

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

PROBLEMATIKA CEN V JAVNIH PODJETJIH

Ljubljana, maj 2004

BOGDAN NOVAK

IZJAVA

Študent Bogdan Novak izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne

Podpis

KAZALO

1. UVOD.....	1
2. RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE.....	3
NAMEN IN VRSTE RAČUNOVODSKEGA PREDRAČUNAVANJA.....	3
PREDRAČUNSKE KALKULACIJE.....	4
<i>Splošno</i>	4
<i>Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti</i>	6
<i>Predračunske kalkulacije</i>	8
3. ZNAČILNOSTI JAVNIH PODJETIJ.....	10
OPREDELITEV JAVNEGA PODJETJA.....	10
<i>Splošno</i>	10
<i>Pravnoorganizacijske oblike izvajanja gospodarskih javnih služb</i>	12
<i>Viri financiranja</i>	12
ZAKONSKA UREDITEV OBLIKOVANJA CEN ZA JAVNE GOSPODARSKE SLUŽBE.....	13
<i>Sedanja zakonska ureditev</i>	13
<i>Pričakovane spremembe zakonske ureditve</i>	19
<i>Ureditve v nekaterih državah članicah Evropske unije</i>	22
Velika Britanija.....	22
Nemčija.....	23
Italija.....	24
Francija.....	26
Nizozemska.....	27
Splošno.....	28
RAČUNOVODSTVO V JAVNEM PODJETJU.....	28
<i>Posebnosti</i>	28
<i>Predračunavanje v javnem podjetju</i>	30
4. CENTRALNA ČISTILNA NAPRAVA DOMŽALE - KAMNIK, D. O. O.	31
PREDSTAVITEV PODJETJA.....	31
RAČUNOVODSTVO IN RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE V CČN DOMŽALE - KAMNIK ...	34
KALKULIRANJE LASTNIH CEN V CČN DOMŽALE - KAMNIK.....	35
RAZVOJ V PRIHODNOSTI.....	39
5. SKLEP.....	40
LITERATURA.....	41
VIRI.....	42
PRILOGA.....	43

1. Uvod

Javna podjetja so za razvoj države in življenjskega standarda ljudi pomemben pospeševalni dejavnik. Ni si mogoče predstavljati, da bi bilo podjetje pripravljeno vlagati v državi, kjer ni na voljo osnovnih pogojev za delovanje podjetja, kot so urejene in sodobne ceste, sodobno telekomunikacijsko omrežje, urejena vodovodna in komunalna oskrba in drugo. Enako velja za prebivalce, saj je vse naštetu postalo osnovna raven življenjskega standarda v razvitem svetu.

Zaradi značilnosti proizvodnje in financiranja proizvodov in storitev, ki jih imenujemo javne dobrine, le-te v razvitih državah zagotavlja država, saj zasebni sektor nima interesa. Razumniki so že zdavnaj spoznali, da je zagotavljanje teh osnovnih dobrin temeljni kamen gospodarskega razvoja in rasti.

Javni sektor je tako pomemben del gospodarskega dogajanja v sedanjih razvitih državah. Ker ga delno ali v celoti financira država s svojim davčnim sistemom, je še posebej podvržen zahtevam glede učinkovitosti in preglednosti ravnanja s temi viri. Pričakuje se, da bodo sredstva, odvzeta zasebnemu sektorju, investirana tako, da bo imel zasebni sektor posledično boljše pogoje za doseganje svojih ciljev. V ta namen imajo države organizirane institucije, ki bolj ali manj uspešno skrbijo, da so sredstva porabljena učinkovito in za določene namene.

Vendar pa javnih podjetij ne financira v celoti država. Da bi se izognili izkoriščanju in slabemu gospodarjenju z javnimi dobrinami, morajo uporabniki sami neposredno kriti določen del stroškov. Gospodinjstva morajo porabo vode plačati po ceni, ki jo določijo javna podjetja v skladu s pravno ureditvijo. Vprašanje pa je, kolikšen del lastne cene proizvodov oziroma storitev naj krijejo uporabniki sami. Prvi korak je kalkulacija lastne cene, ki pa je vse prej kot lahka naloga, kar kažejo primeri v praksi.

Predvsem cene komunalnih storitev predstavljajo v zadnjih letih eno najbolj dinamičnih področij na lokalni in državni ravni. Komunalne storitve že dolgo ne predstavljajo več samo enostavnih komunalnih del, pač pa je izvajalcem javnih služb naloženih veliko nalog, ki izhajajo iz sprejete zakonodaje na področju varstva okolja.

Tudi v javnih podjetjih je kot v vsakem drugem podjetju računovodsko predračunavanje pomembna naloga celotnega sistema računovodstva in nepogrešljiv del načrtovanja in nadziranja podjetja. Poleg tega je dokazano, da računovodsko predračunavanje pomembno izboljšuje motiviranost zaposlenih k doseganju ciljev, zmanjšanju stroškov, večji storilnosti ipd. Javna podjetja morajo izpolniti stroge zakonske predpise tudi na področju računovodskega predračunavanja.

Centralna čistilna naprava Domžale - Kamnik, d. o. o., je primer javnega podjetja, ki opravlja dejavnost odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda.

Preteklo desetletje je bilo za podjetje obdobje velikih sprememb na področjih lastništva, tehnološkega razvoja, vlaganja, razvijanja strokovnega kadra in ne nazadnje na področju odnosa med državo in občinami. Obrat sodi med največje tovrstne objekte v Sloveniji po količinski zmogljivosti. Poleg temeljne dejavnosti se ukvarjajo tudi z raziskavami in razvojem tehnologije čiščenja odpadnih voda, saj je to področje v Sloveniji prepuščeno bolj ali manj posameznim odgovornim ljudem v komunalnem gospodarstvu oziroma posameznim enotam raziskovalnih inštitutov.

Namen diplomskega dela je poudariti pomen računovodskega predračunavanja v javnih podjetjih, s poudarkom na predračunskih kalkulacijah cen v Centralni čistilni napravi Domžale - Kamnik. Posebno pozornost namenjam veljavnim in pričakovanim spremembam na področju pravne ureditve, ki urejajo delovanje javnih podjetij v dejavnosti Odvajanja in čiščenja komunalnih in padavinskih odpadnih voda, in pomembno vplivajo na način določanja lastnih in prodajnih cen storitev v teh podjetjih.

V prvem poglavju predstavljam računovodsko predračunavanje kot eno od temeljnih funkcij podjetja, njegov namen in pozitivne stranske učinke. Poseben poudarek je namenjen kalkulacijam cen, posebej predračunskim. V drugem poglavju so opredeljeni teoretični vidiki javnega podjetja, namen in smoter njegovega obstoja, odnos z državo in pravna ureditev. Poudarek je na slovenskih predpisih, ki urejajo delovanje javnih podjetij na področju odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda, in njihovih spremembah, ki se pripravljajo in bodo začele veljati z vstopom Slovenije v Evropsko unijo. Temeljni poudarek je na vplivu sedanje in prihodnje pravne ureditve na delovanje javnega podjetja, predvsem na področju računovodskega predračunavanja in predračunskih kalkulacijah cen. V sklepu povzemam strnjene ugotovitve posameznih poglavij.

2. Računovodsko predračunavanje

Namen in vrste računovodskega predračunavanja

Predračunavanje je proces razporeditve omejenih proizvodnih dejavnikov glede na neomejene potrebe. Predračun pa je v denarni merski enoti izražen plan za določeno prihodnje obdobje (Freeman, Shoulders, 1993, str. 72).

Računovodsko predračunavanje je 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 in odhodkih, po potrebi dopoljenih s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah (Slovenski računovodski standardi¹, 2003, str. 146).

Računovodsko predračunavanje je na popolnem ali predstavniškem in ustaljenem stvarnem urejanju podatkov zasnovano razvidovanje za prihodnost predvidenih bodisi posebej obravnavanih bodisi množinskih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogoča oblikovati sliko o celotnem predvidenem prihodnjem delovanju. Računovodski predračuni kot posledki računovodskega predračunavanja so med drugim podlaga za odločanje v okviru načrtovanja in pripravljajanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog (Slovenski računovodski standardi, 2003, str. 149).

Računovodsko predračunavanje je pomembno predvsem za delovanje dveh za uspešnost organizacije izjemno pomembnih področij nalog, to sta načrtovanje, ki pomeni usmerjanje prihodnjih postopkov in ukrepov organizacije, ter nadziranje teh postopkov in ukrepov.

Poleg neposredne koristi, ki jo ima predračunavanje za načrtovanje in nadziranje, se vedno bolj poudarjajo tudi stranske, posredne prednosti predračunavanja, ki na končni stopnji prav tako povečujejo uspešnost in učinkovitost poslovanja. Tako najdemo v literaturi tele prednosti predračunavanja (Turk et al., 2003, str. 213–215):

- izpolnjuje zahteve sprotnega načrtovanja;
- spodbuja usklajevanje, sodelovanje in komuniciranje;
- sili ravnateljstvo, da s številkami izrazi načrte organizacije;
- uokvirja ocenjevanje in nadziranje dosežkov poročevalske enote;
- je podlaga za mnenje o potrebnosti stroškov za delovanje organizacije;
- zadovoljuje zakonske in pogodbene zahteve, ki zadevajo predvsem organizacije, katerih financiranje je vezano na sprejeti predračun. Mednje sodijo vse, ki se financirajo iz proračuna in različnih skladov, v drugih organizacijah pa tisti njihovi deli, ki opravljajo storitvene (servisne) dejavnosti za vse (ali nekatere) enote organizacije;
- spodbuja zaposlence, da usmerjajo svoje dejavnosti k doseganju podjetniških ciljev.

Računovodski predračuni se sestavljajo za notranje in zunanje potrebe podjetja. Večina predračunov se sestavlja v podjetjih za notranje potrebe, za zunanje potrebe pa le, kadar to določajo predpisi ali na primer določena stranka podjetja. Navadno pa se za zunanje potrebe sestavljajo le predračunski izkazi za celotno podjetje.

Kaj bodo v podjetju predračunavali oziroma kako podrobno, za katero obdobje, je odvisno od raznih dejavnikov, predvsem pa od zavesti podjetja o tem, kako pomembno je predračunavanje za uspešno poslovanje podjetja v prihodnosti.

Predračuni se lahko sestavljajo za posamezne poslovne pojave, njihove skupine, za posamezne organizacijske dele ali za organizacijo kot celoto. Lahko se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe.

Ker je osnovni namen predračunavanja ugotavljanje odmikov dejanskega z načrtovanim, morajo biti izpolnjeni določeni pogoji, da je ta primerjava pravilna in smiselna. Pri predračunavanju in obračunavanju (Kavčič, 2002/03):

- mora biti uporabljena ista metodika,
- morajo biti ekonomske kategorije v obeh primerih enako opredeljene,
- se mora upoštevati enako časovno obdobje,
- morajo biti ekonomske kategorije tudi vsebinsko enake,
- mora biti predračun prilagojen spremenjenim razmeram.

Predračunske kalkulacije

Splošno

Če govorimo o kalkulacijah v širšem smislu, imamo v mislih vsako razporejanje stroškov. Vendar se to pojmovanje kalkulacij uveljavlja redkeje. Kadar govorimo o kalkulacijah, pogosteje mislimo na kalkulacije v ožjem smislu, pri čemer mislimo na računovodski postopek razporejanja stroškov na stroškovne nosilce, torej proizvode ali storitve.

Kalkulacije ločimo glede na predmet, metodo in obdobje kalkuliranja.

Kalkuliramo lahko:

- nabavno ceno proizvoda oziroma storitve,
- stroškovno ceno proizvoda oziroma storitve,
- prodajno ceno proizvoda oziroma storitve.

Ne glede na to, ali kalkuliramo prodajno, nabavno ali stroškovno, pa ločimo glede na obdobje:

- predračunske kalkulacije,
- obračunske kalkulacije,

¹ V nadaljevanju: SRS

- sprotne kalkulacije.

S predračunskimi kalkulacijami postavimo cilj, s sprotnimi kalkulacijami pa že znotraj obračunskega obdobja preverjamo, kako dosegamo postavljeni cilj, in lahko sprejmemo popravljalne akcije, če ugotovimo pomembne odmike. Pozorni pa moramo biti na to, da so se lahko spremenile razmere, ki smo jih predpostavljali pri predračunskih kalkulacijah, in da so nastale pomembne razlike, zaradi katerih predračunske kalkulacije niso več pravilne in jih je treba prilagoditi. Obračunske kalkulacije pa so dobra podlaga za načrtovanje za prihodnje obračunsko obdobje.

Ne glede na obdobje in predmet pa moramo poznati tudi metodo kalkuliranja, ki je odvisna od proizvodnega procesa in števila proizvodov. Ločimo:

- delitvene kalkulacije stroškov,
- kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov.

Delitvene kalkulacije so uporabne v tistih podjetjih, v katerih imamo eno vrsto proizvoda ali več, ki jih je s stroškovnega vidika mogoče prevesti v eno vrsto proizvodov. Druge vrste kalkulacij pa so uporabne, kadar imamo več vrst proizvodov in za vsako vrsto poznamo neposredne stroške.

Med delitvene kalkulacije uvrščamo:

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

Delitvene kalkulacije se kot same v praksi ne uporabljajo pogosto, saj je skoraj nemogoče, da bi bili v praksi vsi stroški neposredni, kar je predpostavka navedenih metod kalkulacij. Tako so uporabne le v kombinaciji s kalkulacijami stroškov z dodatki posrednih stroškov.

Kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov ločimo na:

- kalkulacijo stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov,
- kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih vrstah,
- kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih,
- kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

Proučitev kalkulacij stroškov z dodatki posrednih stroškov pokaže, da je pri vseh vrstah kalkulacij pomembno za vsako skupino istovrstnih proizvodov poznati neposredne stroške. To pomeni, da je prvi korak pri kalkuliranju stroškov z dodatki posrednih stroškov razdelitev celotnih stroškov na neposredne in posredne, posrednih pa na stalne in spremenljive. Brez tega ni mogoče ustrezno razporediti stroškov na stroškovne nosilce (Turk et al., 2003, str. 120).

Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti

V zadnjem času pa se največkrat govori o t. i. ABC-metodi (activity based costing, tudi activity based accounting, activity accounting) oziroma metodi kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti, pri kateri gre v bistvu za kalkuliranje stroškov z dodatki, in sicer z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov.

Temeljna zamisel ABC-metode je, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, s katerimi nastopa organizacija na trgu, temveč sestavine dejavnosti v organizaciji, proizvodi ali storitve pa so končni porabniki teh sestavin dejavnosti. Sestavina dejavnosti je opredeljena kot delček celotnega poslovnega procesa in tako je mogoče in potrebno celoten proces razčleniti na sestavine dejavnosti, ki povzročajo stroške in so potrebne za to, da pridemo do končnega proizvoda ali storitve.

Celotne stroške je treba razdeliti na neposredne in posredne, te pa naprej na spremenljive in stalne. Pri tem pa lahko spremenljive posredne, ki jih povzroča določena sestavina dejavnosti, pravilno razčlenimo na končne stroškovne nosilce. Ostanjejo le stalni posredni stroški, ki se nanašajo na vse proizvode ali storitve in jih tako ni mogoče pripisati določenemu končnemu stroškovnemu nosilcu. Zato je treba uporabiti druge podlage. Glede na to, da je teh stroškov malo, tudi napačne podlage praviloma ne izkrivijo občutno polne lastne cene (Turk et al., 2003, str. 133).

Uvajanje ABC-metode v prakso poteka v dveh korakih (Turk et al., 2003, str. 133):

1. V prvem koraku so
 - o opredeljene sestavine dejavnosti,
 - o ugotovljeni stroški, povezani s posamezno sestavino dejavnosti,
 - o sestavine dejavnosti in z njimi povezani stroški uskupinjeni tako, da je mogoče opredeliti homogena stroškovna mesta,
 - o izračunani stroški začasnega stroškovnega nosilca na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na končnega stroškovnega nosilca pomenijo količnik dodatka posrednih stroškov s tega stroškovnega mesta:

$$K = \frac{\text{stroški stroškovnega mesta}}{\text{obseg učinkov sestavine dejavnosti na stroškovnem mestu (izražen s številom začasnih stroškovnih nosilcev)}}$$

2. V drugem koraku spremljamo stroške do končnih proizvodov oziroma storitev. To napravimo tako, da količnik dodatka posrednih stroškov vsakega stroškovnega mesta, ki smo ga izračunali v prvem koraku, pomnožimo s številom začasnih stroškovnih nosilcev, uporabljenih za vsak končni proizvod ali storitev oziroma skupino proizvodov ali storitev.

Glede na to, na kateri ravni poslovnega procesa nastajajo sestavine dejavnosti in z njimi povezani stroški, sestavine dejavnosti razporejamo na:

- Sestavine dejavnosti na ravni končnega proizvoda so tiste, ki jih opravimo vsakokrat, ko ustvarjamo posamezni končni proizvod. Z njimi povezani stroški se spreminjajo s številom ustvarjenih končnih proizvodov.
- Sestavine dejavnosti na ravni serije so tiste, ki jih opravimo vsakokrat, ko ustvarjamo serijo končnih proizvodov. Stroški teh sestavin dejavnosti se spreminjajo s številom serij, vendar niso odvisni od števila končnih proizvodov v seriji.
- Sestavine dejavnosti na ravni proizvodnje so nujne pri ustvarjanju različnih končnih proizvodov, vendar niso odvisne od njihovega števila ali števila serij.
- Sestavine dejavnosti na ravni podjetja so nujne za potek proizvodnega procesa in so skupne vsem končnim proizvodom. Koristne so za podjetje kot celoto, nemogoče pa je njihove koristi pripisati posameznemu proizvodu.

Glavne lastnosti ABC-metode so:

1. Uporabna je v organizacijah pod enakimi pogoji kot metoda kalkuliranja z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih vrstah in metoda kalkuliranja z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih.
2. Tako kot pri klasični metodi kalkuliranja stroškov, ko iščemo lastno ceno proizvoda v organizaciji, kjer sta izloček iz proizvodnega procesa vsaj dva proizvoda, tudi pri novi metodi najprej celotne stroške razdelimo na neposredne in posredne. Kot neposredne opredelimo tiste, ki jih lahko brez kakršnihkoli podlag za razporejanje razporedimo na posamezni končni proizvod ali posamezno končno storitev oziroma posamezno vrsto končnih proizvodov ali storitev. Značilnost teh stroškov pri klasični metodi kalkuliranja stroškov je, da nastanejo na neposrednih stroškovnih mestih in jih s teh prenašamo na končne proizvode ali storitve. Pri novi metodi pa so ti stroški povezani s sestavinami dejavnosti, z začasnimi stroškovnimi nosilci, ki se nanašajo na posamezni končni proizvod ali posamezno končno storitev oziroma posamezno vrsto končnih proizvodov ali storitev, zaradi česar jih lahko neposredno prenašamo nanje.
3. Po oddelitvi neposrednih stroškov nam pri eni in drugi metodi ostanejo posredni stroški. Njihova značilnost je, da se pri spremenjenem obsegu spreminjajo drugače kot neposredni stroški. Vendar jih je precej vsaj dolgoročno odvisnih od obsega proizvodnje. Kljub temu pa moramo pri metodi kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti od posrednih stroškov oddeliti še stalne posredne stroške, ker teh stroškov na proizvode in storitve ni mogoče razporediti s pomočjo sestavin dejavnosti. Če opazujemo njihovo gibanje v daljšem obdobju, ugotovimo, po katerih podlagah bomo razporejali posredne stroške na končne stroškovne nosilce.

Predračunske kalkulacije

Za izdelavo predračunskih kalkulacij sta poleg ostalih standardov še posebej pomembna SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih in SRS 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni. Po SRS 16.13 so sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca naslednje:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški dela,
- drugi neposredni stroški,
- posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- posredni stroški nakupovanja,
- posredni stroški prodajanja,
- posredni stroški splošnih služb,
- posredni stroški obresti,
- neposredni stroški prodaje.

Ali bodo pri kalkuliranju v podjetju upoštevali vse postavke ali ne, je odvisno od tega, ali bodo vrednotili poslovne učinke po zoženi lastni ceni, po proizvodjalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu ali kateri od drugih možnosti.

Za vrednost predračunske kalkulacije je pomembno, kakšna bo predračunska vrednost posameznih sestavin kalkulacije. Pomembno je pravilno oceniti, kakšna bo vrednost neposrednih stroškov materiala v prihodnjem obračunskem obdobju itd. To pa ni preprosto opravilo, saj je predvidevanje prihodnosti ob sedanjih omejenih informacijah precej zapleteno. Kljub temu lahko načrtovanje posameznih vrst stroškov in posledično pravilne kalkulacije zagotovimo že s pravilnim pristopom, kot ga opisuje ABC-metoda; tako pridobljena in izračunana kalkulacija je najbolj pravilna in nam lahko služi tudi za izračun predračunskih kalkulacij.

Za podlago za predvidevanje stroškov v prihodnjem obračunskem obdobju imamo več možnih pristopov:

- Dejanski pretekli stroški so tisti in tolikšni stroški, ki so se v preteklem obdobju resnično pojavili. Lahko jih upoštevamo tudi pri napovedovanju prihodnjih poslovnih dogodkov, čeprav je tako napovedovanje zelo težko in nezanesljivo, saj se razmere iz leta v leto spreminjajo. Pomanjkljivost te možnosti je, da ne upošteva niti vplivov morebitnih nesmotrnosti v preteklosti niti dejstva, da se utegnejo razmere poslovanja v prihodnjem obdobju razlikovati od tistih v preteklem. Tako se v teh stroških lahko skrivajo nekatere nesmotrnosti ali pa so postavljeni prenizko ali previsoko, zato odmiki niso posledica dobrega ali slabega dela, temveč slabo postavljenega sodila.
- Ocenjeni prihodnji stroški so tisti stroški, ki jih lahko pričakujemo glede na dejanske pretekle stroške in glede na okoliščine v prihodnosti. Vendar imajo tudi ti stroški pomanjkljivost, in sicer se preveč opirajo na pretekla dogajanja.

- Standardni stroški so stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Glede na to, kako pri standardiziranju stroškov upoštevamo okoliščine, v katerih organizacija posluje, ločimo:
 - Temeljne standardne stroške, ki so postavljeni za daljše obdobje ne glede na konkretne okoliščine, v katerih posluje organizacija v obračunskem obdobju.
 - Obdobne standardne stroške, ki so postavljeni skladno s konkretnimi okoliščinami, v katerih posluje organizacija v obračunskem obdobju; med temi pa ločimo:
 - namišljene (idealne) standardne stroške, ki so postavljeni na podlagi idealnih okoliščin ter ne upoštevajo negativnih pojavov in ovir, ki jih je mogoče pričakovati v obračunskem obdobju;
 - uresničljive (realne) standardne stroške, ki so postavljeni na podlagi konkretnih okoliščin ter upoštevajo tudi negativne pojave in ovire, ki jih je mogoče pričakovati v obračunskem obdobju, okoliščine v preteklosti pa dopolnjujejo z okoliščinami v prihodnosti v takšnem obsegu, da jih je mogoče jemati kot objektivne;
 - normalne standardne stroške, ki so postavljeni na podlagi okoliščin, ki jih je mogoče jemati kot normalne, to je okoliščin v preteklosti z redkimi bistvenimi spremembami.

Kot podlago za sestavitev predračunske kalkulacije lahko na primer vzamemo dejanske pretekle stroške in jih prilagodimo z določenim odstotkom, ki je odvisen od pričakovanih razmer v prihodnosti, v kakršnih bo poslovalo podjetje.

Predračunska kalkulacija lastne cene (PK) stroškovnega nosilca pa se izvede po naslednji formuli:

$$PK = \frac{\text{predračunski stroški končnega stroškovnega nosilca}}{\text{predračunski obseg (količina) končnega stroškovnega nosilca}}$$

3. Značilnosti javnih podjetij

Oprelitev javnega podjetja

Splošno

Javni sektor predstavljajo organizacije, ki jih v nasprotju z zasebnim sektorjem kontrolira javnost, in katerih dejavnost je zagotavljanje storitev, kjer dobiček ni primarni cilj delovanja (Rogers, 1995, str. 1).

Da se za opravljanje nekaterih dejavnosti namesto gospodarskih družb, katerih cilj je le doseganje dobička, ustanovijo javna podjetja, je več razlogov. Med njimi so najpomembnejši:

- odsotnost delovanja tržnih zakonitosti pri opravljanju te dejavnosti in včasih kot posledica tega cena, ki ne omogoča niti enostavne reprodukcije, včasih pa cena, na podlagi katere podjetje lahko oblikuje dobiček in s tem vir za financiranje razširjene reprodukcije;
- nujnost trajnega opravljanja posamezne dejavnosti; gospodarske družbe, katerih cilj je predvsem dobiček, seveda opustijo dejavnost, ki ne prinaša dobička; za dejavnosti, med katere sodijo gospodarske javne službe, pa je značilno, da je njihovo opravljanje nujen pogoj za obstoj družbe kot celote;
- krog uporabnikov; nekatere dejavnosti so take, da morajo biti njihovi proizvodi ali storitve na voljo vsem in jim tudi niso določene prodajne cene; zato je prav, da k stroškom njihovega pridobivanja prispevajo vsi uporabniki; gre za splošne dobrine, kjer ni (in ne sme biti) ustreznika med prispevkom uporabnika in koristjo, ki jo dobi z dobrino; to je vzrok za posredno pokrivanje proizvodjalnih stroškov, ki se najlaže izvede prek javnega podjetja;
- dejavnost je treba izvajati ne glede na to, ali tisti, ki jo izvajajo, vidijo svoje lastne koristi ali ne; poleg tega pa so nekatere dobrine tudi takšne, da jih morajo uporabniki zaradi splošnih interesov uporabljati (prisila države); če bi morali te dobrine plačevati po neki ceni, bi bil to lahko vzrok, da dobrin ne bi uporabljali;
- za izvajanje dejavnosti posebnega družbenega pomena se pogosto uporabljajo sredstva, ki so v splošni rabi, ali naravna bogastva, ki so zunaj pravnega prometa; zato njihova premestitev v zasebni sektor preprosto ni mogoča, saj teh sredstev ni mogoče vključiti v tista, s katerimi zasebne gospodarske družbe odgovarjajo za svoje obveznosti (Turk et al., 1999, str. 285).

Navedeni razlogi za obstoj oziroma opravičevanje obstoja javnih podjetij pa niso edini. Razloge je treba iskati tudi v poizkusih poddržavljanja oziroma nacionalizacij podjetij v pretekli zgodovini, zaradi razlogov, kot so vojne razmere, zaščita določenega domačega sektorja pred tujo konkurenco in raznih prepričanj političnih ideologij (Rees, 1989, str. 2).

Pojem javno podjetje uvaja v naš gospodarski prostor Zakon o gospodarskih javnih službah². Zaradi razlik v delovanju javnega podjetja glede na podjetja, ki so v zasebni lasti, je za računovodske rešitve v javnih podjetjih pripravljen poseben računovodski standard SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih, ki je iz zakona povzel pojem javnega podjetja, čeprav je v računovodske namene v njem najti posebno opredelitev javnega podjetja. V standardu so z javnimi podjetji mišljene vse pravne osebe, ki skladno z Zakonom o gospodarskih javnih službah opravljajo te službe, ne glede na svojo organizacijsko obliko (javna podjetja, javni gospodarski zavodi, koncesionarske javne službe) in ne glede na to, ali so gospodarske javne službe njihova celotna dejavnost ali le njen del (Turk et al., 1999, str. 283).

Za javno podjetje je več različnih opredelitev, skupne pa so tele značilnosti:

- pri svojem poslovanju teži k doseganju čim večjega dobička in prispevka k splošni blaginji;
- njegova lastnica ali vsaj večinska lastnica je država, saj je večinska delničarka; država v celoti nadzira njegovo delovanje;
- ima določeno stopnjo samostojnosti, odvisno od tega, za katero vrsto podjetja oziroma panogo dejavnosti gre;
- komercialno je dejavno, kar kaže željo po kar največjem doseganju dobička in kar največjem zmanjšanju stroškov ter kar največjem uresničevanju družbenih interesov.

Iz opredelitve izhajata dve temeljni značilnosti javnega podjetja. Prva je podjetniška, ki je enaka kot v drugih gospodarskih družbah. V tem smislu posluje javno podjetje kot gospodarska oseba, ki mora skrbeti za uspešno in učinkovito poslovanje. Enako kot druge gospodarske družbe ga prikazuje z računovodskimi izkazi in drugimi računovodskimi poročili. Druga značilnost je njegova posebna vloga za življenje in delo prebivalcev neke države, zaradi katere mora delovati tako, da so zagotovljeni temeljni družbeni cilji in interesi. Ti pogosto niso skladni s cilji javnega podjetja kot gospodarske osebe. To je tudi razlog, da država vpliva na delovanje javnega podjetja oziroma ga usmerja. Zato se mora javno podjetje na eni strani prilagajati zahtevam trga, na drugi strani pa zahtevam države (Turk et al., 1999, str. 284).

Za urejeno zagotavljanje zadovoljevanja javnih potreb, ki jih sicer ne bi bilo mogoče trajno in nemoteno zagotoviti na trgu, so potrebne gospodarske javne službe. Način in oblike njihovega izvajanja pa so določene z Zakonom o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93, 30/98). Posamezne pojavnosti teh služb se urejajo tudi s posebnimi zakoni s področja energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva ter gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja in z zakoni, ki urejajo tudi druga področja gospodarske infrastrukture. Z vidika ustanovitelja in subjekta, ki naj zagotovi oskrbo z materialnimi javnimi dobrinami, so gospodarske javne službe republiške ali lokalne. Vlada

² V nadaljevanju: ZGJS.

RS je način upravljanja republiške gospodarske javne službe predpisala z uredbo, lokalna skupnosti pa z odlokom, tako da bo zagotovljeno njihovo izvajanje v okviru funkcionalno in prostorsko zaokroženih oskrbovalnih sistemov. Vsi potrebni tehnični, oskrbovalni, stroškovni, organizacijski in drugi standardi ter normativi za opravljanje gospodarskih javnih služb se urejajo s predpisi pristojnih ministrstev (Puharič, 1999, str. 117, 118).

Javno podjetje zagotavlja javne dobrine, pri katerih ekonomsko ni smotno izključiti posameznika iz potrošnje; mejni stroški oskrbe, tj. stroški oskrbe za dodatnega posameznika, so enaki nič. Značilnosti oziroma posebnosti javnih dobrin so (Stanovnik, 1999, str. 2, 7–11):

- ni možnosti za tehnično izključitev posameznika iz potrošnje, obenem pa izključitev ni zaželena;
- netekmovalnost, saj je dobrina na voljo vsem;
- pojavlja se problem zastojkarstva zaradi neizključljivosti;
- agregatno krivuljo povpraševanja po javni dobrini dobimo z vertikalnim seštevanjem individualnih krivulj povpraševanja;
- individualnim krivuljam povpraševanja po javni dobrini pravimo krivulje kvazipovpraševanja, ker jih ni mogoče izmeriti, saj posameznik nima motiva, da bi razkril svoje prave preference;
- financiranje oskrbe z javnimi dobrinami se zagotavlja predvsem z davki.

Pravnoorganizacijske oblike izvajanja gospodarskih javnih služb

Na podlagi določb ZGJS se gospodarske javne službe organizirajo in izvajajo v režijskih obratih, javnih gospodarskih zavodih, javnih podjetjih in koncesioniranih gospodarskih javnih službah. Javno podjetje ustanovi vlada oziroma lokalna skupnost kot podjetje v lasti republike ali lokalne skupnosti. Kadar to ni v nasprotju z javnim interesom, zaradi katerega je ustanovljeno, pa se javno podjetje lahko ustanovi tudi z vložki zasebnega kapitala. Ustanovitelj tudi določi posebne pogoje za izvajanje dejavnosti ter zagotavljanje in uporabo javnih dobrin, odloča o cenah oziroma tarifah za uporabo javnih dobrin in sprejme poslovno poročilo, obračune ter zaključni račun podjetja. Za vsa druga vprašanja, ki se nanašajo na položaj javnega podjetja, se uporabljajo predpisi, ki urejajo gospodarske družbe, če z Zakonom o gospodarskih javnih službah ali drugim zakonom niso urejena drugače (Puharič, 1999, str. 118, 119).

Viri financiranja

Javna podjetja lahko ločimo glede na način financiranja. Različni načini financiranja so izraz določenih ciljev oziroma namenov. Kateri alternativni način financiranja bo izbran, je odvisno od ekonomskih značilnosti proizvodov oziroma storitev in od političnega ter družbenega odnosa do teh dobrin (Jones, Pendlebury, 1992, str. 3).

Viri financiranja gospodarskih javnih služb so po Zakonu o gospodarskih javnih službah naslednji:

- Cena proizvoda ali storitve oziroma prihodek izvajalcev

Za uporabo javnih dobrin, ki so glede na posameznega uporabnika ali glede na določljivke skupine uporabnikov izmerljive, plačujejo uporabniki ceno proizvoda ali storitve, ki je lahko v obliki tarife, takse, nadomestila ali povračila. Cene se lahko tudi subvencionirajo. Z aktom, s katerim se odloči o subvenciji, se določita tudi višina in vir subvencij. Cena proizvodov in storitev tako predstavlja prihodek javnega podjetja.

- Proračunsko financiranje

Iz sredstev proračuna se financirajo gospodarske javne službe, s katerimi se zagotavljajo javne dobrine, katerih uporabniki niso določljivi ali njihova uporaba ni izmerljiva. Iz proračuna se zagotavljajo tudi sredstva za subvencioniranje cene proizvodov in storitev javnih podjetij.

- Lokalni davek

Lokalna skupnost lahko za financiranje lokalnih gospodarskih javnih služb predpiše davek v skladu s predpisi in nalogami lokalnih skupnosti.

- Posojila

Tudi javno podjetje se lahko financira iz sredstev, dobljenih s kratkoročnimi ali dolgoročnimi posojili. Posojila pa najame v skladu z zakonom republika ali lokalna skupnosti glede na vrsto gospodarske javne službe.

- Tuja vlaganja

V skladu z zakonom se lahko sredstva za investicijsko izgradnjo objektov in naprav, namenjenih za opravljanje javnih gospodarskih služb, pridobivajo tudi iz sredstev vlaganj tujih oseb in iz sredstev tujih in mednarodnih posojil.

Javni sektor je odgovoren za svoje poslovanje državi in je odvisen od njenega financiranja. Zaradi tega je nenehno pod pritiskom države in javnosti glede učinkovite porabe teh sredstev. Prav zato posveča državna revizija posebno pozornost učinkovitosti porabe državnih sredstev (Rogers, 1995, str. 17).

Zakonska ureditev oblikovanja cen za javne gospodarske službe

Sedanja zakonska ureditev

Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93), ki ureja tudi financiranje gospodarskih javnih služb, v 59. členu pravi, da se cene oblikujejo in določajo na način in po postopku, ki ga določa zakon ali odlok lokalne skupnosti v skladu z zakonom.

Cene se lahko določijo diferencirano po kategoriji uporabnikov in količini porabljenih ali danih javnih dobrin ter rednosti njihove uporabe in se lahko subvencionirajo, kar se določi z ustreznim aktom.

Pravna podlaga za kontrolo cen v Republiki Sloveniji je Zakon o kontroli cen³, objavljen 6. 8. 1999 (Uradni list RS, št. 63/1999). ZKC je nadomestil Zakon o cenah, ki je to problematiko urejal od leta 1991, in je nastal v smislu približevanja Evropski uniji in prevzemu njenega pravnega reda.

Za cene smejo državni organi uporabljati le z zakonom določene ukrepe kontrole cen in le zaradi razlogov, določenih z zakonom, vendar v posameznem primeru le tiste ukrepe, ki:

- so nujni glede na razlog ukrepa,
- čim manj omejujejo konkurenco in so najbližji normalnim tržnim razmeram ter
- najhitreje pripeljejo do odprave razlogov za ukrepe kontrole cen.

Spremljanje in analiziranje gibanj cen ter pripravo predpisov in izvajanje ukrepov kontrole cen opravlja ministrstvo, pristojno za kontrolo cen. Po 3. odstavku 6. člena ZKC-ja pa morajo spremljati gibanje cen storitev v komunalni dejavnosti in cen njihovih proizvodov ter cen energentov v lokalni distribuciji oziroma porabi in drugih cen, ki jih določi minister, upravne enote. O ugotovljenih gibanjih cen pa morajo sproti obveščati ministrstvo.

Vlada z uredbo določi ustrezne ukrepe kontrole cen, kadar:

- je to nujno zaradi doseganja ciljev in ukrepov gospodarske politike, ki so določeni z akti državnega zbora;
- gre za dejavnost, v katerih ima posamezno podjetje ali enota, ki samostojno opravlja dejavnost, ali nekaj podjetij monopolni ali obvladujoč položaj, pa so te dejavnosti nujne za zadovoljevanje potreb ljudi in organizacij;
- nastanejo ali se utemeljeno pričakujejo hude motnje na trgu pri gibanju cen, pa pri tem ne gre za redna sezonska nihanja;
- bi prišlo na trgu do cen, ki bi ogrozile redno preskrbo potrošnikov in bi bile te cene posledica elementarnih in drugih množičnih nesreč;
- gre za prodajo blaga iz državnih blagovnih rezerv;
- gre za državni odkup na podlagi zakona;
- gre za uskladitev cen z obveznostmi, ki jih je RS sprejela z mednarodnimi pogodbami;
- gre za dovoljene oblike državne pomoči ali so za uvoz predpisane posebne dajatve.

Vlada z uredbo določi listo blaga, za katero se smejo uporabiti ukrepi kontrole cen.

Uredba o listi blaga in storitev, za katere se uporabljajo ukrepi kontrole cen (Uradni list RS, št. 80/00)⁴, govori o:

- električni energiji za tarifne uporabnike,
- motornem bencinu,
- zemeljskem plinu iz transportnega omrežja,
- utekočinjenem naftnem plinu,

³ V nadaljevanju: ZKC.

⁴ V nadaljevanju: Uredba.

- osnovnih telekomunikacijskih storitvah,
- osnovnih poštnih storitvah,
- storitvah prevoza potnikov po železnici v notranjem potniškem prometu,
- storitvah zbiranja in odvoza komunalnih odpadkov,
- storitvah predelave, odlaganja, sežiganja in drugih načinov odstranjevanja komunalnih odpadkov,
- *storitvah odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda,*
- storitvah zbiranja, čiščenja in distribucije pitne vode,
- pari in topli vodi za daljinsko ogrevanje za tarifne uporabnike,
- učbenikih.

V Uredbi je zahtevan ukrep kontrole cen le za dejavnost 90.010 – Odvajanje in čiščenje komunalnih odpadnih in padavinskih voda, ne pa tudi za odpadne vode gospodarstva in padavinske vode, ki ne prihajajo v sistem javne kanalizacije z javnih površin.

Minister, pristojen za kontrolo cen, lahko izda navodila ali odredbe za izvajanje določb uredbe zgoraj navedene uredbe.

Ukrepi kontrole cen so:

- določitev najvišje cene;
- določitev trdne (fiksne) cene;
- določitev najnižje cene;
- določitev elementov cene;
- določitev mehanizma cen, pri čemer se določi način oblikovanja cen, sestavine, ki jih podjetje sme ali mora ali ne sme upoštevati, in merila, po katerih se morajo ali smejo cene ali njihove sestavine oblikovati;
- pridobitev predhodnega soglasja k cenam, pri čemer se cena ne more določiti ali spremeniti brez predhodnega soglasja;
- vračanje cen na določeno raven;
- predhodna prijava cen, pri čemer so podjetja dolžna ministrstvu prijaviti veljavne cene in vsako njihovo spremembo;
- obvezno redno ali občasno pošiljanje podatkov o cenah za posamezno blago ali več vrst blaga na temelju odredbe ministra.

Za predhodno usklajevanje stališč glede predpisovanja ukrepov kontrole cen deluje pri ministrstvu Svet za cene kot strokovno posvetovalno telo za vprašanja kontrole cen, vendar pa minister samostojno odgovarja za svoje odločitve in svoje predloge vladi in ni odvisen od stališča sveta.

Trenutno veljavna Uredba o predhodni prijavi cen komunalnih storitev velja od 10. 5. 2003. Povišanje cen je možno le ob predhodni prijavi, vendar ne več kot znaša kumulativa povišanja cen industrijskih proizvodov pri proizvajalcih od januarja 2002 do meseca vložitve predhodne prijave.

Vsak subjekt mora pred oddajo predhodne prijave cen Ministrstvu za gospodarstvo pridobiti pozitivno mnenje Ministrstva za okolje, prostor in energijo, saj Ministrstvo za gospodarstvo ne more presojati tehničnih parametrov, kakor tudi nima organa, ki bi izvajal inšpekcijo, da bi torej kontroliral, ali se te storitve res izvajajo.

Na podlagi ZKC-ja in Uredbe o listi blaga in storitev, za katere se uporabljajo ukrepi kontrole cen pa Odredba o obveznih sestavinah sporočila o predhodni prijavi cen komunalnih storitev (Uradni list RS, št. 113/2000) med drugim določa, da mora predhodna prijava cen vsebovati tudi:

- ceno in elemente te cene, ki jo plačajo posamezne vrste porabnikov za posamezno storitev, to je ceno, ki vključuje tudi razne prispevke in takse, ter
- glavne razloge za spremembo cene.

Še posebej pa je za javno podjetje, ki se ukvarja z dejavnostjo odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda, pomembno Navodilo za oblikovanje cen storitev obveznih lokalnih javnih služb (Uradni list RS, št. 56/01)⁵, ki temelji na 26. členu 4. odstavka Zakona o varstvu okolja (Uradni list RS, št. 32/93)⁶. Ta določa, da oskrbovalne standarde, razvrstitev objektov in naprav, tehnične, vzdrževalne ter organizacijske standarde, standarde gospodarjenja, *metodologije za oblikovanje cen*, za vodenje registra izvajalcev in katastra objektov in naprav *ter druge standarde in normative za opravljanje javnih gospodarskih služb po tem zakonu predpiše minister za varstvo okolja*.

Navodilo loči lastne cene storitev in upravičene cene storitev.

Lastna cena storitev je cena, ki pokriva stroške obstoječe kakovosti in načina oskrbe ter ravnanja pri izvajanju obveznih lokalnih javnih služb. Upravičena cena pa je lastna cena, povečana za minimalne stroške, ki še zagotavljajo izvedbo programa za doseganje predpisanih kakovosti, načina oskrbe in načina ravnanja pri izvajanju teh dejavnosti.

Po 4. členu Navodila (Uradni list RS, št. 56/01) lastna in upravičena cena storitev zajemata:

1. Neposredne stroške:

- strošek električne energije,
- strošek pogonskega goriva,
- druge stroške materiala,
- strošek storitev,
- strošek dela,
- neposredne stroške prodaje,
- druge neposredne stroške.

2. Posredne proizvajalne stroške:

- amortizacijo,

⁵ V nadaljevanju: Navodilo.

⁶ V nadaljevanju: ZVO.

- investicijsko vzdrževanje,
- druge posredne proizvodjalne stroške.

3. Splošne stroške:

- posredne stroške nabave,
- posredne stroške uprave,
- posredne stroške prodaje,
- posredne stroške obresti.

4. Dobiček.

Na podlagi zgornjih elementov se lastna in upravičena cena določata in prilagajata po naeslednjem obrazcu:

$$\text{cena} = \frac{\text{Vsota (Ei*Ci)}}{Q}$$

Kjer pomeni:

Ei uporaba ali delež elementa iz 4. člena v obdobju, za katero velja pripadajoči Ci

Ci cena elementa Ei v določenem obdobju

Q količina storitve v obdobju v okviru funkcionalno in prostorsko zaokroženega oskrbovalnega sistema

Ustrezni načini določitve Ci so predpisani v 2. odstavku 5. člena Navodil.

Navodila določajo tudi, kdaj se sme obračunavati lastna cena oziroma kdaj upravičena cena.

Cene storitev se oblikujejo ločeno za odvajanje komunalnih odpadnih in padavinskih voda ter za čiščenje komunalnih odpadnih in padavinskih voda.

Diferencirana cena pri odvajanju in čiščenju komunalnih odpadnih in padavinskih voda mora vsebovati vsaj enega od elementov:

- strošek izvajanja javne službe zaradi nadpovprečne količine oziroma nadpovprečnih nihanj količin komunalnih odpadnih in padavinskih voda;
- strošek izvajanja javne službe zaradi nadpovprečnih parametrov onesnaženja odpadne vode oziroma nihanj parametrov;
- strošek dostopa (oddaljenost od območij poselitve oziroma kanalizacije ali komunalne oziroma skupne čistilne naprave).

Oblikovanje cen za gospodarsko javno službo odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih voda in padavinskih voda je v Sloveniji *posredno* urejeno z :

- Zakonom o varstvu okolja (Uradni list RS, št. 32/93 in 1/96) in podzakonskim aktom Navodilo za oblikovanje cen storitev obveznih lokalnih javnih služb (Uradni list RS, št. 56/01):

- Zakonom o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) in občinskimi odloki o gospodarskih javnih službah;
- Zakonom o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93 z dopolnili) in občinskimi statuti ter akti o ustanovitvi javnih podjetij oziroma koncesionarjev;
- Zakonom o kontroli cen (Uradni list RS, št. 63/99) in Uredbo o listini blaga in storitev, za katere se uporabljajo ukrepi kontrole cen (Uradni list RS, št. 80/00) ter Uredbo o prehodni prijavi cen komunalnih storitev (Uradni list RS, št. 43/03).

Vsi navedeni zakoni in predpisi posredno vplivajo na stroške v javnem podjetju, še bolj neposredno pa vplivajo predpisi, ki jih lahko delimo v dve glavni skupini (Podlipnik, 2004, str. 36, 37):

1. predpise, ki urejajo področje odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda, in
2. medsebojna razmerja med lokalno skupnostjo in izvajalcem javne službe (pogodba o upravljanju).

1. Predpisi, ki izhajajo iz Zakona o varstvu okolja in urejajo:

a) oskrbovalni standard javne službe odvajanja in čiščenja odpadnih voda:

- Pravilnik o odvajanju in čiščenju komunalne odpadne in padavinske vode (Uradni list RS, št. 105/02);

b) posebne ukrepe varstva okolja:

- Uredba o emisiji snovi in toplote pri odvajanju odpadnih voda iz virov onesnaženja (Uradni list RS, št. 35/96 z dopolnitvami),
- Uredba o emisiji snovi pri odvajanju odpadnih vod iz malih komunalnih čistilnih naprav (Uradni list RS, št. 103/02),
- Uredba o emisiji snovi pri odvajanju vod iz komunalnih čistilnih naprav (Uradni list RS, št. 35/96, 90/98, 31/01, 62/01),
- Uredba o vnosu nevarnih snovi in rastlinskih hranil v tla (Uradni list RS, št. 68/96),
- Uredba o mejnih, opozorilnih in kritičnih emisijskih vrednostih nevarnih snovi v tleh (Uradni list RS, št. 68/96);

c) raziskovanje, programiranje in planiranje na področju varstva okolja:

- operativni programi;

d) stanja in informacije o okolju:

- Pravilnik o prvih meritvah in obratovalnem monitoringu odpadnih vod ter o pogojih za njegovo izvajanje (Uradni list RS, št. 35/96),
- Odredba o obliki poročila o občasnih ali trajnih meritvah v okviru obratovalnega monitoringa odpadnih vod (Uradni list RS, št. 22/98 in 1/01),
- Poročilo o monitoringu odpadnih vod,
- Podatki o meritvah in rezultatih meritev,
- Izračun in ocena letne obremenitve zaradi odvajanja odpadnih vod;

e) financiranje varstva okolja:

- Uredba o taksi za obremenjevanje vode (Uradni list RS, št. 41/95, 44/95, 8/96, 124/00, 49/01).
2. Glede glavnih obveznosti, ki izhajajo iz pogodbe o prenosu infrastrukturnih objektov in naprav v upravljanje in vzdrževanje ter vplivajo na stroške, pa so glavne naslednje:
- izvajanje obvezne javne službe skladno s predpisi,
 - upravljanje z infrastrukturo (priloga pogodbe je seznam infrastrukture),
 - vzdrževanje infrastrukture (redno in investicijsko vzdrževanje),
 - vodenje ustreznih evidenc (katastri),
 - obračunavanje amortizacije (če je to predmet pogodbe).

Pričakovane spremembe zakonske ureditve

Ravno v tem času pa na ravni države potekajo aktivnosti, ki bodo predvidoma do maja 2004 prinesle spremembe posameznih predpisov.

Komisija državnega zbora RS za nadzor proračuna in javnih financ je namreč ugotovila, da v nekaterih primerih javna podjetja pri opravljanju javnih gospodarskih služb ne spoštujejo ali po svoje tolmačijo določbe SRS 35. Zato je komisija predlagala Vladi RS oziroma Ministrstvu za finance, Ministrstvu za gospodarstvo in Ministrstvu za okolje, prostor in energijo, da z ustreznim aktom uredijo enotno izvajanje standardov (Petrač et al., 2004, str. 27).

Jasno je že, da se bo na tej osnovi veljavna uredba dopolnila z dopolniloma k 8. členu:

- pogodbo o oddaji gospodarske infrastrukture v upravljanje javnemu podjetju,
- sklepe občinskih svetov iz leta 2003 o višini amortizacije, ki jo javna podjetja lahko odpišejo v breme obveznosti, ker jim občina ni dovolila, da jo vkalkulirajo v ceno oziroma zato, ker ni odobrila subvencije javnemu podjetju za izpad prihodkov.

Poleg tega je Vlada RS pri sprejetju Načrta uravnavanja reguliranja cen za leti 2004 in 2005, zaradi problematike cen komunalnih storitev naložila delovni skupini, da do aprila 2004 pripravi nov način nadzora oblikovanja cen komunalnih storitev.

Vlada RS je tudi ugotovila, da so predvidena povišanja cen v Načrtu zgornja meja dopustnega povišanja, zato je Ministrstvu za gospodarstvo naložila, da ob neuresničevanju predpostavk iz načrta predlaga njegovo ustrezno prilagoditev. Uresničevanje predpostavk spremlja Urad za makroekonomske analize in razvoj. Predpostavke, na katerih temelji Načrt, so:

- skupna rast cen, ki so pod različnimi oblikami regulacije, tudi v prihodnjih dveh letih ne bo presegla rasti cen, ki se oblikujejo prosto;
- posamezna povišanja cen, ki so pod različnimi oblikami regulacije, ne bodo bistveno odstopala od povišanja ravni cen, ki se oblikujejo prosto.

Pristojni organi za uresničitev zahtev Vlade RS:

- pripravljajo analizo cen;
- proučujejo vzroke za velike razlike med povprečnimi cenami za posamezno storitev med občinami in regijami;
- proučujejo metodologijo oblikovanja cen na osnovi izkušenj in ob pomoči zunanjih sodelavcev.

Do zdaj je bila opravljena le analiza cen. Na podlagi zbranih podatkov o cenah (glej Tabelo 1 v prilogi) se jasno vidi, da je treba na tem področju še veliko narediti, saj velike razlike med cenami niso ekonomsko opravičljive. Razmere, v katerih poslujejo podjetja, se ne razlikujejo tako pomembno, da bi vodile do tako različnih cen. Zato je treba čimprej poenotiti metodologijo izračunavanja lastnih cen na področju komunalnih storitev v Sloveniji.

Velike razlike v višini cen nastanejo zaradi naslednjih dejavnikov:

- reforme lokalne skupnosti, s katero so nastale nove občine, ki so ustanovljale svoje službe za izvajanje obveznih javnih služb s področja odpadne vode;
- slabe organizacijske strukture; izvajanje gospodarskih javnih služb v obliki režijskih obratov ni primerno za tako zahtevno dejavnost;
- obsega kakovosti storitev;
- razpršenosti kanalizacijskega omrežja in njegove ustreznosti;
- metodologije kalkulacij;
- neustreznega kadra v podjetjih;
- politične odločitve lastnikov;
- strukture lastnikov.

Poleg nerazumljivo velikih razlik v sami višini cen pa prihaja tudi do velikih razlik v strukturah stroškovnih cen (glej Tabelo 2 v prilogi).

Raziskava strokovne skupine Ekonomske fakultete iz leta 1999 je potrdila, da prihaja pri strukturah stroškovnih cen podjetij iz dejavnosti Odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda do velikih razlik.

V povprečju so stroški dela predstavljali 17,6 % lastne cene storitve očiščevanja odplak. Vendar so bili deleži posameznih podjetij zelo različni. Medtem ko je imelo eno od podjetij delež 21,7 %, je imelo najvišji delež stroškov dela v lastni ceni storitve podjetje z 49,5 %. Ugotovljeni pa so bili tudi primeri podjetij, ki stroškov dela niso vključevala v lastno ceno storitve.

Stroški neposredne amortizacije infrastrukturnih objektov obsegajo največji del stroškovne cene dejavnosti: v povprečju predstavlja 37,6 % lastne cene omenjeni strošek. Največji delež je imelo podjetje s 66,6 %, nekaj podjetij pa stroška ni vključevalo v lastno ceno storitve.

Stroški storitev v povprečju zavzemajo 13,9 % stroškovne cene storitve čiščenja odplak. Najvišji delež je imelo podjetje s 70 % stroškov storitev v lastni ceni.

V povprečju so splošni stroški predstavljali 14,8 % lastne cene storitve podjetij. Pri tem je imelo najvišji delež podjetje s 27,4 %, neko podjetje pa stroška sploh ni vključevalo v lastno ceno.

Razlogi za velika nihanja v strukturah stroškovnih cen so (Kavčič, 1999, str. 62–64):

- Največji delež v strukturi cene obsegajo stroški infrastrukturnih objektov. Status v posameznih podjetjih pa ni enak, kar pomeni, da je njihov stroškovni vpliv v posameznih podjetjih različen.
- Ni enotnega merila za določanje plač oziroma stroškov dela.
- Stroške, razen neposrednih, v podjetjih po posameznih dejavnostih in posameznih stroškovnih nosilcih razporejajo s pomočjo osnov. Osnove pa določajo podjetja sama.
- Razmere, v katerih poslujejo podjetja, so precej različne, odvisne od njihovih lastnikov, to pa so občine.
- Neurejenost glede potrebnih osnovnih sredstev, določanja dobe koristnosti, opredelitve amortizljivih sredstev, opredelitve infrastrukturnih objektov.
- Ni enotne opredelitve glede potroškov in cen posameznih prvin poslovnega procesa, in sicer tistih, ki vplivajo na neposredne stroške in tistih, ki vplivajo na splošne stroške.
- Evidence o stroških ne zagotavljajo njihove razporeditve na neposredne stroške, splošne spremenljive stroške in stalne splošne stroške.

Za rešitve pri oblikovanju cen komunalnih storitev in proizvodov v Sloveniji se lahko navezujemo na usmeritve predlagane evropske direktive – Water Framework Directive (EU), ki predlaga uporabo zaračunavanja takšne cene vode, da bo cena delovala kot spodbuda za smotno porabo vodnih virov in bo pokrivala stroške vodnih storitev ter tako prispevala k doseganju okoljskih ciljev na stroškovno učinkovit način (Hrovatin et al., 2002, str. 159).

Cenovna politika v EU-ju bo temeljila na (Hrovatin et al., 2002, str. 32):

- dosledni uporabi načela polnega pokritja stroškov,
- širši uporabi cenovnih struktur, ki spodbujajo in upoštevajo porabljeno količino,
- oceni glavnih okoljskih stroškov in njihovem upoštevanju v ceni,
- transparentnem procesu razvoja politike v sodelovanju z uporabniki/potrošniki,
- postopni implementaciji cenovnih politik, ki povezujejo ekonomska in okoljska načela.

Predlog rešitev oblikovanja cen komunalnih proizvodov in storitev (Hrovatin et al., 2002, str. 161, 162):

- Upoštevanje stroškovnega načela

Pri oblikovanju cen komunalnih proizvodov in storitev je treba upoštevati stroškovno načelo. Kot smo že omenili, prihaja pri kalkulacijah stroškov do problemov, zato bi bila potrebna uvedba enotnega računovodstva, kjer bi bili natančno opredeljeni posamezni stroški in

struktura cene. Pri določitvi stroškov bi bilo treba določiti tako zgornje kot spodnje meje. Spodnjo mejo bi imeli stroški, ki so pomembni za samo izvajanje komunalnih dejavnosti. Z določitvijo najvišjih mej za stroške v strukturi cene pa bi vplivali na racionalizacijo poslovanja podjetij. Enotno računovodstvo bi moralo poskrbeti za vodenje natančne evidence stroškov, na podlagi katere bi lahko stroške razdelili na neposredne, splošno spremenljive in stalne splošne stroške. Zmanjševanje stroškov poslovanja majhnih sistemov bi bilo mogoče doseči tudi z združevanjem in povezovanjem z drugimi komunalnimi podjetji.

- Uvedba fiksnega in variabilnega dela cene

Osrednje vprašanje, ki se pojavlja pri ceni oskrbe z vodo, je, ali postaviti fiksno ceno ne glede na porabo ali pa zaračunavati ceno glede na porabljeno vodo. Menimo, da je uporaba tarifnega sistema smotrna, saj cena, povezana z porabo, deluje kot spodbuda za zmanjševanje porabe in onesnaževanje okolja. Fiksni del cene hkrati pokrije stroške, ki nastanejo neodvisno od porabe. Pri tem bi bilo treba poenotiti tarifni sistem po vsej Sloveniji. Pri poenotenju mislimo na enotno izračunavanje posameznih postavk. Predlagamo tudi dodatno uvedbo naraščajočih blokov, ki bi signalizirali redkost vode, hkrati pa bi s prvim blokom z nizko ceno lahko opravljali tudi socialno funkcijo.

- Zmanjšanje navzkrižnega subvencioniranja

Gospodarstvo bi bilo treba razbremeniti subvencioniranja gospodinjstev, kar je v skladu z načelom, da morajo uporabniki plačati stroške, ki jih povzročajo.

- Višina cene

Iz usmeritev evropske direktive izhaja, da naj bi cena komunalnih proizvodov in storitev izražala finančne in okoljske stroške ter stroške uporabe vira. V Sloveniji predlagamo postopno prilagajanje navedeni strukturi cene. V začetnem obdobju je treba dvigniti cene komunalnih proizvodov in storitev na raven, da bo cena pokrivala polno lastno ceno, stroške razvoja in okoljske stroške.

- Sistem poročanja

Pri analizi cenovne politike se je kot problem pokazala tudi netransparentnost podatkov o cenah in stroških, zato bi bilo treba v prihodnje izdelati poenotene obrazce, iz katerih bi morali biti jasno razvidni višina cen posameznih postavk tarifnega sistema, stroški in prihodki. Ti podatki bi morali biti javno dostopni in sprotno ažurirani.

Ureditve v nekaterih državah članicah Evropske unije

Velika Britanija

V Angliji in Walesu pojmujejo dejavnost oskrbe z vodo kot gospodarsko dejavnost, medtem ko je na Škotskem še vedno v okviru javnega sektorja. Kot vsaka gospodarska dejavnost mora tudi dejavnost oskrbe z vodo ter odvajanja in čiščenja odpadnih voda omogočiti podjetjem normalno delovanje: pokritje vseh tekočih in investicijskih stroškov in doseganje normalnega donosa na kapital. Velika Britanija spada med tiste države, ki podjetjem priznavajo polno ceno, vključno z normalnim donosom na kapital (Hrovatin et al., 2002, str. 91).

Za področje oskrbe s pitno vodo, odvajanje in čiščenje komunalnih odpadnih in padavinskih voda velja sistem koncesij.

Večina stroškov se pokriva s ceno oskrbe s pitno vodo. Tako so se cene v Veliki Britaniji poleg Nemčije najbolj približale polni ceni. Zasebna podjetja morajo pokrivati tekoče in vse investicijske stroške s cenami, katerih povečanje je omejeno z obrazcem RPI-X.

Kanalščina se plačuje v Angliji in Walesu kot fiksni znesek ne glede na količino in predstavlja kar 71 % prihodkov za odvajanje in čiščenje odplak, 6 % prihodkov pa prispeva taksa za onesnaževanje, ki se plačuje glede na vsebnost snovi, ki onesnažujejo (Hrovatin et al., 2002, str. 94).

V Veliki Britaniji velja glede pristojnosti regulacije cen popolnoma centraliziran sistem. Glede na Zakon o vodi iz leta 1989 je Ministrstvo za okolje imenovalo generalnega direktorja za vodooskrbo, katerega glavno oporo pri ekonomski regulaciji predstavlja neodvisna regulacijska sektorska komisija OFWAT. Glavna naloga generalnega direktorja je zagotavljanje, da podjetja za vodooskrbo in odvajanje odplak izvajajo in financirajo svoje naloge.

Nemčija

Dežele so z občinami odgovorne za vzpostavitev primerne oskrbe z vodo po primernih cenah. To zagotovijo same z javnim podjetjem v svoji lasti, lahko podelijo koncesijo javni ali zaprti gospodarski družbi ali oblikujejo skupna vlaganja. Vodooskrba je izvzeta iz konkurenčnega prava (Lewington, 2000).

Dežele so pristojne za regulacijo cen. Okvirna načela za določanje cen so določena v Zakonu o določanju cen komunalnih storitev, ki ga ima vsaka od 16 dežel. Nadzor nad izvajanjem zakona imajo višje oblasti v posameznih deželah ter agencije za nadzor konkurence. Zakon vsebuje določene omejitve. Zasebnim ponudnikom je prepovedano zlorabljati monopolni položaj po nadzorom Kartelnega urada. Pričakuje se, da lokalne skupnosti z oblastnimi ukrepi in koncesijsko pogodbo lahko dosežejo zeleno raven cen. Dodatni varovalni instrument je vzpostavljen s stalnim arbitrom, ki lahko preverja cene vsako leto na osnovi neodvisne revizije (Hrovatin et al., 2002) .

Zvezna vlada dopušča pet načel za sestavljanje kalkulacije cene, in sicer (Lewington, 2000):

- povračilo stroškov,
- cenovno strukturo na osnovi stroškov, ki so nastali z zagotavljanjem oskrbe različnim kategorijam strank,
- cenovno strukturo glede na relativno fiksne in variabilne stroške,
- zagotavljanje primerne donosa na kapital,
- izogibanje zmanjševanju osnovnih sredstev.

Tako naj bi cena oskrbe z vodo in kanalizacije pokrila vse stroške podjetja, vključno z zagotavljanjem takšne ravni naložb, ki je potrebna za zagotavljanje optimalnega cikla razvoja vodnogospodarske infrastrukture. Dejansko zaračunavanje pa se običajno ne sklada z zgoraj naštetimi načeli (Lewington, 2000):

- določene študije so pokazale, da zaračunana cena pogosto ni polna lastna (stroškovna) cena. Čeprav se cene v Nemčiji redno in stalno dvigujejo, še vedno niso zadostne za pokritje vseh stroškov. Pomemben razlog za to je neposredna odgovornost lokalnih oblasti in operaterjev za cene, ki jih morajo plačati njihovi volivci. Lokalni politiki v nadzornih odborih javnih oskrbovalcev so pogosto dosegli uporabo zgornje meje dopustne obremenitve posameznika in preprečili uporabo polne lastne cene.
- Določila bistvenih računovodskih standardov glede amortizacije in stroškov kapitala so toga. Amortizacijo je dopustno računati samo na podlagi stroškov na osnovi preteklih stanj.
- Upošteva stroškovno strukturo cene, lahko sklepamo, da cena vode ne kaže v celoti različnih stroškov, nastalih z oskrbo različnih strank. Mnogi oskrbovalci zaračunavajo iste cene majhnim in tudi industrijskim uporabnikom.

Kanalščina se določa po enakih načelih kot oskrba z vodo, vendar je deležna več subvencij kot oskrba z vodo. Osnovna zahteva zakonodaje pa je, da cena ne sme preseči realnih stroškov zagotavljanja storitve, prav tako pa se tudi ne sme oblikovati občutno pod stroški.

Cene se določajo glede na stroške, ne glede na uporabnika. Tako so cene vode v vzhodnem delu Nemčije precej višje kot v zahodnem delu, ker so tam potrebne precej višje naložbe v infrastrukturo, čeprav so povprečni dohodki gospodinjstva precej nižji. Regionalne razlike v stroških so tudi vzrok za razlike v cenah. Načelo nemške politike cen vode je, da je polna stroškovna cena najboljše zagotovilo za skrbno ravnanje z oskrbo z vodo (Lewington, 2000).

Opisani sistem še velja, do sprememb pa bo prišlo z vključevanjem vsebine Direktive EU-ja o vodi v nacionalno zakonodajo.

Italija

Infrastruktura, še posebno vodovodno in kanalizacijsko omrežje, ostaja v javni lasti, upravljanje pa je s koncesijo predano izvajalcem in ponudnikom storitev. Izvajanje javne lokalne službe na področju upravljanja vodnih virov dajejo v upravljanje lokalne skupnosti in province. Storitve lahko izvaja en upravljalec ali več, ki so lahko javni ali zasebni. Zakon predvideva izbiranje izključno na podlagi konkurenčnih javnih razpisov, vendar se v praksi tega le izjemoma držijo. Občinski sveti omejujejo konkurenco ponudnikov s postavljanjem minimalne višine prihodkov in zahtevo po izkušnjah z upravljanjem, ki naj bi jih imelo podjetje, podjetja morajo poleg tega izpolnjevati pravila obnašanja, ki jih predpisuje Komisija za inšpekcijo uporabe vodnih virov. Ponudniki ne konkurirajo samo s ceno, temveč tudi z obsegom naložb in predlogi za izboljšavo storitev (Ragazzi, Solimene, 2000).

Odnosi med lokalnimi organi oblasti in izvajalci so urejeni s pogodbo o izvajanju storitev, v kateri so določeni trajanje in način izvajanja, kvalitativni cilji, ekonomski vidiki, način določanja morebitnih maksimalnih cen, pravice uporabnikov, moč kontrole lokalnih organov oblasti in podobno (Hrovatin et al., 2002, str. 102).

Cene vode in odvajanja odpadnih voda določajo v Italiji lokalne skupnosti ali javni organi, ki opravljajo naloge lokalnih skupnosti, vendar v okviru zakonskih omejitev, ki veljajo za celotno državo. Omejitve se nanašajo na strukturo tarif, na kriterije za določanje cen in na maksimalen dvig cen (Hrovatin, 2001).

Regulacijo cen opravlja CIPE (medministrski komite za cene, ki določa cene za vrsto reguliranih proizvodov in storitev), del komunalne javnosti pa se močno zavzema za ustanovitev Agencije za vodo ali alternativno za lokalne javne gospodarske službe, ki bi izvajale centralizirano ekonomsko regulacijo sektorja (Hrovatin, 2001).

CIPE mora izvajati regulacijo v skladu z naslednjimi zakonskimi določbami (Hrovatin et al., 2002):

- doseganjem polne lastne cene,
- opredelitvijo stroškov obsega stroške kapitala, vključno s povrnitvijo stroškov naložb,
- povečanjem cen mora upoštevati cenovno kapico oziroma obrazec RPI-X.

CIPE naj bi hkrati:

- dovoljeval cene, ki pokrijejo stroške in naj bi omogočal tudi vlaganje,
- pospeševal zniževanje stroškov in preprečeval čezmerne naložbe.

Normalna povečanja cen naj bi se določala z obrazcem RPI-X, novela zakona iz 1999 dopušča, da se cene povečajo tudi zaradi novih naložb (Hrovatin, 2001).

Ker je določanje cen s cenovno kapico v pristojnosti optimalnih upravljalških področij, ki se šele oblikujejo, se zaenkrat še pogosto uporablja oblikovanje cen na podlagi operativnih stroškov, popravljenih za inflacijo in z dodatkom za naložbe (Regazzi, Solimene, 2000):

$$T_n = (C + A + R)_{n-1}(1 + * + K)$$

Kjer je:

- T_n cena v tekočem letu,
- C operativni stroški vsakega procesa v vodnem ciklu (pitna voda, kanalizacija in čiščenje),
- A amortizacija,
- R donos na kapital,
- n-1 v prejšnjem letu,
- * pričakovana stopnja inflacije,
- K omejitev cene, povezana z naložbami in ocenjenim zmanjšanjem operativnih stroškov zaradi naložb in reorganizacije upravljanja.

Uporablja se dvotarifni ali tritarifni sistem, ki vsebuje naslednje tarifne postavke (Hrovatin, 2001):

- Fiksni del cene, ki je precej nizek, saj se ni povečal že od leta 1974 in predstavlja strošek merilne naprave.
- Variabilni del cene se izračunava v blokih (v Rimu obsega takšen blok prvih 23 m³ letno). Najpogosteje je cena postavljena za 5 količinskih blokov, cene za posamezen blok so naraščajoče, kar pomeni, da ima blok z večjo količino porabe višjo ceno. Velikost bloka določa vsaka lokalna skupnost zase, zato so cene vode med njimi precej različne.
- Fiksna cena za porabo, ki pokriva prvih nekaj enot porabe ne glede na dejansko porabo, zato deluje kot fiksni del.

Tak sistem se uporablja izključno za oskrbo s pitno vodo. Odvajanje odplak se zaračunava v fiksnem proporcionalnem znesku z uporabo variabilne tarife brez blokov. V prihodnje naj bi tudi za odvajanje odpadnih voda uporabili isto strukturo cene kot za oskrbo s pitno vodo (Hrovatin, 2001).

Cene vode in kanalščine v Italiji večinoma pokrivajo le tekoče stroške poslovanja. Običajno ne pokrivajo stroškov amortizacije, stroškov novih naložb ter stroškov vzdrževanja omrežja in popravil. Pri odvajanju odplak stroške kapitala skoraj v celoti nosi proračun, saj cene ne zadoščajo niti za amortizacijo.

Francija

Skrb za zagotavljanje vode in drugih javnih storitev na pristojnem območju ter za tekoče delovanje in vzdrževanje sistema je zaupana lokalnim skupnostim, ki so tudi lastnice infrastrukture oziroma omrežja. Lokalna skupnost lahko izvaja službo sama oziroma to opravljajo njeni organi ali pa jo da v pogodbeno izvajanje zasebnemu podjetju. Francoski franšizni pogodbeni sistem je učinkovit pri izvajanju večjih novih regionalnih programov in tudi manjših lokalnih. Francosko vodno gospodarstvo je mešanica javnega in zasebnega upravljanja, pri čemer prevladuje javna lastnina (Leban, Chevalier, 2000).

Pristojnost za vodno gospodarstvo si delita ministrstvo za okolje, ki nadzoruje ravnanje z vodnimi viri, in Ministrstvo za zdravje, ki nadzoruje kakovost vode in odvajanje odpadne vode. Direkcija za vode v Parizu je odgovorna za celoten nadzor panoge, tržne strukture, uspešnosti poslovanja in cen, podrobnejša regulacija pa ostaja v pristojnosti lokalnih skupnosti (Leban, Chevalier, 2000).

V Franciji je prisoten precej decentraliziran sistem deregulacije cen, čeprav so pristojnosti deljene za različne komponente tarife. Cene za opravljanje storitev oskrbe s pitno vodo oziroma opravljanje dejavnosti regulirajo lokalne skupnosti. Ko to dejavnost opravljajo lokalne skupnosti s svojimi kadri, se cene določijo letno, običajno z glasovanjem občinskega sveta. Kadar pa upravljanje prenesejo na privatna podjetja, se cene pogodbeno dogovorijo

med podjetjem in lokalno skupnostjo za čas trajanja pogodbe. Določitev cene za katero je predvideno sprotno prilagajanje, je osrednji element pogodbe, o katerem odloča občinski svet (Hrovatin, 2001).

Cene se določijo na začetku pogodbenega obdobja, indeks temelji na stroških, popravljen pa je še za faktor učinkovitosti. Na cene je največji vpliv pri sestavljanju pogodbe, pozneje pa je manjši (Leban, Chevalier, 2000).

Ostale sestavine cene, kot so razne takse (taksa za vodo, kanalščino, Agence de l'Eau, za onesnaževanje, zvezna taksa, DDV), se določijo centralno za celotno državo. Zvezno takso in DDV določajo ministrstva. Nekoliko bolj zapleteni so postopki taks za agencije. Določijo se v skladu s petletnim investicijskim programom, saj agencije sodelujejo pri financiranju naložb s sredstvi, ki jih zberejo s taksami (Hrovatin et al., 2002, str. 112).

Francija se je zelo približala zaračunavanju polnih cen. Vse lokalne skupnosti, ki imajo več kot 2000 prebivalcev, so morale do leta 1993 oblikovati poseben proračun za kanalščino, ki je ločen od običajnega proračuna občine. Proračun mora biti usklajen po načelu: »voda mora plačati za vodo«. To pomeni, da prelivanje sredstev iz drugih virov za pokrivanje stroškov odvajanja in čiščenja odpadnih voda ni možno. Taksa za vodo in kanalščino je splošna taksa, ki se plačuje za financiranje teh dejavnosti. Plačujejo jo uporabniki. Skupaj znaša kar 86 % celotnega računa za vodo. Če k temu prištejemo še DDV in takso za onesnaževanje, ki prav tako bremeni uporabnike, lahko rečemo, da v Franciji kar 98 % računa plačujejo uporabniki (Hrovatin, 2001).

Lokalne skupnosti upoštevajo tudi socialne dejavnike, ko se s podjetji dogovarjajo o cenah, nimajo pa nekih posebnih kriterijev. V splošnem morajo cene pokriti celotne stroške oskrbe z vodo in odvajanja odpadnih voda, temu je dodan davek ali taksa, ki gre lokalni skupnosti, in taksa, ki gre v enega od dveh skladov Agences de l'Eau. Podjetja dobijo iz teh skladov izplačane subvencije. Zaradi tega lahko nekatera podjetja zaračunavajo cene, ki ne pokrivajo vseh stroškov (Leban, Chevalier, 2000).

V Franciji lokalne skupnosti, ki morajo skrbeti za ustrezno oskrbo z vodo in odplake, ne smejo imeti dobička. Ločeno morajo voditi računovodstvo za vodo in kanalizacijo. Sredstva se morajo v čim večji meri stekati od uporabnikov, s čimer naj bi povečali zavest uporabnikov o pravi ceni storitve. Zasebna podjetja, ki opravljajo dejavnost oskrbe z vodo, pa so upravičena do normalnih dolgoročnih donosov (Hrovatin, 2001).

Nizozemska

Za regulacijo vodnega gospodarstva na Nizozemskem je odgovorno Ministrstvo za stanovanja, mestno in podeželsko planiranje in okolje. Prevladujejo lokalni ali regionalni monopoli, ki jih upravljajo zasebna podjetja ali javni subjekti (Hancher, 2000).

Nizozemska se je zelo približala pokrivanju vseh stroškov s plačili uporabnikov. Razen za prispevke iz državnega proračuna za vse ostale vire velja, da jih prispevajo uporabniki ali onesnaževalci. Skupaj pokrivajo kar 75 % stroškov. Če pa bi upoštevali dejstvo, da velik del ravnanja z vodami, ki se pokriva iz državnega proračuna ter proračunov provinc in lokalnih skupnosti, koristi celotnemu prebivalstvu, bi lahko sprejeli tezo, da je 100 % virov pokritih po načelu uporabnik plača. Tudi kanalščina oziroma odvajanje in čiščenje odpadnih voda se v višini 20 % financira iz državnega proračuna in lokalnih davkov, vendar je treba upoštevati, da onesnaževalci plačajo več, kot znašajo njihovi stroški onesnaževanja, in da del sredstev ostaja v proračunu tudi iz naslova oskrbe s pitno vodo in se tako prelije v pokrivanje stroškov odvajanja vode (Hrovatin, 2001).

Struktura pokrivanja stroškov vodooskrbe in odplak iz šestih različnih virov je naslednja (Hrovatin, 2001):

- taksa za onesnaževanje površinskih voda,
- taksa za vodne odbore,
- taksa za pridobivanje vode iz podtalnih voda,
- taksa za kanalščino,
- cena pitne vode,
- splošni davki, neposredno ali prek subvencij.

Možnost povečanja cen povezujejo z odgovori na dve vprašanji (Hrovatin, 2001):

- ali so stroški socialno sprejemljivi,
- ali je mogoče sedanjo infrastrukturo ohraniti v prihodnje.

Splošno

Cene bolj ali manj pokrivajo stroške. Subvencije so potrebne predvsem za izgradnjo omrežij. Načelo pokrivanja vseh stroškov se upošteva predvsem pri industrijskih uporabnikih. Nove naložbe so praviloma subvencionirane na en ali drug način. Pogosto je tudi navzkrižno subvencioniranje oziroma težnja k enakim cenam, ki se lahko izvaja na teritorialni osnovi, prek davkov in skupnih združenj oziroma organov ter z oblikovanjem različnih finančnih mehanizmov za delovanje omrežij in upravljanje virov (Hrovatin et al., 2002, str. 126).

Računovodstvo v javnem podjetju

Posebnosti

Računovodske informacije javnega sektorja so potrebne in zahtevane od mnogo širše in bolj raznovrstne množice interesnih skupin družbe kot zasebnega sektorja. Za poslovanje javnega sektorja se zanimajo poleg kreditodajalcev in zaposlenih še politiki, davkoplačevalci, volilci in uporabniki storitev javnega sektorja. Potrebe in zahteve teh skupin so različne in pogosto si interesi posamezne skupine nasprotujejo (Glynn, 1993, str. 7, 8).

V SRS so za javno podjetje pripravljene posebne rešitve v SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih, ki dopolnjujejo in prilagajajo ostale standarde. Splošni standardi in SRS 35 pa veljajo za vse pravnoorganizacijske oblike, predvidene za opravljanje javnih gospodarskih služb.

V SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih, se obravnavajo:

- posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti obračunavanja amortizacije,
- posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega in finančnega izida,
- posebnosti prevrednotenja,
- oblika bilance stanja,
- oblika izkaza poslovnega ter finančnega izida,
- vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom.

Razlog, da so javna podjetja posebej obravnavana v SRS 35, je v tem, da je država ali občina solastnica ali pa pomembno ureja delovanje tega podjetja z zakonodajo. Na ta način naj bi država zagotovila, da javno podjetje ne bi zanemarjalo dejavnosti javne gospodarske službe v korist komercialne dejavnosti, ki jo podjetje poleg te lahko opravlja.

Država kot lastnica:

- določa obseg in dejavnost javnega podjetja,
- določa cene izdelkom in storitvam, ki jih proizvajajo oziroma opravlja javno podjetje,
- odloča o naložbah v javnem podjetju,
- odloča o uporabi čistega dobička oziroma o poravnavanju izgube javnega podjetja.

Problem se pojavi, če javno podjetje za določeno obračunsko obdobje izkaže negativni poslovni izid. Le-ta je lahko posledica državne omejitve obsega dejavnosti in cene ali pa slabega poslovanja v podjetju, predvsem na področju stroškov.

Ker je za poslovanje javnega podjetja v delu, ki se nanaša na opravljanje gospodarske javne službe, odgovorna država, mora tudi kriti to izgubo.

Dodatni razlogi za to, da je treba javno podjetje obravnavati s posebnega zornega kota, so še:

- Javno podjetje na splošno uporablja sredstva, katerih lastnik je država ali občina in jih je pridobilo v upravljanje, najem ali vzdrževanje, in sredstva, ki jih je pridobilo z običajnim nakupom in je v njeni lasti. Lastnik prvih je država ali občina, zadnjih pa podjetje samo.
- Javno podjetje opravlja tako dejavnosti gospodarskih javnih služb kot komercialne dejavnosti.
- Javno podjetje od države ali občine za poravnavanje izgube lahko dobi namenske dotacije.

- Država odgovarja za poslovanje javnega podjetja samo v zvezi z opravljanjem javnih gospodarskih družb. Za izgubo, ki je posledica te dejavnosti, je kriva država ali občina. Če je na drugi strani izguba posledica komercialnega dela poslovanja javnega podjetja, pa za to država ali občina ne odgovarjata.
- Država ali občina kot lastnica želi nad javnim podjetjem učinkovit nadzor.

Predračunavanje v javnem podjetju

Poleg vseh naštetih prednosti, ki jih prinaša računovodsko predračunavanje vsem podjetjem, pa je njegov pomen za javna podjetja še nekoliko drugačen.

Računovodski predračuni so za javno podjetje argument v pogajanjih z državo oziroma občino kot lastnico za zagotovljene dotacije v prihodnjem obračunskem obdobju, če se pričakuje izguba, ker so omejitve, ki jih je postavila lastnica glede kakovosti, obsega dejavnosti ali postavljenih prodajnih cen, neustrezne.

Drugi razlog so zakonske in pogodbene obveznosti, ki jih mora izpolniti javno podjetje. SRS 35.51 določa, da mora javno podjetje poleg razpredelnic, predpisanih z Zakonom o gospodarskih družbah⁷ ali temeljnimi računovodskimi standardi, razkriti tudi predračunsko kalkulacijo cene proizvoda ali storitve, iz katere so razvidni:

- neposredni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju),
- neposredni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju,
- posredni spremenljivi proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju),
- posredni spremenljivi proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju,
- posredni stalni proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju),
- posredni stalni proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju,
- neproizvajalni posredni stroški.

Poleg SRS pa ZKC določa še, da mora javno podjetje ob vsaki spremembi prodajne cene predhodno prijaviti to spremembo in pridobiti soglasje pri Ministrstvu za gospodarstvo. K predhodni prijavi prodajne cene pa sodi tudi predračunska kalkulacija, za katero mora javno podjetje upoštevati še zakone in druge predpise⁸.

⁷ V nadaljevanju: ZGD.

⁸ Vsi zakoni in predpisi, ki urejajo to področje, so predstavljeni v podpoglavju Javno podjetje in trenutno veljavni predpisi.

4. Centralna čistilna naprava Domžale - Kamnik, d. o. o.

Predstavitev podjetja

Centralna čistilna naprava Domžale - Kamnik, d. o. o.,⁹ je začela delno obratovati v drugi polovici leta 1979, ker še ni bila v celoti zgrajena oziroma je manjkala določena oprema ali pa niso bile izvedene vse instalacijske povezave. V tem času je obratovala kot enota Komunalnega podjetja Domžale.

Na zahtevo občine Kamnik se je leta 1982 preoblikovala v TOZD Komunalnega podjetja Domžale in s tem pridobila večjo operativno in finančno neodvisnost od ostalega podjetja. Ta organiziranost in nadaljnja vlaganja so tudi pripomogli k veliki razpoznavnosti CČN in k dejstvu, da je bila neki paradni predstavnik te tehnologije v Sloveniji, drugi strani pa tudi poligon za različne tehnologe, projektante in dobavitelje različne zahtevne opreme, ki so se preizkušale in uporabljale.

Leta 1990 sta občina Kamnik in občina Domžale z odlokom ustanovili in preoblikovali TOZD v Javno podjetje CČN, n. sol. o.

V tej organizacijski obliki je delovala do leta 1994, ko je bila ponovno preoblikovana na osnovi ZGJS-ja in ZGD-ja v Javno podjetje CČN Domžale - Kamnik.

Lastninjenje podjetja se je izvedlo po Zakonu o lastninskem preoblikovanju podjetij in leta 1996 se je z družbeno pogodbo oblikovala CČN Domžale - Kamnik, d. o. o. V tem času so iz dveh matičnih občin nastale še tri občine, ki so si pridobile tudi del premoženja CČN-ja.

Leta 2002 so vse občine z odlokom (Domžale, Kamnik, Mengeš, Trzin, Komenda) ponovno preoblikovale CČN v Javno podjetje CČN, d. o. o.

V podjetju je bilo v letu 2002 zaposlenih 16 ljudi, od tega en član uprave. Najvišji organ podjetja je Skupščina družbenikov CČN-ja, ki postavlja Nadzorni svet družbe, ki šteje osem članov.

V bilanci stanja družbe za leto 2002 so stalna sredstva predstavljala 1.799.723 tisoč SIT oziroma 75 % celotnih sredstev, od teh 77 % zemljišča in zgradbe. Med gibljivimi sredstvi, ki so predstavljala 24 % celotnih sredstev, so 75 % vrednosti predstavljale kratkoročne finančne naložbe.

Vrednost kapitala je bila 612.774 tisoč SIT oziroma 25 % celotnih obveznosti do virov sredstev, od tega 135.040 tisoč SIT osnovnega kapitala. Finančne in poslovne obveznosti so predstavljale 69 % celotnih obveznosti družbe.

⁹ V nadaljevanju: CČN Domžale - Kamnik.

Tabela 1: Lastniška struktura leta 2002

V %

Družbenik	Delež
Občina Domžale	39,1
Občina Kamnik	32,9
Občina Mengeš	14,4
Občina Komenda	5,5
Občina Trzin	4,1
Ostali	4,0

Vir: Letno poročilo CČN Domžale - Kamnik za obdobje 2002.

Kljub temu da je lastnikov podjetja več, pa sta lastnici infrastrukture le dve občini, in sicer v razmerju, s katerim sta od vsega začetka gradili skupne objekte CČN Domžale - Kamnik.

Tabela 2: Lastništvo infrastrukture leta 2002

V %

Občina Domžale	60,0
Občina Kamnik	40,0

Vir: Letno poročilo CČN Domžale - Kamnik za obdobje 2002.

CČN Domžale - Kamnik je registrirana za opravljanje dejavnosti Odvajanja in čiščenja komunalne odpadne in padavinske odpadne vode – 90.010. Precej pozornosti pa posvečajo tudi področju raziskav in razvoju tehnologije čiščenja.

Podjetje odvaja in čisti komunalne odpadne vode, tehnološke odpadne vode in padavinske odpadne vode (glej tabelo 3 v prilogi).

Komunalna odpadna voda je tista, ki nastaja v gospodinjstvih zaradi uporabe vode v sanitarnih prostorih, pri kuhanju, pranju in drugih gospodinjskih opravilih (glej tabelo 4 v prilogi). Komunalna odpadna voda je tudi voda, ki nastaja v objektih v javni rabi, v proizvodnih in storitvenih dejavnostih, če je po nastanku in sestavi podobna vodi po uporabi v gospodinjstvih.

Tehnološka odpadna voda je voda, ki nastaja predvsem po uporabi v industriji, obrtni ali obrti podobni, gospodarski ali kmetijski dejavnosti in po nastanku ni podobna komunalni vodi (glej tabelo 5 v prilogi).

Padavinska voda je voda, ki kot posledica meteorskih padavin odteka iz utrjenih, tlakovanih ali z drugim materialom prekritih površin neposredno ali po kanalizaciji v vode ali v tla.

V CČN Domžale - Kamnik tehnološko odpadno vodo delijo na odpadno vodo obrtniške dejavnosti (glej tabelo 6 v prilogi), ki je posledica delovanja mali obrtnikov, kot so frizerji, trgovinice, uradi, agencije, banke, in na tehnološko odpadno vodo (glej tabelo 7 v prilogi), ki je posledica delovanja velikih onesnaževalcev, kot so na primer farmacevtska podjetja.

Za uveljavitev prodajnih cen za gospodinjstva mora CČN Domžale - Kamnik predhodno prijaviti spremembe teh cen in pridobiti soglasje pristojnega ministrstva. Za prodajne cene, ki jih zaračunava industriji in obrtnikom, ji tega ni treba storiti. Cene za industrijo in obrtnike se določijo za vsak subjekt posebej na osnovi analize vzorca odpadne vode. Cena je odvisna od onesnaženosti vzorca in se določi v pogodbi.

Družba opravlja dejavnost čiščenja tehnoloških voda tudi iz drugih občin, ne samo iz občin lastnic (glej tabelo 8 v prilogi). Cene za opravljene storitve so določene na osnovi stopnje onesnaženosti, analize pa opravlja javno podjetje znotraj svoje dejavnosti. Osnova za izdelavo kalkulacij in prodajno ceno je poročilo o opravljeni analizi, ki vsebuje tudi stopnjo onesnaženosti.

Poslovni rezultat družbe je bil v letu 2002 bistveno boljši kot v preteklih letih (glej tabelo 9 v prilogi).

Iz dejavnosti čiščenja komunalnih odpadnih voda je približno 36 % vseh prihodkov. Obdelave tehnoloških odpadnih voda prinašajo lastnikom 64 % prihodkov iz tarif.

K dobičku je prispevalo uveljavljanje razpoložljivih finančnih sredstev, in predvsem obdelava tehnoloških odpadnih vod, za trg zunaj aglomeracije, ki jo pokriva CČN.

Čisti prihodki od prodaje so se v letu 2002 glede na predhodno leto povečali za 24,9 % na 592.483 tisoč SIT. 25,5 % čistih prihodkov od prodaje je bilo v letu 2002 zaračunanih pravnim osebam občine Mengeš. Pravnim in fizičnim osebam drugih občin solastnic je bilo skupaj zaračunanih 52 % čistih prihodkov od prodaje. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev so znašali 38.034 tisoč SIT in bili kar za 372 % višji kot leta 2001.

Vzporedno z dvigom prihodkov so se povišali, a vendar le za 9,9 % stroški materiala in storitev, stroški odpisa vrednosti pa za 7,4 %. Stroški dela so se zmanjšali za 2,4 %.

Čisti poslovni izid iz rednega delovanja je bil v letu 2001 -10.762 tisoč SIT, v letu 2002 pa je znašal 122.907 tisoč SIT. Celotni poslovni izid je v letu 2001 znašal 829 tisoč SIT, v letu 2002 pa 134.795 tisoč SIT. Vendar pa bi CČN Domžale - Kamnik za leto 2001 izkazovala

18.718 tisoč SIT dobička namesto 829 tisoč SIT, če bi tudi v letu 2001 izvajala prevrednotenja na način, kot je predpisan v novih SRS in ki so se izvajala v letu 2002.

Družba CČN Domžale - Kamnik spada po ZGD-ju med majhne družbe, vendar z zelo zahtevno tehnologijo, ki je zaradi zahtev po vedno višjih kakovostnih parametrih čiščene vode in obvladovanju vseh proizvodov, ki pri tem nastajajo, stalno v izpolnjevanju, ker drugače ne more dosegati ravni, ki jih pred družbo postavljajo zahteve okolja v Evropski uniji.

Sam razvoj tehnologije čiščenja in zakonske zahteve, ki normativno urejajo to področje, zahteva od lastnikov družbe, da takoj nadgradijo in modernizacijo napravo in vse spremljajoče dejavnosti, kot so:

- obvladovanje in dispozicije blata,
- izboljševanje okolja glede emisij,
- razširitev dejavnosti za sprejem grezničnih odpadnih vod iz aglomeracije,
- povečava sposobnosti laboratorijskih zmogljivosti za meritve v okolju.

Računovodstvo in računovodsko predračunavanje v CČN Domžale - Kamnik

Za pripravo računovodskih izkazov in obravnavo SRS 35 v CČN Domžale - Kamnik je pomembno še enkrat opozoriti na Pravilnik o odvajanju in čiščenju komunalne odpadne in padavinske vode (Uradni list RS, št.105/02), ki poudarja, da se za storitve javne službe na tem področju štejejo tiste storitve, ki se nanašajo na komunalno odpadno vodo, ki nastaja v stavbah zaradi bivanja in opravljanja dejavnosti, in padavinsko vodo, ki odteka v javno kanalizacijo z javnih površin.

V skladu s pravilnikom mora javno podjetje CČN Domžale - Kamnik odvajati in čistiti komunalno odpadno ter padavinsko vodo, ki se odvaja v kanalizacijo z javnih površin, in tehnološko odpadno vodo ter padavinsko vodo, ki se ne odvaja v kanalizacijo z javnih površin. Medtem ko je prva storitev javne službe, je druga komercialna dejavnost, čeprav oboje spada v dejavnost 90.010 – Odvajanje in čiščenje komunalne odpadne in padavinske vode.

Iz tega pa sledi naslednje:

1. Za javno podjetje CČN Domžale - Kamnik velja Uredba o predhodni prijavi cen komunalnih storitev le v primeru postavljanja cen gospodinjstvom.
2. V skladu z določili v SRS 35 so javna podjetja pravne osebe, ki v skladu s predpisi opravljajo javne gospodarske službe, ne glede na to, ali so gospodarske javne službe njihova celotna dejavnost ali le njihov del. Ker CČN Domžale - Kamnik opravlja tako dejavnost javne gospodarske službe kot komercialno dejavnost, mora upoštevati računovodske rešitve iz SRS 35.

Predračunavanje v podjetju temelji na dejanskih preteklih podatkih in letnem načrtu, ki ga v podjetju sestavijo vsako leto. V njem obravnavajo pričakovane spremembe v prihodnjem obračunskem obdobju na področju ekonomičnosti poslovanja, kadrovanja, naložb, sprememb cen, količine prodane vode, sklenjenih pogodb z gospodarstvom, pričakovanih cen energentov, materiala, dela in storitev in pričakovanja glede sprememb na področju zakonske ureditve ter ostalega. Letni plan je nato osnova za pripravo predračunske bilance stanja in izkaza poslovnega izida.

Kalkuliranje lastnih cen v CČN Domžale - Kamnik

Predračunske kalkulacije cen bi morale biti narejene na osnovi predračunskih vrednosti stroškov in obsega končnih stroškovnih nosilcev A, B, C in E¹⁰, ki jih javno podjetje CČN Domžale - Kamnik pripravi v letnem načrtu, ki pa je poslovna skrivnost. Zato podatkov za izračun predračunske kalkulacije cen nisem smel uporabiti. Namesto tega predstavljam obračunsko kalkulacijo cen končnih stroškovnih nosilcev A, B, C in E za leto 2002.

Celotni stroški obračunskega obdobja 2002 se delijo med končne stroškovne nosilce A, B, C in E. V letu 2002 je 3,5 % celotnih stroškov pripadalo končnemu stroškovnemu nosilcu E.

Preostali del, torej 96,5 % celotnih stroškov, podjetje deli na osnovi delitvenih deležev (glej tabelo 10 v prilogi) med končne stroškovne nosilce A, B, in C.

Problem ločevanja stroškov na posamezne stroškovne nosilce in s tem pravilnega kalkuliranja lastnih cen in končne določitve prodajne cene s začne v bistvu s tem, da vsa odpadna voda pride v podjetje po istem kanalu. Ločevanje na posamezno stranko¹¹ je tako nemogoče. Zato podatek o očiščeni vodi za posamezno stranko enačijo s količino prodane vode.

Tako se celotni stroški zbirajo za celotno prečiščeno vodo.

Obstaja razlika v kemični sestavi odpadne vode gospodinjstev, tehnoloških odpadnih vod oziroma odpadnih vod ostalega gospodarstva. Gospodinjске odpadne vode praviloma vsebujejo snovi, ki so razgradljive in ne vplivajo obremenjujoče oziroma uničujoče na tehnologijo CČN. To pa ne velja za tehnološke odpadne vode. Le-te iz določenih virov onesnaženja povzročajo večjo porabo električne energije, zmanjšujejo proces učinkovitosti čiščenja in negativno vplivajo predvsem na metabolizem dušikovih snovi in vsebujejo težke kovine, ki se odlagajo v blatu in povzročajo velike stroške in probleme pri njegovi nadaljnji obdelavi.

Smiselno pa je ločiti odpadne vode po navedenih treh subjektih še zaradi drugega dejstva. Pri gospodarskih subjektih pomeni odpadna voda odpadek oziroma strošek, ki nastane v procesu

¹⁰ Glej Tabelo 3 v prilogi.

¹¹ Gospodinjstva, industrija, obrtniška dejavnost.

ustvarjanja proizvodov in zaradi tega čiščenje odpadne vode dejansko pomeni storitev, ki jo zanj opravlja drugo podjetje. Drugače pa je pri gospodinjstvih, saj je čiščenje odpadnih voda javna dobrina.

Na podlagi omenjenih dejstev, informacij iz literature, izkustvenih meritev in porab so v podjetju sestavili ključne delitve posameznih vrst stroškov, tako neposrednih kot posrednih, na posamezne stroškovne nosilce (glej tabelo 10 v prilogi):

- Pri tem so ugotovili, da je 41 % celotnih stroškov variabilnih in so odvisni od količin, onesnaženja in izrabe. Večji del fiksnih pa nato predstavlja amortizacija (45,3 % celotnih stroškov).
- Naslednje delitve so na osnovi meritev organskega onesnaženja v posedeni vodi izraženo v kg BPK₅/dan¹², ki prihaja na prvo biološko stopnjo in se giblje med 130.000 in 140.000 PE¹³ na delovni dan, v povprečju torej 135.000 PE. Upoštevaje, da je na CČN priključenih približno 51.154 PE (po podatkih občin), to pomeni, da ostali del onesnaženja prispeva gospodarstvo. Na ta način delimo celotne stroške: 38 % za gospodinjstva in 62 % ostali uporabniki. Pri stroških, kjer omenjena delitev ni smiselna, pa se uporablja razmerje 50 : 50.
- Stroški materiala so variabilni in odvisni tako od količine kot onesnaženja odpadne vode.
- Strošek električne energije delijo po količini (m³) na 50 % in po obremenitvi 50 %, torej v razmerju 38 : 62.
- Strošek polielektrolitov je izračunan iz dnevne proizvodnje blata (1,5 L/PE s sušino 3,5 %, kar pomeni dnevno 34 m³ pregnitega blata oziroma 32 % od skupnih dnevnih količin, ostali predstavljajo 68 %). Letna poraba polielektrolita je za gospodinjstva 1664 kg, srednja vrednost porabe 3,6 kg/t sušine. Za ostale je letna poraba 3536 kg. Poraba polielektrolita je odvisna od pregnitosti blata, na te pa vplivajo temperatura, PH, razgradljivost, težke kovine ter drugo in tako znaša 3,6 do 7,0 kg/t sušine.
- Stroški rezervnih delov, materiala, surovin in pogonskega goriva se delijo po razmerju 38 : 62.
- Stroški storitev so variabilni, ker je večina teh stroškov povezanih s količinami nastalih materialov in njihovim reševanjem, zahtevanimi parametri obdelav, meritev, nadzora, odvozov, kontrol in drugega. Razdelitev je smiselna na osnovi obdelanega (m³). Stroške nadaljnje obdelave blata je smiselno deliti 20 % za gospodinjstva in 80 % na ostalo, ker je blato oporečno zaradi industrijskih odplak.
- Stroški dela so fiksni, ker se večina del opravlja ne glede na nihanja vsebine v posameznem m³.
- Stroški vzdrževanja so variabilni in so odvisni od delovnih ur, opreme, zastaranja in izrabe.
- Amortizacija je fiksni strošek, ker so obnova, staranje in obraba odvisni od časovne dimenzije, od količin, za katere so zgrajene, in pri nekateri opremi tudi od vsebnosti in

¹² Število kg petdnevne biološke porabe kisika na dan.

¹³ PE = populacijski ekvivalent kot enota za obremenjevanje vode, ki ustreza onesnaženju, ki ga povzroči en prebivalec na dan.

organske obremenitve. K staranju in rjavenju sicer bistveno prispevata H₂S in NH₃, ki pa sta v vseh vrstah odplak.

- Enako kot strošek amortizacije delijo strošek investicijskega vzdrževanja.
- Strošek odpisov je bistveno večji problem v gospodarskem okolju in je določen iz računovodskih podatkov.

Tabela 3: Stroški po vrstah v letu 2002

V tisoč SIT

Kategorija	Leto 2002
Neposredni stroški	
<i>Material</i>	
Električna energija (Eles)	25.989
Surovine	25.829
Pisarniški material	2.970
Nadomestni deli	8.013
Drobni inventar	2.260
<i>Storitve</i>	
Intelektualne storitve	36.138
Komunalni stroški	8.841
Nadomestila	2.550
<i>Stroški dela</i>	93.252
Stroški prodaje in drugi neposredni stroški	27.016
Vzdrževanje	100.226
Posredni stroški	
Amortizacija	178.360
Reprezentanca	5.725
Plačilni promet	3.163
Stroški prodaje in izredni odhodki	602
Stroški obresti	36

Vir: Interni dokumenti podjetja in Letno poročilo 2002.

Na osnovi podatkov iz tabele 3 in tabele 10 v prilogi sem izračunal vrste stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih in dobil celotne stroške za posamezne stroškovne nosilce v letu 2002.

Tabela 4: Vrste stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih

V tisoč SIT

Kategorija	A	B	C	E
Električna energija	11.035	4.765	9.279	910
Surovine	9.471	2.991	12.462	904
Pisarniški material	1.089	344	1.433	104
Nadomestni deli	2.938	928	3.866	280
Drobni inventar	829	262	1.091	79
Intelektualne storitve	13.252	4.185	17.437	1.265
Komunalni stroški	3.242	1.024	4.266	309
Nadomestila	615	369	1.477	89
Stroški dela	34.195	10.799	44.994	3.264
Drugi neposredni stroški	13.035	6.518	6.518	946
Vzdrževanje	36.753	11.606	48.359	3.508
Amortizacija	43.029	25.818	103.270	6.243
Reprezentanca	2.100	663	2.763	200
Plačilni promet	1.160	366	1.527	110
Izredni odhodki	221	70	291	21
Stroški obresti	18	9	9	1
Skupaj:	172.982	70.717	259.042	18.233

Lastne cene končnih stroškovnih nosilcev izračunamo tako, da celotne stroške posameznega končnega stroškovnega nosilca delimo z obsegom le-tega.

Tabela 5: Količina prodane vode v obdobju januar – december 2002

V m³

Naziv	Celotna količina
Komunalna voda gospodinjstev (A)	2.401.908
Komunalna voda gospodarstva (B)	573.948
Tehnološka voda gospodarstva (C)	1.771.440
Odpadna voda, pripeljana iz občin, ki niso lastnice CČN Domžale - Kamnik (E)	11.028

Vir: Interni dokumenti podjetja, 2002

Tabela 6: Izračun lastne cene končnih stroškovnih nosilcev za leto 2002

Naziv	A	B	C	E
Celotna količina prodane vode (m ³)	2.401.908	573.948	1.771.440	11.028
Celotni stroški posameznega končnega stroškovnega nosilca (SIT)	172.982.000	70.717.000	259.042.000	18.233.000
Lastna cena (SIT)	71,79	122,11	146,23	1.653,34

Razvoj v prihodnosti

Družba si je v letu 2002 zadala cilje za izboljšanje poslovanja, med katerimi navajam naslednje:

- Družba mora skupaj z lastniki doseči raven cen, s katerimi bodo vsi uporabniki poravnali svojo lastno ceno stroškov obdelave in pri vseh sestavinah prinašale del sredstev za prihodnja vlaganja v prepotrebno nadgradnjo naprave.
- Delovati mora odprt sistem še za druge biorazgradljive odpadne vode.
- Z večjo modernizacijo opreme in optimizacijo računalniškega vodenja naprave bo mogoče še bolj kontrolirati vso porabo energije in surovin in s tem obdržati optimalno razmerje med kakovostjo doseženih parametrov in vloženimi stroški.
- Sprejemati morajo odpadno vodo tudi drugih občin v sodelovanju z razširitvijo kanalizacijske mreže, ki jo izvajajo občine.
- Potrebno je stalno izobraževanje kadrov.
- Vlagati je treba v varstvo pri delu in skrb za zdravje zaposlenih.

Zlasti je pomembna zadnja točka. Pri nas delavcem v podjetjih, kot je CCN Domžale - Kamnik, ni priznano delo v izredno težkih razmerah. Ker proces čiščenja poteka v odprtem okolju, vsi plini, ki pri tem nastajajo, uhajajo v ozračje. Ker gre za amonijak, dušik in druge škodljive pline, se pri zaposlenih pojavljajo razne oblike duševnih motenj. V večini primerov gre za bistveno povečano raztresenost, pozabljivost in nepazljivost pri delu. Poleg tega odprt sistem in nezadovoljiva zaščita pri delu omogočata stik delavcev z različnimi vrstami bakterij, ki sodelujejo pri procesih, kar povzroča razne oblike bolezni.

Raziskave v tujini so potrdile domneve, da neposredna izpostavljenost delavcev v procesu čiščenja odpadnih voda bistveno poveča tudi pojav rakastih tvorbo.

Zato v tujini (Švedska, Monako ...) gradijo takšne sisteme pod zemljo in tako preprečijo, da bi zaposleni in prebivalci v bližini prihajali neposredno v stik z procesom čiščenja odpadnih voda.

5. Sklep

Javno podjetje CČN Domžale - Kamnik čisti odpadno vodo gospodinjstev in gospodarstva iz občin lastnic in iz drugih občin, ki niso lastnice podjetja. Pri tem se financira izključno s prihodki, ki jih dobi pri poslovanju, torej s prodajnimi cenami storitev.

Podjetje se financira izključno s prodajnimi cenami storitev, zato je izredno pomembna pravilna obračunska oziroma predračunska kalkulacija lastnih cen storitev. Podjetje uporablja metodo kalkuliranja stroškov z razčlenjenimi dodatki stroškov po stroškovnih vrstah na končne stroškovne nosilce. Razlog tiči v tem, da pride vsa odpadna voda v podjetje po enem kanalu in je po količini ni mogoče ločiti na posameznega onesnaževalca. Delitveni deleži so bili določeni na podlagi informacij iz strokovne literature s tega področja, analiz vzorcev za različne tipe onesnaževalcev in lastnih izkušenj. Lahko rečemo tudi, da so vsi celotni stroški CČN Domžale - Kamnik splošni stroški, saj jih ni mogoče ločiti neposredno na posamezni končni stroškovni nosilec.

Ukrepi kontrole cen veljajo le za politiko postavljanja prodajnih cen za gospodinjstva, medtem ko za postavljanje cen ostalih treh storitev navedeni ukrepi ne veljajo. Kako pomembno je dejstvo, da država uravnava ceno storitve odvajanja in čiščenja odpadne vode gospodinjstev, zgovorno govori dejstvo, da kar 51 % celotne količine odpadne vode proizvedejo gospodinjstva, pri tem pa ustvarijo le 24 % celotnih prihodkov iz poslovanja podjetja.

Ravno v tem času potekajo na pristojnih ministrstvih in njihovih delovnih skupinah Vlade RS aktivnosti o prilagoditvi zakonodaje za podjetja s področja odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda zahtevam Evropske unije in o pripravi metodologije izračunavanja lastnih cen storitev odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda, ki bi pokazala realnejšo sliko in pripeljala do poenotenja cen na tem področju.

Literatura

1. Freeman Robert, Shoulders D. Craig: Governmental and nonprofit accounting: theory and practice. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1993. 823 str.
2. Glynn J. John: Public Sector Financial Control and Accounting. Second edition. Oxford: Blackwell Publishers, 1993. 301 str.
3. Hancher L.: Utility Regulation in Netherlands, v Nicholas Percy, ed.: Privatization International: Utility Regulation in EU. London: Thomson Financial, 2000. 139 str.
4. Hrovatin Nevenka: Primerjalna analiza oblikovanja cen vode v nekaterih državah EU in v Sloveniji in usmeritve za vodenje učinkovite cenovne politike. Strokovni posvet o cenah komunalnih storitev v luči novih predpisov. Zbornik konference. Ljubljana: Svetovalni center, 2001.
5. Hrovatin Nevenka et al.: Strategija razvoja lokalnih gospodarskih javnih služb v Sloveniji. Ljubljana: Narodna in univerzitetna knjižnica, 2002. 175 str.
6. Jones Rován, Pendlebury Maurice: Public Sector Accounting. Third edition. London: Pitman Publishing, 1992. 253 str.
7. Kavčič Slavka: Poročilo o raziskovalni nalogi - Obstoječi način obračunavanja stroška amortizacije kot kalkulativnega elementa veljavne cene po posameznih občinah za obvezno lokalno javno službo proizvodnje in distribucije vode in odvajanja ter čiščenja odplak in izdelava predlogov o najprimernejših stopnjah amortizacije z oziroma na pridobljene podatke. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 64 str.
8. Leban R., Chevalier J.: Utility Regulation in France, v Nicholas Percy, ed.: Privatization International: Utility Regulation in EU. London: Thomson Financial, 2000. 139 str.
9. Lewington I.: Utility Regulation in Germany, v Nicholas Percy, ed.: Privatization International: Utility Regulation in EU. London: Thomson Financial, 2000. 139 str.
10. Petrač Marjeta et al.: Oblikovanje cen za obvezni gospodarski javni službi odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda ter oskrbe s pitno vodo. Gradivo za seminar Aktualni finančni in pravni problemi v javnih podjetjih. Ljubljana: LM Veritas d.o.o., 2004. 99 str.
11. Podlipnik Bernarda: Oblikovanje cen za obvezni gospodarski javni službi odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda ter oskrbe s pitno vodo. Gradivo za seminar Aktualni finančni in pravni problemi v javnih podjetjih. Ljubljana: LM Veritas d.o.o., 2004. 99 str.

12. Puharič Krešo: Gospodarsko pravo z osnovami prava. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije, 1999. 298 str.
13. Ragazzi E., Solimene L.: Utility Regulation in Italy, v Nicholas Percy, ed.: Privatization International: Utility Regulation in EU. London: Thomson Financial, 2000. 139 str.
14. Rees Ray: Public enterprise economics. Second edition. Oxford: Philip Allan Publishers Limited, 1989. 238 str.
15. Rogers Michael: Public Sector Accounting. Cheltenham: Stanley Thornes Publishers Ltd, 1995. 304 str.
16. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 339 str.
17. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 237 str.
18. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
19. Turk Ivan et al.: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856 str.

Viri

1. Interna gradiva CČN Domžale-Kamnik d.o.o. 2002/2003.
2. Letno poročilo CČN Domžale-Kamnik za obdobje 2002.
3. Navodilo za oblikovanje cen storitev obveznih lokalnih javnih služb (Uradni list RS, št. 56/01).
4. Odredba o obveznih sestavinah sporočila o predhodni prijavi cen komunalnih storitev (Uradni list RS, št. 113/2000).
5. Pravilnik o odvajanju in čiščenju komunalne odpadne in padavinske vode (Uradni list RS, št.105/02).
6. Uredba o listini blaga in storitev, za katere se uporabljajo ukrepi kontrole cen (Uradni list RS, št. 80/00).
7. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).
8. Zakon o kontroli cen (Uradni list RS, št. 63/99).
9. Zakon o varstvu okolja (Uradni list RS, št. 32/93 in 1/96).
10. Zapisni predavanj Kavčič Slavka: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002/2003.

Priloga

Tabela 1: Najvišje cene čiščenja odpadnih voda po občinah v Sloveniji za gospodinjstva v letu 2003

V SIT/m³ (brez DDV)

Občina	Cena
Kranjska Gora	165,75
Piran	238,81
Koper	213,22
Novo mesto	83,20
Idrija	173,41
Žalec	161,41
Dolenjske Toplice	76,27
Mirna peč	76,27
Vojnik	133,85
Štore	133,85
Žužemberk	73,26
Cenkova	165,00
Bovec	105,00
Moravske Toplice	80,00
Kobarid	95,00
Dobrova – Polhov Gradec	27,70
Maribor	102,40
Dobrna	133,85
Rogaška slatina	110,00
Rogatec	110,00

Vir: Gradivo za seminar, LM Veritas, d. o. o., 2004, str. 38

Tabela 2: Struktura lastne cene za m³ odvedene vode in m³ očiščenih odplak v letu 1999¹⁴

Vrsta stroškov	m ³ odvedene vode		m ³ očiščenih odplak	
	Cena (SIT)	Delež (%)	Cena (SIT)	Delež (%)
Neposredni stroški	27,85	63,4	32,96	73,5
Elektrika	1,90	4,7	4,95	10,4
Gorivo	0,96	2,4	0,30	0,6
Material	2,45	6,0	2,80	5,9
Storitve	5,06	12,5	6,65	13,9
Delo	8,37	20,7	8,41	17,6
Stroški prodaje	2,48	6,1	0,31	0,7
Amortizacija infrastrukturnih objektov	14,48	35,8	17,92	37,6
Amortizacija drugih objektov	2,95	7,3	1,03	2,2
Drugi stroški	6,41	9,5	3,68	7,7
Posredni stroški	5,45	13,5	4,98	10,4
Amortizacija infrastrukturnih objektov	6,43	15,9	5,64	11,8
Amortizacija drugih objektov	0,67	1,7	1,42	3,0
Investicijsko vzdrževanje	3,12	7,7	1,08	2,3
Drugi proizvodjalni stroški	1,89	4,7	4,64	9,7
Splošni stroški	6,63	16,4	7,06	14,8
Stroški nabave	1,09	2,7	5,09	10,7
Stroški uprave	5,20	12,8	3,62	7,6
Stroški prodaje	2,34	5,8	3,71	7,8
Stroški obresti	1,19	4,7	4,14	8,7
Dobiček	1,97	4,9	1,58	3,3
Izguba	4,70	11,6	14,98	31,4
Skupaj	40,47	100,0	47,69	100,0

Vir: Kavčič, 1999, str. 54, 59

¹⁴ Strukturi stroškovnih cen za m³ odvedene vode in m³ očiščenih odplak sta izračunani kot enostavni aritmetični sredini iz podatkov za 40 javnih podjetij, ki se ukvarjajo z dejavnostjo Odvajanja in čiščenja odpadne vode v Sloveniji.

Tabela 3: Delitev in označevanje odpadne vode v CČN Domžale - Kamnik

OZNAKA	Opis
A	1 m ³ odpadne komunalne vode gospodinjstev
B	1 m ³ odpadne vode obrtniške dejavnosti
C	1 m ³ odpadne tehnološke vode industrije
E	1 m ³ odpadne vode, pripeljane iz občin, ki niso lastnice CČN Domžale - Kamnik

Vir: Interni dokumenti podjetja, 2002.

Tabela 4: Prikaz količine komunalne odpadne vode, števila prebivalcev, števila priključenih prebivalcev na javni kanalizacijski sistem za obdobje januar – september 2003

Kategorija	Domžale	Kamnik	Mengeš	Trzin	Skupaj
Število prebivalcev	28.416	23.053	6.650	3.381	61.500
Število priključenih prebivalcev na CČN Domžale - Kamnik	20.744	16.137	4.855	3.246	44.895
Količina komunalne odpadne vode (m ³)	860.035	611.095	202.921	127.381	1.801.432
Cena za m ³ odpadne vode za gospodinjstva (SIT)	69,50	69,47	69,09	69,73	69,46
Prihodki iz poslovanja (tisoč SIT)	59.769	42.452	14.019	8.882	125.123
Odstotek komunalne odpadne vode	47,74	33,92	11,26	7,07	100,00
Odstotek prihodkov iz poslovanja	47,77	33,93	11,20	7,10	100,00

Vir: Interni dokumenti podjetja, 2003

Tabela 5: Deleži vseh tehnoloških odpadnih in odpadnih voda obrtniške dejavnosti za obdobje januar – september po občinah (v %)

Kategorija	Domžale	Kamnik	Mengeš	Trzin	Skupaj
Delež skupne količine odpadnih voda obrtniških dejavnosti in industrije	37,32	32,91	21,67	8,10	100,00
Delež skupnih prihodkov odpadnih voda obrtniških dejavnosti in industrije	21,32	20,93	53,54	4,21	100,00

Vir: Interni dokumenti podjetja, 2003

Tabela 6: Količina odpadne vode obrtniške dejavnosti, povprečna cena in prihodki iz poslovanja za obdobje januar – september 2003

Kategorija	Domžale	Kamnik	Mengeš	Trzin	Skupaj
Količina odpadnih voda obrtniške dejavnosti (m ³)	187.126	128.733	59.702	54.902	430.463
Povprečna cena za m ³ odpadne vode (SIT)	69,48	69,59	69,59	69,59	69,54
Prihodki iz poslovanja (tisoč SIT)	13.001	8.958	4.154	3.820	29.934

Vir: Interni dokumenti podjetja, 2003

Tabela 7: Količina tehnoloških odpadnih vod, povprečna cena in prihodki iz poslovanja za obdobje januar – september 2003

Kategorija	Domžale	Kamnik	Mengeš	Trzin	Skupaj
Količina tehnoloških odpadnih voda (m ³)	469.275	450.244	321.440	87.618	1.328.577
Povprečna cena za m ³ tehnološke odpadne vode (SIT)	117,58	128,75	519,72	109,95	218,16
Prihodki iz poslovanja (tisoč SIT)	55.178	57.967	167.058	9.633	289.837

Vir: Interni dokumenti podjetja, 2003

Tabela 8: Količina odpadne vode, pripeljane iz drugih občin, ki niso lastnice v obdobju januar – september 2003

Kategorija	Vrednost
Količina odpadne vode (m ³)	8.274
Prihodki iz poslovanja (tisoč SIT)	68.839
Povprečna cena za m ³ odpadne vode (SIT)	8.319

Vir: Interni dokumenti podjetja, 2003

Tabela 9: Izkaz poslovnega izida za leto 2002

V tisoč SIT

Čisti prihodki od prodaje	592.483
Drugi poslovni prihodki	11.676
Stroški blaga, materiala in storitev	235.756
Stroški dela	93.252
Odpisi vrednosti	178.291
Drugi poslovni odhodki	11.963
Finančni prihodki deležev	80
Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev	38.034
Fin. odhodki za odpise dolg. in kratk. fin. naložb	69
Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	36
Čisti poslovni izid iz rednega delovanja	122.907
Izredni prihodki	12.855
Izredni odhodki	602
Poslovni izid zunaj rednega delovanja	12.252

Vir: Letno poročilo CCN Domžale - Kamnik za obdobje 2002

Tabela 10: Delitveni deleži (ključi)

V %

Vrsta stroška	Delež za A	Delež za B	Delež za C
Neposredni stroški			
<i>Material</i>			
Električna energija (Eles)	44	19	37
Pogonsko gorivo	38	31	31
Polielektroliti	38	12	50
Surovine	38	12	50
Pisarniški material	38	12	50
Nadomestni deli	38	12	50
Drobni inventar	38	12	50
<i>Storitve</i>			
Intelektualne storitve	38	12	50
Komunalni stroški	38	12	50
Analize	38	12	50
Čiščenje	38	12	50
Stroški blata	25	15	60
Nadomestila	25	15	60
<i>Stroški dela</i>	38	12	50
Stroški prodaje in drugi neposredni stroški	50	25	25
Vzdrževanje	38	12	50
Posredni stroški			
Amortizacija	25	15	60
Investicijsko vzdrževanje	25	15	60
Investicijski stroški	25	15	60
Uprava	38	12	50
Finančno-pravni servis	38	12	50
Reklama	38	12	50
Reprezentanca	38	12	50
Plačilni promet	38	12	50
Zavarovanje	38	12	50
Stroški prodaje in izredni odhodki	38	12	50
Stroški obresti	50	25	25
Stroški rent	50	25	25

Vir: Interni dokumenti podjetja, 2002