji so bili: stodstotna digitalizacija omrežja, 43-odstotna penetracija fiksnih telefonskih priključkov (število telefonskih priključkov na 100 prebivalcev), odprava vseh dvojnih priključkov in ukinitve vrste čakajočih na prvi priključek

ter uvajanje sodobnih tehnično-tehnoloških rešitev in storitev. Srednjeročni program razvoja je bil konec leta 2000 uspešno zaključen, saj so bili temeljni cilji skoraj v celoti izpolnjeni (Telekom Slovenije, d. d. /URL:<http://www.telekom.si/index.php?page=24288,128,48,0,0,0/>, 2003).

V letu 2001 so se zgodile številne spremembe na področju:

- začel je veljati nov zakon o telekomunikacijah, sprejet v skladu s smernicami Evropske unije;
- ustanovljena je bila Agencija za telekomunikacije, radiodifuzijo in pošto Republike Slovenije;
- začela se je postopna reforma cenovnega sistema Telekoma Slovenije;
- znotraj podjetja je bila imenovana nova petčlanska uprava, skupščina je imenovala nov nadzorni svet;
- v celoti je bilo digitalizirano telekomunikacijsko omrežje;
- podjetje Telekom Slovenije je izgubil status javnega podjetja.

Telekom Slovenije se danes dokončno spreminja iz tehnično-distributivnega v storitveno podjetje, kar dokazuje tudi uvajanje številnih novih storitev, ki jih podjetje uspešno uresničuje v zadnjem letu.

Organizacijska oblika podjetja je določena z odločbo o notranji organizaciji Telekoma Slovenije (Uradno glasilo Telekoma Slovenije, št. 1/96, z vsemi sprejetimi spremembami in dopolnitvami). Za slovenske razmere lahko Telekom uvrstimo med velika podjetja. V podjetju je bilo konec leta 2002 zaposlenih 2.974 ljudi. Obstoječa organizacijska oblika ni čista decentralizirana organizacijska oblika, ampak ima tudi nekatere značilnosti poslovno-funkcijske organizacije. Lahko govorimo o različici decentralizirane organizacijske oblike, za katero v literaturi najdemo izraz hibridna organizacijska oblika²³.

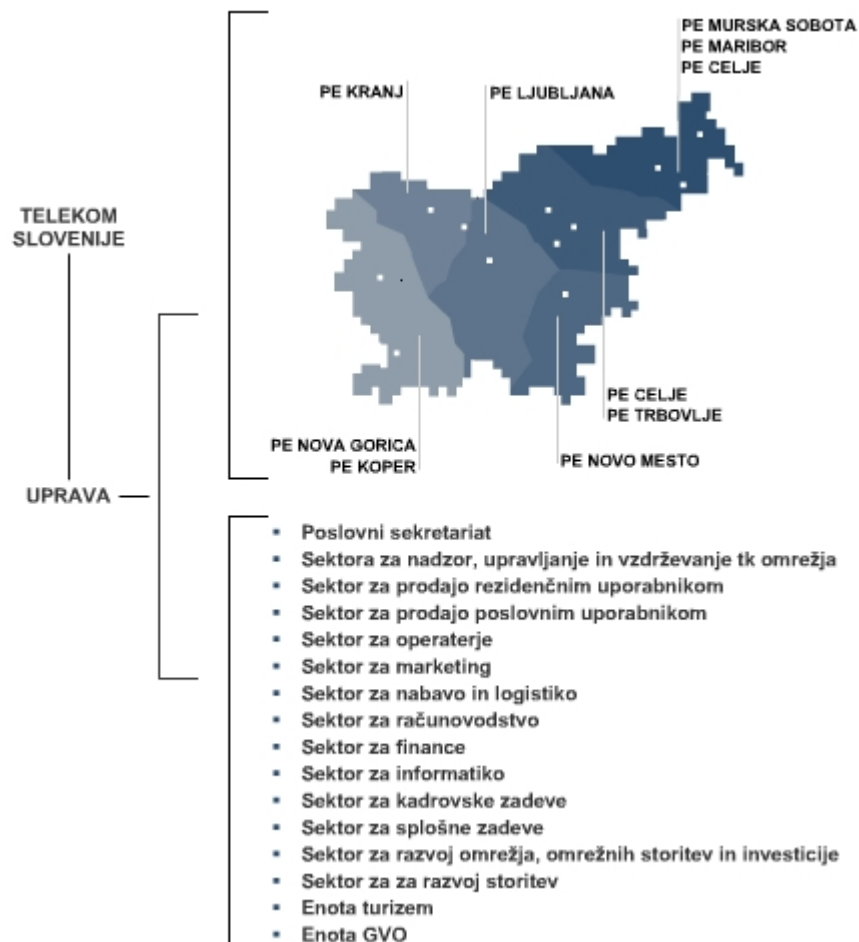
Za Telekom je značilen velik obseg poslovanja in pokrivanje širšega geografskega področja, kar zahteva decentralizacijo in delitev dela po regionalnih enotah. Decentralizirane poslovne enote imajo pri sebi organizirane poslovne funkcije, ki vsebinsko pokrivajo vzdrževanje telekomunikacijskega omrežja ter prodajo poslovnim in rezidenčnim uporabnikom, druge poslovne funkcije pa delujejo na ravni celotnega podjetja. Tako so v podjetju na isti ravni oblikovane poslovne enote in centralizirane poslovne funkcije. Centralizirane poslovne funkcije delujejo za posamezne poslovne enote in jih obenem usklajujejo. Organiziranost poslovnih enot ni povsem enotna, kar velja predvsem za področje vzdrževanja omrežja,

²³ Za hibridno organizacijsko obliko je značilno, da imajo decentralizirane poslovne enote nekatere poslovne funkcije organizirane pri sebi, druge pa ostajajo na ravni celotnega podjetja. Centralizirane poslovne funkcije delujejo za posamezne poslovne enote in jih obenem tudi usklajujejo. S takšno organizacijo lahko podjetja pridobijo dodatne prednosti in se izognejo nekaterim slabostim čiste decentralizirane oblike. Decentralizacija omogoča usklajenost znotraj poslovnih enot, centralizacija nekaterih poslovnih funkcij pa tudi usklajenost med poslovnimi enotami. Razhajanje med cilji podjetja in cilji poslovnih enot je manjše kot pri čisti decentralizirani organizacijski obliki. Hibridna organizacijska oblika je učinkovita v dinamičnem okolju in ob nerutinski tehnologiji. Cilji so zlasti zadovoljstvo kupcev, inovativnost, prilagodljivost in učinkovitost znotraj poslovnih funkcij. Organizacija lahko na nekaterih področjih uveljavi prilagodljivost, na drugih pa učinkovitost (Žitnik, 2001, str. 45).

vendar je prisotna težnja po poenotenju. Organizacijska oblika podjetja Telekom je prikazana na sliki 10.

Za povečanje odzivnosti in uspešno reševanje določenih nalog ali problemov, ki se pojavljajo kot posledica neprestanih sprememb okolja, se je v podjetju uveljavilo organiziranje projektov²⁴.

Slika 10: Organizacijska oblika podjetja Telekom Slovenije



Vir: Telekom Slovenije, d. d. (URL: <http://www.telekom.si/index.php?page=35742,187,72,0,0,0>), 2003.

²⁴ Projekt predstavlja enkratno dejavnost, sestavljeno iz vrste med seboj prepletajočih se aktivnosti in ukrepov, potrebnih za doseg vnaprej določenega cilja ali izvršitev neke delovne naloge. Vezan je na čas, v katerem ga je treba izpeljati, denarna sredstva, ki so na voljo, in druge zahteve, ki jih postavi naročnik. Z njimi zaposleni vpeljujejo nove izdelke, razvijajo nove tehnologije, pripravijo reorganizacijo in podobno. V projekt so vključeni ljudje z različnimi znanji (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 158).

Ob obstoječi organizacijski obliki je treba dodati, da Telekom Slovenije uvaja novo strukturo organiziranosti opredeljeno v štirih ključnih področjih poslovanja:

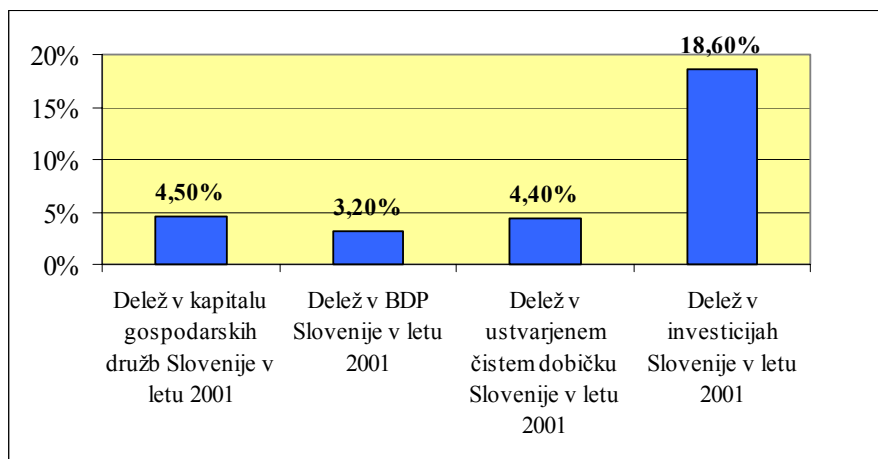
- omrežje;
- gradnja in vzdrževanje omrežja (GVO);
- storitve;
- podporne dejavnosti.

Tem področjem je treba dodati še enoto Turizem.

V nadaljevanju bom prikazala nekaj **podatkov o poslovanju podjetja** Telekom Slovenije²⁵.

Pomen skupine Telekom (Telekom Slovenije, Mobitel in SiOL) v slovenskem prostoru lahko opredelimo ob pomoči *nekaterih kazalnikov*. Na sliki 11 prikazujem deleže skupine Telekom v Republiki Sloveniji (RS) v letu 2001 s kazalniki: delež v kapitalu gospodarskih družb, delež v bruto domačem proizvodu (BDP), delež v ustvarjenem čistem dobičku in delež v investicijah. Iz slike je razvidno, da ima skupina Telekom velik pomen pri naložbah, saj so v letu 2001 predstavljale kar 18,6 % vseh naložb v Sloveniji.

Slika 11: Delež Telekoma Slovenije, Mobitela in SiOL-a v nekaterih kazalnikih v RS 2001



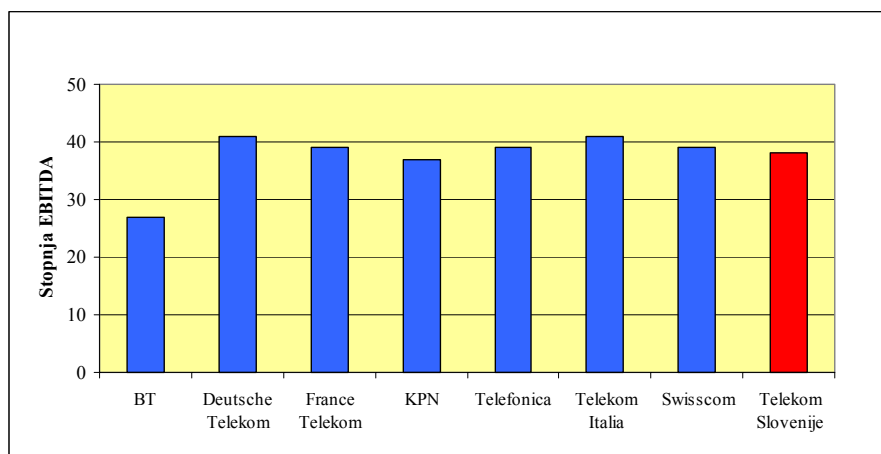
Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

S pospešenim vlaganjem v zadnjih letih je bila dosežena stodontna digitalizacija omrežja, kar je prvi pogoj za uvajanje novih, sodobnih storitev z višjo stopnjo dodane vrednosti.

²⁵ Podatki o cenah (slike 15–21) so preračunani v slovenske tolarje po tečaju valut v začetku decembra 2002 in so povzeti iz publikacije Tariffica.

Stopnja EBITDA²⁶ je v letu 2001 znašala 38,4 % in je primerljiva s stopnjami evropskih telekomov (slika 12), v prvem polletju 2002 se je stopnja EBITDA še zvišala, na 44 %.

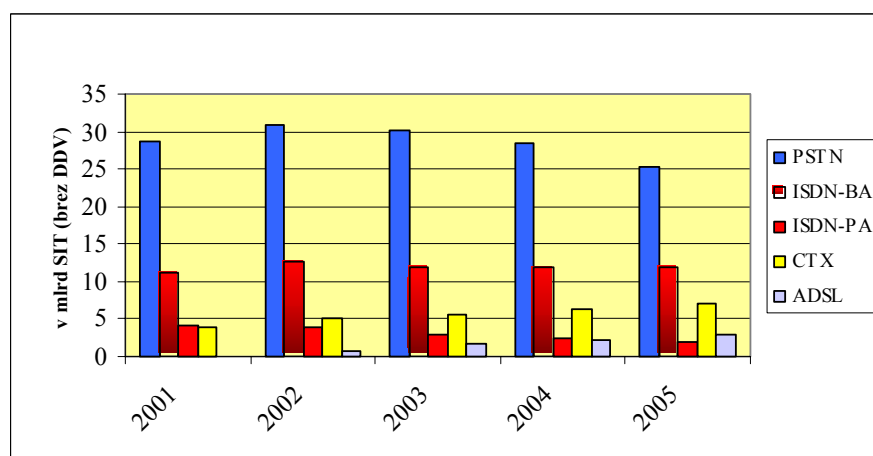
Slika 12: Stopnja EBITDA nekaterih evropskih telekomov v letu 2001



Vir: Škrjanček, 2002, str. 8.

V **strukturi prihodkov** imajo največji delež še vedno prihodki storitev PSTN, nadaljuje pa se trend zmanjševanja deleža teh storitev v korist novih digitalnih storitev ISDN, centreks in ADSL (Škrjanček, 2002, str. 8–9). Prihodke po ključnih storitvah do leta 2005 prikazuje slika 13, predvideno **rast priključkov** po storitvah do leta 2005 pa slika 14.

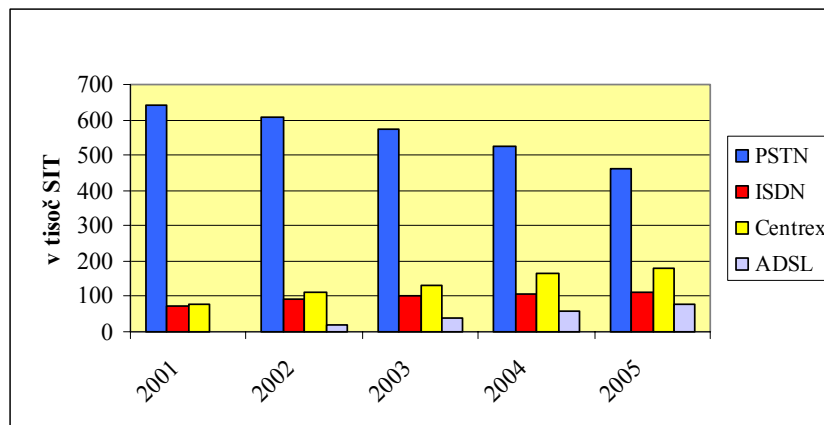
Slika 13: Prihodki po ključnih storitvah 2001–2005



Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

²⁶ EBITDA (angl. Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) – operativni dobiček brez amortizacije.

Slika 14: Predvidena rast priključkov po storitvah do leta 2005

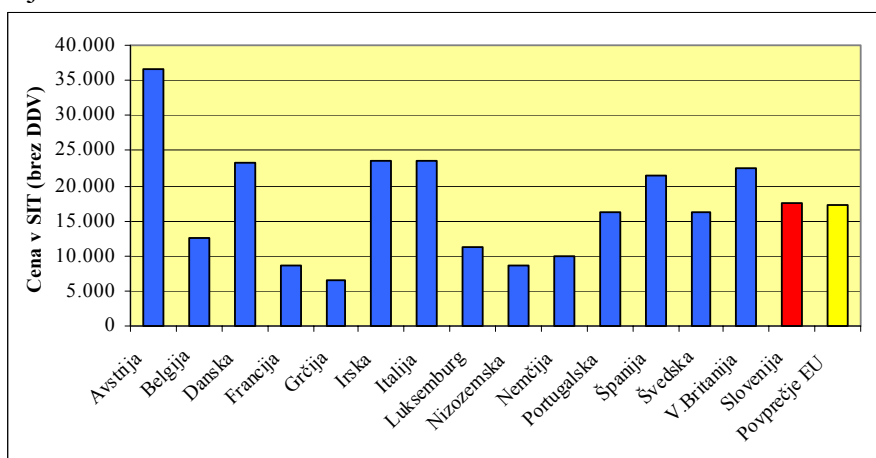


Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

V letu 2002 se je za podjetje Telekom nadaljeval **proces usklajevanja in preobrazbe sistema cen**, ki ga vodi regulator, to je Agencija za telekomunikacije, radiodifuzijo in pošto Republike Slovenije. Od februarja veljajo nove cene telefonske naročnine, zvišane za 35 %, in (takratnega) telefonskega impulza, zvišane za 20 %. Skladno z dvigom teh cen so se marca znižale cene medomrežnega povezovanja za 23 %, zakupljenih vodov za 5 do 59 %, dostopa do interneta prek številok 0880 in 0889 za 10 % v času večje prometne obremenitve, aprila pa tudi cene zakupnin za ATM od 10 do 54 %. Maja so se znova znižale cene mednarodnih zakupljenih vodov od 0 do 54 %. Z junijem je bil uveden nov tarifni sistem, katerega osnovna značilnost je, da se osnovnih storitev ne obračunava več v impulzih, ampak v časovnih intervalih. Sprememba je bila nujna zaradi uvedbe razčlenjenega računa in zaradi prihodnjega uvajanja novih naročniških možnosti (Škrjanček, 2002, str. 8–9).

Priključnina PSTN, ki je bila leta 1997 še več kot 100.000 SIT (z davkom), je v zadnjih letih že precej znižana in je od aprila 2001 znašala samo še 17.769,40 SIT (21.145,59 z DDV). S tem je priključnina v Sloveniji za storitev govorne telefonije na ravni povprečja cen v državah Evropske unije, kar je razvidno s slike 15.

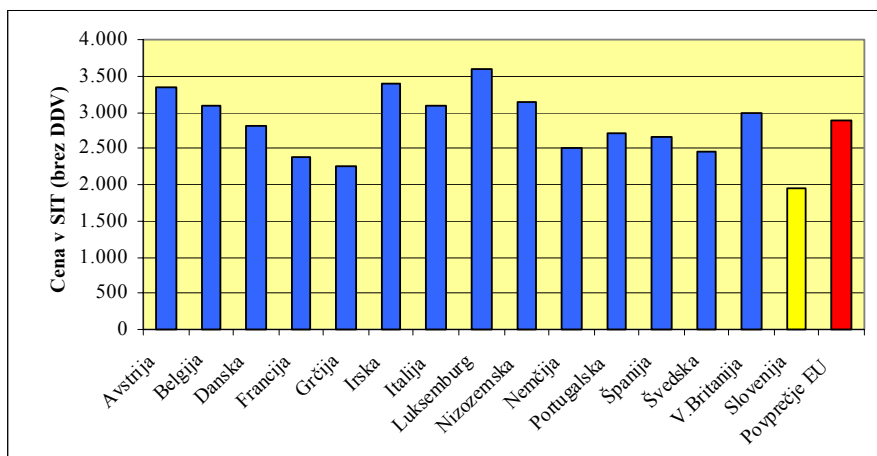
Slika 15: Priključnine PSTN v EU 2002



Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

Mesečna naročnina PSTN je v zadnjih letih bolj ali manj sledila inflacijskim trendom. Ob majhnih spremembah v zadnjih letih je naročnina v Sloveniji še vedno nizka glede na cene držav Evropske unije. Trenutno dosegamo 67 % povprečne mesečne naročnine držav Evropske unije, kar kaže tudi slika 16. Ob tem je treba poudariti, da tudi države Evropske unije kljub konkurenci na trgu govorne telefonije povečujejo cene mesečne naročnine.

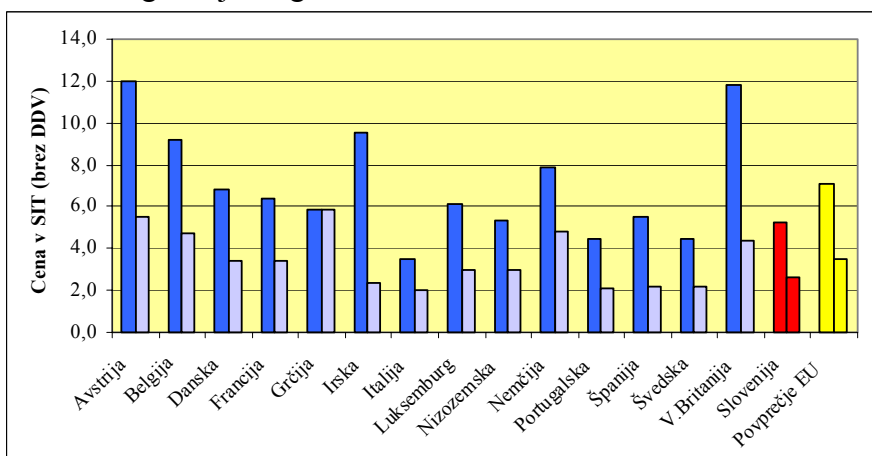
Slika 16: Naročnine PSTN v EU 2002



Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

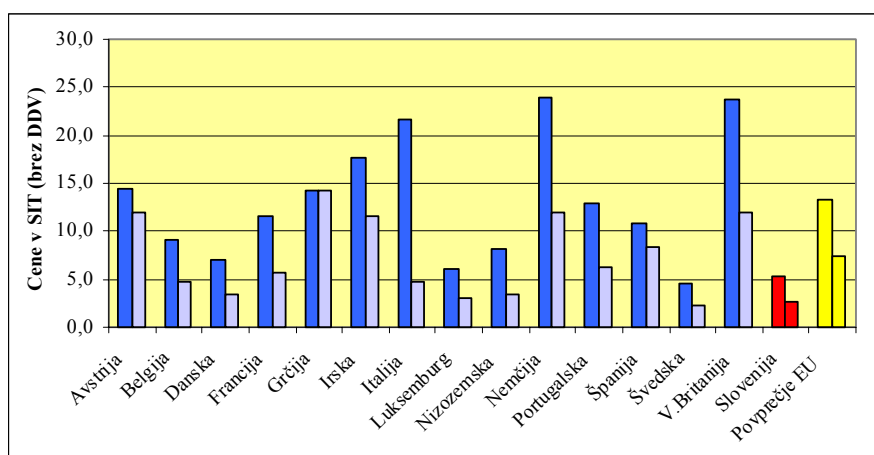
Enotno tarifo na področju krajevnih in medkrajevnih pogovorov v Sloveniji lahko primerjamo s cenami teh pogovorov v Evropski uniji, kjer je ta trg odprt za konkurenco že od leta 1998. Primerjave pokažejo, da dosegamo 74 % povprečne cene krajevnih pogovorov v Evropski uniji. Pri tej primerjavi ni upoštevana dodatna cena za vzpostavitev pogovora, ki jo imajo nekatere evropske države. Pri medkrajevnih pogovorih primerjave pokažejo, da dosegamo nekaj manj kot 40 % povprečne cene medkrajevnih pogovorov držav Evropske unije. Cene minutnega krajevnega klica v Evropski uniji in v Sloveniji so prikazane na sliki 17, cene medkrajevnega klica pa na sliki 18.

Slika 17: Cena minutnega krajevnega klica v EU 2002



Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

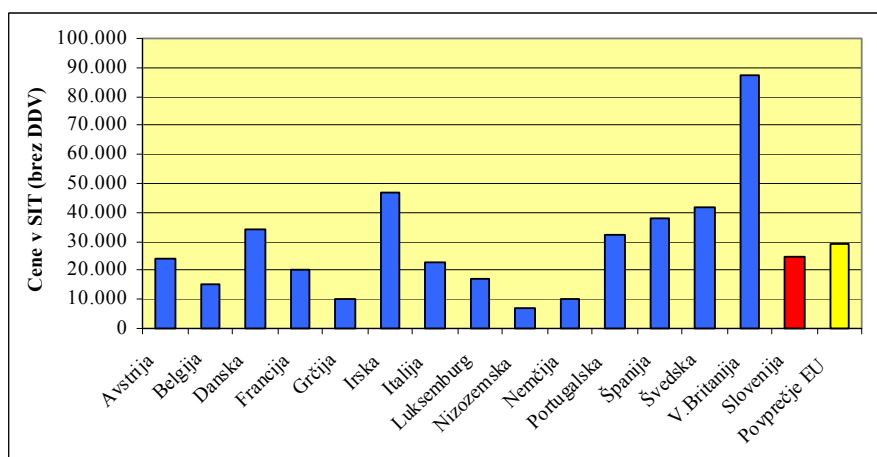
Slika 18: Cena minutnega medkrajevnega klica v EU 2002



Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

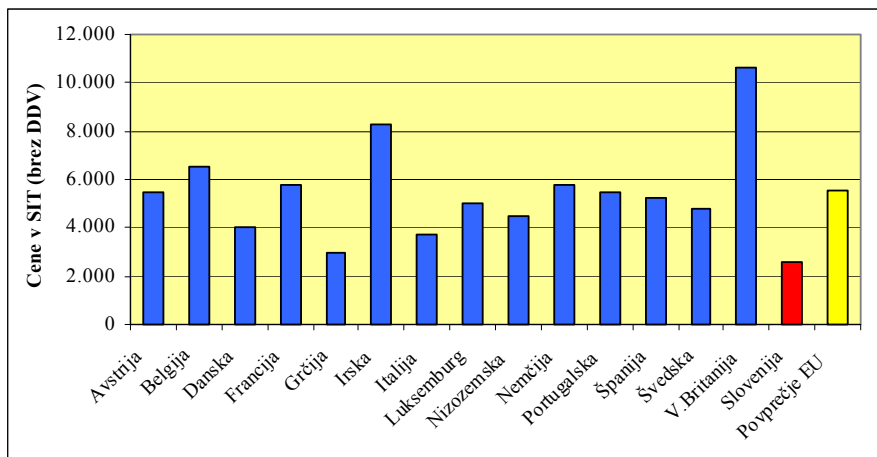
Primerjava priključnine priključka ISDN BA kaže, da so pri nas cene nižje od povprečja cen v državah Evropske unije, naročnina ISDN BA je za polovico nižja od povprečja cen primerjanih držav. Primerjave priključnine in naročnine ISDN BA so razvidne s slik 19 in 20.

Slika 19: Cena priključnine ISDN BA v EU 2002



Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

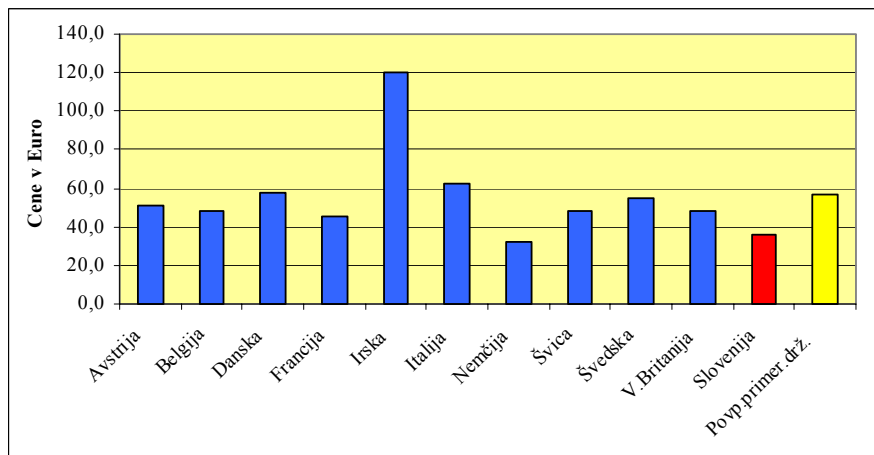
Slika 20: Cena naročnine ISDN BA v EU 2002



Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

Primerjava naročnine ADSL kaže, da je cena v Sloveniji v primerjavi z nekaterimi drugimi državami nižja in predstavlja 63 % cene povprečja primerjanih držav, kar kaže slika 21.

Slika 21: Cena naročnine ADSL 1Mbs/256kbs (2002)



Vir: Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah (URL:<http://www.telekomunikacije.org/2002/present.asp>), 2002.

4.2 Spremljanje stroškov v preučevanem podjetju

Telekom je storitveno podjetje, ki ponuja veliko različnih vrst telekomunikacijskih storitev. Na eni strani je podvrženo sodobnim telekomunikacijskim tehnologijam, na drugi strani pa procesi, kot so nabava, prodaja, načrtovanje in koordiniranje, zahtevajo vse več aktivnosti in prepletanja med njimi. Vse to vodi do strukture stroškov, v kateri je delež neposrednih stroškov majhen, delež posrednih stroškov pa velik in se še povečuje. Velik je tudi delež stalnih stroškov v primerjavi s spremenljivimi stroški. Zanesljive informacije o stroških pa so nujno potrebne, tako z vidika oblikovanja cen storitev kot z vidika obvladovanje stroškov znotraj podjetja.

4.2.1 Izhodišča za spremljanje stroškov

V tej točki bom obravnavala spremljanje stroškov v podjetju od leta 1995 do danes, navedla bom veljavno zakonodajo, ki jo mora podjetje upoštevati, opredelila bom uporabnike računovodskih informacij podjetja in nekaj stavkov namenila računalniški podpori, ki je danes neizogibno pomagalo pri spremljanju stroškov podjetja.

4.2.1.1 Mejniki spremljana stroškov od leta 1995 do danes

Od leta 1995, ko se je podjetje ločilo od poštne dejavnosti, v podjetju **ni bilo izdelanega celovitega sistema obvladovanja stroškov**, ki bi zagotavljal informacije o stroških po posameznih stroškovnih mestih in o stroških po posameznih telekomunikacijskih storitvah. Kalkulacije telekomunikacijskih storitev so se izdelovale posamično, glede na sprotne potrebe po tovrstnih izračunih, pri čemer so se uporabljali podatki, ki so bili v določenem trenutku na voljo. Na podlagi teh podatkov oblikovane informacije niso imele kontrolnih mehanizmov, ki bi zagotavljale zanesljivost in pravočasnost.

Do konca 1997 se je v podjetju sicer spremljalo stroške (in prihodke) po štirih dejavnostih, kar pa ni omogočalo podrobnejšega ugotavljanja stroškov po posameznih telekomunikacijskih storitvah. Pa tudi v smislu stroškovnih mest je bila takšna opredelitev preširoka za ugotavljanje odgovornosti za nastale stroške. Te dejavnosti so bile:

- 1) uprava;
- 2) telekomunikacije;
- 3) družbeni standard;
- 4) druge dejavnosti.

Z letom 1998 se je spremljanje stroškov (in prihodkov) po dejavnostih spremenilo, saj je tedaj veljavna zakonodaja²⁷ Telekom zavezovala k ločeni računovodski evidenci javnih in tržnih telekomunikacijskih storitev ter drugih storitev.

²⁷ Predpisi, ki so tedaj zahtevali ločeno prikazovanje javnih, tržnih in drugih storitev: SRS 35 za javna podjetja, Zakon o gospodarskih javnih službah v 66. členu, Uredba o načinu opravljanja javnih TK-storitev govorne telefonije in teleksa ter o opravljanju javnega telekomunikacijskega omrežja v 31. členu, Sklep o preoblikovanju podjetja Telekom Slovenije, p. o., v javno podjetje Telekom Slovenije, d. d.

V podjetju so se spremljale štiri dejavnosti:

- 1) uprava;
- 2) javne telekomunikacijske storitve;
- 3) tržne telekomunikacijske storitve (ki so zajemale enoto SiOL, teletrgovine, enoto telefonskih govorilnic in druge tržne storitve);
- 4) družbeni standard.

Zadnja leta Telekom vse več pozornosti posveča spremljanju stroškov. **Leta 1999** so bila v podjetju Telekom vpeljana t. i. tehnična stroškovna mesta, ki so služila **spremljanju stroškov po skupinah storitev** v podjetju. Ime tehnično stroškovno mesto ni ustrezno, saj je šlo za spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih. Takšno ime je bilo izbrano zato, ker so bila ta mesta tehnična rešitev v informacijskem sistemu SAP R/3 (več o tem sistemu v točki 4.2.1.4), prek katerih se je stroške pripeljalo na ustrezne profitne centre²⁸. Profitni centri so vsebinsko zajemali enake skupine storitev kot tehnična stroškovna mesta, na njih pa se je izračunavala dobičkonosnost posameznih skupin storitev.

Stroške (in prihodke) se je ugotavljalo po 19 skupinah storitev, in sicer:

- 1) javna govorna telefonija in teleks;
- 2) mednarodne operaterske storitve – javne;
- 3) ISDN;
- 4) medomrežne povezave;
- 5) centreks;
- 6) DECT;
- 7) zakup pasovne širine (ATM, drugi vodi);
- 8) govorne storitve 080 in 090;
- 9) kabelsko operaterstvo;
- 10) teletrgovine;
- 11) podatkovne storitve (sipax.25);
- 12) druga tržna telefonija in teleks;
- 13) SiOL – pozneje ADSL;
- 14) gradnja in vzdrževanje omrežja (GVO);
- 15) telefonske govorilnice;
- 16) ultranet;
- 17) založništvo;
- 18) turizem in rekreacija;
- 19) skupne dejavnosti (evidenčno mesto).

Stroški po teh skupinah storitev so se zbirali po poslovnih enotah in na sedežu podjetja, kar je skupaj pomenilo 190 tehničnih stroškovnih mest. Namen spremljana stroškov po storitvah je

²⁸ V literaturi za profitni center najdemo izraze, kot so: poslovno-izidna enota, dobičkovno mesto odgovornosti, divizija, strateška poslovna enota. Profitni center je organizacijska enota, katere uspešnost se meri kot razlika med prihodki in odhodki (Hočevar, Igličar, 1997a, str. 347). Ustreznije bi bilo namesto izraza profitni center uporabiti pojem strateškega poslovnega področja, ki ni organizacijski pojem, ampak pomeni skupino izdelkov ali storitev v okviru poslovnega programa podjetja, ki ima značilnost relativno neodvisne poslovne dejavnosti (tj. neodvisne v primerjavi z drugimi) z jasno opredeljenim sklopom konkurentov in lastnostjo, da omogoča ugotavljati svoj poslovni uspeh (Pučko, 1996, str. 147).

bil na eni strani zadostiti tedaj veljavni zakonodaji, ki je Telekom še vedno zavezovala k ločeni računovodski evidenci javnih, tržnih in drugih storitev, na drugi strani pa se je moral Telekom že pripravljati na novo zakonodajo (nov Zakon o telekomunikacijah) in oblikovanje cen skladno s stroški. Obenem je ugotavljanje stroškov po poslovnih učinkih pomembno z vidika obvladovanja stroškov, saj le tako lahko prispevamo k zniževanju stroškov in izboljšanju poslovanja podjetja.

Pripisovanje stroškov storitvam je potekalo tako, da se je vse stroške neposredno pripisalo eni izmed devetnajstih skupin storitev – tisti, ki je bila v največji meri nosilec teh stroškov. Kot primer lahko navedem npr. stroške amortizacije telekomunikacijskega omrežja, ki so se v celoti pripisali stroškovnemu nosilcu javne govorne telefonije in teleksa, čeprav vemo, da so te stroške povzročile tudi druge storitve. Pravzaprav se je kar precej stroškov že takoj v celoti pripisalo ravno javni govorni telefoniji. Naknadno pa so se potem določeni stroški s pomočjo ključev prerazporejali tudi na druge skupine storitev.

Kot ključi za prerazporejanje stroškov delovanja infrastrukture (centrale, kabli, sistemi prenosa) so se uporabljali prihodki ali korigirani prihodki²⁹. Glavna kritika opisanega pripisovanja stroškov storitvam so bili uporabljeni ključi. Kljub kritikam, da uporaba prihodkov kot ključev ni ravno primerna izbira, se je opisano metodologijo uporabljalo nekaj let.

Podjetje Telekom je **z letom 2002 pričelo spremljati še stroške po organizacijskih stroškovnih mestih**. Podjetje se je odločilo, da bo spremljalo stroške na najnižjem nivoju organizacijskih enot v podjetju, kar je pomenilo več kot 300 stroškovnih mest. V letu 2002 so se tako zbirali stroški na organizacijskih stroškovnih mestih, za stroške amortizacije in vzdrževanja pa so se kot prehodna oblika ohranila tehnična stroškovna mesta. Na organizacijskih stroškovnih mestih so se zbirali stroški, povezani z delovnimi mesti (plače, stroški materiala, električna energija, vzdrževanje poslovnih stavb itd.), tehnična stroškovna mesta pa so služila zbiranju stroškov amortizacije in vzdrževanja. Poleg stroškov amortizacije in vzdrževanja, ki niso bili ustrezno zajeti po stroškovnih mestih, se tudi nekaj drugih vrst stroškov na stroškovnih mestih še ni pravilno zajemalo.

Uvajanje novih stvari zahteva določen čas in je pogosto povezano s določenimi težavami in pomanjkljivostmi, kar velja tudi za spremljanje stroškov po organizacijskih stroškovnih mestih v letu 2002:

- Kar nekaj vrst stroškov (npr. električna energija, vzdrževanje stavb) se ni ustrezno delilo na pripadajoča stroškovna mesta, temveč so bili v celoti pripisani »dogovorjenemu« stroškovnemu mestu.
- Mesečno se je bolj podrobno spremljalo nekaj vrst stroškov, za katere so bile že v začetku leta določene odgovorne osebe oziroma skrbniki. Teh stroškov se ni spremljalo po organizacijskih stroškovnih mestih, temveč kar po kontih glavne knjige, kot so npr. stroški vzdrževanja omrežja, stroški voznega parka, stroški vzdrževanja stavb, stroški marketinga, stroški pisarniškega materiala in še nekateri drugi. Dejanske stroške se je primerjalo z načrtovanimi in se ugotavljalo odstopanja. Ker pa konto ni namenjen

²⁹ S korigiranimi prihodki so mišljeni prihodki, prečiščeni do te mere, da ne vsebujejo prihodkov tistih storitev, ki za svoje delovanje ne uporabljajo omrežja (npr. teletrgovine, založništvo ...) in ne vsebujejo tistega dela prihodkov, ki presega prihodke, obračunane s ceno impulza (npr. 090, medomrežno povezovanje ...).

tovrstnemu spremljanju, je to povzročilo precej težav, predvsem skrbnikom stroškov. Največji problem je bil v tem, da je bilo za nekatere stroške, ki so se zbirali na enem kontu, določenih več skrbnikov, jasne razmejitve odgovornosti med njimi pa ni bilo.

Kljub težavam je spremljanje stroškov po stroškovnih mestih v letu 2002 pomenilo velik korak naprej, saj se je v podjetju močno povečalo zanimanje za stroške, tako da je bila težnja po njihovem zniževanju na vseh ravneh poslovanja vse bolj prisotna. Vse več aktivnosti v podjetju je bilo usmerjenih v nadzor nad stroški in njihovo zniževanje.

4.2.1.2 Veljavna zakonodaja za področje spremljanja stroškov

Pri spremljanju stroškov je Telekom zavezan upoštevati danes veljavno zakonodajo, in sicer:

- Zakon o telekomunikacijah (ZTel-1);
- Uredbo o metodologiji oblikovanja cen javnih telekomunikacijskih storitev in omrežij;
- Slovenske računovodske standarde 2001 (SRS);

V fazi priprave je tudi Splošni akt o načinu vodenja računovodstva operaterjev telekomunikacijskih storitev. Pobuda za njegovo oblikovanje izhaja iz Zakona o telekomunikacijah, ki v 78. členu določa, da lahko Agencija v splošnem aktu določi podrobnejši način vodenja računovodstva, kot je določen z zakonom.

Zakon o telekomunikacijah zlasti v treh členih govori o stroških in računovodskih evidencah telekomunikacijskih storitev (Zakon o telekomunikacijah, 2001).

V 75. členu, ki govori o oblikovanju cen, zakon navaja, da morajo **cene telekomunikacijskih storitev temeljiti na stroških učinkovitega zagotavljanja storitev** in da morajo biti cene za istovrstne storitve istega operaterja enake v vsej državi ali na vsem območju delovanja operaterja, če ta ne deluje v vsej državi. Cene in z njimi povezani elementi storitev fiksnega javnega telefonskega omrežja in storitev operaterjev s pomembno tržno močjo morajo obsegati dejanske stroške opravljanja posameznih storitev, v skladu z veljavnimi računovodskimi standardi. Vlada na podlagi določb 75. člena, z usklajenim predlogom ministrstva, pristojnega za cene, in ministrstva, pristojnega za telekomunikacije, s predpisom določi metodologijo oblikovanja cen, s katero podrobneje uredi način izvajanja zahtev tega zakona glede oblikovanja cen.

V 77. členu je zapisano, da operater s pomembno tržno močjo **ne sme medsebojno subvencionirati različnih telekomunikacijskih storitev**. Sicer pa morajo operaterji zaradi zagotavljanja računovodskih informacij imeti ustrezno ločitev na organizacijski in računovodski ravni med različnimi poslovnimi dejavnostmi.

V 78. členu je določeno, da morajo operaterji javnih telekomunikacijskih storitev in omrežij za izvajanje določb o stroškovni naravnosti cen zagotoviti ustrezno ločitev na organizacijski in računovodski ravni, da bo mogoča **delitev prihodkov, odhodkov in stroškov po posameznih telekomunikacijskih storitvah**, ki jih opravljajo.

Na podlagi **Uredbe o metodologiji oblikovanja cen javnih telekomunikacijskih storitev in omrežij** Agencija presoja, če so predlagane cene v skladu z zakonom, na osnovi stroškov

učinkovitega zagotavljanja storitev, ki se nanašajo na posamezno storitev ali sistema cenovne kapice.

Kot osnovno metodo uredba predvideva **določanje cen, ki temeljijo na stroških učinkovitega zagotavljanja storitev**. Pred vsako spremembo in dopolnitvijo cen mora operater pridobiti soglasje agencije. K predlaganim cenam pa mora priložiti naslednje podatke:

- 1) podroben opis storitve, za katero je predlagana sprememba cen;
- 2) podatke o uresničenem prihodku v treh letih pred vložitvijo vloge in o predvidenem prihodku v treh letih po vložitvi vloge;
- 3) podatke o prodanih količinah storitve in, kjer je možno, tudi podatke o cenovni elastičnosti povpraševanja v treh letih pred vložitvijo vloge in v treh letih po vložitvi vloge;
- 4) analizo stroškov v treh letih pred vložitvijo vloge in v treh letih po vložitvi vloge. Analiza stroškov mora obsegati analizo neposrednih in posrednih stroškov storitve. Posredni stroški morajo vsebovati kriterije, na podlagi katerih so razporejeni na stroškovne nosilce. Analiza stroškov mora obsegati tudi: (1) metodo za določanje stroškov, (2) raven stroškov dela, amortizacije, kapitala in materiala, (3) dejansko in ciljno izrabo zmogljivosti, (4) stroške posameznih faktorjev, ki so uporabljeni za zagotavljanje storitev.
- 5) podatke o finančnem vplivu, ki ga bo imela ta sprememba cen na uporabnike, posebno glede na strukturo povpraševanja rezidenčnih in poslovnih uporabnikov ter na konkurente, ki to storitev preprodajajo.

Agencija lahko izda soglasje tudi **na osnovi sistema cenovne kapice**. Sistem cenovne kapice je sistem regulacije cen storitev, kjer se za določeno košarico storitev določi najvišjo možno spremembo cen teh storitev, operater pa lahko sam spreminja cene storitev v tej košarici storitev pod pogojem, da tehtano povprečje sprememb teh cen v enem letu ni večje od cenovne kapice. Agencija s splošnim aktom predpiše sistem cenovne kapice, v katerem določi med drugim košarico storitev in njihovo vsebino, izhodiščno raven cen storitev v posamezni košarici storitev in vrednost cenovne kapice za posamezno košarico.

Slovenske računovodske standarde 2001 je treba upoštevati v celoti, za področje spremljanja stroškov pa je pomemben zlasti standard 16, ki obravnava (SRS, 2001, standard 16):

- razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
- pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
- začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
- prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
- uskupinjevanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter
- razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

SRS 16 se opira na Mednarodne računovodske standarde (MRS), standarda 1 in 14 (1999), ter 4. in 7. smernico Evropske unije. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi 13–15, 17 in 25.

4.2.1.3 Uporabniki računovodskih informacij

Računovodska poročila se v podjetju pripravljajo za različne uporabnike, notranje in zunanje.

Notranji uporabniki računovodskih informacij so predvsem:

- uprava in nadzorni svet podjetja,
- poslovodstvo podjetja od uprave navzdol,
- izvajalci posameznih nalog v podjetju ter
- zaposleni v podjetju.

Zunanji uporabniki računovodskih informacij proučevanega podjetja so predvsem:

- lastniki podjetja oziroma delničarji;
- posojilodajalci (banke);
- Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve;
- Agencija za telekomunikacije, radiodifuzijo in pošto Republike Slovenije;
- Statistični urad Republike Slovenije;
- veliki uporabniki, operaterji.

4.2.1.4 Računalniška podpora spremljanja stroškov

Obvladovanja stroškov si brez kakovostne in zanesljive računalniške podpore ni mogoče predstavljati. Na trgu je množica programskih orodij, pri čemer se je treba zavedati, da ti programi sami po sebi ne zagotavljajo dobrih in natančnih rezultatov. Nudijo tehnično pomoč in ne vsebinske podpore v smislu oblikovanja meril za delitev teh stroškov. To pomeni, da če sistemu posredujemo slabe (nenatančne) podatke, bodo tudi rezultati temu primerni, torej slabi.

Večina poslovnih funkcij v podjetju je podprta z **informacijskim sistemom SAP R/3**.

SAP R/3 je poslovno-informacijski sistem podjetja SAP, AG, ki podjetjem omogoča natančen in celoten pregled poslovanja. V sistem je možno vključiti celoten proces poslovanja ali pa samo posamezne dele oz. module, iz katerih je SAP sestavljen. Osnovni produkcijski moduli so: proizvodnja (PP), materialno poslovanje (MM), prodaja (SD), finance (FI), kontroling (CO). Pozneje je v sistem možno vključiti še dodatne module (HR, PS ...), pa tudi rešitve, kot sta BW (Business Warehousing) in vse bolj priljubljen CRM (Customer relationship management). Nadgradnje omogočajo natančnejše spremljanje, načrtovanje in kontrolo določenega dela poslovanja. Iz širokega nabora funkcij in različic poslovnih procesov je možno izbrati module, ki se na osnovi potreb povežejo v interni organizacijski sistem. Moduli povezujejo in oblikujejo posamezne korake v avtomatizirane verige delovnih postopkov, hkrati pa nadzorujejo pretok informacij med oddelki in združujejo podjetje z njegovimi dobavitelji in kupci. Lahko se jih uporablja samostojno ali v povezavi z drugimi rešitvami. Uporabnost sistema ni omejena z velikostjo in obsegom poslovanja, niti s panogami, niti z državnimi mejami (SAP, [URL:<http://www.sap.com/solutions/r3/brochures/>], 2003).

V podjetju Telekom so aktivirani moduli materialnega poslovanja, financ (naložbe, glavna knjiga), delno modul prodaje, kadrovski modul, kontroling.

Pri zaračunavanju storitev uporabnikom se v podjetju uporablja Alcatelova aplikacija za menedžment, to je **billing sistem Alma**. Pri tem sistemu se zbirajo podatki iz CDR-ov in števecov, podatki o cenah posameznih storitev. Ob pomoči sporočil o prometu in cenah se potem izvaja oskrba in zaračunavanje uporabnikom.

Podatki iz billing sistema Alma se ob pomoči vmesnikov v prilagojeni obliki prenašajo tudi v **poročilni sistem Micro Strategy**, ki je namenjen izdelovanju poročil o prihodkih po storitvah, po posameznih segmentih uporabnikov.

Za potrebe zbiranja tehničnih podatkov je oblikovana tako imenovana **regletna knjiga**, kjer se zbirajo podatki o telekomunikacijski infrastrukturi (pregledi telekomunikacijskih zmogljivosti in njihova izkoriščenost) in podatki o naročnikih (vključitve, spremembe). Zagotavljanje teh podatkov ima velik pomen pri načrtovanju, predstavljajo pa tudi kakovostno podlago za izračun ključev pri ugotavljanju stroškov po storitvah.

Za izračunavanje stroškov storitev je imel Telekom poleg informacijskega sistema SAP R/3 na voljo še druge možnosti. Omenim naj predvsem računalniški paket CAT (Cost Allocation Tool) in orodje OROS. CAT je orodje za delitev stroškov, ki je bilo predstavljeno v okviru programa PHARE, kjer je sodelovala tudi Slovenija (poleg nekaterih držav, zlasti vzhodne Evrope). Razvit je bil za pomoč pri ugotavljanju stroškov nekaj osnovnih telekomunikacijskih storitev, ne zadošča pa za spremljanje stroškov večjega števila stroškovnih nosilcev. OROS je orodje, ki je posebej specializirano za kalkulacije, povezljiv pa je tudi s sistemom SAP R/3, ki je v podjetju prisotno že od leta 1998.

Odločitev za nadgradnjo sistema spremljanja stroškov je bila v prid sistemu, ki ga podjetje že uporablja, to je SAP R/3. K tej odločitvi je pripomoglo predvsem to, da smo prešli na novejšo različico sistema SAP, ki omogoča dodatne funkcionalnosti prav na področju obvladovanja stroškov in izračunavanja dobičkonosnosti.

4.2.2 Uporabljene metode spremljanja stroškov v preučevanem podjetju

V tej točki bom prikazala metodo spremljana stroškov, ki se je v podjetju pričela uvajati z letošnjim letom, temelji pa na spremljanju stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, prostor pa bom namenila tudi sodobnejšim metodam obvladovanja stroškov, ki jih je zaslediti v podjetju.

V finančnem računovodstvu se stroški ob začetnem pripoznanju razčlenjujejo po izvornih vrstah na (SRS, 2001, standard 16):

- a) stroške materiala;
- b) stroške storitev;
- c) stroške amortizacije;
- č) stroške dela;
- d) stroške dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na stroške od a) do č);
- e) finančne stroške (kar pa ni nujno).

Stroški po izvirnih vrstah se naprej razporejajo po stroškovnih mestih in po stroškovnih nosilcih (SRS, 2001, standard 16).

V nadaljevanju prikazujem členitev stroškov po izvirnih vrstah v podjetju Telekom in deleže v vseh stroških po podatkih konec leta 2002³⁰:

- a) stroški materiala (in energije) 2,5 %;
- b) stroški storitev (največji delež predstavljajo stroški storitev tt-prometa, predvsem mobitela in mednarodnega obračuna) 37,6 %;
- c) amortizacija 32,6 %;
- d) stroški dela 20,0 %;
- e) stroški dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida 0,0 %;
- f) finančni stroški (odhodki) 7,3 %.

4.2.2.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

Z letošnjim letom, 2003, preučevano podjetje prehaja na **prenovljen in obenem razširjen sistem spremljanja stroškov**, katerega cilj je zagotavljanje informacij o stroških po stroškovnih mestih in po skupinah telekomunikacijskih storitev.

4.2.2.1.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih

Informacije o stroških po stroškovnih mestih omogočajo nadziranje in obvladovanje stroškov poslovanja podjetje ter predstavljajo osnovo za ugotavljanje uspešnosti enot znotraj podjetja (profitnih centrov).

Zbiranje stroškov po stroškovnih mestih podjetju zagotavlja informacije o tem (Škrjanček, 2003, str. 23):

- kje stroški nastajajo;
- zakaj in katere vrste stroškov nastajajo;
- kdaj, v katerem obdobju so stroški nastali;
- kdo je zanje odgovoren;
- kakšni so odmiki dejanskih od načrtovanih stroškov in
- s kakšnimi ukrepi je možno odmike odpraviti ter kdo mora to storiti.

³⁰ Med stroški ni izgub zaradi oslabitve sredstev, ki se obravnavajo kot prevrednotovalni odhodki in dopolnjujejo redne odhodke, kot določajo SRS. V prikazu niso upoštevani tudi nekateri drugi normalni stroški dejavnosti in izredni odhodki.

Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih temelji na organizacijski obliki podjetja. Kot sem omenila že pri predstavitvi podjetja, Telekom uvaja novo organizacijsko obliko, po kateri je podjetje razčlenjeno na več področij poslovanja, in sicer:

- omrežje;
- storitve;
- podporne dejavnosti;
- enota GVO;
- enota turizem.

Področje omrežja vsebinsko pokriva vzdrževanje in nadzor nad telekomunikacijskim omrežjem, področje storitev predstavlja prodajno funkcijo podjetja, podporne dejavnosti imajo splošen značaj. Enota turizem upravlja s počitniškimi zmogljivostmi, enota gradnje in vzdrževanja omrežja pa se ukvarja z dejavnostjo gradnje in vzdrževanja telekomunikacijskega omrežja. Opisana členitev podjetja predstavlja osnovo pri postavitvi novega sistema spremljanja stroškov po stroškovnih mestih. Naj še dodam, da je enota GVO oblikovana kot skupina profitnih centrov, z julijem 2002 ustanovljena enota turizem pa ima značaj profitne enote.

Obenem je upoštevan tudi vidik strukture telekomunikacijskega omrežja, ki vsebinsko spada k področju omrežja. Postavitev modela omrežja za potrebe spremljanja stroškov omogoča pravilnejšo in natančnejšo delitev stroškov omrežja na skupine storitev. Največji delež med stroški omrežja predstavljajo zlasti stroški amortizacije in stroški vzdrževanja. Ker je telekomunikacijsko omrežje osnova za zagotavljanje tako rekoč vseh storitev, je težko razmejiti, kolikšen del stroškov je povzročila posamezna storitev.

V nadaljevanju bom opredelila stroškovna mesta, ki so bila v podjetju uvedena v začetku leta 2003 in so v primerjavi s tistimi iz leta 2002 vsaj v nekaterih pogledih drugačna. Da bo preglednost prikazane hierarhije stroškovnih mest večja, bom prikazala vozlišča stroškovnih mest in v oklepaju dodala podatek o pripadajočem številu podrejenih stroškovnih mest (SM). Skupaj je trenutno oblikovanih 446 stroškovnih mest. Vozlišča stroškovnih mest se na višjem nivoju povezujejo v profitne centre (omrežja, storitev, podpornih dejavnosti, gradnje in vzdrževanja omrežja ter turizma).

Vozlišča stroškovnih mest in profitni centri v preučevanem podjetju so:

1) OMREŽJE (215 SM)

Sedež (25 SM)

- Sektor za razvoj omrežja, omrežnih storitev in investicije (11 SM)
- Sektor za nadzor, upravljanje in vzdrževanje telekomunikacijskega omrežja (12 SM)
- Tehnična stroškovna mesta (2 SM)

Poslovne enote – skupaj (190 SM)

- Delovna enota telekomunikacije (64 SM)
- Strokovne službe – Služba za investicije (8 SM)
- Tehnična stroškovna mesta (118 SM)

2) STORITVE (163 SM)

Sedež (25 SM)

- Sektor za razvoj storitev (5 SM)
- Sektor za prodajo rezidenčnim uporabnikom (4 SM)
- Sektor za prodajo poslovnim uporabnikom (5 SM)
- Sektor za operaterje (6 SM)
- Sektor za marketing (3 SM)
- Navidezna stroškovna mesta (2 SM)

Poslovne enote – skupaj (138 SM)

- Strokovne službe (9 SM)
- Prodaja poslovnim uporabnikom (54 SM)
- Prodaja rezidenčnim uporabnikom (57 SM)
- Navidezna stroškovna mesta (18 SM)

3) PODPORNE DEJAVNOSTI (47 SM)

Sedež (47 SM)

- Poslovni sekretariat (12 SM)
- Sektor za nabavo in logistiko (5 SM)
- Sektor za kadrovske zadeve (5 SM)
- Sektor za splošne zadeve (6 SM)
- Sektor za informatiko (10 SM)
- Sektor za finance (6 SM)
- Sektor za računovodstvo (3 SM)

4) ENOTA TURIZEM (8 SM)

5) ENOTA GVO (13 SM), profitni centri

Organizacijska struktura ni nekaj stalnega, ampak se neprestano spreminja, zato mora biti tudi sistem spremljanja stroškov po stroškovnih mestih dovolj prilagodljiv, da se tem spremembam prilagaja. Povsem verjetno se zdi, da bosta enota Turizem in enota GVO kaj kmalu zaživel kot samostojni podjetji. S tem se bo njuna dejavnost izločila iz dejavnosti Telekoma, zmanjšalo se bo število stroškovnih mest v podjetju, strošek opravljanja teh dejavnosti pa bo v tem primeru za Telekom predstavljal zunanjo storitev.

Za potrebe spremljanja stroškov ločimo v podjetju več vrst stroškovnih mest:

- organizacijska stroškovna mesta (306 SM);
- tehnična stroškovna mesta: model omrežja (120 SM);
- navidezna stroškovna mesta (20 SM).

Na organizacijskih stroškovnih mestih se spremljajo stroški, povezani z delovnimi mesti, na tehničnih stroškovnih mestih se zbirajo stroški, povezani s telekomunikacijskimi storitvami (predvsem stroški telekomunikacijskega omrežja), navidezna stroškovna mesta pa so pomagala pri delitvi stroškov organizacijskih stroškovnih mest. Takšna delitev stroškovnih mest je pomembna tudi za nadaljnjo delitev stroškov na stroškovne nosilce.

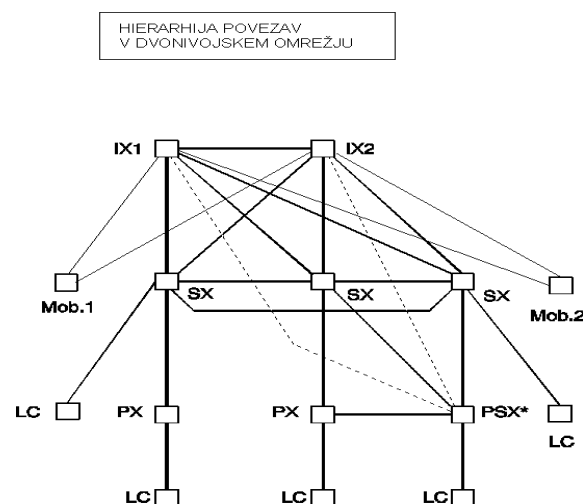
Tehnična stroškovna mesta skupaj z organizacijskimi stroškovnimi mesti omrežja predstavljajo **stroškovna mesta ustvarjanja učinkov**. Organizacijska stroškovna mesta storitev in podpornih dejavnosti pa lahko opredelimo kot **stroškovna mesta nestoritvenih dejavnosti**.

Na **organizacijskih** stroškovnih mestih podrejeni nivo predstavljajo službe, ki so najmanjše organizacijsko zaokrožene enote v podjetju. Tu se zbirajo stroški materiala, dela, amortizacije in drugi stroški, vezani na zaposlene oziroma na delovna mesta v teh organizacijskih enotah.

Na **navideznih** stroškovnih mestih se zbirajo tisti stroški, ki se nanašajo na več organizacijskih stroškovnih mest in jih ni mogoče pripisati enemu stroškovnemu mestu. To so posredni stroški organizacijskih stroškovnih mest. Za zdaj se tu zbirajo stroški, povezani s poslovnimi stavbami, stroški pisarniške opreme, stroški neopredmetenih sredstev, kot so npr. računalniški programi. Ob koncu obdobja je smiselno stroške z navideznih stroškovnih mest ob pomoči meril prenašati na organizacijska stroškovna mesta, ne samo področja storitev (kamor so hierarhično umeščena), ampak tudi področja omrežja in podpornih dejavnosti. Pri tem je smiselno uporabiti ključne, kot so: število zaposlenih na posameznem stroškovnem mestu, površina v m², število uporabnikov računalniškega programa in podobno. Navidezna stroškovna mesta se bodo torej sproti, na primer mesečno, praznila. Težnja je, da se v prihodnje tudi nekatere izmed teh stroškov neposredno pripiše ustreznim organizacijskim stroškovnim mestom.

Na **tehničnih** stroškovnih mestih podrejeni nivo predstavljajo posamezni deli telekomunikacijskega omrežja. Slovensko telekomunikacijsko omrežje je organizirano dvonivojsko. Mednarodni nivo – IX – predstavlja dve centrali, sekundarni nivo – SX – sedem central, primarni nivo – PX – pa šestdeset central (tri od teh omogočajo neposreden dostop v mednarodno omrežje). Telekomunikacijsko omrežje je prikazano na sliki 22.

Slika 22: Slovensko telekomunikacijsko omrežje



* PSX* : PX s tritočkovno povezavo z nacionalnim omrežjem in priključitvijo na mednarodni centrali IX1 in IX2

Mob. 1, 2 pomeni mobilne operaterje z negeografskim oštevečenjem (NMT, GSM)

Vir: Interna gradiva Telekom Slovenije, d. d., Ljubljana.

Tehnična stroškovna mesta so pomagala pri delitvi stroškov na stroškovne nosilce. Model telekomunikacijskega omrežja je za potrebe spremljana stroškov razdeljen na 15 osnovnih skupin:

- 1) mednarodna centrala;
- 2) medkrajevne centrale;
- 3) PX-komutacija;
- 4) PX-dostopovno omrežje;
- 5) PX-kab. mult. dostopovni sistemi;
- 6) PX-medkrajevno prenosno omrežje;
- 7) hrbtenično prenosno omrežje;
- 8) elastično omrežje – upravljani zakupljeni vodi;
- 9) širokopasovno podatkovno omrežje;
- 10) neupravljani zakupljeni vodi;
- 11) sistemi kableske TV;
- 12) tehnološke stavbe;
- 13) centreks oprema, aparati;
- 14) javne telefonske govornice;
- 15) neopredmetena osnovna sredstva.

Na tehničnih stroškovnih mestih se zbirajo stroški amortizacije in vzdrževanja telekomunikacijske infrastrukture. Infrastruktura predstavlja omrežje v najširšem smislu, saj vključuje omrežje, centrale, prenosne sisteme in drugo telekomunikacijsko opremo. Amortizacija in vzdrževanje infrastrukture predstavljata velik delež vseh stroškov, zato je še kako pomembno oblikovanje modela omrežja za potrebe delitve teh stroškov. Lahko zapišemo, da stroški na tehničnih stroškovnih mestih predstavljajo posredne stroške stroškovnih nosilcev, evidenčno pa so na njih prikazujejo tudi neposredni stroški stroškovnih nosilcev.

Pri oblikovanju tehničnih stroškovnih mest so v posamezni skupini združeni tisti elementi telekomunikacijske infrastrukture, za katere lahko v nadaljevanju določimo enoten kriterij oziroma ključ delitve stroškov na skupine storitev oziroma stroškovne nosilce.

4.2.2.1.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih

Informacije o stroških po storitvah so podlaga za stroškovno oblikovane cene storitev in za izračunavanje dobičkonosnosti storitev, ki jih Telekom nudi svojim uporabnikom. Predviden je še vidik spremljanja stroškov (in prihodkov) po regijah, skupinah kupcev in prodajnih kanalih.

Za spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih je treba najprej opredeliti nosilce, nato pa poiskati ustrezen postopek pripisovanja stroškov tem nosilcem. Stroškovni nosilci v podjetju Telekom so storitve, ki predstavljajo pretežni del njegovega poslovanja. Storitve moramo kot poslovne učinke poslovnega procesa razlikovati od prvin, ki ta proces omogočajo. Telekom zagotavlja kot poslovni sistem storitve prenosa sporočil. Storitve preučevanega podjetja lahko obravnavamo v nekaj sklopov, ki jih bom predstavila v nadaljevanju:

Storitve PSTN obsegajo:

- posebne storitve;
- zagotavljanje dostopa do omrežja;
- notranji promet znotraj omrežja TS;
- mednarodni telefonski promet (s fiksnim omrežjem TS);
- medomrežno povezovanje;
- dostop do interneta – 0880;
- dostop do interneta – 0889, 0888;
- telefonske storitve z dodano vrednostjo (090, 080, 1188 in drugo).

ISDN obsega enake skupine storitev kot PSTN.

Centreks prav tako obsega enake skupine storitev kot PSTN oziroma ISDN.

Zakup pasovne širine, ki obsega storitve:

- zakup vodov – domači;
- zakup vodov – mednarodni;
- ATM, Ethernet;
- elastično omrežje.

Operaterske storitve, ki obsegajo:

- dostop do interneta – 0880, 0889, 0888;
- telefonske storitve z dodano vrednostjo – 090;
- mednarodne operaterske storitve;
- ADSL;
- alternativne ponudnike storitev (0881).

Drugo, ki obsegajo storitve:

- posebne storitve;
- telefonske storitve z dodano vrednostjo – 080;
- JTG (javne telefonske govorilnice);
- imenike;
- druge storitve.

PSTN

Osnovna govorna telefonija obsega klicanje v domačem (nacionalnem) in mednarodnem prometu. Dodatne storitve pri telefoniranju razširijo uporabnost telefonskega priključka, omogočajo najrazličnejše storitve, kot so: telebančništvo, razne informacije, rezervacije in podobno. Klasična telefonija se je v zadnjih letih precej spremenila. Vključuje cel kup dodatnih storitev: od tonske izbire do čakajočega klica in preusmeritve pogovorov na drugo številko in podobno, s čimer je uporabniku omogočena udobnejša uporaba terminalske opreme oziroma komunikacija z drugimi uporabniki.

ISDN

S sodobnim digitaliziranim telefonskim omrežjem Telekoma Slovenije je širokemu krogu poslovnih in zasebnih uporabnikov približan univerzalni telekomunikacijski priključek ISDN (Integrated Services over Digital Network) za prenos pogovora, podatkov, online storitev in videa. Nadgrajeno obstoječe telefonsko omrežje se zaradi svoje popolne digitaliziranosti odlikuje z višjo kakovostjo, zmogljivostjo, hitrostjo in zanesljivostjo storitev. Fizična izvedba priključka oziroma dostop na strani uporabnika je lahko izveden na dva načina: osnovni dostop BA prek obstoječe ali nove telefonske napeljave z zmogljivostjo dveh hkratnih zvez oziroma 2 x 64 kbit/s (za zasebnike in mala podjetja) in primarni dostop PA prek 2 Mbit/s s prenosnih sistemov z zmogljivostjo 30 hkratnih zvez oziroma 30 x 64 kbit/s (za večja podjetja).

Centreks

Centreks (central office exchange service) pomeni mešano uporabo zasebnih in javnih telekomunikacijskih zmogljivosti. Je sodoben in učinkovit poslovni komunikacijski sistem, ki poenostavi, pospeši in olajša izmenjavo informacij. Centreks nadomesti hišno centralo. Storitve komunikacijskega sistema centreks omogočajo uporabnikom ločeno določanje potreb za vsak posamezni telefonski priključek v podjetju. Centreks omogoča priključitev klasične analogne telefonije in digitalne tehnologije ISDN. Operater zagotavlja neprekinjeno napajanje, strokovno in učinkovito vzdrževanje ter v celoti prevzame skrb za vzdrževanje telefonske opreme. Geocentreks ali Wide Area Centrex je možnost, ki jo nudi centreks in pomeni, da se podjetje lahko poveže v skupino centreks ter deluje na različnih lokacijah. Centreks je zelo učinkovit pri povezovanju poslovnih enot na različnih lokacijah v celoto.

V nadaljevanju bom na kratko opredelila storitve, ki jih omogočajo PSTN, ISDN in Centreks.

Posebne storitve zajemajo vzdrževanje pri naročniku, to pomeni vzdrževanje od priključne točke naprej.

Zagotavljanje dostopa do omrežja je storitev, ki vključuje priključitev in stalno zagotavljanje dostopa so omrežja, za kar uporabnik plača priključnino in mesečno naročnino.

Notranji promet znotraj omrežja Telekoma Slovenije obsega klicanje v domačem telefonskem prometu, **mednarodni telefonski promet** (s fiksnim omrežjem Telekoma Slovenije) pa obsega klicanje v mednarodnem prometu.

Storitev medomrežnega povezovanja omogoča naročnikom stacionarnega omrežja klice v mobilna omrežja, naročnikom slovenskih mobilnih operaterjev klicanje v stacionarno omrežje in v druga mobilna omrežja v Sloveniji. V mednarodnem prometu omogočamo naročnikom slovenskih mobilnih operaterjev klicanje v tujino in iz tujine, če naročnik gostuje v tujini v mobilnem omrežju, za vse dohodne klice iz tujine pa terminacijo teh klicev v slovenska mobilna omrežja³¹.

³¹ Poleg tega medomrežno povezovanje omogoča brezplačno klicanje na številke 112 in 113. V sklopu negeografskih storitev so tudi storitve: 195 – točen čas, 1987 – AMZS, 1180 – informacije v tujini, 1188 – informacije v Sloveniji, 049 – avtomatsko naročanje/PAGING, 19817 – ročno naročanje/PAGING in 116 – prijava motenj na stacionarnih telefonskih priključkih. Prav tako omogočamo vsem mobilnim operaterjem dostop klicev na brezplačne številke 080 xxxxxxxx pod pogojem, da so ti klici za vse mobilne naročnike slovenskih mobilnih operaterjev brezplačni. Slovenskim mobilnim operaterjem omogoča tudi mednarodno sledenje za mobilne naročnike po vsem svetu.

Dostop do interneta zagotavlja dostop do ponudnikov interneta s storitvami. Storitve klicnega dostopa do ponudnika internetnih storitev se izvajajo prek posebnih števil, in sicer **0880, 0889 in 0888**.

Telefonske storitve z dodano vrednostjo (090, 080, 1188 in drugo) so naslednje:

- 090: prek te številke ima ponudnik vsebine 090 možnost posredovati vsebino vsem naročnikom TS;
- 080: to je številka brezplačnega telefona, ki ima tudi že čez dvesto naročnikov. Najmočnejši naročniki 080 številke so do sedaj predvsem banke in zavarovalnice. V zadnjem letu so se jim pridružila še podjetja, razne ustanove in društva.
- 089 (televoting): televoting je storitev daljinskega glasovanja, do katere se dostopa prek vstopne številke. Primeren je predvsem za časopisne, radijske in televizijske hiše ter ustanove, ki se ukvarjajo z raziskavami javnega mnenja, v predvolilnem obdobju, ob volitvah, različnih glasovanjih ipd.
- Različne informacije so uporabnikom na voljo na različnih številkah: 195 – točen čas, 115 – prijava mednarodnih pogovorov, 116 – prijava motenj na telefonskih priključkih in terminalnih napravah, 1987 – AMZS pomoč, 1188 – informacije o telefonskih naročnikih z območja Slovenije, 1180 – informacije o telefonskih naročnikih v drugih državah itd.

Pri zakupu domačih in mednarodnih vodov gre za zakup vodov različnih hitrosti bodisi znotraj območja Slovenije – domači zakupljeni vodi – ali prek mednarodnih povezav v tujini – mednarodni zakupljeni vodi.

Tehnologija **ATM** rešuje prihajajoče zahteve po večji hitrosti prenosa in stroškovno učinkovitejši in prilagodljivejši možnosti. Multimedijske aplikacije zahtevajo prilagodljivo omrežje, ki bo podpiralo zahtevano pasovno širino in zagotovilo visokokakovosten prenos informacij. Tehnologija, ki je sposobna prenašati multimedijske aplikacije: govor, podatke in video ter slike z veliko hitrostjo prenosa na enem samem priključku, je tehnologija ATM. Omrežje ATM omogoča visoko prepustnost in učinkovito upravljanje s prometom tudi ponudnikom interneta ter nudi boljše zmogljivosti, kot so usmerjevalniki in učinkovitejše upravljanje s pasovno širino za vsak posamezni navidezni kanal posebej. Multimedijske hiše (televizijske in radijske hiše, tiskovne agencije) prek paketnega omrežja ATM prenašajo multimegabitne slike in video v realnem času z zelo veliko kakovostjo. Glavni prednosti sta shranjevanje teh podatkov in poznejši hiter dostop do njih. Omrežje ATM se lahko uporablja v medicini, raziskovalnih dejavnostih, pri finančnih storitvah, v trgovskih dejavnostih, v elektronskem bančništvu, državnih ustanovah, transportnih organizacijah in še kje.

Elastično omrežje omogoča čedalje višje hitrosti prenosa podatkov, visoke prepustnosti, elastičnost pri zagotavljanju povezav ter nadzor in upravljanje teh povezav. Namenjeno je uporabnikom, ki prenašajo veliko podatkov, potrebujejo trajne povezave in zahtevajo kakovostno storitev, saj omogoča višje hitrosti prenosa, zakup pasovne širine po potrebi, stalen nadzor kakovosti vodov, enostavno upravljanje, konfiguriranje in diagnosticiranje povezav ter nadzor uporabniškega vmesnika iz omrežnega upravljalnega centra v Ljubljani. Zanimivo je za podjetja, ki imajo dislocirane poslovne enote, kot so banke, zavarovalnice, velika trgovska podjetja, agencije, zavodi, ministrstva, ponudniki storitev v omrežju Internet

itd. V elastičnem omrežju sta na razpolago storitev upravljanih zakupljenih digitalnih vodov za prenos podatkov in Storitve blokovnega posredovanja.

ADSL (Asymmetric Digital Subscriber Line) predstavlja sodobno modemska tehnika prenosa podatkov. Bakrena (telefonska) naročniška infrastruktura – ki je še vedno daleč najbolj razširjen posamični medij od doma do službe – z novimi tehnikami prenosa ADSL odpira relativno varne, zanesljive in zmogljive poti v svet interaktivnih multimedijev in hitrega prenosa podatkov. Telekom Slovenije ponuja ADSL svojim uporabnikom kot “nadgradnjo” priključka ISDN. Vse sočasne funkcionalnosti iz obstoječega naročniškega razmerja ISDN ostanejo nespremenjene. Trženje storitve ADSL se na slovenskem trgu vrši prek ponudnikov ISP.

JTG so javne telefonske govorilnice.

Telefonski imeniki so več kot le seznam telefonskih naročnikov, so tudi oglaševalski medij, imenik na CD-romu pa vsebuje tudi karte vseh večjih slovenskih mest. Dostopni so v tiskani obliki na papirju, v elektronski obliki kot internetna različica ali na CD-romu.

Pri **spremljanju stroškov po stroškovnih nosilcih** se je treba zavedati, da je večina stroškov telekomunikacijskih storitev posrednih, medtem ko neposredni stroški stroškovnih nosilcev predstavljajo le nekaj odstotkov. Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih je na nek način nadaljevanje delitve stroškov po stroškovnih mestih. Stroške, zbrane na stroškovnih mestih, je treba ustrezno prerazporediti na stroškovne nosilce oziroma storitve, ki jih podjetje nudi svojim uporabnikom. Tudi stroški, ki jih lahko že takoj ob njihovem pripoznanju pripišemo stroškovnim nosilcem, so evidenčno prikazani na stroškovnih mestih.

Ko govorimo o **neposrednih** stroških stroškovnih nosilcev, so to predvsem nekateri izmed tistih stroškov, ki so vezani na nekoliko bolj specifične storitve, kot so na primer javne telefonske govorilnice, telefonski imeniki in drugo. To so lahko stroški, vezani na specifično opremo določenih storitev, kot to velja pri centeksu, in podobno. Tudi v primeru, ko se opravljajo določene prodajne aktivnosti, je v nekaterih primerih znano, za katero storitev so bile te aktivnosti opravljene. Vendar pa je neposrednih stroškov v primerjavi s posrednimi zelo malo.

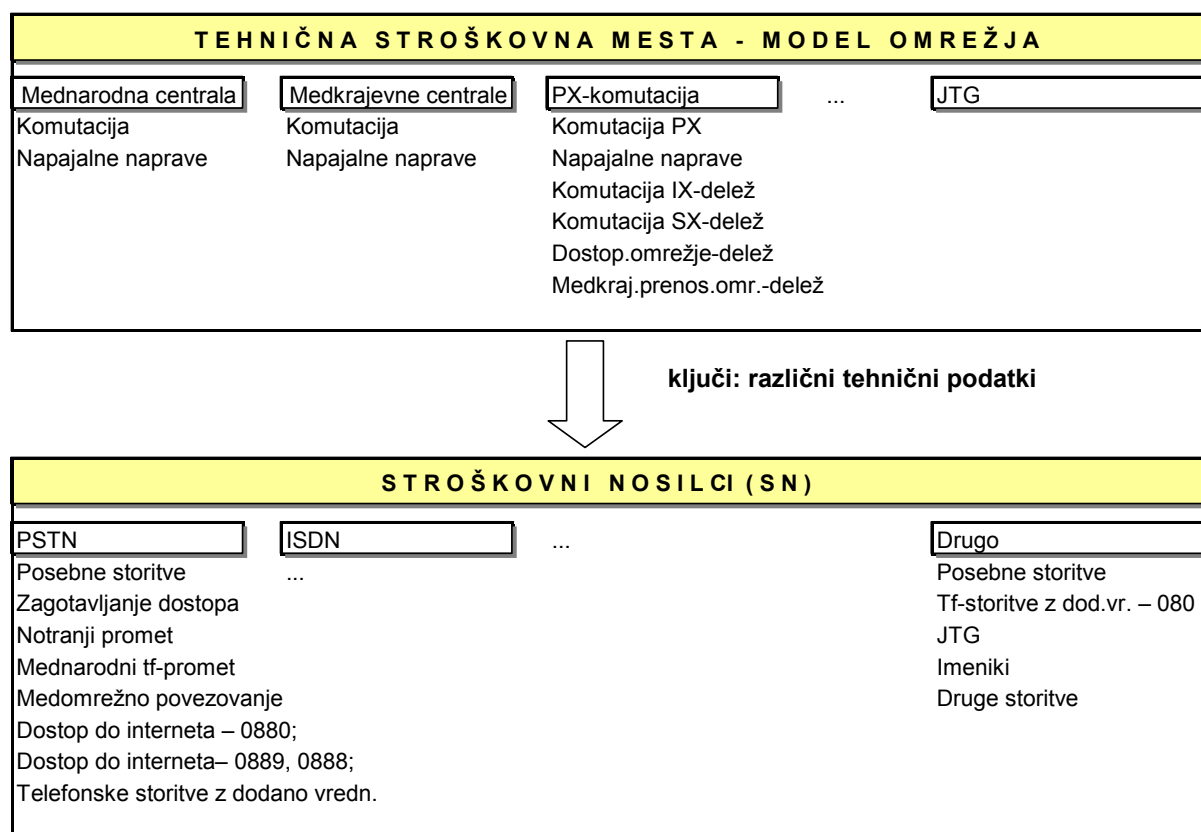
Posredni stroški stroškovnih nosilcev se bodo glede na dejstvo, da so navidezna stroškovna mesta le pomagala pri delitvi stroškov organizacijskih stroškovnih mest, prerazporejali na nosilce z:

- organizacijskih in
- tehničnih stroškovnih mest.

Stroški, povezani s tako imenovanimi splošnimi organizacijskimi stroškovnimi mesti (predvsem s področja podpornih dejavnosti, pa tudi s področja prodaje, manj s področja omrežja), bodo sprva pripisani tako imenovani ravni celotnega podjetja oziroma ravni vseh storitev, vendar je že treba razmisliti o njihovi delitvi na stroškovne nosilce, bodisi v obliki pribitka bodisi kako drugače.

Z organizacijskih stroškovnih mest omrežja se kar precej stroškov lahko prerazporedi na tehnična stroškovna mesta, s tehničnih stroškovnih mest pa s pomočjo ključev oz. meril na skupine storitev. Uporabljeni ključi so različni tehnični podatki, kot so na primer promet, število priključkov, zmogljivost vodov in podobno. Prerazporejanje posrednih stroškov s tehničnih stroškovnih mest na stroškovne nosilce prikazuje slika 23.

Slika 23: Prerazporejanje posrednih stroškov s tehničnih stroškovnih mest na stroškovne nosilce

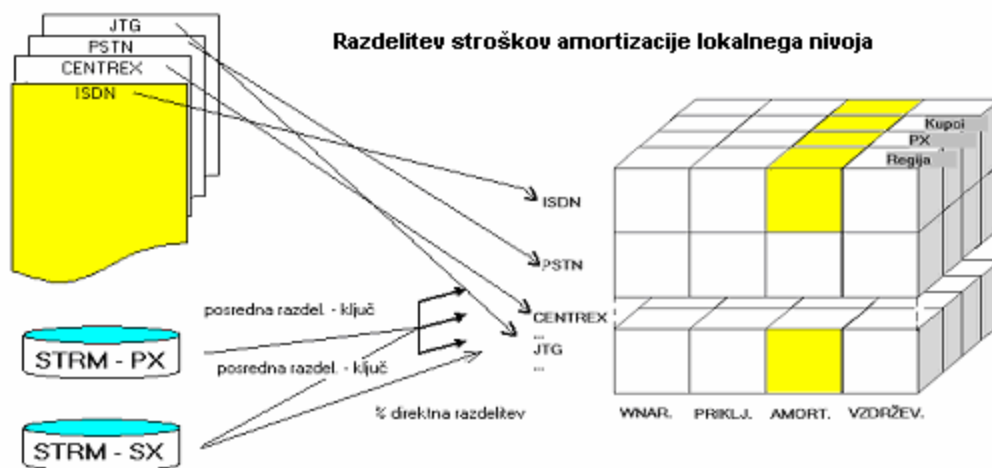


Vir: Lasten prikaz glede na opisan postopek, 2003.

Amortizacija telekomunikacijske infrastrukture predstavlja največji delež stroškov storitev. Drug velik strošek infrastrukture predstavljajo stroški vzdrževanja. Glede na veliko pomembnost teh dveh vrst stroškov bom v nadaljevanju prikazala primer delitve stroškov amortizacije telekomunikacijske infrastrukture na skupine stroškovnih nosilcev ter primer razporejanja stroškov vzdrževanja.

Amortizacija telekomunikacijske infrastrukture se bo nosilem pripisala bodisi neposredno, kjer jo je možno opredeliti za posamezen stroškovni nosilec, bodisi po ključih (različni tehnični podatki) tam, kjer neposredna poravnava ni možna. Primer razdelitve stroškov amortizacije lokalnega nivoja na nosilce je prikazan na sliki 24.

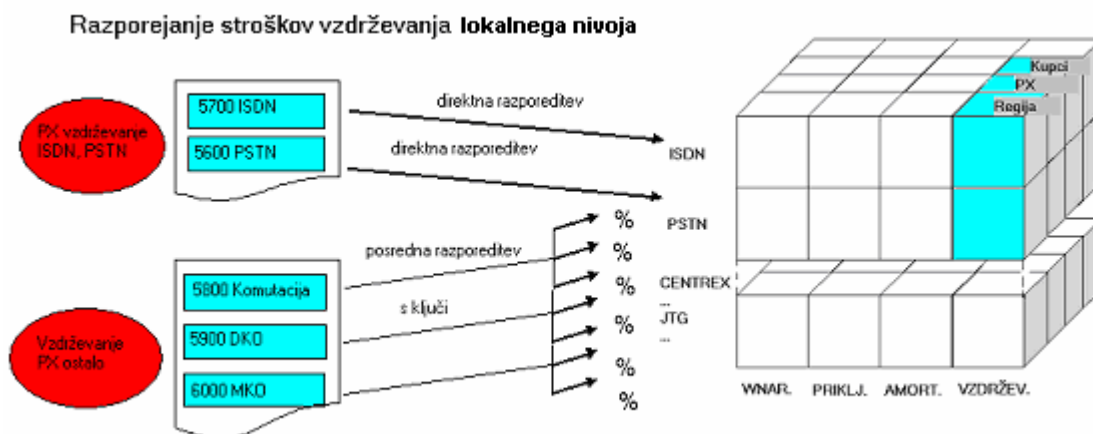
Slika 24: Primer razdelitve stroškov amortizacije telekomunikacijske infrastrukture



Vir: Interno gradivo Telekom Slovenije, d. d., Ljubljana, 2003.

Stroški vzdrževanja, ki se vežejo na točno določeno storitev, bodo neposredno pripisani ustreznim stroškovnim nosilcem, evidenčno pa bodo prikazani še na tehničnem stroškovnem mestu. Vsi bolj splošni vzdrževalni stroški, ki niso namenjeni vzdrževanju točno določenega nosilca, bodo pripisani tehničnim stroškovnim mestom, od tam pa po ključih različnih tehničnih podatkov razporejeni na ustrezne stroškovne nosilce. Primer razporejanja stroškov vzdrževanja na nosilce prikazuje slika 25.

Slika 25: Primer razporejanja stroškov vzdrževanja vozlišč PX na nosilce



Vir: Škrjanček, 2003, str. 25

Pri prikazani delitvi stroškov vzdrževanja na nosilce (slika 25) se kot pripomoček uporabljajo tako imenovani **interni nalogi**³². V podjetju se na internih nalogih do sedaj spremlja več vrst stroškov, in sicer:

- stroški vzdrževanja infrastrukture;
- stroški prodajnih aktivnosti;
- z letošnjim letom pa so vpeljani še na področju marketinga in varovanja.

Vzdrževalna dela na področju telekomunikacijske infrastrukture se izvajajo prek internih nalogov (VZ), pri čemer ločimo več različnih tipov nalogov VZ. Za vzdrževalna dela so opredeljene različne aktivnosti, prek katerih se knjižijo delovne ure, ki jih opravijo vzdrževalci, zaposleni na organizacijskih stroškovnih mestih vzdrževanja (področje omrežja). Na podlagi teh aktivnosti se stroški vzdrževanja prenašajo na tehnična stroškovna mesta, od tam pa s pomočjo ključev na storitve. V primeru regionalnih potreb določene aktivnosti, povezane z vzdrževanjem, opravljajo tudi zaposleni v prodaji, prav tako prek teh nalogov.

Prodajne storitve, ki se zaračunavajo navzven, imajo posebne tipe nalogov VZ. Za prodajne aktivnosti so opredeljene različne aktivnosti, prek katerih se knjižijo delovne ure, ki jih opravijo prodajniki pri strankah. Na podlagi teh aktivnosti se ti stroški prodaje prenesejo na stroškovne nosilce (ISDN, PSTN, Centreks itd.). Primer teh stroškov so npr. stroški vključitve priključka ISDN pri uporabniku.

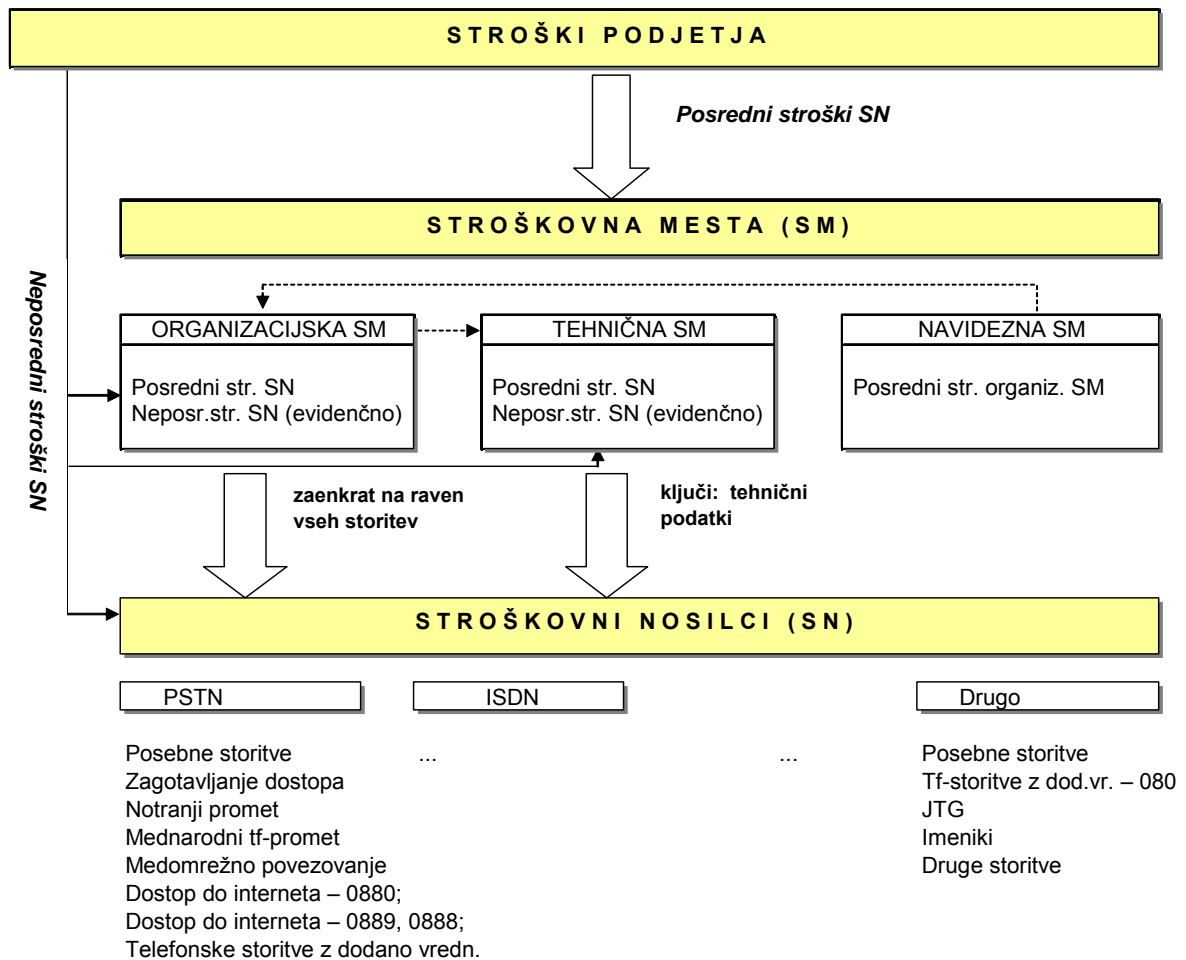
Naj še enkrat povzamem potek delitve stroškov na stroškovne nosilce. Nekaj stroškov lahko neposredno pripišemo stroškovnim nosilcem, vendar je teh zelo malo. Druge stroške na stroškovne nosilce razporejamo prek tehničnih in organizacijskih stroškovnih mest. Evidenčno so tudi neposredni stroški storitev zabeleženi na stroškovnih mestih, tako da so na stroškovnih mestih vidni celotni stroški podjetja. Poenostavljen postopek delitve stroškov prikazuje slika 26.

³² **Interni nalog** je orodje, s katerim nadziramo (zbiramo) stroške, aktivnosti, lahko pa tudi prihodke za objekte, ki jih želimo podrobno analizirati in kalkulirati. Interni nalogi so lahko časovno omejeni ali neomejeni, odvisno od namena uporabe.

Ločimo več vrst internih nalogov: razmejitevni nalogi za razdelitev stroškov obdobja, investicijski nalogi za spremljanje in nadzorovanje investicijskih stroškov, prihodkovni nalogi za nadzorovanje posameznih nalog, nalogi splošnih stroškov za nadzor splošnih stroškov.

Na nalogih splošnih stroškov zbiramo načrtovane in dejanske splošne stroške; so statistični ali dejanski objekti kontiranja; dejanske naloge lahko poravnamo na različne prejemnike (ključi definiranih za razdeljevanje splošnih stroškov); omogočajo analize, neodvisne od stukture stroškovnih mest in organizacijske strukture poslovnih procesov; omogočajo nadzor časovno omejenih nalog, za posamezno poslovno enoto ali za dolgoročno nadziranje dela splošnih stroškov; omogočajo zbiranje in ovrednotenje stroškov (stroški prodajnih sejmov, marketinških akcij in podobno). Naloge splošnih stroškov lahko uporabljamo kot zbirnike stroškov, ki bremenijo posamezne stroškovne nosilce (Interna gradiva Telekom Slovenije, d. d., 2003).

Slika 26: Postopek delitve stroškov na stroškovna mesta in stroškovne nosilce



Vir: Lasten prikaz glede na opisan postopek, 2003.

Prikazana delitev stroškov na stroškovne nosilce nam da informacijo o:

- stroških po skupinah telekomunikacijskih storitev, ki so osnova za analize dobičkonosnosti in
- stroških po posameznih stroškovnih nosilcih, ki so osnova za oblikovanje cen.

Podjetje ustvarja svoj poslovni rezultat s prodajo storitev na trgu, zato je poslovni izid storitev še kako pomemben za ugotavljanje poslovne uspešnosti podjetja. Cene storitev pa morajo temeljiti na stroških, saj tako zahteva zakonodaja.

Za zdaj v podjetju, ko govorimo o stroškovnih nosilcih, mislimo samo na storitve, vendar pa je treba poleg spremljanja stroškov (in prihodkov) po telekomunikacijskih storitvah **upoštevati še druge vidike spremljanja stroškov** (in prihodkov). S prodajnega vidika je pomembno tudi spremljanje stroškov in prihodkov ter dobičkonosnosti po:

- regijah;

- kupcih;
- distribucijskih kanalih.

Glede na to, da je podjetje Telekom že v osnovi regionalno organizirano, je tudi spremljanje stroškov po regijah za zdaj opredeljeno v smislu spremljanja stroškov po devetih poslovnih enotah.

V prihodnosti kaže razmisliti tudi o spremljanju stroškov na nižjih nivojih, kot so poslovne enote. Gledano z vidika telekomunikacijskega omrežja pride do izraza spremljanje stroškov po centralah. Pri tem lahko zasledujemo stroške na različnih nivojih central, bodisi:

- na primarnem (PX) ali
- na najnižjem nivoju (LC).

V povezavi stroškov s prihodku bi s pomočjo teh podatkov dobili dobro predstavo o tem, kako donosna je posamezna centrala, saj vemo, da so razlike glede na lociranost centrale v urbanem središču ali na ruralnem področju precej velike. Vendar bi delitev stroškov na tak nivo za zdaj pomenila zelo veliko dela, saj to zahteva množico podatkov.

Če želimo spremljati stroške po kupcih, je treba opredeliti skupine kupcev. V osnovi večina telekomunikacijskih podjetij loči med rezidenčnimi in poslovnimi uporabniki ter operaterji. Znotraj te razvrstitve je možno zasledovati različne skupine uporabnikov, kot primer lahko navedem eno izmed delitev:

- rezidenčni uporabniki (skupine glede na velikost računa);
- poslovni uporabniki (poslovni, proračunski, ambasade, kabelski);
- operaterji (fiksni, mobilni, internetni, 090 in drugi ponudniki);
- ob tem je smiselno iz razdelitve izločiti službene telefonske priključke na delovnih mestih in službene priključke doma, saj bi sicer popačili sliko pri računanju dobičkonosnosti.

Preučevano podjetje svoje storitve posreduje končnim uporabnikom na različne načine, prek različnih distribucijskih kanalov. Uporabniki imajo na voljo več možnosti, kako pridobiti željeno telekomunikacijsko storitev. S tem je povezan tudi način zaračunavanja storitev, ki je temu promerno, lahko različen. Tu naj omenim predvsem:

- teletrgovine;
- mesečne račune z naročnino in prometom ter drugimi storitvami;
- klicanje na številko 080 80 80;
- informacije, odzivnike;
- operaterje.

4.2.2.2 Uporaba sodobnejših metod obvladovanja stroškov

Metoda obvladovanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa: Kot sem že omenila, se del stroškov na stroškovne nosilce razporeja na osnovi aktivnosti poslovnega procesa.

Tako se razporeja tiste stroške, ki jih lahko povežemo z določenimi telekomunikacijskimi storitvami, pri tem imam v mislih predvsem stroške prodaje oziroma prodajanja. Če gre zaposlen iz prodajnega področja k uporabniku vključit priključek ISDN, je jasno, da ta aktivnost predstavlja strošek priključitve ISDN-ja. Takih aktivnosti je kar nekaj.

Tudi pri vzdrževanju lahko govorimo o delitvi stroškov na osnovi aktivnosti. Pri vzdrževanju omrežja, central in prenosnih sistemov nastajajo stroški, ki sicer niso neposredno povezljivi s stroškovnimi nosilci, so pa povezani s posameznimi deli telekomunikacijske infrastrukture, zato te stroške na osnovi aktivnosti prenašamo na tehnična stroškovna mesta, ki predstavljajo elemente omrežja. Od tu naprej pa se s pomočjo tehničnih meril prenašajo na stroškovne nosilce.

Lahko torej zapišemo, da se metoda obvladovanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v podjetju Telekom vsaj delno uporablja. Ta način delitve stroškov pride do izraza predvsem pri uporabi internih nalogov.

Obvladovanje ciljnih stroškov: Ta metoda je pomembna v fazi oblikovanja poslovnih učinkov, z njo podjetje ugotavlja, koliko ga lahko poslovni učinek največ stane. Glede na to, da se na področju telekomunikacij neprestano uvajajo novi poslovni učinki, je ta metoda še kako primerna. Bolj pride do izraza v konkurenčnih in ne toliko v monopolnih razmerah. Pri uvajanju novih storitev izhodišče predstavljajo cene teh storitev na trgu. Sedanja zakonodaja za področje telekomunikacij določa, da morajo biti cene odraz stroškov, pri čemer ekonomski stroškovni standard predstavljajo stroški zagotavljanja storitve na najbolj učinkovit način, in ne dejanski stroški neučinkovitega operaterja. To pomeni, da je treba zagotoviti visoko učinkovitost zagotavljanja storitev.

Benchmarking: V Sloveniji se na področju telekomunikacij skušajo odpravljati nesorazmerja med cenami storitev glede na cene v drugih državah, predvsem Evropske unije. V ta namen se cene storitev v Telekomu pogosto primerjajo s cenami telekomunikacijskih storitev v drugih državah. Pri tem gre za uporabo metode benchmarking. Takšno primerjanje samo po sebi sicer ne daje rezultatov, omogoča pa postavljanje nekih »dopustnih« okvirov pri določanju cen oziroma stroškov storitev. Če cene bistveno odstopajo in so previsoke v primerjavi z drugimi državami, je to znamenje, da je treba izvesti določene ukrepe v zvezi z zniževanjem stroškov teh storitev. To bo še posebno veljajo sedaj, ko morajo biti cene usklajene s stroški.

Celovito obvladovanje kakovosti: V podjetju je treba neprestano izboljševati poslovne aktivnosti z namenom zadovoljitve kupcev. Podjetje Telekom je bilo pogosto podvrženo slabim kritikam s strani uporabnikov, kar lahko povežemo tudi z monopolnim položajem. Monopolni položaj ni ravno stimulatивно vplival na izboljševanje kakovosti. V zadnjem času se v podjetju kaže kar precej elementov, ki izboljšujejo kakovost, predvsem:

- neposreden stik s kupci v teletrgovinah, ki imajo regionalen značaj;

- nudenje brezplačne telefonske pomoči v zvezi s telekomunikacijskimi storitvami;
- ponudba sodobnejših, integriranih storitev, ki so oblikovane po meri strank in jim tudi ponujajo več;
- krajše čakalne dobe pri nujenju storitev kupcem;
- zaposlene v prodaji se ustrezno izobražuje za opravljanje prodajnih aktivnosti, predvsem v odnosu do strank;
- tudi sicer se je v podjetju dvignila zavest o pomembnosti izobraževanja zaposlenih;
- ciljne skupine kupcev;
- v procese dela se uvaja timsko delo;
- usmerjenost k procesom.

Dejstvo je, da izguba monopolnega položaja zahteva povečanje prizadevanj za izboljšanje kakovosti na vseh področjih poslovanja s končnim ciljem zadovoljnih uporabnikov. Podjetje mora ponuditi stranki vrednost, ki je optimalna kombinacija poslovnega učinka, cene, odnosov in imidža. Zavedati se je treba, da cilj kontrole kakovosti ni samo odkrivanje napak, ampak tudi iskanje vzrokov, ki napake povzročajo, njihovo odpravljanje in predvsem težnja po novih izboljšavah. Izboljšanje kontrole kakovosti se v podjetju na daljši rok obrestuje, saj se s tem zmanjšujejo stroški poslovanja podjetja.

Metoda stalnih izboljšav: Kot sem ugotavljala že pri obvladovanju kakovosti, je imel monopolni položaj tudi pri izboljševanju procesov v podjetju bolj negativen kot pozitiven vpliv. Res je, da so se v podjetju dogajale neprestane spremembe, vendar je težko oceniti, ali so vse te prispevale k večji učinkovitosti in boljšemu izvajanju nalog v podjetju, saj ni bilo vzpostavljenega sistema spremljanja stroškov, ki bi to lahko potrdil ali ovrigel.

Kot sem že zapisala, se je v preučevanem podjetju do sedaj bolj podrobno spremljalo stroške samo nekaterih aktivnosti, metoda stalnih izboljšav pa zahteva spremljanje vseh aktivnosti v podjetju in vključevanje vseh zaposlenih. Dosedanje spremljanje stroškov predstavlja le delno uporabo metode stalnih izboljšav. Glede na pomembnost obvladovanja stroškov v podjetju ne vidim razloga, da v prihodnje tej metodi ne bo posvečena večja pozornost, saj omogoča odkrivanje napak v poslovanju podjetja, ki za podjetje pomenijo priložnost za njihovo odpravljanje, posledično izboljšanje procesov in s tem zmanjšanje stroškov v podjetju.

Prenova poslovnih procesov: Prenova poslovnih procesov, ki pomeni opuščanje starih metod dela ter uvajanje novih in bolj sodobnih, je pravzaprav stalnica v preučevanem podjetju. Vendar ne morem z gotovostjo trditi, da so vse reorganizacije procesov v podjetju prispevale k izboljšanju poslovanja podjetja. Spremembe, ki so se zgodile zelo hitro, so bile za zaposlene pogosto neprijetne in boleče. Zaposleni so imeli občutek, da so o tem premalo vnaprej obveščeni in zato tudi nepripravljani na to.

Temeljna naloga prenove poslovnih procesov je oblikovati čim bolj optimalen potek dela. Podjetje Telekom posluje v dinamičnem in hitro se spreminjajočem poslovnem okolju, zato še toliko bolj potrebuje izvrstno oblikovane poslovne procese.

4.2.3 Ocena spremljanja stroškov

V tej točki bom podala oceno spremljanja stroškov v podjetju Telekom, pri čemer bom opozorila tudi na nekaj spremljajočih problemov, zlasti pri uvajanju metode spremljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Predstavljeno spremljanje stroškov, predvsem po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, je sicer nadgradnja dotedanjega sistema, ki je bil še v povojih, vendar pomeni **velik premik na področju obvladovanja stroškov v podjetju**. Vemo, da vzpostavitev sistema obvladovanja stroškov v podjetju ne more nastati čez noč, ampak je za njegovo izgradnjo potrebno daljše časovno obdobje.

Postopek delitve stroškov na stroškovne nosilce v podjetju je kombinacija **enostopenjskega in dvostopenjskega razporejanja**. Nekateri stroški, povezani s telekomunikacijskimi storitvami (stroški ustvarjanja učinkov), se na stroškovne nosilce delijo enostopenjsko, to so neposredni stroški stroškovnih nosilcev. Drugi stroški ustvarjanja učinkov, to so posredni stroški stroškovnih nosilcev, pa se prek tehničnih stroškovnih mest pripišejo dvostopenjsko. Stroški, povezani s tako imenovanimi splošnimi delovnimi mesti (stroški nestoritvenih dejavnosti), bodo sprva sicer pripisani ravni celotnega podjetja oziroma ravni vseh storitev, vendar je njihova delitev na stroškovne nosilce neizogibna. Njihovo delitev seveda lahko prav tako opredelimo kot dvostopenjsko.

Pri *delitvi posrednih stroškov, povezanih s splošnimi delovnimi mesti*, imamo več možnosti delitve. Kot podlago lahko upoštevamo:

- interne delovne ure;
- pribitek ali
- prihodek storitev.

Najboljše bi bilo kot merilo uporabiti ure dela, ki jih zaposleni porabijo za posamezno telekomunikacijsko ali drugo storitev. Kot smo že zapisali, se interne delovne ure, s katerimi izražamo aktivnosti zaposlenih, v podjetju uporabljajo pri prodajnih aktivnostih in aktivnostih vzdrževanja infrastrukture. Vendar pa je ugotavljanje ur dela, ki ga zaposleni porabijo za posamezno storitev, na splošnih delovnih mestih težko izvesti, saj ni jasne povezave s telekomunikacijskimi storitvami.

Kot kriterij delitve splošnih stroškov se lahko uporabijo tudi prihodki posameznih storitev, vendar je vprašanje, ali je to upravičeno.

Pribitek se izračuna kot delež splošnih stroškov v celotni stroških in se doda stroškom stroškovnih nosilcev. Vendar je tudi kakovost delitve na podlagi pribitka nekoliko vprašljiva.

Za postopek delitve stroškov na stroškovne nosilce v podjetju je torej značilno, da:

- smo določili stroškovne nosilce oziroma storitve, za katere bomo ugotavljali stroške in dobičkonosnost;
- bodo vsi stroški razdeljeni glede na dejavnike, ki povzročajo stroške;
- bodo neposredni stroški, kolikor jih pač je, v celoti pripisani stroškovnim nosilcem;

- se bodo posredni stroški, povezani s telekomunikacijskimi storitvami, delili na osnovi tehničnih podatkov, kot sta na primer promet, zmogljivost, itd.;
- za stroške splošnih dejavnosti za zdaj še ni določena delitev na nosilce, lahko se bodo delili glede na interne delovne ure, prihodke ali na podlagi pribitka;
- težnja je, da se čim več stroškov prenese na osnovi aktivnosti (interni nalogi) tako, da ostane malo aktivnosti, ki jih je treba obravnavati kot skupne stroške.

Značilnosti opisanega postopka delitve stroškov kažejo na **primerljivost uporabljenega sistema z metodo popolno alociranih stroškov (FAC)**, ki se uporablja za izračunavanje stroškov telekomunikacijskih storitev. Metoda popolno alociranih stroškov vse stroške pripiše eni ali drugi storitvi. Takšna delitev ne daje spodbude k zmanjšanju stroškov in, kot sem že omenila, delitev stroškov na podlagi pribitka ali prihodka ne odraža dejanskih stroškov storitve, postopki delitve stroškov na podlagi ključev pa so zelo obsežni, včasih tudi nekoliko subjektivni. Za zdaj izračuni temeljijo na preteklih podatkih, kar ob hitrih tehnoloških spremembah ni povsem zadovoljivo, zato bo vsekakor potrebno čim hitreje preiti tudi na načrtovane stroške.

Kar precej stroškov se deli na podlagi aktivnosti (interni nalogi), predvsem pri vzdrževanju omrežja in pri prodaji storitev. Vemo, da so aktivnosti, ki sestavljajo poslovne procese v podjetju, osrednja sestavina koncepta stroškov po aktivnostih. Z razporejanjem vsaj nekaterih posrednih stroškov na osnovi aktivnosti se **približamo metodi obvladovanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa**. Aktivnosti se lahko vpelje tudi na druga področja poslovanja v podjetju, pri čemer jih je treba najprej temeljito spoznati in jih opredeliti. Ko pa jih dobro poznamo, jih je treba analizirati glede na to, ali so v podjetju potrebne in kako učinkovito se opravljajo. To je potem izhodišče za odpravljanje nepotrebnih aktivnosti na eni strani in povečevanje učinkovitosti opravljanja tistih aktivnosti, za katere se pokaže, da so za podjetje pomembne in potrebne. Seveda pa se je treba zavedati, da je v praksi velikokrat težko povezati vse aktivnosti s posameznimi poslovnimi učinki oziroma bi to povzročalo več stroškov, kot bi imeli od tega koristi.

Že pri samem oblikovanju metode spremljanja stroškov v preučevanem podjetju je bilo kar nekaj dilem, ki jih je bilo treba razrešiti. Gre zlasti za **vprišanja v zvezi s spremljanjem stroškov po stroškovnih nosilcih** predvsem glede:

- števila stroškovnih mest;
- števila stroškovnih nosilcev;
- načina delitve stroškov telekomunikacijske infrastrukture.

V podjetju je opredeljenih **blizu 450 stroškovnih mest**. Od tega je več kot 300 organizacijskih stroškovnih mest, saj se stroške spremlja na ravni služb kot najmanjših organizacijskih enot v podjetju. To je kar precejšnje število. Z večjim številom stroškovnih mest, ki jih spremljamo, se sicer povečuje nadzor nad stroški, vendar se s tem povečujejo tudi stroški takega spremljanja. Kje je meja, je pogosto težko določiti. Spremljanje stroškov na višjem organizacijskem nivoju, to je na ravni sektorjev, ne bi bistveno zmanjšalo stroškov takega spremljanja. Po drugi strani pa bi bile informacije o stroških potem v mnogih primerih premalo podrobne in ne bi zadoščale potrebam pri odločanju. To pomeni, da bi morali nekatere stroške potem naknadno izračunavati, tu pa se dodatno postavlja vprašanje hitrosti, transparentnosti in tudi stroškov tako pridobljenih podatkov.

Kako **opredeliti stroškovne nosilce**, po katerih bomo spremljali stroške? Želje, da bi določili toliko stroškovnih nosilcev, kolikor je posamičnih ponujenih storitev, je dokaj nerealna. Če pogledamo storitve po ceniku, ugotovimo, da je število postavk zelo veliko. Tako število nosilcev, če vemo, da je neposrednih stroškov zelo malo, bi pomenilo kar pretirano operiranje s ključi. Stroške nekaterih storitev je enostavneje izračunati ob pomoči kalkulacij (npr. stroški opomina), pri čemer pa velja tudi na tem področju vzpostaviti sistem kalkulacij. Pri kalkulacijah je treba upoštevati sestavine, ki jih določa SRS 16 in ki vsebinsko ustrezajo polni lastni ceni poslovnih učinkov. Ko ugotovimo tako neposredne kot tudi posredne stroške stroškovnih nosilcev, to delimo s proizvedenimi količinami, tako da dobimo lastne cene teh poslovnih učinkov.

Delitev amortizacije in stroškov vzdrževanja infrastrukture je predstavljalo zelo težko nalogo, saj vemo, da omrežje predstavlja osnovo za delovanje večine telekomunikacijskih storitev. Res je, da so posamezni deli infrastrukture vezani na določene storitve, večina elementov infrastrukture pa služi tako rekoč skoraj vsem storitvam. Postavljala so se vprašanja, kako posamezne dele infrastrukture združiti v skupine za potrebe pripisovanja stroškov storitvam, koliko naj bo teh skupin, kako podrobne podatke bomo rabili in kaj vse je treba pri tem upoštevati?

Na koncu je prevladala usmeritev, da se oblikuje take skupine stroškov infrastrukture, za katere bomo lahko uporabili enotna merila za njihovo delitev na stroškovne nosilce. Opredeljenih je torej toliko elementarnih skupin telekomunikacijske infrastrukture, kolikor različnih meril zahteva delitev teh stroškov na končne stroškovne nosilce oziroma storitve.

V zvezi z organizacijskimi stroškovnimi mesti je smiselno dodati še, da pri prenosih stroškov na stroškovna mesta podjetja pogosto uvajajo tako imenovane **interne storitve**³³. Gre za prenose stroškov med stroškovnimi mesti, saj zaposleni na stroškovnih mestih opravljajo delo ne samo za svoje potrebe, ampak tudi za druge enote oziroma stroškovna mesta v podjetju.

Usmeritev podjetja Telekom je organiziranje dokaj samostojnih poslovnih področij oziroma profitnih centrov, kot jih v podjetju imenujejo (omrežje, storitve, podporne dejavnosti, enota gradnje in vzdrževanja omrežja ter enota turizem). Če želimo po teh področjih zasledovati poslovno uspešnost, je treba vpeljati zaračunavanje internih storitev, saj bomo le tako lahko ugotovili, kaj in v kakšnem obsegu posamezno področje deluje za druga področja v podjetju. Uporaba internega zaračunavanja je za nekatera področjih delovanja bolj jasna (kot npr. informatika, kadrovska področje), na drugih pa še nekoliko zabrisana (računovodstvo, finance). Težnje v podjetju po vpeljavi internih storitev so prisotne zlasti v nekaterih delih informatike.

Še pomembnejše od poslovnega izida po profitnih centrih je **ugotavljanje izkaza uspeha po skupinah storitev**. Pri izdelavi izkaza uspeha po storitvah se mora podjetje odločiti, do

³³ Za uporabo internih storitev je treba določiti seznam internih storitev teh stroškovnih mest, opredeliti fizični obseg internih storitev, določiti interno ceno in uporabnike, ki bodo te storitve plačali. Za nekatera stroškovna mesta je interne storitve težko opredeliti, še težje pa je določiti njihov obseg in njihove uporabnike. Pri opredelitvi internih storitev in izračunu njihove stroškovne cene si podjetja pomagajo z metodo obračuna stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. (Križaj, 2000, str. 26).

katerega nivoja bo z neto prodajno ceno (upoštevani vsi popusti) pokrilo stroške. Gre za **različna pokritja**. Glede na to, da se v telekomunikacijskih podjetjih išče rešitve predvsem v popolni alokaciji stroškov, lahko to primerjamo s polno lastno ceno poslovnih učinkov. To nadalje pomeni, da je smiselno s prihodki pokriti vse stroške. Kot primer lahko navedem eno izmed možnih oblik pokritij za preučevano podjetje (ob predpostavki, da se tudi splošni stroški razdelijo po posameznih skupinah telekomunikacijski storitev):

(A) neto prihodek skupine storitev
(B) neposredni stroški skupin storitev
A-B je prispevek za kritje 1

(C) posredni stroški skupin storitev
A-B-C je prispevek za kritje 2

(D) posredni stroški nakupovanja, prodajanja in splošnih služb
A-B-C-D je prispevek za kritje 3 oz. prispevek k poslovnemu izidu podjetja

Neto prihodek posamezne skupine storitev, za razliko od bruto prihodka, v svoji strukturi že upošteva vse možne popuste. To so rabati, provizije in drugi popusti, ki so razvidni iz računa, in razni naknadni ter posebni popusti, kot so npr. super rabati, kasaskonti in podobno.

Neposredni stroški skupin storitev so stroški materiala, dela in drugi stroški, ki so pripisani neposredno stroškovnim nosilcem, evidenčno pa so vidni tudi na organizacijskih stroškovnih mestih omrežja in storitev.

Posredni stroški skupin storitev so stroški, ki se zbirajo na organizacijskih stroškovnih mestih omrežja in na tehničnih stroškovnih mestih (stroškovnih mestih ustvarjanja učinkov).

Posredni stroški nakupovanja, prodajanja in splošnih služb pa so stroški, ki se zbirajo na organizacijskih stroškovnih mestih storitev in podpornih dejavnosti (stroškovnih mestih nestoritvenih dejavnosti). Gre za stroške, ki se bodo v začetku zbirali na ravni vseh storitev.

Prispevek za kritje 3 ustreza pokritju vseh stroškov. Z njim podjetje pokrije vse neposredne stroške storitev, vse posredne stroške, vezane na storitve, pa tudi vse druge, to je splošne stroške podjetja. Kot smo že večkrat zapisali, je v preučevanem podjetju neposrednih stroškov zelo malo, večino predstavljajo posredni stroški storitev.

5 SKLEP

Razdalje so vse krajše, dogodki prehitevajo drug drugega, nove tehnologije pred našimi očmi spreminjajo svet in življenje. Telekomunikacije so danes ena najmočnejših in najhitreje rastočih gospodarskih vej v svetovnem merilu in ključni element uspešnega poslovanja. Telefonska infrastruktura je najbolj donosno telekomunikacijsko področje, vendar bo vedno večje zahteve uporabnikov mogoče zadovoljiti le s konvergenco telefonskih, podatkovnih in radiodifuznih omrežij ter storitev. Govorimo o informacijski infrastrukturi, ki je temelj informacijske družbe, s čimer se spreminjajo način poslovanja in tudi družbeno življenje, način komuniciranja, učenja, dela, zabave in informiranja.

Za sedanji in prihodnji razvoj telekomunikacij ni pomemben samo tehnološki razvoj, ampak tudi drugi dejavniki. V središču dogajanja je uporabnik, ki ga zanimajo predvsem storitve, aplikacije in vsebine, ne pa toliko sama tehnologija. Zanimajo ga elementi, kot so: kakovost storitev, varnost, zasebnost in cena. Obenem s tehnološkimi inovacijami v telekomunikacijah potekajo procesi liberalizacije in privatizacije in globalizacije. Liberalizacija odpira pot konkurenci in zmanjšuje omejitve za vstop na trg. Ne more pa biti uspešna, če se obenem ne odvije še proces privatizacije telekomunikacijskih operaterjev, ki vpliva na povečanje ekonomske učinkovitosti podjetij ter uvajanje in spodbujanje konkurence. Globalizacija je svetovni trend, ki zajema celotno gospodarstvo, bistveni značilnosti pa sta internacionalizacija gospodarskih subjektov in povečan obseg mednarodnih naložbenih tokov.

Za urejanje telekomunikacij nastaja nova telekomunikacijska zakonodaja (regulativa), ki opredeljuje predvsem delovanje telekomunikacijskega tržišča, zagotavlja odprtost omrežij, univerzalne storitve, zaščito uporabnikov, zagotavlja cene, ki so odraz stroškov, in drugo.

V Sloveniji se je monopol na trgu telekomunikacij končal konec leta 2000, vendar pa je spodbudo konkurenci dal šele novi zakon o telekomunikacijah, ki je pričel veljati sredi leta 2001. Za uveljavitev tega zakona v praksi trenutno skrbi regulatorni organ Agencija za telekomunikacije, radiodifuzijo in pošto Republike Slovenije. Za prehod iz monopolnih v konkurenčne razmere je nujna vzpostavitev cen, skladnih s stroški. Telekom Slovenije je dolžen cene svojih storitev oblikovati v odvisnosti od stroškov. Treba je imeti stroškovno računovodstvo, ki omogoča ugotavljanje stroškov po posameznih storitvah, ki jih ponuja Telekom. Pritiski na cene pa vodijo k obvladovanju stroškov na ravni celotnega podjetja.

V magistrskem delu sem se osredotočila na problematiko spremljanja in obvladovanja stroškov v podjetju Telekom Slovenije, d. d.. Kot storitveno podjetje, s široko paleto telekomunikacijskih storitev, je na eni strani podvrženo sodobnim telekomunikacijskim tehnologijam, na drugi strani pa poslovni procesi v podjetju zahtevajo vse več aktivnosti in prepletanja med njimi. Vse to vodi do strukture stroškov, v kateri je delež neposrednih stroškov majhen, delež posrednih stroškov pa velik in se še povečuje. Velik je tudi delež stalnih stroškov v primerjavi s spremenljivimi stroški. Zanesljive informacije o stroških pa so nujno potrebne, tako z vidika oblikovanja cen storitev kot z vidika obvladovanje stroškov znotraj podjetja.

Leto 2003 je za Telekom na področju stroškov še posebej pomembno, saj je podjetje pričelo z uvajanjem posodobljene metode spremljanja stroškov, ki temelji na spremljanju stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih temelji na organizacijski obliki podjetja, po kateri je podjetje razčlenjeno na področja poslovanja omrežja, storitev, podpornih dejavnosti, enoto gradnje in vzdrževanja omrežja ter enoto turizem. Skupaj je oblikovanih nekaj manj kot 450 stroškovnih mest. Področje omrežja vsebinsko pokriva vzdrževanje in nadzor nad telekomunikacijskim omrežjem, vsebuje tudi tehnična stroškovna mesta, ki so odraz strukture telekomunikacijskega omrežja in omogočajo pravilnejšo delitev stroškov infrastrukture na stroškovne nosilce. Informacije o stroških po stroškovnih mestih omogočajo nadziranje in obvladovanje stroškov poslovanja podjetja ter nadaljnjo delitev stroškov na stroškovne nosilce.

Le nekaj stroškov lahko že takoj pripišemo stroškovnim nosilcem, druge posredne stroške pa na stroškovnem nosilce razporejamo prek tehničnih in organizacijskih stroškovnih mest. Informacije o stroških po storitvah so podlaga za stroškovno oblikovane cene storitev in osnova za izračun dobičkonosnosti storitev, ki jih Telekom nudi svojim uporabnikom.

Opisan postopek je primerljiv z metodo popolno alociranih stroškov (FAC), ki se uporablja za izračunavanje stroškov telekomunikacijskih storitev. Za zdaj izračuni temeljijo na preteklih podatkih, vsekakor pa je cilj čim hitreje preiti tudi na načrtovane stroške. Kar precej stroškov se deli na podlagi aktivnosti (interni nalogi), predvsem pri vzdrževanju omrežja in pri prodaji storitev. Z razporejanjem vsaj nekaterih posrednih stroškov na osnovi aktivnosti se približamo metodi obvladovanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, ki je ena izmed najpogosteje uporabljenih sodobnih metod obvladovanja stroškov, v podjetju pa zasledimo še nekatere druge, kot so benchmarking, celovito obvladovanje kakovosti, metoda stalnih izboljšav, celovita prenova poslovnih procesov.

Prikazan način spremljanja stroškov v preučevanem podjetju predstavlja vsebinsko osnovo za veliko bolj kompleksen in zahteven proces obvladovanja stroškov v praksi. Pri tem je povsem jasno, da vpeljava tovrstnih sistemov zahteva daljše časovno obdobje, kot je običajno na voljo. Zavedati se je treba, da bodo informacije, pridobljene s pomočjo novega sistema spremljanja stroškov, po vsej verjetnosti v začetku uporabe nekoliko manj kakovostne, kot bi si želeli. Z odpravljanjem ugotovljenih pomanjkljivosti, slabosti, napak in s sprotnim izboljševanjem nekaterih postopkov je pričakovati, da bodo informacije vse bolj kakovostne (v smislu natančnosti, hitrosti ...). Težiti je treba k čim višji kakovosti pridobljenih informacij, saj so te ključ za dobre poslovne odločitve v podjetju.

Predstavljen pristop k izgradnji sistema spremljanja stroškov daje v prvi vrsti podatke o stroških po stroškovnih mestih in stroških po storitvah. Pri storitvah so to za zdaj obračunski stroški, pozneje pa lahko postane podlaga za izračune o načrtovanih in dodatnih stroških, ki si na področju telekomunikacij v svetu zadnja leta že utirajo pot.

6 LITERATURA IN VIRI

6.1 Literatura

1. **Aaker** David A.: Strategic Market Management. 5th ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1998. 330 str.
2. **Becker** Gray S.: Nenaravna smrt naravnega monopola. Delo, Sobotna priloga, Ljubljana, 17. 01. 1998. str.42.
3. **Becker** Wolfgang: Dimensionen der Kostenpolitik, Wiesbaden, 1997, 26 str.
4. **Bešter** Janez, **Kos** Andrej: Posvajanje novih telekomunikacijskih storitev. Laboratorij za telekomunikacije, Fakulteta za elektrotehniko. [URL: http://www.ltfe.org/pdf/posvajanje_TK_storitev.pdf], januar 2003.
5. **Davidson** P.: Natural Resources. Prentice - Hall, New Jersey, 1981. str. 35–46.
6. **Dussauge** Pierre, **Garette** Bernard: Alliances versus acquisitions: choosing the right option. European Management Journal, 18, 1, str. 63–69.
7. **Ewert** Ralf, **Ernst** Christian: Target Costing, Co-ordination and Strategic Cost Management. The European Accounting Review, London, 8 (1999), 1, str. 23–49.
8. **Fessler** Nicholas J., **Fisher** Joseph: Target Costing. Barry J. Brinker, ed., Guide to Cost Management. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000, str. 32–46.
9. **Gaberščik** Janko: Liberalizacija telekomunikacijskih storitev – za in proti, Telekomunikacije, Ljubljana, 2 (1996).
10. **Gist** Peter: Telecommunications: Cost, Accounts and Interconnection. Regulating Utilities: A New Era. London: The Institute of Economic Affairs, London business School, 1999. str. 109–152.
11. **Greenfield** Gavin: New Regulatory Framework for Electronic communications Network and Services and its Impact on Accession Countries. B.k.: OFTEL, 2001, 15 str.
12. **Hammer** Michael, Champy James: Preurejanje podjetja – Manifest revolucije v poslovanju. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1995. 223 str.
13. **Hansen** Don R., **Mowen** Maryanne M.: Management Accounting. Cincinnati: South-Western Publishing, 1992. 1048 str.
14. **Hardt** Michael: Long Run Incremental Costing. Phare Multi-country Programme: Telecommunication Tariffs. Budimpešta: Phare, 1999. 40 str.

15. **Hartley** R. V.: Cost and Managerial Accounting, Boston: Allyn and Bacon, 1986. 896 str.
16. **Heitger** Les, **Ogan** Pekin, **Matulich** Serge: Cost Accounting. Cincinnati: South-Western Publishing, 1992. 1081 str.
17. **Hočevar** Marko: Oblikovanje računovodstkih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
18. **Hočevar** Marko, **Igličar** Aleksander: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 268 str.
19. **Hočevar** Marko, **Igličar** Aleksander: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997a, 423 str.
20. **Hočevar** Marko: Stroškovna mesta ali stroškovna mesta odgovornosti, IKS št. 7/01, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, 167 str.
21. **Horngren** Charles T., **Foster** George: Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 7th ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1991.
22. **Horngren** Charles T. et al: Management and Cost Accounting. London: Prentice Hall Europe, 1999. 895 str.
23. **Intven** Hank, **Oliver** Jeremy, **Sepúlveda** Edgardo: Telecommunications Regulation Handbook. Washington: The World Bank, 2000. 6 poglavij. 4 priloge.
24. **Kaplan** Robert S., **Atkinson** Anthony A.: Advanced Management Accounting. 3rd ed., Upper Saddle River: Prentice Hall, Inc., 1998. 798 str.
25. **Kaplan** Robert S., **Norton** David P.: Uravnoteženi sistem kazalnikov: proklamovanje strategije v dejanja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2000. 343 str.
26. **Kelley** A. Daniel: Advanced Topics in Telecommunications Economics. b. k.: Hatfield Associates, Inc., 1996. IX poglavij.
27. **Koletnik** Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996.
28. **Korbar** Peter: Sinhronizacija telekomunikacijskih omrežij. Mednarodna konferenca o telekomunikacijah, 8.–9. november 2000, Portorož. [URL: <http://www.ltfe.org/pdf/Sinhronizacija.pdf>], 2000, 17 str.
29. **Kos** Andrej: Sodobne telekomunikacije – trendi in tehnologija. Laboratorij za telekomunikacije, Fakulteta za elektrotehniko. [URL: http://www.ltfe.org/pdf/Sodobne_telekomunikacija.pdf], januar 2003.

30. **Kovačič** Andrej: Uporaba in uporabnost informacijske tehnologije v Sloveniji. Monitor, Ljubljana, 2002, 4, str.2–4.
31. **Križaj** Franc: Temeljno znanje o kontrolingu, kontrolerju in stroških – gradivo za seminar. Ljubljana: ORGOS, d. o. o., 2000, 47 str.
32. **Križaj** Franc: Kontroling poslovnega uspeha po izdelkih in storitvah – gradivo za seminar. Ljubljana: ORGOS, d. o. o., 2000a, 35 str.
33. **Odar** Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij. Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 1–2, str. 9–32.
34. **Pučko** Danijel: Analiza poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 289 str.
35. **Pučko** Danijel, **Rozman** Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 344 str.
36. **Rozman** Rudi, **Kovač** Jure, **Koletnik** Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 306 str.
37. **Rusjan** Borut: Management proizvodnje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 296 str.
38. **Russell** Roberta S., **Taylor** Bernard W. III: Operations Management: Focusing on Quality and Competitiveness. 2nd ed., Upper Saddle River: Prentice Hall, Inc., 1998. 837 str.
39. **Ruth** J. Boaden: What is total quality management and does it matter. Total Quality Management, Abingdon, 8 (1997), 4, str. 153–171.
40. **Shaw** K. James: Strategic Management in Telecommunicatios. Norwood (MA): Artech House, Inc., 2000. 394 str.
41. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
42. **Soni** Anita: Principles of Cost Calculation, Cost Structure and Allocation. Sub-Regional Workshop on Price Setting for Universal service. Praga: ITU, 1999. 17 str.
43. SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, Revizor, št. 1/97.
44. **Šink** Darja: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 124 str.
45. **Tekavčič** Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski Vestnik, 1997. 193 str.

46. Telecommunications: growth and risks. Veritas. [URL:<http://www.veritasusa.com/indexčeng.html?newsletters/newsletterčjune.html~main>], 7. junij 2000
47. Trends in Telecommunications Reform. Convergence and regulation 1999. Ženeva: ITU, 1999. 227 str.
48. **Turk** Ivan: Finančno računovodstvo. Maribor: Založba Obzorja, 1988. 445 str.
49. **Turk** Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1. izdaja, 2000. 1083 str.
50. **Turk** Ivan, **Kavčič** Slavka, **Kokotec - Novak** Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 620 str.
51. **Turk** Ivan, **Kavčič** Slavka, **Kokotec - Novak** Majda: Poslovodno računovodstvo, 2. izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.
52. **Turk** Ivan, **Melavc** Dane: Uvod v računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 1992. 492 str.
53. **Valančič** Bojan: Liberalizacija in privatizacija telekomunikacijskega sektorja v Sloveniji. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 110 str.
54. **Watt** Bob: Is TQM a religion? Quality World, London, 28 (2002), 4, str. 34–38.
55. **Weygandt** Jerry J., **Kieso** Donald E., **Kell** Walter G.: Accounting Principles. New York: John Wiley & Sons, 1996. 1155 str.
56. **Wheatley** J. Jeffery: World Telecommunications Economics. London: The Institution of Electrical Engineers, 1999. 476 str.
57. **Wood** Frank, **Sangster** Alan: Business Accounting 2. London. Prentice Hall, 1999a. 775 str.
58. **Žitnik** Darja: Problemi kalkulacij v telekomunikacijah: Primer podjetja Telekom Slovenije, d. d. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 88 str.
59. **Žnidaršič - Kranjc** Alenka: Ekonomika podjetja. Postojna: DEJ, d. o. o., 1995. 272 str.
60. **Žurbi** Rok, **Katrašnik** Franci, **Čuk** Gregor: Zlivanje storitev v bodočih telekomunikacijskih omrežjih. Laboratorij za telekomunikacije, Fakulteta za elektrotehniko. [URL: http://www.ltf.org/pdf/Zlivanje_storitev.pdf], januar 2003.

6.2 Viri

1. European Guide to Telecommunications Liberalisation, London: Horrocks Technology, 1995.
2. Interna gradiva podjetja Telekom Slovenije, d. d., Ljubljana.
3. Nacionalni program razvoja telekomunikacij (NPRTel) – EPA 772 – II (Uradni list RS, št. 23/2000).
4. Predlog zakona o telekomunikacijah – hitri postopek. [URL: <http://www.gov.si:80/mpz/2kabinet/pdf/zakon-t.pdf>], 11. januar 2001.
5. Recommendations to the European Council Europe and the global information society [URL: <http://www.icg.tu-graz.ac.at/0x811bc92dč0x0001f667>], Members of the High-Level Group on the Information Society – Martin Bangemann and others.
6. SAP [URL:<http://www.sap.com/solutions/r3/brochures/>], 2003.
7. Sklep o preoblikovanju podjetja Telekom Slovenije, p. o., v javno podjetje Telekom Slovenije, d. d (Uradni list RS, št. 78/97).
8. Statut javnega podjetja Telekom Slovenije, d. d.. Ljubljana (Uradno glasilo Telekom Slovenije, št. 2/99).
9. Škrjanček. Glasilo Skupine Telekom Slovenije. Ljubljana: september 2002, št. 2, letnik 5. 43 str.
10. Škrjanček. Glasilo Skupine Telekom Slovenije. Ljubljana: februar 2003, št. 2, letnik 6. 42 str.
11. Telekom Slovenije, d. d. [URL:<http://www.telekom.si/index.php?page=71208,352,164,0,0,0>], 2003.
12. Telekom Slovenije, d. d. [URL:<http://www.telekom.si/index.php?page=35742,187,72,0,0,0>], 2003.
13. Tretja mednarodna konferenca o telekomunikacijah 14.–15.11.2002, Portorož. [URL: <http://www.telekomunikacije.org/conference2001.asp>], 2002.
14. Uredba o načinu opravljanja javnih TK-storitev govorne telefonije in teleksa ter o opravljanju javnega telekomunikacijskega omrežja (Uradni list RS, št. 11/98).
15. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).
16. Zakon o telekomunikacijah – ZTel (Uradni list RS, št. 35/97).
17. Zakon o telekomunikacijah – ZTel-1 [URL: http://www.dz-rs.si/si/aktualno/spremljanje_zakonodaje/sprejeti_zakoni/sprejeti_zakoni.html], 2001.

7 SLOVARČEK KRATIC S PODROČJA TELEKOMUNIKACIJ

ADSL	Asymmetric Digital Subscriber Line – asimetrični digitalni naročniški vod
ATM	Asynchronous Transfer Mode – asinhroni način prenosa podatkov
BA	Basic Access – osnovni dostop
DCS	Digital Communication Service – digitalna komunikacijska storitev
DECT	Digital Enhanced Cordless Telecommunications – digitalne izboljšane brezvrvične telekomunikacije
GPRS	General Packet Radio Service – splošna paketna radijska storitev
GSM	Global System for Mobile communication – globalni sistem mobilnih komunikacij
ISDN	Integrated Services Digital Network – digitalno omrežje z integriranimi storitvami
ISP	Internet Service Provider – ponudnik internetnih storitev
PA	Primary Access – primarni dostop
PSTN	Public Switched Telephone Network – javno komutirano telefonsko omrežje
RDS	Radio Data Service – radijska podatkovna storitev
UMTS	Universal Mobile Telecommunications System – univerzalni mobilni telekomunikacijski sistem