

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**POMEN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA
ODLOČANJE V NE KRŠKO V RAZMERAH ODPRTEGA
TRGA ELEKTRIČNE ENERGIJE**

Ljubljana, september 2003

ALENKA PIRC

IZJAVA

Študentka Alenka Pirc izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka HOČEVARJA in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 25. septembra 2003

Podpis:

KAZALO

1	UVOD.....	1
1.1	PROBLEMATIKA.....	1
1.2	NAMEN IN CILJ.....	2
1.3	METODE DELA	3
1.4	VSEBINA POGLAVIJ.....	3
2	ELEKTROENERGETSKI SISTEM NA PREHODU V KONKURENČNO OKOLJE	4
2.1	ODPIRANJE TRGA V SLOVENIJI	4
2.2	ODPIRANJE TRGA ELEKTRIČNE ENERGIJE V EVROPI.....	5
2.2.1	<i>Težave pri odpiranju trga električne energije.....</i>	<i>5</i>
2.2.2	<i>Vpliv odpiranja trga na jedrske elektrarne.....</i>	<i>6</i>
2.2.3	<i>Predstavitev NEK.....</i>	<i>7</i>
2.3	POLOŽAJ PROIZVAJALNIH PODJETIJ IN PRIPRAVA NA ODPRTJE TRGA ELEKTRIČNE ENERGIJE	9
2.3.1	<i>Analiza konkurenčnih silnic v panogi</i>	<i>9</i>
2.3.2	<i>Konkurenčne prednosti NEK</i>	<i>11</i>
2.4	REŠEVANJE PROBLEMA »NASEDLIH INVESTICIJ« IN PRIMERJAVA Z NEKATERIMI DRŽAVAMI ...	11
2.4.1	<i>Opredelitev »nasedlih investicij«</i>	<i>11</i>
2.4.2	<i>»Nasedle investicije« v ekonomski teoriji</i>	<i>12</i>
2.4.3	<i>Reševanje »nasedlih investicij« v nekaterih evropskih državah.....</i>	<i>13</i>
3	MESTO IN VLOGA RAČUNOVODSTVA V POSLOVNEM SISTEMU	15
3.1	POSLOVNI SISTEM.....	15
3.1.1	<i>Opredelitev in njegova zgradba.....</i>	<i>15</i>
3.1.2	<i>Vplivi okolja na poslovni sistem.....</i>	<i>16</i>
3.2	ODLOČEVALNI PODSISTEM.....	18
3.2.1	<i>Opredelitev.....</i>	<i>18</i>
3.2.2	<i>Teorija odločanja.....</i>	<i>18</i>
3.2.3	<i>Odločanje v razmerah tveganja in negotovosti.....</i>	<i>20</i>
3.3	INFORMACIJSKI PODSISTEM.....	21
3.3.1	<i>Opredelitev.....</i>	<i>21</i>
3.3.2	<i>Informacija in njena vrednost</i>	<i>21</i>
3.3.3	<i>Pomen komunikacije</i>	<i>22</i>
3.3.4	<i>Računovodstvo kot del informacijskega podsistema</i>	<i>24</i>
3.4	VLOGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA PRI ODLOČANJU	26
3.4.1	<i>Poslovodno računovodstvo</i>	<i>26</i>
3.4.2	<i>Vpliv tržnih razmer na oblikovanje informacij za potrebe posloводства</i>	<i>27</i>
3.4.3	<i>Vloga poslovodnega računovodstva pri odločanju</i>	<i>28</i>
3.4.3.1	<i>Vloga poslovodnega računovodstva pri strateških odločitvah.....</i>	<i>28</i>
3.4.3.2	<i>Vloga poslovodnega računovodstva pri taktičnih odločitvah.....</i>	<i>30</i>
3.4.3.3	<i>Sodobni kazalniki kot odločitvene podlage.....</i>	<i>32</i>
3.4.4	<i>Vloga računovodskega predračunavanja pri poslovnih odločitvah.....</i>	<i>36</i>
3.4.4.1	<i>Pomen in cilji predračunavanja</i>	<i>36</i>
3.4.4.2	<i>Metodika predračunavanja</i>	<i>37</i>
3.4.4.3	<i>Povezava med predračunavanjem in načrtovanjem.....</i>	<i>38</i>
3.4.4.4	<i>Strateško in taktično predračunavanje.....</i>	<i>39</i>
4	OBVLADOVANJE STROŠKOV V NEK	41
4.1	OPREDELITEV STROŠKOV.....	41
4.1.1	<i>Delitev stroškov po različnih kriterijih</i>	<i>42</i>
4.1.2	<i>Računovodsko in ekonomsko pojmovanje stroškov.....</i>	<i>43</i>
4.2	POMEN OBVLADOVANJA STROŠKOV	44
4.3	SODOBNE METODE ZA OBVLADOVANJE STROŠKOV IN USTREZNOST ZA NEK.....	48
4.3.1	<i>ABC-metoda.....</i>	<i>48</i>
4.3.2	<i>Primerjalno presojanje</i>	<i>50</i>
4.3.3	<i>Uravnoteženi sistem kazalnikov.....</i>	<i>52</i>

4.4	INFORMACIJE O STROŠKIH PO NOSILCIH ODLOČANJA	59
4.4.1	<i>Načrtovanje in nadziranje stroškov po mestih odgovornosti</i>	59
4.4.1.1	Pomen oblikovanja stroškovnih mest	60
4.4.1.2	Načrtovanje in nadziranje poslovnega procesa s pomočjo stroškovnega mesta	60
4.4.1.3	Uveljavljanje odgovornosti	61
4.5	SISTEM RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ PO NOSILCIH ODLOČANJA	63
5	RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE PO POSLOVNIH FUNKCIJAH V NEK.....	63
5.1	RAČUNOVODSKE INFORMACIJE PRI KADROVSKI FUNKCIJI	64
5.1.1	<i>Opredelitev kadrovske funkcije.....</i>	64
5.1.2	<i>Računovodske informacije</i>	64
5.2	RAČUNOVODSKE INFORMACIJE PRI TEHNIČNI FUNKCIJI	65
5.2.1	<i>Opredelitev tehnične funkcije.....</i>	65
5.2.2	<i>Računovodske informacije</i>	66
5.3	RAČUNOVODSKE INFORMACIJE PRI NABAVNI FUNKCIJI	73
5.3.1	<i>Opredelitev nabavne funkcije.....</i>	73
5.3.2	<i>Računovodske informacije</i>	74
5.3.2.1	Informacije o dobaviteljih	74
5.3.2.2	Informacije o skladiščnih zalogah	78
5.4	RAČUNOVODSKE INFORMACIJE PRI FINANČNI FUNKCIJI	82
5.4.1	<i>Opredelitev finančne funkcije</i>	82
5.4.2	<i>Računovodske informacije</i>	84
6	SKLEP	86
	LITERATURA.....	89
	VIRI	91
	SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV UPORABLJENIH ANGLEŠKIH IZRAZOV	92
	PRILOGE.....	94

1 UVOD

Pomen električne energije, vsaj v laičnem smislu, vsi več ali manj poznamo, saj si življenja brez nje ne znamo več predstavljati. Z industrijsko revolucijo in masovnimi pogoni strojev se je praktično začel njen razcvet. Z razvojem gospodarstva pa se njen pomen še povečuje. Električna energija postaja vse bolj tržno blago in ne več dobrina, kakor je bila to v preteklosti. Še nedavno je bila njena proizvodnja »posebnega družbenega pomena«¹.

V Sloveniji predstavljajo podjetja elektrogospodarstva in premogovništva značajan del gospodarstva, saj skupaj ustvarijo okoli pet odstotkov družbenega proizvoda. Pomen električne energije podkrepi tudi dejstvo, da predstavlja njen delež v rabi končne energije kar dvajset odstotkov.

1.1 Problematika

V zadnjih štirih letih so se v slovenski elektroenergetiki zgodile velike spremembe. V letu 1999 je bil sprejet Energetski zakon, ki je napovedoval odprtje trga električne energije. Notranji trg električne energije se je uradno odprl že petnajstega aprila 2001, do januarja letos pa naj bi se po tem zakonu začel odpirati tudi navzven, vendar se je začel že leto poprej. Dokončno naj bi se odprl do leta 2007. Delovati je začela tudi borza, vendar se preko nje proda približno le pet odstotkov električne energije.² Pred tem je trg električne energije v Sloveniji regulirala država v celoti. Njena vloga pa je na prehodu na odprti trg seveda velika in odgovorna, saj uveljavitev tržnih načel ne sme ogroziti zanesljive oskrbe električne energije, ki je predpogoj za normalno delovanje gospodarstva. Dosedanja praksa drugih držav, ki že imajo prost trg oziroma deregulacija še poteka, kaže, da ni nekega preprostega recepta. Vloga države pa se tudi s popolnim odprtjem trga ne bo izničila, saj še vedno ohranja vlogo regulatorja pri uporabi omrežja, ki ima značilnosti naravnega monopola.

V razmerah odprtega trga imajo prav gotovo pomembno vlogo podjetja v elektroenergetiki sama, še posebej njihovi nosilci odločanja³. Ti se bodo gotovo srečevali z novimi izzivi, ki jim bodo kos oziroma jih bodo lahko izkoristili, če se bodo v negotovih razmerah pravilno odločali in pravočasno reagirali na spremembe. Tržni način gospodarjenja bo namreč od podjetij zahteval, da si nenehno prizadevajo ustvarjati razmere za razvoj, da se nenehno odzivajo okolju in težijo k stalni poslovni uspešnosti. Tu pa ima računovodstvo kot »servis«⁴ informacij veliko vlogo, saj mora

¹ Lenin je elektrifikacijo kar poistovetil s socializmom.

² Za primerjavo naj povem, da se npr. v Nemčiji na ta način proda okoli sedem odstotkov električne energije.

³ Kot že samo ime pove, so nosilci odločanja tisti, ki odločajo. Po Turku je izraz sinonim za odločevalca (angl. bearer of decision-making ali decision maker) ali subjekta odločanja (Turk, 2002, str. 398). Slovenski pravopis izraza odločevalec ne pozna, zaradi doslednosti pa bom ves čas uporabljala pojem nosilec odločanja.

nosilcem odločanja za kompetentno odločanje posredovati kvalitetne in pravočasne računovodske informacije. Glavni predmet pričujočega dela bo prav gotovo pomen računovodstva in informacije, ki jih računovodstvo oblikuje za potrebe kvalitetnega odločanja.

Odločanje je proces iskanja in izbire med različnimi alternativami s ciljem doseči čim večjo uspešnost poslovanja. V poslovnem procesu se nenehno soočamo z različnimi tveganji, ki pa jih je mogoče omejiti, če imamo na voljo prave in pravočasne informacije o dejavnikih, ki vplivajo na uspešnost. Pri tem imajo velik pomen računovodske informacije. Pomen le-teh pa se s spremembami v okolju podjetja še povečuje. Še do nedavnega so se računovodstva podjetij osredotočala le na zagotavljanje informacij za zunanje uporabnike (finančno računovodstvo), danes pa pridobiva na pomembnosti tudi poslovodno računovodstvo, ki pripravlja informacije, ki jih nosilci odločanja potrebujejo za odločanje.

Z uveljavitvijo Pogodbe med Vlado republike Slovenije in Vlado Republike Hrvaške o ureditvi statusnih in drugih pravnih razmerij, povezanih z vlaganjem v Nuklearno elektrarno Krško, njenim izkoriščanjem in razgradnjo (dalje meddržavna pogodba), pa je prišlo do novih momentov. Slovenija je z izvozom polovice električne energije Nuklearne elektrarne Krško, d.o.o. (dalje NEK) na Hrvaško postala neto uvoznica elektrike.

Meddržavna in družbena pogodba naj bi uredili odnose med republikama glede lastništva NEK in njene razgradnje ob koncu življenjske dobe, poleg tega pa tudi način reševanja odlaganja radioaktivnih odpadkov. V skladu s 5. členom meddržavne pogodbe sta družbenika tudi edina kupca oziroma prevzemnika električne energije. Predračunska cena električne energije je določena z odobrenim načrtom stroškov na nivoju polne lastne cene (6. člen meddržavne pogodbe in 27. člen družbene pogodbe). Na prvi pogled torej izgleda, da na NEK odprtje trga nima vpliva. V prvem koraku morda res ne, vendar pa bo konkurenca prav gotovo vplivala tudi na zniževanje stroškov. Obvladovanje stroškov in transparentno poslovanje bosta v razmerah odprtega trga ključnega pomena.

1.2 Namen in cilj

Namen magistrskega dela je spoznati potrebe nosilcev odločanja po računovodskih informacijah s poudarkom na potrebah nosilcev odločanja v NEK. Poudarek bo na odločanju glede racionalizacije poslovanja oziroma krmiljenja stroškov, pri tem pa nikakor ne bo smela biti ogrožena varnost kot prva prioriteta obratovanja NEK. Na splošno, še posebej pa za jedrska podjetja v svetu, velja, da imajo velik konkurenčni potencial, ki pa ga lahko izkoristijo le z bistvenimi spremembami.

Cilj magistrskega dela je kritično proučiti obstoječi sistem informacij v NEK, ugotoviti njegove prednosti in pomanjkljivosti ter ga ustrezno dopolniti oziroma preoblikovati s tistimi računovodskimi informacijami, ki bodo nosilcem odločanja v pomoč pri

odločanju. Konkurenca in določanje cen na trgu bodo prisilila podjetje, da si zgradi svoj sistem kakovostnih računovodskih informacij za notranje potrebe, s katerimi oskrbuje odločevalne ravni.

1.3 Metode dela

V magistrskem delu bom proučila dela domačih in tujih strokovnjakov s področja računovodstva, poslovanja, organizacije, poslovnih financ in informatike. Med nosilci odločanja sem izvedla tudi poglobljeni intervju (opomnik kot podlaga za izvedbo intervjuja je v Prilogi 1), katerega prvotni cilj je bil spoznati potrebe po računovodskih informacijah. Na podlagi teh pa sem po posameznih poslovnih funkcijah poudarila tiste računovodske informacije, ki so potrebne nosilcem odločanja za kvalitetno odločanje. Poleg tega pa sem oblikovala tudi sistem rednih in občasnih računovodskih informacij, ki je podan v Prilogi 3. Naslednji cilj intervjujev je bil osvetliti tudi splošne predstave nosilcev odločanja o računovodstvu, o računovodstvu v NEK, o njegovi vlogi in nalogah in podobno. Podrobnejša analiza je podana v Prilogi 2, pomembnejši izsledki pa so navedeni v posameznih poglavjih pričujočega dela.

1.4 Vsebina poglavij

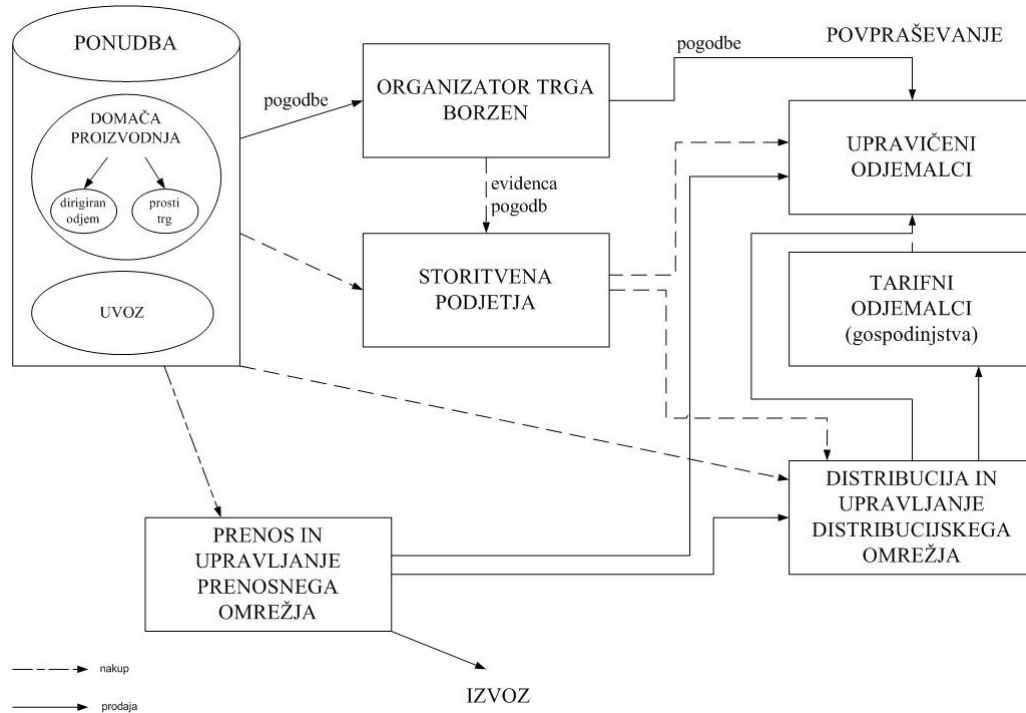
Pričujoče delo je razdeljeno na šest poglavij. Po uvodu bom v drugem poglavju orisala situacijo na področju elektroenergetike v slovenskem gospodarstvu, ki označuje prehod iz sistema dogovorne ekonomije na tržni način gospodarjenja. Identificirala bom probleme, ki jih je potrebno rešiti, preden bodo podjetja v proizvodnji električne energije sposobna za konkurenčni boj, še posebej z odprtjem trga električne energije tudi navzven, pri čemer bom potegnila tudi vzporednico z izkušnjami nekaterih drugih držav. V tretjem poglavju bom raziskala pomen notranjega poročanja in računovodskih informacij za potrebe nosilcev odločanja. Skušala bom ugotoviti, kje je mesto računovodstva v poslovnem sistemu, še posebej tako imenovanega poslovnega računovodstva, in kakšna je njegova vloga. Osredotočila se bom predvsem na vlogo računovodstva pri odločanju. V četrtem poglavju bo poudarek na stroških, saj so informacije o njih eden najpomembnejših delov poslovnega računovodstva. Obvladovanje stroškov je čedalje pomembnejše tudi za NEK, zato bom proučila možnosti uporabe sodobnih metod. V petem poglavju pa bom glede na izvedene intervjuje osvetlila pomen računovodskih informacij po poslovnih funkcijah v NEK. Na podlagi intervjujev bom izdelala tudi sistem računovodskih informacij, ki bo podan v Prilogi 3. V zadnjem poglavju pa bom povzela glavne ugotovitve obravnavanih področij.

2 ELEKTROENERGETSKI SISTEM NA PREHODU V KONKURENČNO OKOLJE

2.1 Odpiranje trga v Sloveniji

Energetski zakon⁴ je prinesel, kakor sem omenila že v uvodu, na slovenski trg z električno energijo velike spremembe, vendar pa le-ta postavlja samo mejne pogoje za delovanje podjetij v elektroenergetiki. Pogoj za uspešno liberalizacijo je tudi dobro razvito omrežje in ustrezna zagotovila za učinkovito delovanje trga. Z odprtim trgom električne energije naj bi se povečala tako učinkovitost proizvodnje kot tudi učinkovitost prenosa in distribucije. Prav gotovo pa deregulacija prinaša s seboj tudi preglednejši način poslovanja. Energetski zakon opredeljuje tudi organizacijo trga z električno energijo. Prikazujem ga na Sliki 1.

Slika 1: Organiziran trg električne energije



Vir: Prirejeno po Brečevič, 2001, str. 15.

Do uveljavitve zakona je trg električne energije regulirala država v celoti. Na odprtem trgu naj bi bil njen vpliv postopoma vse manjši. Vloga države pa je na prehodu gotovo zelo pomembna in odgovorna, še posebej pri usposobitvi podjetij elektrogospodarstva

⁴ Energetika je predstavljala eno izmed pomembnih pogajalskih poglavij za kandidatke za vstop v Evropsko unijo. Ključni vprašanji pri tem sta bili tudi odpiranje trga z električno energijo in plinom ter problem jedrske varnosti. S sprejetjem Energetskega zakona je Slovenija sprejela direktive Evropske unije, ki urejajo delovanje trga z električno energijo (Bandur, 2001, str. 30).

za konkurenčen boj, pri čemer pa nihče ne sme izkoriščati monopolnega položaja, ki bi izhajal iz lastništva omrežja, ki je naravni monopol. Prav zaradi tega ne gre misliti, da se njena vloga z liberalizacijo konča, saj je država še vedno regulator omrežja. Poleg tega pa proizvodnje zaradi družbenih in okoljevarstvenih vprašanj ni mogoče v celoti ločiti od vladnih odločitev. Bistvo liberaliziranega trga električne energije je v tem, da porabnik lahko sam izbere dobavitelja električne energije in da ima zagotovljen prost dostop do elektroenergetskega omrežja. Osnovne cilje liberalizacije in deregulacije bi lahko strnila v naslednje točke (Brečević, 2001, str. 15):

- obvladovanje višine proizvodnih stroškov, kar naj bi pripeljalo do postopnega znižanja cene električne energije,
- odločanje o investicijah po gospodarskih načelih,
- energetska zanesljivost,
- ekonomska stabilnost in
- ekološka zavest.

Liberalizacija tako povzroča boj za potrošnike. Proizvodna podjetja bodo prišla do potrošnikov neposredno ali preko distributerjev, posrednikov ali zastopnikov. Tudi NEK je proizvodno podjetje, vendar pa njene kupce oziroma prevzemnike določa meddržavna pogodba v 5. členu.

2.2 Odpiranje trga električne energije v Evropi

2.2.1 Težave pri odpiranju trga električne energije

Odpiranje trga z električno energijo se je v Evropi odvijalo z nepričakovano hitrostjo. Nekatere države so svoj trg celo popolnoma liberalizirale, medtem ko so ga druge odprle le delno⁵. Še posebej članice Evropske unije medsebojno vršijo pritisk, da čimprej odprejo svoj trg z električno energijo. Prav zaradi razlik med posameznimi državami pa prihaja do nesoglasij, pri čemer je še posebej izpostavljena Francija, ki je odprla trg samo tridesetodstotno, in sicer za porabnike, ki porabijo več kot sto GWh letno, čeprav je meja po evropskih smernicah mnogo nižja, in sicer štirideset GWh. Prav zaradi neenakih možnosti pa lahko smatramo, da so kršena pravila lojalne konkurence⁶.

Hitro odpiranje trga pa nosi poleg pozitivnih rezultatov glede učinkovitosti in produktivnosti tudi negativne posledice, kot so znižanje monopolnih zaslužkov in nižji donosi na vložena sredstva. Znižale so se investicije, tako v proizvodnjo električne energije kakor tudi v prenosna omrežja. Poleg tega pa so se pojavili še problemi, ki so predvsem socialnega značaja⁷. Stroški prilagajanja so bili še posebej v Nemčiji zelo visoki.

⁵ Velika Britanija, Nemčija, Finska in Švedska so trg električne energije odprle v celoti. Velika Britanija je tudi glavna pobudnica odprtega trga z električno energijo in velja še vedno za vodilno na področju razvoja. Na drugi strani pa so države, ki so trg odprle delno, kot npr.: Avstrija, Belgija, Irska in Italija (Martinec, 2000, str. 16).

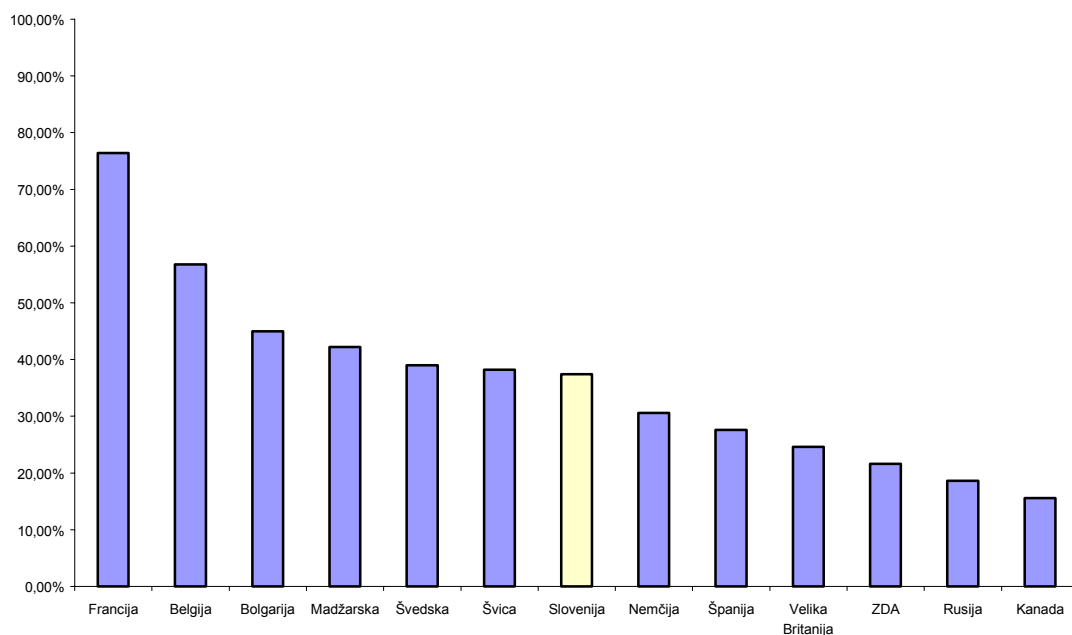
⁶ Več o tem glej Gilbert, Kahn, Newbery, 1997.

⁷ V obdobju 1995-1998 je v Nemčiji izgubilo zaposlitev petnajst odstotkov zaposlenih v energetske sektorju.

2.2.2 Vpliv odpiranja trga na jedrske elektrarne

Jedrske elektrarne skupaj s hidroelektrarnami predstavljajo hrbtenico proizvodnje električne energije. V Evropski skupnosti jedrske elektrarne proizvedejo kar tretjino električne energije. V Franciji kot vodilni proizvajalki te vrste električne energije pa je ta delež kar tri četrtine in naj bi po ocenah porasel celo do osemdeset odstotkov do leta 2010 (Donnees sur l'energie nucleaire, 1991, str. 10-11). Slika 2 prikazuje, da so poleg Francije relativno »jedrsko močne« tudi Belgija, Bolgarija, Madžarska, Švedska, Švica, pa tudi Slovenija. Proizvodnja električne energije iz jedrskih virov namreč predstavlja več kot tretjino celotne proizvodnje električne energije. V letu 2002 je bil delež NEK v slovenski proizvodnji električne energije še višji, kot izhaja s Slike 2, in sicer je znašal dvainštirideset odstotkov.

Slika 2: Delež jedrske energije v proizvodnji električne energije v nekaterih državah v letu 2000



Vir: Slikovni atlas jedrske tehnologije, 2000, str. 29.

Poleg teženj po odpiranju trga električne energije pa po drugi strani obstajajo tudi pritiski k zapiranju jedrskih elektrarn, še posebej so ti izraženi s strani tistih držav, ki takih elektrarn nimajo, in ekoloških gibanj. Tako lahko načela tekmovalnosti ob odpiranju trga električne energije kljub dobrim tržnim izhodiščem, kot so nizki stroški in majhne obremenitve za okolje, negativno vplivajo na razvoj jedrskih elektrarn.

Za jedrske elektrarne je značilno, da je njihovo obratovanje sorazmerno poceni, so zanesljive, poleg tega pa izpolnjujejo zahteve Kjotskega protokola⁸, saj proizvajajo okolju sorazmerno neškodljivo energijo, brez toplogrednih vplivov. Kljub prednostim pa se zdi, da obstaja ravno zaradi hudih posledic v primeru nesreč in problematike jedrskih odpadkov v večini držav težnja po zapiranju jedrskih elektrarn. Države zelo različno rešujejo ta problem. V Nemčiji so npr. dosegli kompromis, da jedrske elektrarne delujejo do konca svoje življenjske dobe, novih pa naj ne bi več gradili⁹. Kljub temu pa še ni jasno, kako bodo reševali izpad električne energije, saj z jedrskimi elektrarnami proizvedejo kar dvaintrideset odstotkov elektrike. Verjetno bo potrebno povečati število termoelektarn, kar je v nasprotju z zahtevami iz Kjota. Na Švedskem so na referendumu že leta 1980 državljani izglasovali odločitev o opuščanju pridobivanja električne energije iz jedrskih elektrarn. Te naj bi se zaprle do leta 2010, vendar pa postaja čedalje bolj jasno, da bo to podražilo električno energijo (Bandur, 2000, str. 30-31).

Tudi v Sloveniji so že bile izražene določene težnje po zaprtju NEK. Kmalu po osamosvojitvi je bil v Vladi Republike Slovenije izglasovan zakon, ki je prepovedoval gradnjo jedrskih elektrarn. Ponovno je postalo vprašanje vroče ob izteku prvotno načrtovane obratovalne dobe, ko se je bilo potrebno odločiti, ali jo zapreti ali pa podaljšati njeno življenjsko dobo. NEK namreč predstavlja pomemben delež v proizvodnji električne energije, zato v nadaljevanju namenjam nekaj vrstic njeni predstavitvi.

2.2.3 Predstavitev NEK

V času energetske krize kmalu po drugi svetovni vojni je v Sloveniji in Hrvaški naraščala potreba po električni energiji. Študije so pokazale, da obstoječe kapacitete ne bodo mogle več pokrivati naraščajočih potreb. Primanjkljaj primarnih energetskih virov je še podkrepilo odločitev o gradnji jedrske elektrarne. Prve študije v zgodnjih šestdesetih letih so pokazale, da je od možnih lokacij Krško polje najbolj ustrezno področje za graditev elektrarne. Leta 1970 je bil sklenjen dogovor med izvršnima svetoma obeh republik o skupni graditvi dveh jedrskih elektrarn, NEK v Sloveniji in NE Prevlaka na Hrvaškem. Slednja prav zaradi zakona o prepovedi gradnje jedrskih elektrarn ni bila zgrajena.¹⁰ Prvega decembra 1974 je predsednik bivše Jugoslavije Josip Broz Tito slavnostno postavil temeljni kamen za jedrsko elektrarno. To je simbolično pomenilo začetek graditve jedrske elektrarne. Republika Hrvaška in Republika Slovenija sta v enakih deležih zagotovili sredstva za graditev objekta. Avgusta 1982 je NEK že obratovala s polno močjo. Leta 1983 pa je začela NEK tudi komercialno delovati.

NEK je dobavljala električno energijo ustanoviteljema vsakemu po polovico do 30.7.1998. Takrat smo Hrvaški odklopili električno energijo zaradi nerešljivih

⁸ Kjotski protokol zahteva, da države do leta 2005 stabilizirajo emisije toplogrednih plinov, do leta 2012 pa jih znižajo za osem odstotkov.

⁹ To morda ni tako presenetljivo, saj so »zelene« stranke v koaliciji.

¹⁰ V bivši Jugoslaviji so bile v sedemdesetih letih ambicije zgraditi celo dvajset jedrskih elektrarn do leta 2000.

nesoglasij, ki so se nanašala predvsem na ceno¹¹. Z naslednjim dnem je stopila v veljavo Uredba o preoblikovanju Nuklearne elektrarne Krško, p.o. v javno podjetje Nuklearna elektrarna Krško, d.o.o. (dalje Uredba). Republika Slovenija je na osnovi 1. člena te Uredbe pridobila status ustanoviteljice, medtem ko je bil Republiki Hrvaški priznan status sovlagateljice. Tudi javnosti so bila znana trda pogajanja med Slovenijo in Hrvaško glede ureditve statusnih vprašanj v zvezi z NEK, ki so se reševala v »paketu« z mejo in vlogami hrvaških varčevalcev pri Ljubljanski banki v Zagrebu. Kakorkoli, statusna vprašanja v zvezi z NEK so formalno rešena z meddržavno pogodbo. Po tej meddržavni pogodbi sta status enakovrednih družbenikov in ustanoviteljev pridobila ELES GEN, d.o.o., Ljubljana in Hrvatska elektroprivreda, d.d., Zagreb. Meddržavna pogodba je na bolj ali manj posrečen način uredila nerešene probleme iz preteklosti. Tako sta se morala oba ustanovitelja odpovedati svojim terjatvam do NEK. Kljub temu zgodba še ni zaključena, saj zaradi nedoslednosti posameznih določb meddržavne pogodbe določena vprašanja še niso razrešena in je usklajevanje odnosov med družbenikoma še v teku.

Kljub navedenim problemom se proizvodjalni proces odvija nemoteno. Toplotna energija je proizvedena s pomočjo tlačnovodnega reaktorja tipa PWR (angl. Pressurized Water Reactor). Tak tip elektrarn je v svetu tudi najbolj razširjen. Po modernizaciji v letu 2000, ko sta bila zamenjana uparjalnika, letno proizvedemo približno 5.100 GWh električne energije. Do konca avgusta letos je NEK proizvedla že okoli 92.630 GWh električne energije. Njena moč na pragu elektrarne je 710 MW. Količina proizvedene električne energije pa je močno odvisna tudi od količine hladilne vode, ki jo pridobivamo iz reke Save. Z njeno pomočjo se namreč hladi kondenzator. Kadar je pretok večji od sto kubičnih metrov na sekundo, je hlajenje pretočno. Če je pretok manjši, pa se kombinira s hladilnimi stolpi. Temperatura vode v Savi po mešanju s hladilno vodo lahko naraste največ za tri stopinje Celzija, vendar pa ne sme preseči osemindvajsetih stopinj Celzija. Kadar teh dveh pogojev ni mogoče doseči, je potrebno moč elektrarne znižati, kar posledično povzroči manjši obseg proizvodnje.

NEK je tudi ena izmed redkih samostojnih jedrskih elektrarn v svetu z vsemi poslovnimi funkcijami. V svetu je tako npr. več proizvodnih obratov združenih v en elektroenergetski sistem (angl. utility). V teh obratih se največkrat odvija le proizvodjalna funkcija, medtem ko so ostale poslovne funkcije organizirane na nivoju celega elektroenergetskega sistema.

Za NEK je torej značilno, da je samostojna enota z vsemi poslovnimi funkcijami z izjemo prodajne funkcije. Te ni, ker NEK električno energijo družbenikoma le dobavlja. NEK organizacijsko sestoji iz šestih sektorjev, ki jih vodijo izvršilni direktorji, in sicer:

- tehnična operativa,
- inženiring,

¹¹ Hrvaška ni priznala dela cene, ki se je nanašal na prispevek za financiranje razgradnje elektrarne. Sporazum med republikama namreč ni opredeljeval načina in financiranja razgradnje ter odlaganja radioaktivnih odpadkov. Leta 1994 je Vlada Republike Slovenije sprejela Zakon o Skladu za financiranje razgradnje NEK in odlaganja radioaktivnih odpadkov iz NEK, po katerem je morala NEK za vsako dobavljeno kWh odvesti 0,462 SIT v ta sklad.

- sistem kvalitete,
- nabava,
- finance in
- splošna administracija.

Poleg sektorjev ima še tri samostojne službe, katerih vodje so direktno odgovorni upravi. To so:

- strokovno usposabljanje,
- tehnično varovanje in
- poslovna informatika.

V teh organizacijskih enotah je zaposlenih 620 ljudi, od tega jih ima kar dvaintrideset odstotkov sedmo stopnjo izobrazbe ali več. Kadrovska struktura je relativno stabilna, kar je z vidika vlaganja v zaposlence velikega pomena. Motivirani zaposlenci so lahko tudi velika konkurenčna prednost podjetja, še posebej na odprtem trgu električne energije.

Čeprav odprti trg nima neposrednega vpliva na poslovanje NEK, ne smemo zanemariti posrednega vpliva. Sprostitev konkurence bo gotovo vplivala na zniževanje cene in posledično na zniževanje stroškov, zato družbenika prav gotovo ne bosta »imuna« na nižjo ceno električne energije od tiste, po kateri jo morata prevzeti iz NEK. V nadaljevanju bom ugotavljala, kako je NEK pripravljena na negotovo poslovno bodočnost na odprtem trgu električne energije.

2.3 Položaj proizvodjalnih podjetij in priprava na odprtje trga električne energije

2.3.1 Analiza konkurenčnih silnic v panogi

V poslovnem sistemu je zelo dobro uveljavljen Porterjev model konkurenčnih silnic kot pripomoček za analizo konkurenčnosti panoge. Po tem modelu je konkurenčnost panoge odvisna od šestih konkurenčnih silnic. To so (Prašnikar, Debeljak, 1998, str. 324):

- vstop novih konkurentov v panogo,
- konkurenca med obstoječimi podjetji v panogi,
- pogajalska moč kupcev,
- pogajalska moč dobaviteljev,
- nevarnost nadomestkov ter
- država, sindikati in lokalne skupnosti.

Vstop novih konkurentov v panogo je prav gotovo pomemben dejavnik konkurence za obstoječa podjetja v panogi, saj lahko povzroči zmanjšanje tržnega deleža obstoječih podjetij, znižanje cen in povečevanje stroškov. Z globalizacijo se gospodarstva soočajo z vse večjim številom tekmecev. Nevarnost vstopa je lahko manjša, čim višje so vstopne ovire. V primeru elektrogospodarstva vstop novih konkurentov predstavlja nevarnost z

odpiranjem trga navzven. Uvoz se je namreč sprostil in upravičeni odjemalci¹² lahko kupujejo elektriko tudi od tujih podjetij, v kolikor vstopne ovire niso previsoke. Vstopne ovire predstavljajo predvsem geografska lega Slovenije, bližina zgrajenih transportnih poti električne energije in transportne kapacitete, stroški zamenjave obstoječih dobaviteljev in morebitne državne omejitve (soglasja).

Konkurenca med obstoječimi podjetji v panogi je naslednji dejavnik konkurence. Ta je odvisna od obnašanja podjetij v panogi in odzivnosti na spremembe. V večini panog so namreč podjetja medsebojno odvisna in spremembi v enem podjetju sledijo tudi druga podjetja. V elektrogospodarstvu je »konkurenco« do uveljavitve zakona regulirala država v celoti z določanjem cen. Še vedno bo tako veljalo za tarifne porabnike¹³, saj si le-ti ne bodo mogli sami izbirati dobavitelja električne energije. Na drugi strani pa si bodo upravičeni odjemalci sami lahko izbirali dobavitelja električne energije, tako da bo to lahko sprožilo konkurenco med obstoječimi podjetji v panogi.

Substituti ali nadomestki so prav tako pomembna konkurenčna silnica. To so tisti proizvodi, ki lahko enako zadovoljujejo potrošnikove potrebe kakor prvotni proizvodi, vendar so drugačni. Nadomestki električne energije so drugi energenti, kot so npr. plin in naftni derivati.

Kupci proizvodov ali storitev določene panoge vplivajo na konkurenco tako, da skušajo zniževati ceno, zahtevajo višjo kakovost ali večji obseg. Vloga kupcev se v razmerju do prodajalcev na splošno krepi. Poleg tega pa njihovo pogajalsko moč povečujejo tudi vzratne integracije. Edini kupec električne energije je bil v preteklosti Elektro Slovenije, ki je bil v državni lasti, zato je bila njegova pogajalska moč velika. Glede na to, da se bo število kupcev v panogi povečalo, ta moč ne bo več koncentrirana pri enem kupcu. Po drugi strani pa je električna energija, vsaj pri direktnih kupcih, velika postavka v strukturi stroškov, tako da bodo le-ti iskali najugodnejšega dobavitelja, seveda ob danih možnostih.

Dobavitelji vplivajo na konkurenčnost v panogi predvsem preko cen in kakovosti materiala in surovin, ki jih dobavljajo, in storitev, ki jih opravljajo. Njihova moč je odvisna od več dejavnikov, pri čemer je v primeru NEK najpomembnejša posebnost v tem, da določene storitve lahko opravijo samo določeni izvajalci in določeno blago dobavijo samo določeni dobavitelji. Poleg teh je njihova moč odvisna tudi od njihovega števila glede na število kupcev, prisotnosti substitutov, deleža kupcev, ki ga imajo v prodaji dobaviteljev, in možnosti integracije kupca z dobaviteljem.

Država, lokalne skupnosti, sindikati in drugi prav tako lahko s svojimi akcijami vplivajo na konkurenčen položaj posameznih podjetij. Nenazadnje sem že omenila odgovorno vlogo države pri pripravi proizvodnih podjetij na prehodu iz enega sistema v

¹² Upravičeni odjemalec (angl. eligible customer) je tisti, ki ima pravico do svobodne izbire dobavitelja energije na trgu in lahko vpliva na dobavne pogoje (Bakić et al., 2001, str. 56).

¹³ Tarifni porabniki (angl. franchise customer ali captive buyers) so odjemalci brez možnosti izbire dobavitelja, ki mu dobavne pogoje določa tarifni sistem (angl. tariff system), ki predstavlja enotno cenovno strukturo na zaokroženih območjih za skupine enakih odjemalcev (Bakić et al., 2001, str. 51).

drugega. Pri tem ne gre zanemariti tudi vpliva drugih interesnih skupin, zlasti ekoloških gibanj, katerih težnja je zapreti jedrske elektrarne po svetu.

Razen navedenih Hammer in Champy poleg konkurence in moči kupcev omenjata še **spremembo** kot pomembno silnico. Sprememba je edina stalnica. Poleg tega pa se je pospešila tudi hitrost sprememb (Hammer, Champy, 1995, str. 32).

Zaradi različnih načinov proizvodnje električne energije s strani posameznih proizvajalcev, predvsem pa zaradi različnih višin in strukture stroškov, so bili ti proizvajalci zelo različno pripravljeni na odprtje trga. Zaradi tega je prišlo do določenih integracijskih procesov med proizvajalci električne energije. NEK ni bila med njimi. Glavni razlog bi lahko našli v dvojem: po eni strani je že bila predmet pogajanj s Hrvaško, po drugi strani pa je zaradi svojih konkurenčnih prednosti sposobna za samostojen nastop na trgu.

2.3.2 Konkurenčne prednosti NEK

Največja konkurenčna prednost NEK je prav gotovo relativno nizka cena električne energije, zato je na pritiske s strani odprtega trga dobro pripravljena. Prav tako izpolnjuje zahteve Kjotskega protokola, saj ne prispeva k emisiji toplogrednih plinov, tako da lahko rečemo, da je proizvodnja električne energije z okoljevarstvenega vidika čista proizvodnja. NEK je na polovici svoje življenjske dobe, saj je bila v letu 2000 posodobljena. Stabilno obratuje in je po kazalcih obratovalne uspešnosti v zgornji tretjini jedrskih elektrarn v svetu. Po drugi strani pa v svetu obstajajo velike težnje po zapiranju jedrskih elektrarn, in sicer zaradi hudih katastrof v primeru izrednih dogodkov in zaradi problemov odlaganja jedrskih odpadkov. To je vsekakor tudi velika konkurenčna slabost NEK.

Proizvodna podjetja pa so se na prehodu v konkurenčno okolje srečale z bremenom »nasedlih« stroškov (angl. stranded costs), ki jih v terminologiji elektroenergetike poznamo kot »nasedle investicije«.

2.4 Reševanje problema »nasedlih investicij« in primerjava z nekaterimi državami

2.4.1 Opredelitev »nasedlih investicij«

Z odpiranjem trga z električno energijo je postalo pomembno tudi vprašanje »nasedlih investicij«, ki niso kakšna slovenska posebnost, saj se je s tem vprašanjem srečevala večina držav, ki je liberalizirala ta trg. Vsekakor pa »nasedle investicije« niso pojem, ki bi ga v ekonomiji poznali dalj časa. Vsak elektroenergetski sistem ima svoje posebnosti, zato za rešitev tega problema ni nekega preprostega recepta. Vsekakor ne gre zanemariti izkušenj drugih držav. Tudi Energetski zakon predvideva reševanje »nasedlih investicij«. Gre v bistvu za to, da je bilo potrebno podjetja usposobiti za konkurenco na odprtem trgu.

In kaj sploh so »nasedle investicije«? V literaturi zasledimo več pojmov za isto stvar, kot npr. netržni stroški, stroški prehoda v konkurenčno tržno okolje, »nasedli« stroški in podobno. Zaradi doslednosti jih bom ves čas imenovala »nasedle investicije«.

Po Energetskem zakonu so »nasedle investicije« investicije, ki so bile načrtovane in izvedene pred 1.1.1997, in v tržnih razmerah niso rentabilne oziroma se ne morejo amortizirati (4. člen Energetskega zakona). Thierer jih definira kot investicije ali premoženje s strani države obvladovanih energetskih sistemov, ki bodo na konkurenčnem trgu najverjetneje postale neučinkovite oziroma neekonomične (URL: <http://www.heritage.org/library/categories/regulation/tp20.html>). Po Hewettovi so »nasedle investicije« stroški kapitala (amortizacija in donos na investicijo) proizvodnega podjetja, ki v konkurenčnem trgu ne morejo biti povrnjeni, ker je prihodek po tržni ceni nižji od celotnih stroškov poslovanja, vključujoč stroške kapitala (URL: <http://www.me3.org/projects/dereg/stranded.html>). Funkcionalna definicija »nasedlih investicij« pa primerja vrednost premoženja v reguliranem sistemu z vrednostjo v konkurenčnem okolju. Gre za razliko med trenutno tržno vrednostjo premoženja (čista sedanja vrednost bodočih denarnih tokov) in njegovo izvirno vrednostjo, zmanjšano za amortizacijo po sprejeti računovodski metodi odpisovanja vrednosti (Scarsi, 2001, str. 1). V Slovarju izrazov za trg z električno energijo najdemo definicijo, da je »nasedla investicija« obstoječa investicija, ki po nastopu tržnih razmer brez dodatnih ukrepov ne more pozitivno poslovati (Bakić et al., 2001, str. 25). Ta definicija je po mojem mnenju malce nerodna, saj investicija ni tista, ki posluje, ampak podjetje.

Ker so se »nasedle investicije« pojavile samo pri liberalizaciji trga z električno energijo, jih lahko opredelimo tudi kot investicije podjetij v elektroenergetiki za zagotavljanje oskrbe z električno energijo, ki so jih ta vložila v preteklosti, in jih ni mogoče povrniti skozi ceno električne energije na konkurenčnem tržišču.

Prehod iz centralno-planskega sistema v tržni sistem so doživele tudi druge panoge. S podobnimi problemi so se srečevala tudi npr. podjetja na področju telekomunikacij in železnic, pa vendar se je o »nasedlosti« začelo govoriti šele pri podjetjih iz elektroenergetike. V nadaljevanju naj namenim nekaj besed o tem, kako na to gleda ekonomska teorija.

2.4.2 »Nasedle investicije« v ekonomski teoriji

V ekonomski teoriji koncept »nasedlih investicij« in rešitve zanj do sedaj niso znane. Po vsebini so to dejansko nepovratni stroški, ki so nastali zaradi odločitev v preteklosti in naj ne bi vplivali na odločitve v prihodnosti. V takem primeru bi morala podjetja po skrajni varianti odpisati premoženje in odpustiti delavce. To je tako z narodnogospodarskega vidika kot tudi politično in socialno nesprejemljivo, zato se je pojavil koncept reševanja »nasedlih investicij«.

Vsekakor se pojavljajo nasprotja med ekonomsko teorijo in prakso podjetij elektrogospodarstva. Dejstvo, da so se tudi druge panoge liberalizirale, pa ni nikoli prišlo do podobnega problema, priča proti reševanju »naslednih investicij«. Povrnitev stroškov »naslednih investicij« bi lahko nagradila tista podjetja, ki so v preteklosti sprejemala slabše poslovne odločitve. Pri tem pa je vsekakor potrebno upoštevati dejstvo, da pri teh odločitvah podjetja niso bila poslovno avtonomna.

Podjetja elektrogospodarstva zagovarjajo stališče, da se ne morejo primerjati z ostalimi podjetji, saj so zaradi »regulatorskih pogodb«¹⁴ med lastniki in regulatorji upravičeni do povrnitve stroškov »naslednih investicij«. Eden od najpogostejših argumentov je v tem, da so bila podjetja elektrogospodarstev prisiljena dobavljati električno energijo na nekem teritoriju ob vsakem času ne glede na izkoriščenost kapacitet, zato bi morali biti vsi stroški, ki so jih imeli, da so izpolnjevali to obveznost, povrnjeni. Elektrogospodarstva so namreč morala graditi tudi tako imenovane rezervne ali »stand-by« tovarne, ki so imele sistemsko vlogo¹⁵ in so obratovalle le ob konicah¹⁶. Na konkurenčnem trgu pa take tovarne niso rentabilne, saj izgubljajo kupce, zato stroški ne morejo biti povrnjeni. Teoretiki na to odgovarjajo tako, da bi morala podjetja dokazati, koliko jim je obveznost dobave pod postavljenimi pogoji povzročala večje stroške, kot bi jih imeli sicer, če te obveznosti ne bi bilo. To pa bi povzročalo dodatne težave.

Še bolj vprašljive so za teoretike »naslednje investicije« jedrskih elektrarn. Industrija je več let dajala prednost jedrski energiji kot čisti energiji brez posebnih zunanjih okoljevarstvenih stroškov, pri tem pa dekomisija in jedrski odpadki naj ne bi bili tak problem, zato je malce nenavadno, da bi na konkurenčnem trgu prevladala stroške na nekoga drugega.

Pred Slovenijo so se s tem problemom soočale tudi druge države, zato ne gre zanemariti njihovih izkušenj. Rešitve se razlikujejo od države do države, zato ni nekega preprostega recepta.

2.4.3 Reševanje »naslednih investicij« v nekaterih evropskih državah

Države, ki so že liberalizirale trg z električno energijo ali pa so še vedno v procesu liberalizacije, zelo različno glede na svoje posebnosti rešujejo problem »naslednih investicij«. V glavnem pa se poslužujejo teh treh metod (Scarsi, 2001, str. 3):

- tržne metode,
- administrativne metode in
- metode sekuritizacije.

¹⁴ Gre za implicitne pogodbe oz. dogovore, formalnih pogodb namreč ni bilo, pri čemer so se elektroenergetski sistemi obvezali prodajati svoj proizvod po s strani države določenih cenah, v zameno pa jih je država ščitila pred konkurenco in krila izgube.

¹⁵ Takšno vlogo ima v slovenski elektroenergetiki Termoelektrarna Brestanica.

¹⁶ Konična poraba je največja poraba električne energije, ki jo dobavitelj zagotovi in dobavi v določenem obdobju.

Pri prvi metodi gre predvsem za prodajo pogodb za nakup elektrike, odprodajo dela sredstev elektrarn, še posebej neposlovnih sredstev, in za zniževanje stroškov. Pri drugi metodi država predpiše posebne konkurenčne tranzitne dajatve. Kot že samo ime pove, pa sekuritizacija pomeni izdajo vrednostnih papirjev.

V Avstriji so tako problem rešili po administrativnem pristopu, in sicer preko plačevanja prispevka za »nasledle investicije«, ki ga imenujejo stroški prehoda v konkurenčno okolje. Na Nizozemskem problem rešujejo preko sistema zjamčene cene, ki omogoča plačilo s strani države, če prodajna cena električne energije pade pod zjamčeno ceno. V Španiji pa bo del povrnjen s strani konzorcija domačih komercialnih bank po sistemu izdaje vrednostnih papirjev, večji del pa preko tarife za uporabo električnega omrežja. V Italiji rešujejo problem prav tako s posebno takso za uporabo omrežja (Ronutti, 2000, str. 31).

Pravni okvir za reševanje naslednjih investicij v Sloveniji predstavlja Energetski zakon. Vir za pokrivanje naslednjih investicij naj bi bila med drugim kupnina v višini deset odstotkov vrednosti lastninskega deleža, pridobljenega s privatizacijo distribucijskih in nekaterih proizvodnih podjetij (122. člen Energetskega zakona).

Priprava proizvodnih podjetij elektroenergetike na odprti trg preko sistema »naslednjih investicij« ima malo globlje ozadje. Kot že rečeno, cena električne energije v preteklosti ni pokrivala stroškov proizvodnje. Poleg tega pa je potrebno upoštevati še investicijske dolgove, ki so bili najeti za izgradnjo in prenovo proizvodnih podjetij. V letu 2001 je bila izdelana študija »Analiza konkurenčnosti domačih proizvajalcev na trgu z električno energijo«, ki je definirala izpeljavo finančne sanacije proizvodnih podjetij, da bi bila usposobljena za vstop na evropski trg. S posebnim simulacijskim modelom za obdobje desetih let je bilo v igri sedem različnih scenarijev; izbran je bil sedmi, po katerem naj bi se nasledle investicije znižale s sto petdesetih na petnajst milijard tolarjev. Bistveni ukrepi tega scenarija so bili med drugim naslednji (Golob et al., 2000, str. 16):

- združevanje proizvodnih podjetij, in sicer vseh hidroelektrarn, termoelektrarn Šoštanj in Brestanica ter premogovnika Velenje¹⁷,
- najmanj desetodstotno znižanje poslovnih stroškov vseh proizvodnih podjetij,
- privatizacija desetodstotnega deleža proizvodnih podjetij in drugi.

Ta scenarij naj bi najbolj učinkovito rešil problem »naslednjih investicij«, še več, elektrogospodarstvo naj bi sčasoma postalo donosno in bi pritegnilo tudi zasebni kapital, se posodobilo ter zagotovilo nadaljnjo rast.

Za obstoj proizvodnih podjetij elektrogospodarstva na odprtem trgu in njihovo nadaljnjo rast bo računovodstvo prav gotovo imelo pomembno vlogo. Zaradi tega bom v nadaljevanju ugotavljala, kje je mesto računovodstva v poslovnem sistemu in kakšna je njegova vloga.

¹⁷ Ta proizvodna podjetja so se združila v Holding slovenskih elektrarn, Ljubljana.

3 MESTO IN VLOGA RAČUNOVODSTVA V POSLOVNEM SISTEMU

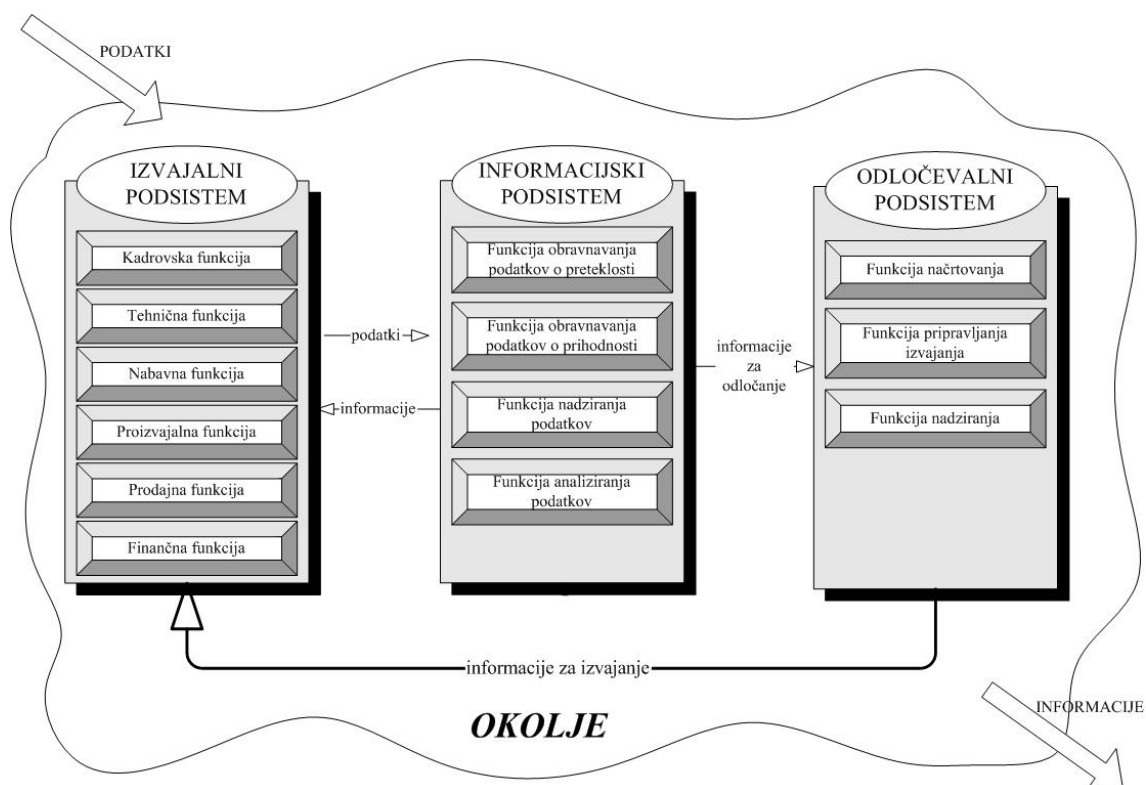
3.1 Poslovni sistem

3.1.1 Opredelitev in njegova zgradba

Podjetje je poslovni sistem, ki deluje zaradi nekega določenega cilja. Podjetje lahko razumemo tudi kot organizacijo, ki predstavlja neko združbo ljudi (socialno enoto, zvezo ljudi, človeško skupino), ki deluje zaradi uresničevanja skupnih ciljev (Lipovec, 1997, str. 26).

Poslovni sistem je celota medsebojno povezanih sestavin, ki omogočajo poslovni proces in tako ali drugače vplivajo druga na drugo. Poleg tega pa je to tudi enota, ki deluje v okolju, s katerim je prav tako povezana preko medsebojnih vplivov (Turk, Melavc, 1994, str. 9). Sestavljen je iz treh podsistemov: izvajalnega, informacijskega in odločevalnega¹⁸, kar je razvidno tudi s Slike 3. Slika tudi nazorno prikazuje, da poslovni sistem deluje v okolju.

Slika 3: Zgradba poslovnega sistema



Vir: Prirejeno po Turk, Melavc, 1994, str. 15.

¹⁸ V teoriji pogosteje navajajo namesto odločevalnega podsistema upravljalni podsistem. Slednje pojmovanje naj bi bilo širše, ker zajema poleg odločanja o vseh dejavnostih poslovnega procesa tudi njihovo usklajevanje (Igličar, Hočevlar, 1997, str. 21). Turk pa ta dva pojma enači (Turk, 2002, str. 398).

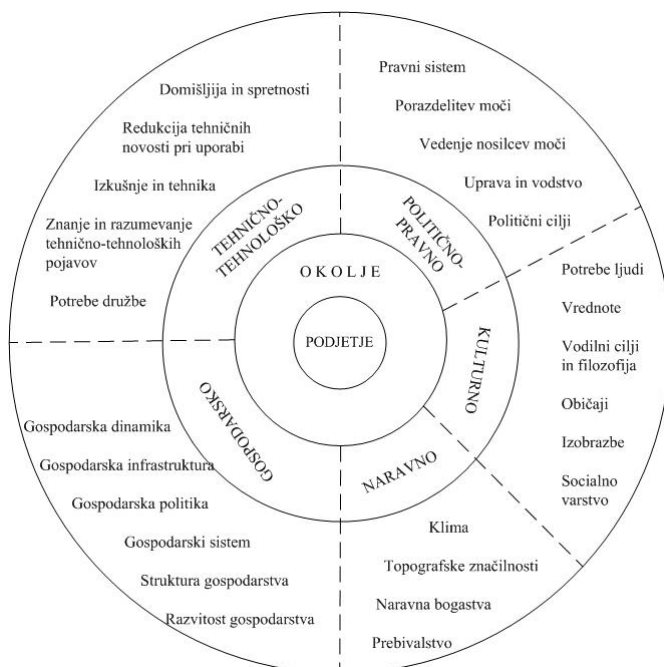
Izvajalni podsistem je tisti, ki ga najprej opazimo, saj se v njem odvija sam poslovni proces. Poslovni proces je sestavljen iz delnih procesov, ki se odvijajo znotraj temeljnih poslovnih funkcij. Vsebina odločevalnega podsistema je odločanje o vseh dejavnostih, ki se tičejo poslovnega procesa, ter usklajevanje teh dejavnosti. Informacijski podsistem je nekakšen posrednik med ostalima podsistemoma. Vsi trije podsistemi so medsebojno povezani s tokovi informacij, celotno podjetje pa je kot poslovni sistem z informacijami povezano z okoljem, v katerem deluje.

3.1.2 Vplivi okolja na poslovni sistem

Poslovni sistem oziroma podjetje kot poslovni sistem ni neka izolirana celota, ki bi delovala sama zase ali bi bila sama sebi namen. Podjetje deluje v okolju, nanj vpliva, prav tako pa okolje vpliva nanj. Tako lahko rečemo, da je podjetje z okoljem povezano; povezave pa lahko razumemo kot kanale medsebojnega vplivanja (Pučko, 1996, str. 9). Nasploh bi lahko rekli, da okolje sestavljajo vsi dejavniki, ki neposredno ali posredno vplivajo na podjetje, to pa povratno vpliva na okolje. Okolje podrobneje razčlenjujem na Sliki 4.

Zelo pomembno je, da podjetje nenehno spremlja, kaj se v okolju dogaja, kar pa še ni dovolj. Potrebno je tudi predvidevati, kaj se bo v prihodnosti dogajalo, le tako podjetje ne bo »zaspalo«.

Slika 4: Okolje podjetja



Vir: Pučko, 1996, str. 9.

Predvidevanje okolja je proces, ki sestoji iz treh faz (Rozman, 1993, str. 111):

- analize sedanjega delovanja okolja,
- predvidevanja prihodnjega stanja okolja in
- predvidevanja odločitev (in njihovih posledic) okolja o poteh za doseg prihodnjega stanja.

Okolje lahko razdelimo na zunanje in notranje. Z analizo zunanjega okolja podjetje ugotavlja, kakšne se možnosti in nevarnosti, saj podjetju daje možnosti za uspešno poslovanje, po drugi strani pa ga omejuje. Z analizo notranjega okolja pa opredeljuje prednosti in slabosti.

Zunanje okolje lahko nadalje razdelimo tudi na splošno in specifično. Splošno okolje je okolje v širšem smislu, ki lahko vpliva na podjetje. Splošno okolje tvorijo tehnologija, socialni faktorji, politika, ekonomski pogoji, demografski faktorji, pravni okvir, ekološki sistem, tržni faktorji in kultura. Vplivi teh faktorjev v velikih primerih niso jasni in so težko merljivi, vendar imajo lahko dolgoročne posledice na podjetje. Tipičen primer v slovenskem elektrogospodarstvu je prehod iz reguliranega načina gospodarjenja v tržni način. Kakor sem že omenila, bo imel ta prehod velike posledice na podjetja v slovenskem elektrogospodarstvu, vendar ne samo na njih, temveč posredno na porabnike električne energije v Sloveniji, zlasti tiste, katerim električna energija predstavlja visoko stroškovno postavko. Prav zaradi tega je potrebno spremljati in predvidevati splošne trende, tako na gospodarskem in političnem kakor tudi na socialnem in drugih področjih, ki bi utegnili vplivati na posamezno podjetje. Na drugi strani pa specifično okolje vpliva na podjetje neprestano. To okolje predstavljajo kupci, dobavitelji, razna združenja, državne institucije ipd. Razlika med enim in drugim okoljem je predvsem ta, da je splošno okolje bolj ali manj enako za vsa podjetja (kar pa še zdaleč ne pomeni, da ima na vsa enak vpliv), po drugi strani pa je specifično okolje odvisno od dejavnosti posameznega podjetja.

Vpliv okolja na podjetje ima tri dimenzije, ki določajo negotovost, s katero se soočajo podjetja. To so: stopnja stabilnosti, kompleksnost in razpoložljivost virov. Okolje je stabilno, če ostaja v določenem obdobju relativno enako, dinamično pa takrat, kadar se neprestano in nepričakovano pojavljajo spremembe. Okolje je kompleksno, če sestoji iz velikega števila faktorjev, ki utegnejo vplivati na podjetje. Načeloma večja podjetja poslujejo v mnogo bolj kompleksnem okolju kot manjša. Razpoložljivost virov pomeni njihovo dostopnost podjetju. V splošnem velja, da bolj ko je okolje dinamično in kompleksno, večja je negotovost, kar se kaže predvsem v pomanjkanju informacij, ki so potrebne za odločanje.

S tem v zvezi se je pojavila potreba po bolj sistematičnem spremljanju dejavnikov okolja. Nekatera podjetja imajo dobro razvite tako imenovane sisteme zgodnjih opozoril; to so sistemi informacij o okoliščinah, ki sicer še niso nastopile, vendar utegnejo ob nastopu negativno ali pozitivno vplivati na poslovanje podjetja. Naloga teh sistemov je prikazati priložnosti in nevarnosti v čim zgodnejšem stadiju, da bi se lahko nosilci odločanja ustrezno in pravočasno pripravili na spremembe. Osnovni cilji teh

sistemov so: identifikacija nevarnosti in priložnosti, ocena posledic za podjetje in diagnoza vzroka nevarnosti (Osmanagić Bedenik, 1999, str. 40).

3.2 Odločevalni podsistem

3.2.1 Opredelitev

Odločevalni podsistem je celota medsebojno povezanih prvin, katere cilj je sprejemanje odločitev o temeljnih poslovnih funkcijah. Podlaga za sprejemanje odločitev so ustrezne informacije, ki jih nosilci odločanja dobijo iz informacijskega podsistema (Turk, 2002, str. 398). Kot sem že omenila, zajema naslednje funkcije: načrtovanje, pripravljanje izvajanja in nadziranje.

3.2.2 Teorija odločanja

Odločanje je proces izbiranja med več možnostmi. Rezultat odločanja je odločitev, ki pomeni izbiro med možnostmi. Splošni model odločanja v podjetju sestoji iz sedmih faz (Lipovec, 1997, str. 232 in Arnold, Turley, 1996, str. 14):

- opredelitev cilja,
- zbiranje in analiza podatkov o alternativnih možnostih,
- izbira meril,
- razvrščanje alternativnih možnosti,
- izbira najboljše rešitve in opredelitev pričakovanega rezultata,
- preizkus rešitve, presoja rešitve in njena praktična izvedba ter
- kontrola.

Prvi korak je opredelitev cilja. Ta faza je ključnega pomena, saj so jasni cilji pogoj za uspešno delovanje podjetja. Določanje cilja je eno najtežjih delov procesa načrtovanja podjetja¹⁹. V drugi fazi je potrebno analizirati stroške in koristi, ki jih ima posamezna alternativna rešitev za doseg opredeljenega cilja. Pri tem pa je potrebno upoštevati vse možne faktorje, predvsem pa ne smemo zanemariti tistih, ki se jih ne da kvantificirati (npr. okolje v prihodnosti, konkurenca in negotovost), ki prav tako lahko vplivajo na uspešnost določene različice. V tretji fazi je treba določiti kriterije, na podlagi katerih bomo ugotavljali razlike med posameznimi različicami. Še posebej pomembno je, da določimo težo posameznemu kriteriju, saj vsi niso enako pomembni. V četrti fazi na podlagi izbranih kriterijev ugotovimo razlike med posameznimi različicami. Gre za tako imenovano diferencialno analizo, pri kateri analiziramo prednosti in slabosti posamezne različice ter jih poskusimo kvantificirati. Tako ovrednotene različice razvrstimo. V praksi pa je proces odločanja zelo kompleksen proces, saj ne sprejemamo samo ene odločitve, zato se velikokrat zgodi, da sprejetje ene odločitve pogojuje ali pa izključuje sprejetje druge. Pri iskanju najboljše rešitve si največkrat pomagamo z modeli, ki so preprosta zaznava realnosti, pri čemer obravnavamo samo bistvene značilnosti posameznih rešitev, ne bistvene pa odmislimo. Tako dobimo jasnejše vzročno-posledične povezave med posameznimi rešitvami. V naslednji fazi izberemo najboljšo

¹⁹ Pogosto slišimo, da je opredelitev cilja že polovica poti do uspeha.

rešitev, jo ovrednotimo in pričakovani rezultat primerjamo s ciljem, ki smo ga opredelili v prvi fazi. Pričakovani rezultat pa je zelo redko enak dejanskemu rezultatu. Govorimo o predvidevanju in o večji ali manjši verjetnosti, da bo rezultat enak pričakovanemu. V predzadnji fazi preizkusimo rešitev in jo tudi praktično izvedemo. Zelo pomembna je zadnja faza, ko je potrebno vzpostaviti določene kontrolne mehanizme, da povečamo verjetnost, da bomo z izbrano rešitvijo dosegli zastavljeni cilj.

Odločanje je lahko individualno ali skupinsko; prvo je bolj običajno pri enostavnejših odločitvah, medtem ko je za zahtevnejše odločitve skupinsko odločanje skoraj pravilo.

Pri individualnem odločanju predpostavljamo, da se bo posameznik kot racionalno bitje odločil za tisto možnost, ki najbolj zadovoljuje njegove potrebe. Končna odločitev je odvisna od štirih predpostavk o posamezniku, ki odloča (Arnold, Turley, 1996, str. 31):

- o vseh možnostih ima na voljo vse informacije,
- ima dovolj znanja, da lahko ovrednoti vsako možnost,
- se vede konsistentno in
- zmeraj išče maksimalno zadovoljitev.

V praksi pa posameznik ni absolutno racionalno bitje, zato individualno odločanje povezujemo z omejeno racionalnostjo. Prav tako mora računovodja kot oblikovalec informacij poznati omejitve pri uporabniku informacij. Prav zaradi tega mora delovati kot selektor informacij in posredovati le relevantne informacije, in to v taki obliki, ki so za uporabnika razumljive. Računovodja mora torej vedeti, komu so informacije namenjene in zakaj jih uporabnik potrebuje.

V podjetju pa je individualno odločanje redko in celo nezaželeno, saj obstaja nevarnost, da bi nosilec odločanja odločal v skladu s svojimi potrebami, ki ne bi bile v skladu s cilji podjetja. Upravičeno je le takrat, kadar je odločitev enostavna ali kadar nastopijo izredne okoliščine in je hitro ukrepanje nujno. V slednjem si mora zagotoviti zaupanje v kolektivu, tako da pojasni vzroke, zakaj se je odločil sam.

Še težje je v praksi pri skupinskem odločanju, saj se pri tem pojavljajo konflikti oziroma nasprotni si interesi posameznikov v skupini. V tem primeru tako odločitve kot informacije, ki so potrebne za odločitve, lahko odražajo moč določene skupine ali posameznika (Arnold, Turley, 1996, str. 33). Namen skupinskega odločanja v podjetju je omogočiti posameznikom ugodnejše pogoje za njihov osebni razvoj, kar je lahko velik motivacijski faktor (Lipovec, 1997, str. 236), čeprav vsak član ne more enako vplivati na odločitev.

Čeprav je skupinsko odločanje precej bolj zapleteno kot individualno, pa ima določene prednosti (Lipovec, 1997, str. 236):

- pri podrejenih zbujajo občutek, da so v podjetju potrebni,
- ljudje lažje sprejemajo spremembe, če sami sodelujejo pri sprejemanju ustrezne odločitve,
- pri ljudeh razvija večji občutek odgovornosti,
- poveča se produktivnosti dela,

- izboljšajo se odnosi med ljudmi in
- odločitve se lahko izboljšajo, ker podrejeni navadno bolje poznajo situacijo, ki jo je treba razrešiti z odločitvijo.

3.2.3 Odločanje v razmerah tveganja in negotovosti

Podjetje torej ni neka izolirana celota, temveč deluje v okolju. Tako se nosilci odločanja ne prestando soočajo s tveganji in negotovostjo, ki so jim lahko kos le, če se hitro in dobro odločajo. O tveganju govorimo, kadar lahko izide poslovnih odločitev predvidimo z določeno verjetnostno porazdelitvijo, o negotovosti pa, kadar niti to ni mogoče (Prašnikar, Debeljak, 1998, str. 36). Odločanje pa bo uspešno le, če bo temeljilo na ustreznih informacijah, med katerimi so zelo pomembne računovodske informacije.

Odločitve so vedno naravnane v prihodnost. Prihodnosti pa ni mogoče napovedovati z gotovostjo, lahko jo le bolj ali manj uspešno predvidimo. Bistvo odločanja je ravno v predvidevanju prihodnjih situacij in tako v soočanju s tveganji, ki jih prihodnost prinaša. Za uspešnost podjetja je prav gotovo pomembno, da skuša tudi vplivati na svojo prihodnost. Razmišljanju o prihodnosti z namenom, da bi vplivali nanjo, pravimo načrtovanje (Rozman, 1993, str. 20). Ravno v tem vplivu na prihodnost se načrtovanje loči od predvidevanja, s katerim nimamo neposrednega namena vplivanja nanjo. Pri načrtovanju se prav gotovo najprej vprašamo, kaj pričakujemo. Pri tem je potrebno upoštevati določeno stopnjo tveganja.

Predvidevanje bodočih situacij in odločanje pomenita torej za nosilce odločanja določeno tveganje. Odločajo se na podlagi nekih pričakovanj v prihodnosti, rezultat odločitve pa je bolj ali manj blizu tem pričakovanjem. Tako npr. odločitev nakupa dodatne opreme pomeni pričakovanje bodočih koristi od te opreme, ki jih primerjamo s stroški, ki jih le-ta nosi. Odločitev bo smiselna, kolikor bodo koristi večje od stroškov. Tega pa ne moremo v danem trenutku napovedati z gotovostjo. Pričakovane vrednosti situacij, ki so posledica neke odločitve, tako izpeljemo na različne načine, od katerih vsak vsebuje določeno stopnjo intuicije in izkušenj. V teoriji poznamo sicer veliko modelov za odločanje, ki pa presegajo moj obseg preučevanja. Na splošno ljudje niso nagnjeni k tveganju, zato so pripravljeni plačati neko ceno, da bi se mu izognili. Tako so nosilci odločanja pripravljeni tudi plačati za dodatne informacije, da bi se izognili potencialnim tveganjem. Kako torej zmanjšati tveganje? Zmanjšamo ga z diverzifikacijo dejavnosti, zavarovanjem tveganja in z dodatnimi informacijami za odločanje. Prav pri slednjem pa ima računovodstvo pomembno vlogo. Na podlagi kvalitetnejših informacij lahko sprejmemo manj tvegane odločitve, vendar je pridobitev le-teh povezana z določenimi stroški.

Zelo pomembno pa je tudi, kdaj je tisti pravi trenutek, ko odločitev sprejmemo. Kvaliteta odločanja namreč ni v tem, da se čimprej odločimo, včasih je smotno informacije pretehtati in morda zahtevati dodatne informacije, kot pa da se prenačimo. Odločitev naj bi sprejeli šele, ko je to res nujno potrebno. Pri tem pa je dostikrat zelo pomembna sposobnost individualne presoje nosilca odločanja, saj je v praksi težko določiti trenutek, ko koristi dodatne informacije presežejo stroške za njeno pridobitev.

Nosilec odločanja tako temeljne kakor tudi dodatne informacije za odločanje zagotavlja informacijski podsistem.

3.3 Informacijski podsistem

3.3.1 Opredelitev

Računovodstvo predstavlja del informacijskega podsistema, zato je pomembno razumeti, kaj informacijski podsistem sploh je. Informacijski podsistem podjetja je celota medsebojno povezanih prvin, katere cilj je posredovati pravo informacijo na pravo mesto v pravem času in z minimalnimi stroški. S tehničnega vidika obravnavanja podatkov in informacij ima štiri temeljne funkcije (Srića, Treven, Pavlič, 1995, str. 20):

- funkcija zbiranja podatkov,
- funkcija obdelave podatkov,
- funkcija hranjenja podatkov in informacij ter
- funkcija posredovanja podatkov in informacij uporabnikom.

Z vsebinskega vidika obravnavanja podatkov pa ima informacijski sistem prav tako štiri temeljne funkcije, ki so bile razvidne s Slike 3 (glej Sliko 3, na str. 15). Naj jih naštejemo še enkrat:

- funkcija obravnavanja podatkov o preteklosti,
- funkcija obravnavanja podatkov o prihodnosti,
- funkcija nadziranja obravnavanja podatkov in
- funkcija analiziranja podatkov.

Informacijski podsistem oblikuje informacije za oba ostala podsistema poslovnega sistema, in sicer tako za izvajalni kot tudi za odločevalni podsistem.

3.3.2 Informacija in njena vrednost

Živimo v tako imenovani informacijski dobi. Prava informacija v pravem času je za podjetje neprecenljivega pomena, saj je pomembno sredstvo pri odločanju. V praksi pa pogosto zamenjujemo pojma podatek in informacija oziroma ju celo uporabljamo kot sinonima. V čem je torej razlika?

Podatek je kakršnokoli dejstvo, ki za nekoga ima uporabno vrednost ali pa tudi ne. Informacija pa ima bolj konkreten pomen. To je neko sporočilo, ki ima za prejemnika pomen in vpliva na njegove prihodnje odločitve. Podatek je lahko informacija le, če spremeni pričakovanja prejemnika informacij.

Informacija pa ni zastoj, zato je potrebno primerjati koristi, ki jih ima informacija za uporabnika, s stroški, ki jih oblikovanje le-te zahteva. Osnovna ekonomska logika je torej v tem, da je oblikovanje informacij smiselno, v kolikor koristi informacije presegajo stroške njenega oblikovanja, se pravi, da mora biti čista vrednost informacije pozitivna.

Vse informacije pa niso enako vredne. Vrednost informacije je odvisna od njenega vpliva na ukrepe tistega, ki odloča. Recimo, da sprejmemo najbolj optimalno odločitev na podlagi obstoječih informacij. Predpostavimo, da dobimo kasneje dodatno informacijo, ki naj bi vplivala na sprejem odločitve. Dodatna informacija je vredna le v toliko, kolikor je druga odločitev boljša od tiste, ki smo je sprejeli prvotno brez dodatne informacije. Vrednost dodatne informacije je torej razlika med čisto koristnostjo odločitve z dodatno informacijo in čisto koristnostjo odločitve brez dodatne informacije.

Pretok informacij v podjetju je zelo kompleksen. Ločimo jih po različnih kriterijih (Emmanuel, Otley, Merchant, 1991, str. 6), in sicer:

- glede na to, kako so oblikovane: rutinske (sistematične) in ad hoc (slučajne) informacije;
- glede na način prenosa: formalni ali neformalni prenos informacij;
- glede na to, ali jih lahko kvantificiramo: kvantitativne in kvalitativne.

Kvantitativne informacije lahko nadalje razčlenimo še na računovodske in neračunovodske informacije, računovodske pa še na informacije za zunanje uporabnike in informacije za notranje uporabnike. Informacije pa so lahko sistematično oblikovane iz določenih podatkov, do katerih pridemo po formalnih poteh, na drugi strani pa so lahko zgolj slučajne, do katerih pridemo neformalno.

Računovodstvo se mora osredotočiti na zbiranje in posredovanje pomembnih informacij, torej tistih, ki imajo za uporabnika neko vrednost. V poplavi informacij, ki jih nosilci odločanja dobijo, so lahko tudi take, ki niso pomembne ali celo zameglijo druge informacije, zato je računovodja tisti, ki izbere pomembne informacije in izloči tiste, ki niso nujne za določenega uporabnika.

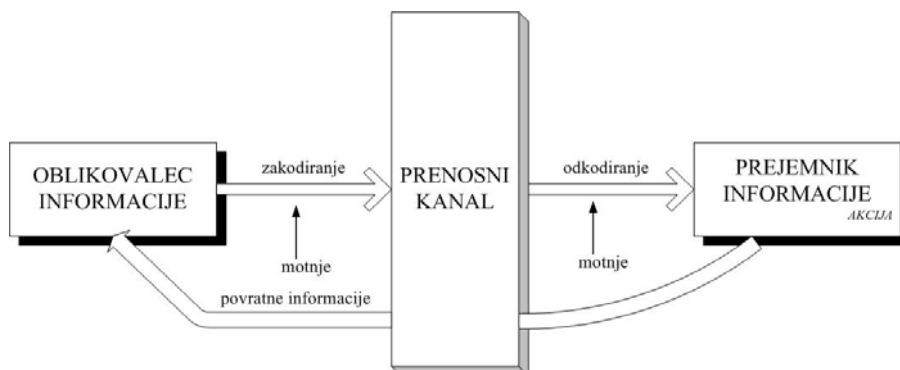
Pri posredovanju informacij je zelo pomembno zagotoviti dobro komunikacijo med oblikovalcem informacije in prejemnikom.

3.3.3 Pomen komunikacije

Komunikacija je izmenjava informacij med pošiljateljem in prejemnikom ter dojemanje pomena informacij (Bowditch, Bueno, 1997, str. 120). Poteka lahko na različne načine, pri tem pa ne gre le za ustno in pisno komunikacijo, temveč tudi za govorico telesa, mimiko in podobno.

Pri prenosu se lahko pojavljajo različne motnje, kot npr. dvoumnost, nerazumevanje potrebe po informacijah s strani oblikovalca ali nerazumevanje informacije s strani prejemnika. Komunikacijski proces ponazarjam s Sliko 5.

Slika 5: Komunikacijski proces



Vir: Bowditch, Bueno, 1997, str. 121.

Za razumevanje tega procesa je potrebno upoštevati najmanj šest dejavnikov (Bowditch, Bueno, 1997, str. 122):

- vlogo udeležencev komunikacijskega procesa, pri čemer je pomembno, kdo s kom komunicira (npr. računovodja s poslovodstvom);
- sposobnost razumevanja jezika vseh udeležencev komunikacijskega procesa (npr. vsi enako razumejo, kaj so stroški);
- prenos informacije po različnih komunikacijskih kanalih (npr. pisna ali ustna komunikacija);
- vsebina informacije (npr. dobra ali slaba novica);
- odnos med pošiljateljem in prejemnikom (npr. medsebojno spoštovanje);
- okolje, v katerem poteka komunikacijski proces (npr. glede na organizacijsko strukturo med različnimi nivoji).

V podjetju je računovodja oblikovalec informacije s točno določenim namenom in za znanega (notranji uporabnik in/ali zunanji uporabnik) ali neznanega uporabnika (zunanji uporabnik). Računovodja uporabi tisto obliko sporočila, ki bo za uporabnika razumljiva. Poskrbeti mora za učinkovit prenos informacije do prejemnika. Prejemnik informacije, npr. nosilec odločanja, pa bo uporabil informacijo za sprejetje odločitve. V procesu pa se pojavljajo tudi motnje, ki povzročajo, da prejemnik ne dojame pravega pomena sporočila. Poznamo predvsem dva tipa teh motenj, in sicer:

- tehnične motnje in
- semantične motnje.

Do tehničnih motenj v računovodstvu prihaja predvsem zaradi prenasíčenosti z informacijami. To vodi do izgube pomembnih informacij in posledica tega je, da bodo ukrepi drugačni od tistih, ki jih pričakuje oblikovalec. Temu se lahko delno izognemo z vključitvijo povzetkov o pomembnih postavkah v poročilih. Prav tako je pomembno upoštevati, kateremu nivoju odločanja so informacije namenjene. Praviloma velja, da so podrobnejše, čim nižjemu nivoju odločanja so namenjene. Semantične motnje pa se pojavljajo predvsem kot posledica medsebojnega nerazumevanja oblikovalca in

prejemnika informacije. Glavni vir motenj v računovodstvu je merjenje. Temu se delno izognemo z uporabo računovodskih meril, ki so razumljiva, stabilna, stroškovno učinkovita in natančna. Posebej pomembno pa je, da je informacija, ki jo oblikovalec posreduje, relevantna za prejemnika.

Organizacijska struktura NEK je precej hierarhična, zato bi človek pričakoval, da tako poteka tudi komunikacijski proces. Nosilci odločanja so v poglobljenih intervjujih povedali, da je zelo pomembna tudi neformalna komunikacija. Vprašala sem jih tudi, ali mora biti po njihovem mnenju komunikacija strogo posredna, se pravi po hierarhični lestvici. Načeloma so bolj pristaši neposredne komunikacije, se pravi zaposlenci različnih organizacijskih enot komunicirajo med seboj neposredno, mimo svojega nadrejenega, čeprav želi biti večina nadrejenih tudi informirana o vsebinah komunikacije. Iz tega lahko izluščimo, da morda obstaja določena mera nezaupanja ali pa je to dediščina iz preteklosti, ko je »šef moral vse vedeti«.

Pomemben del informacijskega podsistema je tudi računovodstvo. Informacije, ki jih oblikuje, se od drugih informacij razlikuje predvsem v tem, da so praviloma izražene vrednostno.

3.3.4 Računovodstvo kot del informacijskega podsistema

Anthony pravi, da je računovodstvo jezik poslovanja, katerega namen je posredovanje informacij z računovodskimi izkazi (Anthony, 1988, str. 1). Z njim se nikakor ne morem strinjati, saj računovodski izkazi niso edini vir informacij, še posebej to ne velja za informacije za notranje potrebe. Morda je njegova interpretacija posledica obravnavanja le osnov računovodstva.

Po načelu vsebine računovodske funkcije je računovodstvo temeljna informacijska dejavnost v podjetju in obsega sistemsko celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja gospodarskih kategorij (Kodeks računovodskih načel, 1995, str. 7).

Po Koletniku je računovodstvo osrednja informacijska dejavnost vsakega podjetja in se ukvarja z vrednostnim spremljanjem vseh poslovnih dogodkov in stanj ter njihovim proučevanjem. To je potrebno zaradi posredovanja kvalitetnih informacij tako zunanjim kot notranjim uporabnikom (Koletnik, 1996a, str. 24).

Pomen računovodskega sistema pa se z razvojem še povečuje oziroma se njegova vloga širi. To še posebno velja s preходом iz tradicionalno reguliranega v tržni način gospodarjenja, zato računovodske informacije z odprtjem trga z električno energijo še bolj pridobivajo na pomenu. To zlasti velja za informacije, ki pomagajo pri odločanju. Po Špiljakovi računovodje postajajo pravi specialisti pri podpori nosilcev odločanja pri odločanju (Špiljak, 1998, str. 39). Prav gotovo pa temu botruje tudi dejstvo, da bo v tržnem načinu odločanje veliko zahtevnejše in odgovornejše kot v reguliranem.

Do prehoda v tržni način gospodarjenja je računovodstvo kot del informacijskega sistema oblikovalo le informacije o preteklih dogodkih in stanjih, danes pa je (predvsem) usmerjeno v prihodnost. Prav tako je včasih zagotavljalo samo informacije o podjetju, danes pa je usmerjeno tudi v okolje, v katerem podjetje posluje, saj zagotavlja primerjalne informacije z drugimi podjetji, predvsem najboljšimi predstavniki v panogi.

Računovodstvo kot del informacijskega podsistema »proizvaja« informacije, ki so za njihove uporabnike pomembne pri odločanju. Uporabniki informacij pa so različni, zato so tudi informacije po uporabnikih različne. Uporabnike ločimo na zunanje in notranje. Zunanji uporabniki so: državne institucije, posojilodajalci, delničarji, dobavitelji, kupci, javnost in drugi. Notranji uporabniki pa so nosilci odločanja, vodje in izvajalci posameznih nalog, izvršilni organi v podjetju in ostali zaposleni.

Nosilce odločanja sem v intervjuju tudi prosila, naj poskusijo uvrstiti računovodstvo v določen podsistem v podjetju. Večina nosilcev ga uvršča v tako imenovani podporni sistem v tem smislu, da podpira druge sisteme v podjetju z določenimi informacijami. Prav tako večina meni, da računovodstvo v podjetju pridobiva na pomenu, saj se njegova vloga iz pretežnega evidentiranja razprostira tudi na razne analize in planiranje.

Kvaliteta funkcije računovodstva je prav gotovo odvisna tudi od njegove organiziranosti. Sama organizacijska sestava računovodstva v podjetju je odvisna predvsem od njegove velikosti. Vsekakor pa je odvisna tudi od potreb po informacijah, konec koncev pa tudi od kreativnosti vodje računovodstva.

Za velika podjetja je priporočljivo, da bi bilo računovodstvo štabna funkcija pri upravi. V večini podjetij (pri tem ne mislim samo na velika podjetja), pa je del finančno – računovodskega sektorja²⁰. To velja tudi za NEK. Ne glede na to, ali je računovodstvo štabna funkcija ali ne, pa mora vsekakor biti organizirano tako, da pravočasno in učinkovito zadovolji potrebe po informacijah tako zunanjih kot notranjih uporabnikov. To še posebej velja za poslovodno računovodstvo, saj je oblikovanje notranjih informacij zahtevno in ne rutinsko opravilo, prav tako pa njihovo oblikovanje zahteva široko znanje računovodij tudi z drugih, »neračunovodskih« področij.

V velikih podjetjih je morda smiselno, da je poslovodno računovodstvo organizacijsko ločeno od finančnega, čeprav to ne pomeni, da medsebojno ne sodelujeta, saj se za oblikovanje računovodskih informacij, tako za zunanje kot za notranje uporabnike, uporablja ista baza podatkov. Pomembno pa je, da se za zunanje poročanje uporabljajo neke standardne računovodske tehnike, ki so predpisane, medtem ko so za notranje poročanje lahko zelo različne.

²⁰ Po raziskavi Slovenskega inštituta za revizijo je takih podjetij kar osemdeset odstotkov (Odar, Kavčič, Koželj, 2003, str. 35).

3.4 Vloga poslovnega računovodstva pri odločanju

3.4.1 Poslovodno računovodstvo

Računovodstvo se običajno deli na dva dela, in sicer na:

- finančno računovodstvo in
- stroškovno računovodstvo.

Finančno računovodstvo je tisti del računovodstva, ki spremlja in proučuje sintetično celoto podjetja in tistih poslovnih dogodkov, ki se pojavljajo v njegovem razmerju do okolice (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 17). Na drugi strani pa je stroškovno računovodstvo analitične narave ter spremlja in proučuje prvine poslovnega procesa znotraj podjetja, in sicer od trenutka, ko so že na voljo, čeprav jih še ne trošimo, ter stroške, poslovne učinke in poslovni izid za posamezne dele poslovnega sistema (Hočevar, 1995, str. 17). Ali je poslovodno računovodstvo tretji sklop računovodstva? Ne, poslovodno računovodstvo izhaja iz obeh, saj na podlagi podatkov iz iste baze oblikuje informacije, ki so potrebne za poslovno odločanje. So problemsko usmerjene in pomagajo pri:

- doseganju ciljev,
- oblikovanju strategij,
- doseganju in kontroli uspešnosti poslovanja in podobno.

Kot že rečeno, se poslovodno in finančno računovodstvo razlikujeta predvsem po tem, komu so informacije, ki jih zagotavljata, namenjene. Vendar to ni edina razlika. Hočevar po ameriški literaturi povzema razlike po osmih kriterijih. Te razlike so razvidne iz Tabele 1.

Tabela 1: Razlike med finančnim in poslovodnim računovodstvom

Kriterij	Finančno računovodstvo	Poslovodno računovodstvo
Obveznost poročanja	Pravočasno v skladu s predpisi	Neregulirano z zunanjimi predpisi
Uporabniki	Neznani	Znani
Upoštevanje predpisov (SRS)	Nujno	Ni nujno
Enota poročanja	Denarne enote	Tudi druge enote (opisne)
Natančnost informacij	Nujna	Približne
Pogostnost poročanja	Polletno in letno	Krajša časovna obdobja
Obseg poročila	Za celotno podjetje	Tudi po posameznih sestavnih delih podjetja
Odgovornost	Vodstvo v skladu s predpisi	Oblikovalec informacij za njihovo relevantnost za potrebe odločanja

Vir: Hočevar, 1995, str. 17.

Razlike so torej precejšne. Tako moramo v skladu z državnimi in drugimi predpisi pravočasno poročati na točno določen način. Informacije, za katere pošteno predstavitev je odgovorno vodstvo podjetja, so predpisane, roki za njihovo predložitev tudi. Pri oblikovanju informacij za zunanje uporabnike je potrebno upoštevati Zakon o gospodarskih družbah (dalje ZGD), ki celotno sedmo poglavje namenja poslovnim knjigam in letnemu poročilu, natančnejše usmeritve pri izkazovanju in vrednotenju gospodarskih kategorij pa dajejo Slovenski računovodski standardi (dalje SRS). Na tistih področjih, na katerih SRS nudijo možnost izbire, pa podjetje v svojem internem aktu (navadno je to pravilnik o računovodstvu) opredeli svojo izbiro, ki je potem zavezujoča prav tako kakor SRS in ZGD. Poročamo za celo podjetje, vendar pa moramo po novih SRS poročati tudi po področnih in območnih odsekih²¹.

Na drugi strani pa poslovodno računovodstvo ni predpisano in informacije, ki jih oblikuje, zahtevajo nosilci odločanja, katerih potrebe so znane. Pri tem pa moramo poudariti, da novi SRS ponujajo določene rešitve oziroma usmeritve tudi za oblikovanje notranjih informacij. Te informacije so tudi največkrat približne na račun hitrosti informacij. Nosilci odločanja se morajo namreč velikokrat odločati hitro, zato morajo pravočasno pridobiti podlage za to odločanje, čeprav niso do stotina natančne, kot so to finančno računovodske informacije. Oblikovalci teh informacij so vodstvu odgovorni za relevantnost teh informacij. Napačne informacije se lahko zrcalijo v napačnih odločitvah. Menim, da bi bilo zelo ustrezno tudi te informacije sistematizirati glede na potrebe notranjih uporabnikov in jih opredeliti v svojih aktih. Lahko bi bile opredeljene tudi v pravilniku o računovodstvu. Zaradi preglednosti oziroma ločljivosti od informacij za zunanje potrebe pa menim, da je bolje, da so te informacije opredeljene v posebnem aktu.

Na pomen in oblikovanje informacij predvsem vpliva odločanje. To postaja čedalje zahtevnejše zaradi vse večje spremenljivosti okolja, zato se spreminja tudi kvaliteta informacij.

3.4.2 Vpliv tržnih razmer na oblikovanje informacij za potrebe posloводства

Prav gotovo so na večji pomen računovodstva v podjetju vplivale tudi tržne razmere. Tržni način gospodarjenja in vse večja turbulenca okolja, v katerem deluje podjetje, sta povzročila, da so odločitve posloводства čedalje zahtevnejše in kompleksnejše, temu pa se je moralo prilagoditi tudi računovodstvo s tem, da je začelo uporabljati tudi druge, in sicer sodobne tehnike in koncepte, in ne le tistih, ki so značilni za zunanje poročanje.

V slovenskem gospodarstvu je prav gotovo veliko vlogo igrala osamosvojitve in z njo povezane ekonomske in politične spremembe. Veliko podjetij je izgubilo pomembne jugoslovanske trge. To jih je vsekakor sililo na preusmeritev na druge tuje trge, kjer je

²¹ Območni odseki (po ZGD so to zemljepisni trgi) so sestavni deli podjetja, ki poslujejo na zemljepisnih območjih v posameznih državah ali skupinah držav, primernih okoliščinam poslovanja podjetja. Področni odseki (po ZGD so to področja poslovanja) pa so sestavni deli podjetja, ki izdelujejo različne proizvode ali skupine sorodnih proizvodov oziroma opravljajo različne storitve ali skupine sorodnih storitev, ki se prodajajo predvsem kupcem zunaj podjetja (SRS 25.32).

konkurenca močna, razmere pa manj znane. Mnoga podjetja so takrat propadla, saj se niso bila sposobna prilagoditi novim okoliščinam. Prav gotovo je temu botrovalo dejstvo, da se nosilci odločanja niso znali hitro in dobro odločati, saj niso imeli niti prave informacijske podlage niti niso znali iskati pravih informacij. Računovodstvo je bilo precej »SDK-jevsko«, k zunanjim uporabnikom naravnano, in sprememba čez noč je bila praktično nemogoča.

Velika sprememba je bila tudi preoblikovanje kapitala iz družbene v lastniško obliko. Donosnost na kapital ni nikoli bila posebej pomembna, medtem ko lastnike to še kako zanima, zato nosilci odločanja odgovarjajo za uspešnost poslovanja podjetja. To jih sili, da dobijo prave in pravočasne informacije, na podlagi katerih se tudi lažje odločajo.

V elektrogospodarstvu se prav tako dogajajo velike spremembe. Večina podjetij se bo lastninila²², zato bodo nosilci odločanja teh podjetij morali odgovarjati za rezultate poslovanja. Do sedaj je bila država tista, ki je določala cene na podlagi polne lastne cene električne energije, zato je bila glavna preokupacija nosilcev odločanja, da ne presežejo stroškov, ki so bili zanje določeni z globalnim planom, s katerim jih je država odobrila. Prav tako se bodo proizvodna podjetja soočala s tujo konkurenco, saj je letos Slovenija postala neto uvoznica električne energije²³.

Tudi nosilci odločanja menijo, da konkurenčne razmere vplivajo na vlogo računovodstva v podjetju. V NEK naj bi po njihovem mnenju računovodstvo zaradi obstoječih razmer dobilo nove vsebine. Vsekakor se pomen poslovnega računovodstva povečuje, tako pri strateškem kot pri taktičnem odločanju.

3.4.3 Vloga poslovnega računovodstva pri odločanju

3.4.3.1 Vloga poslovnega računovodstva pri strateških odločitvah

Zaradi vse večje nasičenosti trgov in vse ostrejšše konkurence morajo podjetja, če hočejo dolgoročno, predvsem pa uspešno poslovati, že danes pripraviti strateški načrt za uspešno poslovanje v prihodnosti. Strategijo bi lahko opredelili kot želeno stanje v prihodnosti, ki mu postavimo okvir že v sedanosti. Kolar definicijo strategije še konkretizira kot »celoto ukrepov za doseganje in zagotavljanje trajne prednosti pred tekmeci ter za kakovostno razvijanje podjetja« (Kolar, 1999, str. 35).

Strateško poslovanje pa je zapleten proces, ki po Pučku zajema predvsem (Pučko, 1996, str. 105):

- spoznavanje okolja podjetja, predvsem priložnosti in nevarnosti,
- določanje razvojnih smeri podjetja,
- opredelitev bistvenih problemov,
- odločanje na dolgi rok ob upoštevanju prihodnjih posledic današnjih odločitev,
- omogočanje prilagodljivosti nepredvidenim spremembam v okolju,
- stremenje k dolgoročni poslovni uspešnosti podjetja,

²² NEK je zaenkrat pri tem izvzeta (120. člen Energetskega zakona).

²³ Polovica električne energije iz NEK se namreč izvažata na Hrvaško že od 19. aprila letos dalje.

- ocenjevanje poslovnih rezultatov v prihodnosti,
- sistematično uresničevanje strateških odločitev ter
- nadziranje in analiziranje uresničevanja.

Pomen strateškega odločanja se zaradi velikih in hitrih sprememb v okolju zelo povečuje. Strateško odločanje je poslovodno odločanje o dolgoročnih ciljih in načinih za doseganje teh ciljev. Rezultat strateškega odločanja pa so strateške odločitve, ki se nanašajo na ukrepe za doseganje ciljev strategij.

Za strateške odločitve je značilno naslednje (Kolar, 1999, str. 36):

- določajo območje delovanja podjetja,
- nanašajo se na dejavnosti podjetja v zvezi s priložnostmi in nevarnostmi v okolju,
- zahtevajo prilagajanje podjetniških aktivnosti dejavnikom podjetja,
- imajo večje posledice na podjetje kot druge odločitve, saj so lahko napačne odločitve usodne za obstoj podjetja,
- so kompleksne in nerutinske,
- vplivajo na dolgoročno usmeritev podjetja in podobno.

Podlaga strateškemu odločanju so strategije podjetja in iz teh izpeljani vnaprej opredeljeni cilji, različne poti za doseg teh ciljev, poslovne politike in poslovni programi ter predračuni (Pučko, 1996, str. 105).

Kakšna je torej vloga poslovodnega računovodstva pri strateškem odločanju? Omenila sem že različne poti za doseganje zastavljenih ciljev, kar že nakazuje njegovo vlogo. Pripraviti mora informacije o teh različnih poteh, ki so potem podlaga za sprejem ene od njih. Pripraviti mora različne simulacije glede na možne dogodke in njihove verjetnosti, da se zgodijo.

Kolikor dlje v prihodnost so odločitve naravnane, večje je tveganje; podjetje je vse bolj ranljivo tudi na vplive okolja. Pri pripravi informacij je torej potrebno stremeti k temu, da usmerimo pogled izven podjetja, kar je tudi razlog, da sem namenila obširnejše poglavje okolju podjetja. Razen tega je pomembno tudi, da se reši spon »klasičnega« obravnavanja stroškov. Pri tem mora upoštevati tudi tiste stroške, ki eksplicitno niso zajeti v računovodskih izkazih, na dolgoročno uspešnost podjetja pa vsekakor vplivajo. To so:

- oportunitetni stroški, ki kažejo stroške izgubljene priložnosti, ker smo se odločili za drugo različico,
- razlikovalni stroški, ki predstavljajo razliko med skupnimi stroški dveh različic,
- bistveni stroški, ki se nanašajo na stroške zaradi izbrane različice, in
- stroški zagotavljanja kakovosti.

Obvladovanje slednjih je prav gotovo z razvojem pridobilo novo dimenzijo pri strateških odločitvah o ustvarjanju proizvodov oziroma opravljanju storitev. Ti stroški namreč rastejo z večanjem produktivnosti, česar pa tradicionalno računovodstvo ne evidentira. Nekatera podjetja so že uvedla tako imenovani sistem celovitega

obvladovanja kakovosti (angl. Total Quality Management), katerega cilj je znižati stroške zagotavljanja kvalitete proizvodov, povečanje števila predlogov za izboljšanje procesov in znižanje zalog materiala in proizvodov (Hočevar, 1999, str. 45).

Pri obvladovanju stroškov na dolgi rok pa velja omeniti še en koncept, ki kaže, da zaradi izkušenj stroški na enoto proizvoda padajo. To je koncept krivulje izkušenj, ki poenostavljeno pove, da se z rastjo izkušenj realni stroški ustvarjanja proizvodov znižujejo. Pri obravnavanju stroškov izobraževanja je prav gotovo potrebno narediti miselni preskok. V tradicionalnem računovodstvu so to stroški določenega obdobja, vsebinsko pa je nanje treba gledati kot na investicijo, ki nosi donose v kasnejših obdobjih.

Pri prodajnih strateških odločitvah mora poslovodno računovodstvo pri zagotavljanju informacij upoštevati predvsem življenjski cikel proizvoda. Razdelimo ga na štiri faze. Za prvo fazo, to je fazo uvajanja, je značilen majhen obseg prodaje, ki počasi narašča. V drugi fazi rasti trga začne povpraševanje močno naraščati in pojavijo se prvi konkurenti. Zelo pomembno je torej imeti pravočasne informacije o položaju na trgu in o konkurentih, da lahko izkoristimo morebitne prednosti prvega (angl. first mover advantage). V naslednji fazi tržne zrelosti se obseg povpraševanja stabilizira. Borba med konkurenti je huda, zato je poudarek na pravočasnih informacijah še večji. V tej fazi je potrebna dobra promocija proizvodov in v tem smislu tudi presoja stroškov in koristi te promocije. Poslednja faza je faza upadanja, ko obseg povpraševanja in prodaje pada. Koncept življenjskega cikla omogoča bolj realne ocene o dobičkonosnosti posameznih učinkov, saj omogoča razporejanje stroškov po posameznih učinkih od njegove začetne zamisli do njegove ukinitve.

Pri strateških nabavnih odločitvah ima poslovodno računovodstvo pomembno vlogo predvsem pri spremljanju in proučevanju dobaviteljev, še posebej tistih, od katerih je podjetje odvisno. Računovodstvo poroča o zanesljivosti dobaviteljev, o njihovih vlaganjih v razvoj in podobno.

Strateške finančne odločitve poslovodno računovodstvo podpira z informacijami, ki omogočajo presojo smotrnosti določenih dejavnosti v podjetju. Določene dejavnosti je moč prenesti na zunanje izvajalce, s čimer se stalni stroški spremenijo v spremenljive, s tem pa bi se zmanjšalo tveganje poslovanja. To pa je lahko dvorezen meč, saj si s tem lahko nakopljemo dodatno konkurenco. Na drugi strani pa imamo dejavnosti, kot npr. izobraževanje, katerih zmanjševanje na kratek rok pomeni zmanjševanje stroškov, na dolgi rok pa ima lahko to hude posledice. Računovodstvo mora odigrati svojo vlogo tudi pri izdelavi tehničnih investicijskih programov in kasneje pri obravnavanju vrednosti investicij.

3.4.3.2 Vloga poslovnega računovodstva pri taktičnih odločitvah

Funkcija sodobnega računovodstva je prav gotovo pomembna tudi pri operativnih oziroma tekočih odločitvah v smislu izpolnjevanja kratkoročnih ciljev. Kratkoročni cilji morajo biti skladni s strateškimi. Cilje za naslednje poslovno leto poslovodstvo postavi

z načrtom praviloma vsaj tri mesece pred začetkom novega poslovnega leta. Največkrat je temeljni cilj celotnega podjetja poslovna in finančna uspešnost poslovnega leta. To se pravi, da z načrtom postavi smernice za doseg ustreznega dobička²⁴ in denarnih tokov. Kratkoročni cilji posameznih delov podjetja pa morajo zopet težiti k uresničitvi kratkoročnih ciljev celotnega podjetja.

Naloga računovodstva je, da opredeli pristojnosti in roke za izdelavo delnih načrtov, ki morajo biti skladni s celotnim načrtom podjetja. Računovodstvo je tisto, ki poroča in predlaga ukrepe za zagotavljanje skladnosti dolgoročnih in kratkoročnih načrtov. Na podlagi teh delnih načrtov pa izdela predračunske računovodske izkaze in druge predračune v skladu s potrebami podjetja.

V nadaljevanju mora računovodstvo zagotoviti učinkovit nadzor nad uresničitvijo postavljenih ciljev med letom. To je mogoče le, v kolikor podjetje izdela tudi medletne načrte, saj nikakor ni nujno, da so predračuni razdeljeni na dvanajstine. V kolikor pride do pomembnih odklonov uresničenega od načrtovanega, mora to takoj sporočiti odgovornim v podjetju ter predlagati ustrezne ukrepe in roke za odpravo teh odklonov. Odkloni so lahko pozitivni ali negativni. Pričakovali bi, da bi bili pozitivni odkloni lahko pohvala odgovornim za tak odklon, vendar se moramo na tem mestu vprašati, ali niso morda pozitivni odkloni izraz slabega oziroma preveč pesimističnega načrtovanja. Tako pozitivni kot negativni odkloni so predmet proučevanja.

Ne bi pa bilo racionalno, če bi presojali prav vsak odklon, ki se pojavi, saj nekateri bistveno ne vplivajo na naše cilje, poznamo pa tudi take, ki jih ni mogoče pojasniti ali pa so posledica posebnih razmer, ki jih z načrtovanjem nismo mogli predvideti. Tako ločimo:

- sistematične (redne) odklone,
- nesistematične (slučajne) odklone in
- odklone, ki jih ni mogoče pojasniti.

Sistematični ali redni odkloni so subjektivne narave in so posledica nepravilnega načrtovanja, ki je lahko posledica pomanjkanja znanja, površnosti in podobno. Redni odkloni se pojavljajo tudi pri uresničevanju ciljev, in sicer prav tako zaradi pomanjkanja znanja, površnosti, nerazumevanja zastavljenih nalog in podobno. Nesistematični odkloni so objektivne narave, pri načrtovanju jih nismo mogli predvideti in so posledica slučajnih vzrokov, kot so npr. konjunktura nihanja, višja sila in druge posebne razmere. Obstajajo pa tudi odkloni, ki jih nikakor ne moremo pojasniti.

Pri proučevanju odklonov je potrebno opredeliti tudi zgornjo in spodnjo še dopustno mejo odklonov. Odklone, ki so izven teh meja, je treba razkriti in opredeliti ter predlagati ukrepe za njihovo odpravo. Ukrepi pa so usmerjeni bodisi v spremembo nadaljnjih aktivnosti pri uresničevanju postavljenih ciljev bodisi v spremembo prvotnih ciljev (Koletnik, 1996, str. 156). Pri prvih gre za odklone subjektivne narave in povzročitelje največkrat lahko določimo. Za spremembo prvotnih ciljev in nalog v zvezi

²⁴ Lahko pa podjetje načrtuje tudi izgubo, vendar mora s strateškimi cilji opredeliti kritje izgube v prihodnjih obdobjih.

z njimi pa se največkrat odločimo, ko ne moremo z dovolj veliko verjetnostjo pričakovati²⁵, da se bodo le-ti uresničili. Dejavnike, ki so moteče vplivali na uresničevanje ciljev, sicer spoznamo, vendar pa nam v času načrtovanja niso bili poznani. Vsekakor pa jih moramo upoštevati tudi pri načrtovanju v prihodnje. V tem primeru govorimo o fleksibilnem načrtovanju.

Vloga računovodstva pri operativnih odločitvah je torej v pripravi rednih informacij pri uresničevanju kratkoročno zastavljenih ciljev. Pri tem pa niso dovolj le obračunske informacije, temveč mora pripraviti primerjave med načrtovanimi in uresničenimi procesi in stanji, opredeliti pomembne odmike in pripraviti predloge za odpravo teh odmikov.

3.4.3.3 Sodobni kazalniki kot odločitvene podlage

V sodobnem času smo pri proizvodjalnih procesih priča nenehnim spremembam, ki so posledica hitrega razvoja tehnologije, večje pozornosti h kakovosti, krajšanja življenjskega cikla proizvodov, razvoja informacijske tehnologije in še bi lahko naštevali. Če se želijo podjetja uspešno kosati v hudi konkurenci z drugimi podjetji, morajo proizvajati kakovostne proizvode oziroma storitve s čim nižjimi stroški. Ravno v zvezi s temi so se pojavili nove metode pri obravnavanju stroškov, kot so ABC-metoda, ciljni stroški, sistem uravnoteženih kazalnikov, primerjalno presojanje in druge.

V nadaljevanju se bom omejila na dve metodi, katerih kazalniki so morda še posebej primerni kot odločitvene podlage v NEK. To sta:

- a) primerjalno presojanje (angl. benchmarking) in
- b) uravnoteženi sistem kazalnikov (angl. Balanced scorecard).

Podjetje v postopku analize poslovanja dobi ustrezne kazalce, ki pa jih mora ustrezno ovrednotiti, saj nam absolutne velikosti izračunanih kazalcev same po sebi še nič ne povedo, zato jih moramo primerjati z nekimi drugimi kazalci. Tako poznamo naslednje primerjave:

- primerjavo v času,
- primerjavo doseženega glede na načrtovano in
- primerjavo v prostoru.

Pri prvi primerjamo kazalce istega podjetja med različnimi obdobji. Ugodnost kazalcev ponavadi ugotavljamo z izračunavanjem časovnih indeksov. Pri drugi vrsti primerjave primerjamo dosežene velikosti kazalcev z načrtovanimi in analiziramo odstopanja. V bistvu gre za analizo odmikov. Pri omenjenih primerjavah primerjamo velikosti kazalcev istega podjetja, pri primerjavi v prostoru pa gre za primerjavo istih kazalcev ali kazalnikov med različnimi podjetji. Težava prejšnjih je v tem, da ne upoštevata, kaj se dogaja v okolju, in prav lahko podjetje kmalu zaostane za ostalimi podjetji v panogi, kar lahko ogrozi njegov obstoj. Ponavadi podjetja primerjajo svoje kazalce ali kazalnike s kazalci ali kazalniki podjetij iste ali podobne panoge. Ta primerjava je še posebej

²⁵ Pri analizi odklonov največkrat pridemo do alternativnih rešitev in dober računovodja mora znati napovedati verjetnost uresničitve posamezne rešitve in s tem seznaniti tudi poslovodstvo.

pomembna glede na dejstvo, da podjetje ni izolirana celota, temveč se v okolju sooča s čedalje hujšo konkurenco.

a) Primerjalno presojanje

Ena takih prostorskih primerjav, ki vse bolj pridobiva na pomenu, je tudi metoda primerjalnega presojanja²⁶, katere namen je prav tako izboljšanje poslovanja. To je sistematičen proces iskanja najboljše prakse, inovativnih idej in učinkovitih postopkov, ki vodijo k odličnemu poslovnemu uspehu (Bogan, English, 1994, str. 1). S to metodo podjetja primerjajo postopke in opravila svojega poslovnega procesa s podobnimi procesi v svetovno uspešnih podjetjih. Raven učinkovitosti opravljanja posameznih aktivnosti znotraj tega procesa predstavlja cilj za podjetje ali pa kot referenco, s katero podjetje primerja lastne aktivnosti.

Poznamo tri vrste primerjalnega presojanja glede na celovitost v podjetju, in sicer:

- primerjalno presojanje poslovnih procesov (angl. process benchmarking),
- primerjalno presojanje uspešnosti poslovanja (angl. performance benchmarking) in
- strateško primerjalno presojanje (angl. strategic benchmarking).

Primerjalno presojanje poslovnih procesov se osredotoča predvsem na posamezne aktivnosti poslovnega procesa. Kazalci in kazalniki, ki te aktivnosti opredeljujejo, so npr. povprečne zaloge, delež stroškov za reklamo v prihodkih, število reklamacij in podobno. Podjetje preprosto najde drugo podjetje, ki ima določene poslovne procese podobne, vendar bolj učinkovite. Ideja tega je v tem, da izboljšanje tudi najbolj osnovnih procesov lahko bistveno vpliva na končni rezultat poslovanja. V NEK se ta metoda za posamezne aktivnosti poslovnega procesa že uporablja. Za primerjalno presojanje poslovne uspešnosti je značilno primerjanje končnih učinkov proizvodnega procesa ter se osredotoča na elemente cene, kakovost, tehnične lastnosti, hitrost, zanesljivost in druge parametre poslovne uspešnosti. Osnovna ideja strateškega primerjalnega presojanja pa je raziskovanje, kako podjetja med seboj tekmujejo. Pri tem skušajo podjetja odkriti skrivnost strategije podjetij, s katero so dosegla velik uspeh. Razlika med vsemi tremi je ravno v tem, kako hitro pride podjetje z izbrano metodo do koristi. Prva dva omogočata hitre rezultate, medtem ko strateško primerjalno presojanje vpliva na poslovanje podjetja bolj dolgoročno.

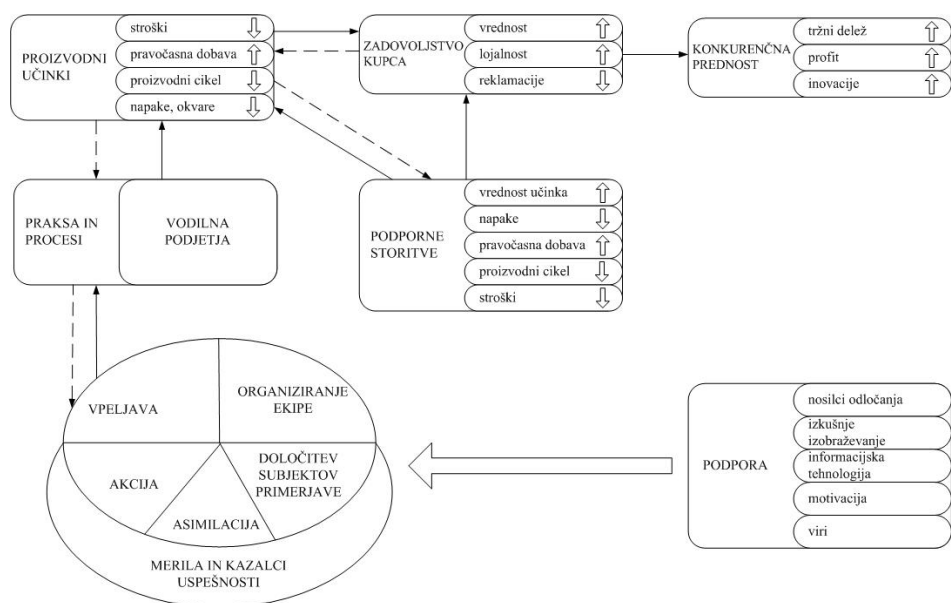
Mnoga podjetja so se lotila tudi preurejanja podjetja, kar pomeni ponovni razmislek o obstoječem poslovnem procesu, njegovo radikalno spremembo, s čimer se izboljšajo kritični kazalniki učinkovitosti. Pri tem pa velja omeniti, da se preurejanja lotevajo tako uspešna podjetja kot tudi podjetja v krizi (Hammer, Champy, 1995, str. 42)²⁷.

²⁶ Večina slovenskih avtorjev uporablja originalen izraz, torej benchmarking. Sama beseda »benchmark« pomeni primerjalno sodilo, ki je določeno na podlagi dosežka najuspešnejših podjetij. Sama končnica »-ing« nam da slutiti, da je benchmarking nekaj dinamičnega, torej nek proces neprestanega iskanja najboljše prakse, da bi izboljšali svoj položaj.

²⁷ Modernjši izraz za preurejanje podjetja je reinženiring. Med podjetji, ki so se tega lotili, velja omeniti predvsem Hallmark, Wall Mart in Ford.

V kolikor se podjetje odloči za to metodo, mora izoblikovati formalni proces primerjalnega presojanja. Zelo pomembno je, da je proces razumljiv vsem sodelujočim v procesu. Prikazujem ga na Sliki 6.

Slika 6: Proces primerjalnega presojanja



Vir: Bogan, English, str. 70.

V prvi fazi vpeljujemo metodo v podjetje. V tej fazi je potrebno določiti predmet primerjave oziroma, katera so tista področja, katerih izboljšave bi veliko pripomogle k uspešnosti podjetja. Pri tem je zelo pomembno, komu so informacije namenjene in kakšne so zahteve uporabnikov informacij. V drugem koraku organiziramo ekipo za primerjalno presojanje. Pri tem je potrebno izbrati ustrezne kadre, ki bodo sodelovali v procesu. V ekipi lahko sodelujejo tako zaposleni kot tudi zunanji strokovnjaki z različnih področij. Zelo pomembno je, da ekipa ni prevelika, optimalna velikost je od tri do osem članov. Prva naloga ekipe je pripraviti projektni načrt, ki vsebuje naslednje elemente:

- namen primerjalnega presojanja,
- upravičenost projekta,
- povezava projekta s cilji podjetja,
- predlagana merila²⁸,
- poročilo o koristih projekta,
- metodologija in opredelitev optimalnega nivoja primerjalnega presojanja (konkurenca, regionalna podjetja, vodilni v panogi itd.) ter
- plan virov, v katerem je potrebno določiti čas projekta, ljudi in potrebno opremo, poleg tega pa še oceno stroškov projekta in stroškov uvajanja izboljšav.

²⁸ Zelo pomembno je, da teh meril ni preveč. Že stara japonska modrost pravi, da če loviš preveč zajcev naenkrat, boš zelo verjetno ostal brez plena.

V tretji fazi določimo podjetja, s katerimi bomo primerjali naše podjetje glede v prvi fazi izbranega predmeta primerjave. Ta podjetja so navadno vodilna podjetja v isti panogi, kot je podjetje, ni pa to nujno, saj se lahko glede nekih splošnih procesov primerjamo tudi s podjetji izven naše panoge. V tej fazi gre za zbiranje informacij, tako notranjih (to je informacij o lastnem podjetju) kot zunanjih (o primerjajočem podjetju). V fazi asimilacije ekipa pripravi poročilo za poslovodstvo, ki vsebuje spoznanja in priporočila glede uvajanja novosti na podlagi spoznanj. V zadnji fazi implementacije ekipa skupaj s poslovodstvom pripravi strategijo uvajanja novosti. V tej fazi je potrebno opredeliti načrte aktivnosti, merila in kontrolne mehanizme. Prav tako je potrebno določiti odgovornosti za uvajanje novosti.

b) Uravnoteženi sistem kazalnikov

V letu 2000 smo bili priča zelo odmevnemu predavanju priznanega ekonomista Roberta Kaplana o sistemu uravnoteženih kazalnikov, ki ga je razvil skupaj s kolegom Davidom Nortonom. Gre za novo poslovno filozofijo, ki predstavlja pravo revolucijo sodobnega menedžmenta in jo je prevzela večina svetovno uspešnih podjetij. Dobiček ni več edini in zveličavni pokazatelj poslovne uspešnosti.

Osnovni cilj uravnoteženega sistema kazalnikov je preoblikovati poslovno strategijo podjetja v dejanja preko optimizacije procesov z merjenjem poslovne uspešnosti (Brečko, 2000, str. 16). Sistem sicer ne ponuja novih kazalnikov, vendar je revolucionaren ravno v svoji celovitosti. Uravnoteženi sistem kazalnikov namreč ohranja že znane finančne kazalnike preteklosti in jih dopolnjuje s kazalniki gonil prihodnje uspešnosti (Kaplan, Norton, 2000, str. 18). Pomembno je tudi to, da vključuje tudi nefinančna merila v presojo uspešnosti. Uravnoteženi sistem kazalnikov prisega predvsem na znanje in izkušnje zaposlencev in ne toliko na zunanje svetovalce, saj naj bi bili ravno zaposlenci tisti, ki podjetje res dobro poznajo. Omogoča jasno povezavo s strategijo, ki jo razumejo praktično vsi zaposleni, se na tak način lahko z njo identificirajo in od tod tudi večje možnosti za udeležanje strategije v prakso.

Poslovno uspešnost merimo skozi prizmo štirih vidikov, ki predstavljajo okvir sistema, in sicer:

- finančni vidik,
- vidik poslovanja s strankami,
- vidik notranjih poslovnih procesov ter
- vidik učenja in rasti.

S tem sistemom je moč zagotoviti ravnotežje med finančnimi in nefinančnimi kazalniki. Zanimariti pa ne smemo niti ravnotežja med končnimi (angl. lag indicators) in usmerjevalnimi kazalniki (angl. lead indicators). Pri usmerjanju ima zelo pomembno vlogo tudi računovodsko predračunavanje.

3.4.4 Vloga računovodskega predračunavanja pri poslovnih odločitvah

3.4.4.1 Pomen in cilji predračunavanja

Uspešno podjetje mora imeti v današnjih razmerah jasno opredeljeno strategijo. Pri tem mora vedeti, kaj hoče, kako bo to doseglo in v kakšnem roku. Tako mora poslovodstvo predvideti in načrtovati bodoče poslovne dogodke. Pri tem pa je zelo pomembno usklajevati delovanje posameznih poslovnih funkcij, ki so medsebojno odvisne. Tako usklajevanje prav gotovo zahteva pripravo natančnih finančnih načrtov za določeno prihodnje obdobje, tako za celotno podjetje kot za posamezne organizacijske enote znotraj podjetja. Take načrte navadno imenujemo predračuni (angl. budgets), usklajevalne aktivnosti pa predračunavanje (angl. budgeting). Namen predračunavanja je predvsem zagotoviti ocenjevanje dosežkov tistih, ki so odgovorni za poslovanje. Cilj predračunavanja je pripraviti formalen in v denarju izražen načrt podjetja (Arnold, Turley, 1996, str. 313). Lahko bi rekli, da je predračun nekakšna slika bodočega delovanja podjetja.

SRS namenjajo računovodskemu predračunavanju poseben standard. To pove, da ima velik pomen, saj so ti isti standardi namenjeni predvsem za oblikovanje informacij za zunanje uporabnike, računovodsko predračunavanje pa je usmerjeno predvsem notranjim uporabnikom. Potrebno pa je poudariti, da prenovljeni SRS dajejo kar nekaj napotkov tudi za oblikovanje informacij za notranje uporabnike. Tako je po SRS 20.1 računovodsko predračunavanje obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, stroških in odhodkih. Računovodski predračuni so po potrebi dopolnjeni s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah.

Navadno se predračuni sestavljajo za potrebe notranjih uporabnikov, za zunanje uporabnike pa samo na zahtevo kakšne zunanje institucije (npr. bank, preden se odločijo dati podjetju posojilo). Rezultat računovodskega predračunavanja so računovodski predračuni, ki so podlaga za načrtovanje in nadziranje kot odločevalni funkciji v podjetju. Vseobsegajoči vrednostno izraženi poslovni načrt za podjetje kot celoto imenujemo celostni predračun, ki je tudi končni rezultat procesa predračunavanja. Ta je navadno sestavljen za poslovno leto. Celostni predračun je sestavljen iz dveh glavnih delov, in sicer iz:

- predračuna poslovanja (angl. operating budget) in
- predračuna financiranja (angl. financial budget).

Poleg teh dveh velja omeniti še predračun denarnih tokov (angl. cash budget), ki kaže vire in uporabo denarja v določenem obdobju.

Ni potrebno posebej poudarjati, da je predračunavanje zelo kompleksen proces, saj zahteva veliko dela in usklajevanja med posameznimi službami in zaposlenci ter se od podjetja do podjetja razlikuje. Kvalitetno predračunavanje pa je za proces odločanja tudi zelo koristno, saj (Arnold, Turley, 1996, str. 314):

- sili poslovodje k načrtovanju v tem smislu, da usmerjajo svoje aktivnosti k uresničevanju ciljev podjetja;
- odkriva nove podatke o prihodnosti podjetja in s tem zmanjšuje tveganje poslovanja;
- spodbuja komuniciranje med nosilci odločanja in usklajevanje njihovega delovanja;
- je vodilo za ukrepanje, saj daje nosilcem odločanja informacije o možnostih in ustreznostih določenih aktivnosti in pri tem omogoča identifikacijo kritičnih točk glede doseganja zastavljenih ciljev;
- je osnova za merjenje in ocenjevanje delovanja nosilcev odločanja, ker primerjava načrtovanega z uresničenim daje povratne informacije o kvaliteti načrtovanja, spremembah v okolju in učinkovitosti poslovanja;
- zagotavlja skladnost ciljev posameznih delov podjetja s cilji podjetja kot celote.

3.4.4.2 Metodika predračunavanja

S primerjavo uresničenega od načrtovanega pridemo do odmikov, ki so podlaga za presojanje doseženega. Odmiki pa so lahko tudi posledica različnih metodik predračunavanja. Tako ločimo:

- a) taktično in dinamično predračunavanje ter
- b) rastoče in ničelno predračunavanje.

a) Taktično in dinamično predračunavanje

Statično predračunavanje se uporablja zelo redko, še posebej to velja za negotove razmere, saj ne upošteva različnih obsegov dejavnosti, zato bi bilo krivično obsojati nosilce odločanja za negativne odmike, če se je zaradi spremenjenih okoliščin spremenil obseg dejavnosti in so to nosilci odločanja pri svojih odločitvah tudi upoštevali.

Dinamično ali gibljivo predračunavanje pa po drugi strani omogoča uporabo za različne obsege dejavnosti. Poleg tega ima še dve pomembni prednosti, zaradi katerih zelo pozitivno deluje na doseganje ciljev, in sicer (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 148):

- ugotavljamo lahko, kolikšni bi morali biti stroški pri različnih ravneh dejavnosti; ko so ugotovljeni pričakovani stroški za določen obseg dejavnosti, lahko ugotovimo tudi, koliko se uresničeni stroški odmikajo od pričakovanih;
- pomaga nosilcem odločanja, da zaradi negotovosti, s katero se srečujejo pri predračunavanju, predvidijo različen obseg stroškov pri različnem obsegu dejavnosti.

b) Rastoče in ničelno predračunavanje

Rastoče predračunavanje se v podjetjih uporablja pogosteje kot ničelno predračunavanje. Razlog je verjetno v tem, ker je bolj enostavno, saj pri rastočem predračunavanju vzamemo postavke iz predračunov preteklega obdobja in jih samo korigiramo za nova pričakovanja v prihodnosti²⁹. Slabost te metode predračunavanja je

²⁹ Pogosto jih v slovenskih podjetjih »popravimo« le za pričakovano inflacijo.

v tem, da so v njem vgrajene slabosti preteklega obdobja. Včasih se zgodi, da se nosilci odločanja celo »trudijo« doseči neko raven stroškov, ki zanje predstavlja pravico v določenem obdobju, zato da dobijo isto ali celo večjo pravico tudi v naslednjem obdobju. Na ta način pa se v nekakšnem začaranem krogu podjetja oddaljujejo od racionalizacije poslovanja. Ironija je seveda v tem, da so nosilci odločanja glede na predračune uspešni in so navadno za to celo nagrajeni. Prav zaradi te slabosti je bolj priporočljiva metoda ničelnega predračunavanja, s katero, kot že ime pove, začnemo vedno »z nule«. Pri tem morajo nosilci odločanja vedno na novo upravičevati stroške in izdatke, za katere so potem odgovorni.

Predračunavanje pa je zelo povezano z načrtovanjem, vendar pa ju ne smemo enačiti. V nadaljevanju si pogledjmo, kako sta povezana in v čem se razlikujeta.

3.4.4.3 Povezava med predračunavanjem in načrtovanjem³⁰

Ob prebiranju literature lahko kaj hitro postanemo zmedeni v smislu znanega vprašanja: »Kaj je bilo prej: kura ali jajce?« Podobno se tudi tu lahko vprašamo, kaj podjetje sestavi prej. Bodisi je to načrt in je ta podlaga za izdelavo predračuna ali pa je obratno. Predračun je podlaga za dve odločevalni funkciji, to sta nadziranje in načrtovanje. Predračunavanje sem že opredelila, zdaj pa pogledjmo, kaj je načrtovanje.

Načrtovanje je v splošnem po Rozmanu »proces ustvarjalnega razmišljanja o prihodnosti predmeta planiranja, ki se končuje z načrtom: zaželenim rezultatom in potmi za doseg le-tega« (Rozman, 1993, str. 24). Predmet načrtovanja je v tem primeru podjetje oziroma njegovo poslovanje. Potemtakem je načrtovanje poslovanja podjetja proces ustvarjalnega razmišljanja o bodočem poslovanju podjetja. Gre za sistematično in smotrno zamišljanje bodočih stanj ter načinov in sredstev, da bi se ta stanja dosegla. Namen načrtovanja poslovanja podjetja je čimbolj uspešno poslovanje in obsega načrtovanje vseh potrebnih dejavnosti v podjetju ter njihove stroške in koristi.

Cohen načrtovanje opredeljuje celo kot neke vrste umetnost, kako med različnimi možnostmi izbrati cilj, kamor bi podjetje rado prišlo, in to po najboljši poti (Cohen, 1995, str. 1). Morda se zdi ta definicija na prvi pogled malo za lase privlečena, toda prav gotovo načrtovanje zahteva dobršno mero kreativnosti, pogosto pa zaradi negotovosti okolja, v katerem posluje podjetje, tudi nekaj, kot temu pravimo, šestega čuta.

Rezultat načrtovanja poslovanja podjetja je načrt, s katerim so določeni cilji podjetja, obenem pa tudi načini za doseg teh ciljev. Načrt je nujno potrebno formalizirati, kajti »ustno izročilo« lahko kaj kmalu potone v pozabo, še bolj pa je pomembno to, da le formaliziran načrt postane obveznost izpolnitve za nosilce odločanja. Da bi se ti cilji res dosegli in da bi bilo sproti mogoče spremljati in ocenjevati aktivnosti, ki vodijo k tem ciljem, je nujno formalni načrt izraziti v denarju. V kolikor tega ne bi naredili, bi postale sodbe o uspešnosti stvar individualnih presoj nosilcev odločanja. Načrt moramo torej eksplicitno izraziti v denarju, da bi se temu izognili. Finančno izražen formaliziran načrt

³⁰ Pogovorno bolj pogosto uporabljamo besedo planiranje; načrtovanje in planiranje sta sinonima.

pa ni nič drugega kot predračun. Pa smo tam! Po tem, kar sem pravkar povedala, bi rekla, da najprej sestavimo načrt, ki je podlaga za sestavo predračuna, kar je ravno obratno, kar sem trdila prej.

Stvar ni tako komplicirana, če vemo, da oba procesa, torej načrtovanje in predračunavanje, potekata hkrati in se celo medsebojno prepletata. Računovodski sistem kot del informacijskega sistema podjetja namreč (med drugim) oblikuje predračunske informacije o stroških in koristih dejavnosti, ki so potrebne za izpolnitev z načrtom določenega cilja oziroma ciljev. Te informacije so potem tudi podlaga za načrtovanje, saj mora podjetje določiti »najboljšo pot« za doseg cilja. V kolikor je temeljni cilj čim večji dobiček, je potrebno izbrati tisti način, ki bo z določenimi stroški omogočal največje koristi oziroma določene koristi z najnižjimi stroški³¹. Končni finančno izražen načrt, to je predračun, ki ga sprejme vodstvo podjetja, pa postane obveznost za vse zaposlene, da uresničujejo v njem sprejete cilje na način, kot je v načrtu določen. Osnovna razlika med predračunavanjem in načrtovanjem torej izhaja iz formulacije ciljev. Cilji so v načrtih izkazani v splošni obliki in prikazujejo stvarne objekte in dejavnosti v poslovanju, medtem ko so cilji v predračunih izkazani v spremembah in stanjih računovodsko obravnavanih gospodarskih kategorij (Turk et al., 1999, str. 545).

3.4.4.4 Strateško in taktično predračunavanje

Razlika med enim in drugim izhaja iz narave odločitev glede na to, ali so dolgoročnega ali kratkoročnega značaja. Pomen strateškega ali dolgoročnega predračunavanja je v »proizvajanju« računovodskih informacij za strateško odločanje. Nanaša se na dolgoročni razvoj strategije podjetja, zato so informacije zelo splošne. Sem štejemo zlasti informacije o ustreznih spremenljivkah (angl. relevant variables) in o razvrstitvi teh na obvladljive in neobvladljive glede na ročnost. Kot že samo ime pove, so obvladljive spremenljivke tiste, na katere lahko podjetje vpliva, obratno velja za neobvladljive. Načrtovati pa je potrebno oboje, se pravi tudi neobvladljive, saj se le na ta način lahko podjetje ustrezno pripravi na njihove nevarnosti ali pa izkoristi morebitne priložnosti. Dolgoročni predračuni so izraženi v zelo splošnih številkah in se nanašajo na naravo poslovanja, na pozicijo na trgu, na pričakovano inflacijo ipd.³² Navadno se sestavljajo za obdobja od treh do deset let, v nekaterih podjetjih pa tudi za daljša obdobja, ampak pri tem se že pojavlja vprašanje smiselnosti glede na zelo spremenljive okoliščine.

Na drugi strani pa se taktično ali kratkoročno predračunavanje nanaša na konkretne cilje, ki jih vsebujejo kratkoročni načrti. Rezultat kratkoročnega predračunavanja so predračuni, ki jih vse skupaj zajema celostni predračun. Celostni predračun (angl. master budget) je vseobsegajoči vrednostno izraženi poslovni načrt za celotno podjetje. Navadno se ga sestavlja za obdobje enega leta, vse bolj pogosto pa tudi za krajša obdobja (npr. četrletja). Celostni predračun povezuje številne posamezne predračune

³¹ To pa ni nič drugega kot osnovno načelo (uspešnega) gospodarjenja ali »mini-max« načelo: z danimi sredstvi dosegati maksimalni učinek oziroma dosegati dani učinek z minimalnimi sredstvi.

³² Tako je lahko splošni cilj podjetja doseči višji tržni delež, za doseg tega cilja pa bo moralo podjetje prodati toliko več proizvodov, kar se izrazi v dolgoročnem predračunu.

oddelkov znotraj podjetja (posebni predračuni) in jih združuje v usklajeno celoto. Posebne predračune lahko razvrstimo v naslednje skupine (Hočevar, 1995, str. 202-205):

1. predračuni poslovanja:

a) predračun programov in aktivnosti:

- predračun prodaje,
- predračun nabave prodajnega blaga (za trgovska podjetja),
- predračun proizvodnje,
- predračun nabave materiala,
- predračun neposrednih stroškov dela,
- predračun splošnih proizvodjalnih stroškov in
- predračun upravnih in prodajnih stroškov;

b) predračun po mestih odgovornosti,

c) predračun stroškovnega mesta odgovornosti,

č) predračun prihodkovnega mesta odgovornosti,

d) predračun dobičkovnega in naložbenega mesta odgovornosti;

2. predračun naložb;

3. predračunski računovodski izkazi:

- predračunska bilanca stanja,
- predračunski izkaz poslovnega izida,
- predračunski izkaz denarnih tokov in
- predračunski izkaz gibanja kapitala.

Ti posebni predračuni niso sestavljeni neodvisno drug od drugega, med njimi je potrebna usklajenost, sestava določenih predračunov pa je celo odvisna od predhodne sestave nekaterih drugih predračunov. Tako mora biti prvi sestavljen predračun prodaje, saj je ta osnova za izdelavo predračunskih računovodskih izkazov. Temu sledi predračun proizvodnje, iz katerega izhajajo predračuni nabave materiala, neposrednih stroškov dela in splošnih proizvodjalnih stroškov. Predračun naložb običajno temelji na dolgoročnem načrtu prodaje. Na osnovi tega in predračuna poslovanja sestavimo predračunski izkaz denarnih tokov. Zatem sestavimo predračunski izkaz uspeha, kot zadnjega pa predračunski izkaz stanja. V kolikor predračun ne kaže ustreznih rezultatov, moramo predhodne predračune, na katerih določen predračun temelji, pregledati in popraviti ustrezne postavke.

Morda se zdi predračunavanje na prvi pogled preprosto, vendar je vse prej kot to. Odvisno je od sistema pristoynosti v podjetju. Predračun je namreč zelo redko sprejet brez določenih nasprotij med nosilci odločanja. Predračunavanje je namreč iterativni proces, ki se ponavlja toliko časa, dokler se ne uskladijo vsi interesi nosilcev odločanja, ti pa seveda s cilji podjetja.

Cilje v NEK letno določi uprava. Eden od ključnih letnih ciljev je izvesti vse načrtovane aktivnosti v okviru predračunskih stroškov. Zaradi novih razmer na odprtem trgu z električno energijo tudi lastnika pritiskata na zniževanje stroškov, zato je njihovo obvladovanje vse nujnejše.

4 OBVLADOVANJE STROŠKOV V NEK

4.1 Opredelitev stroškov

V domači strokovni literaturi najdemo najpogostejše opredelitev, da so stroški cenovno izraženi potroški poslovnih prvin. Potroški pa so količine porabljenih delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile. Če se izrazim nekoliko bolj matematično, bi rekla, da so stroški vsota zmnožkov potroškov prvin poslovnega procesa in njihovih cen. Z obrazcem povedano zapišemo takole:

$$S = \sum_{i=1}^n K_i \times c_i,$$

pri čemer so:

S – stroški,
K_i – količina poslovne prvine i in
c_i – cena poslovne prvine i.

Strinjam se s Tekavčičevo, ki ugotavlja, da je ta opredelitev, imenuje jo teoretična opredelitev, v praksi pogosto neoperativna, saj določenih stroškov ne moremo tako izraziti oziroma bi bilo tako delo zamudno. Tako jih s praktičnega vidika opredeli kot »vsako denarno ovrednoteno porabo poslovnih prvin pri pridobivanju učinkov poslovnega procesa« (Tekavčič, 1997, str. 15-16).

Za stroške je torej značilno (Igličar, Hočevvar, 1997, str. 131), da:

- so smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov,
- je za njihov nastanek potrebno trošenje poslovnih prvin in
- poznamo vrednost potrošenih poslovnih prvin.

V kolikor katerakoli od teh značilnosti manjka, ne moremo govoriti o stroških³³.

Celoto medsebojno povezanih stroškov pa imenujemo sistem stroškov. Cilj sistema stroškov pa je, da nam pokaže, koliko stroškov posamezni poslovni učinki povzročajo (Tekavčič, 1997, str. 52). V praksi vsak sistem stroškov zahteva tri pomembne sklope odločitev. To so odločitve o (Tekavčič, 1997, str. 53):

- načinu zajemanja stroškov v podjetju (na osnovi poslovnih nalogov ali na osnovi poslovnega procesa),
- vrednotenju posameznih poslovnih komponent (sistem dejanskih, ocenjenih ali standardnih stroškov) in

³³ Velikokrat se v praksi, še posebej med »neekonomisti«, zamenjujejo pojmi strošek, odhodek in izdatek.

- vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in dokončane proizvodnje (po polni ali zoženi lastni ceni).

4.1.1 Delitev stroškov po različnih kriterijih

V literaturi se pojavljajo številne delitve stroškov po različnih kriterijih. Nekatere delitve prikazujem v Tabeli 2.

Tabela 2: Delitev stroškov po nekaterih kriterijih

Kriterij	Vrste
Prvine poslovnega procesa	Naravne vrste stroškov: - stroški materiala - stroški storitev - stroški dela - stroški amortizacije
Mesto nastanka	- proizvodjalni stroški - neproizvodjalni stroški
Poslovni učinki	- neposredni stroški - posredni stroški
Obseg dejavnosti	- spremenljivi stroški - stalni stroški
Obdobje nastanka	- načrtovani ali predračunski stroški - uresničeni ali obračunski stroški
Možnost izbire	- dodatni ali diferenčni stroški - okoliščinski ali oportunitetni stroški

Vir: Korošec, 1996, str. 10.

O stroških glede na prva dva kriterija ne gre izgubljati besed. Nekaj več besed pa zato namenjam ostalim vrstam stroškov, ker menim, da so z vidika odločanja pomembnejše. Za neposredne stroške je jasno, kateri poslovni učinek jih je povzročil, za posredne pa tega ne vemo. Zaradi tega posredne stroške po posameznih poslovnih učinkih razporejamo s pomočjo tako imenovanih ključev. Spremenljivi stroški so tisti, ki se spreminjajo z obsegom dejavnosti, medtem ko so stalni ali fiksni stroški tisti, ki niso odvisni od obsega dejavnosti. Slednje lahko trdimo le na kratki rok, medtem ko je na (dovolj) dolgi rok večina stroškov spremenljivih. Nekateri stroški pa so taki, da se spreminjajo manj, kot se spreminja obseg dejavnosti, to so tako imenovani polspremenljivi stroški. Uresničeni stroški so nadalje lahko stroški preteklega ali tekočega obdobja. Pri tem naj omenim tudi tako imenovane nepovratne stroške (angl. sunk costs), ki za odločanje niso relevantni. Stroški so glede na možnost izbire povezani z različnimi alternativami. Kot sem že nekajkrat omenila, lahko do istega cilja pridemo po različnih poteh. Najti moramo torej tisto pot, ki daje enak rezultat s čim manj sredstvi. Tako se bomo pri izbiri različnih možnosti delovanja odločili za tisto z najnižjimi stroški. Razlika v stroških dveh odločitvenih različic so dodatni stroški.

Oportunitetne stroške lahko poimenujemo kot stroške neizrabljenih možnosti, ker smo se odločili za drugo možnost.

V NEK delimo stroške poleg obveznih delitev po SRS³⁴ še po metodologiji OMESAT, ki je metodologija ameriških jedrskih elektrarn. Na ta način je tudi možna primerjava z najboljšimi elektrarnami po svetu. Stroške na ta način razdelimo na:

- stroške obratovanja (angl. operating costs - O)
- stroške vzdrževanja (angl. maintenance costs - M)
- stroške inženiringa (angl. engineering costs - E)
- stroške jedrske varnosti (angl. safety costs - S)
- administrativne in splošne stroške (angl. administration and general costs - A)
- takse, prispevki in članarine (angl. taxes - T)

Obratovalni stroški (skupina O) zajemajo stroške proizvodnje, vzdrževanja projektnih parametrov na opremi in pripadajočih sistemih ter dejavnosti za ohranitev obratovalnega dovoljenja. Stroški vzdrževanja (skupina M) se, kot že samo ime pove, nanašajo na vzdrževanje opreme in nepremičnin, pri čemer je mišljeno tako redno oziroma tekoče vzdrževanje kakor tudi kompleksne dejavnosti vzdrževanja v času rednega letnega remonta. Prav tako pa v to skupino spadajo tudi stroški vzdrževanja v primeru višje sile ali prisilne zaustavitve elektrarne. Organizacijska enota inženiringa se ukvarja s procesi tehnološke nadgradnje in na ta način na podlagi uveljavljene svetovne prakse in lastnih izkušenj zagotavlja čim višjo raven varnosti in stabilnosti obratovanja, nenazadnje pa tudi rentabilnosti.³⁵ Stroški v zvezi s temi dejavnostmi spadajo v skupino E. V skupino S spadajo stroški, ki so potrebni za zagotovitev varnosti obratovanja. Mišljeni so predvsem tehnični in administrativni ukrepi za zmanjševanje tveganja ogrožanja zdravja zaposlencev in ljudi v okolici ter priprave za primer jedrskih nezgod. V predzadnjo skupino A sodijo splošni in administrativni stroški, ki se nanašajo na opravljanje finančne funkcije, zagotavljanje ustreznih kadrov, zdravstveno varstvo zaposlencev, izobraževanje, odnose z javnostjo in pravne zadeve. V poslednjo skupino pa sodijo razne članarine za članstvo v mednarodnih in domačih strokovnih institucijah, bančne provizije in podobno.

Razen tega se v literaturi, še posebej s področja financ, dostikrat ločuje ekonomsko pojmovanje stroškov od računovodskega. Ekonomsko pojmovanje, kot bo razvidno iz nadaljevanja, naj bi bilo širše.

4.1.2 Računovodsko in ekonomsko pojmovanje stroškov

Sodobnemu pomenu računovodske funkcije je že bilo namenjeno nekaj besed, vendar morda ni odveč, da še enkrat poudarim, da se vloga računovodstev širi in pogloblja. Če so v klasičnem, v točki 3.4.2 malce ironično poimenovanem »SDK-jevskem« računovodstvu, stroški temeljili le na konceptih izvirnih stroškov, tega za sodobno računovodstvo ne moremo in ne smemo več trditi. Sodobno računovodstvo je s

³⁴ Po SRS je obvezna delitev po naravnih vrstah stroškov in po funkcionalnih skupinah (SRS 25.25).

³⁵ V letu 2000 smo tako zamenjali uparjalnika, s čimer se je povečala moč elektrarne. Z zamenjavo se je podaljšala tudi življenjska doba elektrarne do leta 2023.

poudarjeno vlogo predračunavanja in analiziranja usmerjeno predvsem v prihodnost. Tako je napačno ločevati računovodsko pojmovanje od ekonomskega.

Prašnikar in Debeljak npr. ločujeta računovodsko pojmovanje stroškov od ekonomskega, ki naj bi bilo širše. Tako pravita, da računovodsko pojmovanje temelji na konceptu izvirnih stroškov, medtem ko ekonomsko pojmovanje poleg tega upošteva še oportunitetne stroške. Ekonomski stroški so torej vsota eksplicitnih računovodskih stroškov in implicitnih oportunitetnih stroškov v opazovanem obdobju. Ekonomski dobiček pa je posledično vedno manjši ali (zelo redko) enak računovodskemu dobičku (Prašnikar, Debeljak, 1998, str. 214).

Njuno razmišljanje je sicer pravilno, v kolikor imamo v mislih računovodstvo za zunanje uporabnike, ki temelji na predpisanih pravilih, kot so računovodski standardi. Pred očmi imamo seveda predpisane knjigovodske evidence in računovodske izkaze. Sodobno poslovodno računovodstvo, ki oblikuje informacije za odločanje, pa mora stroške prav gotovo obravnavati tudi širše. Tako upošteva oziroma bi moralo upoštevati tudi dodatne in z njimi v zvezi oportunitetne stroške. Informacije o dodatnih stroških so relevantne informacije, saj poslovodstvu povedo, kaj se bo zgodilo, če sprejme neko odločitev (Igličar, Hočevnar, 1997, str. 315). Tudi novi SRS pravijo, da moramo pri pripravi predračunov upoštevati sodobno pojmovanje stroškov, med katerimi so tudi oportunitetni stroški³⁶ (SRS 20.19). Dodatne stroške imenujemo tudi izogibne stroške, saj se jim lahko izognemo, če sprejmemo neko drugo različico. Podobno oportunitetni stroški povedo, koliko bomo izgubili, ker določene različice nismo sprejeli, ker smo sprejeli drugo, boljšo. Lahko pa se zgodi, da se od trenutka sprejetja odločitve in do njene uresničitve okoliščine bistveno spremenijo, zato je sprejeta različica slabša od tiste, ki je kazala v procesu odločanja slabše rezultate. V tem primeru govorimo o oportunitetni izgubi, saj smo opustili različico, ki bi (verjetno) prinesla boljši rezultat.

4.2 Pomen obvladovanja stroškov

Stroškom so nosilci odločanja vedno posvečali veliko pozornosti. Še posebej je to postalo pomembno s prehodom s centralno-planskega na tržni način gospodarjenja, saj je neizprosna konkurenca silila podjetja k zniževanju stroškov. Sodobna tehnologija je prav gotovo vplivala tudi na stroške in na povečano skrb za njihovo obvladovanje. Koletnik navaja pet pomembnih dejavnikov, ki narekujejo aktivno obvladovanje stroškov (Koletnik, 2000, str. 3-4):

- obvladovanje stroškov mora nujno biti proaktivno in ne le reakcija na probleme v zvezi s stroški, ki jih s prodajo proizvodov ali storitev podjetje ni uspelo pokriti;
- povečuje se obseg stalnih stroškov, s čimer se povečujejo tudi poslovna tveganja, saj se tako zmanjša prilagodljivost podjetja spremembam;
- stroški se povečujejo tudi zaradi cen potroškov, predvsem zaradi kompleksnosti proizvodov in storitev;

³⁶ Težko bi rekli, da je tako pojmovanje ravno sodobno, saj koncept oportunitetnih stroškov ekonomska teorija pozna že zelo dolgo. Res pa je, da se je pojavil ta koncept v računovodstvu šele v zadnjih časih, ko je narasla potreba po naprednejših metodah.

- slabša preglednost splošnih stroškov, ki so se v preteklosti v celoti »znašli« med odhodki in se niso pripisovali ustreznim proizvodom oziroma storitvam;
- selitev pomembnejših stroškov iz faze proizvodnje v fazo raziskovanja in razvoja; razloge za to lahko najdemo v vse večji odvisnosti od okolja, krajšega življenjskega cikla proizvodov in storitev ter rastoče konkurence.

Ravno zaradi navedenih razlogov so se vzporedno razvili tudi sodobni koncepti spremljanja in obvladovanja stroškov, saj se je izkazalo, da klasično računovodstvo ne nudi nosilcem odločanja dovolj kakovostnih informacij v zvezi z njimi, kar je seveda vplivalo na poslovne odločitve. Take informacije naj bi bile največkrat prepozne in preveč agregirane in bolj usmerjene k zunanjim uporabnikom, kaj malo pa je poudarka na analitičnih informacijah, ki so potrebne za odločanje (Tekavčič, 1997, str. 66).

Na žalost še vedno veliko slovenskih podjetij uporablja stare koncepte, kar gre verjetno pripisati »dediščini« obdobja, ko sta bila neposredno delo in material ključna proizvodna dejavnika, splošni stroški pa so bili potrebni le za nemoteno izvajanje neposrednega proizvodnega procesa. Danes se delež prvih dveh v stroških znižuje, medtem ko se delež splošnih stroškov povečuje. Zato tudi uporaba ključev, na podlagi katerih so se razporejali splošni stroški na poslovne učinke, zahteva določene spremembe. »Klasični« ključ, kot so npr. strojne ure, ure neposrednega dela ipd., niso več primerni, saj lahko podajo čisto izkrivljene informacije, ki so potrebne za odločanje (Tekavčič, 1997, str. 67-68).

Verjetno podjetja tudi premalo poznajo sodobne koncepte, zato njihovi sistemi stroškov ne dajejo pravih informacij o tem, koliko stroškov povzročajo posamezni poslovni učinki. To dejstvo je v velikih primerih tudi ločnica uspešnih podjetij od neuspešnih, saj so posloводства slednjih sprejemala napačne odločitve. Lahko bi se celo zgodilo, verjamem pa, da se v kakšnem primeru tudi je, da so podjetja ukinjala proizvode, ker so veljali po računovodskih informacijah za nedonosne. Zelo verjetno je, da so bili taki proizvodi preveč »obremenjeni« s splošnimi stroški zaradi neprimerne osnove ali ključa za razporejanje.

Obvladovanje in krmiljenje stroškov v NEK temelji na informacijah za nosilce odločanja, ki so dostopne v poslovnem informacijskem sistemu MIS (angl. Management Information System). MIS ima številne module, ki nudijo veliko koristnih informacij za uporabnike.

Vsak nosilec odločanja lahko v MIS-u pridobi tako imenovani osebni meni, v katerem so samo tiste informacije, ki jih potrebuje. To pomeni, da so iz poplave informacij izluščene samo relevantne informacije, kar je pomembno za njihovo kvaliteto.

V NEK imamo v okviru modula »Finance« in znotraj njega v okviru modula »Planiranje« izdelan poseben sistem obvladovanja stroškov. Med ostalim omogoča, da jih obvladujemo, še preden do njih pride, in sicer že od začetka nabavnega procesa. Takšnemu obvladovanju pravimo spremljanje angažiranja in realizacije planskih pravic. Za kaj sploh gre? Vsak nosilec odločanja na podlagi letnega načrta pridobi določen »kos

pogače» v proračunu podjetja. Temu »kosu pogače« pravimo planska pravica in jo predstavlja odobreni letni znesek načrtovanih nabav materiala ali storitev za posameznega nosilca odločanja (Pravila za načrtovanje, angažiranje in realizacijo planskih pravic, 1998). Pri tem je potrebno še poudariti, da so sredstva za investicije strogo ločena od sredstev za obratno sfero (za nabavo materiala in storitev). Sredstva za modifikacije oziroma projektne spremembe so dodeljena službi inženiringa, razen tistih, ki so namenjena za drobne investicije, kamor prištevamo pohištvo, priročno orodje in podobno. Sredstva za obratno sfero pa so razdeljena med nosilce odločanja. Posamezen naročnik oziroma pobudnik naročila (ki ni nujno tudi nosilec odločanja) izrazi potrebo po določenem materialu oziroma storitvi tako, da izpolni tako imenovano interno naročilnico. Pri tem se strogo loči nabava za tehnološke potrebe elektrarne, od tiste, ki se nanaša na netehnološke potrebe. V prvem primeru izda tako imenovano veliko interno naročilnico, v drugem pa malo; tudi dejansko se ločita po formatu, poleg tega pa še po zaporedni številki. Seveda se ločita tudi po vsebini. Ko jo odobri tudi nosilec odločanja, pravimo, da je planska pravica angažirana na nivoju nosilca odločanja. Nosilec odločanja na ta način rezervira predvideni znesek v okviru svojega proračuna za poravnavo bodočih obveznosti. Ko interno naročilnico odobrijo še druge pooblaščen osebe v skladu z notranjimi predpisi, se sproži proces nabave. Na podlagi interne naročilnice se izda tako imenovana eksterna naročilnica dobavitelju oziroma se z njim sklenu pogodba. Tako je planska pravica angažirana ali rezervirana, če hočete, tudi na nivoju NEK, se pravi, da se z angažiranjem zmanjša tudi preostanek proračuna podjetja, ki je še na voljo v določenem poslovnem letu. Planska pravica je realizirana, ko je tudi plačana. Bodisi je to predplačilo bodisi plačan račun. Vzporedno spremljamo tudi realizacijo stroškov, pri čemer je strošek storitev realiziran, ko je storitev opravljena oziroma ko je izdan račun, strošek materiala pa šele z izdajo materiala iz skladišča.

Pomanjkljivost tega sistema je ravno pri načrtovanju stroškov materiala. Obrat zalog je namreč nizek, in sicer je v povprečju daljši od dveh let. Zaloge se količinsko in vrednostno povečujejo, kar morda kaže na nekritično naročanje zaradi realizacije planskih pravic. Prej sem že govorila o rastočem in ničelnem preračunavanju. Mislim, da gre tu za podobno stvar, saj se načrtuje na podlagi preteklih izkušenj, zato so napačne predpostavke iz preteklosti lahko v načrt vgrajene tudi v sedanjosti.

Pri naročanju rezervnih delov je potrebno sicer izpolnjevati tako imenovano verifikacijsko listo upravičenosti naročanja rezervnega dela, ki zahteva od naročnika naslednje:

- da ob nabavi določenega rezervnega dela pregleda morebitno stanje na zalogi, njegov promet v zadnjih petih letih;
- ugotovi smiselnost in ekonomsko upravičenost zamenjav v zgodovini opreme oziroma komponente, za katero se nabavlja rezervni del;
- oceni kritičnost nerazpoložljivosti določenega rezervnega dela na zalogi³⁷;
- pridobi informacijo o okvirnem roku dobave;

³⁷ Pri tem je potrebno razumeti predvsem posledice odpovedi opreme, za katero se rezervni del naroča, pa tega ni na zalogi, pa tudi tisto opremo, ki neposredno vpliva na zmanjšanje proizvodnje električne energije.

- preveri možnost sanacije poškodovanega dela oziroma izdelave nadomestnega dela;
- kritično preveri upravičenost priporočenih rezervnih delov s strani dobavitelja;
- presodi uporabnost rezervnega dela v varnostnem razredu (angl. safety related material) namesto materiala, ki ni v tem razredu (angl. non-safety related material), pri tem pa mora upoštevati tudi ekonomsko upravičenost, saj so prvi lahko tudi do desetkrat dražji od drugih;
- spremljati mora industrijsko prakso drugih elektrarn v svetu v zvezi z odpovedjo enakih rezervnih delov oziroma komponent.

Glede na dolgoletne izkušnje, ki jih imajo zaposlenci, in glede na takšno analizo, ki jo mora opraviti naročnik, preden gre v naročilo, bi lahko rekli, da se rezervni deli nabavljajo dokaj kritično. Ker pa rezervni deli predstavljajo glavnino vseh skladiščnih zalog materiala³⁸, je potrebno k problematiki pristopiti predvsem bolj sistematično.

Razen navedenega uporabniki obstoječega informacijskega sistema zaznavajo še nekaj pomanjkljivosti, ki jih lahko združim v naslednji točki:

- a) medsebojna slaba oziroma neintegriranost posameznih modulov in
- b) za uporabnike neprijazen glede uporabe in glede preglednosti.

a) Integriranost modulov MIS

Posamezni moduli so nastajali iz bolj ali manj specifičnih potreb posameznih služb. V večini primerov so nastajali neodvisno drug od drugega. Tako se zgodi, da imamo en podatek na treh različnih koncih. Tak primer so podatki o dobaviteljih, ki jih neodvisno spremljamo tako v saldakontih, v modulih kontrole kvalitete (kjer se vodi tako imenovana lista odobrenih dobaviteljev) in še kje. Podatke, ki so skupni vsem modulom, je potrebno združiti na enem mestu, vsaka služba pa si v svojem podsistemu lahko poljubno dodaja še dodatne parametre, ki služijo samo njej. Izgradnja sistema je torej potekala po sistemu »od spodaj navzgor« (angl. bottom-up system), vendar pa lahko kritično ugotovimo, da se ni razvil »navzgor«, ker za to ni bilo potrebe. Že omenjene razmere, ki vplivajo oziroma bodo vplivale na bolj transparentno poslovanje NEK, pa so in bodo še vzpodbudile potrebo po informacijah »na višjih nivojih«. Menim, da je baza podatkov dovolj dobra, le posamezne module je potrebno medsebojno povezati.

b) Uporabnost in preglednost MIS

Poglobljeni intervjuji so pokazali, da je sistem za uporabnike precej neprijazen, zato se ga ne uporablja toliko, kot bi se ga lahko. Morda je tudi temu vzrok, da se ni razvil v smeri »navzgor«. Posamezne službe si tako oblikujejo informacije za lastne potrebe, čeprav bi z določenimi povezavami lažje prišli do informacij preko obstoječega informacijskega sistema.

³⁸ To so vse zaloge razen zalog jedrskega goriva, ki se »skladiščijo« v reaktorju.

Glede na določene pomanjkljivosti obstoječega sistema obvladovanja stroškov bi kazalo razmisliti o uvedbi kakšne druge, sodobnejše metode obvladovanja stroškov.

4.3 Sodobne metode za obvladovanje stroškov in ustreznost za NEK

Dve sodobni metodi sem že obravnavala v točki 3.4.3.3. Na tem mestu bi rada predvsem pokazala ustreznost oziroma neustreznost uporabe teh dveh metod in metode ABC v NEK. Še prej pa naj izpostavim nekaj posebnosti samega podjetja NEK, ki so še posebej bistvenega pomena za izbiro posamezne metode.

NEK je proizvodno podjetje, ki proizvaja električno energijo, hkrati pa nudi tudi razpoložljivo in delovno moč ter jalovo energijo (angl. reactive energy)³⁹. Poleg tega nudi tudi systemske storitve (angl. ancillary services) v regulacijskem območju, ki so potrebne za normalno delovanje elektroenergetskega sistema. Vse to skupaj v paketu predstavlja kilovatno uro električne energije, ki jo NEK dobavlja kot edini proizvod podjetja⁴⁰. Kilovatna ura električne energije je tudi edini stroškovni nosilec, zato z razporejanjem splošnih stroškov ni težav. Prav tako ima NEK samo dva kupca, zato dobičkonosnosti po kupcih ne ugotavljamo. Proizvodnja NEK je kapitalsko intenzivna, zato ima zelo veliko sredstev vezanih v osnovnih sredstvih. Tako se v principu velikokrat ugotavlja smiselnost popraviljanja določenih komponent osnovnih sredstev v primerjavi z njihovo zamenjavo z novo komponento. Prav tako ima veliko sredstev vezanih v zalogah rezervnih delov, zato je še posebej pomembno spremljati nabavo in porabo rezervnih delov po odgovornih osebah (v NEK jim pravimo nosilci planiranja). Naslednje dejstvo je sicer samo po sebi umevno, ampak zato nič manj pomembno, namreč da zaradi narave električne energije le-te ni mogoče skladiščiti, zato ni nedokončane proizvodnje niti zalog gotovih proizvodov.

Glede na navedeno bom v nadaljevanju ugotavljala ustreznost naslednjih metod:

- ABC-metoda,
- primerjalno presojanje in
- uravnoteženi sistem kazalnikov.

4.3.1 ABC-metoda

Na prvi pogled se zdi metoda neustrezna, saj, kot sem omenila že zgoraj, proizvaja NEK le en proizvod, zato ni problema z razporejanjem splošnih stroškov na proizvodne nosilce. ABC-metoda pa ni namenjena samo temu, saj je stroškovni objekt lahko še vse kaj drugega kot proizvod. Najprej pa nekaj besed o sami metodi.

³⁹ To je energija, ki se v sistemu z izmenično napetostjo v določenem časovnem obdobju zvezno izmenjuje med energijami električnih in magnetnih polj elektroenergetskega sistema in vsemi nanj priključenimi napravami (Bakić et al., 2001, str. 16).

⁴⁰ Podjetje ima sicer tudi restavracijo, ki je pretežno namenjena prehranjevanju zaposlencev in zunanjih izvajalcev, ter počitniške kapacitete, ki jih oddaja v najem (prav tako v pretežni meri zaposlencem), vendar so prihodki iz tega naslova v strukturi celotnih prihodkov zanemarljivi.

ABC-metoda se je uveljavila konec osemdesetih let in je pomenila pravo revolucijo. Razporejanje splošnih stroškov po »klasičnih« ključih na proizvodne učinke je postalo neprimerno zaradi sprememb v strukturi in vrstah stroškov, kar je posledica razvoja tehnoloških, informacijskih in drugih poslovnih procesov. V strukturi stroškov je pomemben premik v breme splošnih stroškov, zato so postale informacije o lastnih cenah tistih proizvodov, ki so zahtevali relativno malo neposrednega dela in neposrednega materiala, neprimerne. Taki proizvodi so bili preveč obremenjeni s splošnimi stroški zaradi razporejanja teh na osnovi kazalcev obsega. V preteklosti, ko je bil delež splošnih stroškov relativno majhen, so bile napake zanemarljive, danes pa lahko vodijo v napačne odločitve. Neustreznost informacij je vodila do odkrivanja novih metod, ki bi stroške aktivnosti vezale na proizvode ali kupce, za katere so te aktivnosti potrebne (Bhimani, 1996, str. 14).

Osnovna ideja ABC-metode pa je, da stroškov ne povzročajo proizvodi, temveč aktivnosti, ki z logičnim zaporedjem sestavljajo poslovni proces. Aktivnost pa je vsako delovanje, ki pri ustvarjanju poslovnih učinkov izrablja poslovne prvine. Nadalje se aktivnosti členijo na naloge, naloge pa na posamezna opravila, ki so sestavljena na elemente. Podrobnejša členitev daje natančnejše informacije, vendar je smiselna le do te mere, dokler so stroški takih informacij nižji od njihovih koristi (Tekavčič, 1997, str. 95-96).

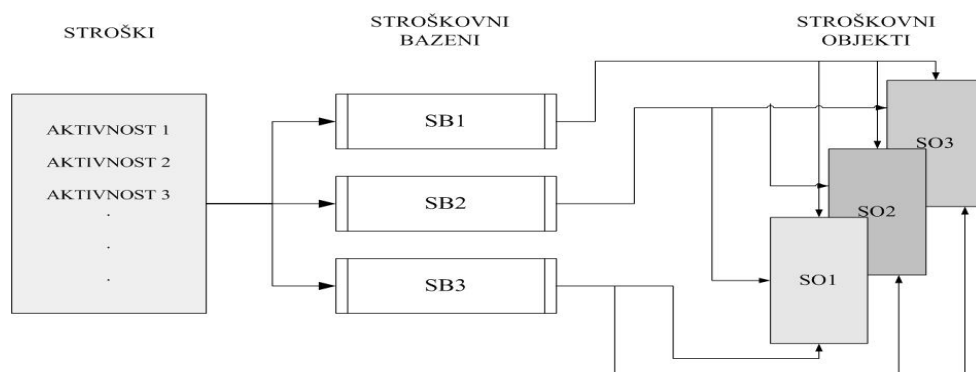
Pajić ABC-metodo opredeljuje kot »metodologijo načrtovanja in nadzora stvarnega trošenja proizvodnih faktorjev na področju splošnih stroškov, s katero se s stroški obremenjeni odgovarjajoči nosilec glede na specifično, vzročno-posledično zvezo« (Pajić, 2000, str. 15). Metoda odgovarja na vprašanje, zakaj strošek nastaja, medtem ko tradicionalna metoda stroškov odgovarja na vprašanje, kje strošek nastaja. Prav tako ABC-metoda omogoča natančno preverjanje dveh važnih dimenzij (Pajić, 2000, str. 22):

- vzročno-posledične zveze med stroškom in stroškovnim nosilcem ter
- analizo učinkovitosti vsakega posameznega procesa, ki se v podjetju odvija.

Razporejanje stroškov, kakor je ponazorjeno na Sliki 7, še vedno poteka v dveh fazah, le da se od tradicionalnega sistema razporejanja razlikuje predvsem v dveh točkah, in sicer:

- stroški se zbirajo na osnovi aktivnosti v stroškovni bazen (angl. cost pool) in ne po stroškovnih mestih kot v tradicionalnem sistemu;
- v drugi fazi se stroški na podlagi meril aktivnosti razporedijo na stroškovne objekte, ki niso nujno poslovni učinki kot v tradicionalnem sistemu.

Slika 7 : Razporejanje stroškov po ABC-metodi



Vir: Arnold, Turley, 1996, str. 150.

Čeprav ABC-metoda pomeni pomemben napredek v računovodstvu, je vendar potrebno poudariti, da ni primerna za vsako podjetje, zato je ne kaže uvajati za vsako ceno, temveč je potrebno dobro pretehtati stroške in koristi te metode za podjetje. ABC-metoda namreč velja za zelo drago metodo⁴¹. Menim, da je metoda posebej primerna za podjetja, ki imajo razvejan proizvodni program, kamor pa glede na zgoraj navedena dejstva NEK ne spada. Na tem mestu bi lahko marsikdo ugovarjal, saj stroškov ne razporejamo samo po poslovnih učinkih, ampak so stroškovni objekti lahko tudi kaj drugega. Tako bi npr. lahko razporejali stroške po kupcih, vendar bi bila tudi v tem primeru metoda ustrezna le ob velikem številu kupcev. Kot sem že omenila, ima NEK zaenkrat samo dva kupca, ki sta hkrati tudi družbenika in sta dolžna to električno energijo v skladu z meddržavno pogodbo tudi prevzemati.

4.3.2 Primerjalno presojanje

O tej metodi je bilo več govora v točki 3.4.3.3. Na tem mestu bom ugotavljala njeno primernost za NEK, zato o njej še nekaj besed. Menim, da je zelo primerna, saj s primerjanjem ugotovimo, kako uspešni smo glede na najboljše. Intervju med poslovodji v NEK je pokazal, da bi bilo primerjalno presojanje z določenimi prilagoditvami smiselno tudi na področju stroškov, vendar smo pri tem zelo omejeni, saj takih objektov, kot je NEK, v svetu ni. Delujeta sicer dve natančno takšni elektrarni, vendar nista samostojni enoti, kot je to naša elektrarna.

Pri primerjalnem presojanju gre torej za primerjavo z najboljšimi podjetji v panogi. Na tem mestu bi lahko poznavalec tega koncepta upravičeno ugovarjal, saj gre pri tem konceptu za vse kaj več kot le za primerjanje. Tudi v NEK se radi pohvalimo, da se gremo primerjalno presojanje, vendar le na področju tehnoloških procesov. Omenila sem že, da spada NEK v zgornjo tretjino elektrarn v svetu po kazalcih obratovalne učinkovitosti. Te kazalce je definirala Svetovna organizacija operaterjev jedrskih elektrarn WANO (angl. World Association of Nuclear Operators). Na ta način se sicer

⁴¹ Stroški uvedbe te metode sicer z razvojem sodobnih informacijskih tehnologij padajo, medtem ko se na drugi strani stroški napačnih odločitev v boju s hudo konkurenco rapidno povečujejo in so v velikih primerih za podjetje celo usodni.

posredno primerjamo z drugimi jedrskimi elektrarnami v svetu. Pri tem pa se naše t.i. primerjalno presojanje tudi konča. Že prav, da se primerjamo (čeprav posredno) z drugimi podjetji, vendar pa je bistvo te metode, da ugotovimo tudi, zakaj so podjetja, ki so uvrščena višje na lestvici, toliko bolj uspešna kot naše podjetje. Še več, njihovo prakso, seveda prirejeno našim potrebam, je potrebno prenesti v naše podjetje. To se na določenih področjih poslovanja že izvaja, ne nazadnje so se zaposleni tudi izobraževali na podobnih objektih ter tako prenesli nekaj izkušenj tudi domov. Zagovorniki koncepta ponujajo argument: »Zakaj bi se torej mučili z odkrivanjem, kako stvari izboljšati, ko pa je to že prej odkril nekdo drug?«

Poglejmo si dokaj zgovorno zgodbo podjetja Toyota, ki ga ni potrebno posebej predstavljati. V petdesetih letih je bila Toyota majhno podjetje, ki je prodajalo avtomobile samo doma. Vodilni mož tega podjetja je poslal svojega sina v ZDA na ogled v vodilne sile avtomobilske industrije, kot npr. General Motors, Chrysler in Ford, da bi nekaj njihovih idej prinesel domov. Na svoji ekskurziji se je ustavljal tudi v ameriških supermarketih in bil navdušen, kako hitro in natančno so polnili police. Tako se mu je porodila zamisel o »just-in-time« proizvodnji ali po naše o proizvodnji ravno ob pravem času. Ideja je bila praktično zametek njihovega uspešnega razvoja. V naslednjih tridesetih letih je Toyota prodrla na ameriške trge in se zelo uspešno kosala s tamkajšnjo konkurenco (Bogan, English, 1994, str. 2).

Zgodba je zgovoren prikaz neformalnega primerjalnega presojanja in tudi kako lahko podjetje povzame ideje tudi izven svoje panoge. Učenje in povzemanje idej od drugih ter prilagajanje njihovih pristopov svojim potrebam v podjetju je bistvo primerjalnega presojanja. Spremembe so danes edina stalnica, zato je nemogoče, da bi bilo katerokoli podjetje lahko najboljše na vseh področjih v vsakem trenutku. Konkurenca je čedalje bolj neusmiljena, zato mora podjetje stremeti k neprestanim izboljšavam v svojem podjetju, da bi se lahko z njo uspešno spopadala. Če je bilo še včeraj povzemanje pristopov drugih podjetij skoraj bogokletno in je bilo nekaj vredno le tisto, kar si odkril sam, je danes prisvajanje idej in njihovo prilagajanje lastnim potrebam posebna poslovna sposobnost. Današnje parole sodobnega poslovanja so po Boganu in Englishu »brez sramu si izposodi«, »posnemaj kreativno«, »prisvoji, prilagodi in izpopolni« (Bogan, English, 1994, str. 5).

Prednost te metode je ravno v tem, da je dokaj razumljiva in izhaja iz prakse, saj se nanaša na realne situacije. Naštejemo pa lahko še kar nekaj prednosti (Bogan, English, 1994, str. 14):

- omogoča zniževanje stroškov,
- izpostavlja zaposlene novim idejam,
- razvija kulturo, odprto za nove ideje,
- spodbuja učenje, saj hitro učenje postaja konkurenčna prednost,
- povečuje zadovoljstvo zaposlencev,
- dviguje nivo maksimalne potencialne uspešnosti,
- odkriva nove dimenzije konkurenčnosti in podobno.

Menim, da bi bilo primerjalno presojanje za NEK zelo koristno, sama metoda pa ne bi bila predraga. Tudi nosilci odločanja v NEK poznajo to metodo dokaj dobro predvsem iz tehnološkega procesa. Storiti je potrebno torej samo še korak naprej in presoditi, kako so se izkušnje, prenesene iz drugih podjetij, odrazile na uspešnost pri nas.

Tudi o sistemu uravnoteženih kazalnikov sem nekaj že rekla v točki 3.4.3.3, vprašanje pa je, kako je s sprejemljivostjo te metode v NEK. Sama imam v zvezi z ustreznostjo te metode za NEK določene pomisleke, vendar o tem nekoliko kasneje. Najprej pa nekaj besed o sami metodi.

4.3.3 Uravnoteženi sistem kazalnikov

Uravnoteženi sistem kazalnikov, kot je v slovenščino prevedena BSC-metoda, omogoča presojanje uspešnosti skozi medsebojno povezane štiri sklope kazalcev. Finančna merila tako dopolnjujejo še kazalniki, ki kažejo odnos do kupcev, učinkovitost notranjih poslovnih procesov ter učenja zaposlencev in rasti podjetja. Ideja o vključevanju nefinančnih meril izhaja iz pomanjkljivosti finančnih meril. Z njimi težko prepoznamo uresničevanje strateških ciljev, ki morda še nimajo učinka na tekoče finančne rezultate; tako lahko pokažejo dobre kratkoročne rezultate določenih aktivnosti, ki so lahko na dolgi rok škodljive. Zniževanje plač npr. lahko vpliva na boljši kratkoročni poslovni izid, na dolgi rok pa na padanje motivacije in celo odhod dobrih zaposlencev drugam. Na dolgi rok to pomeni padanje ustvarjene vrednosti v podjetju. Če se je vrednost še v bližnji preteklosti ustvarjala predvsem z dolgoročnimi in ostalimi sredstvi v aktivni bilanci stanja, je danes vsekakor večji potencial na strani nevidnih dejavnikov, ki v bilanci stanja (še) niso izkazani. Investiranje v tako imenovano »neotipljivo« aktivno sicer res nima pozitivnega učinka na kratki rok, je pa to gotovo na dolgi rok lahko velika konkurenčna prednost. Uravnoteženi sistem kazalnikov je torej nefinančna merila uspešno povezal s finančnimi in skupaj z njimi so del informacijskega sistema za zaposlene na vseh ravneh.

Ta metoda je zlasti uspešna pri preoblikovanju strategije v dejanja. Nič novega, boste rekli! Smisel strategije je v končni fazi ravno v tem, da jo udejanjimo v praksi. Pri tem pa strategija ne pomeni dosti, v kolikor imamo težave z razumevanjem strategije pri zaposlencih. Uravnoteženi sistem kazalnikov pa je zelo dobro orodje, da »zasidramo strategijo v glavah zaposlencev« (Berdnik Vozel, Marcon, 2000, str. 10).

Zaposlenci so tisti, ki podjetje najbolj poznajo, zato si za uspešnost poslovanja največ obetamo ravno od njih. Pri zniževanju stroškov pa so se mnoga podjetja posluževala ravno »outsourcinga« oziroma selitve podpornih dejavnosti na zunanja podjetja. Uravnoteženi sistem kazalnikov ponuja ravno nasprotno rešitev: morebitne rezerve so v zaposlencih, potrebno jih je le ustrezno usposobiti, seznaniti s poslanstvom in cilji podjetja in, kar je najpomembneje, tudi motivirati. Tudi iz intervjujev je moč zaključiti, da prenos določenih podpornih funkcij, kamor bi sodilo tudi računovodstvo, na zunanje

izvajalce na dolgi rok ni racionalen. NEK pa je sploh specifično podjetje, katerega logika je v veliko segmentih precej drugačna kot v ostalih podjetjih⁴².

Večina podjetij se dandanes že zaveda, da pri odločanju finančni kazalniki niso več edini in zveličavni, tako da več ali manj že uvajajo v svoje sisteme tudi nefinančne pokazatelje, vendar pa le redko kje uspejo povezati oba tipa kazalnikov v ustrezno celoto, to je v informacijski sistem. Pri uravnoteženem sistemu kazalnikov so osnovna merila poslovne uspešnosti še vedno finančna merila, pri tem pa nefinančna merila, kot so uspešnost pri poslovanju s strankami, merila na področju notranjih procesov in zaposlencev, poveže z dolgoročnim finančnim uspehom (Kaplan, Norton, 2000, str. 33). Kdaj lahko torej neko podjetje uvede uravnoteženi sistem kazalnikov? Kaplan in Norton pravita, da takrat, ko si vodstvo podjetja prizadeva preoblikovati strategijo podjetja v specifične strateške cilje (Kaplan, Norton, 2000, str. 22).

V NEK pravimo, da prihodnost podjetja sloni na treh temeljnih stebrih (Cilji 2003), in sicer na:

- varnosti,
- konkurenčnosti in
- sprejemljivosti v javnosti.

Stebri jim pravimo zato, ker bi bilo ogrožanje stabilnosti kateregakoli stebra usodno za obstoj NEK in tudi za okolico, v kateri podjetje deluje. Varnost ni naključno prvi steber, ki je vedno omenjen, saj je to prva prioriteta elektrarne in tudi predpogoj, da lahko obratuje. NEK mora upoštevati mnogo varnostnih ukrepov, ki so pod strogim nadzorstvom Uprave za jedrsko varnost RS in nekaterih mednarodnih institucij (npr. WANO). Steber konkurenčnosti pridobiva na pomenu z odprtjem trga električne energije, še večji pomen pa bo imel z vstopom v Evropsko unijo. Prav tako pa ne smemo zanemariti tretjega stebra, to je, kako nas sprejema širša javnost. Izkušnje kažejo, da elektrarna praktično živi v sožitju s podjetji in drugimi institucijami v ožji okolici, kar je za poslovanje izrednega pomena. Malo težje bi trdili to za malce širšo okolico. Kdo se npr. ne spomni avstrijskih »greenpeace-vcev«, ki so se priklenili na nove uparjalnike v bojkot podaljševanju življenjske dobe elektrarni, čemur so bili tudi uparjalniki namenjeni? Ti trije stebri predstavljajo tudi dolgoročno strateško usmerjenost podjetja. Že prej sem omenila, da uravnoteženi sistem kazalnikov omogoča udejanjanje strategije v praksi. Na tem mestu bi se lahko vprašali, čemu strategija, če je ne prenesemo v prakso.

Po vsem povedanem menim, da bi bila metoda izredno zanimiva za naše podjetje, vendar pa je nosilci odločanja ne poznajo, kar je pokazal tudi intervju. Nosilci odločanja bi morali biti zanj zainteresirani in jo tudi poznati, saj bi le tako lahko uspešno prenesli idejo tudi na podrejene, ker zahteva razumevanje vseh zaposlencev.

⁴² Težko je npr. razumeti, da ima isti material lahko dve zelo različni ceni zaradi uvrstitve v varnostni razred glede na to, ali vpliva na samo varnost elektrarne kot prve prioritete ali ne. V kolikor da, dobaviteljem postavljamo dodatne zahteve, ki posledično povečajo vrednost materiala.

Kot sem že rekla, sem imela sprva o tej metodi pomisleke. Dvom se je sicer razblinil, ko sem prebrala, da to metodo uspešno uporabljajo najbolj znana podjetja, kot so IBM, Xerox, DuPont ipd., vendar pa se mi je kljub temu za NEK vse skupaj zdelo kot »plesni koraki za dinozavre«, kot je hudomušno poimenoval uspešnost uvedbe metode v nekaterih podjetjih Brane Gruban v intervjuju za Gospodarski vestnik (Brečko, 2000, str. 16). Pri tem imam v mislih togost pri uvajanju novosti na področju računovodstva. Kot sem že omenila, je računovodstvo v NEK sicer zelo dobro organizirano za zunanje uporabnike, medtem ko je za notranje uporabnike še v povojih. Po drugi strani pa mislim, da je čas, da se naredi na tem področju korak naprej, še bolje dva. Še pred intervjuji sem iz neformalnih razgovorov z nekaterimi vodji ugotovila, da si želijo boljšega sodelovanja z računovodstvom, saj si veliko informacij za odločanje pripravljajo sami. To pa pomeni, da morajo informacije v NEK dobiti novo kvaliteto, zato mislim, da je poleg primerjalnega presojanja uravnoteženi sistem kazalnikov ena izmed možnih rešitev. Poleg tega pa so v znanju v NEK še ogromne rezerve. Kapital in tehnologija sta namreč lahko dosegljiva, ljudje pa so tisti vir konkurenčnih prednosti, ki so neposnemljivi. Uspešno podjetje oziroma podjetje, ki to želi postati, mora graditi svojo poslovno odličnost na človeškem kapitalu kot zmnožku intelektualnega, čustvenega in socialnega kapitala.⁴³

V točki 3.4.3.3 sem že omenila, da se pri uravnoteženem sistemu kazalnikov uspešnost podjetja meri preko štirih vidikov, ki predstavljajo okvir sistema. Splošen model lahko apliciramo tudi na NEK, vendar je potrebno dodati še en pomemben vidik, in sicer sprejemljivost v javnosti, kar prikazuje Slika 8 (glej Sliko 8, na str. 55).

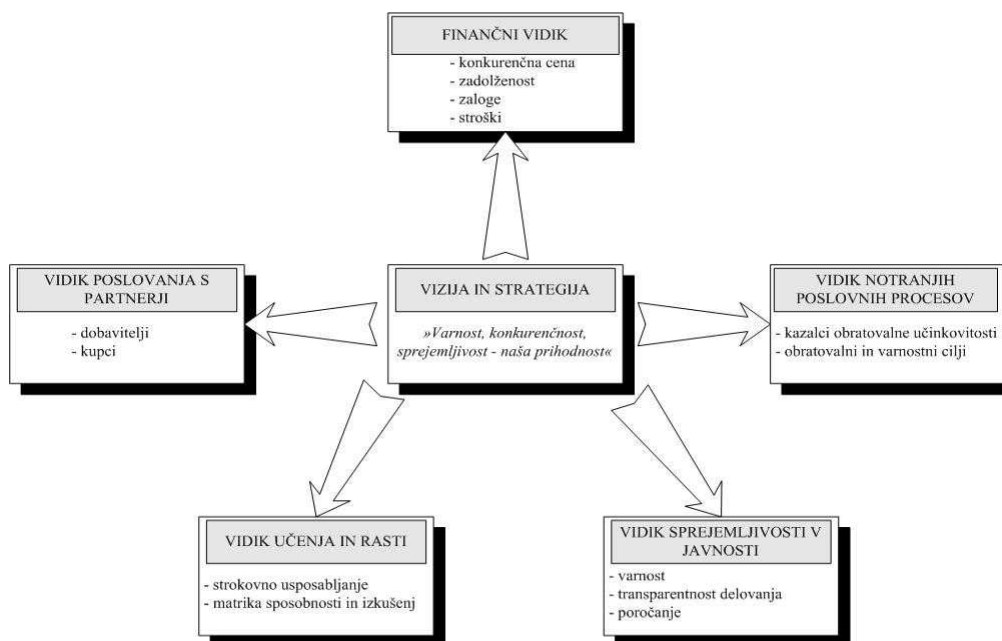
V nadaljevanju bom malo več pozornosti posvetila vsakemu izmed njih na primeru NEK.

a) Finančni vidik

Finančni cilji kljub novim ciljem niso izgubili na teži. Še več, vsi ostali vidiki morajo težiti k dolgoročni finančni uspešnosti. Finančni cilji pa se razlikujejo glede na to, na kateri stopnji življenjskega cikla se nahaja podjetje. NEK se, lahko rečemo, nahaja v fazi zrelosti. Finančni cilj večine podjetij v tej fazi je povezan z dobičkonosnostjo. Cena električne energije NEK še vedno temelji na nivoju polne lastne cene. Oba družbenika sta dolžna po meddržavni pogodbi pokriti vse stroške. Predračunsko ceno električne energije potrdi nadzorni svet. Odprtje trga in konkurenca bosta prav gotovo vplivala na zniževanje teh stroškov.

⁴³ Še do nedavnega so podjetja pri izbiri kadrov gledala predvsem na inteligenco v smislu logičnega sklepanja, razgledanosti ipd., danes pa predvsem uspešna podjetja prisegajo na tako imenovano čustveno inteligenco, saj je zelo pomembno, kako človek reagira in se obnaša v določenih okoliščinah. Prav tako prihaja v ospredje socialna inteligenca, saj je v podjetju čedalje več timskega dela. Tega se nekateri še premalo zavedajo. Prof. dr. Bogdan Lipičnik na svojih predavanjih poudarja, da noben posameznik ni popoln, medtem ko tim je to lahko, le prave ljudi je potrebno vključiti vanj. Nekatera predvidevanja celo nakazujejo, da se zna zgoditi v roku treh do petih let, da se bo človeški kapital kot postavka »intelektualno sredstvo« pojavljal tudi v letnih poročilih. Težava je v tem, da ta kategorija metodološko ni vrednostno še ni obdelana, in tudi vprašanje je, ali je sploh možno določiti finančno vrednost za tako sredstvo. Pa še nekaj je res. Sredstva v podjetju so lastnina podjetja, človek s svojim znanjem in sposobnostmi pa to ne more in ne sme biti.

Slika 8: Uravnoteženi sistem kazalnikov za NEK



Vir: Prirejeno po Kaplan, Norton, 2000, str. 21.

Poslovno strategijo NEK vsekakor ženejo naslednji finančni cilji (Cilji 2003):

- kritje obratovalnih stroškov s prodajo električne energije,
- nova vlaganja v tehnološko opremo iz lastnih sredstev,
- zmanjšanje kratkoročne in dolgoročne zadolženosti in
- zniževanje vrednosti zalog, s tem pa tudi uravnavanje novih nabav.

V boju s prihajajočo konkurenco bo vsekakor potrebno kaj ukreniti na področju stroškov. Naše podjetje je na slovenskem trgu vsekakor konkurenčno, vprašanje pa je, kako bo na popolnoma odprtem trgu. Na področju stroškov bi se vsekakor dalo še kaj narediti. Vsekakor pa to ne sme ogroziti varnosti, ki je prva prioriteta poslovanja in obstoja NEK. En korak k temu je primerjalno presojanje, o katerem sem obsežno že govorila, zato na tem mestu lahko samo poudarimo, da se ti dve metodi lahko zelo dobro dopolnjujeta.

Prav tako menim, da je na področju izrabe sredstev še nekaj rezerv, predvsem v zvezi z zalogami. O obvladovanju le-teh bo nekaj več govora v petem poglavju. V prihodnosti bo večji poudarek potrebno dati na ravnanje s sredstvi. Zelo ustrezni kazalniki so tisti, ki kažejo čas vezave posameznih vrst sredstev, še posebej pa:

- čas vezave terjatev in
- čas vezave zalog.

Učinkovitost lahko izboljšamo tako, da skušamo čas čimbolj skrajšati. Po drugi strani pa lahko skušamo podaljšati čas vezave obveznosti, samo je potrebno paziti na nefinančne parametre, kot so odnosi s partnerji.

b) Vidik poslovanja s partnerji

Ta vidik Kaplan in Norton imenujeta vidik poslovanja s strankami. Namenoma sem uporabila izraz »partner«, saj je pomembno tako poslovanje s kupci kakor z dobavitelji.

Ta vidik bi torej lahko razdelili na dva dela, in sicer na:

- vidik poslovanja z dobavitelji in
- vidik poslovanja s kupci.

Ni slučajno, da sem vidik poslovanja z dobavitelji postavila na prvo mesto. Odnosi z dobavitelji so za naše podjetje izrednega pomena. Še do nedavnega je bila NEK javno podjetje in kot tako je moralo upoštevati Zakon o javnih naročilih. To je pomenilo, da je moralo za posle v vrednosti osem milijonov SIT ali več objaviti javno naročilo v uradnem listu. Od letošnjega leta NEK ni več javno podjetje, zato te zakonske omejitve ni več.

NEK ima kar nekaj dobaviteljev, ki so ekskluzivni, kar pomeni, da določenih stvari ne more dobaviti oziroma opraviti nihče drug. V teh primerih je dolgoročno partnerstvo izrednega pomena. Na ta način se lahko poslovanje racionalizira, saj dobavitelj nemalokrat omogoči nižjo ceno in druge posebne ugodnosti.

Drugi vidik pa se nanaša na določanje trgov, kjer podjetje konkurira. Za NEK trenutno ta vidik nima nekega pomena, saj imamo le dva kupca, ki morata v skladu z meddržavno pogodbo prevzeti vsak pol proizvedene električne energije. Na dolgi rok pa je potrebno upoštevati tudi možnost, da ne bo vedno tako.

Za NEK je značilno, da proizvaja tako imenovano pasovno električno energijo. Slovar izrazov za trg z električno energijo opredeljuje le pasovni odjem (angl. base load consumption) kot »približno stalno porabo energije v daljšem obdobju« (Bakić et al., 2001, str. 33). Analogno lahko pasovno proizvodnjo električne energije (angl. base load production) opredelim kot stalno oziroma enakomerno proizvodnjo električne energije v daljšem obdobju. To je zelo pomembno pri določitvi segmentov strank. Vsekakor pa je tu še omejevalni dejavnik, saj je dostopnost do določenih trgov pogojena z distribucijskimi potmi.

Ta vidik ima še večjo težo z odprtjem trga električne energije navzven. Za druga proizvodjalna podjetja je še posebej pomembno pripravljeno obdobje pridobivanja novih kupcev. Menim, da bo to najtežja naloga, in sicer iz dveh razlogov:

- evropski trg je z električno energijo zasičen in
- stroški menjave dobavitelja so relativno visoki.

Obdržati kupca ne bo tak problem ravno zaradi stroškov menjave dobavitelja.

c) Vidik notranjih poslovnih procesov

Pod pojmom notranji procesi razumemo predvsem aktivnosti, ki se nanašajo na proces nabave vložkov, proces proizvodnje učinkov in proces prodaje. Znotraj teh identificiramo ključne procese, ki jih je potrebno kritično presoditi v smislu doseganja ciljev. Na tem mestu si lahko pomagamo s primerjalnim presojanjem, in sicer z iskanjem najboljše prakse pri podjetjih s podobnimi procesi.

Učinkovitost operativnega procesa v NEK merimo z naslednjimi merili (Cilji 2003):

- faktor zmogljivosti elektrarne,
- faktor nenačrtovanega izpada proizvodnje,
- faktor nenačrtovanih samodejnih zaustavitev,
- radiološka obsevanost,
- količina nizko- in srednjeradioaktivnih odpadkov,
- stopnja poškodb pri delu,
- nerazpoložljivost električnega napajanja v sili,
- zanesljivost jedrskega goriva in drugi.

Poseben poudarek pri notranjih poslovnih procesih je potrebno nameniti tudi varnosti. Varno obratovanje je najvišja prioriteta NEK. Za zagotovitev varnosti v NEK izvajamo zakonsko predpisane tehnične in administrativne ukrepe. V ta namen v NEK zasledujemo naslednje cilje (Cilji 2003):

- število samodejnih sprožitvev varnostnih sistemov naj bo minimalno oziroma nič,
- največja individualna obsevanost ne sme presegati 20 mSv,
- sistematično usposabljanje zaposlencev za proizvodnjo in vzdrževanje ter
- sistematične priprave za primer jedrske nesreče.

č) Vidik učenja in rasti

Za konkurenčnost podjetja so vsekakor pogoj tudi človeški viri. Kaplan in Norton celo poimenujeta ta vidik kot infrastrukturo za doseganje ciljev v prejšnjih vidikih (Kaplan, Norton, 2000, str. 135). V NEK se lahko pohvalimo, da je kadrovska situacija relativno stabilna, saj ljudje ne odhajajo. Za vsakega zaposlenca je izdelana posebna matrika splošnih in posebnih znanj in izkušenj, ki jih mora imeti ter periodično obnavljati in nadgrajevati. Ravno kadrovska stabilnost in sistematično nadgrajevanje znanja sta veliki kvaliteti za podjetje. Z izkušnjami se tudi stroški na enoto učinka znižujejo, o čemer sem že govorila pri konceptu krivulje izkušenj. Vse zaposlence je potrebno »vklopiti« v doseganje ciljev in jih tudi motivirati, da sami kreativno razmišljajo o tem. Čeprav je vlaganje v znanje zaposlencev računovodsko stroškovna kategorija določenega obdobja, pa ga uravnoteženi sistem kazalnikov skozi prizmo vidika učenja in rasti obravnava kot investicijo v prihodnost, seveda pod pogojem, da ne pride do večjih pretokov ljudi znotraj podjetja.

Izrednega pomena za doseganje ciljev je prav gotovo zadovoljstvo zaposlencev, ki pa je predvsem odvisno od naslednjih dejavnikov:

- sodelovanja pri odločanju,
- priznanja za dobro opravljeno delo,
- spodbujanja k ustvarjalnosti,
- klime na delovnem mestu in splošnega zadovoljstva s podjetjem in
- dostopa do informacij, ki jih potrebujejo za opravljanje svojega dela.

Samo motivirani zaposlenci bodo svoje sposobnosti izkoristili v prid podjetju. V ta namen sta prikladna kazalnika število zamisli za izboljšanje poslovanja na zaposlenca in število uresničenih zamisli. Seveda je potrebno na zamisli tudi reagirati s strani vodij, le tako bodo imeli zaposlenci občutek, da prispevajo k vrednosti za podjetje.

d) Vidik sprejemljivosti v javnosti

V zadnjem času poročanje o ravnanju z okoljem pridobiva na pomenu. Tovrstno poročanje sicer ni obvezno, vendar so pritiski različnih skupin, ki jih poslovanje podjetja zadeva, čedalje močnejši. Novela ZGD-F in prenovljeni SRS so nam prinesli veliko novih obveznih razkritij, zato je le vprašanje časa, kdaj bodo tudi tovrstne informacije obvezne. Zaenkrat pa podjetja, ki to že počnejo, prav gotovo povečujejo kredibilnost v očeh zainteresiranih strank (angl. stakeholders). Podjetje, ki v svojih poročilih razkrije svoje aktivnosti v zvezi s to temo, ima ne le konkurenčno prednost pred podjetji, ki tega (še) ne počno, temveč s tem tudi povečuje svoj ugled, odvrne pozornost z drugih področij in prehiteva zakonodajo, saj je več ali manj jasno, da bo tudi to področje nekoč uzakonjeno (Vezjak, 1999, str. 69). Da je temu tako, dokazuje tudi dejstvo, da se vse več podjetij odloča za to.

Veliko mednarodnih organizacij (OZN, Mednarodna trgovinska zbornica, Ameriška državna komisija za vrednostne papirje idr.) objavlja priporočila za poročanje o ravnanju z okoljem bodisi v letnem poročilu bodisi v posebnem poročilu. Ta razkritja se nanašajo predvsem na (Vezjak, 1999, str. 70-71):

- vpliv dejavnosti podjetja na okolje,
- politiko do okolja in odgovornost vodstva,
- stroške in naložbe ter obveznosti, ki se nanašajo na tovrstna vprašanja, in
- cilje za vsako področje delovanja ter informacije, tako finančne kot nefinančne o doseganju teh ciljev.

Vidik sprejemljivosti v javnosti je za NEK še posebej pomemben in je, kakor sem že omenila, eden izmed treh stebrov uspešne prihodnosti. Kakor vsako podjetje tudi NEK ne deluje v neki izolaciji, temveč v okolju, ki nanjo vpliva, NEK pa seveda vpliva na okolje nazaj. Za NEK je to še posebej pomembno že zaradi narave proizvodnje in njene varnosti. Neredko slišimo vprašanja, kot so: »Ali je nuklearka varna?«, »Ali lahko mirno spimo?«, »Ali seva?« in podobno. Interes NEK je vsekakor, da te stvari ustrezni pojasni. Tako ima tudi informacijski center, obvešča javnost o vseh pomembnejših

dogodkih, prav tako vabi različne skupine učencev, dijakov in študentov na ekskurzije po elektrarni ipd., kar zelo pozitivno vpliva na sprejemljivost javnosti.

Razen redkih izjem se je pokazalo, da nosilci odločanja ne poznajo sodobnih metod obvladovanja stroškov. Večina je sicer že slišala za primerjalno presojanje v smislu primerjave z najboljšimi, vendar opozarjajo na omejitve, ki bi jih morali upoštevati glede posebnosti NEK, pri čemer so predvsem poudarili, da je potrebno upoštevati, da je samostojna enota (angl. single unity) in ne deluje v okviru nekega združenja več elektrarn. Poleg tega menijo, da bodo obstoječe oziroma tudi prihajajoče razmere povzročile, da bomo spremljali stroške tudi na kak drug način, in morda bi bila katera od metod sprejemljiva tudi za NEK.

4.4 Informacije o stroških po nosilcih odločanja

Nosilci odločanja vsekakor potrebujejo med drugim tudi informacije o stroških. Pri tem pa informacije, ki jih narekujejo SRS, vsekakor za odločanje niso dovolj. To so informacije o že uresničenih stroških. Največkrat pa analize v podjetjih slonijo ravno na teh in se pri načrtovanju opirajo tako na izkušnje. Te so sicer dragocene, vendar pa nosijo s seboj veliko pasti. Največja slabost takih analiz je prav gotovo ta, da vsebujejo informacije o stroških tudi vse morebitne napake, ki smo jih v preteklosti vgradili v načrt. Na stroške tako ne bi smeli gledati zgolj retroaktivno, temveč moramo upoštevati vse stroške, ki so relevantni za neko odločitev, to pa prav gotovo niso samo uresničeni stroški. Na tem mestu pridemo do odločilnih stroškov, to so tisti sedanji in bodoči stroški, na katere vpliva odločitev. Nasprotno se neodločilni tisti stroški, na katere s sprejetjem neke odločitve nimamo nobenega vpliva.

4.4.1 Načrtovanje in nadziranje stroškov po mestih odgovornosti

Nosilcem odločanja v NEK pravimo nosilci planiranja. Ta izraz je sicer ožji in izvira iz bližnje preteklosti, a je že tako udomačen, da ga nima smisla spreminjati. Seveda pa je funkcija nosilcev planiranja tudi priprava na izvajanje in nadzor, zato bi bil vsebinsko ustrežnejši izraz nosilci odločanja, ki ga uporabljam že ves čas.

Pri obvladovanju stroškov pa je prav gotovo ključnega pomena načrtovanje in nadzor nad temi stroški. Koliko stroškovnih mest torej oblikovati? Tudi tu moramo upoštevati že tolikokrat omenjeno načelo racionalnosti, in sicer oblikujemo toliko in takšna stroškovna mesta, ki bodo imela za uporabnike večje koristi od stroškov za njih oblikovanje in uporabo. To pomeni, da mora sistem stroškovnih mest izražati potrebe uporabnikov in omogočati pregleden nadzor nad stroški.

Nemalokrat se pojavi problem skupnih stroškov, kar pomeni, da se ena vrsta stroškov nanaša na več stroškovnih mest. V tem primeru uporabimo posebne ključe za razdelitev ali, kar je bolj preprosto, oblikujemo skupno stroškovno mesto znotraj določene enote.

4.4.1.1 Pomen oblikovanja stroškovnih mest

Stroškovno mesto je tisto orodje, s pomočjo katerega ugotavljamo, kje so stroški nastali, obenem pa tudi, kdo je za te stroške odgovoren. Je funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na stroškovne nosilce (Hočevár, 2000, str. 8). Oblikovanje stroškovnih mest je vsem znana tema, pa vendar se podjetja s tem na veliko ukvarjajo, saj ni preprostega recepta za njihovo oblikovanje. Pogosta so vprašanja, koliko stroškovnih mest, kakšna naj bo njihova velikost in podobno. To je odvisno predvsem od velikosti in organiziranosti podjetja.

Namen oblikovanja stroškovnih mest je dvojen (Hočevár, 1995, str. 52):

- omogočajo razporeditev splošnih stroškov na stroškovne nosilce s pomočjo ključa oziroma koeficienta dodatka splošnih stroškov⁴⁴ in
- omogočajo pregled odgovornosti za gibanje stroškov.

Glede na to, da imamo v NEK le en stroškovni nosilec, to je električna energija, je za naše proučevanje zanimiv le drugi aspekt. Zelo pomembno je torej, da oblikujemo v podjetju stroškovna mesta tako, da je podjetje razdeljeno na mesta odgovornosti, ki so obenem tudi mesta odločanja. Za stroške namreč ne more biti odgovoren proizvod ali storitev, ampak le človek. Stroškovno mesto odgovornosti je tisto mesto odgovornosti, kjer je oseba odgovorna za stroške, ki so na tem mestu nastali in o njih tudi odloča. V teoriji poznamo več vrst mest odgovornosti, vendar o tem nekoliko kasneje.

4.4.1.2 Načrtovanje in nadziranje poslovnega procesa s pomočjo stroškovnega mesta

Cilji podjetja se določijo z letnim poslovnim načrtom. Ti cilji predstavljajo okvir za cilje posameznih mest oziroma njihovih vodij. Tako je načrt stroškov pomemben del letnega načrta. Zelo pomembno je, da odgovorne osebe sodelujejo pri oblikovanju načrta, saj bodo le tako delovale v skladu s cilji podjetja. Prav tako se osebam lahko naloži odgovornost za stroške le v primeru, da nanje lahko vplivajo.

V NEK je gospodarski načrt tisti, ki določa okvir za stroške. Gospodarski načrt sprejme nadzorni svet. Nosilec odločanja izdelava načrt planskih pravic za skupine stroškov OMESAT. Osnutek načrta planskih pravic, razdeljenih po sektorjih in samostojnih službah, sprejme uprava NEK. Znotraj sektorjev pa se nadalje razdelijo po stroškovnih mestih, za katera so odgovorni nosilci odločanja.

V okviru sektorja financ imamo posebej organizirano plansko službo, ki se ukvarja s predračunavanjem, analizo in informiranjem. Ta spremlja angažiranje in realizacijo planskih pravic kakor tudi realizacijo stroškov, ki jo primerja z načrtovanimi. Informacije četrtno posreduje poslovodstvu, na zahtevo tega pa tudi pogosteje. Nosilec odločanja pa so skozi računalniške aplikacije dnevno dostopne informacije o poteku nabavnega procesa. Tako ne načrtujemo samo stroškov, temveč nove nabave, ki

⁴⁴ Osnovno obliko ključa izračunamo tako, da delimo vsoto splošnih stroškov z neko osnovo oziroma aktivnostjo.

so v skladu s cilji podjetja. Na ta način že na ravni vložkov vplivamo na kasneje nastale stroške. Ker je nabavni proces izredno kompleksen in za posamezno vrsto surovine ali materiala lahko traja tudi do dveh let, je v izdelavi tudi poseben sistem sledenja (angl. tracking system), ki bo omogočal pregled nad statusom posamezne nabave v določenem trenutku.

Pomanjkljivost sistema je torej v nekakšni kontrolni povezavi med obstoječo zalogo in novimi nabavami. Učinkovito upravljanje z zalogami prav gotovo vpliva na znižanje stroškov in s tem na povečanje ekonomičnosti poslovanja. Po Osmanagić Bedenikovi znašajo stroški zalog celo od sedem do petnajst odstotkov njihove vrednosti, odvisno od specifičnosti poslovanja podjetja (Osmanagić Bedenik, 2000, str. 3).

4.4.1.3 Uveljavljanje odgovornosti

Za stroške torej ne morejo odgovarjati proizvodi oziroma storitve, pač pa ljudje, zato je zelo pomembno dobro definirati odgovornosti po posameznih mestih. Vemo, da je poslovodstvo podjetja v celoti odgovorno za poslovanje podjetja, kar pa še zdaleč ne pomeni, da vse delo opravijo poslovodje. Prav zaradi tega prenašajo del svojih dolžnosti na podrejene, s čimer se začne proces delegiranja.

Delegiranje lahko torej opredelimo kot prenašanje dolžnosti navzdol na sodelavce, s čimer se med ljudmi oblikujejo razmerja nadrejenosti in podrejenosti, celoto teh razmerij pa imenujemo hierarhija ali hierarhična lestvica (Lipovec, 1997, str. 151).

Poleg dolžnosti pa se od nadrejenih na podrejene prenaša tudi odgovornost, s tem da to ne pomeni, da nadrejeni ni več odgovoren za delo sebi podrejenega. Nasprotno! Nadrejeni svojemu podrejenemu prenese del dolžnosti, za izpolnitev te dolžnosti pa je še vedno, sicer samo posredno, odgovoren (Hočevvar, 1995, str. 42). Tako je zelo pomembno, komu vodja zaupa določene naloge, saj je za te še vedno odgovoren on sam. Iz tega izvira tudi računovodstvo odgovornosti, katerega bistvo Hočevvar povzema po Turku, in je v tem, da »se odgovornost za nastale stroške razteza na več ravni in da je na vsaki treba podrobno razčleniti le tiste, na katere lahko posamezna raven tudi vpliva« (Hočevvar, 1995, str. 47). Tako imajo različne ravni poslovodstva različne potrebe po informacijah glede na njihovo zgoščenost. Omenila sem že, da mora računovodstvo posredovati uporabnikom ustrezne informacije, ki so na nižjih ravneh praviloma podrobnejše, medtem ko so vse bolj zgoščene, ko se vzpenjamo po hierarhični lestvici.

Seveda ne gre samo za stroške, za katere je nekdo odgovoren, ampak tudi za prihodke, naložbe, iz česar sledi, da poznamo več mest odgovornosti.

Zgoraj povedano nam že nekoliko razkriva, kaj bi lahko bilo mesto odgovornosti. Izhaja iz organizacijske strukture in hierarhije v podjetju. Je torej del podjetja, ki ga vodi poslovodja, ki je za poslovanje tega dela odgovoren (Hočevvar, 1995, str. 49). Iz literature lahko izluščimo štiri temeljna mesta odgovornosti:

- stroškovno ali odhodkovno mesto odgovornosti, kjer poslovodja odloča in je odgovoren za stroške;
- prihodkovno mesto odgovornosti je tisto, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren za prihodke;
- dobičkovno mesto odgovornosti je tisto, kjer poslovodja odloča in odgovarja za oboje, torej za stroške in prihodke⁴⁵;
- naložbeno mesto odgovornosti pa je najširše, kar se tiče pooblastil in odgovornosti poslovdij, saj poleg vsega naštetega odgovarja za donosnost.

V praksi se pojavljata predvsem stroškovno in dobičkovno mesto odgovornosti.

Poleg teh se v teoriji in praksi pojavljajo izvedena mesta odgovornosti, najbolj znano med njimi je psevdodobičkovno mesto odgovornosti, ki se od dobičkovnega mesta odgovornosti razlikuje po tem, da je ustvarjeni dobiček posledica določenih metod obračuna oziroma razporeditve skupaj ustvarjenih prihodkov. Za kaj gre? Klasični koncept »čistih« dobičkovnih centrov je postal omejujoč, saj se je uspešnost merila le na podlagi vnaprej določenih standardov oziroma odstopanj od njih. To pa je slabo vplivalo na stalno učenje in motivacijo za neprestano izboljševanje poslovanja tistih zaposlencev, ki neposredno sodelujejo v poslovnem procesu. Zaradi tega se v mnogih podjetjih teži k organiziranju delovnih ekip oziroma timov, katerih namen je, da s timskim delom čimbolj uspešno opravljajo svoje naloge. Delovna ekipa predstavlja psevdodobičkovno mesto odgovornosti. Zaposlenci namreč nimajo vpliva na končni proizvod in cene, to so odločitve, ki se sprejemajo na višjem nivoju odločanja. Delovne ekipe imajo posreden vpliv na povečanje dobička, tako da čim bolj organizirajo svoje aktivnosti, jih neprestano izboljšujejo, se izogibajo nepotrebnim aktivnostim in podobno (Belak, 1998, str. 28-29).

Kot zanimivost naj omenim tudi virtualna mesta odgovornosti, v okviru katerih ločimo stroškovna in profitna mesta. Pri obeh se prav tako poudarja »timske« dela, le da se vzpostavljajo zaradi skupnih občasnih aktivnosti »klasičnih« mest odgovornosti. Timi so sestavljeni iz zaposlencev z različnih mest odgovornosti, katerih problem se rešuje, prav tako lahko vključujejo tudi zunanje strokovnjake⁴⁶.

Za velika podjetja je še posebej pomembno, da so mesta odgovornosti natančno opredeljena. Le na ta način lahko ugotavljamo odgovornost za nastale razlike med uresničenimi in načrtovanimi kategorijami, v primeru stroškovnih mest odgovornosti torej za nastale razlike med uresničenimi in načrtovanimi stroški.

Stroškovno mesto je pojem, ki že od nekdaj obstaja v računovodstvu, a ga ne moremo enačiti s stroškovnim mestom odgovornosti. Za stroške na stroškovnem mestu se pojavlja neposredna odgovornost le enkrat, medtem ko se dejansko za iste stroške

⁴⁵ Prenovljeni SRS to mesto imenujejo poslovnoizidno mesto, vendar v oklepaju zadržijo dobičkovno mesto. Tudi »stari« izkaz uspeha se po novem imenuje izkaz poslovnega izida, ker je menda težko govoriti o uspehu, če imamo izgubo. S tem se težko strinjam, saj je lahko uspeh tudi, če ne presežemo načrtovane izgube.

⁴⁶ Več o tem glej Belak, 1998, str. 24-30.

odgovornost razteza po hierarhični lestvici navzgor. Govorimo torej o posredni odgovornosti (Hočevar, 2000, str. 15).

Stroškovna mesta odgovornosti lahko razvrstimo v dve skupini, in sicer:

- standardna stroškovna mesta odgovornosti in
- razsodnostna mesta odgovornosti.

Za standardna stroškovna mesta je značilno, da se za določena opravila določijo standardni stroški. Rezultate nekaterih enot v podjetju, med katere gotovo spada tudi računovodska služba, pa ne moremo meriti z denarnimi enotami, zato se znesek stroškov določi na podlagi mnenja, največkrat na podlagi izkušenj iz preteklosti (Hočevar, 2000, str. 16).

4.5 Sistem računovodskih informacij po nosilcih odločanja

Vsako podjetje naj bi si v skladu z lastnimi potrebami izoblikovalo lastni sistem računovodskih informacij, ki bi bil nosilec odločanja v pomoč pri odločanju. Za NEK sem ta sistem zasnovala na podlagi rezultatov poglobljenih intervjujev, ki sem jih izvajala med nosilci odločanja (glej Prilogo 3). Poglobljeni intervju je ena izmed kvalitativnih metod raziskave. Poslužujemo se ga takrat, kadar skušamo odkriti motive posameznikov, njihovih stališč, mnenj, zato jih je težko spraševati v prisotnosti drugih oseb. V tem se tudi razlikuje od skupinskih intervjujev, kjer sodeluje več oseb. Bistvo te metode je, da intervjujanca pripravimo do tega, da neobremenjeno izraža svoje mnenje, stališča, pa tudi občutke.

Poglobljeni intervjuji so nestrukturirani intervjuji s posamezniki, vodilo pri izvajanju je bil opomnik, ki je podan v Prilogi 1. V Prilogi 2 je podana celovita analiza glede percepcije o računovodstvu na splošno kot tudi o računovodstvu v NEK, o njegovih nalogah, njegovem pomenu na časovni premici in podobno.

5 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE PO POSLOVNIH FUNKCIJAH V NEK

V okviru izvajalnega podsistema poznamo torej šest osnovnih poslovnih funkcij. Naj jih naštejemo še enkrat:

- kadrovska funkcija,
- tehnična funkcija,
- nabavna funkcija,
- proizvodna funkcija,
- prodajna funkcija in
- finančna funkcija.

V nadaljevanju bom obravnavala samo štiri, izpustila bom proizvodno in prodajno funkcijo. Proizvodna funkcija je v NEK prav gotovo pomembna, vendar naj še enkrat opozorim, da je proizvod samo eden, zato odločitve o različnih proizvodnih serijah, o

uvajanju novih proizvodov in podobno v našem primeru niso relevantne. Seveda so pri tej funkciji pomembne tudi odločitve glede tehničnih izpopolnitev, vendar informacije o teh obravnavam pri tehnični funkciji. Navsezadnje je proizvodnja tudi organizacijsko v sektorju tehnične operative. Prodajne funkcije pa v NEK nimamo, saj električno energijo družbenikoma v skladu z meddržavno pogodbo le dobavljamo. Družbenika kot edina kupca pa sta dolžna v skladu s petim členom te pogodbe električno energijo prevzeti.

5.1 Računovodske informacije pri kadrovski funkciji

5.1.1 Opredelitev kadrovske funkcije

Brez ustreznega kadra si poslovnega procesa ne moremo predstavljati. V zaposlencih je lahko skrit velik konkurenčen potencial podjetja, zato ni slučajnost, da to funkcijo pri naštevanju poslovnih funkcij avtorji vedno uvrščajo na prvo mesto. Na delovno silo še vedno gledamo kot na strošek določenega obdobja, čeprav nanjo lahko gledamo tudi kot na investicijo. Kadrovske funkcije v osnovi opredelimo kot funkcijo pridobivanja, pripravljanja in varovanja zaposlencev (Igličar, Hočevar, 1997, str. 20).

Pohvalila sem že stabilno kadrovske situacijo v NEK, vendar pa že nekaj časa obstaja težnja po zmanjševanju števila zaposlencev.⁴⁷ Na drugi strani pa je velik izziv zadržati tiste, ki »najbolj vlečejo«. Pri tem lahko računovodstvo s pravimi informacijami zelo pomaga.

5.1.2 Računovodske informacije

Nosilci odločanja v intervjujih niso izrazili posebnih potreb po informacijah v zvezi s kadrovske funkcije, razen v smislu spremljave stroškov po posameznih komponentah, o čemer bo govora pri tehnični funkciji. Zaradi tega na tem mestu osvetljuje samo pomen računovodskih informacij pri tej funkciji. Ta bo morda prišel do izraza v prihodnosti.

Hočevar poudarja, da mora računovodstvo z informacijami omogočiti ugotovitev viškov zaposlencev na določenih delovnih mestih. Pri tem je potrebno definirati potrebne aktivnosti posameznih delovnih mest in stroškov za uresničevanje teh aktivnosti. Tako je možno presojanje koristi in stroškov teh delovnih mest (Hočevar, 1999, str. 48).

Z vidika motivacije pa je prav gotovo še bolj pomembno urediti sistem nagrajevanja. Na osnovi računovodskih informacij lahko kadrovske funkcije zasnuje ustrezna merila, ki kažejo na kakovost opravljenega dela zaposlencev. Nagrajevanje vodilnih pa naj bi bilo zasnovano na izpolnjevanju ciljev.

⁴⁷ Tudi svetovna praksa jedrskih elektrarn kaže na to, da se zaposlenost zmanjšuje, in sicer za samostojne elektrarne povprečno za 1,7% letno, za sisteme z dvema elektrarnama pa celo za 2,4 % letno (Nuclear Power Industry Trends in the USA, 2003, str. 15).

5.2 Računovodske informacije pri tehnični funkciji

5.2.1 Opredelitev tehnične funkcije

Tehnična funkcija se poleg kadrovske in nakupne funkcije nanaša na priskrbo prvin poslovnega procesa. Medtem ko je vloga kadrovske funkcije v zagotavljanju ustrezne kadrovske strukture, je vloga tehnične funkcije zagotavljanje tehnične osnove dela, to je pripravljanje, vzdrževanje in varovanje delovnih sredstev (Igličar, Hočevnar, 1997, str. 20).

Odločitve, ki se nanašajo na tehnično funkcijo, so navadno investicijske narave, se pravi dolgoročne, zato so toliko bolj občutljive. Zanje je navadno potrebno veliko sredstev, katerih obseg je navadno omejen, in bistveno vplivajo na celotno poslovanje podjetja, tudi na spremembe v obratni sferi. V tehničnem smislu ločimo investicije na (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 311):

- začetne investicije,
- investicije za izboljšave,
- investicije za nadomestitev,
- investicije za izpopolnitev,
- investicije za razširitev in
- investicije za preusmeritev.

Začetne investicije se, kot že samo ime pove, pojavijo ob ustanovitvi podjetja. Investicije za izboljšave so tiste, ki se nanašajo na boljše delovne razmere. Med temi so tudi tiste, ki se nanašajo na zagotavljanje varnosti in okoljevarstvena vprašanja. Zanje je značilno, da njihov prvotni namen niso določeni ekonomski učinki. Investicije za nadomestitev so tiste, pri katerih izrabljena delovna sredstva zamenjamo z novimi. Zamenjave so pri delujočem podjetju nujne, zato se pri tem zastavlja ključno vprašanje, ali nadaljevati z obstoječimi delovnimi procesi. Pri investicijah za izpopolnitev gre za zamenjavo še neizrabljenih delovnih sredstev z novimi; namen teh investicij je zniževanje stroškov delovne sile, materiala in podobno. Te investicije so precej kompleksne, zato so navadno potrebne podrobne analize. Razširitvene investicije omogočajo povečanje obsega proizvodnje. Te investicije lahko pomenijo tudi bistveno spremembo pri poslovanju, zato so to strateške odločitve, ki se sprejemajo na najvišjem nivoju odločanja. Slednje od naštetih vrst investicij pa omogočajo preusmeritev na druge proizvodne programe.

V NEK vse te investicije imenujemo modifikacije. Pomenijo projektne spremembe na določenih komponentah ali skupini komponent opredmetenih osnovnih sredstev zaradi zagotavljanja varnosti, boljše izkoriščenosti proizvodnih zmogljivosti, nižjih stroškov in podobno. Na tem mestu je potrebno omeniti, da predstavlja proizvodna oprema

sedemdeset odstotkov vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Pomembna proizvodna oprema⁴⁸ je razdeljena na tri opredmetena osnovna sredstva, in sicer:

- jedrski reaktor s hladilnimi sistemi,
- oprema za radiološko zaščito in
- oprema za radiološke odpadke.

Taka razvrstitev je zadoščala oziroma je bila ustrezna še po starem zakonu o računovodstvu. Čeprav so revizorji vsako leto uporni in nam dopovedujejo, da bi morali opremo »razcepiti« na posamezna opredmetena osnovna sredstva, je to praktično neizvedljivo, sploh pa povezano z ogromnimi stroški, ki vsekakor presegajo koristi. Sicer pa lahko smatramo, da je elektrarna denar ustvarjajoča enota⁴⁹.

Ni mi potrebno posebej poudarjati, da so ta tri opredmetena osnovna sredstva sestavljena iz na tisoče posameznih komponent. Te komponente pa so predmet omenjenih investicijskih odločitev. Pri tem je potrebno še poudariti, da je vzdrževanje teh komponent velika stroškovna postavka, zato je potrebno presojati, do kdaj je racionalno popravljati določene komponente oziroma kdaj dosežejo tisto točko, ko jih je preprosto bolje zamenjati. Ne nazadnje so komponente tudi predmet številnih revizij v smislu varnosti obratovanja, ki so načeloma pogostejše za starejše komponente, zato so v tem delu tudi stroškovno večje.

5.2.2 Računovodske informacije

Nosilci odločanja v organizacijskih enotah tehnične operative in inženiringa NEK potrebujejo naslednje informacije:

- a) v zvezi z modifikacijami - informacije pri izdelavi investicijskih programov;
- b) v zvezi z vzdrževanjem - informacije o tem, kdaj se splača določeno komponento popravljati in kdaj jo je bolje preprosto zamenjati, v okviru prvega dela pa tudi, kdaj je bolje popraviti z zaposlenci in kdaj je bolje prepustiti popravila zunanjim izvajalcem;
- c) informacije o optimalnosti dolžine gorivnega ciklusa.

Nosilci odločanja ugotavljajo, da nimajo zadostnih informacij za optimalne rešitve teh problemov. Odločajo se predvsem na podlagi tehničnih izkušenj iz svetovne prakse, ki so sicer dobrodošle, a vendar se zdi, da so ekonomski parametri bolj v drugem planu. Odločitve zaradi tega morda niso vedno optimalne. V zadnjih časih se to sicer spreminja, ker v to silijo nove razmere.

⁴⁸ Pomembnost gospodarskih kategorij zaradi potrebnih razkrivanj v letnih poročilih podjetje opredeli v svojih internih aktih. V skladu s Pravilnikom o računovodstvu NEK je pomembno opredmeteno osnovno sredstvo tisto, ki vrednostno predstavlja več kot deset odstotkov v strukturi vseh opredmetenih osnovnih sredstev.

⁴⁹ Po MRS je to najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarja denarne pritoke iz stalne uporabe, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev (MRS 36.7). Ugotavljati jo je potrebno na najnižji povezljivi ravni (MRS 36.B99). V velikem številu primerov je to kar celo podjetje.

a) Informacije v zvezi z modifikacijami

Pri modifikacijah govorimo predvsem o nadomestitvenih in izpopolnitvenih investicijah ter o investicijah, ki so povezane z varnostjo obratovanja in varovanjem okolja⁵⁰. Pri prvih se odločamo o tem, ali obdržimo posamezno komponento in jo v določenem časovnem obdobju nadalje vzdržujemo in popravljamo ali pa jo je bolje zamenjati z novo. S tem vprašanjem se bom ukvarjala v točki b).

V teoriji srečamo več metod za razvrščanje investicij oziroma za odločitev o sprejemu ali zavrnitvi določenega investicijskega projekta. Najpogosteje se uporabljajo naslednje metode:

- **doba vračanja investicije** (angl. payback period); to je pričakovano število let, v katerih se v obliki denarnih prejemkov preko amortizacije in dobička vrne začetni vložek v investicijo;
- **računovodska stopnja donosnosti** (angl. accounting rate of return), kateri je podlaga čisti prihodek posamezne investicije in ne denarni tok, ter jo izrazimo kot razmerje med povprečnim letnim prihodkom investicije in knjigovodsko vrednostjo investicije na polovici njene življenjske dobe;
- **čista sedanja vrednost investicij** (angl. net present value), ki temelji na razobrestenih prihodnjih tokovih, katerih vsota predstavlja čisto sedanjo vrednost posamezne različice;
- **notranja stopnja donosnosti** (angl. internal rate of return), ki jo predstavlja obrestna mera za denar, ki je vezan v investiciji v njeni celotni življenjski dobi.

Uporabna vrednost prvih dveh metod je zelo omejena, saj ne upoštevata časovne komponente denarja. Sta pa to razmeroma enostavni metodi in daleč od tega, da ne bi bili koristni. Doba vračanja je lahko tudi pokazatelj tveganosti; denarni tokovi v daljni prihodnosti so namreč bolj tvegani kot tisti v bližnji prihodnosti (Brigham, Gapenski, Daves, 1999, str. 208). Prav zaradi slabosti pa sta se razvili naslednji dve, mnogo bolj uporabni metodi: sedanja vrednost in notranja stopnja donosnosti. Obe upoštevata časovno vrednost denarja. Razlike med obema presega moje proučevanje, vendar je v mnogih pogledih metoda sedanje vrednosti boljša od metode notranje stopnje donosnosti⁵¹, zato se omejujem na prvo.

Ovrednotenje posameznih različic poteka po naslednjih korakih (Brigham, Gapenski in Daves, 1999, str. 209):

- določimo sedanje vrednosti denarnih tokov, tako da prihodnje tokove razobrestimo z razobrestovalnim faktorjem,

⁵⁰ Seveda so med modifikacijami pomembne tudi začetne investicije, in sicer predvsem tiste, ki se nanašajo na nove zahteve glede varnosti, ki ji predpisujejo zunanje institucije (npr. Republiška uprava za jedrsko varnost).

⁵¹ Tak primer so medsebojno izključujoče se investicije (angl. mutually exclusive investments), pri katerih se lahko pokaže, da je neka različica po čisti sedanji vrednosti boljša od druge, po notranji stopnji donosnosti pa ravno obratno. Razlika izhaja iz različnih stopenj, po katerih lahko podjetje denarne tokove ponovno investira.

- razobrestene denarne tokove seštejemo, vsota predstavlja čisto sedanjo vrednost posamezne različice,
- sprejmemo tisto različico, ki ima večjo čisto sedanjo vrednost oziroma v primeru ene različice jo sprejmemo, če je pozitivna, oziroma zavrnilo, če je negativna.

Ker sem že prej omenila, da je elektrarna denar ustvarjajoča enota, je praktično nemogoče »dodeliti« prejemke oziroma prihodke določeni komponenti. V tem primeru se je potrebno odločati na podlagi stroškov oziroma izdatkov za posamezno modifikacijo, pri tem pa predpostaviti, da ostanejo prejemki oziroma odhodki na enaki ravni. Zdi se enostavno, vendar pa je potrebno gledati tudi vpliv določene modifikacije na odločitve pri drugih poslovnih funkcijah. Tako se utegne zgoditi, da vpliva na spremembo obsega zalog, na spremembo kadrovske strukture in podobno. Upoštevati pa moramo tudi dejstvo, da modifikacije pomenijo tudi povečanje stopnje varnosti in zanesljivosti obratovanja, kar povečuje sprejemljivost in zaupanje v okolju.

b) Informacije v zvezi z vzdrževanjem

Prvo vprašanje v zvezi z vzdrževanjem je v bistvu podobno tako imenovanim »make-or-buy« odločitvam, pri katerih se odločamo o tem, ali bomo nek material kupili na trgu ali pa ga bomo proizvedli v podjetju. Material je namreč rezultat proizvodnega procesa v nekem drugem podjetju, zato presojamo, kaj je za nas ceneje.

Pri vzdrževanju je podobno. V NEK imamo v okviru organizacijske enote tehnične operative organizirano službo vzdrževanja. Skoraj dnevno se odločajo o raznih popravilih, vendar pa doslednih informacij o tem, ali se določeno stvar splača popraviti ali bi jo bilo sploh na daljši rok pametneje kupiti, nimajo. Še posebej je to pomembno zaradi zagotavljanja varnosti, ki ne sme biti v nobenem primeru ogrožena. Kdaj se torej odločamo o eni ali drugi alternativni? To je seveda takrat, ko na podlagi relevantnih informacij ugotovimo, da je nabavna vrednost nove komponente manjša, kot so celotni stroški popravila. Prav tako je tu še en moment; če se že odločimo za popravilo, bi lahko tehtali stroške popravila z lastno delovno silo s stroški popravila, zaupanjem drugemu zunanemu izvajalcu.

Naj ostanem torej pri prvem momentu, ki je največkrat predmet odločanja. Prej sem že rekla, da primerjamo nabavno vrednost nove komponente s stroški popravila. Na prvi pogled se zdi precej enostavno; seštejemo vse stroške z omenjenim popravilom neke komponente in preprosto primerjamo s ceno, ki trenutno velja na trgu. Pa ni tako enostavno. Z določeno verjetnostjo je potrebno predvideti, kdaj bo zopet potrebno popravilo in koliko bo takrat stalo, saj načeloma starejše komponente potrebujejo vse več popravil, pa tudi raznih pregledov, ki količinsko in stroškovno rastejo s starostjo komponente. Tako je potrebno najprej oceniti sedanjo vrednost vseh stroškov, ki se bodo z neko komponento pojavili s trenutno veljavno ceno na trgu za novo komponento.

Kot že rečeno, se odločamo na podlagi relevantnih informacij. Relevantne informacije pa so vsi stroški popravila določene komponente, katerih pa zaenkrat vsaj sistematično

ne spremljamo. Menim, da bi se do stroškov lahko dokopali preko delovnih nalogov. Delovni nalog se izda za vsako posamezno aktivnost na komponentah. Na določeni komponenti je lahko seveda več aktivnosti, zato bi bilo potrebno upoštevati vse delovne naloge, ki se v obdobju nanjo nanašajo. Z delovnega naloga sta trenutno razvidni samo količina in vrsta porabljenega materiala. Za pravilno presojo bo vsekakor potrebno dodati še naslednje:

- količino porabljenega dela lastne delovne sile po kvalifikacijski strukturi, ločeno na redno delo, delo ob praznikih in ob nedeljah ter nadure,
- količino in vrednost porabljenega dela zunanjih izvajalcev po kvalifikacijski strukturi ter
- količino in vrednost vgrajenega materiala zunanjih izvajalcev.

Stroškov vgrajenega materiala ni težko ugotoviti, poraba se pač vrednoti glede na sprejeto metodo vrednotenja porabe, za katero se podjetje samo odloči. Prav tako bi se lahko z ustrezno povezavo iz modula »Kadri« dokopali tudi do stroškov lastne delovne sile. Pri tem pa ne mislim zgolj na stroške dela v smislu bilančne postavke, temveč tudi na vse stroške v zvezi z zaposlencem, kot npr. stroški izobraževanja, dnevnice, potovanja, nadomestila zaradi bolniške odsotnosti in podobno. Malce težje pa je za posamezni delovni nalog ovrednotiti storitve zunanjih izvajalcev. Storitve se velikokrat nanašajo na več delovnih nalogov, zato bi jih bilo potrebno za posamezni delovni nalog oceniti po določenem ključu.

Naslednje vprašanje je, katere stroške upoštevati. Že nastali stroški so stvar preteklosti in nanje s svojimi odločitvami ne moremo več vplivati. Lahko pa služijo kot pripomoček za oceno bodočih stroškov. Iz načrta vzdrževanja tako ocenimo stroške po delovnih nalogih za bodoče obdobje v stalnih cenah. Vsoto teh stroškov nato primerjamo z veljavno ceno na trgu, povečano za stroške nabave.

c) Informacije o optimalnosti gorivnega ciklusa

Najprej nekaj besed o gorivu, ki je osnova za proizvodnjo električne energije v NEK. Osnova za pridobivanje jedrskega goriva je naravni uran, ki je hkrati tudi najpogostejše gorivo v skoraj vseh obstoječih jedrskih elektrarnah. Edini cepitveni material za jedrsko gorivo, ki se nahaja v naravi, je uranov izotop 235. Uranovo rudo najprej s posebnimi kemičnimi postopki očistijo. Rezultat teh postopkov je navadno uranov oksid, ki mu pravimo tudi rumena pogača (angl. yellow cake) zaradi specifične rumene barve. Uran kot gorivo se v jedrskih reaktorjih največkrat uporablja kot obogaten uran, lahko pa tudi v naravni izotopski sestavi. Za obogatitev urana so potrebne posebne fizikalne metode, ki jih uporabljajo le redke tovarne na svetu, ker so za to potrebne ogromne zmogljivosti v smislu ekonomske in tehnološke upravičenosti. Iz obogatenega urana se izdelajo gorivni elementi, ki se ob remontu vlagajo v jedrski reaktor.

Čas med dvema remontoma, v katerih se gorivo zamenja, pa imenujemo gorivni cikel. Ta je lahko različno dolg, navadno pa imajo jedrske elektrarne dvanajst-, osemnajst- ali štiriindvajsetmesečne gorivne cikle. Redke jedrske elektrarne menjajo gorivo vsakih šest mesecev. Odločitev o dolžini gorivnega ciklusa zavisi od več dejavnikov in je

strateškega pomena, kajti ne da se jih menjati na kratki rok. Napačne odločitve pa so lahko usodne. Tveganje lahko seveda bistveno zmanjšamo s pravimi informacijami.

V vsakem ciklusu se zamenja približno tretjina izrabljenih gorivnih elementov. To pomeni, da je en gorivni element v reaktorju tri leta, če gre za dvanajstmesečni gorivni cikel. V NEK je do leta 2002 trajal gorivni cikel eno leto, v istem letu pa smo presojali optimalnost dolžine ciklusa in ugotovili, da je najbolj optimalen osemnajstmesečni gorivni cikel, na katerega bomo preko enega prehodnega petnajstmesečnega ciklusa v letu 2006 tudi prešli.

V zadnjem desetletju se je trajanje remonta precej skrajšalo. V ZDA se je v obdobju 1990-1996 skrajšalo z devetdeset na petdeset dni v letu, nekaterim elektrarnam ga je uspelo znižati celo na dvajset dni. V Evropi je ta padec nekaj nižji, vendar so imele jedrske elektrarne že v startu to obdobje krajše. Obenem pa se dolžina gorivnega ciklusa podaljšuje.

Stroški jedrskega goriva v NEK predstavljajo pomemben delež v celotnih stroških, zato je njihovo obvladovanje posebnega pomena. Gorivni cikel spremlja služba za nuklearno gorivo v okviru sektorja inženiring s sofisticiranim modelom. Glede na obseg proizvedene električne energije spremljamo tudi stroške porabe jedrskega goriva. Podatki, ki jih potrebujemo za izračun porabe, so naslednji:

- stopnja neizgorelosti jedrskega goriva po posameznih gorivnih elementih,
- enotna zadnja nabavna cena jedrskega goriva in
- mesečna proizvodnja električne energije v GWh.

Osnova za ugotavljanje vrednostne porabe goriva je enotna nabavna cena goriva, izražena v ameriških dolarjih na kilogram nabavljenega goriva. V nabavni službi zberejo vso potrebno dokumentacijo v zvezi z nabavo, prevozi, carinskimi, špedicijskimi in drugimi stroški, ki so podlaga za izdelavo kalkulacije zadnje nabave. Vsako nabavo imenujemo regija in ji dodamo zaporedno številko. Prva nabava goriva ob začetku obratovanja NEK je bila torej »regija 1«. Na zadnjo nabavno ceno se preračunajo tudi ostale predhodne zaloge goriva.

V reaktorju se vedno nahaja 121 gorivnih elementov. Služba za nuklearno gorivo med drugim spremlja tudi stopnjo izgorevanja jedrskega goriva za vsak gorivni element. Vsako četrletje ugotavlja stopnjo neizgorelosti gorivnih elementov. Razlika v neizgorelosti glede na prejšnje četrletje predstavlja stopnjo izgorelosti oziroma porabo jedrskega goriva za tekoče četrletje.

Z računalniško aplikacijo GOR v okviru MIS-a spremljamo porabo jedrskega goriva in generiramo sedem različnih pregledov, in sicer:

- stanje neizgorelosti gorivnih elementov,
- količinska poraba jedrskega goriva po gorivnih elementih za četrletje,
- skupna mesečna poraba jedrskega goriva,
- vrednostna poraba jedrskega goriva za mesec,
- količinska in vrednostna poraba goriva za četrletje,

- stanje neizgorelosti gorivnih elementov pred prevrednotenjem in
- učinek prevrednotenja zalog jedrskega goriva.

Zaradi trenda podaljševanja gorivnega cikla v svetu smo tudi v NEK ponovno presojali optimalnost dolžine gorivnega ciklusa. Presoja je bila še posebej potrebna po uspešno izvedeni modernizaciji v letu 2000, ko se je moč elektrarne povečala za 10 %. Do tega bi sicer lahko prišli tudi z metodo primerjalnega presojanja. Dolgoletna praksa pa je pokazala, da imajo jedrske elektrarne v tem delu veliko svojevrstnih posebnosti, zato je nujna presoja znotraj nje. Kako torej ugotoviti, kakšen gorivni cikel bi bil najprimernejši za NEK? Začne se čisto preprosto: tisti, ki daje največjo čisto korist, kar pomeni, da je potrebno presoditi na eni strani stroške v celotnem obdobju obratovanja elektrarne, se pravi do leta 2023, za isto obdobje pa tudi koristi, saj daljši gorivni cikel pomeni tudi manj remontov v tem obdobju, kar pomeni, da bo proizvedeno več električne energije. Stroške bi lahko razvrstili v tri skupine:

- osnovni stroški gorivnega ciklusa, kot so neposredni stroški jedrskega goriva, poleg teh pa še stroški obresti, ki se nanašajo na nabavo jedrskega goriva,
- stroški nadomestne električne energije in moči v času remonta (angl. replacement power) in
- stroški remonta (angl. outage costs).

Na splošno velja, da prvi, torej neposredni stroški gorivnega ciklusa, rastejo z dolžino ciklusa, še posebej zato, ker se povečajo zahteve po obogatitvi urana. Prav gotovo bi bili tudi stroški financiranja višji zaradi daljše dobe vezave sredstev. Nasprotno pa velja za stroške nadomestne električne energije in stroške remonta, ki na splošno padajo, če se gorivni cikel podaljša. Relativna velikost teh parametrov se z leti spreminja, tako se npr. dolžina remontov na splošno krajša, še posebej to velja za ameriške jedrske elektrarne, medtem ko stroški obogatitve urana padajo.

Na drugi strani pa je potrebno pogledati tudi prihodkovno stran. Zaradi manjšega števila remontov bo tudi proizvodnja v tem obdobju višja. Seveda je potrebno ugotoviti, ali je ob daljšem gorivnem ciklusu nujen daljši remont. Postavlja se vprašanje, kje tiči razlog za skrajševanje remontov. Eden od razlogov je vsekakor »on-line« vzdrževanje, kar pomeni, da je le-to v večji meri možno tudi pri obratovanju na polni moči in ne le v času remontov, kot je bilo to v preteklosti.

Znano je, da so remonty izjemno dragi. Podaljševanje gorivnega ciklusa in s tem zmanjševanje pogostosti remontov lahko pomeni določen potencial v zmanjševanju stroškov in posledično izboljševanje rezultata poslovanja. To pa je odvisno predvsem od naslednjih dejavnikov:

- razpoložljivosti in izkoriščenosti kapacitet elektrarne,
- izpostavljenosti zaposlencev k sevanju in
- izpolnjevanja zahtev regulativnih organov.

Slednja dejavnika pričata v prid daljšim gorivnim ciklusom, saj se stroški v zvezi z izpolnjevanjem zahtev regulativnih organov z manjšanjem števila remontov v daljšem obdobju znižujejo, prav tako je izpostavljenost sevanju manjša, v kolikor je teh

remontov v daljšem obdobju manj. Vprašanje je, kako je z izkoriščenostjo kapacitet. Študije ameriških jedrskih elektrarn kažejo, da se prihranki v zvezi z razpoložljivostjo povečajo približno za toliko, kolikršna je izguba zaradi slabše izkoriščenosti kapacitet, če preidemo iz dvanajstmesečnega na osemnajstmesečni gorivni cikel pri najboljših oziroma srednje dobrih jedrskih elektrarnah tipa PWR (Optimal cycle length for LWRs, 1998, str. 2).

Do tu vse govori v prid daljšim gorivnim ciklusom, vendar pa ti pomenijo tudi večje stroške goriva, kakor sem že nakazala. Krajši gorivni ciklusi namreč pomenijo boljše izgorevanje, naši strokovnjaki za gorivo bi rekli, da so krajši gorivni ciklusi nevtronsko učinkovitejši, saj je izgorevanje pri manjših svežnjih goriva bolj enakomerno.

Naslednje vprašanje je, ali daljši gorivni cikel nujno pomeni tudi daljši remont. Študije ameriških elektrarn kažejo, da ni korelacije med dolžino remonta in dolžino gorivnega ciklusa, kar pomeni, da je dolžina remonta neodvisna od dolžine gorivnega ciklusa (Optimal cycle length for LWRs, 1998, str. 4).

Prav tako moramo ugotoviti, kakšen je vpliv dolžine remonta na neposredne stroške remonta, pri tem mislimo na vse stroške, ki se nanašajo na kakršnakoli dela v času remonta. Izkušnje kažejo, da so tudi ti v veliki meri neodvisni od dolžine remonta, pri čemer so vsi drugi parametri nespremenjeni. Dejstvo lahko podpremo z argumentom, da je za krajše remonte potrebno aktivirati tudi zunanje strokovnjake, več je izmenskega dela ipd., medtem ko se daljši remont opirajo pretežno na lastno delovno silo. Če dolžina gorivnega ciklusa ne vpliva na dolžino remonta, to potem pomeni, da pri podaljševanju gorivnega ciklusa padajo tudi stroški nadomestne električne energije. Prav tako to pomeni, da so višji prihodki od prodane električne energije.

Dejstvo, da gredo v svetu v smer podaljševanja gorivnega ciklusa, v ZDA celo na štiriindvajsetmesečnega, še bolj podkrepi potrebo za ponovno presojo optimalnosti tega ciklusa.

V nadaljevanju lahko strnemo informacije, ki bi bile potrebne za ugotovitev optimalnosti, in sicer:

- neposredni stroški goriva,
- stroški financiranja,
- stroški nadomestne energije,
- stroški remonta,
- izguba ali korist zaradi slabšega ali boljšega izgorevanja,
- izguba ali korist zaradi slabše ali boljše izkoriščenosti kapacitet,
- izguba ali korist zaradi manjše ali večje razpoložljivosti in
- prihodki od prodaje.

Po teh postavkah nato primerjamo npr. šestmesečni, dvanajstmesečni, osemnajstmesečni in štiriindvajsetmesečni gorivni cikel. Za osnovo npr. vzamemo obstoječi gorivni cikel, za ostale pa naredimo oceno in tako lahko izračunamo tudi odstotek izboljšanja oziroma poslabšanja posameznih postavk za vsako dolžino

izbranega ciklusa. Takšna primerjava pa nam ne daje celovitega pregleda o vplivu menjave dolžine gorivnega cikla na celotno poslovanje NEK. Ker je denar ustvarjajoča enota kar cela elektrarna, se vpliv najbolje pokaže skozi projekcijo izkaza poslovnega izida po letih do leta 2023. To smo tudi naredili ter ugotovili, da je najbolj optimalen osemnajstmesečni gorivni cikel, s prehodnim petnajstmesečnim ciklusom.

5.3 Računovodske informacije pri nabavni funkciji

5.3.1 Opredelitev nabavne funkcije

Nabava je poleg proizvodnje in prodaje najpomembnejša poslovna funkcija v proizvodnih podjetjih. Če bi laika vprašali, kakšno funkcijo ima nabavna služba v podjetju, bi verjetno kot iz topa odgovoril, da je to nakup vseh stvari, ki so potrebne za proizvodnjo izdelkov oziroma opravljanje storitev. Dejansko je tudi temeljna funkcija nabave, da podjetju priskrbi ustrezne surovine, izdelavni material, storitve, pomožni material ter stroje in naprave, ki jih potrebuje za nemoten potek proizvodnje. S pojmom ustreznosti je mišljeno predvsem, da je vse naštetu ustrezne kakovosti, po določeni ceni in predvsem na razpolago takrat, ko se potrebuje⁵².

V zadnjem času pa se je njena funkcija precej razširila in se je njen pomen še bolj okreplil. Vzrokov je veliko, zato naštejmo le najbolj očitne:

- povečale so se zahteve kupcev po kakovosti proizvodov in storitev ter posledično tudi zahteve po kakovosti vložkov;
- zaradi vse močnejše konkurence in zaradi racionalizacije poslovanja se je pojavila težnja po zmanjševanju zalog;
- skrajševanje rokov v logistiki in proizvodnji.

Nabava v širšem pomenu pa obsega tudi:

- raziskovanje trga, kjer bo podjetje kupovalo,
- načrtovanje nabave in
- oblikovanje nabavne politike.

V NEK je funkcija nabavne službe opredeljena nekaj ožje, sam nabavni proces pa se razprostira tudi na druge službe. Razlog je v kompleksnosti in številnosti vrst materiala in storitev, ki so potrebni za nemoten in varen obratovalni proces. Poleg tega pa so potrebna še specifična znanja o uporabljenih materialih. Prav zaradi tega imamo v sektorju inženiringa organizirano še posebno službo, ki se imenuje inženirska podpora, znotraj katere je tudi podpora nabavi, ki skrbi za to, da so vse nabavljene prvine v skladu s tehničnimi, tehnološkimi in varnostnimi zahtevami ter zahtevami glede kakovosti.

⁵² V zvezi s tem velja omeniti predvsem sistem nakupov »ravno ob pravem času« (angl. just in time procurement - JIT), pri katerem gre za sistem nadzorovanja zalog tako, da proizvajalec svoj proizvodni proces z dobavitelji usklajuje tako, da ti blago dostavijo natanko takrat, ko je potrebno v procesu proizvodnje.

Naloge nabavne službe v NEK lahko strnem v naslednje točke:

- izbira dobaviteljev,
- naročanje,
- reklamacije in
- spremljanje procesa nabave od izdaje interne naročilnice do poravnave obveznosti.

5.3.2 Računovodske informacije

Pri oblikovanju računovodskih informacij sem izhajala iz potreb nosilcev odločanja, in sicer nosilcev odločanja iz nabavnega sektorja in službe za inženirsko podporo nabavi.

Informacije bi lahko strnila v dve osnovni skupini, in sicer:

- informacije o dobaviteljih in
- informacije o skladiščnih zalogah.

5.3.2.1 Informacije o dobaviteljih

Število dobaviteljev se je v zadnjem času precej povečalo, zato je še posebej pomembno sistematično spremljanje njihove sposobnosti izpolnitve naročil. S številnimi dobavitelji smo vzpostavili dolgoročen partnerski odnos. Prednost takega odnosa je v poenostavljenem poslovanju, nižjih stroških nabave in velikokrat tudi nižjih cenah surovin, materialov oziroma storitev. Na drugi strani pa ima tak odnos tudi določene slabosti: izgubljanje konkurenčnih prednosti na strani dobaviteljev, prevelika odvisnost od enega dobavitelja, kar lahko kaj hitro vodi do nižje kakovosti zaradi vnaprej zagotovljene prodaje.

Intervju je pokazal, da so velike potrebe po naslednjih informacijah o dobaviteljih, in sicer o:

- a) boniteti dobaviteljev, še posebej o tistih, s katerimi stopamo v stik prvič oziroma občasno, in
- b) pogajalski moči dobaviteljev.

a) Boniteta dobaviteljev

Za presojo bonitete dobaviteljev sem nabavni službi predlagala, naj občasno od dobaviteljev zahtevajo letna poročila ali vsaj polletne ali letne računovodske izkaze⁵³. Iz teh potem izračunamo kazalnike, ki smo jih izbrali za oceno bonitete.

Te kazalnike lahko strnemo v štiri skupine, in sicer:

- kazalnike plačilne sposobnosti dobavitelja,
- kazalnike upravljanja s sredstvi,

⁵³ Računovodski izkazi domačih dobaviteljev bodo proti plačilu sicer dostopni na spletnih straneh AJPEs-a.

- kazalnike financiranja in
- kazalnike dobičkonosnosti.

Kazalniki plačilne sposobnosti dobavitelja nam povedo, ali je dobavitelj sposoben poravnati svoje tekoče obveznosti. Na prvi pogled se zdi to nepomembno in je kazalnik ustrežnejši za presojo plačilne sposobnosti kupca kot pa dobavitelja. Ko sem to omenila tudi našemu nabavnemu osebju, je bilo prvo vprašanje: »Kaj pa nas zanima njihova plačilna sposobnost?« Vendar pa se tovrstne težave dobavitelja lahko kaj hitro pokažejo v neustrezni kvaliteti blaga in nepravočasnosti dobave. Za natančnejšo analizo plačilne sposobnosti bi potrebovali tudi predračun denarnih tokov, vendar pa lahko iz bilance stanja hitro izračunamo dva pogosto uporabljena kazalnika. To sta:

- kratkoročni koeficient (angl. current ratio) in
- pospešeni koeficient (angl. quick ratio ali acid test ratio).

Prvega izračunamo tako, da kratkoročne terjatve delimo s kratkoročnimi obveznostmi; pove nam, kolikšen del kratkoročnih sredstev je financiranih s kratkoročnimi obveznostmi. Če je vrednost kazalnika enaka ena, pomeni, da podjetje kratkoročna sredstva v celoti financira s kratkoročnimi obveznostmi. Če je ta vrednost manjša od ena, potem s kratkoročnimi obveznostmi financira tudi del dolgoročnih sredstev, kar že nakazuje likvidnostne težave dobavitelja. Vsekakor je ugodno, da je kazalnik večji od ena, kar pomeni, da del kratkoročnih sredstev financira tudi z dolgoročnimi viri.⁵⁴ Drugega izračunamo podobno kot prvega, s tem da iz števca izločimo zaloge; pove nam, ali podjetje financira zaloge tudi dolgoročno. Zaloge sicer sodijo v kratkoročna sredstva, vendar so izmed teh najmanj likvidne, to pomeni, da jih je najtežje unovčiti v primeru stečaja ali likvidacije. Če je vrednost kazalnika enaka ena, pomeni, da podjetje financira vse zaloge dolgoročno. V kolikor je ta kazalnik večji, podjetje dolgoročno financira poleg zalog še del drugih kratkoročnih sredstev.

Samo ugotavljanje vrednosti kazalnikov pa še ni dovolj. Potrebna je tudi primerjava v času in prostoru. Tako spremljamo gibanje kazalnika skozi zaporedna obdobja in že padanje vrednosti kazalnika lahko nakazuje skorajšnje težave. Prav tako je koristna primerjava s povprečjem v panogi, v katero sodi dobavitelj.

Kazalniki upravljanja s sredstvi⁵⁵ nam povedo, kako učinkovito podjetje upravlja s sredstvi. Odgovarjajo nam na vprašanje, koliko prihodkov podjetje ustvarja z obstoječimi sredstvi oziroma koliko sredstev bi potrebovalo podjetje za doseg določenega obsega prihodkov. Če je sredstev preveč, je lahko financiranje sredstev predrago glede na dosežene prihodke, ki jih s temi sredstvi podjetje ustvarja, stroški obresti so previsoki, kar znižuje dobiček. Na drugi strani pa premalo sredstev lahko pomeni nižje prihodke. V to skupino kazalnikov sodijo:

- kazalniki obračanja sredstev in
- čas vezave sredstev.

⁵⁴ Z vidika dobavitelja to ni smotno, saj je dolgoročno financiranje dražje.

⁵⁵ Bolj udomačen izraz je kazalnik obračanja s sredstvi, vendar pa so kazalniki upravljanja s sredstvi širši, ker zajemajo še čas vezave sredstev.

Ker se različne vrste sredstev različno hitro obračajo, je potrebno analizirati obračanje posameznih sredstev.

Koeficient obračanja zalog (angl. inventory turnover) pokaže, kolikokrat na leto se zaloge obrnejo. Izračunamo ga tako, da čiste prihodke iz prodaje delimo s povprečnimi zalogami⁵⁶. Ta kazalnik je še posebej koristen za podjetja, katerih zaloge so pomembna postavka, in zelo dobro dopolnjuje kazalnika plačilne sposobnosti. Nizek koeficient nam lahko pove, da ima podjetje del zalog poškodovanih in zastaranih, in tako ne izkazuje prave vrednosti. Visok koeficient nam kaže dobro upravljanje z zalogami⁵⁷. Ta koeficient pa ima eno omejitev. Inverzna vrednost tega koeficienta predstavlja čas vezave zalog, ki pove, koliko časa v povprečju je potrebno od dneva nabave zalog do dneva, ko prejmemo plačilo za prodane proizvode oziroma opravljene storitve. Logično je, da daljši ko je ta čas, počasnejše je obračanje zalog, in obratno.

Koeficient obračanja terjatev iz poslovanja nam analogno pove, kolikokrat letno se obrnejo terjatve iz poslovanja v denarna sredstva. Izračunamo ga tako, da delimo prihodke iz poslovanja s povprečnimi terjatvami, pri čemer predpostavljamo, da gre za prodajo na kredit oziroma z odloženim plačilom. Čas vezave terjatev iz poslovanja (angl. days sales outstanding ali average collection period) dobimo tako, da terjatve iz poslovanja delimo s povprečnimi prihodki iz poslovanja na dan (letna prodaja/365 oziroma 360). Pove nam, kakšna je povprečna čakalna doba od dneva prodaje do dneva prejema plačila. Ni potrebno posebej poudarjati, da je za podjetje bolje, da je ta čim krajša.

Koeficient obračanja stalnih sredstev (angl. fixed assets turnover) nam pove, kako učinkovito podjetje uporablja zgradbe in opremo. Dobimo ga z deljenjem prihodkov s knjigovodsko vrednostjo stalnih sredstev. Ta in naslednji koeficient je pomemben zlasti, ko ocenjujemo dobavitelja na dolgi rok, vendar pa ima pri primerjavi z ostalimi podjetji v panogi vsaj dve omejitvi, ki ju velja izpostaviti. Prvi problem je zaradi inflacije in »umetnega« povečevanja vrednosti osnovnim sredstvom na podlagi indeksa življenjskih potrebščin. Drugi problem je v amortizaciji, pa še ta ima dve dimenziji. Najprej, podjetja uporabljajo različne metode amortiziranja, zato med seboj ne morejo biti primerljiva. Prav tako pa ne moremo primerjati različno starih podjetij, saj ima starejše podjetje bolj amortizirana sredstva kot novejše, zato bi nas koeficient lahko zavedel, saj bi višji koeficient starejšega podjetja lahko pokazal, da je uspešnejše pri uporabi sredstev. Prenovljeni SRS naj bi ta problem rešili, saj naj bi v računovodskih izkazih prikazovali sredstva po pošteni vrednosti, če se izkaže, da je ta nižja od knjigovodske vrednosti (SRS, 2001, str. 18). Dokler to ne bo postala ustaljena praksa vsaj večine podjetij, bo primerjava nemogoča.

Koeficient obračanja vseh sredstev (angl. total assets turnover), kot že pove samo ime, meri obračanje vseh sredstev in ga izračunamo kot gornjega, le da v imenovalcu

⁵⁶ Povprečne zaloge (terjatve) poenostavljeno izračunamo tako, da vsoto zalog (terjatev) na začetku obdobja in na koncu obdobja delimo z dve.

⁵⁷ Pri sistemu sprotne dobave je ta koeficient logično zelo visok.

upoštevamo vsa sredstva. Ta koeficient nam v grobem pove, ali podjetje ustvarja dovolj prihodkov glede na investirana sredstva.

Kazalniki financiranja (angl. debt management ratios) nam pokažejo, do katere mere se podjetja financirajo z zunanjimi viri. Zadolženost podjetja namreč za upnike pomeni tudi finančno tveganje. To sta predvsem:

- delež dolga v sredstvih (angl. total debt to total assets) in
- mnogokratnik stroškov obresti (angl. times interest earned).

Delež dolga v sredstvih nam pokaže, koliko je podjetje odvisno od posojilodajalcev. Mnogokratnik stroškov obresti pa nam pove, do katere točke lahko dobiček iz poslovanja pade, da je podjetje še sposobno poravnati letne stroške obresti. Izračunamo ga tako, da dobiček iz poslovanja delimo z obrestmi. Ta kazalnik je še posebej pomemben, saj lahko nakazuje skorajšnji propad podjetja, v kolikor je prenizek. Upniki bodo ob neporavnavanju teh obveznosti lahko zahtevali stečaj, vsekakor pa bo podjetje težko dobilo dodatne vire oziroma le po višji ceni, kar ga po spiralni poti zopet vodi v propad.

Kazalniki dobičkonosnosti pokažejo skupen učinek zgoraj naštetih kazalnikov, dobičkonosnost je namreč rezultat številnih politik in odločitev v podjetju. To so:

- čista dobičkonosnost prodaje (angl. the profit margin on sales),
- dobičkonosnost sredstev (angl. basic earning power),
- čista dobičkonosnost sredstev (angl. return on total assets) in
- čista dobičkonosnost kapitala (angl. return on equity).

Čista dobičkonosnost prodaje je razmerje med čistim dobičkom oziroma čisto izgubo in prihodki. Ta kazalnik je ustrezen za primerjavo podjetij v panogi. Dobitkonosnost sredstev je razmerje med dobičkom iz poslovanja in celotnimi sredstvi in pokaže sposobnost podjetja, da z danimi sredstvi ustvarja dobiček iz poslovanja. Čista dobičkonosnost sredstev je podobna prejšnjemu kazalniku, le da v števcu upoštevamo čisti dobiček. Čista dobičkonosnost kapitala pa pokaže uspešnost upravljanja s premoženjem lastnikov in ga izračunamo kot razmerje med čistim dobičkom in kapitalom.

Analiza teh kazalnikov nam daje informacije o likvidnosti, učinkovitosti upravljanja s sredstvi, ustreznosti financiranja in profitabilnosti dobavitelja. To pa so prav gotovo pomembne informacije, tako pri izbiri dobavitelja kot pri vzdrževanju poslovnih odnosov z njimi. Vsi štirje faktorji so pomembni, vendar pa nam analiza ne omogoča povezave med njimi. DuPontova enačba pa uspešno povezuje vse štiri elemente, na ta način pa nam pokaže vsesplošen finančni položaj proučevanega podjetja, in sicer:

$$\text{donošnost kapitala} = \text{čista dobičkonosnost prodaje} \times \text{koeficient obračanja sredstev} \times \text{stopnja finančnega vzvoda}.$$

Čisto dobičkonosnost prodaje in koeficient obračanja sredstev sem že obravnavala. Stopnjo finančnega vzvoda pa izračunamo tako, da vsa sredstva delimo s kapitalom⁵⁸. Formula je še posebej koristna, saj nazorno pokaže, da je profitabilnost podjetja odvisna od treh elementov:

- obvladovanja stroškov,
- izkoriščanja kapacitet in
- financiranja.

b) Pogajalska moč dobaviteljev

Že prej sem omenila, da so nekateri dobavitelji za NEK ekskluzivni, kar pomeni, da so za določene storitve ali blago edini. To nam kaže tudi na to, da je njihova pogajalska moč velika. Z njimi imamo tudi dolgoročne partnerske odnose, o čemer sem tudi že govorila. Z vidika pogajalske moči pa je prav gotovo pomembna informacija, kolikšen delež prodaje predstavlja NEK v njihovi celotni prodaji. To lahko ugotovimo iz računovodskih izkazov dobaviteljev in iz podatkov o njihovem prometu pri nas. Od tega deleža je odvisna tudi pogajalska moč na strani NEK.

Zelo pomembna informacija z vidika nosilcev odločanja je tudi promet posameznih dobaviteljev skozi obdobja. Analiza nam lahko pokaže večanje odvisnosti od posameznih dobaviteljev. Njihov delež pri nabavah posameznih vrst materiala ali naročanju storitev pa omogoča tudi kritično presojo upravičenosti izbire posameznih dobaviteljev.

5.3.2.2 Informacije o skladiščnih zalogah

V strukturi sredstev zaloge zajemajo pomemben delež, zato je njihovo obvladovanje nujno, v razmerah odprtega trga električne energije pa lahko učinkovito poslovanje z njimi pomeni tudi svojevrstno konkurenčno prednost. Jasno je, da so zaloge v podjetju potrebne, vendar ne kakršnekoli. Tako prevelika zaloga sicer res predstavlja neko varnost, da nam materiala ne bo zmanjkalo, prav tako za večje količine lahko dobimo popuste, po drugi strani pa pomeni večji vloženi kapital in ne nazadnje lahko povzroča tudi prostorske probleme, kot so nepreglednost, dodatna skladišča, dodatna delovna sila za manipulacijo in podobno.

Prednosti prevelike zaloge so slabosti premajhne zaloge in obratno. Premajhne zaloge pomenijo res manj angažiranega kapitala, nižje stroške skladiščenja, po drugi strani pa je potrebno pogostejše naročati in, kar je še pomembnejše, večja je nevarnost pomanjkanja blaga takrat, ko ga potrebujemo. Slednje je z vidika varnosti še posebej pomembno v NEK. To pa pomeni, da mora biti obseg zalog ravno dovolj velik, da se proizvodjalni proces odvija nemoteno in varno, ter ravno dovolj majhen, da ne odseva neučinkovite uporabe tega dela sredstev, ker bi ga lahko porabili za koristnejše namene. Gre torej za svojevrsten konflikt interesov med različnimi poslovnimi funkcijami v podjetju; stroški kapitala, vezani v zalogah, in stroški razpolaganja in manipuliranja z materialom na zalogi, poleg teh pa so še stroški kala, loma, razsipa in podobno

⁵⁸ Na tem mestu so mišljene navadne delnice, v kolikor gre za delniško družbo.

pomembna postavka v skupnih stroških in skupnih izdatkih. Znižanje teh stroškov in izdatkov pozitivno vpliva na likvidnost, zato finančna funkcija na eni strani teži k zniževanju zalog. Pretirano zniževanje zalog pa lahko v določeni točki ogrozi nemoten potek proizvodnje. Za ilustracijo naj povem, da v NEK en dan nenačrtovanega izpada proizvodnje električne energije lahko pomeni tudi do 400.000 EUR manj prihodkov. Potrebno je najti torej optimalen obseg zalog, to je minimalni obseg, ki še dopušča nemoteno proizvodnjo električne energije v NEK.

Informacije o zalogah lahko strnemo v naslednje skupine:

- a) informacije o stroških zalog,
- b) informacije o optimalnem obsegu zalog in
- c) informacije o varnostnih zalogah.

a) Informacije o stroških zalog

Učinkovito poslovanje z zalogami torej pomeni z najnižjimi stroški zagotavljati nemoten potek proizvodnje električne energije. Tako je potrebno prepoznati vse stroške v zvezi zalogami. V grobem jih razdelimo v dve skupini, in sicer na:

- stroške razpolaganja z zalogami (angl. carrying costs) in
- stroške naročanja (angl. ordering costs).

Stroški razpolaganja z zalogami vključujejo stroške skladiščenja⁵⁹, stroške financiranja, stroške zavarovanja in stroške amortizacije. Ti stroški se navadno gibljejo premo sorazmerno s povprečnim obsegom oblikovanih zalog. Stroški zalog na letni ravni znašajo celo od sedem do petnajst odstotkov njihove vrednosti, odvisno od specifičnosti poslovanja podjetja (Osmanagić Bedenik, 2000, str. 3). Na drugi strani so stroški naročanja in stroški prevzema naročenega blaga več ali manj fiksni, torej neodvisni od povprečnega obsega zalog.

b) Informacije o optimalnem obsegu zalog

Optimalnega obsega zalog ne ugotavljamo za vsako vrsto materiala na zalogi, ker bi imeli s tem večje stroške kot koristi, zato ga je smotrno ugotavljati le za najpomembnejše vrste materiala. V literaturi se najpogosteje uporablja tako imenovana ABC-metoda razvrščanja materiala, po kateri razvrstimo material v tri skupine po kriteriju porabe določene skupine materiala glede na celotno vrednost porabe v obdobju⁶⁰. Tako v skupino A sodijo tiste vrste materiala, ki imajo kumulativno vrednostno največji delež porabljenega materiala v celotni vrednosti letne porabe materiala, v skupino C pa tiste, ki imajo najmanjši, za material iz skupine B velja nekaj vmes. Optimalno količino materiala navadno iščemo za tiste vrste materiala, ki spadajo v skupino A, in morda še za tiste vrste, ki jih razvrstimo v skupino B, za material iz skupine C pa bi bilo neracionalno, saj bi to pomenilo večje stroške kot koristi. To pa ne

⁵⁹ V NEK so v okviru stroškov skladiščenja pomembni tako imenovani »stroški negovanja« materiala. To »negovanje« se nanaša na zagotavljanje ustrezne temperature pri določenih vrstah materiala, razne premaze po določenem času ipd.

⁶⁰ V praksi se, čeprav redkeje, pojavljajo tudi drugi kriteriji, npr.: stroški skladiščenja, nabavna cena, čas dospetja in drugi.

pomeni, da za zaloge materiala iz skupine C ni potrebno obvladovanje. Ravno tako je potrebno, vendar so metode enostavnejše. Ena izmed poznanih in zelo uporabnih metod je sistem dveh zabojev. Za vsako vrsto materiala imamo dva zaboja z enako količino. Ko se en izprazni, naročimo toliko materiala, da ga zopet napolnimo⁶¹. V NEK imamo podobno sistem mini-max zaloge, pri kateri se naročilo izda takoj, ko pade zaloga na določen minimum; naročilo dopolni zaloge do njene maksimalno dovoljene (maksimalne) zaloge. Ti količini se določata na podlagi preteklih izkušenj.

Kakšen obseg zalog za pomembne vrste materiala naj torej ima podjetje? Odgovor nam ponuja teoretični model optimalne količine naročanja (angl. economic ordering quantity), ki določa tak obseg naročila, pri katerem so skupni stroški zalog najnižji.

Optimalno količino naročanja izrazimo s formulo tako:

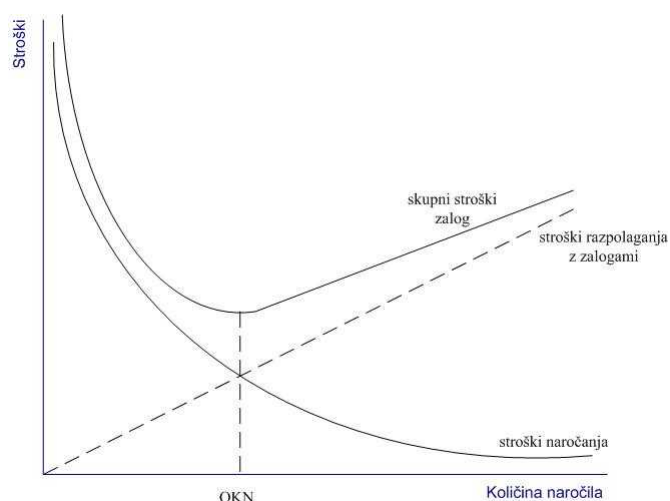
$$OKN = \sqrt{\frac{2KS_{nar}}{S_z}},$$

pri čemer so:

- OKN - optimalna količina naročanja,
- S_{nar} - stalni stroški posameznega naročila,
- K - potrebna količina in
- S_z - letni stroški na enoto v zalogi.

Grafično pa si to predstavljamo s Sliko 9.

Slika 9: Optimalna količina naročanja



Vir: Brigham, Gapenski in Daves, 1999, str. 680.

⁶¹ Podobna metoda je metoda »rdeče črte«, pri kateri je material v enem zaboju. V notranjosti je zarisana rdeča črta, ki ponazarja nivo, pri katerem je potrebno obnoviti zalogo materiala (Brigham, Gapenski, Daves, 1999, str. 612).

Čeprav je v modelu zapisano, da so stroški naročanja fiksni, pa to v realnosti čisto ne drži, saj je določen del odvisen od obsega. Ti stroški zajemajo naslednje skupine (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 393):

- neposredne stroške naročil posameznih vrst materiala,
- omejeno stalne splošne stroške naročanja in
- stalne splošne stroške naročanja.

V prvo skupino uvrstimo stroške telefoniranja, poštno stroške, stroške porabljenega pisarniškega materiala in podobno. V drugo skupino spadajo plače zaposlencev, ki se kakorkoli ukvarjajo z naročanjem. V zadnjo skupino pa uvrstimo splošne stroške, ki jih za posamezno naročilo ne preračunavamo, to so: plače vodstvenega osebja in tistih služb, ki se z naročanjem ukvarjajo, amortizacijo zgradb in opreme, kjer se te službe nahajajo, stroške popravil in podobno.

Poleg tega pa ima model še dve omejitvi. Predpostavlja namreč, da se material porablja enakomerno in da prispe v skladišče nova pošiljka v trenutku, ko pade zaloga na nič. V praksi ne moremo z gotovostjo načrtovati nabave materiala tako, da bi ga prejeli ravno v trenutku, ko nam zaloge poidejo. Takega špekuliranja si še posebej v NEK ne moremo privoščiti zaradi varnostnih razlogov in zaradi možnosti izpada proizvodnje. Torej je naslednje vprašanje, kdaj naročiti blago. Odgovor se zdi na prvi pogled preprost, in sicer naj bi blago naročili toliko časa prej, preden ga potrebujemo, kolikor časa traja, da naročeno blago prispe. S tem v zvezi je potrebno upoštevati še naslednje pojme v zvezi z zalogami:

- signalna zaloga,
- maksimalna zaloga in
- minimalna zaloga ali varnostna zaloga.

Signalna zaloga je tista, pri kateri je potrebno sprožiti nabavni proces; biti mora ravno tolikšna, da je zanesljivo ne zmanjka, preden prispe nova pošiljka materiala. Maksimalna zaloga pa je tista, pri kateri so stroški nabave in skladiščenja v ravnovesju z dovoljeno vezavo obratnih sredstev.

c) Informacije o varnostnih zalogah

Signalno zalogo torej porabimo v nabavnem roku. To je ideal, h kateremu stremi tudi koncept proizvodnje ravno ob pravem času. V praksi pa ni tako preprosto. Prvič, to velja le za enakomerno porabo, česar v praksi ne moremo trditi za vse vrste materiala. Drugič, problem je tudi v nabavnih rokih, ki so načeloma dogovorjeni, vendar pa jih včasih ni mogoče izpolniti. Podjetje mora zato imeti na zalogi vedno neko količino surovin in materiala, tej zalogi pravimo varnostna zaloga. Predstavljamo si jo lahko kot neko rezervo, ki omogoča premostitev problemov v zvezi z nepravočasno dobavo ali nepričakovano večjo porabo materiala. Varnostna zaloga ima v NEK ravno z vidika varnosti velik pomen, zato ji je potrebno posvečati posebno pozornost. Še posebej to velja za material v varnostnem razredu, za katerega se v nobenem primeru ne sme

zgoditi, da bi ga v danem trenutku zmanjkalo. Varnostno zalogo je potrebno torej dobro definirati za posamezne vrste materiala. Obseg varnostne zaloge lahko izračunamo po naslednjem obrazcu⁶²:

$$VZ = Q * t * (1 + vd/100),$$

pri čemer so:

VZ – varnostna zaloga,

Q – povprečne letne potrebe,

t – povprečen čas dobave in

vd – varnostni dodatek, ki izraža zakasnitve pri dobavi.

Zaradi približevanja k logiki »ravno ob pravem času« v NEK v nabavni proces vpeljujemo tako imenovan sistem sledenja nabavnega procesa (angl. tracking procurement system), ki bo omogočal spremljanje procesa nabave za posamezne vrste materiala, in sicer od trenutka izdaje interne naročilnice, s katero iniciator izrazi potrebo, pa do trenutka, ko je račun plačan. Na ta način bo mogoče oceniti tudi dobavne roke, ki so včasih dolgi celo do enega leta ali več, pri tem pa tudi lažje oceniti varnostni dodatek, ki odseva morebitne zakasnitve pri dobavi.

S tem sistemom bo mogoče kritično presoditi morebitne neracionalnosti v postopkih naročanja. Poleg tega bomo dosegli naslednje cilje:

- znižali se bodo skupni stroški zalog,
- obseg zastarelih zalog se ne bo povečeval in
- potrebe po investicijah v skladiščne zmogljivosti se ne bodo povečevale.

5.4 Računovodske informacije pri finančni funkciji

5.4.1 Opredelitev finančne funkcije

Temeljni cilj finančne funkcije je zagotavljanje trajne plačilne sposobnosti podjetja. V literaturi avtorji navajajo različne naloge, ki stremijo k temu cilju. Vsebina finančne funkcije pa je v priskrbi, uporabi in vračanju sredstev ter preoblikovanje obveznosti do virov sredstev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 517).

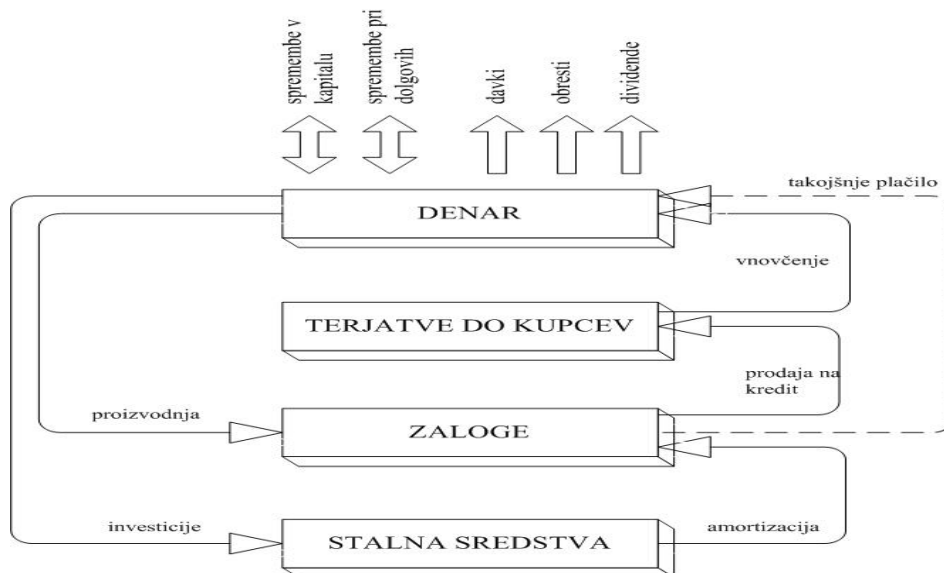
Ta opredelitev po Bergantu tudi opredeljuje finančno funkcijo z izvajalnega vidika (Bergant, 1993, str. 20). Celovitost finančne funkcije pa je potrebno pogledati še z dveh drugih zornih kotov poslovnega sistema. Zakaj? Zmotno je misliti, da se finančna funkcija opravlja le v okviru finančne službe kot organizacijske enote. Ta se praktično razteza po vseh organizacijskih enotah v podjetju. Financiranje je torej tesno povezano z

⁶² V literaturi se pojavljajo še drugi obrazci za izračun varnostne zaloge, kot npr. Antoine-ov obrazec: $VZ = (\text{letni potrošek} \times \text{čas nabave}) / \text{število delovnih dni v letu}$, po Kalveramu pa ugotavljamo varnostne zaloge preprosto tako, da seštevek dni, potrebnih za nabavo, delimo z dnevnim ali mesečnim potroškom (Osmanagić Bedenik, 2000, str. 6).

vsemi dejavnostmi v podjetju. Vse aktivnosti podjetja, tako npr. način proizvodnje kakor tudi konkurenčna strategija, odločilno vplivajo na finančno strukturo. Velja tudi obratno; finančne odločitve prav tako vplivajo na aktivnosti v podjetju, tako je npr. investiranje zelo odvisno od načina financiranja sredstev. Še bolj nazorno se ta odvisnost vidi s Slike 10.

Slika nazorno prikazuje tako imenovani cikel konverzije sredstev, v katerem sredstva neprestano spreminjajo svojo pojavno obliko. Tako z denarjem npr. kupimo surovine, iz katerih proizvedemo izdelke, ki v skladišču čakajo na prodajo. Tako se denar spremeni v fizično zalogo. Ko podjetje izdelek proda, navadno ne dobi takoj plačila, zato v tem obdobju govorimo o terjatvah do kupcev. Fizične zaloge se tako preoblikujejo v nematerialno obliko. S plačilom pa se terjatve spremenijo v denar. Seveda v primeru storitvenega podjetja in v primeru NEK fazo skladiščenja proizvodov preskočimo.

Slika 10: Cikel konverzije sredstev



Vir: Higgins, 1989, str. 5.

Na sliki 10 pa vidimo še en proces, in sicer v zvezi s stalnimi sredstvi. Vemo, da opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev direktno ne moremo »vgraditi« v proizvod, ne moremo jih pa izključiti iz vrednosti končnega proizvoda ali storitve. Tako obračunsko prenesemo del vrednosti teh sredstev na poslovni učinek. Temu pravimo amortizacija. Podjetje mora del prejetega denarja tako investirati v nova sredstva. V tem je tudi vsebinski pomen amortizacije.

Povedano priča dejstvu, da finančne funkcije torej ne moremo gledati le z vidika dejavnosti, ki se organizacijsko opravljajo v finančni službi. Pomen finančne funkcije je z razvojem širši. Če je v preteklosti veljalo, da je temeljna naloga finančne funkcije, da na podlagi načrta prodaje in proizvodnje priskrbi sredstva, danes velja, da se finance zrcalijo v vseh poslovnih odločitvah, kar terja njihovo poznavanje tudi s strani nosilcev

odločanja z drugih področij. Finančno funkcijo moramo torej opredeliti tudi z informacijskega in odločevalnega vidika. Po prvem vidiku je skrb finančne funkcije v oceni finančnega položaja v preteklosti, na podlagi analize tega položaja pa se sproži proces finančnega načrtovanja.

5.4.2 Računovodske informacije

Temeljni cilj finančne funkcije je torej trajna plačilna sposobnost podjetja. Gre za sposobnost podjetja, da razpolaga z ustreznimi likvidnimi sredstvi takrat, ko so potrebna. Glede na čas ločimo:

- kratkoročno plačilno sposobnost in
- dolgoročno plačilno sposobnost.

Tako ločevanje je potrebno tudi z vidika oblikovanja informacij. Prvo lahko glede na splošno definicijo plačilne sposobnosti opredelimo kot sposobnost podjetja, da ob dospelosti tekoče poravnava svoje obveznosti. Podobno pa lahko opredelimo dolgoročno plačilno sposobnost kot sposobnost podjetja, da na dolgi rok razpolaga z ustreznimi likvidnimi sredstvi. To se odraža v ustrezni strukturi naložb in virov financiranja. Podjetje je lahko kratkoročno plačilno sposobno, dolgoročno pa ne. Velja tudi obratno, ko ima podjetje občasne težave pri poravnavanju svojih tekočih obveznosti.

Temeljno orodje za zagotavljanje kratkoročne plačilne sposobnosti je kratkoročno finančno načrtovanje. V teoriji so omenjene tri skupine metod načrtovanja, in sicer:

- čiste bilančne metode, pri katerih sta vir podatkov bilanca stanja in izkaz poslovnega izida,
- delne bilančne metode, pri katerih so vir podatkov poleg zgornjih še podatki iz različnih poslovnih funkcij, in
- čiste finančne metode, ki temeljijo na materialnih in denarnih tokovih, ki jih načrtujejo nosilci vseh poslovnih funkcij.

Seveda so v praksi najzanesljivejše slednje. Pri tem naj omenimo, da se v tem delu funkciji financ in računovodstva prekrivata. Informacije o časovni skladnosti prejemkov in izdatkov nam daje izkaz finančnega izida, sestavljen po neposredni metodi.

Izkaz denarnih tokov je bil v starih SRS obravnavan v SRS 27 in za zunanje poročanje ni bil obvezen, temveč so ga podjetja sestavljala za notranje poročanje. Po novem je ta izkaz postal temeljni računovodski izkaz in je vključen v SRS 26 kot različica I, ki se sestavlja, če so na voljo ustrezni podatki o prejemkih in izdatkih (neposredna metoda). Različica II predstavlja bivši izkaz finančnih tokov in se sestavlja na podlagi dveh zaporednih bilanc stanja in izkaza poslovnega izida za vmesno obdobje (posredna metoda). Ne glede na to, po kateri metodi se izkaz sestavlja, se imenuje izkaz finančnega izida⁶³. SRS dajejo prednost neposredni metodi, vendar kar se tiče poročanja zunanjim uporabnikom, bodo podjetja najverjetneje dajala prednost drugi različici, saj

⁶³ Tudi v tem delu prenove SRS gre z približevanje MRS, in sicer MRS 7.

je pridobivanje podatkov zanjo enostavnejše. Tudi z vidika notranjega poročanja in oblikovanja informacij o kratkoročni plačilni sposobnosti je prednost prav gotovo na strani prve različice, saj omogoča sprotno presojanje finančnega položaja podjetja.

Predračunski izkaz finančnega izida je tako vrednostno izražen načrt prejemkov in izdatkov za tekoče leto. Ker mora biti metodika predračunavanja usklajena z metodiko obračunavanja, mora imeti predračun tega izkaza takšno obliko, kot jo predpisuje standard 26.6. Tako je sestavljen iz štirih podbilanc: A, B, C in Č. V prvih treh se izkažejo podatki o prejemkih, izdatkih in razliki med obema oziroma bolj točno, o prebitku prejemkov nad izdatki ali obratno. Podbilanca Č predstavlja vsoto finančnega izida v obračunskem obdobju in začetnega stanja denarnih sredstev.

V praksi pa je potrebno predračunski izkaz finančnega izida dopolniti tudi z drsečim načrtom denarnih sredstev za krajša obdobja, npr. za četrtertletja ali mesece. Drsečim v tem smislu, da načrt vsako obdobje sproti prilagajamo glede na okoliščine. Tega je bolje pripraviti malce drugače kot celoletnega, in sicer tako, da spremljamo najprej vse prejemke in nato vse izdatke. Tak načrt je preglednejši in takoj pokaže, v katerem obdobju imamo manjko denarnih sredstev in v katerem višek.

Dolgoročno plačilno sposobnost Bergant opredeljuje z dvema pogojema (Bergant, 1993, str. 48):

- finančna moč in
- dolgoročno finančno ravnotežje.

Glede na oba pogoja ločimo tudi informacije.

Informacije glede finančne moči so zlasti te (Bergant, 1993, str. 48):

- informacije o gibanju trajnega kapitala,
- informacije o priskrbi in porabi finančnih sredstev in
- informacije v zvezi s finančnim razmerjem do okolja.

Pri prvih upoštevamo tudi skrite dobičke oziroma izgube v časovnih razmejitvah. Temeljne informacije so primerjave glede na gibanje v preteklosti in glede na načrtovana gibanja. Te informacije podkrepimo še z vzroki povečanja ali zmanjšanja in z raznimi kazalci, kot so npr.: kazalec rentabilnosti poslovanja, koeficient pregretosti poslovanja, stopnja finančne neodvisnosti, stopnja poslovne neodvisnosti, stopnja kreditne zadolženosti in tako dalje. Informacije o priskrbi in porabi finančnih sredstev dobimo z izkazom finančnega izida. Dopolnimo jih z vzroki za morebitna nepredvidena gibanja, bodisi sredstev bodisi obveznosti do virov sredstev. Pri informacijah glede finančnih razmerij do okolja presojamo predvsem odvisnost od tujih virov in za kakšne namene so bila izposojena sredstva uporabljena.

Informacije glede dolgoročnega finančnega ravnotežja pa so predvsem informacije o usklajenosti ročnosti sredstev z ročnostjo obveznosti do njihovih virov. Na splošno ločimo tri tipe financiranja glede na njihove stroške v povezavi s tveganostjo, in sicer:

- agresivno financiranje, ki je tvegano, saj s kratkoročnimi viri financiramo tudi dolgoročna sredstva;
- usklajeno financiranje, pri katerem so ročnosti sredstev usklajene z viri za njihovo financiranje;
- konservativno financiranje, pri katerem del kratkoročnih sredstev financiramo tudi z dolgoročnimi viri (npr. zalog).

Omenila sem, da je obrat zalog v NEK precej nizek, zato je to potrebno upoštevati pri odločitvah o financiranju. Pri tem je potrebno ugotoviti, kolikšen del obratnih sredstev je potrebno financirati tudi z dolgoročnimi viri.

Kot rečeno, imajo zaradi narave proizvodnje jedrskih elektrarn različne poslovne funkcije v NEK različen pomen. Poudarjena vloga sektorja tehnične operative prav gotovo v prvi vrsti izvira iz zahtev po varnosti in stabilnosti obratovanja. Po drugi strani pa je primat tudi »dediščina« iz preteklosti, ko ekonomika ni imela posebne teže. Z odprtjem trga električne energije pa postajajo vse pomembnejše tudi druge poslovne funkcije. Odločitve nosilcev odločanja postajajo z vseh vidikov zahtevnejše, zato potrebujejo kvalitetne računovodske informacije.

6 SKLEP

Podjetja delujejo v vse bolj spreminjajočem se okolju. Spremembe so postale edina stalnica. Pri svojem poslovanju se podjetja soočajo z izzivi in nevarnostmi in le najuspešnejša izzive izkoristijo v svojo prid, na nevarnosti pa se ustrezno pripravijo oziroma se jim skušajo izogniti. Za takšno delovanje pa morajo imeti dobre informacije, med katerimi so zelo pomembne tudi računovodske.

V elektrogospodarstvu v Sloveniji so se v zadnjih letih zgodile velike spremembe. Trg z električno energijo se je odprl; leta 2001 najprej znotraj Slovenije, leto kasneje pa se je začel odpirati tudi navzven. Na prehodu iz reguliranega v tržni sistem pa ima država odgovorno nalogo. Proizvodna podjetja je morala pripraviti na prihajajočo konkurenco. Pri tem je bilo potrebno rešiti tudi problem »nasedlih investicij« teh podjetij, ki pomenijo stroške prehoda iz enega sistema v drugega. V svetu je ta koncept poznan le v elektroenergetskih sistemih, čeprav so prehod iz enega sistema v drugega doživela tudi podjetja iz drugih panog. To je tudi razlog, da se med teorijo in prakso krešejo stališča glede reševanja tega problema. Dejstvo pa je, da s to obremenitvijo podjetja na odprtem trgu ne bi mogla preživeti. S problemom »nasedlih investicij« so se srečevale tudi druge države, vendar so ga reševale zelo različno glede na svoje posebnosti. V Sloveniji pravni okvir reševanja postavlja Energetski zakon. Glavni vir za pokrivanje »nasedlih investicij« je del kupnine, pridobljene s privatizacijo distribucijskih in nekaterih proizvodnih podjetij. Pomemben ukrep v smislu priprave proizvodnih podjetij je tudi združitev nekaterih proizvodnih podjetij v holding. NEK ni med njimi, ker njen položaj določa meddržavna pogodba, po drugi strani pa je sposobna samostojno nastopati na odprtem trgu električne energije. Morda se zdi, da meddržavna pogodba odmika NEK

od odprtega trga električne energije, vendar bo trg posredno vsekakor vplival na poslovanje NEK.

Zaradi tega bodo imeli nosilci odločanja čedalje odgovornejšo vlogo v teh podjetjih. Odločanje, kot njihova primarna vloga, je čedalje zahtevnejše. Brez dobre informacijske podlage pa se bo nemogoče dobro odločati. Prav gotovo ima računovodstvo kot osrednja informacijska dejavnost pri tem velik pomen. V NEK se to že kaže. Še do nedavnega je bilo računovodstvo služba, ki zbira podatke iz ustreznih knjigovodskih listin, jih poknjiži, nato pa na koncu obračunskih obdobj po predpisanih metodologijah sestavi računovodske izkaze. Računovodstvo je bilo sinonim za finančno računovodstvo, ki pač mora zadostiti nekim zunanjim zakonskim zahtevam. Stroškovno računovodstvo ni bilo potrebno, saj stroškov ni bilo potrebno razporejati po različnih stroškovnih nosilcih, električna energija je še vedno en in edini stroškovni nosilec. Poslovodno računovodstvo, ki izhaja iz obeh, pa prav tako ni bilo razvito. Nosilci odločanja so se največkrat odločali na podlagi tehnoloških kriterijev, ekonomski pa so bili drugotnega pomena. Zaradi vplivov okolja bo potrebno usmeriti pogled tudi izven podjetja in znati z določeno verjetnostjo napovedati te vplive in njihove možne posledice. Pri tem ima veliko vlogo računovodsko predračunavanje, katerega cilj je pripraviti formalen, v denarju izražen načrt podjetja.

Čeprav ima NEK konkurenčno prednost glede cene, ki je relativno nizka, pa odprtje trga vsekakor pritiska na zniževanje stroškov. To postaja že očitno s sklenitvijo meddržavne pogodbe, saj bosta družbenika prav tako zahtevala bolj transparentno poslovanje. Pri tem bodo računovodske informacije prav gotovo dobile nove dimenzije. Pritisk na stroške zahteva njihovo učinkovito obvladovanje in kaže razmisliti tudi o kakšnih novih orodjih. Pri tem sem preizkušala ustreznost treh zelo odmevnih metod: ABC-metodo, primerjalno presojanje in uravnoteženi sistem kazalnikov. Slednja se mi zdita precej uporabna tudi za naše podjetje. ABC-metoda pa zaradi specifičnosti NEK ne bi bila primerna. NEK proizvaja namreč le en proizvod, to je električna energija, ki jo dobavlja samo dvema kupcema, ki sta hkrati tudi družbenika. Prav gotovo pa bi kazalo razmisliti o uvedbi ene od preostalih omenjenih metod ali o kombinaciji obeh. Predpogoj za to pa je podpora s strani vseh nosilcev odločanja. Izkazalo pa se je, da nosilci odločanja sicer poznajo primerjalno presojanje z vidika tehnoloških procesov, sistema uravnoteženih kazalnikov pa sploh ne. Gotovo bi bilo potrebno vložiti dosti navora za vpeljavo novih metod, vendar menim, da bi bil na koncu pozitiven rezultat.

Kakorkoli, preglednejše poslovanje bo zahtevalo tudi nove vsebine informacij, ki bodo koristne za posamezne nosilce odločanja. Še posebej se to kaže pri nabavni in tehnični funkciji. Na podlagi izraženih potreb s strani nosilcev odločanja sem osvetlila tiste informacije pri posameznih poslovnih funkcijah v NEK, ki bi jih dodatno potrebovali pri svojem odločanju. Pri kadrovske funkciji bodo prav gotovo pomembne računovodske informacije pri izdelavi meril za presojanje kakovosti opravljenega dela zaposlencev. Zaradi novo nastalih razmer bo potrebno pri tehnični funkciji dati več poudarka na ekonomske kriterije. Računovodstvo bo s svojimi informacijami sodelovalo pri izdelavi investicijskih programov za modifikacije. Pri vzdrževanju bo potrebno upoštevati celotne stroške vzdrževanja posamezne komponente

opredmetenega osnovnega sredstva in jih primerjati z nabavno vrednostjo nove komponente. Seveda je potrebno pri tem upoštevati sodobno pojmovanje stroškov. Naslednje informacije v zvezi s tehnično funkcijo so informacije o dolžini gorivnega ciklusa. Z računovodskimi informacijami podpiramo nosilce odločanja pri presoji optimalnosti dolžine tega ciklusa. V okviru nabavne funkcije bo potrebno v bodoče dati več poudarka na boniteto in pogajalsko moč dobaviteljev ter na stroške skladiščnih zalog. Finančno funkcijo pa bo računovodstvo oskrbelo z informacijami glede kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnosti.

Izdelala sem tudi sistem rednih in občasnih računovodskih informacij, ki se bo vsekakor skozi leta še dopolnjeval glede na dodatne potrebe nosilcev odločanja in glede na informacije, ki sem jih osvetlila pri posameznih poslovnih funkcijah.

Menim, da bo s kvalitetnimi računovodskimi informacijami podprto odločanje v NEK boljše in lažje. Dobro odločanje pa vodi k poslovni odličnosti podjetja.

LITERATURA

1. Anthony Robert N.: Essentials of Accounting. 4th ed. Harvard : Addison-Wesley Publishing Company, 1988. 193 str.
2. Arnold John, Turley Stuart: Accounting for Management Decisions. London : Prentice-Hall, 1996. 481 str.
3. Bandur Simona: Kakšna bo usoda evropskih nukleark? Naš stik, Ljubljana, 2000, 1, str. 31-32.
4. Bandur Simona: Največ težav z nuklearko in naftnimi zalogami. Naš stik, Ljubljana, 2001, 4, str. 30-32.
5. Belak Vinko: Centri odgovornosti u organizaciji suvremenog poduzeća. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 8(1998), 11, str. 24-30.
6. Berdnik Vozel Mojca, Marcon Petra: V teoriji odlično – kaj bo v praksi? Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2000, 38, str. 10-11.
7. Bergant Živko: Sistem kompleksne analize finančnega položaja podjetja. Ljubljana : ITEO, 1993. 263 str.
8. Bhimani Alnoor: Management Accounting : European perspective. Oxford : Oxford University Press, 1996. 250 str.
9. Bogan Christopher, English Michael J.: Benchmarking for best practices. New York : McGraw-Hill, 1994. 312 str.
10. Bowditch James L., Buono Anthony F.: A Primer on Organizational Behavior. 4th ed. New York : John Wiley & Sons, Inc., 1997. 402 str.
11. Brečević Djani: Boj za porabnike. Glas gospodarstva, Ljubljana, 2001, 4, str. 15-18.
12. Brečko Daniela: Plesni koraki za dinozavre. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2000, 6, str.16-17.
13. Brigham Eugene F., Gapenski Louis C., Daves Philip R.: Intermediate Financial Management. 6th ed. Forth Worth : The Dryden press, 1999. 1018 str.
14. Cohen Nigel G.: The Business Plan – Approved! Aldershot : Gower Publishing, 1995. 178 str.
15. Emmanuel Clive, Otley David, Merchant Kenneth: Accounting for Management Control. 2nd ed. London : Chapman & Hall, 1991. 235 str.
16. Gilbert Richard, Kahn Edward P., Newbery David M.: International comparisons of electricity regulation. Cambridge : Cambridge University Press, 1997. 500 str.
17. Golob Robert et al.: Analiza konkurenčnosti domačih proizvajalcev na trgu z električno energijo. Ljubljana : Fakulteta za elektrotehniko, Pravni inštitut pravne fakultete in Ekonomski inštitut pravne fakultete, 2000. 24 str.
18. Hammer Michael, Champy James: Preurejanje podjetja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1995. 223 str.
19. Hewett J. Martha: Stranded costs: A »Bigger ripoff than S&Ls«? (URL:<http://www.me3.org/projects/dereg/stranded.html>), april 1996.
20. Higgins Robert C.: Analysis for Financial Management. 2nd ed. Homewood : Irwin, 1989. 337 str.

21. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
22. Hočevar Marko: Računovodstvena potpora strateškim odlukama u poduzeću. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 9(1999), 3, str. 44-51.
23. Hočevar Marko: Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij: zbornik referatov. Portorož : LM Veritas, 2000, str. 5-22.
24. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
25. Kaplan Robert S., Norton David P.: Uravnoteženi sistem kazalnikov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2000. 343 str.
26. Kodeks računovodskih načel. IKS, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 1995, 12, str. 5-42.
27. Kolar Iztok: Koristi od strateškega računovodstva. Revizor, Ljubljana, 1999, 10, str. 32-57.
28. Koletnik Franc: Računovodska podpora tekočim poslovnim odločitvam. 28. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1996, str. 143-160.
29. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996a. 452 str.
30. Koletnik Franc: Aktivno upravljanje troškovima. Računovodstvo i financije, Zagreb, 2000, 8, str. 3-14.
31. Korošec Bojana: Uporaba računovodsko merjenih kategorij pri odločanju. Gradivo za izobraževanje za strokovni naziv potrjeni računovodja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996, str. 1-31.
32. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Ponatis. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1997. 367 str.
33. Martinec Niko: Električna je tržno blago, ne dobrina. Glas gospodarstva, Ljubljana, 2000, 7-8, str.16-18.
34. Mednarodni računovodski standardi. Ljubljana : International Accounting Standards Board, 2001. 1357 str.
35. Odar Marjan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 2003, 4-5, str. 23-37.
36. Osmanagić Bedenik Nidžara: Bilančni pokazatelji ranog upozorenja. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 9(1999), 9, str. 39-45.
37. Osmanagić Bedenik Nidžara: Upravljanje zalihama. Slobodno poduzetništvo, Zagreb : TEB, 2000, 18, str. 3-15.
38. Pajić Željko: Obračun troškova na temelju aktivnosti – ABC metoda. Slobodno poduzetništvo, Zagreb : TEB, 2000, 19, str. 15-23.
39. Prašnikar Janez, Debeljak Žiga: Ekonomski modeli za poslovno odločanje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1998. 435 str.
40. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 394 str.
41. Ronutti Bernarda: Nasedle investicije niso le slovenska posebnost. Naš stik, Ljubljana, 2000, 10, 30-31.

42. Rozman Rudi: Planiranje poslovanja podjetja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1993. 316 str.
43. Scarsi Gian Carlo: Nasedle investicije v Evropi, interno gradivo za predavanje. Maribor : Elektrogospodarstvo Slovenije, 2001, 4 str.
44. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 326 str.
45. Špiljak Višnja: Postaju li računovođe specijalisti za podršku odlukama uprave. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 8(1998), 5, str. 39-42.
46. Srića Velimir, Treven Sonja, Pavlič Mile: Informacijski sistemi. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1995. 274 str.
47. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
48. Thierer Adam: Electricity Deregulation: Separating Fact from Fiction in the Debate over Stranded Costs. (URL:<http://www.heritage.org/library/categories/regulation/tp20.html>), 11.3.1997.
49. Turk Ivan: Notranje revidiranje poslovanja v organizacijah združenega dela, bankah in zavarovalnih skupnostih. Ljubljana : Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, 1988. 215 str.
50. Turk Ivan, Melavc Dane: Uvod v računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 1994. 492 str.
51. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1997, 620 str.
52. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, 841 str.
53. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 1082 str.
54. Vezjak Blanka: Poročanje o ravnanju z okoljem. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1999, 6, str. 69-71.

VIRI

1. Bakić Krešimir et al.: Slovar izrazov za trg z električno energijo. Ljubljana : Sloko Cigre, 2001. 96 str.
2. Cilji 2003. Krško : Nuklearna elektrarna Krško, 2002.
3. Donnees sur l'energie nucleaire. Paris : OECD, 1991. 43 str.
4. Energetski zakon (Uradni list RS, št. 79/99 in 8/00).
5. Nuclear Power Industry Trends in the USA. Virginia : Goodnight Consulting, 2003. 43 str.
6. Optimal cycle lengths for LWR's. Stoller Nuclear fuel, 1998. 51 str.
7. Pogodba med Vlado Republike Slovenije in Vlado Republike Hrvaške o ureditvi statusnih in drugih pravnih razmerij, povezanih z vlaganjem v Nuklearno elektrarno Krško, njenim izkoriščanjem in razgradnjo (Uradni list RS, št. 5/2003 – Mednarodne pogodbe).
8. Pravila za načrtovanje, angažiranje in realizacijo planskih pravic. Krško : Nuklearna elektrarna Krško, 1998. 7 str.

9. Pravilnik o računovodstvu NEK, d.o.o., 2002. 44 str.
10. Slikovni atlas jedrske tehnologije, društvo jedrskih strokovnjakov Slovenije, 2001. 60 str.
11. Uredba o preoblikovanju Nuklearne elektrarne Krško, p.o., v javno podjetje Nuklearna elektrarna Krško, d.o.o. (Uradni list RS, št. 54/1998).
12. Zakon o gospodarskih družbah (vključno z novelo ZGD-F). Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2001. 476 str.

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV UPORABLJENIH ANGLEŠKIH IZRAZOV

Angleški izraz

Slovenski prevod

accounting rate of return	računovodska stopnja donosnosti
acid test ratio	pospešeni koeficient
administration costs	stroški administracije
ancillary services	sistemske storitve
average collection period	čas vezave terjatev iz poslovanja
Balanced scorecard	uravnoteženi sistem kazalnikov
base load consumption	pasovni odjem
base load production	pasovna proizvodnja
basic earning power	dobičkonosnost sredstev
bearer of decision-making	nosilec odločanja
benchmark	primerjalno sodilo
benchmarking	primerjalno presojanje
bottom-up system	sistem (npr. oblikovanja informacij)
	»od spodaj navzgor«
budget	predračun
budgeting	predračunavanje
captive buyer	tarifni porabnik
carrying costs	stroški razpolaganja z zalogami
cash budget	predračun denarnih tokov
cost pool	stroškovni bazen
current ratio	kratkoročni koeficient
days sales outstanding (glej average collection period)	
debt management ratio	kazalnik (zunanjega) financiranja
decision maker (glej bearer of decision-making)	
economic ordering quantity	optimalna količina naročanja
eligible customer	upravičeni odjemalec
engineering costs	stroški inženiringa
financial budget	predračun financiranja
first mover advantage	prednosti prvega na trgu
fission process	proces cepitve atomskih jeder
fixed assets turnover	koeficient obračanja stalni sredstev
franchise customer (glej captive buyer)	
general costs	splošni stroški

internal rate of return	notranja stopnja donosnosti
inventory turnover	koeficient obračanja zalog
just in time (procurement)	(nakup) ravno ob pravem času
lag indicator	končni kazalnik
lead indicator	usmerjevalni kazalnik
maintenance costs	stroški vzdrževanja
management information system	poslovodni informacijski sistem
master budget	celostni predračun
net present value	čista sedanja vrednost
non-safety related material	material izven varnostnega razreda
operating budget	predračun poslovanja
operating costs	obratovalni stroški
ordering costs	stroški naročanja
outage costs	stroški remonta
outage	remont
payback period	doba vračanja investicije
performance benchmarking	primerjalno presojanje uspešnosti poslovanja
pressurised water reactor	tlačnovodni reactor
process benchmarking	primerjalno presojanje poslovnih procesov
profit margin on sales	čista dobičkonosnost prodaje
quick ratio (glej acid test ratio)	
reactive energy	jalova energija
relevant variables	ustrezne spremenljivke
replacement power	nadomestna električna energija in moč
return on equity	čista dobičkonosnost kapitala
return on total assets	čista dobičkonosnost sredstev
safety costs	stroški varnosti
safety related material	material v varnostnem razredu
single unity	samostojna enota
stakeholders	deležniki, interesne skupine
stranded costs	nasledle investicije, nasledli stroški
strategic benchmarking	strateško primerjalno presojanje
sunk cost	nepovratni stroški
tariff system	tarifni sistem
tax	davek, prispevek
times interest earned	mnogokratnik stroškov obresti
total assets turnover	koeficient obračanja (vseh) sredstev
total debt to total assets	delež dolga v sredstvih
total quality management	sistem celovitega obvladovanja kakovosti
tracking procurement system	sistem sledenja nabavnega procesa
tracking system	sistem sledenja
utility	elektroenergetski sistem
yellow cake	rumena pogača
World Association of Nuclear Operators (WANO)	Svetovna organizacija operaterjev jedrskih elektrarn

PRILOGE

Seznam prilog

Priloga 1: Opomnik za intervju z nosilci odločanja v NEK

Priloga 2: Analiza poglobljenih intervjujev

Priloga 3: Sistem računovodskih informacij

Priloga 1

OPOMNIK ZA INTERVJU Z NOSILCI ODLOČANJA V NEK

I. PREDSTAVITEV

1. Namen raziskave
2. Predstavitev sodelujočega:
 - funkcija in odgovornosti v NEK / kariera v NEK (koliko časa ste zaposleni v NEK, na katerih delovnih mestih v NEK ste bili - razvoj v NEK, na katerem delovnem mestu ste začeli ipd.)

II. SPLOŠNE PREDSTAVE O RAČUNOVODSTVU

1. Kaj vam **pride na misel** ob besedi računovodstvo?
2. Kakšne **občutke** vam zbuja? Katere pozitivne občutke? Kako to? Katere negativne občutke? Kako to?
3. Kako **pomembno** je po vašem mnenju računovodstvo v podjetju?
4. Kakšen je **ugled** računovodstva v podjetju? Zakaj dober? Zakaj slab? Kaj bi ugled izboljšalo / povečalo?
5. Ali menite, da se njegov **pomen** z razvojem povečuje ali zmanjšuje? Kako to?
6. V kateri **podsystem** po vašem mnenju sodi računovodstvo (izvajalni, informacijski ali odločevalni)?
7. Za koga vse in za kakšne potrebe po vašem mnenju računovodstvo **oblikuje informacije**?
8. Kaj je **glavna naloga** računovodstva? Zakaj?
9. Prosim vas, da se greva ena igrico. Predstavljajte si, da ste astronaut in potujete po vesolju. Vidite planet, ki se imenuje **računovodstvo** in pristanete. Kako izgleda planet? Kaj se na njem dogaja? Kdo so prebivalci? Kakšni so? Kaj počnejo? Kakšna je atmosfera? Kakšno je vreme? Kateri letni čas je na tem planetu? Kakšne so pokrajine? Ali je planet sodoben in tehnološko napreden? Kakšne vrste situacije in ljudi srečate? Ali se na tem planetu kaj nenavadnega/posebnega/drugačnega? Kaj? Ali je ta planet urejen? Kako je urejen? Kaj želi ta planet izraziti? Katere pozitivne lastnosti želi izraziti?
10. Sedaj pa si predstavljajte tipično osebo, ki je zaposlena v računovodstvu. Kakšni ljudje so po vašem mnenju **zaposlenci** v računovodstvu? Opišite človeka, ki je zaposlen v računovodstvu? PERSONIFIKACIJA:
 - Kakšen je ta človek? Kakšnega spola je? Koliko je star?
 - Kakšen življenjski stil ima? S kom se družijo?
 - Kje stanuje? Kakšen avto ima?
 - Ali ima družino? Kakšna je njegova družina?
 - Ali ima domačo žival? Katero?
 - Ali svoje delo opravlja z veseljem? Ali dobro zasluži?
 - Ali je v življenju srečen?

III. RAČUNOVODSTVO V NEK

1. Prosim vas, da mi poveste kaj vse vam pride na misel, če vam rečem »**FIN.RAČ**«.
2. Kakšne **občutke** imate, če pomislite na računovodstvo v NEK? Ali so ti občutki bolj pozitivni, bolj negativni ali ste ob tem popolnoma indiferentni? Kako to?
3. Kakšen je po vašem mnenju **ugled** službe FIN.RAČ? Kateri elementi po vašem mnenju povečujejo, kateri pa znižujejo ugled finančnega računovodstva?
4. Kaj vi osebno veste o FIN.RAČ? S čim vse se po vašem mnenju ukvarja? Kakšno vlogo ima po vašem mnenju? Kaj je **naloga** / **vloga** računovodstva v NEK?
5. Katere **naloge opravlja** FIN.RAČ? Kaj FIN.RAČ dela? Katere naloge **niso vključene**? Zakaj? Katere od teh nalog, ki niso vključene, bi morale biti del nalog FIN.RAČ? Zakaj?
6. Ali katere od nalog, ki jih FIN.RAČ opravlja, **niso del** njegovih **nalog**? Katere? Zakaj? Kako bi vi to uredili? Zakaj? Ali bi katere od nalog FIN.RAČ prenesli na druge oddelke? Katere? Zakaj? Prednosti in slabosti tega? Ali bi katere od nalog FIN.RAČ prenesli na zunanje izvajalce? Katere? Zakaj? Prednosti in slabosti tega?
7. S katerimi **službami** v NEK je FIN.RAČ v NEK **povezano**? Na kakšen način? Kaj so prednosti in kaj pomanjkljivosti te povezanosti?
8. Ali s katero od služb ni povezano, pa bi moralo biti? Zakaj ni? Zakaj bi moralo biti? Kaj bi se spremenilo, če bi se povezali?
9. Kako je vaša služba povezana s FIN.RAČ? Katere naloge opravlja FIN.RAČ za vašo službo? Ali katere naloge pogrešate? Zakaj?
10. Predstavljajte si, da ste v vlogi svetovalca računovodstva, z nalogo uskladiti / urediti / organizirati **sodelovanje računovodstva z ostalimi službami**. Kaj bi jim **svetovali**? Zakaj? Na kakšen način naj bi sodelovanje potekalo? Kako naj bi potekala komunikacija znotraj posamezne službe? Kako naj bi potekala komunikacija med posamezno službo in računovodstvom? Kaj pa med vašo službo in računovodstvom?
11. Računovodstvo nekoč - danes – jutri (opis računovodstva glede na naloge, koristi, ...).

IV. SODOBNI SISTEMI OBVLADOVANJA STROŠKOV

1. Ena od nalog računovodstva je tudi informacijska podpora pri obvladovanju stroškov. V svetu obstajajo različne metode, ki se uporabljajo pri tej nalogi. Ali poznate katero od metod? ČE DA: Katero? ČE NE: Različne metode obvladovanja stroškov so ABC, BSC, »benchmarking«, metoda ciljnih stroškov ipd. Ali ste že slišali za katero od teh metod? Za katero?
2. Katere od sodobnih sistemov obvladovanja stroškov bi kazalo uvesti tudi v NEK? Zakaj?

V. RAČUNOVODSTVO V NEK IN NOVO NASTALE RAZMERE

PREDSTAVITEV TRENUTNIH DOGAJANJ: MEDDRŽAVNA POGODBA, ODPIRANJE TRGA ELEKTRIČNE ENERGIJE

1. Kako to vpliva na računovodstvo v NEK? Kaj je pozitivno? Kaj je negativno? Zakaj?
2. Ali to vpliva na vlogo računovodstva? Ali se bo vloga / pomen računovodstva glede na novo nastale razmere spremenila? Kako? Zakaj?
3. Ali bodo novo nastale razmere vplivale na delovanje računovodstva? Kako, v kakšni smeri, na katerih področjih? Zakaj?

VI. ZAZNAVANJE POTREB ODLOČEVALCEV PO RAČUNOVODSKIH INFORMACIJAH

1. Ali mi lahko opišete vaš **običajen delovni dan**? Kakšne **poslovne odločitve** sprejemate dnevno? Katere tedensko, mesečno? Ali obstajajo katere poslovne odločitve, ki jih sprejemate samo občasno? Katere?
2. Kakšne **informacije** potrebujete pri svojih odločitvah? LOČENO PO VRSTI ODLOČITVE - NADZOR DOSEGANJA CILJEV, NADZOR ODGOVORNOSTI PODREJENIH, IPD.
3. Na kakšen način **prihajate do informacij**? Ali jih oblikujete sami, s pomočjo katerekoli druge službe...?
4. Ali katere **informacije pogrešate**? Katere? Zakaj? Zakaj teh informacij nimate?
5. **Katere** računovodske informacije, ki ji prejimate, **uporabljate** pri svojih odločitvah? Katere računovodske informacije prejimate, pa za vas **niso koristne**, jih pri svojih odločitvah ne uporabljate?
6. Ali so informacije, ki jih pripravi računovodstvo **ažurne**? Ali so te informacije **natančne**? Ali so te informacije **pregledne** (prikazane v obliki, ki vam ustreza)? Ali jih dobite takrat, ko jih potrebujete? ČE NE: Kako bi to spremenili? Katere informacije kdaj in kako?
7. Katere informacije pripravljate v vaši službi, pa bi jih po vašem mnenju morali v računovodstvu? Zakaj? V čem bi bile prednosti, če bi vam te informacije pripravilo računovodstvo? V čem bi bile pomanjkljivosti, če bi vam te informacije pripravilo računovodstvo?
8. Katere informacije bi še potrebovali pri svojem odločanju?
9. Katere računovodske informacije bi radi prejimali v informativne namene?

Priloga 2

ANALIZA POGLOBLJENIH INTERVJUJEV

1 UVOD

Računovodstvo dobiva z razvojem nove vsebine, računovodje vse bolj postajajo specialisti na področju podpore nosilcev odločanja pri odločanju. V NEK je računovodstvo še vedno bolj naravnano k zunanjim uporabnikom in zadovoljevanju nekih zakonskih okvirov. To izhaja v določeni meri iz sistema, v katerem je NEK poslovala (dogovorna ekonomija) in same specifične podjetja s poudarjeno vlogo tehnične funkcije. Ekonomski kriteriji niso imeli posebne teže. Nove razmere na trgu pa bodo silile k bolj transparentnemu poslovanju, zato bo potrebno določene odločitve bolj podpreti tudi z računovodskimi informacijami. Namen te raziskave je spoznati potrebe po računovodskih informacijah, ki jih imajo tisti, ki odločajo, pri tem pa tudi pridobiti ustrezne inpute za boljšo komunikacijo in sodelovanje. Posamezne trditve so podkrepljene s citati respondentov.

2 METODOLOGIJA IN VZOREC

Obdobje izvajanja	Junij in julij 2003
Metodologija	Poglobljeni intervjuji
Ciljna skupina	- vodje služb (12 od 23) - izvršilni direktorji (3 od 6) - uprava (1 od 2)
Kraj izvedbe	Sedež NEK
Vzorec	16 oseb
Dolžina intervjuja	45 minut – 1 ura
Vsebina intervjuja	1. Percepcija računovodstva 2. Pomen in naloge računovodstva 3. Percepcija FIN.RAČ 4. Potrebe po računovodskih informacijah

3 SPLOŠNO O RAČUNOVODSTVU

3.1 Percepcija in personifikacija računovodstva (splošno)

⇒ Asociacije in občutki ob stimulatívni besedi »računovodstvo«

Funkcije:

- evidentiranje (potrošnje sredstev, računov),
- planiranje (finančno),
- spremljanje (uspešnosti podjetja in njegovih sestavnih delov, realizacije v povezavi s preteklostjo),
- finančni nadzor in

- menedžiranje.

Pozitivne asociacije:

- urejenost (predstavitev preteklega finančnega poslovanja),
- disciplina,
- natančnost,
- strpnost,
- previdnost,
- nestresno delo,
- strokovna služba (razbremeniti ostale),
- delovanje v skladu z zakonom,
- dobiček,
- potrebnost, nujnost obstoja, del vsakdanjega življenja,
- vedno bolj pomembno in
- osnovno orodje za funkcioniranje in vodenje.

Negativne asociacije:

- kup papirjev in
- abak (tehnološka nerazvitost).

Ostalo:

- bilance,
- dobiček,
- knjigovodstvo,
- denar,
- plače,
- osnovna sredstva in
- materialno-finančno poslovanje.

Občutki:

- nevtralni.

Asociacije, ki so jih imeli sodelujoči, kažejo spoštljiv odnos do računovodstva, ki temelji na koristnosti in nujnosti. Nujnost respondenti predvsem povezujejo z delovanjem v skladu zakonom. Pozitivne asociacije kažejo še na urejeno področje, kjer vlada red in disciplina. Gre za strokovno področje, ki ga sicer cenijo, ker sami teh stvari ne obvladajo.

Računovodstvo s funkcionalnega vidika povezujejo v prvi vrsti z evidentiranjem poslovnih dogodkov v poslovne knjige, pa tudi s spremljanjem rezultatov dela, planiranjem in finančnim nadzorom. Pozitivne asociacije kažejo sicer tudi na urejeno področje, kjer vlada red in disciplina, čeprav včasih kaže že na diktaturo.

Negativne asociacije kažejo na pretežno monotonost nalog, ki se opravljajo v tej službi in na tehnološko nerazvitost.

Občutki, ki jih vzbuja v respondentih, so nevtralni, kar kaže morda na odsotnost zanimanja za to področje.

⇒ Personifikacija in asociativna tehnika »planet računovodstvo«

Personifikacija:

- moški,
- starost 40-50 let,
- nerazgledan,
- otopel od števil,
- konzervativen,
- urejen (»poštirkan«),
- ima družino z dvema otrokoma,
- knjižni molj,
- ima majhno žival (hrček, papiga...),
- ima dober avto in ga redko menjava ter
- zaslužek v večjih firmah dober, v manjših povprečen.

»Planet računovodstvo«:

- dolgočasna atmosfera,
- monoton,
- konservativen,
- tehnološko nerazvit,
- diktatura,
- življenje v svojem svetu,
- matematičen model,
- zaprt sistem in
- excelova datoteka.

V nadaljevanju sem prosila respondente, naj si skušajo predstavljati tipičnega računovodskega delavca. Ob tem pa sem jih še prosila, naj si predstavljajo planet, ki se imenuje »računovodstvo«. Gre za asociativni tehniki, s katero prikažemo naravo dela in lastnost ljudi.

Asociacije na tipičnega računovodjo kažejo, da so računovodje ljudje, ki so prav tako konservativni, nikakor ne ambiciozni, saj taki te dejavnosti ne bi mogli opravljati, ker da je preveč monotono in bi se prej ali slej naveličali. Največkrat so to moški, čeprav respondenti povezujejo ta spol z vodstveno funkcijo, medtem ko so v operativi pretežno ženske. So precej nerazgledani in ne razumejo ostalih področij v podjetju ter živijo v svojem svetu. So pa zelo natančni, urejeni in previdni, kar se od njih glede na naravo posla tudi zahteva. Delo je po njihovem mnenju nestresno in ga tak neambiciozen človek rad opravlja. Večina misli, da tak človek ni srečen v življenju.

Asociativna tehnika »planet računovodstvo« kaže na negativen odnos do narave dela in ljudi, ki tam delajo. To je konservativen svet, vse poteka po nekem ustaljenem vzorcu. Letni čas na planetu je ekstremen, bodisi poletje ali zima, kar kaže na to, da je vse

določeno in ni nekih odstopanj od postavljenih pravil. Na planetu vlada red in disciplina, kar že skoraj meji na diktaturo. Ljudje so zasanjani in veliko delajo, čeprav se ne zavedajo, kaj je cilj njihovega dela.

»Ne vem, zakaj mi moški hodi po glavi, čeprav statistično vem, da je več žensk, srednjih let, 'poštirkan'. Druži se s pravniki. Ni pretirano športen, ni sicer len, je knjižni molj. Ima družino z ne več kot dvema otrokoma. Ima hrčka ali papigo. Dve nasprotni sliki se mi mešata: tisti, ki sedi za mizo in nekaj računa, drugi pa tisti, ki se vrti po borzi in je bolj dinamičen in pustolovski, sredine ni. Nima eksplozivnih čustev, otopel od števil, dobro zasluži, ima dober avto, ki pa ga ne menja pogosto.«

»Moški, dolgočasen, ali pa bom rekel konservativen, načeloma so pošteni, čisto zmeraj jim pa niso jasne vse ostale funkcije v firmi. Vpikuje se v svoje zadeve, ne razume pa ostalih stvari.«

»Domov si nosijo delo, žene so glavne doma, ima družino, poročen je, ne živi na koruzi, pa smučat se hodi, pa zmeraj na otroke vpije, da se morajo počasi voziti, pa v avtu so vsi privezani, pa čelado morajo imeti pa tako...pa lepo piše.«

3.2 Pomen in naloge računovodstva

3.2.1 Pomen in ugled računovodstva

V nadaljevanju sem sodelujoče prosila, naj mi razkrijejo, kakšen je po njihovem mnenju pomen in ugled računovodstva v podjetju, pri čemer naj upoštevajo tudi razvojno komponento.

Sodelujoči menijo, da je računovodstvo pomembno predvsem za tržno usmerjena podjetja, za druga »specialna«⁶⁴ podjetja pa je bilo predvsem v preteklosti bolj nujno zlo zaradi zadovoljevanja zakonov, sedaj pa nujno za usmerjanje poslovanja. Njegov pomen se z razvojem povečuje zaradi konkurence na trgu in zaradi vse večje kompleksnosti poslovanja. Vse večji je pritisk na stroške in vse bolj pomembno je identificirati dogajanja v okolju. Pri tem sodelujoči pripisujejo večji pomen zaradi odpiranja trga, harmonizacije tako zakonodaje kakor tudi drugih področij z Evropsko unijo. Računovodstvo je v prvi vrsti pomembno zaradi informacij, na podlagi katerih potem vodstvo lahko oblikuje smernice poslovanja v prihodnosti.

»Dobiva nove vsebine, tudi zakonodaja se nekje spreminja, stalno se nekaj novega nalaga, počasi gredo tudi v EU, verjetno se tudi tu harmonizirajo zadeve na nek način in temu je treba slediti.«

»Vsekakor se povečuje zaradi vpliva trga; male oscilacije, ki jih pravočasno ne registriraš, lahko pahnejo podjetja v stečaj.«

⁶⁴ Pri tem so mislili na taka podjetja, kot je NEK. Večini sodelujočih je zaposlitev v NEK prva oziroma po kratkem času zaposlitve (največ dve leti) drugje druga služba in zato poznajo računovodstvo bolj preko računovodstva v NEK oziroma iz medijev.

»Povečuje se; ekonomski učinki so čedalje bolj pomembni sploh na odprtem trgu.«

»Je zelo pomembno, je glavno orodje vsakega menedžerja.«

»Pred leti je bilo bolj nujno zlo, v zadnjem času pa zadeve pridobivajo na pomenu zaradi obvladovanja stroškov.«

Ugled je v veliki meri povezan tudi s pomenom; torej če je v podjetju računovodstvo pomembno, potem ima tudi nek ugled. V »specialnih« podjetjih je ugled slabši, saj direktno ne ustvarja vrednosti. Z razvojem pridobiva tudi v teh podjetjih na ugledu. Ugled povečuje predvsem dejstvo, da je to posebno strokovno področje, na katerega se večina ne spozna.

»Odvisno od narave firme; če je firma tehnična, imajo v njej tehniki občutek, da je to nujno zlo, da jim ni v nobeno korist, sploh je to očitno v velikih sistemih.«

»Ugled je dober, ker se večina na to ne spozna in to potem bolj ceniš.«

»Tu je zastopana stroka, kjer morajo imeti ljudje določena znanja, veliko denarja se obrača, zato se mora voditi na visokem strokovnem nivoju.«

3.2.2 Naloge računovodstva

V nadaljevanju sem se s sodelujočimi osredotočila na naloge, ki jih računovodstvo na splošno opravlja. Pri tem sem jih tudi prosila, naj poskusijo opredeliti, v kateri podsistem v podjetju računovodstvo spada ter za koga in za kakšne potrebe oblikujejo informacije.

Večina jih meni, da spada v podporni informacijski podsistem v tem smislu, da so podpora za tiste, ki o nečem odločajo. Zaradi tega ga nekateri približujejo tudi k odločevalnemu sistemu. Informacije se navznoter oblikujejo za potrebe odločanja, in sicer predvsem za upravo, nosilce odločanja, v manjši meri pa tudi za nižje nivoje (iniciatorji naročil), na zunaj pa lastnikom, državi, revizorjem in drugim.

Glavno nalogo v računovodstvu sodelujoči vidijo predvsem v evidentiranju stanja, finančnih tokov in poročanju o tem (izdelava bilanc na koncu leta zaradi zakonskih okvirov). Na višjem nivoju naj bi tudi usmerjalo k odločanju. V manjši meri je naloga računovodstva tudi planiranje in analiziranje.

»V prvi vrsti evidentiranje in usmerjanje na odločevalce. Vedno je menedžer tisti, ki odloča, lahko pa podrejeni že prefiltrira podatke, da mu je odločitev lažja.«

»Kup papirja za obdelati, verjetno pa so tukaj še kakšne analize, čeprav se meni zdi, da vedno prevladajo izkušnje: vi vse lepo splanirate, potem se pa pojavi en stari maček in reče: 'Pa dajmo to za 5 % znižati!'«

4 RAČUNOVODSTVO V NEK

4.1 Percepcija računovodstva v NEK

⇒ Asociacije:

- siva cona,
- zapisnik petkovega sestanka,
- Alenka, Štef, Mlinarič,
- računi, likvidacijski listi,
- zmanjšanje planskih pravic,
- urejanje podatkov in
- plačilna lista.

⇒ Občutki:

- precej indiferentni,
- pozitivno: radovednost.

Asociacije na službo FIN.RAČ kažejo na skromno poznavanje te službe. Poznajo jo le preko ljudi, ki tam delajo in preko plačilnih list. Z njo imajo bolj malo stikov. Iz tega sledi, da so tudi občutki bolj indiferentni. Posameznike misel navdaja z negativnimi občutki, ki so povezani z zmanjševanjem planskih pravic, čeprav teh omejitev ne postavlja računovodstvo. V manjšini se kažejo tudi pozitivne asociacije zaradi dejstva, da je računovodstvo čedalje bolj potrebno. Ugled računovodstva v NEK je pod povprečjem, čeprav skozi obdobja vseeno raste. Razlog je v prvi vrsti v tem, da je NEK specifično podjetje, v kateri ima primat proizvodnja, ki direktno ustvarja vrednost, na podporne funkcije pa se gleda zviška, kot da ni pravih koristi od njih. Nekateri pa menijo, da uživa ugled natančne in urejene službe.

»Ne vem veliko o njih, samo vem, da obstajajo.«

»Prej se je delalo bolj po domače, računovodje pa so prekladali, kaj so lastniki hoteli, frizirali so stroške. Situacija se popravlja, še vedno pa preveč živite v svojem svetu.«

»Na hodnikih se npr. sliši, da so to tisti, ki nič ne delajo.«

»Ne da bi ti laskal, a ugled se mi zdi OK; smo tehnična firma in zato včasih zviška gledamo na kako drugo službo, češ da smo bolj pomembni kot servisne službe. Imate pa ugled natančne, urejene službe, ker ni veliko napak, plača je četrti delovni dan in to daje dober občutek v firmi, ker je to občutljiva tema.«

4.2 Naloge računovodstva v NEK

V nadaljevanju sem sodelujoče povprašala tudi o nalogah, ki jih računovodstvo opravlja nasploh in v povezavi z ostalimi službami. Zanimalo me je tudi, h kakšni komunikaciji se nagibajo in ali bi bilo bolje njegove funkcije prenesti na zunanje izvajalce.

4.2.1 Naloge računovodstva v NEK na splošno

Izkazalo se je, da sodelujoči precej slabo poznajo naloge, ki jih računovodstvo v NEK opravlja in jih celo mešajo s finančno funkcijo. Njegova naloga naj bi bila v prvi vrsti evidentiranje in skrb za vodenje knjig, njegova vloga pa je šele v zadnjem času tudi v podpori z informacijami tistih, ki odločajo.

»Poznam samo preko potnih nalogov in blagajne.«

»Izpostavil bi predvsem plačilno politiko zaradi čedalje slabše plačilne discipline, zato je verjetno težko balansirati z vsem tem.«

»Najprej evidentiranje, potem pa tudi neke analize za management. Njegova vloga je suportiranje nosilcev planiranja in managementa z informacijami...to v zadnjem času.«

4.2.2 Naloge računovodstva NEK v povezavi z ostalimi službami

Na tem mestu sem sodelujoče prosila, naj se postavijo v vlogo svetovalca računovodje in mu svetujejo, kako bi lahko sodelovanje z ostalimi službami še izboljšali.

Največjo povezavo računovodstva sodelujoči vidijo z nabavo, saj naj bi se v določenem segmentu njuni funkciji integrirali. Povezano je tudi z INFO zaradi oblikovanja in posredovanja informacij, v končni fazi pa z vsemi službami preko spremljanja angažiranja in realizacije planskih pravic in stroškov. Nekateri so pohvalili tudi petkove sestanke, na katerem se med drugim redno obvešča o statusu posameznih računov (zakaj določeni računi niso overjeni s strani odgovornih oseb; reklamacija ipd.).

V vlogi svetovalca so mi svetovali predvsem, da se MIS (informacijski sistem) izboljša v tej smeri, da bi bil preglednejši in prijaznejši za uporabo. Večina se v njem ne znajde, zato ga zelo malo uporabljajo. Nekaj jih meni, da bi sodelovanje izboljšali tudi z ustrezno edukacijo na področju poznavanja dela drugih služb. Prav tako so izrazili potrebo po integraciji posameznih služb. Komunikacijo bi izboljšala tudi predstavitev računovodstva na IntraNEK-u, ki bi tudi dalo določeno prepoznavnost službe.

Večina sodelujočih je bolj privržena neposredni komunikaciji, čeprav jih večina želi biti informirana o vseh zadevah, ki se dogajajo na nižjem nivoju. Takšna komunikacija naj bi bila tudi bolj učinkovita.

»Pa mislim, da ti petkovi sestanki dosti teh 'interface-ov' ustvarjajo; tisto, kar sem že omenil, je to izobraževanje z osnovami finančnega poslovanja, tehnika je glavna, a zdaj, ko prehaja več in več odgovornosti na posameznika, morajo biti ustrezno izobraženi. In seveda tudi v obratni smeri.« (da bi se tudi FIN izobrazile na tehničnem področju, op. A.P.)

»MIS je slabo pregleden, ni »user-friendly«, veliko je gor balasta, ki ga vsi vnašamo. Ni nekega kontrolnega mehanizma.«

»Najprej bi se morali dati na IntraNEK, da bi bilo delo računovodstva bolj transparentno.«

4.3 Razvoj računovodstva NEK

Na tem mestu sem sodelujoče poprosila, naj opišejo računovodstvo glede na naloge in koristi na časovni premici »včeraj-danes-jutri«.

Sodelujoči menijo, da je bilo računovodstvo v NEK v preteklosti bolj neka nuja zaradi zakonskih okvirov, s podjetjem pa ni imelo velike zveze. Danes je računovodstvo v NEK bolj pomembno zaradi vse večjega poudarka na stroških in so informacije ključnega pomena za upravljanje s temi stroški. V prihodnosti pa se bo funkcija računovodstva prekrivala z drugimi funkcijami.

»Njegov pomen zelo raste. Prej je bilo nujno zlo, zdaj pa so na noter večje koristi. Prej sem imel občutek, da so samo cifre prelagali.«

»Prej ni imelo veliko zveze s podjetjem, meni se zdi, da ste bolj kot ne frizirali rezultate, danes pa je postalo bolj pomembno zaradi pravočasnih in pravih informacij. V prihodnosti pa 'on-line' informacije; za NEK ta čas še ni prišel.«

4.4 Sodobne metode obvladovanja stroškov

4.4.1 Poznavanje sodobnih metod obvladovanja stroškov

Sodelujoče sem prosila, naj mi povedo, ali poznajo kakšne sodobne metode obvladovanja stroškov. Tudi, ko sem jih nekaj naštel (ABC-metoda, BSC-metoda, primerjalno presojanje, metoda ciljnih stroškov ipd.), so med njimi slišali le za primerjalno presojanje, ki se v določenih tehničnih segmentih že izvaja, vendar pa ne v smislu stroškov.

Manjšina pozna logiko obvladovanja stroškov kot del obvladovanja zalog v smislu dobave ravno ob pravem času.

Nove razmere (odprtje trga in meddržavna pogodba) bodo zahtevale še bolj transparentno poslovanje vis-a-vi lastnikov, ki bodo vse bolj pritiskali na stroške; pomen njihovega obvladovanja kaže tudi na vpeljavo kake nove metode.

4.4.2 Uvajanje sodobnih metod obvladovanja stroškov v NEK

V povezavi s prejšnjo točko je bilo skoraj nerealno pričakovati, da bi lahko sodelujoči predlagali kakšno drugo metodo, kot je primerjalno presojanje, ki ga v določenem delu že poznajo. Večina jih meni, da bi bila taka primerjava smiselna, vendar pa bi bilo potrebno upoštevati določene posebnosti NEK, predvsem samostojnost enote (angl. single unity). V svetu je v enem elektroenergetskem sistemu (angl. utility) več elektrarn in neposredna primerjava ne bi bila smiselna, morali bi namreč upoštevati določene prilagoditve. Nekateri pa po drugi strani menijo, da primerjava sploh ni mogoča ravno zaradi omenjene posebnosti. V manjši meri pa so sodelujoči mnenja, da bi bilo glede na vse bolj kompleksne razmere koristno še kaj drugega uvesti, a o tem težko sodijo, ker se na ta del stroke ne spoznajo.

»Ja, 'benchmarking' se že uporablja v tehničnem delu, in če bi se dale narediti določene prilagoditve, bi mogoče primerjava kaj pokazala.«

»Kaj drugega? Ja, gotovo bi bilo pametno, ampak jaz nisem v tem doma, če bi me podučila...«

4.5 Novo nastale razmere in računovodstvo v NEK

4.5.1 Predstavitev novo nastalih razmer

NEK in vse elektrarne v Sloveniji so se morale soočiti v zadnjih štirih letih z velikimi spremembami v okolju. Leta 1999 je bil sprejet Energetski zakon, ki je že nakazoval odprtje trga z električno energijo. To je hkrati tudi pomenilo prehod iz dogovorne ekonomije v tržno. Prehod se je odvijal v dveh fazah: najprej se je trg odprl navznoter, se pravi v Sloveniji (15.4.2001), medtem ko se je navzven začel odpirati v letu 2002. Pri prehodu je imela država veliko vlogo, saj je morala usposobiti elektrarne za samostojen nastop na trgu. Za NEK pa se je zgodilo še nekaj bistvenega; Republika Slovenija in Republika Hrvaška sta sklenili meddržavno pogodbo, ki je stopila v veljavo letos. Meddržavna pogodba naj bi rešila nerešena vprašanja iz preteklosti (odklop elektrike Hrvaški, ki ni priznavala dela cene, ki se je nanašal na razgradnjo), vendar glede izvedbe te pogodbe še tečejo določena usklajevanja. NEK ni direktno podvržena tržnim silnicam, saj je cena električne energije določena na nivoju priznanih stroškov, družbenika pa sta hkrati tudi edina kupca, ki električno energijo morata prevzeti po načrtovani ceni. Posredno pa bo trg gotovo imel vpliv, saj bo konkurenca na trgu tiščala ceno navzdol, kar lahko vpliva tudi na ceno električne energije iz NEK.

4.5.2 Vpliv novo nastalih razmer na NEK in računovodstvo

V nadaljevanju sem sodelujoče vprašala za mnenje, kako bodo novo nastale razmere vplivale na NEK in posledično (če sploh) tudi na računovodstvo.

⇒ Vpliv na NEK

Večina sodelujočih meni, da bo poslovanje bolj pod drobnogledom, še posebej s strani lastnikov na stroških, ki bodo morali biti bolj transparentni. Odpiranje trga sicer v prvem koraku ne bo imelo veliko vpliva na poslovanje NEK, v drugem koraku pa bo konkurenca velikih podjetij v EU silila v zniževanje stroškov, nekateri postavljajo na dolgi rok celo pod vprašaj interes lastnikov do nadaljnjega lastništva, kar bi lahko pomenilo, da bi v tem primeru prešli v kak drug večji sistem elektrarn.

»Na nas navznoter še najmanj, ker smo, kako bi rekel, na pozitivni 'nuli', predvidevam pa, da se to lastniku pozna; lastnik lahko več ali pa manj zasluži od naše elektrike, za njih je pa to tržno pomembno; posredno pa tudi na stroške vpliva, še kako vpliva!«

⇒ Vpliv na računovodstvo

Sodelujoči menijo, da bodo novo nastale razmere prav gotovo pomenile tudi drugačno vlogo računovodstva, kot jo je imelo do sedaj. Vsekakor bo več dela, predvsem pa bo moralo prerasti v drugo kvaliteto v tem smislu, da bo večji poudarek na informacijah za notranje potrebe; več bo analiz zaradi večje potrebe po preglednosti na stroških, veliko vlogo pa bo dobilo tudi dolgoročno planiranje. Nekaj sodelujočih meni, da ta funkcija še ni ustrezno razvita, vsekakor pa bi bila ta funkcija interdisciplinarna in neposredno pod upravo.

»Absolutno bo vplivalo! Več dela boste imeli, kako bi rekel, večji poudarek bo na nekih analizah in prikazati bo treba lastniku poslovanje bolj transparentno, pa stroške.«

»Začeli smo se gibati na področju, kjer bo treba stvari napovedovati, pri nas pa še ni razvite te funkcije, to bi moral delati interdisciplinarni tim, ki bi bil od uprave.«

4.6 Zaznavanje potreb nosilcev odločanja

4.6.1 Vrste poslovnih odločitev

V nadaljevanju sem sodelujoče prosila, naj mi opišejo tipični delovni dan in pri tem skušajo odločitve kategorizirati glede na časovno obdobje, v katerem jih sprejemajo (dnevne, tedenske, mesečne odločitve).

Iz odgovorov je moč ugotoviti, da imajo vsakodnevno določene usklajevalne sestanke (npr. vsak dan je zjutraj obratovalni sestanek v proizvodnji) in kasneje tudi sestanke znotraj služb s svojimi podrejenimi. Tekoče zadeve so večinoma delegirane po hierarhiji navzdol. Zelo težko je odločitve »spredalčkati« glede na obdobje. Veliko je

tudi projektnega dela. Nekateri sodelujoči so izpostavili razliko med strateškim in taktičnim odločanjem. V času remonta se je treba npr. odločiti na licu mesta, medtem ko so odločitve o nabavi »kapitalsko težke« opreme strateške odločitve.

Odločitve pa lahko razvrstimo v naslednje:

- določanje prioritet v zvezi z nabavami glede na odobreni plan,
- »make-or-buy« odločitve pri vzdrževanju, pri katerih se je potrebno odločiti, v katerem momentu se splača neko komponento zamenjati oziroma, do kdaj se jo splača vzdrževati in
- izbira dobavitelja.

4.6.2 Vrste potrebnih informacij za poslovne odločitve

Potrebne informacije so v pretežni meri določene tehnične in druge zahteve, ki izhajajo iz zakonske regulative, razni indikatorji mednarodnih institucij (kot je npr. WANO), poročila drugih služb, še posebej služba TO.

Edine računovodske informacije, ki jih vodje dobivajo, je pregled načrtovanih in realiziranih planskih pravic ter stroškov po nosilcih planiranja in tudi znotraj njih po stroškovnih mestih. Uprava dobi tudi medletne računovodske izkaze (četrtnete) in kratko informacijo o pomembnejših poslovnih dogodkih.

Glede računovodskih informacij sodelujoči menijo, da so dovolj natančne in ažurne, v preteklosti pa jim niso najbolj zaupali. Preglednost pa je slaba, kar je pogojeno tudi z različnimi poročili, ki jih omogočajo aplikacije iz MIS-a.

»Pa dajte že ta MIS poenostaviti, pa ga bodo vsi bolj gledali. Tako pa moram, če hočem eno stvar pogledati, 'šibati' iz ene aplikacije v drugo, potem pa sploh ne vem, kje sem.«

4.6.3 Dodatne informacije

Poleg že obstoječih informacij bi potrebovali še informacije po posameznih poslovnih funkcijah v NEK. Te so poudarjene v petem poglavju magistrskega dela. Poleg tega pa bi želeli določene informacije redno. Te so podane v Prilogi 3.

4.6.4 Viri potrebnih informacij

Poseben vir informacij je tudi IntraNEK, kjer se objavljajo različne informacije v zvezi z delovanjem služb.

Glavni vir informacij je tudi MIS, glede katerega pa večina meni, da je slabo izkoriščen, ker da je nepregleden in neprijazen uporabnikom. Če bi bil preglednejši, bi si lahko tudi sami oblikovali določene informacije. Problem je tudi, da baze medsebojno niso povezane in so tako neusklajene. Določene informacije so dosegljive na različnih koncih (npr. baza dobaviteljev je v treh modulih) in so potemtakem manj dostopne in pregledne.

»Še zmeraj imamo te stvari iz preteklosti, da je razvoj teh programov šel po lastnih tirih, kljub temu da imamo zdaj ta MIS in relacijske baze, medsebojno povezovanje podatkov, še vedno so določeni moduli, ki niso dovolj integrirani v posamezne procese ali z ene ali z druge strani.«

Priloga 3

SISTEM RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ PO NOSILCIH ODLOČANJA – 1. del

Zap.št.	VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	NOSILCI ODLOČANJA PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH									
		EN.UPR	TO	TO.PR	TO.KM, TO.RZ	TO.VZ	TO.VZ SKL	TO.VZI C	TO.VZ STR	TO.VZ EL	TO.VPD
I.	ANGAŽIRANJE IN REALIZACIJA PLANSKIH PRAVIC										
1	OMESAT										
1.1	Po posameznih sektorjih	M	M			M					
1.2	Po posameznih OE v sektorju	M		M	M		M	M	M	M	M
1.3	Prenosi planskih pravic med sektorji	M	M			M					
1.4	Prenosi planskih pravic med OE v sektorju			M	M		M	M	M	M	M
2	INVESTICIJE										
2.1	Modifikacije	Č	Č			Č			Č	Č	
2.2	Drobne investicije	Č	Č	Č	Č	Č	Č	Č	Č	Č	Č
3	SPREMLJANJE NABAVNEGA PROCESA										
3.1	Status internih naročilnic	M	T	T	T	T	T	T	T	T	T
3.2	Neoverjeni računi in vzroki	T	T	T	T	T	T	T	T	T	T
3.3	Nepravočasno overjeni računi in vzroki	T	T	T	T	T	T	T	T	T	T
II.	POSAMEZNE GOSPODARSKE KATEGORIJE										
4	DENARNA SREDSTVA										
4.1	Stanje in promet na TRR										
4.2	Analiza likvidnosti	M	M			M					
5	OSNOVNA SREDSTVA										
5.1	Investicije v teku po posameznih modifikacijah	Č	Č			Č					
5.2	Usposobitev posameznih modifikacij	Č	Č			Č					

nadaljevanje tabele s predhodne strani

Zap.št.	VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	NOSILCI ODLOČANJA PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH									
		EN.UPR	TO	TO.PR	TO.KM, TO.RZ	TO.VZ	TO.VZ SKL	TO.VZI C	TO.VZ STR	TO.VZ EL	TO.VPD
6	TERJATVE										
6.1	Zapadle neplačane terjatve										
6.2	Stanje dvomljivih in spornih terjatev										
7	ZALOGE										
7.1	Stanje in promet zalog rezervnih delov	P	P			M	M	M	M	M	
7.2	Stanje in promet zaloge jedrskega goriva	P									
7.3	Stanje in promet ostalih vrst materiala	L	P	P	P	P	P	P	P	P	P
8	OBVEZNOSTI										
8.1	Zapadle neplačane obveznosti										
8.2	Stanje obveznosti »največjih« dobaviteljev	Č	Č			Č					
8.3	Stanje obveznosti po posameznih dobaviteljih	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP
8.4	Boniteta posameznih dobaviteljev	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP
8.5	Analiza pogajalske moči posameznih dobaviteljev	PP									
9	STROŠKI IN ODHODKI										
9.1	Stroški po skupinah OMESAT	M	M	M	M	M	M	M	M	M	M
9.2	Stroški po delovnih nalogih	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	
9.2	Splošni administrativni stroški po vrstah										
9.3	Dane odškodnine										
9.4	Stroški izobraževanja										
9.4.1	Formalno izobraževanje	Č	Č			Č					
9.4.2	Neformalno izobraževanje	Č	Č			Č					
III	RAČUNOVODSKI IZKAZI										
10	Predračunski izkazi										
10.1	Izkaz finančnega izida (po mesecih)	3.Č				3.Č					
10.1.1	Drseči izkaz finančnega izida glede na nove okoliščine	M									
10.2	Izkaz poslovnega izida	3.Č				3.Č					
10.3	Bilanca stanja	3.Č				3.Č					

nadaljevanje tabele s predhodne strani

Zap.št.	VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	NOSILCI ODLOČANJA PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH									
		EN.UPR	TO	TO.PR	TO.KM, TO.RZ	TO.VZ	TO.VZ SKL	TO.VZI C	TO.VZ STR	TO.VZ EL	TO.VPD
10.4	Izkaz gibanja kapitala	3.Č				3.Č					
11	Obračunski izkazi										
11.1	Izkaz finančnega izida (po mesecih)	Č	Č			Č	L	L	L	L	L
11.1.1	Primerjava s preteklim obdobjem	Č	Č			Č	L	L	L	L	L
11.1.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	Č	Č			Č	L	L	L	L	L
11.2	Izkaz poslovnega izida	Č	Č	L	L	Č	L	L	L	L	L
11.2.1	Primerjava s preteklim obdobjem	Č	Č	L	L	Č	L	L	L	L	L
11.2.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	Č	Č	L	L	Č	L	L	L	L	L
11.2.3	Poslovni izid za dopolnilne dejavnosti	L									
11.3	Bilanca stanja	Č	Č			Č	L	L	L	L	L
11.3.1	Primerjava s preteklim obdobjem	Č	Č			Č	L	L	L	L	L
11.3.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	Č	Č			Č	L	L	L	L	L
11.4	Izkaz gibanja kapitala	P	L			L					
11.4.1	Primerjava s preteklim obdobjem	P	L			L					
11.4.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	P	L			L					

SISTEM RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ PO NOSILCIH ODLOČANJA – 2. del

Zap.št.	VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	NOSILCI ODLOČANJA PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH									
		ING	ING. DOV	ING. NOV	ING. MOD	ING.PI	ING. POD	ING. GOR	NAB	NAB.U V	NAB. LN
I.	ANGAŽIRANJE IN REALIZACIJA PLANSKIH PRAVIC										
1	OMESAT										
1.1	Po posameznih sektorjih	M							M		
1.2	Po posameznih OE v sektorju		M	M	M	M	M	M		M	M
1.3	Prenosi planskih pravic med sektorji	M							M		
1.4	Prenosi planskih pravic med OE v sektorju	M	M	M	M	M	M	M		M	M
2	INVESTICIJE										
2.1	Modifikacije	M			M						
2.2	Drobne investicije	P	Č	Č	Č	Č	Č	Č	P	Č	Č
3	SPREMLJANJE NABAVNEGA PROCESA										
3.1	Status internih naročilnic	T	T	T	T	T	T	T	T	T	T
3.2	Neoverjeni računi in vzroki	T	T	T	T	T	T	T	T	T	T
3.3	Nepravočasno overjeni računi in vzroki	T	T	T	T	T	T	T	T	T	T
II.	POSAMEZNE GOSPODARSKE KATEGORIJE										
4	DENARNA SREDSTVA										
4.1	Stanje in promet na TRR								D		
4.2	Analiza likvidnosti										
5	OSNOVNA SREDSTVA										
5.1	Investicije v teku po posameznih modifikacijah	M			T				M	M	M
5.2	Usposobitev posameznih modifikacij	Č			M						
6	TERJATVE										
6.1	Zapadle neplačane terjatve										
6.2	Stanje dvomljivih in spornih terjatev										

nadaljevanje tabele s predhodne strani

Zap.št.	VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	NOSILCI ODLOČANJA PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH									
		ING	ING. DOV	ING. NOV	ING. MOD	ING.PI	ING. POD	ING. GOR	NAB	NAB.U V	NAB. LN
7	ZALOGE (stanje in promet)										
7.1	Rezervni deli	Č	M	M	M	M	M	M	M	M	M
7.2	Jedrsko gorivo							Č	Č		
7.3	Ostale vrste materiala	C	C	C	M	Č	Č	C	Č	C	C
8	OBVEZNOSTI										
8.1	Zapadle neplačane obveznosti								D	D	D
8.2	Stanje obveznosti »največjih« dobaviteljev								T	T	T
8.3	Stanje obveznosti po posameznih dobaviteljih								PP	PP	PP
8.4	Boniteta posameznih dobaviteljev	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP	PP
8.5	Analiza pogajalske moči posameznih dobaviteljev								PP	PP	PP
9	STROŠKI IN ODHODKI										
9.1	Stroški po skupinah OMESAT	M	M	M	M	M	M	M	M	M	M
9.2	Stroški po delovnih nalogih	PP			PP		PP	PP	PP		
9.2	Splošni administrativni stroški po vrstah										
9.3	Dane odškodnine										
9.4	Stroški izobraževanja										
9.4.1	Formalno izobraževanje										
9.4.2	Neformalno izobraževanje										
III	RAČUNOVODSKI IZKAZI										
10	Predračunski izkazi										
10.1	Izkaz finančnega izida (po mesecih)	3.Č							3.Č		
10.1.1	Drseči izkaz finančnega izida glede na nove okoliščine										
10.2	Izkaz poslovnega izida	3.Č							3.Č		
10.3	Bilanca stanja	3.Č							3.Č		
10.4	Izkaz gibanja kapitala	3.Č							3.Č		

nadaljevanje tabele s predhodne strani

Zap.št.	VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	NOSILCI ODLOČANJA PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH									
		ING	ING. DOV	ING. NOV	ING. MOD	ING.PI	ING. POD	ING. GOR	NAB	NAB. UV	NAB. LN
11	Obračunski izkazi										
11.1	Izkaz finančnega izida (po mesecih)	Č	L	L	L	L	L	L	Č	L	L
11.1.1	Primerjava s preteklim obdobjem	Č	L	L	L	L	L	L	Č	L	L
11.1.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	Č	L	L	L	L	L	L	Č	L	L
11.2	Izkaz poslovnega izida	Č	L	L	L	L	L	L	Č	L	L
11.2.1	Primerjava s preteklim obdobjem	Č	L	L	L	L	L	L	Č		
11.2.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	Č	L	L	L	L	L	L	Č	L	L
11.2.3	Poslovni izid za dopolnilne dejavnosti										
11.3	Bilanca stanja	Č	L	L	L	L	L	L	Č	L	L
11.3.1	Primerjava s preteklim obdobjem	Č	L	L	L	L	L	L	Č	L	L
11.3.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	Č	L	L	L	L	L	L	Č	L	L
11.4	Izkaz gibanja kapitala	L							P		
11.4.1	Primerjava s preteklim obdobjem	L							P		
11.4.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	L							P		

SISTEM RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ PO NOSILCIH ODLOČANJA – 3. del

Zap.št.	VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	NOSILCI ODLOČANJA PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH									
		SKV	ADM	ADM. SPL	ADM. KAD	ADM. PR	FIN	VAR	INFO	SU	
I.	ANGAŽIRANJE IN REALIZACIJA PLANSKIH PRAVIC										
1	OMESAT										
1.1	Po posameznih sektorjih	M	M				M	M	M	M	
1.2	Po posameznih OE v sektorju			M	M	M	M				
1.3	Prenosi planskih pravic med sektorji	M					M				
1.4	Prenosi planskih pravic med OE v sektorju			M	M	M	M				
2	INVESTICIJE										
2.1	Modifikacije	M					M				
2.2	Drobne investicije	P	P	C	C	C	M	C	C	C	
3	SPREMLJANJE NABAVNEGA PROCESA										
3.1	Status internih naročilnic	T	T	T	T	T	T	T	T	T	
3.2	Neoverjeni računi in vzroki	T	T	T	T	T	T	T	T	T	
3.3	Nepravočasno overjeni računi in vzroki	T	T	T	T	T	T	T	T	T	
II.	POSAMEZNE GOSPODARSKE KATEGORIJE										
4	DENARNA SREDSTVA										
4.1	Stanje in promet na TRR						D				
4.2	Analiza likvidnosti	M	M				T	M	M	M	
5	OSNOVNA SREDSTVA										
5.1	Investicije v teku po posameznih modifikacijah	Č					Č				
5.2	Usposobitev posameznih modifikacij	Č					Č				
6	TERJATVE										
6.1	Zapadle neplačane terjatve		M			M	D				
6.2	Stanje dvomljivih in spornih terjatev		M			M	T				

nadaljevanje tabele s predhodne strani

Zap.št.	VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	NOSILCI ODLOČANJA PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH									
		SKV	ADM	ADM.S PL	ADM. KAD	ADM. PR	FIN	VAR	INFO	SU	
7	ZALOGE										
7.1	Stanje in promet zalog rezervnih delov	Č	Č	M	M	M	M	Č	Č	Č	
7.2	Stanje in promet zaloge jedrskega goriva						M				
7.3	Stanje in promet ostalih vrst materiala	Č	Č	M	M	M	M	Č	Č	Č	
8	OBVEZNOSTI										
8.1	Zapadle neplačane obveznosti						D				
8.2	Stanje obveznosti »največjih« dobaviteljev						T				
8.3	Stanje obveznosti po posameznih dobaviteljih						D				
8.4	Boniteta posameznih dobaviteljev						PP				
8.5	Analiza pogajalske moči posameznih dobaviteljev						PP				
9	STROŠKI IN ODHODKI										
9.1	Stroški po skupinah OMESAT	M	M	M	M	M	M	M	M	M	
9.2	Stroški po delovnih nalogih	PP					PP				
9.2	Splošni administrativni stroški po vrstah		M	M							
9.3	Dane odškodnine		M			M					
9.4	Stroški izobraževanja										
9.4.1	Formalno izobraževanje		M								
9.4.2	Neformalno izobraževanje									M	
III	RAČUNOVODSKI IZKAZI										
10	Predračunski izkazi										
10.1	Izkaz finančnega izida (po mesecih)		3.Č				3.Č				
10.1.1	Drseči izkaz finančnega izida glede na nove okoliščine						M				
10.2	Izkaz poslovnega izida		3.Č				3.Č				
10.3	Bilanca stanja		3.Č				3.Č				
10.4	Izkaz gibanja kapitala		3.Č				3.Č				

nadaljevanje tabele s predhodne strani

Zap.št.	VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	NOSILCI ODLOČANJA PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH									
		SKV	ADM	ADM. SPL	ADM. KAD	ADM. PR	FIN	VAR	INFO	SU	
11.1.1	Primerjava s preteklim obdobjem	Č	Č	L	L		M	L	L	L	
11.1.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	Č	Č	L	L		M	L	L	L	
11.2	Izkaz poslovnega izida	Č	Č	L	L		M	L	L	L	
11.2.1	Primerjava s preteklim obdobjem	Č	Č	L	L		M	L	L	L	
11.2.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	Č	Č	L	L		M	L	L	L	
11.2.3	Poslovni izid za dopolnilne dejavnosti		Č	M			M	L	L	L	
11.3	Bilanca stanja	Č	Č				M	L	L	L	
11.3.1	Primerjava s preteklim obdobjem	Č					M	L	L	L	
11.3.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj	Č	Č				M	L	L	L	
11.4	Izkaz gibanja kapitala						Č				
11.4.1	Primerjava s preteklim obdobjem						Č				
11.4.2	Primerjava s predračunom in analiza odstopanj						Č				

LEGENDA

D – dnevno

T – tedensko

M – mesečno

Č – četrtno

P – polletno

L – letno

PP – po potrebi

3.Č – tretje četrtno

OZNAKE ORGANIZACIJSKIH ENOT

EN.UPR – enota uprave
TO – tehnična operativa
TO.PR – proizvodnja
TO.KM – kemija
TO.RZ – radiološka zaščita
TO.VZ – vzdrževanje
TO.VZSKL – skladišče
TO.VZIC – vzdrževanje inštrumentacije
TO.VZSTR – strojno vzdrževanje
TO.VZEL – elektro vzdrževanje
TO.VPD – varstvo pri delu
ING – inženiring
ING.DOV – analize in dovoljenja
ING.NOV – neodvisna skupina za oceno varnosti
ING.MOD – projektne spremembe (modifikacije)
ING.PI – procesna informatika
ING.GOR – nuklearno gorivo
ING.POD – inženirska podpora
NAB – nabava
NAB.UV – uvoz
NAB.LN – lokalna nabava (Slovenija, Hrvaška)
SKV – sistem kvalitete
ADM – splošna administracija
ADM.SPL – splošne zadeve
ADM.KAD – kadrovske zadeve
ADM.PR – pravne zadeve
FIN – finance
FIN.FIN – finančno poslovanje
FIN.RAČ – računovodstvo
FIN.EK – priprava in ekonomika poslovanja
VAR – varovanje
SU – strokovno usposabljanje
INFO – poslovna informatika