

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

MAJA VIDIC

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

ODNOS MED EKONOMIKO PODJETJA IN RAČUNOVODSTVOM

Ljubljana, junij 2002

MAJA VIDIC

IZJAVA

Študentka MAJA VIDIC izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. METKE TEKAVČIČ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____.

Podpis:

KAZALO

UVOD	1
1. OPREDELITEV EKONOMIKE PODJETJA IN NJENA VSEBINA	3
1.1. NASTANEK IN RAZVOJ EKONOMIKE PODJETJA.....	3
1.2. EKONOMIKA PODJETJA V SLOVENSKI STROKOVNI LITERATURI.....	3
1.3. VSEBINA EKONOMIKE PODJETJA V SLOVENSKI STROKOVNI LITERATURI.....	4
2. OPREDELITEV RAČUNOVODSTVA IN NJEGOVE SMERI	6
2.1. RAČUNOVODSTVO V SLOVENSKI STROKOVNI LITERATURI	6
2.1.1. Računovodsko proučevanje v slovenski strokovni literaturi	8
2.2. RAČUNOVODSTVO V TUJI STROKOVNI LITERATURI	8
3. PODROČJA PREKRIVANJA EKONOMIKE PODJETJA IN RAČUNOVODSTVA	9
3.1. PODROČJA PREKRIVANJA EKONOMIKE PODJETJA IN RAČUNOVODSTVA V SLOVENSKI STROKOVNI LITERATURI	9
3.2. PODROČJA PREKRIVANJA EKONOMIKE PODJETJA IN RAČUNOVODSTVA V TUJI STROKOVNI LITERATURI	12
4. ODNOS MED EKONOMIKO PODJETJA IN RAČUNOVODSTVOM V SLOVENSKI STROKOVNI LITERATURI	13
4.1. ODLOČITVE O NAKUPU DELOVNIH SREDSTEV IN PREDMETOV DELA	13
4.1.1. Odločitve o nakupu delovnih sredstev.....	13
4.1.2. Odločitve o nakupu predmetov dela.....	15
4.2. STROŠKI.....	17
4.2.1. Stroški glede na prvine poslovnega procesa	17
4.2.1.1. Stroški delovnih sredstev.....	17
4.2.1.2. Stroški delovnih predmetov.....	19
4.2.1.3. Stroški dela	21
4.2.1.4. Stroški tujih storitev	24
4.2.2. Prag rentabilnosti (točka preloma) in ciljni dobiček	24
4.2.3. Stroški po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih	26
4.2.3.1. Stroški po stroškovnih mestih.....	26
4.2.3.2. Stroški po stroškovnih nosilcih.....	27
4.3. OBLIKOVANJE PRODAJNIH CEN GLEDE NA STROŠKE IN OBLIKOVANJE NOTRANJIH CEN.....	29
4.3.1. Oblikovanje prodajnih cen glede na stroške	29
4.3.2. Oblikovanje notranjih cen.....	30
4.4. USPEH POSLOVANJA PODJETJA	30
4.5. UGOTAVLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PODJETJA S KAZALCI EKONOMIČNOSTI IN DONOSNOSTI.....	34
4.5.1. Ekonomičnost	34
4.5.2. Donosnost	35
4.6. ANALIZIRANJE SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO NJIHOVIH VIROV	36
4.6.1. Izraba zmogljivosti osnovnih sredstev	36
4.6.2. Obračanje sredstev	37
SKLEP	39
LITERATURA	41

UVOD

Ekonomika podjetja proučuje gospodarjenje oziroma gospodarske pojave v podjetju z namenom odkrivanja možnosti za povečevanje uspešnosti poslovanja podjetja. Računovodstvo pa je v podjetju informacijska dejavnost, ki v denarni merski enoti spremlja in proučuje pojave, povezane s poslovanjem kakega poslovnega sistema. Z razvojem računovodskega proučevanja (analiziranja) in kasneje z razvojem poslovnega računovodstva se je računovodstvo začelo širiti na področja proučevanja ekonomike podjetja. Poleg tega pa tudi v knjigovodstvu obstajajo področja, ki se prekrivajo z ekonomiko podjetja (v mislih imam opisovanje različnih metod). S tem ko ne obstaja več ostra meja med ekonomiko podjetja in računovodstvom, se postavlja vprašanje, na katerih področjih računovodstvo proučuje poslovanje podjetja z ekonomskega vidika; povedano z drugimi besedami: kakšen je odnos med ekonomiko podjetja in računovodstvom na področjih njunega prekrivanja. To določiti pa je tudi namen tega diplomskega dela.

Diplomsko delo je razdeljeno na štiri vsebinske sklope oziroma poglavja. V **prvem delu** ugotavljam, da se je ekonomika podjetja kot posebna ekonomska znanost najprej razvila v Nemčiji, kjer je tudi najbolj razvita. Na drugi strani pa anglo-ameriški svet ekonomike podjetja kot znanstvene discipline ni posebej razvijal. V Sloveniji smo prevzeli nemški model ekonomike podjetja, vendar pa je ta pojem v Sloveniji razumljen precej ožje, saj se prekriva pretežno z računovodstvom, medtem ko nemška ekonomika podjetja vključuje računovodstvo, pravo, organizacijo, poslovanje in še druga področja v podjetju, kot ugotavlja Rozman (1999, str. 360). Kot enega izmed prvih slovenskih avtorjev strokovne literature o ekonomiki podjetja izpostavljam Ivana Turka, ki daje temu področju še danes odločilni ton. V nadaljevanju ugotavljam vsebino literature s področja ekonomike podjetja sodobnih slovenskih avtorjev. Pogled na kazala teh del nam razkriva, da se ekonomika podjetja v veliki meri prekriva z računovodstvom.

V **drugem delu** opredeljujem računovodstvo in njegove smeri v sodobni slovenski strokovni literaturi o računovodstvu. Razložim dve temeljni vrsti računovodstva, finančno in stroškovno, kjer posebej izpostavim računovodsko proučevanje (analiziranje), saj ravno v tem delu prihaja do prekrivanj z ekonomiko podjetja. Iz obeh vrst računovodstev pa izhaja poslovodno računovodstvo, ki se v veliki meri prekriva z ekonomiko podjetja, saj pri obravnavanju računovodskih informacij za potrebe odločanja izhaja tako kot ekonomika podjetja iz odločitev samih. Pri tem izpostavljam avtorja Ivana Turka, saj srečamo njegovo ime v začetnih delih strokovne literature o računovodstvu, kot soavtor pa je udeležen tudi v sodobnih strokovnih delih s tega področja. Nato obravnavam smeri računovodstva v tuji strokovni literaturi.

Tretji del je namenjen ugotavljanju področij prekrivanja med ekonomiko podjetja in računovodstvom. Do prekrivanj v slovenski strokovni literaturi prihaja na področju odločanja

o nakupu delovnih sredstev in predmetov dela, stroškov, razvrščenih glede na prvine poslovnega procesa, na področju ugotavljanja praga rentabilnosti (točke preloma) in ciljnega dobička, razporejanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, oblikovanja prodajnih cen glede na stroške in oblikovanja notranjih cen, na področju ugotavljanja uspeha in uspešnosti poslovanja podjetja ter pri analiziranju sredstev in obveznosti do virov sredstev. Nato na podlagi ugotovljenih področij prekrivanja med ekonomiko podjetja in računovodstvom v slovenski strokovni literaturi ugotavljam, katera smer računovodstva v anglo-ameriškem svetu proučuje posamezno področje, saj ekonomika podjetja kot posebna znanstvena disciplina tam ni razvita. Na nemškem področju pa področja prekrivanja med ekonomiko podjetja in računovodstvom ugotovim tako, da primerjam vsebino nemške strokovne literature o ekonomiki podjetja z nemško strokovno literaturo o računovodstvu.

V **četrtem delu** analiziram odnos med ekonomiko podjetja in računovodstvom na področjih njunega prekrivanja v slovenski strokovni literaturi. Ko ugotavljam, kako določeno področje prekrivanja med obema znanstvenima disciplinama proučuje sodobna ekonomika podjetja, se v veliki meri opiram na strokovno delo o ekonomiki podjetja avtorjev Danijela Pučka in Rudija Rozmana. Nato ugotavljam, kako isto področje prekrivanja proučuje sodobna literatura o računovodstvu. Te ugotovitve nato primerjam z začetno strokovno literaturo o računovodstvu in o ekonomiki podjetja, katere avtor je Ivan Turk. Na podlagi tega ugotovim, kako je določeno področje proučevanja, ki sicer sodi v ekonomski vidik proučevanja, postalo del sodobne literature o računovodstvu. Ob tem pa ugotavljam, da prihaja do prekrivanja tudi na določenih področjih med sodobnim stroškovnim in poslovnim računovodstvom. Področja prekrivanja med ekonomiko podjetja in računovodstvom pa posegajo tudi na področje poslovnih financ.

Na koncu vsakega podpoglavja v četrtem delu ugotovim, da se v ekonomiki podjetja in računovodstvu pravzaprav proučujejo iste stvari z drugačnega ali istega vidika. Tako sodobno stroškovno in finančno računovodstvo pri pripravljanju sodil z odmiki in kazalniki kot sodobno poslovnim računovodstvom pri pripravljanju računovodskih informacij za potrebe odločanja posegajo v ekonomski vidik proučevanja. Poleg tega računovodstvo tudi s temeljitim opisovanjem različnih metod, ki se uporabljajo na različnih področjih, posega v ekonomski vidik.

1. OPREDELITEV EKONOMIKE PODJETJA IN NJENA VSEBINA

Ekonomika podjetja je poslovno-organizacijska znanost, saj proučuje poslovanje, organizacijo, pravo, računovodstvo in druga področja v podjetju. Ukvarja se torej s proučevanjem dogajanja v podjetju in je edina ekonomska znanost, ki je najtesneje povezana s poslovanjem in organizacijo podjetja (Rozman, 1999, str. 357).

1.1. NASTANEK IN RAZVOJ EKONOMIKE PODJETJA

Ekonomika podjetja se je razvila in je tudi najbolj razvita v Nemčiji. Za začetek ekonomike podjetja kot znanosti šteje leto 1898, ko so bile ustanovljene prve trgovinske visoke šole (Handelshochschulen). Ekonomiko podjetja v Nemčiji obvladujejo tri smeri. Prva poudarja praktičen pomen vede, ki postavlja postopke in pravila, njen začetnik pa je Schmalenbach. Druga smer postavlja norme delovanju podjetja, v središče postavlja človeka in organizacijo. Njen začetnik je Nicklisch. Tretja smer pa proučuje predvsem finance, stroške in prodajo ter se osredotoča na učinkovitost procesa spreminjanja poslovnih prvin v proizvode in storitve. Začetnik te smeri je Gutenberg (Rozman, 1999, str. 359). Ekonomika podjetja je svoja izhodišča vzela iz področij in spoznanj Poslovanja trgovskih podjetij. Njen začetek pa je bil predvsem v razvijanju rešitev za probleme revalorizacije in bilanciranja v podjetju v pogojih nemške inflacije po prvi svetovni vojni (Pučko, 1998, str. 44). Ekonomika podjetja v Nemčiji se torej ukvarja s proučevanjem gospodarjenja oziroma gospodarskih pojavov v podjetju, vključuje pa poslovanje, organizacijo, pravo, računovodstvo in druga področja v podjetju (Rozman, 1999, str. 357).

Na drugi strani pa anglo-ameriška literatura ekonomike podjetja sploh ne pozna, saj so Američani ločeno razvili računovodstvo, poslovne vede in organizacijsko znanost. Tako z izrazom ekonomika oziroma ekonomija poimenujejo znanost o gospodarstvu, in sicer z vidika celote (makroekonomika) in z vidika podjetja (mikroekonomika) (Rozman, 1999, str. 357).

Nemški model ekonomike podjetja so prevzeli tudi Skandinavci, Japonci in delno slovanske države. V Italiji pa obravnavajo ekonomiko podjetja v okviru računovodstva (Pučko, 1998, str. 44). Nemški model ekonomike podjetja je prevzela tudi Slovenija.

1.2. EKONOMIKA PODJETJA V SLOVENSKI STROKOVNI LITERATURI

Slovenski avtorji strokovne literature o ekonomiki podjetja jo opredeljujejo kot znanost, ki proučuje gospodarjenje oziroma gospodarske pojave v podjetju.

Izmed prvih slovenskih avtorjev strokovne literature o ekonomiki podjetja bi izpostavila Ivana Turka, ki ji pri nas še danes daje odločilni ton. Tako Turk v svojem prvem knjižnem delu o

ekonomiki podjetja (1969, str. 13) le-to opredeljuje kot vedo, "ki proučuje gospodarske pojave v okviru podjetja in pri njegovi povezavi s trgom in z narodnim gospodarstvom kot celoto." Nadalje (Turk, 1969, str. 13) pravi, da je namen ekonomike podjetja "poiskati gospodarske zakonitosti in postaviti načela, po katerih bi bil poslovni proces podjetja čimbolj uspešen."

Sodobna avtorja na področju ekonomike podjetja Pučko in Rozman (2000, str. 4) jo opredeljujeta tako: „kot del ekonomske vede kot celote proučuje proces gospodarjenja ali – kot temu tudi pravimo – proces reprodukcije v okviru podjetja.” Pučko in Rozman (2000, str. 4) nadalje pravita: "Ekonomika podjetja kot veda išče načela in zakonitosti, ki se pojavljajo v tako opredeljenem procesu reprodukcije, vse z namenom odkrivati možnosti vplivanja na uspešnost gospodarjenja v podjetju."

Ekonomika podjetja v Sloveniji se torej ukvarja s proučevanjem gospodarskih pojavov oziroma gospodarjenja v podjetju in je glede na to na moč podobna nemški. Bistvena razlika pa je v tem, da v Sloveniji posebej proučujemo gospodarsko pravo, organizacijo, ravnanje in druga dogajanja v podjetju, tako da se ekonomika podjetja večinoma prekriva z računovodstvom, ki ga sicer tudi proučujemo samostojno zaradi prenosa iz ameriškega sistema. Zato je praviloma pojem ekonomike podjetja v Sloveniji razumljen precej ožje (Rozman, 1999, str. 359-360).

Teorija ekonomike podjetja v Sloveniji je usmerjena na angažiranje prvin poslovnega procesa v poslovni proces podjetja, na njihovo trošenje in ovrednotenje potroškov, torej na stroške, na prodane količine poslovnih učinkov, na njihove prodajne cene in s tem na ugotavljanje prihodkov, odhodkov in poslovnega izida. Poleg tega proučuje vrste in sestave sredstev podjetja in obveznosti do virov sredstev ter bilanco stanja. Na podlagi sredstev in dobička, ugotovljenega v izkazu uspeha, proučuje uspešnost poslovanja podjetja. Ob tem je njena temeljna naloga priporočiti tiste načine zbiranja in preoblikovanja vrednostno izraženih vložkov v poslovni proces v vrednostno izražene izide, ki zagotavljajo čim večjo gospodarsko uspešnost, ugotavlja Mihelčič (1998, str. 29).

1.3. VSEBINA EKONOMIKE PODJETJA V SLOVENSKE STROKOVNI LITERATURI

Slovenska ekonomika podjetja izhaja iz nemškega modela ekonomike podjetja, vendar pa je precej omejena, saj ne obravnava gospodarjenja oziroma gospodarskih pojavov v celoti, temveč predvsem sodila za odločanje v podjetjih. Ta pa pripravlja računovodstvo. Iz tega izhaja razlog, da se pri nas ekonomika podjetja prekriva pretežno z računovodstvom (Rozman, 1999, str. 360).

Tabela 1: Vsebina ekonomike podjetja v slovenski strokovni literaturi

D. Pučko, R. Rozman	1) Uvod; 2) Podjetje kot osnovna celica tržnega gospodarstva; 3) Poslovni proces podjetja in njegove faze; 4) Trošenje in angažiranje prvin poslovnega procesa; 5) Sredstva podjetja; 6) Viri sredstev; 7) Stroški in njihove naravne vrste; 8) Stroški z vidika spreminjanja obsega poslovanja; 9) Stroški in kalkulacije; 10) Oblikovanje prodajnih cen; 11) Uspeh poslovanja podjetja; 12) Uspešnost poslovanja podjetja; 13) Investicije v podjetju.
M. Rebernik	1) Uvod v ekonomiko podjetja in gospodarjenje; 2) Podjetje; 3) Ekonomske teorije firme; 4) Teorija povpraševanja; 5) Teorija proizvodnje; 6) Teorija stroškov; 7) Prvine poslovnega procesa in stroški; 8) Premoženje podjetja in uspešnost; 9) Oblikovanje prodajnih cen; 10) Tržne strukture in ravnanje podjetja; 11) Analiza panoge in konkurence; 12) Riziko in dobiček; 13) Ekonomika investicij.
I. Turk	1) Poslovni proces in gospodarska družba; 2) Prvine poslovnega procesa; 3) Stroški; 4) Prodajne cene; 5) Poslovni izid; 6) Sredstva; 7) Obveznosti do virov sredstev; 8) Knjigovodsko prikazovanje poslovanja; 9) Analiziranje poslovanja; 10) Odločanje o poslovanju.
A. Žnidaršič Kranjc	1) Ekonomija, ekonomika, mikroekonomika; 2) Podjetje v tržnem gospodarstvu; 3) Organizacija podjetja; 4) Poslovni proces; 5) Proizvodna funkcija; 6) Sredstva in viri sredstev; 7) Stroški v poslovnem procesu; 8) Kalkulacije; 9) Oblikovanje prodajnih cen in poslovni izid; 10) Analiza uspešnosti gospodarjenja; 11) Ekonomika investicij v podjetju.
M. Mihelčič	1) Uvod; 2) Združbe in njihovo okolje; 3) Podjetje in poslovni proces; 4) Poslovno sodelovanje; 5) Gospodarjenje s prvinami poslovnega procesa; 6) Stroški; 7) Prodajne cene; 8) Prihodki, odhodki in poslovni izid; 9) Sredstva; 10) Viri sredstev; 11) Vrednostnice in vrednotenje podjetij; 12) Računovodstvo; 13) Analiziranje poslovanja; 14) Ekonomika naložb v nove proizvodne tehnologije; 15) Teorija stroškov in izbira velikosti (poslovanja) združbe v pogojih omejevanje konkurence.

Viri: Pučko Daniel, Rozman Rudi: Ekonomika in organizacija podjetja. 1. knjiga: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000; Rebernik Miroslav: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1994; Turk Ivan: Uvod v ekonomiko gospodarske družbe. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997; Žnidaršič Kranjc Alenka: Ekonomika podjetja. Postojna: DEJ, d.o.o., 1995; Mihelčič Miran: Ekonomika poslovanja za inženirje. Ljubljana: Fakulteta za računalništvo in informatiko, 1999.

Sodobni slovenski avtorji literature o ekonomiki podjetja se v uvodnih poglavjih ukvarjajo z opredelitvijo ekonomike podjetja, gospodarjenja, z bistvom podjetja in poslovnega procesa. Sledijo poglavja o poslovnih prvinah, stroških, prodajnih cenah, sredstvih podjetja in njihovih virih, o poslovnem uspehu in uspešnosti podjetja. Na koncu Pučko in Rozman, Rebernik ter Žnidaršič-Kranjčeva dodajo še poglavje o investicijah, medtem ko pri Turku in Mihelčiču teorijo o investicijah zasledimo v podpoglavju o naložbah v delovna sredstva v okviru poglavja o prvinah poslovnega procesa. Turk pa kot zadnje poglavje dodaja teorijo odločanja o poslovanju. Pri Turku in Mihelčiču lahko zasledimo osnove knjigovodstva v poglavjih o knjigovodstvu oziroma o računovodstvu. Posebej izstopa poglavje o vrednostnicah in vrednotenju podjetij v Mihelčičevem strokovnem delu. Rebernik vključuje v svoje strokovno delo poglavja o teoriji povpraševanja, proizvodnje, tržne strukture ter o analizi panoge in konkurence, ki sodijo v mikroekonomijo. Pri Žnidaršič-Kranjčevi izstopa poglavje o organizaciji podjetja (glej Tab. 1, na str. 5).

Pogled na vsebino slovenskih strokovnih del o ekonomiki podjetja razkriva, da se le-ta pretežno prekriva z računovodstvom. Rebernik (1994, str. 11) govori v tej povezavi o računovodskem pogledu na podjetje in se mu s svojim strokovnim delom skuša izogniti. Turk (2000, str. 4) pa glede svoje strokovne knjige pravi: "Ker je njeno težišče na gospodarskih pojmih, povezanih s sestavljanjem kalkulacij in letnih računovodskih izkazov, kar jo približuje potrebam v gospodarski praksi, je pisanje precej računovodsko obarvano. To pa bralca hkrati opozarja, da je gospodarski način razmišljanja tesno povezan s sposobnostjo brati računovodske izkaze".

Menim, da so razlike v vsebini strokovnih del o ekonomiki podjetja posledica tega, ali se na posameznih fakultetah poleg ekonomike podjetja razlaga tudi računovodstvo ali ne.

2. OPREDELITEV RAČUNOVODSTVA IN NJEGOVE SMERI

2.1. RAČUNOVODSTVO V SLOVENSKI STROKOVNI LITERATURI

Po kodeksu računovodskih načel, ki ga je leta 1995 sprejel svet Slovenskega inštituta za revizijo, je računovodstvo opredeljeno kot temeljna informacijska dejavnost v poslovnih celoti, ki obsega sistemsko celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, stroškov in odhodkov (Turk et al., 1999, str. 23). Naloga računovodstva v podjetju je nekakšna servisna dejavnost, ki tistim, ki si prizadevajo za uspešnost podjetja, pomaga na eni strani sprejemati poslovne odločitve in na drugi strani ugotoviti, kakšno je finančno stanje podjetja. Zaradi tega je računovodstvo opredeljeno kot jezik, s katerim prenašamo ekonomske informacije tistim, ki se zanje zanimajo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 17).

V osnovi delimo računovodstvo na dva dela, to je na finančno in na stroškovno računovodstvo. Bistvena razlika je v delitvi poslovanja organizacije na poslovanje z drugimi in na poslovanje znotraj same organizacije (Turk et al., 1999, str. 23-24).

Finančno računovodstvo je opredeljeno kot računovodsko spremljanje in presojanje zunanjega poslovanja, pri tem pa povzema podatke o notranjem poslovanju. V svojem bistvu je splošno računovodstvo, ki podrobneje spremlja in presoja le razmerja z drugimi. Ukvarja se predvsem s potrebami lastnikov, investitorjev, kreditorjev in države (Turk et al., 1999, str. 25).

Stroškovno računovodstvo pa je opredeljeno kot računovodsko spremljanje in presojanje notranjega poslovanja (Turk et al., 1999, str. 25). Celotno stroškovno računovodstvo temelji na sistemu dejanskih, ocenjenih in standardnih stroškov.

Tako finančno kot stroškovno računovodstvo zajemata ustrezen del:

- knjigovodstva, ki je del funkcije obravnavanja podatkov o preteklosti;
- računovodskega načrtovanja, ki je del funkcije obravnavanja podatkov o prihodnosti;
- računovodskega nadziranja, ki je del funkcije nadziranja obravnave podatkov, in
- računovodskega proučevanja, ki je del funkcije proučevanja podatkov.

Iz finančnega in stroškovnega računovodstva izhaja poslovodno računovodstvo, ki je usmerjeno k oblikovanju računovodskih informacij za potrebe poslovnega odločanja. Poslovodno računovodstvo ni tretja dimenzija računovodstva, pa tudi v osnovi se bistveno razlikuje od finančnega in stroškovnega. Pri poslovodnem računovodstvu je namreč potrebno izhajati iz opredelitve problema odločanja in določanja razmer, v katerih ga je potrebno reševati, iz načelnega proučevanja možnih različic, po katerih bi ga bilo mogoče rešiti, in iz sodil, na osnovi katerih bi bilo mogoče izbrati najprimernejšo različico (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 17-19). Ravno zaradi tega obravnava poslovodno računovodstvo podobne odločitve kot ekonomika podjetja, vendar bolj s poudarjanjem potrebnih informacij in tudi z vključevanjem odločitev v podjetju in ne le na ravni celega podjetja (Rozman, 1999, str. 362).

Prav tako črpa poslovodno računovodstvo pri pripravljanju računovodskih informacij za potrebe poslovnega odločanja informacije iz informacijskega sestava, ki obsega štiri računovodske informacijske funkcije: knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 18).

Eden izmed prvih avtorjev strokovne literature o finančnem, stroškovnem in upravljalnem računovodstvu, pa tudi o računovodstvu na splošno je Ivan Turk in njegovo ime srečamo med avtorji strokovne literature tega področja še danes.

2.1.1. Računovodsko proučevanje v slovenski strokovni literaturi

V okviru odnosa med ekonomiko podjetja in računovodstvom je predvsem pomembno računovodsko proučevanje, ki je namenjeno oblikovanju informacij za potrebe odločanja. Tako v finančnem kot v stroškovnem računovodstvu obstajata dve smeri računovodskega proučevanja. Prva smer v okviru finančnega računovodstva pojasnjuje, zakaj je bilo uresničevanje poslovnega izida v danem poslovnem letu drugačno od tistega, ki je bilo upoštevano kot sodilo; v okviru stroškovnega računovodstva pa pojasnjuje, zakaj je dejanska velikost neke gospodarske kategorije z notranjega področja poslovanja drugačna od standardne. Druga smer pa pri obeh računovodstvih pojasnjuje kazalnike kot razmerja med gospodarskimi kategorijami (Turk et al., 1999, str. 579, Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 447-448).

Razlog, da sem izpostavila računovodsko proučevanje, je v tem, da je že Turk v svojem strokovnem delu o ekonomiki podjetij (1958/59, str. 328-334) zelo podrobno obravnaval ta pojem ter metode in vrste analize poslovanja podjetij. Glede metod analize poslovanja podjetja pravi (Turk, 1958/59, str. 328): "Analiza kot metoda proučevanja združuje dve različni osnovni metodi: z razčlenjevanjem ugotavlja kvalitativni sestav ali strukturo sestavljenega predmeta proučevanja (n.pr. sredstev ali stroškov), s primerjanjem kvantitativnih razmerij pa ugotavlja razvojno smer pri poslovanju (n.pr. likvidnosti, rentabilnosti itd.)."

2.2. RAČUNOVODSTVO V TUJI STROKOVNI LITERATURI

Anglo-ameriška literatura deli računovodstvo glede na uporabnike informacij. Hansen in Mowen (1992, str. 5) na primer pravita, da pripravlja finančno računovodstvo informacije za zunanje, poslovodno računovodstvo pa za notranje uporabnike.

Poslovodno računovodstvo identificira, zbira, meri, razporeja informacije in poroča o tistih, ki so poslovodstvu podjetja potrebne pri planiranju, kontroli in odločanju (Hansen, Mowen, 1992, str. 5). Finančno računovodstvo je sistem (ali serija postopkov), namenjen preoblikovanju merljivih ekonomskih dogodkov (transakcij) v finančna poročila, ki jih uporabljajo delničarji, kreditodajalci, kupci, dobavitelji, zaposleni, država in javna podjetja (Pratt, 1990, str. 20, 22).

V nekaterih tujih strokovnih delih se stroškovno in poslovodno računovodstvo obravnavata skupaj. Dodge (1994, str. 5) pravi, da so informacije o stroških, ki jih daje stroškovno računovodstvo, pomembne za ovrednotenje zalog in s tem ugotavljanje dobička (torej za potrebe finančnega računovodstva), za potrebe odločanja poslovodstva ter za planiranje in kontrolo stroškov.

Na **nemškem** govornem področju zasledimo stroškovno računovodstvo, ki daje informacije o notranjem poslovanju in pri tem vključuje tudi poglavja iz poslovnega računovodstva ter finančno računovodstvo.

3. PODROČJA PREKRIVANJA EKONOMIKE PODJETJA IN RAČUNOVODSTVA

3.1. PODROČJA PREKRIVANJA EKONOMIKE PODJETJA IN RAČUNOVODSTVA V SLOVENSKI STROKOVNI LITERATURI

1. Prvine poslovnega procesa

Prvine poslovnega procesa razdelimo z vidika ekonomike podjetja na delovna sredstva, predmete dela, delovno silo in tuje storitve. Ekonomika podjetja proučuje poleg njihovih značilnosti in njihovega trošenja proučuje tudi načine odločanja o nabavi prvin poslovnega procesa (Pučko, Rozman, 2000, str. 294-314, Turk, 1997, str. 66-67). Ugotovimo lahko, da tudi avtorji literature o poslovnem računovodstvu proučujejo sodila za nakup poslovnih prvin, s tem ko posredujejo računovodske informacije za odločanje o njihovem nakupu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 307-327, 377-411). Predvsem prihaja do prekrivanj pri odločanju o nakupu delovnih sredstev in predmetov dela. Tudi v sodobnem stroškovnem računovodstvu zasledimo proučevanje uspešnosti nakupovanja delovnih sredstev in predmetov dela z uporabo računovodskih kazalnikov (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 495-497).

2. Stroški

a) Stroški glede na prvine poslovnega procesa

Osrednja naloga ekonomike podjetja je proučevanje vlaganja prvin poslovnega procesa v poslovni proces, njihove porabe, torej potroškov, in ovrednotenje potroškov, torej stroškov. V ta namen je pomembna razčlenitev stroškov glede na vrsto poslovne prvine, ki s svojim trošenjem povzroča nastanek stroška. Ta delitev vodi do naravnih ali načelnih vrst stroškov. V ekonomiki podjetja uvrščamo med naravne vrste stroškov stroške delovnih sredstev, stroške predmetov dela, stroške dela in stroške tujih storitev (Pučko, Rozman, 2000, str. 93).

S proučevanjem stroškov prvin poslovnega procesa se ukvarja tudi stroškovno računovodstvo. Vendar pa takšna razvrstitev stroškov po njihovih naravnih vrstah ni najprimernejša, in sicer zaradi dveh razlogov (Turk, Melavc, 1998, str. 52): ker je nekatere stroške moč uvrstiti v več naravnih vrst in ker nekateri stroški nastajajo zaradi notranjih obračunov v okviru poslovnega sistema in se lahko pojavljajo v istem razdobju večkrat, pri čemer imajo lahko različne nazive.

Ker se ekonomika podjetja in stroškovno računovodstvo v tem kontekstu največkrat prekrivata primerjamo razvrstitev prvin poslovnega procesa z vidika ekonomike podjetja s takšno razvrstitvijo v stroškovnem računovodstvu, kjer so prvine poslovnega procesa razvrščene na osnovna sredstva, material, storitve drugih in delo zaposlenih (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 19).

Če torej primerjamo obe razvrstitvi stroškov, lahko ugotovimo naslednja razmerja (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 19-34, Pučko, Rozman, 2000, str. 33-42):

a) stroški delovnih sredstev zajemajo:

- del stroškov osnovnih sredstev (v zvezi z amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev in popravili osnovnih sredstev),
- del stroškov storitev drugih (v zvezi z najemnino delovnega sredstva) in
- del stroškov materiala (v zvezi z drobnim inventarjem);

b) stroški predmetov dela zajemajo:

- del stroškov materiala (v zvezi s porabo nabavljenega materiala);

c) stroški dela zajemajo:

- del stroškov dela zaposlenih (v zvezi z njihovimi plačami);

d) stroški tujih storitev zajemajo:

- del stroškov drugih storitev (v zvezi s prevoznimi storitvami),
- del stroškov osnovnih sredstev (v zvezi z amortizacijo neopredmetenih osnovnih sredstev).

Sodobno stroškovno računovodstvo (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 451-458, 494-501), sodobno poslovodno računovodstvo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 186-190) in sodobno računovodstvo na splošno (Hočevar, Igličar, 1995, str. 228-231) proučujejo stroške materiala in dela z uporabo kazalnikov in odmikov. V sodobnem poslovodnem računovodstvu pa zasledimo tudi poglavje o računovodskih informacijah za odločitve o metodah obračunavanja amortizacije (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 357-358). V vsaki strokovni literaturi o sodobnem finančnem, stroškovnem, poslovodnem računovodstvu ter računovodstvu na splošno pa zasledimo metode vrednotenja zalog materiala.

b) Stroški z vidika spreminjanja obsega poslovanja

Ekonomika podjetja proučuje ekonomske zakonitosti obnašanja stroškov z vidika spreminjanja obsega poslovanja. Ta delitev pa je tudi osnova, na kateri temelji ugotavljanje praga rentabilnosti, ciljnega dobička in optimalnega obsega poslovanja, kar avtorji o ekonomiki podjetja temeljito proučujejo (Pučko, Rozman, 2000, str. 155-169). Ugotovimo lahko, da tudi sodobno poslovodno računovodstvo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 423-426) proučuje prag rentabilnosti in ciljni dobiček, s tem ko posreduje računovodske informacije za odločanje o potrebnem obsegu dejavnosti. V sodobnem stroškovnem računovodstvu lahko prav tako zasledimo kratko predstavitev izračuna praga rentabilnosti (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 506).

c) Stroški po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

Ekonomika podjetja temeljito proučuje razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, predvsem zato, ker je to zelo problematično (Pučko, Rozman, 2000, str. 172-196). Teorijo razporejanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih natančno proučuje tudi sodobno stroškovno računovodstvo (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 211-346), sodobno poslovodno računovodstvo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 91-127) natančno proučuje teorijo novejših metod kalkuliranja, sodobno finančno računovodstvo (Turk et al., 1999, str. 97-100) predstavlja klasične metode kalkuliranja, računovodstvo na splošno (Turk, Melavc, 1998, str. 65-66) pa podaja kratko predstavitev stroškovnih nosilcev.

3. Oblikovanje prodajnih in notranjih cen

Ekonomika podjetja podrobno obravnava različne modele oblikovanja prodajnih cen, ki jih glede na to, h komu je le-to usmerjeno, lahko razvrstimo v tri temeljne skupine: oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje, oblikovanje prodajnih cen glede na tekmece in oblikovanje prodajnih cen glede na stroške (Pučko, Rozman, 2000, str. 205-207). Sodobno poslovodno računovodstvo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 479-482) tudi proučuje oblikovanje prodajnih cen, pri čemer uporablja model njihovega oblikovanja glede na stroške. Prav tako prihaja do prekrivanja med ekonomiko podjetja (Turk, 1997, str. 169-173) in sodobnim poslovodnim računovodstvom (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 207-211) pri oblikovanju notranjih cen.

4. Uspeh poslovanja podjetja

Ugotavljanje uspeha poslovanja podjetja in njegovo proučevanje je z vidika ekonomike podjetja izjemno pomembno, ker s tem ugotavlja trošenje prvin poslovnega procesa. Ugotavljanje uspeha poslovanja podjetja pomeni pravzaprav ugotavljanje prihodkov, odhodkov in poslovnega izida (Pučko, Rozman, 2000, str. 216-242). Ugotavljanje in opredeljevanje prihodkov, odhodkov in poslovnega izida ter njihovih odnosov z drugimi kategorijami lahko zasledimo tudi v sodobni literaturi o računovodstvu na splošno (Turk, Melavc, 1998, str. 67-92, Hočevnar, Igličar, 1995, str. 70-85) in o finančnem računovodstvu (Turk et al., 1999, str. 165-192). Uspeh poslovanja podjetja pa natančno proučuje sodobno finančno računovodstvo (Turk et al., 1999, str. 580-607) z uporabo odmikov. V sodobnem stroškovnem računovodstvu pa lahko zasledimo proučevanje prihodkov z uporabo kazalnikov (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 503-505).

5. Uspešnost poslovanja podjetja

Ekonomika podjetja ugotavlja uspešnost podjetja s primerjavo posameznih kazalnikov. Največkrat so uporabljeni donosnost ali rentabilnost, gospodarnost ali ekonomičnost, proizvodnost ali produktivnost. Do prekrivanja (Pučko, Rozman, 2000, str. 275-285) s

sodobnim finančnim računovodstvom (Turk et al., 1999, str. 620-627, 635-649) in s sodobnim računovodstvom na splošno (Hočevar, Igličar, 1995, str. 249-252, Turk, Melavc, 1998, str. 515-517) prihaja pri proučevanju uspešnosti poslovanja podjetja s kazalniki donosnosti ali rentabilnosti in gospodarnosti ali ekonomičnosti.

6. Analiza sredstev in obveznosti do virov sredstev

V okviru analize sredstev in obveznosti do virov sredstev ekonomika podjetja največkrat proučuje izrabo zmogljivosti osnovnih sredstev in obračanje sredstev (Turk, 1997, str. 301-304). Izrabo zmogljivosti osnovnih sredstev proučuje tudi sodobno poslovodno računovodstvo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 365-366), obračanje sredstev pa proučuje z uporabo kazalnikov sodobno finančno računovodstvo (Turk et al., 1999, str. 616-620) in računovodstvo na splošno (Hočevar, Igličar, 1995, str. 246-248, Turk, Melavc, 1998, str. 510-515).

3.2. PODROČJA PREKRIVANJA EKONOMIKE PODJETJA IN RAČUNOVODSTVA V TUJI STROKOVNI LITERATURI

V **anglo-ameriškem** svetu se ekonomika podjetja kot posebna znanstvena disciplina, ki proučuje proces reprodukcije in njegove zakonitosti v okviru podjetja z namenom odkrivanja možnosti vplivanja na uspešnost gospodarjenja v podjetju, ni razvila. Poglavja iz ekonomike podjetja, ki so povezana z računovodstvom, prevzema računovodstvo, vendar je večji poudarek na praktičnem in ne toliko na teoretičnem vidiku.

Kriterije za odločitve o nakupu delovnih sredstev in predmetov dela podrobno obravnava poslovodno računovodstvo. V zvezi z amortizacijo kot najpomembnejšim stroškom delovnih sredstev so v finančnem računovodstvu teoretično zelo podrobno razložene metode amortiziranja, pri čemer je opisano tudi, kako naj jih poslovodstvo izbere. Pratt (1990, str. 415) pravi, da je najočitnejši razlog za izbiro metode amortiziranja to, da ima metoda pomemben in zaželen učinek na pomembne finančne kazalnike, kot je dobiček na delnico. V okviru stroškov predmetov dela lahko najdemo v stroškovnem računovodstvu natančno razlago metod njihovega ovrednotenja z njihovimi problemi v razmerah inflacije. Pri razdelitvi stroškov glede na spreminjanje obsega poslovanja lahko zasledimo v poslovodnem računovodstvu ugotavljanje zakonitosti obnašanja stroškov, ko se spreminja obseg poslovanja. Podrobno pa proučuje tudi prag rentabilnosti. Postopke prenašanja stroškov po stroškovnih nosilcih podrobno obravnava poslovodno računovodstvo, in sicer se v glavnem uporablja metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti. Prav tako poslovodno računovodstvo obravnava oblikovanje notranjih cen in oblikovanje prodajnih cen glede na različne vrste stroškovne zasnove. Uspešnost poslovanja podjetja proučujeta tako finančno kot poslovodno računovodstvo s celo vrsto kazalnikov.

V **Nemčiji**, kjer posebej razvijajo ekonomiko podjetja kot znanstveno disciplino, vključuje ekonomika podjetja naslednja področja, ki se povezujejo z računovodstvom (Luger, 1987, str. 9-15): uspešnost poslovanja podjetja, prag rentabilnosti, obračunavanje dejanskih, ocenjenih, standardnih, celotnih in povprečnih stroškov, razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, finančno računovodstvo, ugotavljanje kratkoročnega uspeha ter ugotavljanje stroškov delovnih sredstev, predmetov dela in storitev. Do prekrivanja prihaja s stroškovnim računovodstvom, ki tudi podrobno analizira prag rentabilnosti, dejanske, ocenjene, standardne, celotne in povprečne stroške ter razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. V ugotavljanju uspeha poslovanja podjetja in z osnovami v zvezi s tehniko knjiženja pa se prekriva s finančnim računovodstvom.

4. ODNOS MED EKONOMIKO PODJETJA IN RAČUNOVODSTVOM V SLOVENSKI STROKOVNI LITERATURI

Računovodstvo je informacijska dejavnost. Z vključevanjem računovodskega proučevanja pa se je računovodstvo razširilo v ekonomski del proučevanja, kar je sicer naloga ekonomike podjetja. Zaradi tega prihaja do prekrivanja med ekonomiko podjetja in računovodstvom. Z razvojem poslovodnega računovodstva pa je prišlo do še večjega prekrivanja, saj to prav tako kot ekonomika podjetja izhaja iz odločitev samih.

Glavni vzrok prekrivanja med ekonomiko podjetja in računovodstvom vidim v tem, da imata obe znanstveni disciplini istega avtorja, ki je o tem začel pisati, to je Ivana Turka. Najprej je pisal o ekonomiki podjetja (1969), nato pa je večino vsebine del o ekonomiki podjetja prenesel v dela o stroškovnem (1980), finančnem (1980) in upravljalnem (1984) računovodstvu. Ponavljajoče se vsebine avtor (Turk, 1980, predgovor) utemljuje takole: "Da se nekatera razglabljanja ponavljajo v računovodski trilogiji in v drugih mojih delih, npr. v »Uvodu v ekonomiko TOZD« (Moderna organizacija Kranj 1979) ali v »Podatkih in informacijah v poslovnem sistemu« (Moderna organizacija Kranj 1979), pa itak ne more motiti, ker imata obe seriji publikacij različen namen, a tudi različne uporabnike." Ker pa je Ivan Turk soavtor večine sodobne literature o računovodstvu, so se različne vsebine iz ekonomike podjetja prenesle tudi v literaturo o sodobnem računovodstvu.

4.1. ODLOČITVE O NAKUPU DELOVNIH SREDSTEV IN PREDMETOV DELA

4.1.1. Odločitve o nakupu delovnih sredstev

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej opredelijo investicije (v ožjem smislu) kot vsak izdatek finančnih sredstev za nabavo trajnih dobrin ter poudarijo, da so investicije ključnega pomena za obstoj in razvoj podjetja. Brez neprestanega obnavljanja, posodabljanja in uvajanja novosti bi namreč podjetje propadlo (Pučko, Rozman, 2000, str. 294-295).

Strokovna literatura o ekonomiki podjetja nato ugotavlja in proučuje razloge, ki upravičujejo investicije. Ti se kažejo v: novih proizvodnjah, iztrošenosti obstoječih sredstev (fizična ali ekonomska), spreminjanju procesov, usklajevanju zmogljivosti, proizvodnji kvalitetnejših proizvodov, potrebi po povečevanju zmogljivosti in v uvajanju nove proizvodnje. Sledi delitev investicij po različnih kriterijih; npr. glede na razlog za investicije jih avtorji delijo na: velika popravila ali remonte, rekonstrukcije z večjimi spremembami, posodobitve in izboljšave, razširitve obstoječih zmogljivosti in novogradnje. Nato avtorji podrobno opisujejo proces investiranja in investicijski program (Pučko, Rozman, 2000, str. 296-300).

V strokovni literaturi o ekonomiki podjetja sledi obsežna obravnava investicijskih kriterijev za ocenjevanje uspešnosti investicijskih projektov. Investicijski kriteriji se delijo na: 1) statične investicijske kriterije, kamor sodita donosnost investicij in doba vračanja investicije, in 2) dinamične investicijske kriterije, kamor sodijo metoda neto sedanje vrednosti, indeks neto sedanje vrednosti, metoda anuitete ali letni ekvivalent in interna stopnja donosnosti. Vsak investicijski kriterij avtorji najprej vsebinsko opredelijo, nato pa pojasnjujejo, kakšna vrednost posameznega kriterija (manjša, večja) je relevantna za izbiro med več možnostmi investicij. Pomembne pa so tudi pomanjkljivosti in prednosti vsakega posameznega investicijskega kriterija, kajti posledice investicijskih odločitev so dolgoročne, predvidevanje v prihodnost pa je vedno bolj tvegano, saj se okolje podjetja vse bolj spreminja (Pučko, Rozman, 2000, str. 302-314).

Sodobni avtorji literature o **poslovnem računovodstvu** najprej opredeljujejo pomen tehničnih odločitev. V poslovnem računovodstvu uporabljajo namesto izraza investicijska izraz tehnična odločitev. Nato pa navajajo stopnje modela naložbenih odločitev. Sledi delitev tehničnih naložb, pri čemer so vsebinsko zelo podrobno razložene njihove vrste, razdeljene glede na področje dela, ki se opravlja z delovnimi sredstvi. To so: začetne tehnične naložbe, tehnične naložbe za splošne izboljšave, za nadomestitev, za izpopolnitev, za razširitev in za preusmeritev. Pri odločitvah o delovnih sredstvih so pomembne tehnične naložbe za razširitev, za nadomestitev in za posodobitev ali izpopolnitev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 307-314).

Zelo podrobno strokovna literatura o sodobnem poslovnem računovodstvu teoretično razlaga sodila, ki se uporabljajo za naložbene projekte, ter jih razvršča na: 1) gospodarska sodila, katerih podlaga so računovodski podatki o dobičku in vloženih sredstvih, in 2) finančna sodila, ki temeljijo na računovodskih podatkih o denarnih tokovih. Med gospodarska sodila sodi koeficient dobičkonosnosti naložb; med finančna sodila pa sodijo doba vračanja naložb, čista sedanja vrednost naložb, notranji odstotni koeficient donosnosti naložb (interna stopnja donosnosti) in koeficient čiste prejemkovnosti (indeks neto sedanje vrednosti). Za vsako posamezno sodilo ugotavlja prednosti in slabosti ter primernost uporabe. Avtorji navajajo tudi primerjave med posameznimi sodili ter na koncu ocenijo, katero sodilo je najboljše (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 314-337).

Večina vsebine poglavja o računovodskih informacijah za odločanje o delovnih sredstvih v literaturi o sodobnem poslovnem računovodstvu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 307-337) je povzeta po poglavju o računovodskih informacijah za odločitve o nakupu delovnih sredstev v literaturi o upravljalnem računovodstvu (Turk, 1984, str. 129-139).

Sodobno **stroškovno računovodstvo** uporablja za proučevanje nakupovanja delovnih sredstev računovodske kazalnike (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 497):

- stopnjo vračunanosti odmika od standardnih nabavnih vrednosti, ki pomeni razmerje med vračunanim in celotnim odkom od standardnih nabavnih vrednosti;
- stopnjo odpisanosti osnovnega sredstva, ki pomeni razmerje med popravkom vrednosti osnovnega sredstva in njegovo nabavno vrednostjo;
- koeficient vzdrževalnosti osnovnega sredstva kot razmerje med letnimi stroški popravil osnovnega sredstva in njegovo nabavno vrednostjo in
- stopnjo preračunane izrabljenosti osnovnega sredstva, ki pomeni razmerje med dosedanjim časom uporabe osnovnega sredstva ter dosedanjim in predvidenim časom njegove uporabe.

Iz tega izhaja, da sodobno poslovnem računovodstvu pri tem, ko posreduje računovodske informacije za odločitve o naložbah, najprej še temeljito razlaga pomen tehničnih odločitev, predstavlja model naložbenih odločitev in vrste tehničnih naložb. Nato pa podrobno proučuje sodila, ki se uporabljajo za ocenjevanje naložbenih projektov, s to razliko, da poudarja računovodske informacije. To pa pomeni, da proučuje ista področja kot ekonomika podjetja in se s tem širi v ekonomski del proučevanja. To potrjuje tudi dejstvo, da so bile naložbe v delovna sredstva najprej obravnavane v strokovnem delu o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 59-61) in šele nato v literaturi o upravljalnem računovodstvu, od koder so sedaj povzete v sodobnem poslovnem računovodstvu. Tudi stroškovno računovodstvo s tem, ko proučuje računovodske kazalnike za odločanje o nakupu delovnih sredstev, posega v ekonomski vidik proučevanja, saj je bila v osnovi metodika analiziranja poslovanja podjetja s kazalniki predstavljena že v literaturi o ekonomiki podjetij (Turk, 1959, str. 328-329).

Tako ekonomika podjetja kot poslovnem računovodstvu pa s tem, ko izračunavata sodila za odločitve o investicijah, ki temeljijo na sedanji vrednosti, posegata v poslovne finance (Mramor, 1994, str. 26-29).

4.1.2. Odločitve o nakupu predmetov dela

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej poudarjajo, da ima višina zalog predmetov dela za podjetje zelo velik pomen, saj lahko prevelika zaloga povzroča zelo velike stroške, premajhna zaloga pa lahko moti kontinuiran potek poslovnega procesa. Nato vsebinsko opredeljujejo minimalne, maksimalne, varnostne in optimalne zaloge (Rebernik, 1994, str. 142). Avtorji navajajo tudi dejavnike, ki vplivajo na višino zalog; to so: dnevna

poraba delovnih predmetov, število dni od naročila do prejema novih količin, število dni, za katere naj bi v primeru motenj zadoščala rezervna količina, in razmerje med stroški naročanja ter stroški skladiščenja (Mihelčič, 1999, str. 101).

Sodobno **poslovodno računovodstvo** najprej ugotavlja, kakšna je najugodnejša velikost posameznega naročila. To je tista količina, ki omogoča, da je seštevek celotnih letnih stroškov naročanja in celotnih letnih stroškov zaloge enak najmanjšim možnim stroškom. Pri tem podajo avtorji tudi obrazec za izračun optimalne velikosti posameznega naročila in poudarjajo, da se izračunava najugodnejšo velikost naročila predvsem za tiste vrste materiala, ki povzročajo večino stroškov. Sledi obravnava najugodnejšega trenutka novega naročila. Ta odločitev je odvisna predvsem od optimalne in varnostne količine zaloge. Odločanje o velikosti posameznega naročila ali o trenutku novega naročila pa je že hkrati odločitev o zalogi proučevanega materiala. Za presojo zaloge materiala avtorji poudarjajo, da je koristno ugotavljati razmerje med zalogo materiala dane vrste in njegovo povprečno mesečno porabo. To razmerje namreč pove, za koliko mesecev zadošča zaloga, ki je na voljo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 391-410).

Večina vsebine poglavij o računovodskih informacijah za odločanje o velikosti posameznega naročila, o sprožitvi posameznega naročila in o zalogi materiala v literaturi o sodobnem poslovodnem računovodstvu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 391-410) je povzeta po poglavju o računovodskih informacijah za odločanje o velikosti posameznega naročila, o sprožitvi posameznega naročila in o zalogi materiala v literaturi o upravljalnem računovodstvu (Turk, 1984, str. 163-171).

Sodobno **stroškovno računovodstvo** proučuje v okviru računovodskega proučevanja uspešnost nakupovanja predmetov dela z računovodskimi kazalniki (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 495-496), ki so:

- koeficient obračanja zalog posamezne vrste materiala, ki pomeni razmerje med porabljeno količino posamezne vrste materiala v letu dni in povprečno količino te vrste materiala v zalogi;
- koeficient dnevne zadostnosti zaloge, ki pomeni razmerje med končnim stanjem količine v zalogi in povprečno dnevno porabo;
- delež porabljenih količin v razpoložljivih količinah v določenem obdobju;
- mnogokratnik najmanjše potrebne zaloge kot razmerje med povprečno in najmanjšo potrebno količino v zalogi in
- povprečna količina posameznega nakupa kot razmerje letno potrebno količino in število letnih nakupov.

Avtorji o sodobnem stroškovnem računovodstvu razlagajo za posamezen kazalnik tudi njegovo izrazno moč (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 495-496).

Iz tega izhaja, da sodobno poslovodno računovodstvo s tem, ko posreduje računovodske informacije, pomembne za odločanje o nakupu predmetov dela, temeljito proučuje dejavnike, ki vplivajo na čas naročanja, na najugodnejšo velikost posameznega naročila in na velikost posamezne zaloge. Kljub temu da se takšna podrobna razlaga v literaturi o ekonomiki podjetja ni razvila, menim, da sodi v ekonomski vidik proučevanja, saj odločitve o nakupu delovnih predmetov pomembno vplivajo na višino stroškov zalog. Naloga ekonomike podjetja pa je, da priporoči vedno tisti način, ki bo kar najbolj znižal stroške podjetja. Sicer pa je o dejavnikih, ki vplivajo na to, kakšna naj bo zaloga delovnih predmetov, pisal že Turk v delu o ekonomiki podjetij (1969, str. 69). Nato pa je razglabljanja o odločitvah za nakup delovnih predmetov razvijal v delu o upravljalnem računovodstvu, ki so jih potem prevzeli sodobni avtorji o poslovodnem računovodstvu. Sodobno stroškovno računovodstvo pa presoja višino zalog z uporabo kazalnikov in s tem proučuje uspešnost nakupovanja predmetov dela. Takšno proučevanje prav tako sodi med proučevanje ekonomike podjetja.

4.2. STROŠKI

4.2.1. Stroški glede na prvine poslovnega procesa

4.2.1.1. Stroški delovnih sredstev

V okviru stroškov delovnih sredstev v strokovni literaturi o ekonomiki podjetja zasledimo predvsem obravnavo amortizacije in stroške tekočega ter investicijskega vzdrževanja delovnih sredstev. Stroške drobnega inventarja obravnava ekonomika podjetja v okviru stroškov delovnih predmetov, ker se za njihovo ugotavljanje uporabljajo podobni postopki kot za ugotavljanje stroškov delovnih predmetov. V nadaljevanju obravnavam samo amortizacijo.

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej opredelijo amortizacijo kot strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti delovnega sredstva na poslovne učinke in se ga izračuna kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje. Nato pojasnjujejo, da je amortizacija pomembna z dveh vidikov. Z njo v podjetju zagotavljamo enostavno reprodukcijo (ponovno nabavo oziroma zamenjavo) izrabljenih delovnih sredstev, po drugi strani pa nam omogoča, da na stvarnejši način ugotavljamo stroškovno ceno poslovnih učinkov (Pučko, Rozman, 2000, str. 94-95).

Nato najprej podrobno razlagajo dejavnike, ki vplivajo na življenjsko dobo delovnega sredstva in ki se kažejo v fizičnem obrabljanju ter fizičnem staranju, tehničnem in gospodarskem. Zatem razložijo sestavo amortizacijske osnove, ki vključuje kupno ceno ter morebitne davke in carine, stroške dostave in montaže. Sledi podrobna teoretična razlaga najpogostejše funkcionalnih in časovnih metod amortiziranja. V okviru časovnega amortiziranja pa razlikujejo enakomerno, padajoče in naraščajoče amortiziranje. Najpogostejši metodi padajočega časovnega amortiziranja, katerih obravnavo zasledimo v ekonomiki podjetja, pa sta metoda padajoče osnove in metoda vsote letnih števil. Namen podrobne teoretične razlage

metod amortiziranja v okviru ekonomike podjetja je proučiti, v kolikšnem času posamezna metoda povrne prvotna sredstva v denarno obliko in kako vpliva na višino lastne cene, torej kakšen bo strošek amortizacije v posameznih letih življenjske dobe delovnega sredstva. Metode amortiziranja so predstavljene z njihovimi prednostmi in slabostmi ter primernostjo uporabe. Na tej podlagi ima podjetje več možnosti, da bo izbralo tisto metodo amortiziranja, ki mu bo prinesla najnižji strošek amortizacije in s tem povečala uspešnost poslovanja (Turk, 1997, str. 48-55).

Glede na namen amortiziranja naj bi ob koncu dobe koristnosti izrabljeno delovno sredstvo nadomestili z novim, enakovrednim. Pri tem pa se pojavlja problem, da se nabavna vrednost istovrstnega delovnega sredstva na trgu tekom njegove življenjske dobe v podjetju spreminja. Ekonomika podjetja ugotavlja vzroke spreminjanja nabavne vrednosti, to sta predvsem inflacija in tehnični napredek, in jih skuša pri ugotavljanju različnih možnosti nabavne vrednosti odpraviti. Kot možnosti avtorji navajajo dejansko, trenutno in prihodnjo nabavno vrednost in kot najboljšo izpostavijo trenutno nabavno vrednost, ki se jo vsako leto ponovno ovrednoti – revalorizira. Avtorji literature o ekonomiki podjetja opozarjajo tudi na vpliv metode amortiziranja na višino davka od dobička (Turk, 1997, str. 55).

V strokovni literaturi o **računovodstvu na splošno**, avtorjev Turka in Melavca (1998, str. 149-153), lahko zasledimo poglavje o vrednotenju osnovnih sredstev, ki vključuje podrobno teoretično razlago metod amortiziranja, ki jo najdemo že v Turkovem strokovnem delu o ekonomiki podjetja (1969, str. 53-56).

Takšna razlaga metod amortiziranja se nato ponovi v Turkovi strokovni literaturi o **finančnem računovodstvu** (1980, str. 262-265), vendar pa je potem sodobni avtorji o finančnem računovodstvu (Turk et al., 1999) ne vključujejo več v svoje delo.

Sodobno **poslovno računovodstvo** posreduje računovodske informacije tudi za odločitve o metodah obračunavanja amortizacije. Sodilo za odločitev o metodi amortiziranja predstavlja obdavčen poslovni izid. Če se delovno sredstvo hitreje amortizira, je v začetnih letih njegove življenjske dobe treba obračunati manjše davke, v naslednjih letih pa večje. Če se nato diskontira sedanjo vrednost izdatkov v zvezi z obračunanimi davki, lahko ugotovimo, da hitrejša amortiziranje delovnega sredstva zmanjšuje njegovo sedanjo vrednost, kar pomeni, da bomo žrtvovali manj denarja za delovno sredstvo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 357-358).

Poglavje, namenjeno računovodskim informacijam za odločitve o metodah obračunavanja amortizacije, zasledimo že v Turkovem strokovnem delu o upravljalnem računovodstvu (1984, str. 149-151), s to razliko, da kot sodilo za odločitev o metodi obračunavanja amortizacije poleg obdavčenega poslovnega izida obravnava še različne prispevke, ki se obračunavajo od poslovnega izida. V strokovnem delu o upravljalnem računovodstvu je podana tudi teoretična razlaga razlogov in smeri spreminjanja nabavne vrednosti in neodpisane vrednosti ter vpliv

prenizke ali previsoke amortizacijske stopnje in amortizacijske osnove na reprodukcijo delovnih sredstev. Nabavna vrednost se spreminja zaradi inflacije in kot rešitev je navedena revalorizacija; neodpisana vrednost pa se spreminja zaradi inflacije in obračunavanja amortizacije (Turk, 1984, str. 148-149). Sodobni avtorji o poslovnem računovodstvu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000) takšne razlage niso povzeli.

Iz tega lahko ugotovimo, da se v strokovni literaturi o računovodstvu na splošno, kjer je soavtor Turk, v veliki meri ponavljajo poglavja iz ekonomike podjetja (Turk, 1969), medtem ko Hočevar in Igličar (1995, str. 57), avtorja literature o računovodstvu na splošno, podajata številčni primer le za metodo enakomernega časovnega amortiziranja in menita, da je podrobna obravnavanje vpliva obdavčenega poslovnega izida na odločitev o metodi amortiziranja, ki ga obravnava poslovnem računovodstvu, lahko rečemo, da s tem poslovnem računovodstvu posega v ekonomski vidik proučevanja amortizacije, saj se s tem z nekoliko drugačnega vidika ukvarjajo tudi avtorji literature o ekonomiki podjetja.

4.2.1.2. Stroški delovnih predmetov

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej pojasnjujejo, da je ugotavljanje višine stroškov delovnih predmetov izredno pomembno, saj lahko že njihovo manjše relativno znižanje bistveno izboljša ekonomski uspeh poslovanja. To velja predvsem za proizvodna podjetja, kjer je delež teh stroškov relativno velik. Njihovo višino lahko določimo, če pomnožimo porabljene količine teh predmetov z ustreznimi cenami. Višina stroškov delovnih predmetov je odvisna predvsem od tega, katero ceno izberemo za ovrednotenje porabljenih količin delovnih predmetov (Pučko, Rozman, 2000, str. 121-122).

V strokovni literaturi o ekonomiki podjetja najpogosteje zasledimo obravnavo naslednjih metod ovrednotenja zalog delovnih predmetov: metodo povprečnih (drsečih) nabavnih cen, fifo metodo, lifo metodo in metodo stalnih planskih cen. Avtorji literature o ekonomiki podjetja podrobno proučujejo vsako posamezno metodo vrednotenja delovnih predmetov z njenimi prednostmi in slabosti. To je pomembno, ker daje vsaka od poznanih metod drugačno višino stroškov delovnih predmetov, kar vpliva na izkazan ekonomski rezultat poslovanja podjetja, na višino vrednosti, po kateri bo podjetje izkazovalo svoje zaloge, pa tudi na splošno raven likvidnosti podjetja. Nato priporočijo metodo, ki bo podjetju omogočila doseči najnižje stroške delovnih predmetov glede na dane okoliščine (Pučko, Rozman, 2000, str. 122-124).

Avtorji literature o ekonomiki podjetja proučujejo v okviru stroškov delovnih predmetov tudi stroške, ki nastanejo zaradi odpadka, izmeta, kala ipd. Pri tem skušajo ugotoviti načine, da bi bili delovni predmeti čim bolj izkoriščeni, hkrati pa stroški, povezani z odpadki, izmetom, kalom ipd., čim nižji.

V sodobni strokovni literaturi o **stroškovnem računovodstvu** (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 87-88) lahko zasledimo podrobno teoretično obravnavo metod vrednotenja zalog, ki jo lahko zasledimo tudi v Turkovem delu o stroškovnem računovodstvu (1980, str. 108-111).

Sodobni avtorji literature o stroškovnem računovodstvu pa v okviru računovodskega proučevanja analizirajo stroške materiala z uporabo odmikov in kazalnikov.

Da sploh lahko primerjamo stroške materiala kot prvino poslovnega procesa v stroškovnem računovodstvu in delovne predmete kot prvino poslovnega procesa v ekonomiki podjetja, je potrebno opraviti prilagoditev.

Ekonomika podjetja deli delovne predmete na prave, pomožne in režijske (Žnidaršič-Kranjc, 1995, str. 60-61). Material je kot prvino poslovnega procesa stroškovnega računovodstva mogoče razčleniti na: kupljene surovine, material, polproizvode in dele; kupljeno energijo; kupljeni drobni inventar (z dobo koristnosti do leta dni) (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 23). Stroški v zvezi materialom se delijo na stroške porabe materiala in druge stroške materiala (posredni stroški materiala) (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 176). Tako lahko stroške pravih in pomožnih delovnih predmetov povezujemo s stroški porabe materiala, stroški režijskih delovnih predmetov pa sodijo med druge stroške materiala.

Avtorji literature o sodobnem stroškovnem računovodstvu z odmiki v stroških materiala proučujejo, zakaj prihaja do razlik med dejanskimi in standardnimi stroški materiala. Vzroki za razlike se kažejo v spremenjenih nabavnih cenah in spremenjenih potroških v določenem obdobju. Do sprememb v nabavnih cenah prihaja zaradi spremenjenih nakupnih cen in/ali spremenjenih neposrednih stroškov nakupa. Avtorji nato vsebinsko podrobno opredeljujejo vzroke za spremembe v nakupnih cenah, v neposrednih stroških nakupa in v potroških materiala (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 449-453). Večina vsebine poglavja o proučevanju stroškov materiala z odmiki je povzeta po Turkovem poglavju o računovodski analizi materiala iz strokovnega dela o upravljalnem računovodstvu (1980, str. 124-127).

Velikosti sprememb v nabavnih cenah pa sodobno stroškovno računovodstvo ugotavlja tudi z uporabo računovodskih kazalnikov v zvezi z gospodarskimi kategorijami nakupovanja (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 494-495), to sta:

- indeks uresničevanja načrtovane nabavne vrednosti kupljenih količin, ki pomeni razmerje med uresničeno in načrtovano nabavno vrednostjo kupljenih količin, ter
- indeks uresničevanja standardne nabavne vrednosti kupljenih količin, ki pomeni razmerje med uresničeno in standardno nabavno vrednostjo kupljenih količin.

Sodobno **poslovodno računovodstvo** postavlja sodila za ugotavljanje sprememb v stroških materiala, s katerimi naj bi bil zagotovljen nadzor stroškovnega mesta odgovornosti. Odmik pri neposrednih stroških materiala razčlenjujejo avtorji literature o poslovodnem računovodstvu na del, ki je posledica spremenjene cene materiala, in na del, ki je posledica

spremembe v potroških materiala. Nato ugotavljajo vzroke negativnih posledic sicer ugodnega odmika na podjetje. Avtorji proučujejo tudi, čigavi ukrepi so razlog za odmike (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 187-190).

V vsaki strokovni literaturi o **računovodstvu na splošno** (Turk, Melavc, 1998, str. 154-157, Hočevnar, Igličar, 1995, str. 35-40) lahko zasledimo podrobno teoretično obravnavo metod vrednotenja zalog. Hočevnar in Igličar (1995, str. 228-229) pa proučujeta tudi odmike pri neposrednih stroških materiala.

V sodobnem **finančnem računovodstvu** (Turk et al., 1999, str. 84-94) lahko zasledimo tudi podrobno teoretično razlago metod vrednotenja zalog, ki jo podaja tudi Turk v delu o finančnem računovodstvu (1980, str. 118-120).

Iz navedenega izhaja, da sodobno poslovodno računovodstvo, stroškovno računovodstvo in računovodstvo na splošno v okviru računovodskega proučevanja pri pripravljanju sodil za odločanje tudi temeljito proučujejo vzroke in posledice za nastale spremembe pri stroških materiala, kar pa sodi v ekonomski vidik proučevanja, saj je naloga ekonomike podjetja, da proučuje stroške delovnih predmetov ter skuša pri tem najti načine za njihovo zmanjšanje. Za to pa mora poznati vzroke njihovih morebitnih sprememb. Da takšna analiza z odmiki sodi v ekonomski vidik proučevanja, nam kaže tudi dejstvo, da je bila prvotno predstavljena v literaturi o ekonomiki podjetij (Turk, 1959, str. 328-329). Zaradi istega razloga sodi analiza z računovodskimi kazalniki v sodobnem računovodstvu v ekonomski vidik proučevanja. Prav tako podrobna teoretična razlaga metod vrednotenja porabe zalog, ki jo zasledimo v vsaki strokovni literaturi o računovodstvu, sodi v ekonomiko podjetja, saj je naloga ekonomike podjetja ugotoviti in priporočiti tisto metodo vrednotenja zalog, ki bo podjetju zagotovila najbolj pravilno ovrednotene zaloge. Poleg tega pa se je podrobna teoretična obravnavo metod pojavila že v delu o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 66-68).

Ob tem pa lahko ugotovimo tudi, da prihaja do prekrivanj pri proučevanju stroškov materiala z odmiki med sodobnim poslovodnim in stroškovnim računovodstvom ter računovodstvom na splošno.

4.2.1.3. Stroški dela

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** razdelijo plače najprej na plače za opravljeno delo, nadomestila plač in nagrade. Zatem vsebinsko podrobno proučujejo dejavnike, ki vplivajo na obračun plače za opravljeno delo in se kažejo v sestavljenosti dela, količini opravljenega dela, kakovosti rezultatov dela, doseženi gospodarnosti dela in vrednosti enote opravljenega dela, ter podajajo vsebinsko opredelitev nadomestil plač in nagrad (Turk, 1997, str. 75-89).

Nekateri sodobni avtorji literature o ekonomiki podjetja pa v okviru stroškov dela podrobno proučujejo temeljne značilnosti sistema plačevanja delavcev, ki temelji na sistemu plačevanja po času in učinku. Avtorji opredelijo pri vsakem posameznem sistemu plačevanja njegove prednosti in slabosti, kako se določi višina delavčevega zaslužka in dejavnike, ki vplivajo na višino zaslužka (Pučko, Rozman, 2000, str. 125-136).

Strokovna literatura o **računovodstvu na splošno**, avtorjev Turka in Melavca (1998, str. 157-167), vsebuje poglavje o temeljniti vsebinski opredelitvi dejavnikov, ki vplivajo na plače za opravljeno delo, in poglavje o vsebinski opredelitvi nadomestil plač, ki prvotno izhaja iz Turkovega dela o ekonomiki temeljne organizacije združenega dela (1979, str. 67-76).

Pri sodobnih avtorjih literature o **stroškovnem računovodstvu** lahko zasledimo navedbo dejavnikov, ki vplivajo na plače za opravljeno delo. Podana pa je tudi vsebinska opredelitev plač za opravljeno delo in nadomestil plač za neopravljeno delo (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 32-33). Že Turk v svojem strokovnem delu o stroškovnem računovodstvu (1980, str. 132) najprej navaja dejavnike, ki vplivajo na obračun plače za opravljeno delo in jih povzema iz dela o ekonomiki temeljne organizacije združenega dela (Turk, 1979, str. 67). Nato avtor vsebinsko opredeljuje še dve vrsti plač, to sta vračunanane plače in plače nad vračunananim zneskom. V prvo skupino uvršča plače iz opravljenega dela in nadomestila plač, v drugo skupino pa povečanje plač iz opravljenega dela, plače iz inovacij in racionalizacij, plače iz upravljanja s sredstvi in oblikovanje sklada skupne porabe (Turk, 1980, str. 133-135).

Sodobni avtorji literature o stroškovnem računovodstvu pa vključujejo v okvir računovodskega proučevanja tudi proučevanje plač z odmiki in kazalniki (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 454-455, 500-501).

Plače so zmnožek med časom dela in ustrezno postavko na enoto časa. Odmik pri plačah je zato mogoče razdeliti na dva dela, to je na del zaradi spremembe postavk in na del zaradi spremembe časa. V primeru spremembe postavk plač so relevantne podlage za obračun plač, saj nastajajo razlike med dejanskimi in standardnimi plačami, če je podlaga za obračun akord oziroma norma. Razlike zaradi spremembe časa lahko nastanejo zaradi spremenjene prizadevnosti oziroma sposobnosti zaposlenega, uporabe drugačnega orodja ali stroja, drugačne metode ipd. (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 454-455). Večina vsebine poglavja o proučevanju stroškov dela z odmiki je povzeta po Turkovem poglavju o računovodski analizi dela iz strokovnega dela o upravljalnem računovodstvu (1980, str. 155-160).

Med kazalnike, ki proučujejo gibanje plač v primerjavi s prejšnjim obdobjem in gibanje uresničenih plač v primerjavi s standardnimi plačami, sodita (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 500-501):

- časovni indeks neposrednih stroškov plač, ki pomeni razmerje med neposrednimi stroški plač v obravnavanem obdobju in v nekem drugem obdobju, ter

- indeks uresničevanja standardnih neposrednih stroškov plač, ki pomeni razmerje med dejanskimi (uresničenimi) neposrednimi stroški plač in standardnimi neposrednimi stroški plač.

Sodobni avtorji literature o **poslovnem računovodstvu** razčlenjujejo stroške dela najprej na stroške plač in na dajatve na podlagi plač (za pokojninsko in socialno zavarovanje) ter oba dela podrobno vsebinsko opredeljujejo. Veliko pozornost posvečajo pravilom, ki vplivajo na določanje plač zaposlencem. Podrobno opredeljujejo tudi dejavnike, ki vplivajo na obračunavanje plač. Nato pa analizirajo, zakaj se spremeni celotni znesek točk, ki izraža obseg dela, in kakšne so posledice spremembe razmerij med najmanjšo in največjo plačo na vrednost točke (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2000, str. 258-272).

Že v strokovnem delu o upravljalnem računovodstvu lahko zasledimo vsebinsko opredelitev vrst plač, ki se delijo na plače iz opravljenega dela, nadomestila plač, plače iz inovacij in racionalizacij in plače iz upravljanja sredstev. Podrobno je proučen tudi vpliv spremembe dohodka in obsega dela na delitev plač (Turk, 1984, str. 104-113).

Sodobno poslovno računovodstvo prav tako analizira odmike pri neposrednih stroških delov, ki jih razčlenjuje na odmik zaradi spremembe urne postavke (cene dela) in na odmik zaradi spremenjene učinkovitosti dela (potroška dela). Ta sodila se postavljajo za nadziranje stroškovnega mesta odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2000, str. 186-187).

V literaturi o **računovodstvu na splošno** (Hočevar, Igličar, 1995, str. 230-231) lahko zasledimo tudi podrobno razlago odmikov pri neposrednih stroških plač.

V prvih strokovnih delih o **finančnem računovodstvu** (Turk, 1980, str. 269-272) lahko zasledimo podrobno vsebinsko opredelitev vrst plač in navedbo dejavnikov, ki vplivajo na plače iz opravljenega dela. Avtorji literature o sodobnem finančnem računovodstvu takšnih razlag ne povzemajo (Turk et al., 1999).

Iz tega izhaja, da se določeni odseki iz Turkove (1979) strokovne literature o ekonomiki temeljne organizacije združenega dela (v mislih imam opredelitev vrst plač in dejavnikov, ki vplivajo na obračunavanje plač), pojavljajo ves čas do danes, tako v literaturi o ekonomiki podjetja kot tudi v sodobnem stroškovnem in poslovnem računovodstvu. Sodobno stroškovno in poslovno računovodstvo ter računovodstvo na splošno proučujejo stroške dela tudi s pomočjo odmikov, stroškovno računovodstvo pa še z uporabo kazalnikov. Takšno proučevanje pa sodi v ekonomski vidik proučevanja, saj pri tem tudi temeljito proučujejo vzroke in posledice nastalih sprememb.

S tega zornega kota pa prihaja do prekrivanj tudi med sodobnim stroškovnim in poslovnim računovodstvom ter računovodstvom na splošno. Poleg tega pa lahko ugotovimo, da so si poglavja v sodobnem stroškovnem in poslovnem računovodstvu, ki proučujejo velikost

plač, njihovo spreminjanje in njihov vpliv na poslovni izid, precej podobna, kar pomeni, da se prekrivajo tudi v samem teoretičnem opisovanju.

4.2.1.4. Stroški tujih storitev

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej pojasnjujejo značilnosti stroškov tujih storitev. Njihovo poznavanje je izjemno pomembno, saj postaja največji del storitev istočasno, s tem ko se opravljajo, tudi del procesa trošenja vrednosti v podjetju, zato pomeni vsaka neusklajenost manjšo gospodarnost odvijanja poslovnega procesa. Nato avtorji vsebinsko opredeljujejo tekoče storitve in storitve, ki imajo dolgoročni značaj (Pučko, Rozman, 2000, str. 140-141).

Turk (1997, str. 69-72) pa vsebinsko opredeljuje potroške storitev in njihovo vrednotenje; deli jih na potroške storitev: a) ki so neposredno vključene v izvajanje poslovnega procesa; b) ki neposredno oblikujejo znanje, potrebno v poslovnem procesu; c) ki vplivajo na okoliščine izvajanja poslovnega procesa; d) ki omogočajo prisotnost sredstev, potrebnih v poslovnem procesu.

V sodobnem **stroškovnem računovodstvu** (Turk, Kavčič, Koželj, 2000, str. 29) lahko zasledimo kratko vsebinsko obravnavo storitev, povzeto po Turkovem strokovnem delu o stroškovnem računovodstvu (1980, str. 165); razdeljene so kot v Turkovem strokovnem delu o ekonomiki temeljne organizacije združenega dela (1979, str. 61-64) in nato v vseh njegovih delih do danes.

Sodobno stroškovno računovodstvo analizira v okviru računovodskega proučevanja odmike pri stroških storitev, pri čemer je odmik posledica spremenjenih nabavnih cen in/ali spremenjenih potroškov storitev (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 457). Že Turk omenja v delu o stroškovnem računovodstvu (1980, str. 177) proučevanje storitev z odmiki.

Ugotovimo lahko, da sodi vsebinska obravnavo stroškov storitev v stroškovnem računovodstvu v ekonomiko podjetja. Prav tako lahko to trdimo za proučevanje stroškov storitev z uporabo odmikov.

4.2.2. Prag rentabilnosti (točka preloma) in ciljni dobiček

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej podajo definicijo praga rentabilnosti (točke preloma), ki pomeni tisti obseg poslovanja, pri katerem so celotni stroški enaki celotnim prihodkom. V tej točki ni niti izgube niti dobička. Nato pojasnjujejo, da poslovođstva v podjetju navadno ne zanima, kdaj bodo prihodki enaki celotnim stroškom, še posebno, ker ravnateljstvo bolj razmišlja o dobičku v ekonomskem smislu in ne v računovodskem, da je

dobiček enak celotnim prihodkom minus celotnim stroškom. Bolj jih zanima prispevek za kritje. Kadar se namreč odločitve sprejemajo v kratkem roku, kjer so fiksni inputi že investirani v podjetje in ni mogoče več preprečiti nastanka njihovih stroškov, je bolj pomembna razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški na enoto poslovnega učinka, ki bodo nastali ob proizvodnji določenega poslovnega učinka (Rebernik, 1994, str. 193).

Avtorji nato podajo obrazec za izračun praga rentabilnosti (točke preloma) pri predpostavki proporcionalnih spremenljivih stroškov (Rebernik, 1994, str. 194):

$$\text{količina} = \frac{\text{stalni stroški}}{\text{cena} - \text{povprečni spremenljivi stroški}} = \frac{\text{stalni stroški}}{\text{prispevek za kritje}}$$

Avtorje literature o ekonomiki podjetja še posebej zanima, kdaj bo dosežen določen zaželen dobiček, ki ga nekateri avtorji imenujejo ciljni dobiček. Izračunamo ga tako, da ga upoštevamo v enakem smislu kot fiksne stroške. Na ta način pa lahko podjetje ugotovi tudi nasprotno, namreč kakšen dobiček bo imelo pri določenem obsegu poslovanja (Rebernik, 1994, str. 195).

Turk (1997, str. 210) pa razlaga ugotavljanje praga rentabilnosti tudi za primer, če se podjetje ukvarja z več vrstami poslovnih učinkov.

Sodobni avtorji literature o **poslovnem računovodstvu** ugotavljajo tudi prag rentabilnosti in potreben obseg poslovanja, ki omogoča doseči določen zaželen dobiček, tako za primer, ko se podjetje ukvarja z eno vrsto poslovnih učinkov, kot za primer, ko se podjetje ukvarja z več vrstami poslovnih učinkov (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 423-437).

Turk ugotavlja v strokovnem delu o upravljalnem računovodstvu (1984, str. 193-199) prag rentabilnosti pri upoštevanju samo materialnih stroškov in najmanjše amortizacije, pri upoštevanju vseh stroškov ter pri upoštevanju določenega dobička, in sicer za primer, ko proizvaja podjetje eno vrsto poslovnih učinkov, in za primer, ko proizvaja podjetje več vrst poslovnih učinkov. Takšno proučevanje praga rentabilnosti in ciljnega dobička izhaja iz poglavja o načrtovanju dobička glede na obseg prodaje in višino rednih prihodkov iz Turkovega dela o ekonomiki podjetja (1969, str. 248-254), s to razliko, da je v literaturi o upravljalnem računovodstvu poudarek na računovodskih informacijah.

Tudi v sodobnem **stroškovnem računovodstvu** (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 506) lahko v okviru računovodskega proučevanja zasledimo kratko predstavitev praga dobička.

Iz tega sledi, da sodobno poslovodno računovodstvo s tem, ko posreduje računovodske informacije za potreben obseg dejavnosti, ugotavlja in proučuje prag rentabilnosti ter potreben obseg za dosego ciljnega dobička, s čimer posega v ekonomski del proučevanja, saj je to področje naloga ekonomike podjetja. To potrjuje tudi dejstvo, da je bilo proučevanje praga

rentabilnosti in ciljnega dobička najprej predstavljeno v literaturi o ekonomiki podjetja. Sodobno stroškovno računovodstvo posega tudi s predstavitvijo obrazcev za izračun praga rentabilnosti v ekonomski vidik proučevanja.

Zopet pa lahko ugotovimo, da prihaja tudi v tem kontekstu do prekrivanj med sodobnim stroškovnim in poslovnim računovodstvom.

4.2.3. Stroški po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

4.2.3.1. Stroški po stroškovnih mestih

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** stroškovno mesto najprej opredelijo kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, v katerem se pri poslovanju pojavljajo stroški in za katerega imamo izoblikovane nosilce odgovornosti. Nato jih v grobem razdelijo na proizvodna in neproizvodna stroškovna mesta. V okviru proizvodnih stroškovnih mest razlikujejo stroškovna mesta osnovne (glavne) dejavnosti, stranske, pomožne in neindustrijske dejavnosti. Pri neproizvodnih stroškovnih mestih pa razlikujejo stroškovna mesta nabavne dejavnosti, prodajne dejavnosti in uprave v ožjem smislu. Vsa omenjena stroškovna mesta vsebinsko podrobno opredeljujejo. Nato navajajo dejavnike, od katerih je odvisno število stroškovnih mest, ki so dejavnost podjetja in njegova velikost, organizacijska struktura podjetja, pa tudi vrsta metode obračuna stroškov, ki jo podjetje uporablja (Pučko, Rozman, 2000, str. 172-173).

Nato sodobni avtorji literature o ekonomiki podjetja opredeljujejo posredne in neposredne stroške ter pojem ključa kot pripomočka za razporejanje posrednih stroškov na stroškovna mesta. Ključ je na splošno opredeljen kot razmerje med posrednimi stroški stroškovnih mest in osnovo, pomnoženo s sto. Nato poudarjajo pomen skrbno izbrane osnove, da se posredni stroški čim bolj pravilno porazdelijo po stroškovnih mestih. Navadno podjetje uporablja različne ključe za porazdelitev različnih posrednih stroškov. Na ta način pridemo do izvirnih stroškov na posameznih stroškovnih mestih. Ker pa poslovni učinki nastajajo na osnovnih stroškovnih mestih, je potrebno vse stroške, ki nastajajo na drugih stroškovnih mestih, porazdeliti na osnovna. Najprej je potrebno porazdeliti stroške pomožnih stroškovnih mest na osnovna in na neproizvodna stroškovna mesta. Nato pa je treba še vse stroške neproizvodnih stroškovnih mest prenesti na osnovna stroškovna mesta. Pri tem si pomagamo s ključi, pri čemer mora biti osnova skrbno izbrana. Na ta način pridemo do izpeljanih stroškov (Pučko, Rozman, 2000, str. 174-177).

Sodobni avtorji literature o **stroškovnem računovodstvu** teoretično podrobno opisujejo vzpostavljanje stroškovnih mest in razdelitev izvirnih stroškov nanje (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 211-218), kar je povzeto po Turkovem delu o stroškovnem računovodstvu (1980, str. 196-202, 209-210), ki izhaja iz dela o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 108-116).

Razdelitev stroškov pomožnih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta, ugotavljanje koeficientov dodatka splošnih stroškov in obravnava obračunskih listov v sodobnem stroškovnem računovodstvu (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 218-268) so povzeti po Turkovem delu o stroškovnem računovodstvu (1980, str. 211-246); vendar pa so bolj natančno opredeljeni kot v delu o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 115-122).

V strokovni literaturi o **finančnem računovodstvu** in o **računovodstvu na splošno** lahko zasledimo kratko predstavitev poglavja o stroških po stroškovnih mestih, kjer je poudarjen predvsem namen razdelitve podjetja na stroškovna mesta in opredelitev pojma samega (Turk, 1980, str. 274-275, Turk, Melavc, 1998, str. 64-65, Hočevar, Igličar, 1995, str. 59-61); to je povzeto po ekonomiki temeljne organizacije združenega dela (Turk, 1979, str. 92). Sodobni avtorji literature o finančnem računovodstvu (Turk, et al., 1999, str. 164) pa takšne vsebinske opredelitve stroškov po stroškovnih mestih ne povzemajo več, ampak jih predstavljajo v zvezi z metodologijo knjiženja.

Takšna natančna analiza dejavnikov, ki vplivajo na vzpostavljanje stroškovnih mest, postopka razporejanja stroškov na stroškovna mesta in postopka prenašanja z enega stroškovnega mesta na druga ter ugotavljanja količnika dodatka posrednih stroškov v sodobnem stroškovnem računovodstvu, sodi v ekonomski vidik proučevanja, saj je naloga ekonomike podjetja, da zagotovi čim pravilnejše razporejanje stroškov po stroškovnih mestih. Poleg tega pa je Turk o stroških po stroškovnih mestih pisal že v strokovnem delu o ekonomiki podjetja (1969, str. 108-122). Večina vsebine o stroških po stroškovnih mestih iz del o ekonomiki podjetja (Turk, 1969) se nato prenese v Turkovo strokovno delo o stroškovnem računovodstvu (1980) in nato v strokovna dela o sodobnem stroškovnem računovodstvu in o računovodstvu na splošno.

4.2.3.2. Stroški po stroškovnih nosilcih

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej opredeljujejo pojem stroškovnega nosilca kot učinek delovnih procesov v podjetju ter jih nato razdelijo na končne in začasne stroškovne nosilce. Nato podajajo definicijo kalkulacije ter vsebinsko ovrednotijo neposredne in posredne stroške stroškovnih nosilcev. Sledi obravnava problema pri izbiri osnove za ključ, ki mora slediti načelu, da bo neka izbrana osnova za izračun ključa tem boljša, čim večja bo medsebojna odvisnost (korelacija) med gibanjem osnove in gibanjem posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih (Pučko, Rozman, 2000, str. 177-181).

Avtorji literature o ekonomiki podjetja podajajo ponavadi dve skupini osnov. Ena skupina zajema naturalne ali fizične količine, druga pa vrednostne. V prvi skupini so porabljene količine pravih predmetov dela, količine izdelanih poslovnih učinkov, porabljeno število ur direktnega dela, porabljeno število strojnih ur, površina delavnice, število zaposlenecv neposredno v proizvodnji in druge podobne osnove. V drugi skupini pa so vsi neposredni stroški, stroški dela, stroški pravih predmetov dela, prodajna vrednost poslovnih učinkov,

vrednost delovnih sredstev na osnovnih stroškovnih mestih in druge podobne osnove (Pučko, Rozman, 2000, str. 181-182).

Preden se avtorji literature o ekonomiki podjetja lotijo teoretične razlage metod kalkuliranja, prikažejo strukturo cene; ta pomeni določeno shemo, ki določa vrstni red posameznih stroškovnih vrst in drugih prvin pri kalkuliranju cen poslovnih učinkov. Metode kalkuliranja, ki jih avtorji literature o ekonomiki podjetja najpogosteje obravnavajo, so: delitvena kalkulacija (enostavna in sestavljena), kalkulacija z dodatki (zbirna in diferencialna), kalkulacija z enakovrednimi števili, kalkulacija vezanih ali vzporednih proizvodov in kalkulacija po spremenljivih stroških. Pri tem podrobno proučujejo postopek vsake posamezne metode kalkuliranja ter za vsako metodo posebej navajajo primernost njene uporabe (Pučko, Rozman, 2000, str. 183-196).

Sodobni avtorji literature o **stroškovnem računovodstvu** temeljito proučujejo, v katerih okoliščinah pride v poštev delitvena kalkulacija in v katerih kalkulacija z dodatki. Nato vsebinsko opredeljujejo posebnosti procesne ali množinske dejavnosti in posebnosti naročilne (naročene) dejavnosti. Pri obeh vrstah kalkulacij temeljito pojasnjujejo, kako se upošteva dokončana in kako nedokončana dejavnost. Nato zelo podrobno obravnavajo metode kalkuliranja, pri čemer poudarjajo predvsem pogoje njihove uporabe. Podrobno obravnavajo tudi podlage za izračun količnika dodatka. Na koncu opisujejo obračunski list in podajo kratko predstavitev računalniškega obračunavanja stroškov (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 273-346). Večina vsebine o stroških po stroškovnih nosilcih je povzeta po poglavju o stroških po stroškovnih nosilcih iz Turkovega strokovnega dela o stroškovnem računovodstvu (1980, str. 247-305).

V sodobnem **poslovnem računovodstvu** so metode kalkuliranja samo predstavljene, pri čemer so pri navedbi vrst kalkulacij stroškov z dodatki posebej poudarjeni pogoji njihove uporabe. Avtorji literature o sodobnem poslovnem računovodstvu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 91-127) pa posebej temeljito proučujejo metodo kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti in metodo ciljnih stroškov, in sicer s posebnim poudarkom na prednostih in novostih, ki jih prinašata.

V strokovni literaturi o **finančnem računovodstvu** in o **računovodstvu na splošno** lahko zasledimo kratko predstavitev poglavja o stroških po stroškovnih nosilcih, kjer je poudarjen predvsem pomen razdelitve stroškovnih nosilcev načasne in končne ter shema cene (Turk, 1980, str. 234-236, Turk, Melavc, 1998, str. 65-66), kar je povzeto po ekonomiki podjetij (Turk, 1969, str. 123-126). Sodobni avtorji literature o finančnem računovodstvu (Turk, et al., 1999, str. 97-107) pa podrobno (na način ekonomike podjetja) proučujejo metode kalkuliranja, s poudarkom na njihovi uporabi.

Iz tega izhaja, da sodi obravnava metod kalkuliranja (predvsem s proučevanjem pogojev uporabe posamezne metode, ki jo zasledimo v vsaki strokovni literaturi o sodobnem

računovodstvu) v ekonomski vidik proučevanja. To potrjuje tudi dejstvo, da so se začele metode kalkuliranja razlagati v literaturi o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 127-136). Prav tako sodi v ekonomski okvir proučevanja ugotavljanje količnika dodatka, ki ga zelo podrobno obravnava sodobno stroškovno računovodstvo. Tudi sama teorija o pojmovanju in razdelitvi stroškovnih nosilcev, ki jo zasledimo v računovodstvu na splošno, sodi v ekonomiko podjetja.

4.3. OBLIKOVANJE PRODAJNIH CEN GLEDE NA STROŠKE IN OBLIKOVANJE NOTRANJNH CEN

4.3.1. Oblikovanje prodajnih cen glede na stroške

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** pogosto pri uporabi modela oblikovanja prodajnih cen glede na stroške navajajo metodo stroški plus. Pri tej doda podjetje stroškom na enoto poslovnega učinka še določen pribitek, ki pomeni dobiček (Pučko, Rozman, 2000, str. 205).

Glede stroškovne cene avtorji literature o ekonomiki podjetja ponujajo več možnosti: lastno ceno, zoženo lastno ceno, proizvodjalne stroške in spremenljive stroške. Nato podrobno analizirajo, kaj mora podjetje še pokriti poleg izbrane stroškovne cene. Posebej analizirajo postavljanje prodajnih cen za trgovinsko družbo (Turk, 1997, str. 159-165). Nekateri avtorji proučujejo tudi, kdaj je posamezna stroškovna cena najbolj smiselna, ter ugotavljajo dejavnike, ki vplivajo na odločitev podjetja o pribitku na stroške. Slednji izhajajo iz splošnih ciljev podjetja, običajne stopnje v panogi, izkustveno dosegljive stopnje ipd. Poleg tega ugotavljajo, da je bolje uporabljati načrtovane stroške na temelju predhodne kalkulacije (Pučko, Rozman, 2000, str. 206).

Sodobni avtorji literature o **poslovnem računovodstvu** teoretično temeljito obravnavajo oblikovanje prodajnih cen na podlagi stroškov. Prav tako so kot stroškovna cena relevantni lastna cena, stroški proizvodnje na enoto poslovnega učinka in spremenljivi stroški na enoto poslovnega učinka. Vsako od teh možnosti podrobno opisujejo ter ugotavljajo, katera stroškovna cena je najprimernejša. Posebna pozornost pa je namenjena tudi določanju dobička, ki ga daje posamezni proizvod, načrtovan z določenim odstotkom od lastne cene proizvoda in tudi z določenim odstotkom od vloženih sredstev v proizvodnjo ter prodajo tega proizvoda (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2000, str. 479-482). Celotno poglavje o računovodskih informacijah za odločanje o oblikovanju prodajnih cen je povzeto po Turkovem istoimenskem poglavju iz strokovnega dela o upravljalnem računovodstvu (1984, str. 237-245).

Obravnava oblikovanja prodajnih cen glede na stroške sodi med naloge ekonomike podjetja. To kaže tudi dejstvo, da je bilo oblikovanje prodajnih cen glede na stroške najprej predstavljeno v delu o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 171-175). V sodobnem poslovnem računovodstvu pa je vsebinsko enaka obravnavi oblikovanja prodajnih cen na

podlagi stroškov v delu o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 171-175), le da slednja kot stroškovno ceno vključuje tudi materialne stroške in amortizacijo. Iz tega izhaja, da poslovodno računovodstvo pravzaprav proučuje isto stvar kot ekonomika podjetja, s to razliko, da daje poudarek podrobnim računovodskim informacijam.

4.3.2. Oblikovanje notranjih cen

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej opredelijo notranje cene kot cene poslovnih učinkov, ki prehajajo iz enega dela gospodarske družbe v drugega. Nato opredelijo pogoj za oblikovanje notranjih cen, ki pomeni, da morajo biti notranje cene oblikovane tako, da v posameznih delih usmerjajo odločanje k opredeljenim ciljem podjetja, med katerimi je na prvem mestu celotni poslovni izid, ter da omogočajo ocenjevanje delovanja posameznih delov glede na njihovo prizadevanje po doseganju ciljev podjetja (Turk, 2000, str. 169-170).

Avtorji literature o ekonomiki podjetja navajajo več možnosti notranjih cen: prevladujočo tržno ceno, prilagojeno tržno ceno, dogovorjeno ceno in notranjo ceno, oblikovano na osnovi metode stroški plus. Te možnosti notranjih cen vsebinsko zelo podrobno obravnavajo s posebnim poudarkom na primernosti njihove uporabe in na njihovih slabostih (Turk, 2000, str. 170-173).

Sodobni avtorji literature o **poslovnem računovodstvu** najprej temeljito obravnavajo vpliv notranjih cen na poslovanje mest odgovornosti. V tem kontekstu podajo najprej vsebinsko opredelitev notranjih cen, sledi opredelitev vplivov na odločitev o prenosu in nato še podrobna vsebinska opredelitev možnosti notranjih cen. V poglavju o analizi vpliva prenosnih cen na uspešnost podjetja kot celote avtorji poudarjajo na oblikovanje prenosnih cen med kupcem in prodajalcem znotraj podjetja v različnih primerih glede zaželenosti prenosnih cen. Nato opisujejo, kako naj bi prenosne cene čim bolj pozitivno vplivale na uspešnost celotnega podjetja. Na koncu poglavja vključijo še dolgoročne razsežnosti notranjih cen (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 207-211).

Iz tega izhaja, da sodobno poslovodno računovodstvo proučuje isto stvar kot ekonomika podjetja, s to razliko, da daje poudarek podrobnim računovodskim informacijam. Vendar pa sodi obravnava oblikovanja notranjih cen med naloge ekonomike podjetja. To kaže tudi dejstvo, da je bilo oblikovanje notranjih cen najprej predstavljeno v delu o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 182-185).

4.4. USPEH POSLOVANJA PODJETJA

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej pojmujejo uspeh poslovanja podjetja kot razliko med prihodki in z njimi povezanimi stroški. Nato opisujejo, da je ugotavljanje in

predvidevanje uspeha poslovanja podjetja izjemno pomembno, saj kaže na delo v podjetju, omogoči popravljanje posledic in preprečevanje vzrokov, ki bi vodili v neuspešnost (Pučko, Rozman, 2000, str. 216-217).

Zatem sodobni avtorji literature o ekonomiki podjetja najprej opredeljuje vrste prihodkov; to so prihodki od poslovanja, prihodki od financiranja in izredni prihodki. Vsako od vrst prihodkov podrobno razčlenjujejo in opisujejo. Nato razlagajo možnosti njihovega merjenja. Najpogosteje navajajo in opisujejo načelo zaračunane prodajne vrednosti in načelo plačane prodajne vrednosti. Pri tem poudarjajo, da je razlikovanje med obema izjemno pomembno, saj različno vplivata na dobiček. Predvsem pa je pomembno razlikovanje med prihodki in prejemki, saj so prihodki osnova za uspeh podjetja, prejemki pa osnova plačilne sposobnosti. Avtorji namenjajo pri tem veliko pozornost njihovemu odnosu ter možnostim njihovega nastopa (Pučko, Rozman, 2000, str. 218-223).

Sodobna strokovna literatura o ekonomiki podjetja nato opredeljuje vrste odhodkov; to so odhodki od poslovanja, odhodki od financiranja in izredni odhodki. Avtorji podrobno razčlenjujejo in opisujejo vsako od vrst odhodkov; nato poudarjajo pomembnost razlikovanja med odhodki in stroški, saj se prvi nanašajo na neposredno prodane poslovne učinke v obdobju, drugi pa na v obdobju proizvedene poslovne učinke. Pri tem posvečajo veliko pozornost njihovemu odnosu ter možnostim njihovega nastopa. Predvsem pa je pomembna povezava odhodkov in stroškov preko zalog: v obdobju nastali stroški + stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje + stroški v začetnih zalogah proizvodov - stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje - stroški v zalogi končnih proizvodov = stroški v razdobju prodanih proizvodov = redni odhodki. Pomembno pa je tudi razlikovanje med odhodki in izdatki, saj so odhodki osnova za uspeh podjetja, izdatki pa osnova plačilne sposobnosti. Avtorji opisujejo njihov odnos in možnosti njihovega nastopa (Pučko, Rozman, 2000, str. 223-229).

Strokovna literatura o ekonomiki podjetja nato pojasnjuje, zakaj je razumevanje vrednotenja zalog izjemno pomembno. Odločitev o metodi vrednotenja zalog namreč vpliva na višino odhodkov, s tem pa na dobiček (Pučko, Rozman, 2000, str. 229-231).

Sodobni avtorji literature o ekonomiki podjetja nato ugotovljene prihodke in odhodke povežejo v poslovni izid. Pri tem navajajo več vrst poslovnega izida. Temeljne vrste so dobiček, čisti dobiček in izguba. Druge vrste pa so še prispevek za kritje, kosmati dobiček, razlika v ceni in dohodek. Vse vrste poslovnega izida vsebinsko podrobno opisujejo. Nato opredelijo izkaz uspeha kot osnovo za ugotavljanje uspeha poslovanja. Pri tem razlagajo pomembnost razčlenitve izkaza uspeha in njegove vrste oziroma različice (Pučko, Rozman, 2000, str. 232-235).

Zadnja poglavja pri analizi uspeha poslovanja podjetja namenjajo avtorji o ekonomiki podjetja podrobni teoretični obravnavi delitve dobička, poravnavi izgube, obravnavi vplivov na

ugotavljanje dobička ali izgube, pogojev pridobivanja dobička ter planov in obračunov uspeha poslovanja (Pučko, Rozman, 2000, str. 235-242).

Sodobni avtorji literature o **finančnem računovodstvu** vsebinsko opredeljujejo vrste prihodkov in opisujejo možnosti njihovega opredeljevanja. Precej podrobno pa tudi vsebinsko opredeljujejo odhodke in njihove vrste (Turk et al., 1999 str. 165-192). V Turkovi strokovni literaturi o finančnem računovodstvu (1980, str. 313-319) lahko zasledimo enako vsebinsko obravnavo opredeljevanja prihodkov glede na poslovne učinke ter obravnavo odnosa med prihodki in prejemki, kot jo je podal v delu o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 190-194). Redni prihodki so nato v finančnem računovodstvu (Turk, 1980, str. 320-330) vsebinsko podrobneje opredeljeni kot v ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 195-197), pri izrednih prihodkih pa zasledimo v obeh delih isto poglavje (Turk, 1969, str. 197-200, Turk, 1980, str. 330-332).

Sodobno finančno računovodstvo proučuje z uporabo odmkov, kakšen poslovni izid je doseglo podjetje v primerjavi z načrtovanim. Uresničeni poslovni izid se razlikuje od načrtovanega zaradi sprememb v prihodkih ali odhodkih. Uresničeni prihodki so zmnožek uresničenih prodanih količin in uresničenih prodajnih cen, načrtovani prihodki pa so zmnožek načrtovanih prodanih količin in načrtovanih prodanih cen. Na odmik uresničenih prihodkov od načrtovanih vplivajo spremembe pri prodanih količinah in spremembe pri prodajnih cenah, ki se jih ugotavlja z odmiki. Pri ugotavljanju odmika uresničenih odhodkov od načrtovanih se ugotavlja vpliv spremembe potroškov in/ali vpliv spremembe nabavnih cen (Turk et al., 1999, str. 580-595). Celotno poglavje proučevanja doseženega poslovnega izida v primerjavi z načrtovanim v sodobnem finančnem računovodstvu je povzeto po poglavju o analizi odmkov ustvarjenih prihodkov in odhodkov od načrtovanih iz Turkovega strokovnega dela o finančnem računovodstvu (1980, str. 419-427).

V sodobni literaturi o **računovodstvu na splošno**, pri avtorjih Turku in Melavcu (1998, str. 67-69, 76-77) lahko zasledimo podrobno obravnavo odnosov med prihodki in prejemki, odhodki in izdatki ter stroški in odhodki. Podajata zelo podrobno vsebinsko opredelitev rednih in izrednih prihodkov. Zlasti pri izrednih prihodkih (Turk, Melavc, 1998, str. 83-85) je večina vsebine povzeta po ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 197-199). Podajata pa tudi zelo podrobno vsebinsko opredelitev rednih in izrednih odhodkov (Turk, Melavc, 1998, str. 70-76) hkrati pa teoretično obravnavata vrste in razdelitev dobička ter vrste in poravnavanje izgube (Turk, Melavc, 1998, str. 87-92). Tudi Hočevnar in Igljčar (1995, str. 70-85) podajata vsebinsko opredelitev odhodkov in njihove vrste, odnosa med odhodki in stroški ter odhodki in izdatki, opredelitev prihodkov in njihove vrste, odnosa med prihodki in prejemki ter tudi vsebinsko opredelitev temeljnih in drugih vrst poslovnega izida.

Sodobno **stroškovno računovodstvo** proučuje v kontekstu proučevanja uspeha poslovanja podjetja gospodarske kategorije prodajanja z računovodskimi kazalniki. Za celotno količino in tudi ločeno po vrstah poslovnih učinkov se ugotavlja spremembo dejansko prodanih količin

poslovnih učinkov v primerjavi s tistimi, ki so bile prvotno načrtovane z naslednjimi kazalniki (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 503):

- z indeksom uresničevanja prihodkov od prodaje v obdobju, ki pomeni razmerje med uresničenimi prihodki od prodaje v obdobju in načrtovanimi prihodki od prodaje v obdobju;
- z indeksom uresničevanja standardnih prihodkov od prodaje dejanskih količin, ki pomeni razmerje med dejanskimi (uresničenimi) prihodki od prodaje v obdobju in standardnimi prihodki od prodaje dejanskih količin.

Za celotno prodano količino in za posamezne vrste poslovnih učinkov se ugotavlja tudi sestava prodajnih vrednosti, in sicer z uporabo naslednjih kazalnikov (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 504-505):

- z deležem proizvodjalnih stroškov prodanih količin v prihodkih od prodaje;
- z deležem stroškov nakupno-prodajnih služb prodanih količin v prihodkih od prodaje;
- z deležem stroškov splošnih služb v prihodkih od prodaje in
- z deležem dobička v prihodkih od prodaje.

Za celotno prodano količino in za posamezne vrste poslovnih učinkov se ugotavlja tudi gibanje posameznih sestavin proizvodjalnih stroškov v primerjavi s prejšnjim obdobjem za celotno podjetje, po posameznih vrstah poslovnih učinkov ali na količinsko enoto poslovnega učinka, in sicer z uporabo naslednjih kazalnikov (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 505):

- s časovnim indeksom odhodkov zaradi prodaje, ki pomeni razmerje med odhodki zaradi prodaje v obravnavanem obdobju in odhodki zaradi prodaje v kakem drugem obdobju, in
- s časovnim indeksom dobička iz prodaje, ki pomeni razmerje med dobičkom iz prodaje v obravnavanem obdobju in dobičkom iz prodaje v kakem drugem obdobju.

Pri proučevanju gibanja obeh sestavin prihodkov od prodaje v primerjavi z njihovimi standardnimi zneski za celotno podjetje, po posameznih vrstah poslovnih učinkov ali na količinsko enoto poslovnega učinka, se uporabljata kazalnika (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 505):

- indeks uresničevanja standardnih odhodkov zaradi prodaje, ki pomeni razmerje med dejanskimi odhodki zaradi prodaje in standardnimi odhodki zaradi prodaje, in
- indeks uresničevanja standardnega dobička iz prodaje, ki pomeni razmerje med dejanskim dobičkom iz prodaje in standardnim dobičkom iz prodaje.

Iz tega izhaja, da ima vsebinsko opredeljevanje prihodkov in njihovih vrst, odhodkov in njihovih vrst ter poslovnega izida in njegovih vrst svoj izvor v ekonomiki podjetja (Turk, 1969 str. 187-245). Vendar ker je isti avtor pisal tudi o računovodstvu, so se določeni vsebinski sklopi iz ekonomike podjetja prenesli tudi v strokovno literaturo o računovodstvu (v vse smeri). Ker pa je Turk soavtor pri večini literature o sodobnem računovodstvu, se določeni vsebinski sklopi ponavljajo tudi v sodobnem računovodstvu. Kar pa zadeva proučevanje uspeha poslovanja podjetja v sodobnem finančnem računovodstvu z uporabo odmikov in v

sodobnem stroškovnem računovodstvu z uporabo kazalnikov, lahko rečemo, da le-to sodi v ekonomski vidik proučevanja, saj je bila tovrstna analiza prvotno predstavljena v literaturi o ekonomiki podjetij (Turk, 1959, str. 328-329).

4.5. UGOTAVLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PODJETJA S KAZALCI EKONOMIČNOSTI IN DONOSNOSTI

4.5.1. Ekonomičnost

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej opredelijo ekonomičnost ali gospodarnost kot razmerje med proizvedeno (in prodano) vrednostjo količine učinkov, ki so izraženi vrednostno, in med stroški, ki so bili za to ustvarjeno vrednost potrebni (Rebernik, 1994, str. 188). Nato podajo obrazec za njen izračun in pojasnjujejo, da pomeni vrednost ekonomičnosti, ki je večja od ena, da je prodajna vrednost večja od stroškov in obratno. Ob predpostavki, da so cene dane, vpliva podjetje na ekonomičnost preko količine proizvodov in njihove strukture ter preko količin potroškov in njihove strukture. Nato nakazujejo primerjavo ekonomičnosti v različnih obdobjih, predvsem pa so pomembni dejavniki, ki vplivajo nanjo (Pučko, Rozman, 2000, str. 277-282).

Sodobno **finančno računovodstvo** ugotavlja v okviru računovodskega proučevanja ekonomičnost ali gospodarnost podjetja z uporabo računovodskih kazalnikov (Turk et al., 1999, str. 621-624):

- koeficient gospodarnosti poslovanja, ki pomeni razmerje med prihodki in odhodki od poslovanja;
- koeficient gospodarnosti financiranja, ki pomeni razmerje med prihodki in odhodki od financiranja,
- koeficient celotne gospodarnosti, ki pomeni razmerje med prihodki in odhodki;
- delež stroškov proizvodnje v prodanih količinah v prihodkih od poslovanja;
- delež stroškov prodaje v prihodkih od poslovanja;
- delež stroškov splošnih služb v prihodkih od poslovanja;
- delež amortizacije v prihodkih od poslovanja;
- delež stroškov dela v prihodkih od poslovanja;
- delež stroškov materiala v prihodkih od poslovanja;
- delež kosmatega dobička iz poslovanja v prihodkih od poslovanja;
- delež čistega dobička iz poslovanja v prihodkih od poslovanja in
- delež čistega dobička v prihodkih.

Sodobni avtorji literature o finančnem računovodstvu (Turk et al., 1999, str. 621-624) razlagajo pri posameznih kazalnikih njihovo izrazno moč, njihovo pomembnost, vplive nanje ter opisujejo, za kakšno vrednost posameznega kazalnika naj si podjetje prizadeva. S proučevanjem gospodarnosti z uporabo kazalnikov se je ukvarjal tudi Turk v delu o finančnem

računovodstvu (1980, str. 430-433), vendar s poudarkom na načrtovanih in ustvarjenih kategorijah.

V sodobni strokovni literaturi o **računovodstvu na splošno**, avtorjev Turka in Melavca (1998, str. 515-516), lahko zasledimo tudi proučevanje gospodarnosti, in sicer s kazalnikom celotne gospodarnosti. Hočevar in Igličar (1995, str. 249-250) pa uporabljata pri pojasnjevanju proučevanja gospodarnosti poleg kazalnika celotne gospodarnosti še kazalnik gospodarnosti poslovanja in dobičkonosnost prihodkov.

Lahko ugotovimo, da proučuje sodobno računovodstvo na splošno, predvsem pa sodobno finančno računovodstvo ekonomičnost ali gospodarnost poslovanja podjetja s celo vrsto računovodskih kazalnikov, kar sicer sodi v ekonomiko podjetja, saj je metoda takšnega proučevanja prvotno predstavljena v literaturi o ekonomiki podjetij (Turk, 1959, str. 328-329). Proučevanje ekonomičnosti ali gospodarnosti pa s kateregakoli vidika tako ali tako sodi med naloge ekonomike podjetja.

4.5.2. Donosnost

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej opredelijo donosnost ali rentabilnost kot razmerje med določenim donosom (dobiček, čisti dobiček) in povprečnimi vlaganji (Rebernik, 1994, str. 188). Če je v imenovalcu upoštevan povprečni kapital, je kazalnik zanimiv za lastnike, za podjetje kot celoto pa je pomembnejše, da se v imenovalcu upošteva povprečna sredstva. Predvsem pa je za ekonomiko podjetja pomembna povezava med ekonomičnostjo in donosnostjo. Če obrazec za rentabilnost sredstev razstavimo, dobimo dva pomembna kazalnika: prihodek v primerjavi s sredstvi in dobiček v primerjavi s prihodkom. Ta sestav kazalnikov imenujemo DuPontova formula, ki je pomembna za ugotavljanje, ali je podjetje uspešnejše zaradi boljše izkoriščenosti razpoložljive zmogljivosti (hitreje obrača sredstva) ali zaradi upravljanja proizvodnega procesa na bolj racionalen način. Če dobiček v primerjavi s prihodki zapišemo tudi nekoliko drugače, nam dobljena povezava pove, da je delež dobička v prihodku tem večji, čim večja je ekonomičnost. Na ta način avtorji o ekonomiki podjetja strnejo dejavnike, ki vplivajo na rentabilnost sredstev. To so hitrost obračanja sredstev in vsi dejavniki, ki vplivajo na ekonomičnost (ekonomičnost se vključuje skozi drugi kazalnik pri DuPontovi formuli). Sodobni avtorji te literature poudarjajo tudi obračanje (predvsem obratnih) sredstev kot pomemben dejavnik, ki vpliva na rentabilnost. Vsak reprodukcijski tok namreč prinese tudi poslovni rezultat. Večkrat ko se obratna sredstva obrnejo, večji bo uspeh (Pučko, Rozman, 2000, str. 282-287).

Sodobno **finančno računovodstvo** ugotavlja v okviru računovodskega proučevanja donosnost ali rentabilnost podjetja z uporabo računovodskih kazalnikov (Turk et al, 1999, str. 625-627); to so:

- koeficient čiste donosnosti sredstev, ki pomeni razmerje med čistim dobičkom, povečanim za dane obresti, in povprečnimi sredstvi;
- koeficient čiste donosnosti kapitala in dolgoročnih dolgov, ki pomeni razmerje med čistim dobičkom, povečanim za dane obresti v zvezi z dolgoročnimi dolgovi, in povprečnim kapitalom, povečanim za povprečne dolgoročne dolgove;
- koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala, ki pomeni razmerje med čistim dobičkom in povprečnim kapitalom;
- koeficient čiste donosnosti dolgov, ki pomeni razmerje med danimi obrestmi in povprečnimi dolgovi;
- koeficient čiste dobičkonosnosti osnovnega kapitala, ki pomeni razmerje med čistim dobičkom in povprečnim osnovnim kapitalom,
- koeficient dividendnosti osnovnega kapitala, ki pomeni razmerje med vsoto dividend in povprečnim osnovnim kapitalom, ter
- stopnja dividendnosti čistega dobička, ki pomeni razmerje med vsoto dividend in čistim dobičkom.

Sodobno finančno računovodstvo temeljito obravnava tudi sistem povezanih kazalnikov (Turk et al., 1999, str. 635-660). S proučevanjem donosnosti z uporabo kazalnikov se je ukvarjal tudi Turk v delu o finančnem računovodstvu (1980, str. 434-439), vendar s poudarkom na načrtovanih in ustvarjenih kategorijah; prav tako se je avtor ukvarjal s sistemom povezanih kazalnikov (Turk, 1980, str. 448-459).

V sodobni strokovni literaturi o **računovodstvu na splošno**, avtorjev Turka in Melavca (1998, str. 516-517), lahko zasledimo tudi proučevanje donosnosti, in sicer s kazalnikom donosnosti kapitala in sredstev. Prav tako uporabljata Hočevar in Igličar (1995, str. 250-252) pri pojasnjevanju proučevanja donosnosti kazalnika donosnosti kapitala in sredstev, opisujeta pa tudi sistem povezanih kazalnikov.

Ugotovimo lahko, da sodobno računovodstvo na splošno, predvsem pa sodobno finančno računovodstvo s celo vrsto računovodskih kazalnikov proučuje donosnost ali rentabilnost poslovanja podjetja, kar sicer sodi v ekonomiko podjetja, saj je metoda takšnega proučevanja prvotno predstavljena v literaturi o ekonomiki podjetij (Turk, 1959, str. 328-329). Proučevanje donosnosti ali rentabilnosti pa s katerekoli vidika oziroma z uporabo katerekoli metode proučevanja tako ali tako sodi med naloge ekonomike podjetja.

4.6. ANALIZIRANJE SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO NJIHOVIH VIROV

4.6.1. Izraba zmogljivosti osnovnih sredstev

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej opredelijo stopnjo izrabe zmogljivosti kot razmerje med izrabljeno in razpoložljivo zmogljivostjo osnovnega sredstva. Nato se

ukvarjajo z vprašanjem, kako izraziti zmogljivost. Na voljo ponujajo več možnosti: čas, v katerem osnovno sredstvo deluje; proizvodjalno sposobnost osnovnega sredstva v časovni enoti; čas, v katerem osnovno sredstvo deluje, in njegovo proizvodjalno sposobnost v časovni enoti (Turk, 1997, str. 301-302). Nekateri avtorji govorijo v povezavi z različnimi možnostmi izražanja zmogljivosti o ekstenzivni (časovna izraba), intenzivni (količinska izraba) in integralni zmogljivosti (časovna in količinska izraba zmogljivosti) (Pučko, Rozman, 2000, str. 62-64).

Avtorje literature o sodobnem **poslovnem računovodstvu** zanima v okviru uspešnosti delovnih sredstev tudi izraba zmogljivosti, ki jo opredelijo kot razmerje med izrabljeno in razpoložljivo zmogljivostjo delovnih sredstev. Ker je kazalnik tehnične narave, izražajo stopnjo celotne izrabe zmogljivosti delovnih sredstev vrednostno, in sicer na podlagi standardnih stroškov. Kazalnik razčlenjujejo naprej glede na vplive nanj, tako da se lahko ugotovi, kako vpliva sprememba izrabljenega časa in sprememba količine poslovnega učinka v časovni enoti na stopnjo celotne izrabe zmogljivosti izbranih delovnih sredstev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 365-366). Obravnava izrabe zmogljivosti je povzeta po Turkovem strokovnem delu o upravljalnem računovodstvu (1984, str. 153-157).

Kljub temu, da ugotavlja sodobno poslovno računovodstvo izrabo zmogljivosti osnovnih sredstev predvsem vrednostno, sodi takšno proučevanje v ekonomski vidik proučevanja. To potrjuje tudi dejstvo, da je bila analiza izrabe zmogljivosti prvotno predstavljena v literaturi o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 372-373).

4.6.2. Obračanje sredstev

Sodobni avtorji literature o **ekonomiki podjetja** najprej opredeljujejo pomen obračanja sredstev in pri tem izpostavijo predvsem obračanje obratnih sredstev. Tako zasledimo obravnavo naslednjih koeficientov obračanja sredstev (Turk, 1997, str. 302-304):

- koeficienta obračanja zaloge materiala kot razmerja med porabljenim materialom v letu dni (po nabavnih cenah) in povprečno zalogo materiala (po nabavnih cenah);
- koeficienta obračanja nedokončane proizvodnje kot razmerja med proizvodnjo, dokončano v letu dni (po stroških), in povprečnim stanjem nedokončane proizvodnje (po stroških);
- koeficienta obračanja zaloge proizvodov, ki pomeni razmerje med prodanimi proizvodi v letu dni (po stroških) in povprečno zalogo proizvodov (po stroških);
- koeficienta obračanja zaloge trgovskega blaga kot razmerja med prodanim trgovskim blagom v letu dni (po prodajnih cenah) in njegovo povprečno zalogo (po prodajnih cenah);
- koeficienta obračanja terjatev do kupcev kot razmerja med terjatvami do kupcev, poravnane v letu dni, in povprečnim stanjem terjatev do kupcev.

Sodobno **finančno računovodstvo** proučuje v okviru računovodskega proučevanja tudi obračanje sredstev. Pri tem uporablja poleg že omenjenih kazalnikov še naslednje kazalnike (Turk et al., 1999, str. 618-620):

- koeficient obračanja obratnih sredstev, ki pomeni razmerje med odhodki za poslovanje v letu dni in povprečnim stanjem obratnih sredstev;
- koeficient obračanja osnovnih sredstev kot razmerje med amortizacijo v letu dni in povprečnim stanjem osnovnih sredstev po neodpisani vrednosti;
- koeficient mesečne zadostnosti zaloge proizvodov kot razmerje med stanjem zalog proizvodov (na podlagi stroškov) in povprečno mesečno prodajo (na podlagi stroškov) in
- koeficient dnevne trajnosti kreditirane prodaje, ki pomeni razmerje med stanjem terjatev do kupcev in povprečnimi dnevnimi prihodki iz prodaje na kredit.

V sodobni strokovni literaturi o **računovodstvu na splošno**, avtorjev Turka in Melavca (1998, str. 510-513), lahko zasledimo tudi proučevanje obračanja sredstev, in sicer z istimi kazalniki, kot so navedeni v literaturi o ekonomiki podjetja (Turk, 1969, str. 373-375) in o ekonomiki gospodarske družbe (Turk, 1997, str. 302-304). Tudi Hočevar in Igličar (1995, str. 247-248) uporabljata pri proučevanju obračanja sredstev koeficiente obračanja terjatev do kupcev, povprečno dobo vezave terjatev do kupcev in koeficient obračanja zalog proizvodov.

Ugotovimo lahko, da sodobno računovodstvo na splošno, predvsem pa sodobno finančno računovodstvo s celo vrsto računovodskih kazalnikov proučuje obračanja sredstev podjetja, kar sicer sodi v ekonomiko podjetja, saj je metoda takšnega proučevanja prvotno predstavljena v literaturi o ekonomiki podjetij (Turk, 1959, str. 328-329). Poleg tega pa je obračanje sredstev eden izmed najpomembnejših dejavnikov, ki vpliva na rentabilnost ali donosnost, zato so to za ekonomiko podjetja izredno pomembni kazalniki.

SKLEP

Slovenska ekonomika podjetja se v veliki meri prekriva z računovodstvom, za razliko od ekonomike podjetja v Nemčiji, kjer ima le-ta svoj izvor, ki vključuje poleg računovodstva v enaki meri še organizacijo, pravo, vodenje in druga področja v podjetju. Na podlagi primerjave sodobne slovenske strokovne literature o ekonomiki podjetja in sodobne slovenske strokovne literature o računovodstvu ugotavljam, da prihaja do prekrivanja na področju odločitev o nakupu delovnih sredstev in predmetov dela, stroškov, razvrščenih glede na prvine poslovnega procesa, na področju ugotavljanja praga rentabilnosti (točke preloma) in ciljnega dobička, razporejanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, oblikovanja prodajnih cen glede na stroške in oblikovanja notranjih cen, na področju ugotavljanja uspeha in uspešnosti poslovanja podjetja ter pri analiziranju sredstev in obveznosti do virov sredstev.

Pri vseh ugotovljenih področjih prekrivanja med ekonomiko podjetja in računovodstvom ugotavljam, da računovodstvo posega v ekonomiko podjetja. V nekaterih primerih prihaja do popolnega prekrivanja, na primer pri temeljitem proučevanju metod vrednotenja zalog. V drugih primerih pa posega računovodstvo v ekonomiko podjetja tako, da proučuje isto, le z nekoliko drugačnega vidika. Primer za to bi bil proučevanje določene ekonomske kategorije z odmiki. Kljub temu da po večini sodobni avtorji strokovne literature o ekonomiki podjetja ne proučujejo posameznih ekonomskih kategorij z odmiki, sodi takšno proučevanje v ekonomski vidik proučevanja, saj je ekonomika podjetja tista, ki mora ugotavljati vzroke morebitnih negativnih sprememb, da lahko potem pripravlja ukrepe za njihovo odpravljanje oziroma zmanjšanje. Da sodi proučevanje posameznih ekonomskih kategorij z odmiki v ekonomski vidik proučevanja, potrjuje tudi dejstvo, da je bilo takšno proučevanje prvotno predstavljeno v strokovni literaturi o ekonomiki podjetja.

Do prekrivanja med ekonomiko podjetja in računovodstvom je prišlo v slovenski strokovni literaturi z razvojem računovodskega proučevanja v okviru računovodstva in upravljalnega (poslovodnega) računovodstva. Vendar pa je glavni vzrok za prekrivanje med obema znanstvenima disciplinama v tem, da ima začetna strokovna literatura o ekonomiki podjetja in o računovodstvu skupnega avtorja, to je Ivana Turka; najprej je pisal o ekonomiki podjetja, nato pa je večino te vsebine prenesel v strokovno literaturo o finančnem, stroškovnem in upravljalnem računovodstvu. Nekatero vsebino, ki so bile prvotno obravnavane v ekonomiki podjetja, je začel razvijati v sklopu računovodstva, v ekonomiki podjetja pa jih je opustil. Primer takšne vsebine je proučevanje ekonomskih kategorij z odmiki. Ker pa je Ivan Turk soavtor večine literature o sodobnem računovodstvu, so se določeni vsebinski sklopi iz prvotne literature o ekonomiki podjetja prenesli v sodobno računovodstvo.

Tako se je v sodobnem finančnem in stroškovnem računovodstvu temeljito razvilo proučevanje posameznih ekonomskih kategorij z uporabo odmikov in kazalnikov, v sodobnem poslovodnem računovodstvu pa proučevanje z odmiki. Ob tem pa ugotavljam, da prihaja do

prekrivanj tudi med sodobnim stroškovnim in poslovnim računovodstvom, in sicer na področju proučevanja stroškov materiala in dela z uporabo odmikov.

Še posebej v sodobnem poslovnem računovodstvu obstaja veliko področij, ki se prekrivajo z ekonomiko podjetja. Ta sodijo v ekonomski vidik proučevanja, ne glede na to, da posredujejo računovodske informacije za posamezne odločitve, saj se ekonomika podjetja pri svojem proučevanju nujno opira tudi na računovodske informacije.

Na koncu naj omenim, da tudi skupna področja ekonomike podjetja in računovodstva posegajo na druga področja, in sicer posega obravnava sodil za odločitve o nakupu delovnih sredstev, ki temeljijo na sedanji vrednosti, na področje poslovnih financ.

LITERATURA

1. Dodge Roy: Foundations of Cost and Management Accounting. London: Chapman & Hall, 1994. 419 str.
2. Hansen Don R., Mowen Maryanne M.: Management accounting. Cincinnati: College division South-Western Publishing Co., 1992. 1048 str.
3. Hočevar Marko, Igličar Sandi: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 268 str.
4. Luger Adolf E.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Band 1: Der Aufbau des Betriebes. München: Carl Hanser Verlag, 1987. 391 str.
5. Mihelčič Miran: Ekonomika poslovanja za inženirje. Ljubljana: Fakulteta za računalništvo in informatiko, 1999. 370 str.
6. Mihelčič Miran: Pregled razvojnih teženj v ekonomiki podjetja v Sloveniji (s posebnim poudarkom na prispevku vseh devetindvajsetih simpozijev). Zbornik XXX. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, str. 21-41.
7. Mramor Dušan: Poglavlja iz poslovnih financ. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 125 str.
8. Pratt Jamie: Financial accounting. Glenview: Scott, Foresman and Co., 1990. 1049 str.
9. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika in organizacija podjetja. 1. knjiga: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 344 str.
10. Pučko Danijel: Sedanji izzivi za slovensko teorijo in prakso na področju ekonomije podjetja. Zbornik XXX. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, str. 43-56.
11. Rebernik Miroslav: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1994. 298 str.
12. Rozman Rudi. Ekonomika podjetja: poslovanje, organizacija, računovodstvo, pravo in še kaj. Organizacija, Kranj, 32(1999), 7, str. 357-364.
13. Škerbic Majda, Rebernik Miroslav: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1991. 336 str.

14. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
15. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 620 str.
16. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 591 str.
17. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 1998. 535 str.
18. Turk Ivan: Ekonomika podjetja: podlaga za poslovno odločanje. Ljubljana: Cankarjeva založba, 1969. 434 str.
19. Turk Ivan: Ekonomika podjetij: predavanja na Višji upravni šoli LRS v štud. letu 1958/59. Ljubljana: S.l.: s.n., 1959. 346 str.
20. Turk Ivan: Finančno računovodstvo. Maribor: Obzorja, 1980. 521 str.
21. Turk Ivan: Stroškovno računovodstvo. Maribor: Obzorja, 1980. 502 str.
22. Turk Ivan: Upravljalni vidik računovodstva. Maribor: Obzorja, 1984. 430 str.
23. Turk Ivan: Uvod v ekonomiko gospodarske družbe. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 330 str.
24. Turk Ivan: Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela. Kranj: Moderna organizacija, 1979. 318 str.
25. Žnidaršič Kranjc Alenka: Ekonomika podjetja. Postojna: Založba Dej, 1995. 272 str.