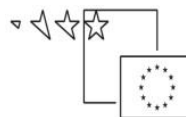




REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA ŠOLSTVO IN ŠPORT



Naložba v vašo prihodnost
OPERACIJO DELNO FINANCIRA EVROPSKA UNIJA
Evropski socialni sklad

STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO

MOJCA SENDELBAH

Višješolski strokovni program: Ekonomist
Učbenik: Stroškovno računovodstvo
Gradivo za 2. letnik

Avtorica:

Mojca Sendelbah, univ. dipl. ekon.
Poslovno-komercialna šola Celje
Višja strokovna šola



Strokovna recenzentka:

Marjana Leva Bukovnik, univ. dipl. ekon.

Lektorica:

Irena Lasnik, prof. slovenščine

CIP - Kataložni zapis o publikaciji
Narodna in univerzitetna knjižnica, Ljubljana

657.47(075.8)(0.034.2)

SENDELBAH, Mojca

Stroškovno računovodstvo [Elektronski vir] : gradivo za 2.
letnik / Mojca Sendelbah. - El. knjiga. - Ljubljana : Zavod IRC,
2010. - (Višješolski strokovni program Ekonomist / Zavod IRC)

Način dostopa (URL): http://www.impletum.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/Stroskovno_racunovodstvo-Sendelbah.PDF. - Projekt Impletum

ISBN 978-961-6824-86-6

254191104

Izdajatelj: Konzorcij višjih strokovnih šol za izvedbo projekta IMPLETUM

Založnik: Zavod IRC, Ljubljana.

Ljubljana, 2011

Strokovni svet RS za poklicno in strokovno izobraževanje je na svoji 130. seji dne 6. 5. 2011 na podlagi 26. člena Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (Ur. l. RS, št. 16/07-ZOFVI-UPB5, 36/08 in 58/09) sprejel sklep št. 01301-3/2011/9-2 o potrditvi tega učbenika za uporabo v višješolskem izobraževanju.

© Avtorske pravice ima Ministrstvo za šolstvo in šport Republike Slovenije.

Gradivo je sofinancirano iz sredstev projekta Impletum 'Uvajanje novih izobraževalnih programov na področju višjega strokovnega izobraževanja v obdobju 2008–11'.

Projekt oz. operacijo delno financira Evropska unija iz Evropskega socialnega sklada ter Ministrstvo RS za šolstvo in šport. Operacija se izvaja v okviru Operativnega programa razvoja človeških virov za obdobje 2007–2013, razvojne prioritete 'Razvoj človeških virov in vseživljenjskega učenja' in prednostne usmeritve 'Izboljšanje kakovosti in učinkovitosti sistemov izobraževanja in usposabljanja'.

Vsebina tega dokumenta v nobenem primeru ne odraža mnenja Evropske unije. Odgovornost za vsebino dokumenta nosi avtor.

KAZALO

1	OPREDELITEV STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA	5
1.1	PODROČJE PROUČEVANJA STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA.....	5
1.2	VRSTE STROŠKOV	6
1.3	STROŠKI, IZDATKI, ODHODKI	7
2	RAČUNOVODSTVO OSNOVNIH SREDSTEV	9
2.1	POJEM IN VRSTE OSNOVNIH SREDSTEV	9
2.2	VREDNOSTI OSNOVNIH SREDSTEV	11
2.3	KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNI RAZVIDI.....	11
2.4	OBRAČUNAVANJE STROŠKOV V ZVEZI Z OSNOVNIMI SREDSTVI.....	12
2.4.1	Amortizacija	12
2.4.2	Časovno amortiziranje.....	13
2.4.3	Uporabnostno oziroma funkcionalno amortiziranje	14
2.4.4	Drugi stroški	15
3	RAČUNOVODSTVO MATERIALA	17
3.1	POJEM IN VRSTE MATERIALA	17
3.2	VREDNOSTI MATERIALA.....	17
3.3	KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNI RAZVIDI.....	18
3.4	OBRAČUNAVANJE STROŠKOV V ZVEZI Z MATERIALOM.....	19
3.4.1	Stroški materiala	19
3.4.2	Drugi stroški v zvezi z materialom.....	22
4	RAČUNOVODSTVO DELA ZAPOSLENCEV	24
4.1	STROŠKI DELA.....	24
4.2	VREDNOTENJE DELA	24
4.3	KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNI RAZVIDI.....	25
5	RAČUNOVODSTVO STORITEV	27
5.1	POJEM IN VRSTE STORITEV	27
5.2	OBRAČUNAVANJE STORITEV.....	29
6	RAČUNOVODSTVO USTVARJANJA POSLOVNIH UČINKOV IN RAČUNOVODSTVO PROIZVODOV.....	31
6.1	STROŠKOVNI NOSILCI.....	31
6.2	STROŠKOVNA MESTA.....	33
6.3	KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNI RAZVIDI.....	34
6.4	METODE VREDNOTENJA POSLOVNIH UČINKOV	35
6.4.1	Metoda obračunavanja po popolnih stroških.....	36
6.4.2	Metoda obračunavanja po zoženih stroških.....	38
7	OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH	48
7.1	OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PRI POSAMIČNI DEJAVNOSTI	48
7.2	OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PRI NIZNI (SERIJSKI) DEJAVNOSTI	48
7.3	OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PRI PROCESNI DEJAVNOSTI.....	49
7.4	KALKULACIJA STROŠKOV	49
7.4.1	Kalkulacija stroškov z dodatkom posrednih stroškov	50
7.4.2	Delitvena kalkulacija stroškov	58
8	RAČUNOVODSTVO PRODAJE POSLOVNIH UČINKOV	62
9	RAČUNOVODSTVO TRGOVSKEGA BLAGA	66
9.1	POJEM IN POMEN RAČUNOVODENJA TRGOVSKEGA BLAGA	66
9.2	VREDNOTENJE ZALOG TRGOVSKEGA BLAGA	68
9.3	PRODAJA TRGOVSKEGA BLAGA	70
10	PREDRAČUNAVANJE, NADZIRANJE IN PROUČEVANJE V STROŠKOVNEM RAČUNOVODSTVU	75
10.1	PREDRAČUNAVANJE V STROŠKOVNEM RAČUNOVODSTVU	75

10.2	NADZIRANJE V STROŠKOVNEM RAČUNOVODSTVU.....	77
10.3	PROUČEVANJE V STROŠKOVNEM RAČUNOVODSTVU	78
10.3.1	Proučevanje odmikov.....	78
10.3.2	Računovodski kazalniki v stroškovnem računovodstvu	80
11	LITERATURA IN VIRI.....	83

BESEDA AVTORICE

Vsako podjetje oziroma njegovi lastniki morajo dobro poznati področje stroškov poslovanja. Le tako jih lahko obvladujejo in sprejemajo pravilne poslovne odločitve. Temeljni vir informacij za poslovanje je stroškovno računovodstvo.

Pred vami je torej učbenik, ki vam bo pomagal spoznati in usvojiti znanja s področja predračunavanja, knjigovodenja, nadziranja in proučevanja stroškov v poslovnem sistemu.

V prvem poglavju bomo opredelili področje proučevanja stroškovnega računovodstva in definicije stroškov, pomembne za to področje.

Od drugega do petega poglavja boste spoznali računovodsko razvidovanje osnovnih prvin poslovnega procesa: opredmetenih osnovnih sredstev, materiala, dela zaposlencev in storitev. Pri tem bomo po opredelitvi pojma prikazali vrednotenje in metode obračunavanja stroškov v zvezi s porabo oziroma obrabo posamezne prvine. Predstavljene bodo različne metode vrednotenja in prepoznali boste njihov vpliv na premoženje in poslovni izid podjetja.

V šestem in sedmem poglavju bo s pomočjo praktičnih zgledov in s ponazoritvami knjiženj predstavljeno računovodstvo ustvarjanja poslovnih učinkov in računovodstvo proizvodov s končnim ciljem kalkulacije lastne cene proizvoda ali storitve. Le tako podjetnik ugotovi, koliko ga je dejansko stal poslovni učinek.

Osmo poglavje pojasnjuje prodajo poslovnih učinkov, ki je končni cilj poslovne dejavnosti. Z njo se dejansko zaključi krog poslovnega procesa, ko poslovni učinki na trgu preidejo ponovno v denarno obliko.

V devetem poglavju so predstavljene posebnosti stroškovnega računovodstva pri trgovskih podjetjih. Njihova posebnost je pač v tem, da svojih poslovnih učinkov ne proizvajajo, temveč se pojavljajo kot pomembni posredniki med proizvajalci in kupci.

V zadnjem poglavju pa so zajete še ostale tri sestavine stroškovnega računovodstva: predračunavanje, nadziranje in proučevanje podatkov. Pomenijo pogled v prihodnost, nadzor nad pravilnostjo in smotnostjo stroškov ter končno ugotavljanje in pojasnjevanje odklona realiziranih stroškov s postavljenimi cilji. Krog je tako sklenjen, seveda če se lastnik zaveda in pozna uporabnost in vrednost informacij, ki mu jih lahko posreduje stroškovno računovodstvo.

Ob koncu učbenika upam, da bo sklenjen tudi vaš krog znanja, ki ga boste pridobili pri predmetu stroškovno računovodstvo.

Želim vam prijeten študij in uspešno poslovno pot.

Mojca Sendelbah

V učbeniku boste našli ikone, ki opredeljujejo posebne sklope teksta:



Posamezno poglavje bomo skušali zaokrožiti s koncentracijo najpomembnejših pojmov in spoznanj.



Čas je za vaše razmišljanje, ideje in iskanje dodatnih informacij. Da teorija ne bo preveč dolgočasna, boste poiskali zanimive primere iz prakse, ki bodo pojasnili ali mogoče nasprotovali teoretičnim zapisom.



Na koncu vsakega poglavja so vprašanja, namenjena preverjanju znanja.



Zgledi praktično ponazarjajo teoretični del stroškovnega računovodenja.

OPOZORILO: Izračuni v tabeli so izdelani v programu Excell in upoštevajo vsa decimalna mesta. Tako prihaja do odklonov, če boste pri vaših izračunih upoštevali samo dve decimalni mesti.

1 OPREDELITEV STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA

Ali ste si že kdaj postavili vprašanje, kako podjetniki sprejemajo odločitve o poslovanju? V modernem gospodarstvu potrebujejo za uspešno delo in pravilno odločanje množico podatkov, ki pa morajo biti zbrani in urejeni. Podjetje mora zato ves čas spremljati poslovanje. Razvid poslovanja se začne z zbiranjem podatkov, ki jih nato uredijo in obdelajo glede na potrebe. Takšne podatke, prilagojene potrebam, imenujemo poslovne informacije, ki so prikazane v obliki tabel, poročil in podobno. Računovodstvo je del informacijskega podsistema v podjetju, ki se ukvarja z računovodskim spremljanjem, proučevanjem in prikazovanjem poslovanja in vodi podatke v računovodskih razvidih. Podjetniki se dnevno ukvarjajo z vprašanji kot so: Ali zaposlim novega delavca ali plačam nadure? Kako se povečajo stroški ob povečanem obsegu proizvodnje? Ali proizvode dostavljam z lastnim tovornjakom ali najamem prevoznika? Koliko me stane proizvod? Odgovore poiščejo s pomočjo podatkov, ki jih vodi stroškovno računovodstvo. Stroški so tako področje, katerih poznavanje in obvladovanje je bistvenega pomena za uspešnost poslovanja podjetja.



Slika 1: Zbiranje informacij?

Vir: <http://www.racunovodskestoritve.net/> (25. 9. 2010)

1.1 PODROČJE PROUČEVANJA STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA

Glede na informativno nalogo, ki jo ima računovodstvo v podjetju, ločimo:

1. **finančno računovodstvo**, ki spremlja poslovanje podjetja v odnosu do poslovnega okolja, v katerem deluje (dobavitelji, kupci, trg kapitala, država);
2. **stroškovno računovodstvo**, ki spremlja notranje področje poslovanja. Njegova najpomembnejša naloga je, da zagotavlja kvalitetne informacije poslovodnemu računovodstvu. Predračuni, nadzorna in proučevalna poročila stroškovnega računovodstva so tako glavna podlaga za vodenje podjetja in sprejemanje poslovnih odločitev;
3. **poslovodno računovodstvo ali kontroling**, ki se ukvarja z oblikovanjem praviloma enkratnih računovodskih informacij za poslovno odločanje.

Stroškovno računovodstvo je torej del računovodenja in spremlja ter proučuje:

- vse prvine poslovnega procesa,
- ustvarjanje poslovnih učinkov (proizvodov in storitev),
- zaloge in prodajo poslovnih učinkov.

Prvine poslovnega procesa v povezavi z nastajanjem stroškov so prikazane v spodnji tabeli.

Tabela 1: Prvine v poslovnem procesu

PRVINE poslovnega procesa	STROŠKI, ki nastanejo v poslovnem procesu
• delovna sredstva	• obraba delovnih sredstev – amortizacija
• predmeti dela	• poraba predmetov dela – stroški materiala
• delovna sila	• stroški dela
• storitve drugih	• stroški storitev

Vir: Lastni

Delovna sredstva (stroji, prevozna sredstva, zgradbe) v poslovnem procesu ne spremenijo svoje oblike in se obrabljajo. Na poslovne učinke postopoma prenašajo del svoje vrednosti. Praviloma jih uporabljamo za čas daljši od enega leta. Delovno sredstvo bo v določenem

časovnem obdobju nesposobno za uporabo. Zato moramo njegov letni potrošek izraziti v obliki stroškov amortizacije.

Predmeti dela (surovine, material, energija, polizdelki) se v poslovnem procesu porabljajo in v celoti prenesejo svojo vrednost na izdelke. Te potroške je lažje izmeriti kot pri delovnih sredstvih, saj poznamo količine njihove porabe.

Delovna sila je vsekakor najpomembnejša prvina poslovnega procesa. Z izkoriščenjem svoje umske in fizične sposobnosti delavci izvajajo poslovni proces, pri tem se njihov potrošek običajno izmeri s porabljenim delovnim časom ali izdelano količino proizvodnje.

Storitve drugih (poštne, prevozne, računovodske, bančne) so storitve, ki jih za podjetje opravijo druga podjetja ali posamezniki, bodisi da podjetje to ne more opraviti samo (npr. komunala, pošta, telefon) ali pa se mu ne izplača (stroški raziskave trga, računovodske storitve). Zanje prejmemo račun, ki je ovrednotena opravljena storitev.

Za stroškovno spremljanje podjetje organizira in vzpostavi naslednja najznačilnejša posamična računovodstva:

- računovodstvo osnovnih sredstev,
- računovodstvo materiala,
- računovodstvo dela,
- računovodstvo uporabljenih storitev,
- računovodstvo proizvodnje (ustvarjanja poslovnih učinkov) in proizvodov in
- računovodstvo prodaje poslovnih učinkov.

1.2 VRSTE STROŠKOV

Stroški so cenovno izraženi potroški količine porabljenih oziroma obrabljenih prvin poslovnega procesa, torej delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev drugih. To je najbolj pogosta delitev stroškov, ki jo imenujemo tudi **delitev po naravnih vrstah**. Stroški so tako razdeljeni tudi v kontnem načrtu v razredu 4. Takšno delitev potrebujemo predvsem za izdelavo finančnih računovodskih izkazov.

Za potrebe poslovodnega odločanja pa stroške opredelimo še po drugih kriterijih.

• Delitev glede na spremembe v obsegu proizvodnje

Pri razvrščanju stroškov upošteva odzivnost nastalih stroškov na spremembe obsega proizvodnje. S tega vidika delimo stroške na:

- **stalne stroške**, katerih obseg se ne spreminja glede na spremembo obsega proizvodnje (najemnina, zavarovalne premije);
- **spremenljive stroške**, ki so odvisni od obsega proizvodnje; ob povečanju proizvodnje so večji, ob zmanjšanju pa se znižajo (stroški materiala) ter
- **mešane stroške**, katerih del je stalen (telefonska naročnina), del pa spremenljiv (stroški porabljenih telefonskih impulzov).

• Delitev glede na razporejanje oz. vključevanje stroškov v izračun lastne cene

Pri tej delitvi poskušamo nastale stroške vzročno povezati z ustvarjanjem poslovnega učinka. Tako ločimo:

- **neposredne stroške**, ki so nastali neposredno pri ustvarjanju poslovnega učinka (na primer stroški materiala) ter

- **posredne stroške**, ki so nastali v podjetju posredno v povezavi z nastajanjem poslovnih učinkov (na primer stroški dela računovodkinje).

1.3 STROŠKI, IZDATKI, ODHODKI

Pri razlikovanju pojmov iz zgornjega podnaslova lahko mnogokrat opazimo napake v razumevanju posamezne kategorije.

Ponovimo. **Stroški** so cenovno izraženi potroški količine porabljenih oziroma obrabljenih prvin poslovnega procesa.

Primer: Podjetje izda v proizvodnjo material v vrednosti 100 €.

Izdatki pomenijo dejansko zmanjšanje denarnih sredstev podjetja in lahko nastanejo tudi neodvisno od stroška.

Primer: Podjetje je s TRR poravnalo račun za nabavo materiala v vrednosti 100 €.

Odhodki so stroški, ki bremenijo poslovni izid v določenem obračunskem obdobju. To so vsi odtoki v poslovanju in za podjetje pomenijo zmanjšanje obsega sredstev (zmanjšanje zalog zaradi prodaje) ali povečanje dolgov (npr. zaračunane obresti).

Primer: Podjetje je prodalo poslovne učinke, zaloge so se zmanjšale, knjižimo odhodke.

STROŠKI ≠ IZDATKI ≠ ODHODKI



POVZETEK POGlavJA

V prvem, uvodnem poglavju smo spoznali področje proučevanja stroškovnega računovodstva, ki pokriva notranje poslovanje podjetja. Namenjeno je predvsem notranjim uporabnikom, poslovodstvu. Na podlagi primerno oblikovanih informacij poslovodstvo sprejema pomembne odločitve za obvladovanje (zmanjšanje) stroškov s ciljem, da poveča uspešnost poslovanja.

Tako je stroškovno računovodstvo usmerjeno v spremljanje obrabe in porabe osnovnih prvin poslovnega procesa: delovnih sredstev, predmetov dela, dela zaposlencev in storitev drugih.

Ponovili smo tudi osnovno delitev stroškov po naravnih vrstah in spoznali razporejanje stroškov po drugih kriterijih, pomembnih predvsem z vidika razporejanja stroškov na stroškovne nosilce (neposredni, posredni stroški) in z vidika njihove spremenljivosti v odvisnosti spreminjanja obsega proizvodnje (stalni, spremenljivi, mešani stroški).

*Za samo razumevanje pomena stroškov in vpliva na likvidnost podjetja in poslovno uspešnost pa smo spoznali še razlike med stroški, izdatki in odhodki. Če so **stroški** cenovno izraženi **potroški** količine porabljenih oziroma obrabljenih prvin poslovnega procesa, pomenijo*

izdatki dejansko zmanjšanje denarnih sredstev podjetja, **odhodki** pa so le tisti stroški, ki bremenijo poslovni izid v določenem obračunskem obdobju.



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Primerjajte področje proučevanja finančnega in stroškovnega računovodstva.
2. Povežite prvine poslovnega procesa z nastajanjem stroškov.
3. Opredelite in navedite primere za delitev stroškov glede na spremembo obsega proizvodnje.
4. Opredelite in navedite primere za delitev stroškov glede na vključevanje v izračun lastne cene.
5. Na primeru razložite razlike med stroški, izdatki in odhodki.

2 RAČUNOVODSTVO OSNOVNIH SREDSTEV

Med poslovnimi prvinami začnimo z osnovnimi sredstvi. Podjetje mora ob zagonu podjetja priskrbeti prostor, stroje, računalnike, pohišstvo, prevozna sredstva ... Ko začne ta sredstva uporabljati, mora biti z mislimi v prihodnosti. Računalnik bo v dveh, treh letih zastarel in zato mora njegovo obrabo izraziti kot strošek. Seveda je doba koristnosti posameznega osnovnega sredstva odvisna od njegovih značilnosti, tehnološkega razvoja in načina uporabe v podjetju. Vse dejavnike mora podjetnik dobro poznati, ovrednotiti in določiti pravo metodo za obračun stroškov obrabe vsakega osnovnega sredstva. Tako boste v tem poglavju spoznali življenjsko pot osnovnih sredstev v podjetju in značilnosti posameznih faz v poslovnem procesu. V vsaki fazi se pojavljajo stroški, poudarek pa bo seveda na spoznavanju metod amortiziranja in obračunu amortizacije osnovnih sredstev.

2.1 POJEM IN VRSTE OSNOVNIH SREDSTEV

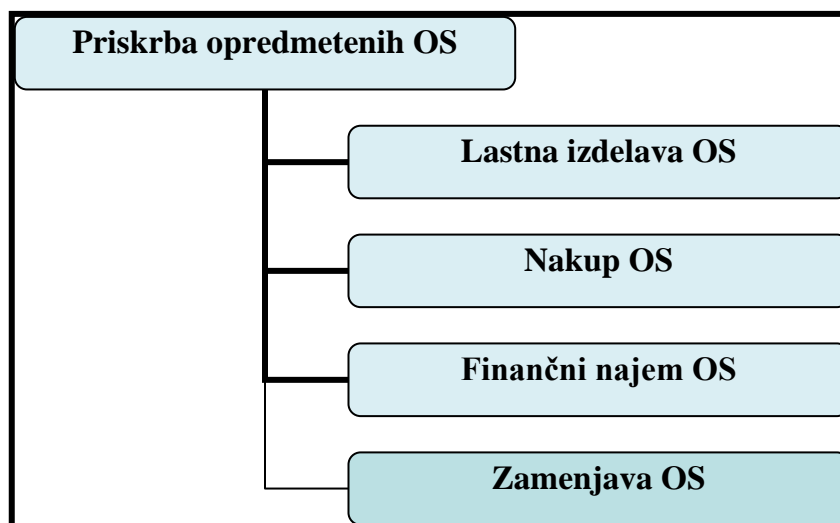
Osnovna sredstva (v nadaljevanju OS) so del stalnih sredstev, ki jih podjetje potrebuje za opravljanje svoje poslovne dejavnosti. Podjetje mora stalno skrbeti za kvalitetna osnovna sredstva, ker le-ta bistveno vplivajo na kvaliteto in produktivnost poslovnega procesa.

Osnovna sredstva razdelimo na:

- opredmetena OS, to so sredstva, ki jih podjetje uporablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov: zemljišča, zgradbe, proizvodna oprema, druga oprema in biološka sredstva ter
- neopredmetena sredstva, to so nedenarna sredstva, ki praviloma fizično ne obstajajo: na primer naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice, dobro ime.

Naše področje proučevanja bodo opredmetena OS, ki gredo skozi štiri različne faze postopka investiranja:

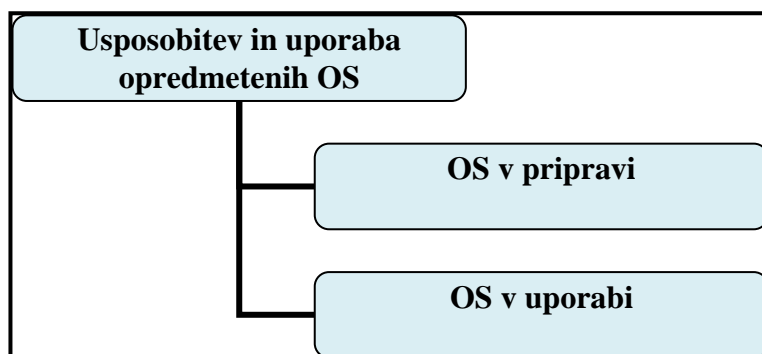
- **priskrba OS:** podjetje glede na potrebe in lastne sposobnosti izbere način pridobitve osnovnega sredstva.



Slika 2: Načini priskrbe osnovnih sredstev

Vir: Lastni

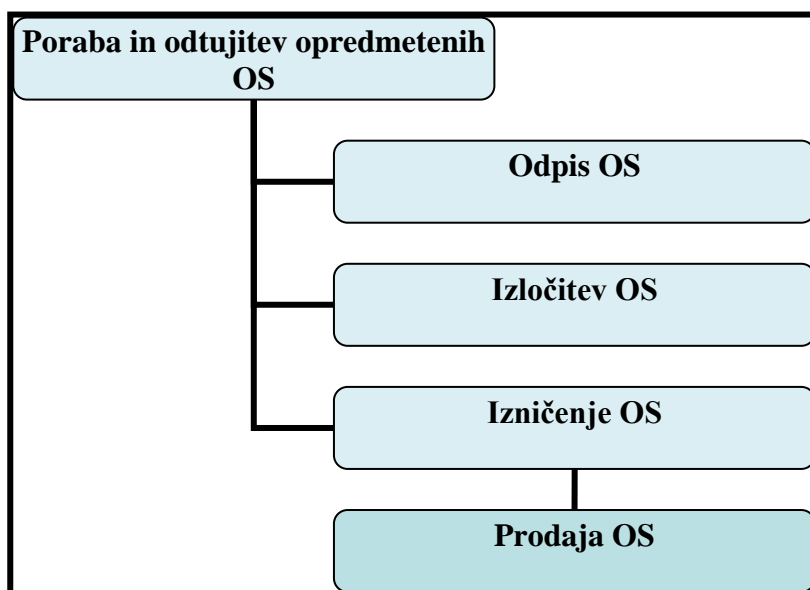
- **usposobitev in uporaba OS:** pri zgradbah in opremi moramo ločevati stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo. Prenos OS v uporabo pomeni začetek stroškov amortiziranja, tekočega in investicijskega vzdrževanja, popravil;



Slika 3: Fazi osnovnih sredstev v pripravi in uporabi

Vir: Lastni

- **izločitev OS iz uporabe** pomeni, da podjetje ta sredstva ne uporablja več v poslovnem procesu, še vedno pa se lahko pojavljajo stroški amortizacije, vzdrževanja;
- **poraba in odtujitev OS** pomeni dokončen odpis osnovnih sredstev, lahko pa tudi spremembo njihove vrednosti v denarna sredstva ob prodaji. Ta tržna vrednost je običajno manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Podjetje pa lahko osnovno sredstvo tudi uniči.



Slika 4: Načini porabe in odtujitve osnovnih sredstev

Vir: Lastni

Podjetje uporablja pri poslovnem procesu mnogo vrst osnovnih sredstev, zato sestavi nazivnik ali nomenklaturu osnovnih sredstev. Za razvrščanje in določanje šifer osnovnih sredstev je potrebno dobro poznati pomen in vlogo v poslovnem procesu in upoštevati tudi vidik amortiziranja teh sredstev.

2.2 VREDNOSTI OSNOVNIH SREDSTEV

Nabavna vrednost je začetna knjižna vrednost OS in je osnova za obračun amortizacije. Sestavljajo jo nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki so bili potrebni, da je podjetje začelo to OS uporabljati (predvsem stroški dovoza in namestitve) in ocena tistih stroškov, ki bodo nastali ob odstranitvi ali razgraditvi tega OS.

Knjigovodska vrednost je vrednost računovodskih kategorij, ki je izkazana v računovodskih razvidih in računovodskih izkazih. V primeru OS je to pobotana vrednost med vrednostjo OS, izkazano na temeljnem kontu, in popravki vrednosti tega OS na ločenih kontih popravkov vrednosti. To imenujemo tudi **neodpisana vrednost OS**.

Poštena vrednost je vrednost, ki bi jo dobili za osnovno sredstvo pri menjavi med dobro obveščenima strankama v poslu (kupcem in prodajalcem).

Prevrednotena nabavna vrednost je zaradi prevrednotenja spremenjena vrednost opredmetenega OS, ki se meri po modelu prevrednotenja. Podjetje prevrednoti sredstva zaradi razlik med knjigovodsko in pošteno vrednostjo osnovnega sredstva. Lastnik podjetja mora izbrati računovodsko usmeritev in se odločiti, ali bo uporabljal:

- model nabavne vrednosti, kar pomeni, da za skupino osnovnih sredstev ne predvideva njihovo krepitev, medtem ko so slabitve obvezne, ali
- model prevrednotenja, kar pomeni, da bo podjetje obvezno uporabljalo tako krepitve kot tudi oslabitve osnovnih sredstev.

Podjetje opravi prevrednotenje na koncu poslovnega leta ali pa med njim. Prevrednotenje lahko torej pomeni:

- oslabitev – zmanjšanje knjigovodske vrednosti OS na pošteno vrednost;
- okrepitev – povečanje knjigovodske vrednosti OS na pošteno vrednost.

2.3 KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNI RAZVIDI

Temeljna knjigovodska listina o priskrbi OS je prejemnica OS. Izpolni jo služba ali posebna komisija za prevzem OS takrat, ko OS prispe v podjetje. Vsebuje podatke, kot so ime OS, tehnični opis, dobavitelj, priložimo pa ji še druge knjigovodske listine, povezane predvsem s transportom (carinski listi, tovorni listi) in nameščanjem oz. montiranjem (računi za tovrstno dejavnost).

Ko je OS usposobljeno za uporabo, je potrebna druga knjigovodska listina – zapisnik o predaji OS v uporabo – **usposobnica OS**.

Listina o obrabi osnovno sredstvo prikazuje **obračun amortizacije**.

Ko podjetje osnovno sredstvo izloči iz uporabe, sestavi **izločilnico OS**.

Ko podjetje dokončno odtuji OS, sestavi **odpravnico OS** v primeru, ko to OS proda, in **izničnico OS**, kadar osnovno sredstvo uniči.

V poslovnih razvidih so sistematično zapisani vsi poslovni dogodki v zvezi z osnovnimi sredstvi na podlagi knjigovodskih listin.

Vpisnik ali register OS ali inventarna knjiga – v njej so zajeta vsa OS, ki so usposobljena za uporabo. Vpisujejo se kronološko, kar pomeni v zaporedju, kot so bila ta sredstva pridobljena in izročena v uporabo – to je po datumih izročitve v uporabo. Opravljeni morajo biti tudi vsi izpisi OS, ko jih podjetje odtuji. Glavni elementi so: vpisna številka (tudi inventarna številka, ki je običajno pritrjena na OS), naziv in šifra iz nomenklature, podatki o dobavitelju, datum nabave, datum izročitve v uporabo, datum odtujitve ...

Razčlenitveni konti OS – na teh kontih vodimo vse spremembe za OS v pripravi, uporabi in zunaj uporabe. Razčlenbe se nadaljujejo po vrstah OS, vse do posameznega OS. Na njem so vidni stalni podatki, kot so ime OS, inventarna številka, amortizacijska metoda, stopnja amortizacije, uporabnik OS ipd. Gibljivi podatki so podatki o nabavni vrednosti ter vseh poslovnih dogodkih, ki vplivajo na povečanje ali zmanjšanje vrednosti OS, kot so popravki vrednosti in neodpisane vrednosti.

2.4 OBRAČUNAVANJE STROŠKOV V ZVEZI Z OSNOVNIMI SREDSTVI

2.4.1 Amortizacija

Amortizacija je vsekakor najznačilnejši strošek OS in dejansko predstavlja vrednostno izražen potrošek (obrabo) OS v poslovnem procesu. Povezana je z njihovo značilnostjo, da se v poslovnem procesu fizično ne porabijo, temveč obrabljajo v neki določeni, omejeni dobi uporabe. So torej zneski nabavne vrednosti sredstev, ki v obračunskem obdobju prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke.

Doba uporabe sredstev pa ni odvisna samo od fizičnega staranja, temveč na to vpliva tudi tehnično in gospodarsko staranje ne glede na dejansko uporabnost. Tega se morajo podjetja v današnjem hitrem tempu tehnološkega razvoja še kako zavedati in upoštevati.

Podjetje mora torej pri določevanju dobe amortizacije upoštevati:

- pričakovano fizično izrabljanje,
- pričakovano tehnično staranje,
- pričakovano gospodarsko staranje ter
- pričakovane zakonske in druge omejitve uporabe.

Kot dobo koristnosti posameznega sredstva upošteva tisto, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov **najkrajša**. Podjetje lahko samostojno določi amortizacijske stopnje za svoja osnovna sredstva, vendar pa mora pri obračunu davka na dohodek pravnih oseb upoštevati zakonsko določene najvišje stopnje amortizacije.

Osnova za obračun amortizacije ali **amortizirljivi znesek** je nabavna vrednost osnovnega sredstva. Amortizacijo začnemo obračunavati prvi dan naslednjega meseca, ko smo usposobili osnovno sredstvo za uporabo (na primer: avto smo nabavili in dali v uporabo 15. 9. 2010, amortizacijo začnemo po izbrani metodi obračunavati 1. 10. 2010).

Pri obračunavanju amortizacije je mogoče uporabljati različne metode amortiziranja. Izbrano metodo amortiziranja uporabljamo v obračunskem obdobju, njeno ustreznost pa moramo preveriti vsaj ob koncu vsakega leta in jo v primeru bistvenih sprememb v uporabi osnovnega sredstva spremeniti. V Slovenskih računovodskih standardih sta opredeljena dva načina amortiziranja.

2.4.2 Časovno amortiziranje

Časovno amortiziranje upošteva dobo koristnosti osnovnega sredstva. Glede na poznavanje značilnosti osnovnega sredstva in dinamiko njegove uporabe lahko izberemo enakomerno, padajoče ali rastoče amortiziranje.

Daleč najpogosteje uporabljena metoda je enakomerno časovno amortiziranje, kjer v časovnem obdobju osnovnega sredstva predvidevamo vsakoletno enakomerno obrabo OS.

Metodo padajočega časovnega amortiziranja uporabimo pri OS, ki na začetku uporabe hitro izgubijo vrednost – na primer prevozno sredstvo.

Metodo rastočega časovnega amortiziranja uporabimo pri OS, katerih intenzivnejša obraba se začne šele po določenem obdobju – na primer nasadi oljk, ki začno normalno roditi šele po sedmih do osmih letih.



ZGLED: METODE ČASOVNEGA AMORTIZIRANJA

20. 12. smo za uporabo usposobili osnovno sredstvo, katerega nabavna vrednost znaša 300.000 €. Odločili smo se za časovno amortiziranje, in sicer za dobo 4 let. Izdelajte letni amortizacijski načrt za primere uporabe enakomernega časovnega amortiziranja, padajočega časovnega amortiziranja in rastočega časovnega amortiziranja!

- **Enakomerno časovno amortiziranje:**

Izračun amortizacijske stopnje:

$$\text{Amortizacijska stopnja} = \frac{1}{\text{leta}} \times 100 \% = \frac{1}{4} \times 100 \% = 25 \%$$

Tabela 2: Amortizacijski načrt

v €

Leto	Amortizirljivi znesek	Amortizacijska stopnja v %	Popravek vrednosti na dan 31. 12.	Neodpisana vrednost na dan 31. 12.
1.	300.000	25	75.000	225.000
2.	300.000	25	75.000	150.000
3.	300.000	25	75.000	75.000
4.	300.000	25	75.000	0

Vir: Lastni

Amortizirljivi znesek se je v štirih letih prenesel med stroške amortizacije, in sicer vsako leto v enakem znesku. Neodpisana vrednost je tako na koncu četrtega leta enaka nič.

- **Padajoče časovno amortiziranje po metodi vsote letnih števil**

Izračunamo vsoto letnih števil (4 leta) = $1 + 2 + 3 + 4 = 10$

Ker smo izbrali padajoče amortiziranje, pomeni, da je prvo leto strošek amortizacije največji, nato pa pada iz leta v leto. Kot primer lahko navedemo npr. amortiziranje računalnika.

Tabela 3: Amortizacijski načrt

v €

Leto	Amortizirljivi znesek	Amortizacijska stopnja	Popravek vrednosti na dan 31. 12.	Neodpisana vrednost na dan 31. 12.
1.	300.000	$\frac{4}{10} = 0,4$	120.000	180.000
2.	300.000	$\frac{3}{10} = 0,3$	90.000	90.000
3.	300.000	$\frac{2}{10} = 0,2$	60.000	30.000
4.	300.000	$\frac{1}{10} = 0,1$	30.000	0

Vir: Lastni

- **Rastoče časovno amortiziranje po metodi vsote letnih števil**

Izračunamo vsoto letnih števil (4 leta) = $1 + 2 + 3 + 4 = 10$

Tabela 4: Amortizacijski načrt

v €

Leto	Amortizirljivi znesek	Amortizacijska stopnja	Popravek vrednosti na dan 31. 12.	Neodpisana vrednost na dan 31. 12.
1.	300.000	$\frac{1}{10} = 0,1$	30.000	270.000
2.	300.000	$\frac{2}{10} = 0,2$	60.000	210.000
3.	300.000	$\frac{3}{10} = 0,3$	90.000	120.000
4.	300.000	$\frac{4}{10} = 0,4$	120.000	0

Vir: Lastni

Izbrali smo rastoče amortiziranje, kar pomeni, da je prvo leto strošek amortizacije najmanjši, nato pa narašča iz leta v leto. Kot primer lahko navedemo npr. amortiziranje nasadov.

2.4.3 Uporabnostno oziroma funkcionalno amortiziranje

Uporabnostno ali funkcionalno amortiziranje temelji na pričakovani uporabi osnovnega sredstva. To pomeni, da v posameznem časovnem obdobju upoštevamo dejansko uporabo osnovnega sredstva v poslovnem procesu. Dobo uporabe izrazimo v količini poslovnih učinkov in zato jo imenujemo tudi metoda proizvedenih enot.



ZGLED: METODA PROIZVEDENIH ENOT

15. 12. smo začeli uporabljati stroj z nabavno vrednostjo **10.000 €**. Odločili smo se za funkcionalno amortiziranje. Učinek stroja bomo merili s količino proizvodov. Celotna zmogljivost stroja je 100.000 proizvodov. V prvem letu uporabe bomo na stroju proizvedli 15.000 kosov proizvodov. Kolikšen znesek amortizacije bomo obračunali v tem letu?

$$\text{Stroški amortizacije na enoto} = \frac{\text{amortizirljivi znesek}}{\text{obseg proizvodnje}} = \frac{10.000 \text{ €}}{100.000 \text{ kosov}} = 0,10 \text{ € / kos}$$

Ker predvidevamo, da bomo v prvem letu proizvedli 15.000 kosov, izračunamo letni znesek amortizacije za prvo leto.

$$\text{Letni znesek amortizacije} = 0,10 \text{ € / kos} \times 15.000 \text{ kosov} = 1.500 \text{ €}$$

Za izračun amortizacije v naslednjem letu potrebujemo ponovno podatek o predvidenem obsegu proizvodnje. Vidimo, da se lahko tako zneski obračunane amortizacije iz leta v leto spreminjajo glede na dejansko izkoriščenost in uporabo osnovnih sredstev v procesu proizvodnje.

2.4.4 Drugi stroški

Ob uporabi OS pa se pojavljajo še drugi stroški, kot so: stroški popravil, stroški vzdrževanja, stroški premij za zavarovanje OS in stroški obresti od posojil za OS. Ti stroški niso cenovni izraz potroškov samih OS, temveč potroškov storitev, ki so posledica uporabe OS. Izvirno se spremljajo v okviru knjigovodstev storitev drugih in v finančnem računovodstvu. Če pa želimo natančno proučevati delovanje posameznega OS in vpliv na stroške, moramo v knjigovodstvu OS spremljati vsaj podatke velikih popravil.



POVZETEK POGLAVJA

Osnovna sredstva so del stalnih sredstev, ki jih podjetje potrebuje za opravljanje svoje poslovne dejavnosti. Lahko so v opredmeteni ali neopredmeteni obliki. V poslovnem procesu preidejo iz faze priskrbe v uporabo za določeno časovno obdobje. V času uporabe podjetje obračunava **amortizacijo** po izbrani metodi amortiziranja. Za osnovo lahko izbere čas za predvideno dobo uporabe osnovnega sredstva (**časovna metoda**) ali pa dejansko obrabo merjeno s količino poslovnih učinkov (**uporabnostna metoda**). Najpogosteje podjetja izberejo enakomerno časovno metodo, kjer je letni znesek obračunane amortizacije enak za vsako leto predvidene uporabe. Osnova za obračun amortizacije ali **amortizirljivi znesek** je nabavna vrednost osnovnega sredstva, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki so bili potrebni, da je podjetje začelo to OS uporabljati (predvsem stroški dovoza in namestitve) in ocena tistih stroškov, ki bodo nastali ob odstranitvi ali

razgraditvi tega OS. Poraba in odtujitev je zadnja faza in pomeni dokončen odpis OS, lahko pa tudi spremembo njihove vrednosti v denarna sredstva ob prodaji.



V razmislek!

Na spletnih straneh poiščite zakonsko določene višine amortizacijskih stopenj. Ali so določene najvišje ali najnižje stopnje? Zakaj?



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Na primeru odločitve podjetja o nabavi tovornega avtomobila razložite osnovne faze le-tega v poslovnem procesu podjetja.
2. Razložite pojme nabavna, knjigovodska in neodpisana vrednost.
3. Kaj je glavna razlika med zapisi v inventarno knjigo in zapisi na razčlenitvene konte osnovnih sredstev?
4. Predlagajte dejavnike, ki bi jih upoštevali pri določitvi amortizacijske dobe tovornega avtomobila.
5. Katera načina amortiziranja poznate?
6. Navedite primer uporabe metode enakomernega, padajočega in rastočega časovnega amortiziranja.
7. Predlagajte osnovo za obračun uporabnostnega ali funkcionalnega amortiziranja za tovorni avtomobil.
8. Pri nabavi opreme znaša kupna vrednost 5.500.000 €, stroški dostave 400.000 €, stroški montaže 200.000 € in stroški usposabljanja delavcev 100.000 €. Določite nabavno vrednost opreme! Dobavitelj je zagotovil dobo uporabnosti za 1.550.000 kg izdelkov. Podjetje se je odločilo, da bo opremo uporabnostno amortiziralo z **metodo proizvedenih enot**. V prvem letu uporabe opreme načrtujejo, da bodo z opremo proizvedli 150.000 kg.

Izračunajte letni in mesečni znesek amortizacije za prvo leto uporabe! Koliko znaša neodpisana vrednost opreme po prvem letu uporabe?

Rešitev:

$$NV = 6.200.000 \text{ €}$$

$$\text{Stroški amortizacije na enoto} = 4 \text{ € / kg}$$

$$\text{Letna amortizacija} = 600.000 \text{ €}$$

$$\text{Neodpisana vrednost} = 5.600.000 \text{ €}$$

3 RAČUNOVODSTVO MATERIALA

Material je v proizvodnih podjetjih pogosto najobsežnejša prvina poslovnega procesa. Zamislite si, koliko vrst materiala potrebuje veliko podjetje, kot je npr. Gorenje Velenje. Brez natančno izdelanega sistema količinskega in vrednostnega spremljanja posameznih vrst materiala si težko predstavljamo sprejemanje odločitev v zvezi z materialom in obvladovanja stroškov. Zato se bomo v tretjem poglavju posvetili pomenu in razvrščanju stroškov materiala za potrebe računovodskega spremljanja. Posebno pozornost bomo namenili obračunavanju stroškov na podlagi različnih metod vrednotenja porabe materiala.

3.1 POJEM IN VRSTE MATERIALA

Material uvrščamo med gibljiva, kratkoročna sredstva. Material z uporabo v poslovnem procesu preneha obstajati v svoji samostojni pojavni obliki in s svojimi prvotnimi lastnostmi. Material v širšem pomenu predstavljajo osnovni in pomožni materiali, polproizvodi, deli, drobni inventar ter gorivo in mazivo. Posebni stroški materiala so stroški porabljene energije.

Glede na to, zakaj in kje material porabimo, ločimo:

- **izdelavni material**, za katerega je značilno, da v poslovnem procesu preide v poslovni učinek (blago v hlače) ali pa vpliva na njegove lastnosti (barva);
- **režijski material**, ki ne preide v poslovni učinek, je pa nujno potreben za nemoten potek poslovanja (npr. čistila in maziva za stroje).

V podjetju je lahko več sto ali celo več tisoč vrst materiala. Zaradi pomena natančnega pregleda vseh vrst materiala, tako pri naročanju kot tudi porabi, mora podjetje sestaviti **nazivnik ali nomenklaturo materiala**. Razvrščanje in določanje šifer materiala je posledica dobrega poznavanja in vloge posamezne vrste materiala v podjetju. V nazivniku dobi material svoje točno ime in šifro, ki je skrajšan izraz za posamezno postavko v razvrstitvi. Poleg drugih prednosti je šifra nujna za računalniško obdelovanje podatkov.

Šifra je ponavadi sestavljena iz črk in števil. Ureditev lahko poteka po zaporednih številkah, časovnem zaporedju, naključnem zaporedju. Pogosta je ureditev po desetiškem sistemu: 10 razredov, številčne oznake od 0 do 9.

Material se giblje skozi štiri zaporedja procesov (Turk et al., 2001):

- **priskrba materiala** pomeni menjavo denarnih sredstev za potrebni material, ki se običajno pojavi kot zaloga materiala v skladišču;
- **prenos materiala v uporabo** pomeni porabo materiala v poslovnem procesu in šele takrat se pojavijo stroški materiala;
- **izločitev materiala** nastopi, ko želimo izločiti nepotreben in zastarel material;
- **odtujitev materiala** podjetje izvede za material, ki ga ne potrebuje.

3.2 VREDNOSTI MATERIALA

Nakupna vrednost ali fakturna vrednost kupljenega materiala je zmnožek nakupne cene količinske enote materiala in kupljene količine materiala. Nakupne cene se seveda spreminjajo.

Nabavna vrednost kupljenega materiala pa poleg nakupne vrednosti vključuje še neposredne stroške nabave (prevozni stroški, stroški nakladanja, prekladanja, razkladanja, dostavljanja, stroški zavarovanja) ter uvozne in druge nevračljive dajatve. Tako ovrednoten material izkazuje podjetje med svojimi zalogami in predstavlja premoženje podjetja.

3.3 KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNI RAZVIDI

Prejemnica materiala je temeljna knjigovodska listina, ki dokazuje, da je material došel v skladišče. Vsebuje osnovne podatke, kot so: ime dobavitelja, način dostave, ime materiala, šifro iz nomenklature, prejeto količino, datume količinskega in kakovostnega prevzema, ceno, vrednost, podpis skladiščnika. Prevzemanje materiala je količinsko in kakovostno; s kontrolo se ugotovi, ali material ustreza naročilu in dobavnici, ki spremlja material na poti. Količinski prevzem opravi skladiščnik, kontrolo kakovosti pa morajo opraviti strokovnjaki. Prejemnico materiala velikokrat spremlja še zapisnik o količinskem in kakovostnem prevzemu, ki je še posebej pomemben ob ugotovljenih nepravilnostih. Je namreč podlaga za sestavo reklamacije.

Oddajnica materiala je knjigovodska listina, ki dokazuje prenos materiala v uporabo, torej iz skladišča v poslovni proces. Vsebuje osnovne podatke, kot so: ime materiala, šifro iz nomenklature, oddano količino, ceno, vrednost, datum oddaje, podpis skladiščnika in prevzemnika materiala ter obvezno stroškovno mesto, ki je prejelo ta material v uporabo na podlagi zahtevnice.

Vračilnica materiala spremlja material, ki je bil na podlagi oddajnice izdan iz skladišča v poslovni proces, vendar ga niso porabili (prihranek, napaka, zmanjšan obseg proizvodnje...). V vseh teh primerih morajo material vrniti v skladišče. To knjigovodsko listino sestavijo na stroškovnem mestu, kjer ta material niso porabili, podpiše pa jo skladiščnik, ki material ponovno prevzame.

Izločilnica materiala je knjigovodska listina, ki jo sestavi posebna komisija. Ta ugotovi, če je material določene vrste nepotreben in zastarel.

Poslovni razvidi materiala sistematično zajemajo vse spremembe materiala na podlagi knjigovodskih listin.

Pravilno in natančno sestavljene knjigovodske listine so izjemno pomembne že v povezavi s finančnim knjigovodstvom, ki potrebuje **zbirnike** iz knjigovodstva materiala. Še pomembnejša je povezava s knjigovodstvom ustvarjanja poslovnih učinkov, kar bomo spoznali v poglavjih o spremljanju stroškov po stroškovnih nosilcih in stroškovnim mestih. Zato mora knjigovodstvo materiala pripravljati **razdelilnike stroškov materiala**.

Razčlenitveni konti knjigovodstva materiala predstavljajo kartoteko vsega materiala na zalogi po posameznih skupinah in vrstah materiala. Ti konti vsebujejo tako podatke o količinskem prevzemu, oddaji in stanju zalog materiala, kot tudi podatke o vrednostnem prevzemu, oddaji in stanju zalog tega materiala.

3.4 OBRAČUNAVANJE STROŠKOV V ZVEZI Z MATERIALOM

3.4.1 Stroški materiala

Stroški materiala nastopijo ob porabi materiala v poslovnem procesu. Takrat material preide v poslovni učinek in se spremeni v strošek, ki bremeni ta poslovni učinek. Med stroške materiala vključujemo stroške osnovnega in pomožnega materiala, kupljenih polproizvodov, delov, goriva in maziva. Posebni stroški materiala so stroški porabljene energije. Ti stroški predstavljajo v mnogih vrstah poslovnih učinkov glavnino njegove vrednosti, zato je pomembno, da podjetje zelo natančno pozna in beleži te stroške. Podlaga za spremljanje so oddajnice in vračilnice materiala po posameznih stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Pri vrednotenju povečanja zalog materiala je dejanska nabavna cena razvidna iz knjigovodskih listin in zato nabavno vrednost posamezne nabave ni težko izračunati. Enostavno zmnožimo nabavljeno količino materiala z nabavno ceno. Problem pa nastane pri ovrednotenju porabe materiala. Ker se cene materiala spreminjajo, pri izračunu porabe ne moremo porabljeno količino pomnožiti z nabavno ceno, saj so lahko cene v nekem obračunskem obdobju zelo različne. Zato se mora podjetje odločiti, po kateri ceni bo ovrednotilo svojo porabo materiala. Slovenski računovodski standardi predlagajo štiri različne metode:

- metodo zaporednih cen (FIFO),
- metodo drsečih povprečnih cen,
- metodo tehtanih povprečnih cen in
- metodo stalnih cen.

Razlike med posameznimi metodami boste najlažje razumeli na naslednjem primeru.



ZGLED: METODE VREDNOTENJA PORABE MATERIALA IN ZMANJŠANJA ZALOG MATERIALA

Podjetje Kruhek ima dne 1. 10. na zalogi 300 kg moke po nabavni ceni 1,00 €/kg. 10. 10. so nabavili 200 kg po 1,10 €/kg in 15. 10. 150 kg po 1,35 €/kg. Nato so 20. 10. za peko peciva porabili 550 kg. Dodatno so nabavili 50 kg moke po 1,50 €/kg in porabili še 120 kg zalog.

- **metoda zaporednih cen (FIFO)**

Kratica FIFO pomeni »first in first out«. Po tej metodi pri obračunu porabe materiala upoštevamo najprej prvo vhodno nabavno ceno, nato pa ostale v časovnem zaporedju nabav.

Tabela 5: Izračun po metodi FIFO

Zap. št.	Količina (kg)			Cena (€/kg)	Vrednost (€)		
	nabava	poraba	zaloge		nabava	poraba	zaloge
1			300	1,00	300,00		300,00
2	200		500	1,10	220,00		520,00
3	150		650	1,35	202,50		722,50
4		550	100			587,50	135,00
5	50		150	1,50	75,00		210,00
6		120	30			165,00	45,00
Skupaj	400	670			797,50	752,50	

Vir: Lastni

Zap.št. 4: Izračun vrednosti porabe 550 kg =
 $300 \text{ kg} \times 1,00 \text{ €/kg} + 200 \text{ kg} \times 1,10 \text{ €/kg} + 50 \text{ kg} \times 1,35 \text{ €/kg} = 587,50 \text{ €}$

Zap. št. 6: Izračun vrednosti porabe 120 kg =
 $100 \text{ kg} \times 1,35 \text{ €/kg} + 20 \text{ kg} \times 1,50 \text{ €/kg} = 165,00 \text{ €}$

Znesek stroškov materiala moke v mesecu oktobru je znašal **752,50 €**, na zalogi pa je **30 kg** moke v vrednosti **45 €**.

- **metoda drsečih povprečnih cen**

Ta metoda zahteva izračun povprečnih cen po vsaki nabavi in vsaki porabi materiala.

Tabela 6: Izračun po metodi drsečih povprečnih cen

Zap. št.	Količina (kg)			Cena (€/kg)	Vrednost (€)		
	nabava	poraba	zaloge		nabava	poraba	zaloge
1			300	1,00	300,00		300,00
2	200		500	1,10	220,00		520,00
3	150		650	1,35	202,50		722,50
4		550	100	1,11		611,35	111,15
5	50		150	1,50	75,00		186,15
6		120	30	1,24		148,92	37,23
7	400	670			797,50	760,27	

Vir: Lastni

Zap.št. 4: Izračun vrednosti porabe 550 kg = $550 \text{ kg} \times 1,11 \text{ €/kg} = 611,35 \text{ €}$

$$\text{Drseča povprečna cena} = \frac{\text{vrednost zaloge}}{\text{količina na zalogi}} = \frac{722,50 \text{ €}}{650 \text{ kg}} = 1,11 \text{ €/kg}$$

Zap.št. 6: Izračun vrednosti porabe 120 kg = $120 \text{ kg} \times 1,24 \text{ €/kg} = 148,92 \text{ €}$

$$\text{Drseča povprečna cena} = \frac{\text{vrednost zaloge}}{\text{količina na zalogi}} = \frac{186,15 \text{ €}}{150 \text{ kg}} = 1,24 \text{ €/kg}$$

Znesek stroškov materiala moke v mesecu oktobru je znašal **760,27 €**, na zalogi pa je **30 kg** moke v vrednosti **37,23 €**.

- **metoda tehtanih povprečnih cen**

Pri tej metodi pri izračunih povprečnih cen upoštevamo samo nabavljene količine in njihove vrednosti.

Tabela 7: Izračun po metodi tehtanih povprečnih cen

Zap. št.	Količina (kg)			Cena (€/kg)	Vrednost (€)		
	nabava	poraba	zaloge		nabava	poraba	zaloge
1			300	1,00	300,00		300,00
2	200		500	1,10	220,00		520,00
3	150		650	1,35	202,50		722,50
4		550	100	1,11		611,35	111,15
5	50		150	1,50	75,00		186,15
6		120	30	1,14		136,71	49,44
7	400	670			797,50	748,06	

Vir: Lastni

Zap.št. 4: Izračun vrednosti porabe $550 \text{ kg} = 550 \text{ kg} \times 1,11 \text{ €/kg} = 611,35 \text{ €}$ popravi

$$\text{Tehtana povprečna cena} = \frac{\text{vrednost zaloge}}{\text{količina na zalogi}} = \frac{722,50 \text{ €}}{650 \text{ kg}} = 1,11 \text{ €/kg}$$

Zap.št. 6: Izračun vrednosti porabe $120 \text{ kg} = 120 \text{ kg} \times 1,14 \text{ €/kg} = 136,71 \text{ €}$

$$\text{Tehtana povprečna cena} = \frac{\text{vrednost zaloge}}{\text{količina na zalogi}} = \frac{722,50 \text{ €} + 50 \text{ €}}{650 \text{ kg} + 50 \text{ kg}} = 1,14 \text{ €/kg}$$

Znesek stroškov materiala moke v mesecu oktobru je znašal **748,06 €**, na zalogi pa je **30 kg** moke v vrednosti **49,44 €**.

- **metoda stalnih cen**

Pri tej metodi podjetje za obračun nabave in porabe materiala upošteva vnaprej določene, običajno predračunske ali standardne cene, ki jih določi na podlagi preteklih nabav in poznavanja trga materiala. Seveda pa mora podjetje redno spremljati odmike stalnih cen od dejanskih in to ustrezno knjižiti.

Za naš primer predpostavimo, da je **stalna cena** določena v višini **1,10 €/kg**.

Tabela 8: Izračun po metodi stalnih cen

Zap. št.	Količina (kg)			Stalna cena (€/kg)	Vrednost (€)		
	nabava	poraba	zaloge		nabava	poraba	zaloge
1			300	1,10	330,00		330,00
2	200		500	1,10	220,00		550,00
3	150		650	1,10	165,00		715,00
4		550	100	1,10		605,00	110,00
5	50		150	1,10	55,00		165,00
6		120	30	1,10		132,00	33,00
7	400	670			770,00	737,00	

Vir: Lastni

Znesek stroškov materiala moke v mesecu oktobru je znašal **737,00 €**, na zalogi pa je **30 kg** moke v vrednosti **33,00 €**.

Pri odločitvi, katero metodo izberemo, uporabimo poznavanje in izkušnje pri nabavi in gibanju nabavnih cen posameznega materiala. Pri obračunu stroškov materiala nas mora voditi načelo realnega vrednotenja porabe materiala. V spodnji tabeli so prikazani podatki iz zgornjih obračunov po različnih metodah.

Tabela 9: Primerjava vrednosti pri različnih metodah

Metoda	Začetno stanje zaloge	Vrednost nabav	ZS zalog + nabave	Stroški materiala	Končno stanje zalog	KS zalog + stroški materiala
FIFO	300,00	797,50	1.097,50	752,50	45,00	797,50
drsečih povprečnih cen	300,00	797,50	1.097,50	760,27	37,23	797,50
tehtanih povprečnih cen	300,00	797,50	1.097,50	748,06	49,44	797,50
stalnih cen	330,00	770,00	1.100,00	737,00	33,00	770,00

Vir: Lastni

Primerjava nam pokaže, da so pri prvih treh metodah vrednosti nabav enake (797,50 €). Metoda stalnih cen zaradi določitve neke predračunske, standardne cene odstopa od prvih treh metod. Vrednost nabave, stroškov materiala in končnih zalog je najnižja, kar kaže na prenizko določeno stalno ceno. Pri prvih treh metodah pa lahko razlike opazimo pri višini stroškov materiala in končnemu stanju vrednosti zalog.

3.4.2 Drugi stroški v zvezi z materialom

To so tako imenovani posredni stroški materiala, kot so stroški skladiščenja materiala in stroški nakupne službe: amortizacija osnovnih sredstev in plač v skladišču in nakupni službi, stroški zavarovanja materiala, obresti od posojil za nakup materiala ipd. Pogosto se tovrstni stroški obravnavajo kot posredni stroški splošnih služb, kar pa ni primerno. Ker se pojavljajo v zvezi z materialom, jih moramo spremljati in razporejati na ustrezna stroškovna mesta in stroškovne nosilce.



POVZETEK POGLAVJA

Material v širšem pomenu predstavljajo osnovni in pomožni materiali, polproizvodi, deli, drobni inventar ter gorivo in mazivo. Posebni stroški materiala so stroški porabljene energije. **Stroški materiala nastopijo ob porabi materiala v poslovnem procesu.** Takrat material preide v poslovni učinek in se spremeni v strošek, ki bremeni ta poslovni učinek.

Pri vrednotenju povečanja zalog materiala podjetje nima problemov, saj je dejanska nabavna cena razvidna iz knjigovodskih listin in zato nabavno vrednost posamezne nabave izračunajo tako, da zmnožijo nabavljeno količino materiala z nabavno ceno. Problem pa nastane pri **ovrednotenju porabe materiala**. Ker se cene materiala spreminjajo, se mora podjetje odločiti, po kateri ceni bo ovrednotilo svojo porabo materiala. Slovenski računovodski standardi predlagajo štiri različne metode in sicer: **metodo zaporednih cen (FIFO), metodo drsečih povprečnih cen, metodo tehtanih povprečnih cen in metodo stalnih cen.** Na praktičnem primeru smo spoznali postopke izračuna in na koncu primerjali razlike v vrednostih stroškov materiala in zalog materiala.



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Katere so temeljne knjigovodske listine, ki spremljajo material v poslovnem procesu?
2. Primerjajte vrednotenje nabave materiala in porabe materiala. Kje nastopi problem?
3. Katere metode vrednotenja porabe materiala poznate? Katere so glavne razlike med posameznimi metodami?
4. Podjetje ima 1. 9. 2010 na zalogi 100 kg materiala po ceni 380 €/kg. V mesecu septembru nabavlja material. V 1. nabavi 700 kg po nabavni ceni 400 €/kg in z drugo nabavo 400 kg po nabavni ceni 500 €/kg. V proizvodnjo so izdali v porabo 1000 kg materiala. Dodatno nabavijo še 900 kg po 550 €/kg. V proizvodnjo izdajo v porabo 500 kg materiala. Izračunajte vrednosti nabave materiala, porabe materiala in spremembe zalog, če podjetje porabo materiala vrednosti po metodi FIFO. Koliko znašajo v mesecu septembru stroški porabljenega materiala in koliko materiala je še na zalogi (kg in €)?

Rešitev

Stroški materiala v septembru = 672.857,14 €

Zaloge materiala konec meseca = 340.142,86 €

4 RAČUNOVODSTVO DELA ZAPOSLENCEV

Ali si lahko predstavljate poslovni proces brez zaposlenih? Še v tako tehnološko izpopolnjenem poslovnem procesu je delo kot prvina tega procesa nepogrešljivo. Delo zaposlencev v poslovnem procesu povzroča stroške dela, zato jih obravnavamo v določenem obdobju in jih ne moremo opredeliti kot sredstva v določenem trenutku. Seveda pa se z razvojem spreminja razmerje med delom in potrebnimi sredstvi ter zahtevano kakovostjo in usposobljenostjo zaposlencev, ki sodelujejo v poslovnem procesu. V prejšnjih dveh poglavjih smo se ukvarjali s stvarmi in njihovim vrednotenjem. Toda kako ovrednotiti delo človeka, mislimo seveda pravično in v skladu z njegovim prispevkom k uspešnemu poslovanju. Človek do sedaj še ni razvil takšnega sistema. Razmislite, katere kriterije bi kot lastnik podjetja upoštevali pri vrednotenju in nagrajevanju zaposlenih? Je to čas, količina izdelkov, kvaliteta dela, pogoji dela, samoiniciativnost?

4.1 STROŠKI DELA

V skladu s SRS 15 stroške dela predstavljajo:

- **kosmate plače zaposlencev** (čista plača, davek in obvezne dajatve za socialno varnost);
- **nadomestila plač v kosmatem znesku** (boleznina, letni dopust, izredni dopust, državni prazniki in drugi upravičeni razlogi);
- **darila in nagrade;**
- **odpravnine**, ki pripadajo zaposlencem, ko prenehajo delati (odločitev podjetja pred običajnim datumom upokojitve, prostovoljna odločitev zaposlenca pred običajnim datumom upokojitve ali redna upokojitve) in
- **dajatve, ki bremenijo izplačevalca.**

Vsi stroški dela se obračunavajo v skladu z zakonom, kolektivno pogodbo, splošnim aktom podjetja ali pogodbo o zaposlitvi.

Zaposlenci v podjetju gredo skozi naslednja stanja:

- **sklenitev delovnega razmerja**, ki pomeni uvrstitev delavca v seznam zaposlenih podjetja;
- **angažiranje zaposlenih v poslovnem procesu**, to je izrabljeni delovni čas, ki je osnova za plačo za opravljeno delo;
- **neangažiranje zaposlenih v poslovnem procesu** zaradi opravičljivih razlogov (dopusti, bolezen, prazniki, zastoji pri delu), kar je osnova za obračun nadomestila plač;
- **prenehanje delovnega razmerja**, ki nastopi v primeru začasnega ali trajnega presežka delovne sile, upokojitve ali drugih odhodov zaposlencev.

(Turk et. al, 2001, 34)

4.2 VREDNOTENJE DELA

Plače lahko opredelimo kot cenovno izražene potroške delovne sile oz. opravljenega dela. Zaradi kompleksnosti dela pa je seveda merljivost potroškov dokaj otežena. Količinsko enoto dela zaposlencev je težko enotno in primerno določiti za vsa opredeljena delovna mesta v podjetju.

Na višino plače zaposlenega vplivajo naslednji dejavniki (Turk et al., 2001):

- sestavljenost dela,
- količina opravljenega dela,
- kakovost učinkov dela,
- gospodarnost pri delu.

»Porabo« delovne sile težko merimo neposredno. Najpogosteje kot merilo uporabimo:

- delovni čas ali tako imenovano plačilo na uro,
- količino ustvarjenih poslovnih učinkov (storilnost, norma).

Tudi pri tej prvini poslovnega procesa podjetja sestavijo nazivnik ali nomenklaturu delovnih mest, na katero se vežejo plačne postavke in druge sestavine za obračun plač.

4.3 KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNI RAZVIDI

Med knjigovodske listine o delu uvrščamo vsako listino, na kateri je opravljen izračun plače enega ali skupine zaposlenih. Listine lahko prikazujejo ločeno:

- **plače za opravljeno delo**

Temeljna knjigovodska listina o opravljenem delu zaposlenih je ponavadi **delovni list**. Ta vsebuje podatke o: zaposlenemu, proizvajalnem nalogu, stroškovnem mestu, vrsti dela, dejansko porabljenemu času, doseženih poslovnih učinkih, podpis kontrolorja opravljenega dela. Če želimo imeti natančne podatke za vsakega zaposlenega, mora biti proizvajalnemu nalogu priloženo toliko delovnih listov, kolikor delavcev je sodelovalo pri izvajanju naloga.

- **nadomestila plač**

V primerih, ko je prišlo do daljše prekinitve dela zaradi vzrokov, ki niso povezani z delavci (npr. izpad električne energije), sestavimo **list za nadomestilo plač**. Tudi v drugih primerih opravičene odsotnosti (bolezen, dopust, prazniki ...) bi lahko sestavili podoben list, vendar ta obračun ponavadi naredijo na podlagi **liste navzočnosti na delovnem mestu**.

- **odtegljaje od plač**

Odtegljaji so lahko zakonski (davki in prispevki), prisilni (sodni sklepi) ali dogovorjeni (članarine, obročno odplačevanje, vračanje posojil ...).

Med poslovnimi razvidi poznamo razčlenitveni konto plač, ki je odprt za vsakega zaposlenca, in dnevnik plač.



POVZETEK POGLAVJA

Stroške dela predstavljajo kosmate plače zaposlencev, nadomestila plač v kosmatem znesku, darila, nagrade, odpravnine in dajatve, ki bremenijo izplačevalca. Ob sklenitvi delovnega razmerja zaposlenca vpišejo v kadrovski razvid. Plača zaposlenca ovrednoti potrošek delovne sile oz. opravljenega dela. Zaradi kompleksnosti dela pa je seveda merljivost potroškov dokaj otežena. Količinsko enoto dela zaposlencev je težko enotno in primerno določiti za vsa opredeljena delovna mesta v podjetju, zato kot merilo najpogosteje uporabimo delovni čas (plačilo na uro) ali/in količino ustvarjenih poslovnih učinkov (storilnost, norma).



V razmislek!

1. Čeprav je delavec tako pomembna prvina poslovnega procesa, pa v nasprotju s sredstvi ni vključen v bilanco stanja kot premoženje podjetja. Razmislite o razlogih za in proti vključitvi zaposlencev v premoženjsko bilanco podjetja.
2. Na spletnih straneh poiščite višino prispevkov za socialno varnost, ki jo plača zaposlenec in višino prispevkov, ki jo plača delodajalec.



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Kaj predstavlja stroške dela podjetja?
2. Predlagajte dejavnike, ki bi jih upoštevali pri ovrednotenju plače zaposlencev v svojem podjetju?
3. Predlagajte način vrednotenja (čas, količino ustvarjenih poslovnih učinkov) pri:
 - delavcu v proizvodnji avtomobilov,
 - bančni uslužbenki,
 - zdravniku,
 - trgovskem potniku,
 - prodajalki.
4. Katera je temeljna knjigovodska listina za obračun opravljenega dela?
5. Kdaj obračunamo nadomestilo za delo?

5 RAČUNOVODSTVO STORITEV

Kot podjetnik se boste morali nekoč odločiti ali boste zaposlili računovodjo ali pa vam bo to delo opravil računovodski servis. Na podlagi česa bi se odločili? Kaj so prednosti in kaj slabosti zunanjih storitev? V današnjem času visoke stopnje specializacije del je v majhnem podjetju nemogoče za določena dela pridobiti in plačati strokovnjaka za to področje. Kakšno opravilo se lahko pojavi le nekajkrat na leto ali celo enkrat na več let. Vsekakor moramo primerjati prednosti in slabosti ter izdelati tudi finančni vidik. Le tako bomo lahko sprejeli pravilno odločitev. Poleg spoznanja o pozitivnih in negativnih lastnostih izbire med zunanjimi in notranjimi storitvami, bomo v tem poglavju spregovorili še o drugih razvrstitvah storitev ter njihovem vrednotenju.

5.1 POJEM IN VRSTE STORITEV

Podjetje za nemoteno poslovanje potrebuje tudi poslovno prvino storitve. V podjetjih se velikokrat srečajo z dilemo ali najeti **zunanje storitve**, ki jih opravijo posamezniki ali organizacije zunaj podjetja in se pojavijo kot strošek storitev drugih. Druga možnost je, da to delo opravijo zaposleni v podjetju kot **notranjo storitev**.

Podjetje se mora tako odločiti med nakupom zunanjih storitev in organizacijo izvajanja lastnih, notranjih storitev. Pri tem mora primerjati prednosti in slabosti posamezne izbire.

Tabela 10: Primerjava prednosti in slabosti zunanjih oz. notranjih storitev

Prednosti zunanjih storitev	Slabosti zunanjih storitev
Strokovnjaki, specialisti za izvajanje storitve.	Niso dosegljivi v vsakem trenutku.
Nižja cena.	Odvisnost od zunanjega izvajalca.
Sledenje novi tehnologiji.	Neprofesionalen odnos.
Plačilo le za dejanske ure.	Propad zunanjega izvajalca storitev.
Prednosti notranjih storitev	Slabosti notranjih storitev
Dosegljivi v vsakem trenutku.	Neopravljeno delo zaradi izostankov delavcev.
Neodvisnost od zunanjega izvajalca.	Višja cena.
Pripadnost delavcev.	Nepoznavanje razvoja tehnologije.
Trajnost izvajanja storitve je zagotovljena v okviru organizacije podjetja.	Strošek plače delavcev, stroški delovnega mesta.

Vir: Lastni

V nadaljevanju se bomo ukvarjali z računovodenjem storitev drugih.

SRS 14 navaja:

»Stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije ali dela. Stroški dajatev, ki niso vezane na plače, in stroški obresti se štejejo kot stroški storitev v širšem pomenu. Med stroške storitev v širšem pomenu se štejejo tudi stroški štipendij in šolnin, povezanih s poslovanjem podjetja, in podobni stroški.

Stroški storitev so stroški prevoznih storitev, proizvodjalnih stopenj, ki jih opravijo drugi, komunalnih storitev, telekomunikacijskih storitev, najemnin, zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa in podobni stroški, v širšem pomenu pa tudi stroški dajatev, ki niso

odvisne od poslovnega izida in niso povezane s plačami, pa tudi stroški obresti. Med stroške storitev se štejejo tudi stroški po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma stroški storitev iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastalih s fizičnimi osebami.«

V nadaljevanju razmislimo o razvrstitvah storitev glede na različne kriterije, ki bodo pomembni v nadaljevanju našega spoznavanja stroškovnega računovodstva.

Glede na povezanost s procesom ustvarjanja poslovnih učinkov:

- **proizvajalne storitve**, to so storitve zunanjih poslovnih partnerjev (kooperantov), ki sodelujejo pri ustvarjanju poslovnih učinkov;
- **neproizvajalne storitve**, ki ne sodelujejo v samem procesu ustvarjanja poslovnih učinkov.

Primer

Vpišite vrsto storitve.

Mizarstvo Strašek nabavlja kovinske profile v podjetju Kovinček. _____ storitev
Prejeli smo račun za bančne storitve Banke Celje. _____ storitev

Navedite lastni primer.

Proizvajalna storitev: _____

Neproizvajalna storitev: _____

Glede na prenašanje vrednosti storitev na poslovne učinke:

- **storitve dolgoročne narave**, ki so po naravi neopredmetena osnovna sredstva (npr. licence) in jih ne štejemo med stroške storitev;
- **sprotne kupljene storitve**, ki se ob nakupu tudi »porabijo«.

Primer

Vpišite vrsto storitve.

Za podjetje smo kupili licenco za programsko opremo Windows. storitev _____
Plačali smo prevoz za material. _____ storitev

Navedite lastni primer.

Neopredmetena osnovna sredstva: _____

Sprotne kupljene storitve: _____

Glede na vključevanje v izračun lastne cene poslovnega učinka:

- **neposredne storitve**, ki so neposredno vključene v izračun lastne cene poslovnih učinkov;
- **posredne storitve**, ki jih s tem procesom lahko povežemo le posredno.

Primer

Vpišite vrsto storitve.

Mizarstvo Strašek nabavlja kovinske profile v podjetju Kovinček. _____ storitev
Prejeli smo račun za bančne storitve Banke Celje. _____ storitev

Navedite lastni primer.

Neposredna storitev: _____

Posredna storitev: _____

Posebna oblika storitve pa so **storitve države in druge javne storitve**, ki jih zagotavlja država ali neprofitni poslovni sistemi (ekološke, socialne, izobraževalne, zdravstvene storitve) in za katere plačujemo dajatve. Tovrstne storitve štejemo med storitve v širšem pomenu.

Navedite lastne primere.

Ekološka storitev: _____
 Zdravstvena storitev: _____
 Socialna storitev: _____
 Izobraževalna storitev: _____

V nadaljevanju bomo obravnavali zunanje, sprotne kupljene storitve. Te se v podjetju pojavljajo kot strošek ob njihovi priskrbi – nakupu, na drugi strani pa kot zmanjšanje denarnih sredstev ali nastanku obveznosti iz poslovanja. Te storitve so tudi predmet računovodskega spremljanja.

5.2 OBRAČUNAVANJE STORITEV

Potrošek v klasičnem smislu pojmuje kot zmnožek potroška in njegove cene. Zato moramo tudi pri ovrednotenju stroškov storitev njihovo celoto pomnožiti z nabavno ceno količinske enote storitve.

Storitve, ki jih obravnavamo pri računovodstvu, so tako imenovane sprotne prvine, ki jih ne prikazujemo v bilanci stanja. So dinamična kategorija, ki jo spremljamo v času preko računovodske kategorije »stroški zunanjih storitev«.

Primer obračuna storitev:

@<http://www.banka-celje.si/vsebina/poslovneFinance/placilniPromet/transakcijskiRacuni/cenikPlacilnegaPrometa.pdf>
 @<http://www.jhl.si/vo-ka/?k=363>

Pri dajatvah seveda ne moremo izmeriti neposredni potrošek in ga pomnožiti s ceno, saj to področje deluje na vzajemnostni podlagi (npr. ekološke dajatve, socialni prispevki ...).

Tabela 11: Višina ekološke dajatve v letu 2010

Vrsta onesnaževalca	Podlaga za dajatev	Predpis	Vrednost
Električna in elektronska odpadna oprema	<u>6. člen</u> Uredbe o okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi nastajanja odpadne električne in elektronske opreme	<u>Sklep o določitvi zneska za nadomestilo in za enoto obremenitve za okoljsko dajatev za onesnaževanje okolja zaradi nastajanja odpadne električne in elektronske opreme za leto 2010</u>	Nadomestilo 33,38 evra ali 0,0083 evra na enoto

Vir: <http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=50841> (28. 9. 2010 ob 23.00)



POVZETEK POGlavJA

Storitve so v današnjem času pomembna prvina poslovnega procesa. Podjetje ima dve možnosti: ali najame zunanje storitve, ki jih opravijo posamezniki ali organizacije zunaj podjetja ali pa to delo opravijo zaposleni v podjetju kot notranjo storitev. V prvem primeru podjetje prikaže strošek storitev drugih, v drugem pa kot stroški dela. Pri odločitvi mora primerjati prednosti in slabosti posamezne izbire. V poglavju smo spoznali razvrstitev storitev po različnih kriterijih. V nadaljevanju bomo obravnavali sprotne storitve drugih, pomembna pa bo tudi razdelitev stroškov storitev na **neposredne in posredne storitve** ter **proizvajalne in neproizvajalne storitve**. Pri ovrednotenju storitev drugih njihovo opravljeno celoto pomnožimo z nabavno ceno količinske enote storitve.



V razmislek!

Ustanovili ste podjetje. Za vodenje računovodstva se odločate med zaposlitvijo lastne računovodkinje in najemom računovodskega servisa. Zapišite razloge ZA in PROTI pri obeh možnostih. Poiščite podatke o povprečni plači in cenik storitev računovodskega servisa. Kakšna bi bila vaša odločitev?



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Naštejete nekaj primerov stroškov storitev v pekarni Kruhek.
2. Zakaj je pomembno poznati razdelitev na neposredne in posredne storitve?
3. Zakaj štejemo storitve države in druge javne storitve med posebne oblike storitev? Kako se financirajo?
4. Predlagajte boljši način financiranja za področje ločenega zbiranja odpadkov.

6 RAČUNOVODSTVO USTVARJANJA POSLOVNIH UČINKOV IN RAČUNOVODSTVO PROIZVODOV

Podjetje je ustanovljeno z namenom ustvarjanja poslovnih učinkov, za katere na trgu obstajajo potrebe oziroma povpraševanje. Računovodstvo ustvarjanja poslovnih učinkov spremlja njihovo ustvarjanje, računovodstvo proizvodov pa spremlja proizvode od trenutka, ko so prevzeti iz procesa proizvodnje in do trenutka njihove prodaje in odtujitve iz podjetja. Realizacija poslovnih učinkov pomeni prodajo na trgu. Poslovna uspešnost pa je razvidna šele iz razmerja med lastno in prodajno ceno poslovnega učinka. Če želi podjetje odgovoriti na vprašanje svoje poslovne uspešnosti, mora torej natančno spremljati, zbirati in razdeljevati vse poslovne stroške, ki jih je imelo pri ustvarjanju poslovnih učinkov.

V poglavju bomo spoznali temeljne zakonitosti natančnega spremljanja vseh nastajajočih stroškov in njihove razporeditve na posamezna stroškovna mesta in stroškovne nosilce z namenom izračuna lastne cene nastalih poslovnih učinkov ter osnovne metode vrednotenja zalog gotovih proizvodov

6.1 STROŠKOVNI NOSILCI

Stroškovni nosilci (SN) so opredeljeni kot namen, zaradi katerih so nastali stroški v poslovnem procesu. Najpogosteje so to poslovni učinki – izdelki ali storitve. Stroškovni nosilci pa niso nujno samo dokončani proizvodi namenjeni prodaji, lahko so bili izdelani za lastne potrebe kot sestavni deli.

Stroškovne nosilce določi podjetje glede na način opravljanja dejavnosti (množinska, nizna ali posamična dejavnost), kar bomo spoznali v sedmem poglavju. Izdelajo **nazivnik (nomenklaturo) stroškovnih nosilcev** z imeni in šiframi.

Primer: V podjetju Kruhek so opredelili naslednje stroškovne nosilce: beli kruh, polbeli kruh, polnozrnati kruh, drobno pecivo, pecivo iz listnatega testa, torte.

Glavni cilj spremljanja stroškov po stroškovnih nosilcih je izračun lastne cene poslovnega učinka. **Lastna cena (LC)** je seštevek vseh stroškov, ki so nastali pri ustvarjanju nekega poslovnega učinka. Nastale stroške mora podjetje vračunati v lastno ceno in jih nato pokriti s prodajno ceno. Lastna cena je tako osnova za določanje prodajne in končne prodajne cene oz. za izračun poslovne uspešnosti posameznega poslovnega učinka.

Glede na razporejanje oz. vključevanje stroškov v izračun lastne cene ločimo:

- **Neposredne stroške** – to so stroški, ki so nastali neposredno pri ustvarjanju poslovnega učinka. Te stroške krijemo neposredno s prodajo teh poslovnih učinkov, zaradi katerih so nastali. Razvrstimo jih lahko v naslednje skupine neposrednih stroškov:
 - **materiala** (surovine, material, polproizvodi, porabljena energija, goriva),
 - **storitev** (storitve drugih, ki so neposredno sodelovali pri izdelavi, npr. kooperanti),
 - **amortizacije** (strošek osnovnih sredstev, ki so neposredno sodelovala pri nastajanju poslovnih učinkov),
 - **dela** (bruto plače za neposredno delo pri nastajanju poslovnih učinkov),
 - **prodaje** (stroški, neposredno povezani s prodajo danega poslovnega učinka).

Primer: V podjetju Kruhek je neposredni strošek moka, iz katere pečejo kruh in pecivo, plača pekov, amortizacija mešalcev in peči...

- **Posredni stroški** so stroški, ki so nastali v podjetju posredno v povezavi z nastajanjem vseh poslovnih učinkov. Te stroške zato krijemo posredno z rezultati celotne dejavnosti podjetja. Glede na razporejanje teh stroškov jih razdelimo na:
- posredne proizvodne stroške (material, amortizacija) in
 - druge posredne stroške, to so stroški nabave, splošnih dejavnosti in prodajanja.

Primer: V podjetju Kruhek je posredni strošek plača računovodkinje, amortizacija zgradbe, v kateri se nahaja podjetje.



ZGLED: NEPOSREDNI IN POSREDNI STROŠKI

V podjetju Kruhek so v poslovnem procesu nastali naslednji stroški:

- 1 Porabljena moka 55.000 €.
- 2 Porabljeni pisarniški material 1.500 €.
- 3 Porabljeno gorivo pri peki kruha 1.200 €.
- 4 Porabljena električna energija v pekarni 1.300 €.
- 5 Stroški zavarovanja 500 €.
- 6 Porabljen kvas 6.000 €.
- 7 Obračunane bruto plače pekov 10.000 € in plače delavcev v upravi 12.000 €.
- 8 Amortizacija peči za peko kruha 2.500 € in zgradbe uprave 1.000 €.
- 9 Stroški oglaševanja 1.000 €.
- 10 Stroški naročnine za strokovno revijo »Pek« 85 €.
- 11 Porabljena sol 1.800 €.

Razvrstite stroške med neposredne oz. posredne stroške!

Tabela 12: Razporeditev na neposredne in posredne stroške v €

Vrsta stroška	Neposredni stroški	Posredni stroški
Moka	55.000	
Pisarniški material		1.500
Gorivo	1.200	
Električna energija	1.300	
Stroški zavarovanja		500
Kvas	6.000	
Plače	10.000	12.000
Amortizacija	2.500	1.000
Stroški oglaševanja		1.000
Stroški naročnine		85
Porabljena sol	1.800	
Skupaj	77.800	16.085

Vir: Lastni

6.2 STROŠKOVNA MESTA

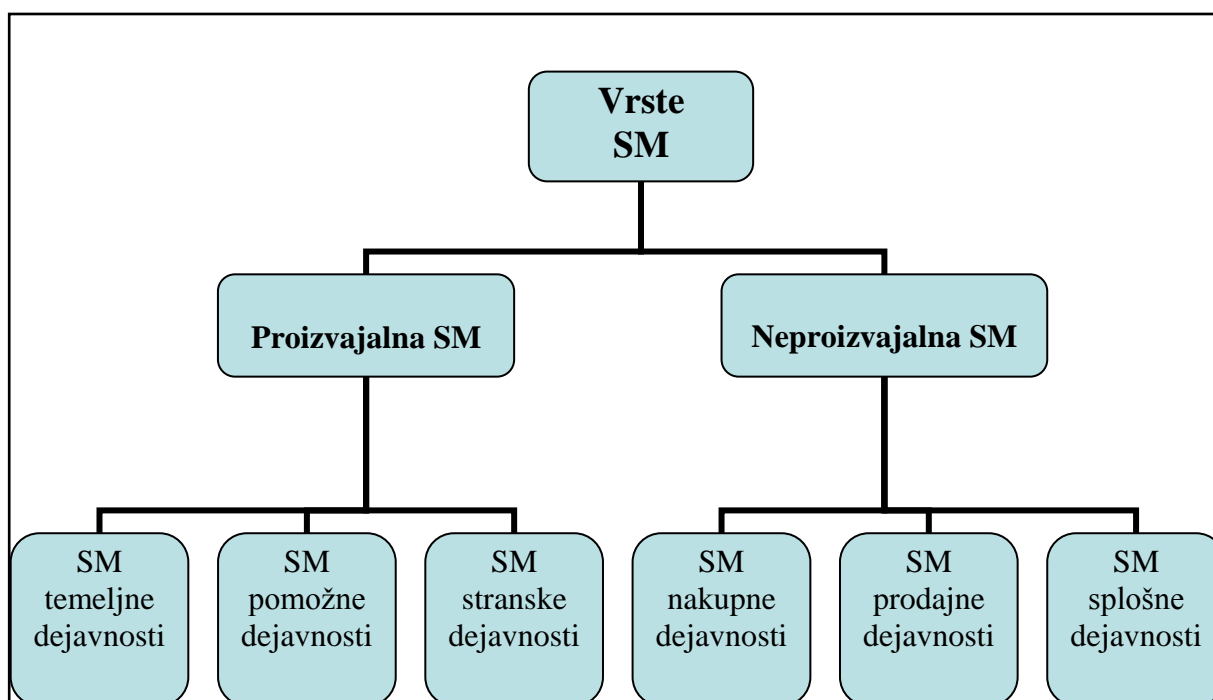
Stroškovno mesto (SM) je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožena enota v podjetju na katerem se pojavljajo stroški. V stroškovnem računovodstvu se stroški najprej zberejo na stroškovnim mestih, od tam pa jih nadalje razporejamo na stroškovne nosilce.

Podjetje stroškovna mesta (SM) določi in organizira popolnoma samostojno. Upošteva značilnosti proizvodnega procesa, velikost podjetja, organiziranost podjetja in metode razporejanja stroškov. Podjetje mora oblikovati **nazivnik ali šifrant stroškovnih mest**, ki tako omogoča hitrejšo in lažje spremljanje stroškov pri računalniški obdelavi računovodskih podatkov.

Na splošno pa ločimo (Turk et al, 2001)

:

- **Proizvajalna stroškovna mesta**, to so delovna mesta, kjer podjetje ustvarja poslovne učinke:
 - SM temeljne dejavnosti, na katerih se izvaja temeljna dejavnost podjetja, zaradi katere je bilo podjetje ustanovljeno (npr. peka kruha v podjetju Kruhek);
 - SM pomožnih dejavnosti, ki so v pomoč in podporo temeljni dejavnosti oz. jo omogočajo (vzdrževanje, orodjarna, energetska centrala, notranji prevoz) ter
 - SM stranskih dejavnosti, ki jih je podjetje razvilo vzporedno s temeljno dejavnostjo in jo dopolnjujejo (izdelava embalaže za lastne potrebe, predelava odpadkov).
- **Neproizvajalna stroškovna mesta**, kamor sodijo
 - SM nakupne dejavnosti
 - SM prodajne dejavnosti
 - SM splošnih dejavnosti, kjer izvajajo vodstvene, kadrovske, finančne, računovodske in druge funkcije.



Slika 5: Vrste stroškovnih mest

Vir: Lastni

Uresničene stroške podjetje razporeja na podlagi knjigovodskih listin. Stroške, ki jih lahko neposredno povežemo s SM, imenujemo **izvirne stroške**. Preostale stroške pa moramo razporediti z razdelilniki stroškov s pomočjo dogovorjenih meril in jih imenujemo **izvedeni stroški**.

Pri razporejanju lahko uporabimo:

- razporeditev na podlagi stvarnih meril (npr. za stroške električne energije, porabljene vode, porabljenega plina);
- razporeditev na podlagi dogovorjenih količnikov delitve (npr. za stroške zavarovanja).

Poglejmo nekaj najznačilnejših vrst stroškov in njihovo razporejanje na SM.

- **Stroški surovin in izdelavnega materiala**, za katere iz KL (oddajnica materiala) razberemo neposredno povezavo s SM in SN.
- **Stroški električne energije**, v primeru, da ima podjetje za vsako SM števec, se lahko neposredno razporedijo na SM. Pri značaju posrednih stroškov uporabijo podjetja merilo kot je npr. površina poslovnih prostorov.
- **Stroški prevoznih storitev** so velikokrat všteti takoj v nabavno vrednost. Tisti, ki nastanejo kasneje, pa morajo bremeniti ustrezno SM (skladišče, prodajno službo) na podlagi količine (km) in vrste prevozov.
- **Stroški vzdrževalnih dejavnosti** so razporejeni na podlagi delovnega naloga in razvida števila ur, ki so jih opravili pri posameznem notranjem naročniku.
- **Stroški najemnin** so lahko neposredno povezani s SM, če je to seveda krajevno opredeljeno.
- **Stroški plač** so opredeljeni neposredno tako z vidika SM kot tudi SN.
- **Stroški amortizacije** so lahko obračunani za vsako SM posebej, saj imamo v inventarni knjigi kot tudi razčlenjevalnih kontih navedeno nahajališče osnovnih sredstev.

6.3 KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNI RAZVIDI

Temeljne knjigovodske listine o obračunu stroškov se pojavljajo v posameznem knjigovodstvu prvin poslovnega procesa (osnovnih sredstvih, materiala, dela, storitev drugih). Na vsaki knjigovodski listini mora podjetje zagotoviti ustrezno označbo SM in SN, kar pomeni, da knjigovodstvu SM in SN potrebujeta le še razdelilnike stroškov po SM in SN (razdelilnik amortizacije, plač, materiala, storitev drugih).

Ker predvidevamo, da je danes le malo podjetij (če sploh so), ki nimajo računalniško podprtega računovodskega spremljanja stroškov, moramo zagotoviti, da se ustrezno knjižijo že izvirne knjigovodske listine (tiste, ki nastanejo na kraju poslovnega dogodka). Analitična knjigovodstva morajo biti v tem primeru povezana in tako se bodo stroški ustrezno razdeljevali po računalniškem programu, ki vsebuje »navodila« za razdeljevanje stroškov po SM in SN.

Šifro SN in SM določimo in zapišemo na:

- notranjih knjigovodskih listinah (sestavijo jih znotraj podjetja) takoj ob nastanku poslovnega dogodka;
- zunanjih knjigovodskih listinah (sestavljajo jih izven podjetja), kjer stroškovno mesto in stroškovni nosilec določi odgovorna oseba, ki kontrolira in podpiše prejeta knjigovodsko listino pred njenim knjiženjem.

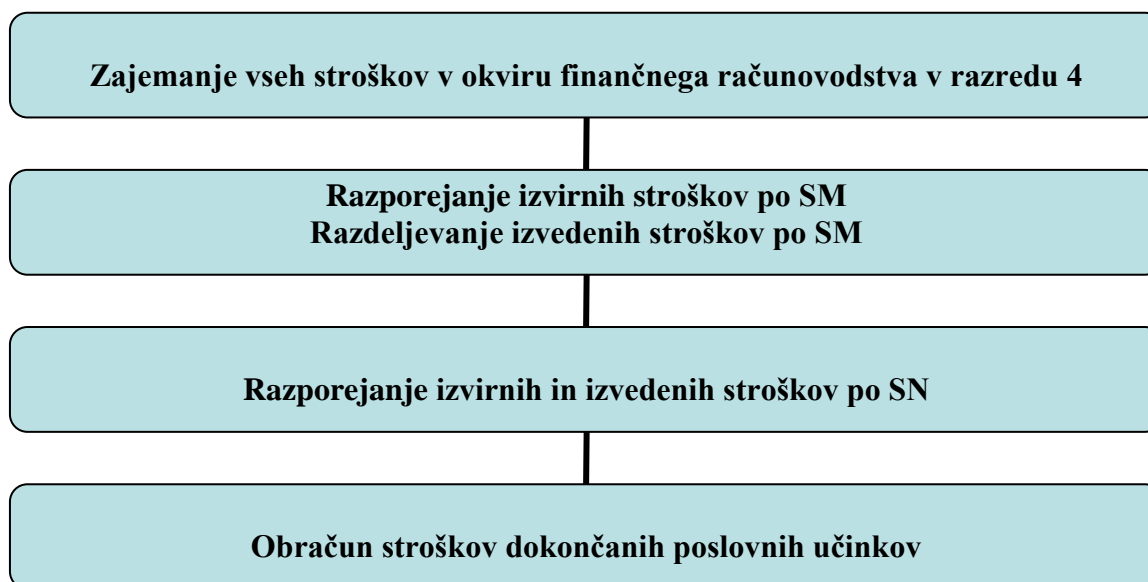
Razčlenitvene konte po SM vodi knjigovodstvo stroškovnih mest. Na njih moramo zagotoviti naslednje podatke: ime, konto in šifro stroškovnega mesta, datum poslovnega dogodka, številko in ime listine, opis poslovnega dogodka, vrsto in velikost stroška ter skupaj stroške na stroškovnem mestu. Konec meseca izvedemo obračun in prenose v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev, kar pomeni, da je to knjigovodstvo SM konec meseca brez salda.

Razčlenitvene konte po SN vodi knjigovodstvo stroškovnih nosilcev. Vsak SN ima odprt poseben konto, na katerem vodimo naslednje podatke: ime, konto in šifro stroškovnega nosilca, datum poslovnega dogodka, številko in ime listine, opis poslovnega dogodka, vrsto in velikost stroška ter skupaj stroške na stroškovnem nosilcu. Nanj najprej knjižimo vse neposredne stroške (npr. materiala, plač) na podlagi izvirnih knjigovodskih listin, nato pa posredne stroške, ki so določeni s količnikom dodatka posrednih stroškov. Vsi tako izkazani neposredni in posredni stroški predstavljajo lastno ceno. V knjigovodstvu stroškovnih nosilcev lahko konti konec meseca izkazujejo salde, ki se nanašajo na nedokončano proizvodnjo pri posameznem SN.

6.4 METODE VREDNOTENJA POSLOVNIH UČINKOV

Obračunavanje stroškov poslovnih učinkov poteka v več fazah, in sicer:

- zajemanje izvirnih stroškov in ugotavljanje celotnega zneska stroškov, ki je organizirano v finančnem računovodstvu (konti razreda 4) in v knjigovodstvih prvin poslovnega procesa;
- razporejanje izvirnih vrst stroškov po stroškovnih mestih, kar je glavna naloga knjigovodstva stroškovnih mest;
- razporejanje stroškov na stroškovne nosilce, kar je naloga knjigovodstva stroškovnih nosilcev kot tudi zadnja faza
- obračunavanje stroškov dokončanih poslovnih učinkov.



Slika 6: Faze zajemanja in razporejanja stroškov

Vir: Lastni

Pri tem pa moramo upoštevati, da podjetja pri vrednotenju zalog nedokončanih in dokončanih proizvodov upoštevajo različne metode. Le-te se razlikujejo po obsegu stroškov, ki jih vključujejo v to vrednost zalog, in delom stroškov, ki jih takoj prenesejo med odhodke poslovanja v obdobju.

Podjetje ima pri vrednotenju zalog nedokončanih in končanih poslovnih učinkov več možnosti, ko izbira sestavine cene, po kateri bo vrednotilo svoje zaloge končanih poslovnih učinkov. Opredeli se lahko torej za polno lastno ceno, pri ostalih metodah pa zožuje vrednotenje zalog. To pomeni, da podjetje zožuje obseg stroškov, ki jih vključuje v vrednost zalog (po ceni nižji od lastne cene) in povečuje obseg posrednih stroškov, ki jih direktno prenese med odhodke in s tem takoj vpliva na poslovni izid obdobja.

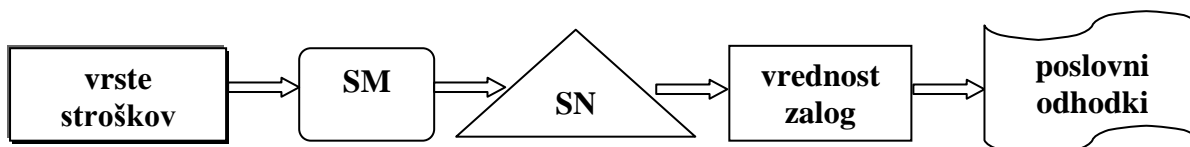
6.4.1 Metoda obračunavanja po popolnih stroških

Pri uporabi te metode podjetje podrobno spremlja potek vseh procesov pri ustvarjanju poslovnih učinkov. Vse nastale stroške razporedi na stroškovni nosilec in tako ugotovi, koliko ga je izdelani poslovni učinek stal.

Polno lastno ceno sestavljajo:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški dela,
- drugi neposredni stroški,
- posredni proizvodjalni stroški (npr. vzdrževanje, amortizacija),
- posredni stroški nakupovanja,
- posredni stroški prodajanja (marketing, skladiščenje, transport) in
- posredni stroški splošnih služb (uprava, računovodstvo, kadrovska, informatika).

Razlika med prodajno ceno in polno lastno ceno je **dobiček** enote poslovnega učinka. Vidimo, da nam ta metoda omogoči ugotavljanje dobičkonosnosti za vsak stroškovni nosilec. Na podlagi analize lahko poslovodstvo sprejme ustrezne ukrepe za povečanje dobičkonosnosti nosilca ali odloča o njegovi ukinitvi.



Slika 7: Diagram prenosa stroškov pri metodi popolnih stroškov

Vir: Lastni

V sliki 7 je prikazan pretok nastalih stroškov preko stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev v vrednost zalog dokončanih proizvodov. Ob prodaji le-teh knjižimo zmanjšanje zalog in nastanek poslovnih prihodkov, ki so stroški prodanih proizvodov. V tem primeru se stroški prenesejo med poslovne odhodke le kot posledica prodaje proizvodov. V nadaljevanju boste spoznali razliko pri metodah po zoženih stroških.



ZGLED: METODA OBRAČUNAVANJA PO POPOLNIH STROŠKIH

Podjetje vrednoti zaloge po polni lastni ceni in je imelo v obračunskem obdobju naslednje stroške:

1. Plačali so najemnino upravnih prostorov v znesku 6.000 €.
2. Porabili so izdelavni material v vrednosti 61.000 €.
3. Plače zaposlenih neposredno v proizvodnji so znašale 30.000 €, plače zaposlenih v prodaji 4.000 € in plače zaposlenih v upravi 11.000 €.
4. Obračunali so amortizacijo OS neposredno v proizvodnji 80.000 € in amortizacijo OS v upravi 3.000 €.
5. Pri proizvodnji so porabili 6.000 € električne energije, v upravni stavbi pa za 1.500 €.
6. Podjetje tako proizvaja 5000 enot izdelka A in knjiži po metodi vrednotenja po polni lastni ceni.
7. Dokončali so 1000 enot izdelka in jih uskladiščili.

- **Izračunajte in knjižite povečanje proizvodnje, vrednoteno po polni lastni ceni.**
- **Knjižite povečanje dokončane proizvodnje.**
- **Izračunajte polno lastno ceno izdelka.**

Tabela 13: Izračun vrednosti proizvodnje po polni LC

Elementi polne lastne cene	Vrsta stroškov	Znesek v €
neposredni stroški materiala	izdelavni material	61.000
neposredni stroški materiala	električna energija v proizvodnji	6.000
neposredni stroški dela	plače v proizvodnji	30.000
drugi neposredni stroški	amortizacija OS v proizvodnji	80.000
posredni stroški splošnih služb	stroški najemnine	6.000
posredni stroški splošnih služb	plače v upravi	11.000
posredni stroški splošnih služb	plače v prodaji	4.000
posredni stroški splošnih služb	amortizacija OS v upravi	3.000
posredni stroški splošnih služb	električna energija v upravi	1.500
skupaj		185.500

Vir: Lastni

Izračunajmo polno lastno ceno:

Skupni stroški/količino izdelkov = 185.500 €/5000 kosov = **37,10 €/kos**

Pripravimo še temeljnico za knjiženje.

Tabela 14: Temeljnica za knjiženje

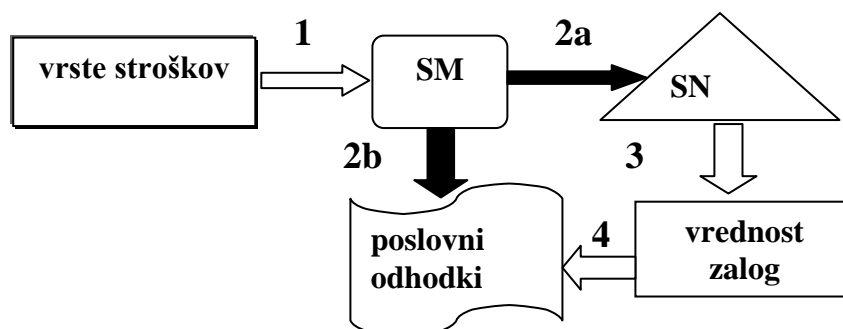
v €

Z. št.	Vsebina	Naziv konta	Šifra konta	Debet	Kredit
1.	Prenos str. v zaloge	Prenos stroškov v zaloge	490		185.500
		Nedokončana proizvodnja	600	185.500	
2.	Dokončano 1000 kosov = 1000 x 37,10 €/kos	Nedokončana proizvodnja	600		37.100
		Proizvodi v lastnem skladišču	630	37.100	
	Skupaj			222.600	222.600

Vir: Lastni

6.4.2 Metoda obračunavanja po zoženih stroških

Poznamo več tovrstnih metod, kjer stroške najprej razporedimo po temeljnih SM in splošnih SM. Na naslednjih stopnjah pa ne preusmerjamo vseh stroškov iz splošnih SM na temeljna SM, temveč nekatere posredne stroške takoj razporedimo med odhodke. V nadaljevanju bomo spoznali dve metodi, in sicer metodo po proizvajalnih stroških in metodo po spremenljivih stroških.



Slika 8: Diagram prenosa stroškov pri metodi zoženih stroškov

Vir: Lastni

6.4.2.1 Metoda po proizvajalnih stroških

Po tej metodi v vrednost zalog proizvodov prenesemo celotne proizvajalne stroške, in sicer:

- neposredne stroške materiala,
- neposredne stroške dela,
- posredne proizvajalne stroške in
- druge neposredne stroške.

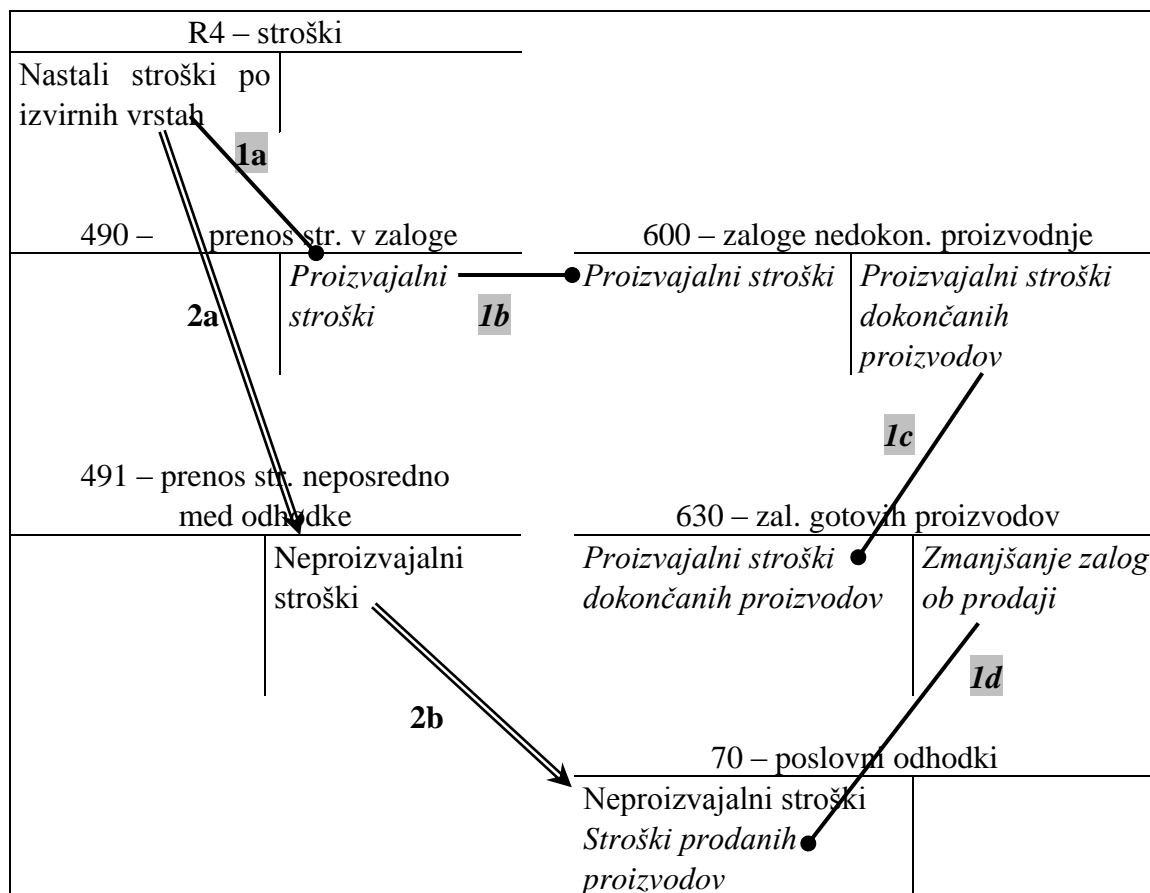
Posredne stroške nakupovanja, prodajanja in splošnih služb štejemo med neproizvajalne stroške in jih prenesemo neposredno med odhodke. Tako se ne zadržujejo v vrednosti zalog.

Razlika med prodajno ceno in proizvajalnimi stroški količinske enote poslovnega učinka je **kosmati dobiček** enote poslovnega učinka.

Prednost takšnega vrednotenja zalog lahko vidimo predvsem v nižjem vrednostnem obsegu zalog, kar pomeni za podjetje manjši obseg potrebnih obratnih sredstev. Tudi sestavljanje

obračunov stroškov je lažje, saj na stroškovne nosilce ni več potrebno prenašati posrednih stroškov nakupa, prodaje in splošnih služb.

Seveda pa moramo opozoriti tudi na težavo: pri prehodu iz metode popolnih stroškov na vrednotenje po proizvajalnih stroških mora podjetje s prihodki od prodaje pokriti večji del stroškov – tudi tiste posredne stroške, ki so bili prej vključeni v vrednost zalog.



Slika 9: Shema prenosov stroškov

Vir: Lastni



ZGLED: METODA OBRAČUNAVANJA PO PROIZVAJALNIH STROŠKIH

Podjetje vrednoti zaloge po proizvajalnih stroških in je imelo v obračunskem obdobju naslednje stroške:

1. Plačali so najemnino upravnih prostorov v znesku 6.000 €.
2. Porabili so izdelavni material v vrednosti 61.000 €.
3. Plače zaposlenih neposredno v proizvodnji so znašale 30.000 €, plače zaposlenih v prodaji 4.000 € in plače zaposlenih v upravi 11.000 €.
4. Obračunali so amortizacijo OS neposredno v proizvodnji 80.000 € in amortizacijo OS v upravi 3.000 €.
5. Pri proizvodnji so porabili 6.000 € električne energije, v upravni stavbi pa za 1.500 €.
6. Podjetje tako proizvaja 5.000 enot izdelka A in knjiži po metodi vrednotenja po proizvajalnih stroških.
7. Dokončali so 1.000 enot izdelka in jih uskladiščili.

- **Izračunajte in knjižite povečanje proizvodnje, vrednoteno po proizvajalnih stroških.**
- **Knjižite povečanje dokončane proizvodnje.**
- **Izračunajte zoženo lastno ceno izdelka.**

Tabela 15: Izračun vrednosti proizvodnje po proizvajalnih stroških v €

Vrsta stroškov	Proizvajalni stroški	Neproizvajalni stroški
stroški najemnine		6.000
izdelavni material	61.000	
plače v proizvodnji	30.000	
plače v upravi		11.000
plače v prodaji		4.000
amortizacija OS v proizvodnji	80.000	
amortizacija OS v upravi		3.000
električna energija v proizvodnji	6.000	
električna energija v upravi		1.500
skupaj	177.000	8.500

Vir: Lastni

Vrednost proizvodnje po proizvajalnih stroških znaša **177.000 €**.

Izračunajmo zoženo lastno ceno:

proizvajalni stroški/količino izdelkov = 177.000 €/5000 kosov = **35,40 €/kos**

Pripravimo še temeljnico za knjiženje.

Tabela 16: Temeljnica za knjiženje

v €

Z. št.	Vsebina	Naziv konta	Šifra konta	Debet	Kredit
1.	Prenos stroškov v zaloge	Prenos stroškov v zaloge	490		177.000
		Nedokončana proizvodnja	600	177.000	
2.	Prenos stroškov neposredno v odhodke	Prenos stroškov neposredno v odhodke	491		8.500
		Stroški splošnih dejavnosti	703	8.500	
3.	Dokončano 1.000 kosov = 1000 × 35,40 €/kos	Nedokončana proizvodnja	600		35.400
		Proizvodi v lastnem skladišču	630	35.400	
	Skupaj			220.900	220.900

Vir: Lastni

6.4.2.2 Metoda vrednotenja po spremenljivih stroških

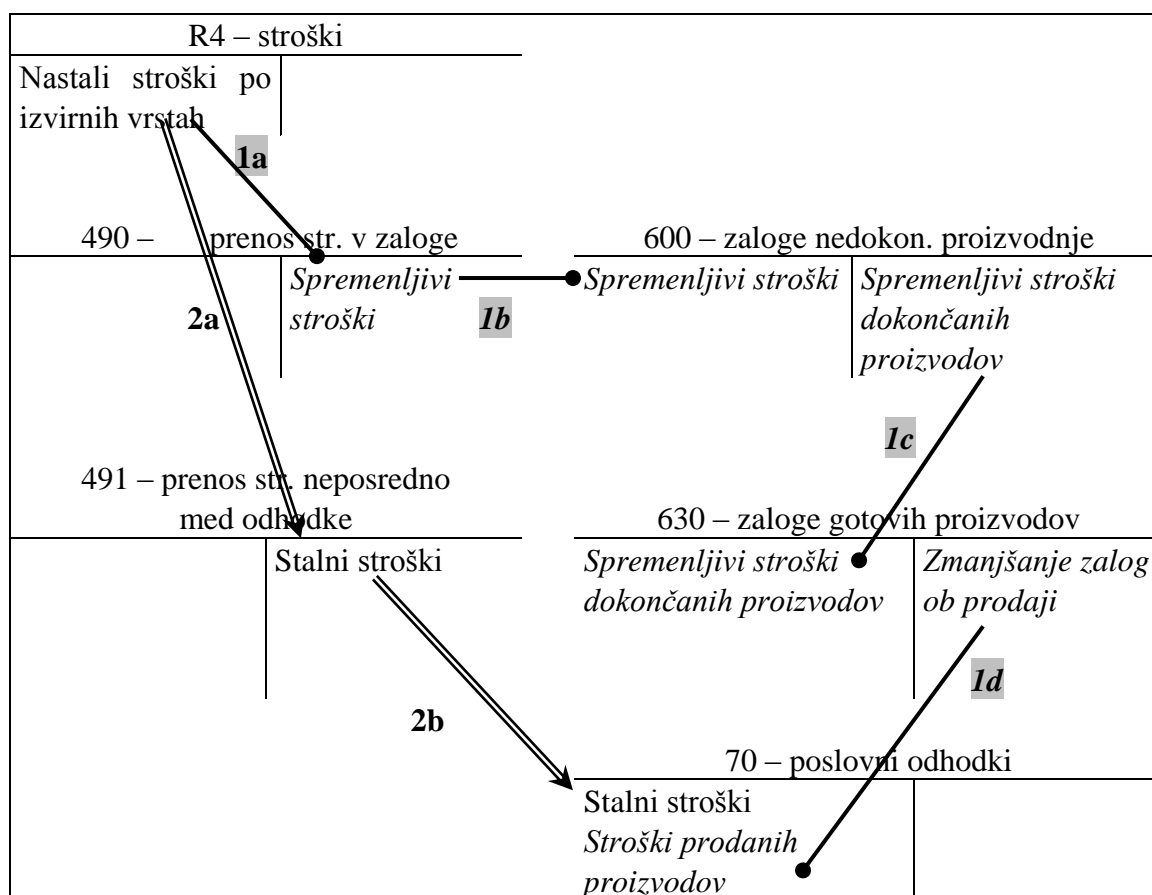
Ta metoda se uvršča med sodobne metode stroškovnega računovodstva. Pri razvrščanju stroškov upošteva odzivnost nastalih stroškov na spremembe obsega proizvodnje. Delitev na stalne, spremenljive in mešane stroške smo spoznali v podpoglavju 1.2.

Pri razčlenjevanju stroškov na stalni (FC) in spremenljivi del (VC) si podjetje največkrat pomaga s pomočjo izkustev na podlagi podatkov iz preteklosti.

Vrednost zalog torej zajema:

- neposredne stroške materiala,
- neposredne stroške dela ter
- spremenljivi del drugih neposrednih stroškov ter posrednih stroškov proizvodnje, nakupovanja, prodajanja in splošnih služb.

Stalne stroške prenesemo direktno med odhodke. Natančen izračun in prenosi stroškov so možni le ob dosledni proučitvi in razdelitvi stroškov na stalne in spremenljive stroške.



Slika 10: Shema prenosa stroškov

Vir: Lastni

Razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški količinske enote poslovnega učinka je **prispevek za kritje** enote poslovnega učinka.

Prednosti metode:

- lažje ugotavljamo vpliv spremembe obsega dejavnosti na stroške;
- manjša je vrednost nedokončane proizvodnje in zalog gotovih proizvodov;
- lažje spremljamo stroške po SN, ker spremljamo samo spremenljive stroške;
- ugotovimo lahko obseg dejavnosti, pri katerem podjetje dosega prag dobička.

Slabosti metode:

- nepravilna in nenatančna razdelitev stroškov na stalne in spremenljive stroške;
- problemi in napake se pojavljajo predvsem pri neproizvajalnih stroških, ki jih velikokrat kar brez razdelitve na stalni in spremenljivi del usmerijo med odhodke;
- podjetje se v manjši meri ukvarja z obsegom stalnih stroškov, bolj le z zmanjševanjem spremenljivih stroškov;
- podjetje nima natančne slike vseh stroškov po stroškovnih nosilcih.

Pri spremljanju stroškov po tej metodi upoštevamo da:

- po stroškovnih vrstah zajemamo vse stroške;
- po stroškovnih mestih spremljamo vse stroške in jih ločimo na stalni in spremenljivi del;
- med stroškovnimi mesti obračunavamo razmerja le v višini spremenljivih stroškov;
- po SN ugotavljamo le višino spremenljivih neposrednih stroškov in spremenljivega dela posrednih stroškov;
- je obračun dokončanih poslovnih učinkov v višini spremenljivega dela stroškov.



ZGLED: METODA OBRAČUNAVANJA PO SPREMENLJIVIH STROŠKIH

Podjetje vrednoti zaloge po spremenljivih stroških. V obračunskem obdobju je imelo naslednje stroške:

1. Porabili so izdelavni material v vrednosti 20.000 €.
2. Plače zaposlenih neposredno v proizvodnji so znašale 50.000 €, plače zaposlenih v upravi pa 64.000 €.
3. Obračunali so amortizacijo opreme v proizvodnji v vrednosti 10.000 € in amortizacijo opreme v upravni zgradbi 5.000 €.
4. Pri proizvodnji izdelkov so porabili za 16.000 € električne energije, v upravni stavbi pa za 8.500 €.
5. Plačili so naročnino za strokovne revije v znesku 600 €.
6. Plačali so stroške vzdrževanja pisarniške opreme v upravi 420 €.
7. Izdelali in dokončali so 1000 kosov izdelka, katerega PC na trgu je 120 €/kos.

- **Opreделите stroške na stalne in spremenljive ter izračunajte zaloge vodene po spremenljivih stroških.**
- **Izračunajte prispevek za kritje količinske enote.**
- **Knjižite povečanje dokončane proizvodnje.**

Tabela 17: Izračun vrednosti proizvodnje po spremenljivih stroških v €

Vrsta stroška	Spremenljivi stroški (VC)	Stalni stroški (FC)
neposredni str. materiala	20.000	
plače	50.000	64.000
amortizacija	10.000	5.000
porabljena električna energija	16.000	8.500
naročnina		600
stroški vzdrževanja		420
Skupaj	96.000	78.520

Vrednost proizvodnje po spremenljivih stroških znaša **96.000 €**.

Izračunajmo prispevek za kritje količinske enote:

Prispevek za kritje = $PC - VC/Q = 120 \text{ €/kos} - 96.000 \text{ €/1.000 kosov} = 24 \text{ €/kos}$

Pripravimo še temeljnico za knjiženje.

Tabela 18: Temeljnica za knjiženje

v €

Z. št.	Vsebina	Naziv konta	Šifra konta	Debet	Kredit
1.	Prenos stroškov v zaloge	Prenos stroškov v zaloge	490		96.000
		Nedokončana proizvodnja	600	96.000	
2.	Prenos stroškov neposredno v odhodke	Prenos stroškov neposredno v odhodke	491		78.520
		Stroški splošnih dejavnosti	703	78.520	
3.	Dokončana proizvodnja	Nedokončana proizvodnja	600		78.520
		Proizvodi v lastnem skladišču	630	78.520	
	Skupaj			253.040	253.040

Vir: Lastni

Razdelitev stroškov na stalne in spremenljive pa omogoča izračun **točke preloma**, imenovane tudi prag dobička ali prag rentabilnosti.

Podjetje mora poslovati tako, da s prodajo poslovnih učinkov na trgu pokrije vse nastale stroške ustvarjanja teh učinkov in realizira pričakovani dobiček. Najprej mora seveda nadomestiti vse stroške. Točka preloma je tisti obseg dejavnosti, kjer podjetje s prodajo tega ravno pokrije vse nastale stroške in je dobiček enak nič. Če je obseg dejavnosti in prodaja večja, realizira dobiček, če je manjši pa izgubo.

Kako izračunamo in določimo točko preloma?

Vodstvo podjetja mora izračunati in poznati količinski in vrednostni obseg prodaje, pri katerem bo pokrilo vse nastale stroške. Stalne stroške pokriva z razliko med prodajno ceno in obsegom spremenljivih stroškov na enoto poslovnega učinka.

Zapišimo formulo za izračun točko preloma.

$$\text{Količinski obseg prodaje v točki preloma} = \frac{\text{stalni stroški}}{\text{prodajna cena} - \text{variabilni stroški na enoto}}$$

$$\text{Vrednostni obseg prodaje v točki preloma} = \text{količina} \times \text{prodajna cena za kos}$$

**ZGLED: TOČKA PRELOMA**

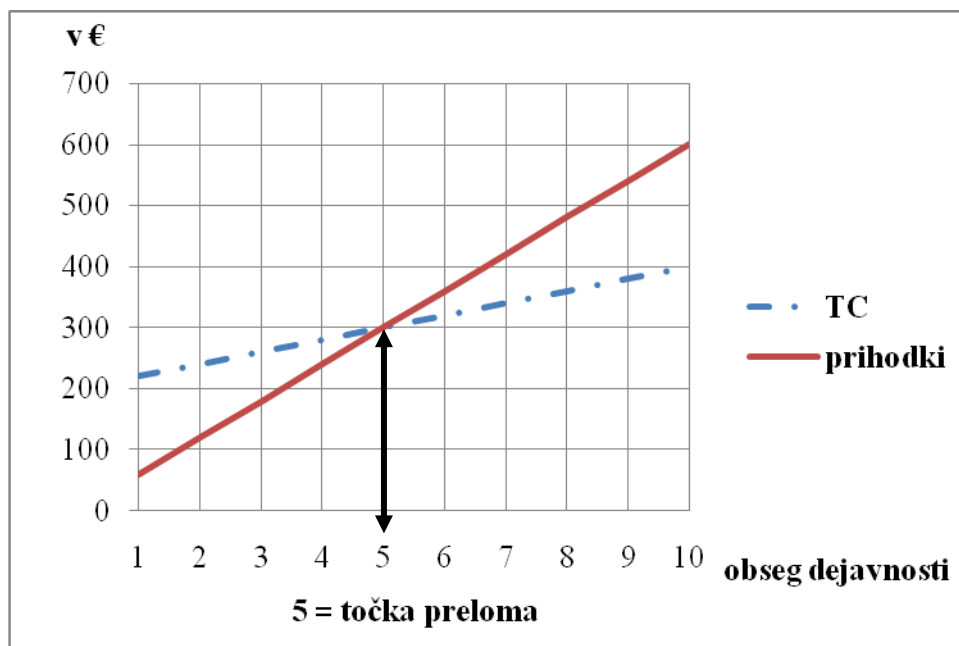
Podjetje prodaja izdelek po prodajni ceni (PC) 60 €/kg. Stalni stroški (FC) znašajo 200 €, spremenljivi stroški na enoto (VC/Q) pa 20 €. Pri katerem obsegu prodaje bodo dosegli točko preloma?

Izračun lahko izvedemo v tabeli, kjer povečujemo obseg dejavnosti, dokler ne dosežemo točke preloma. V našem primeru je to pri obsegu petih kosov izdelka. Pri prodaji nad pet izdelkov ima podjetje dobiček, pri prodaji pod pet izdelkov pa izgubo.

Tabela 19: Izračun gibanja stroškov, prihodkov in dobička v €

Q	PC	FC	VC/Q	VC	TC= FC + VC	Prihodki	Dobiček/izguba
1	60	200	20	20	220	60	-160
2	60	200	20	40	240	120	-120
3	60	200	20	60	260	180	-80
4	60	200	20	80	280	240	-40
5	60	200	20	100	300	300	0
6	60	200	20	120	320	360	40
7	60	200	20	140	340	420	80
8	60	200	20	160	360	480	120
9	60	200	20	180	380	540	160
10	60	200	20	200	400	600	200

Vir: Lastni



Slika 11: Točka preloma

Vir: Lastni

V sliki 11 lahko vidimo tudi grafični prikaz. V točki, kjer se sekata premica prihodkov in skupnih stroškov, je točka preloma. Iz tabele in grafa je razvidno, da ima podjetje pri obsegu prodaje 5 izdelkov oziroma pri vrednosti prodaje 300 €, dobiček enak 0 oziroma, da prihodki ravno pokrijejo nastale skupne stroške. Pri prodaji nad pet izdelkov (desno od sekališča) ima podjetje dobiček, pri prodaji pod pet izdelkov (levo od sekališča) pa izgubo.

Z izračunom različic prodajnih cen ali stroškov lahko hitro ugotovljamo spremembe točke preloma.

Zgornji izračun je enostaven, če uporabimo programsko orodje Excell, kjer z vnosom enačb hitro izračunavamo gibanje ob različnih cenah in stroških. Odgovor na vprašanje, kje je točka preloma, pa hitro izračunamo s pomočjo formule.

$$\begin{aligned} \text{Količinski obseg prodaje v točki preloma} &= \frac{\text{stalni stroški}}{\text{prodajna cena} - \text{variabilni stroški na enoto}} = \\ &= \frac{FC}{PC/\text{kos} - VC/\text{kos}} = \frac{200 \text{ €}}{60 \text{ €/kos} - 20 \text{ €/kos}} = \mathbf{5 \text{ kosov}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Vrednostni obseg prodaje v točki preloma} &= \text{količina} \times \text{prodajna cena za kos} = \\ &= Q \times PC / \text{kos} = 5 \text{ kosov} \times 60 \text{ €} / \text{kos} = \mathbf{300 \text{ €}} \end{aligned}$$

Komentar: Podjetje ima pri obsegu prodaje petih izdelkov oziroma pri vrednosti prodaje 300 € dobiček enak 0. Prihodki takrat ravno pokrijejo nastale skupne stroške.



POVZETEK POGLAVJA

Stroškovni nosilci (SN) so opredeljeni kot namen, zaradi katerih so nastali stroški v poslovnem procesu. Najpogosteje so to poslovni učinki – izdelki ali storitve. **Lastna cena (LC)** je seštevek vseh stroškov, ki so nastali pri ustvarjanju nekega poslovnega učinka. Glede vključevanja stroškov v izračun LC ločimo neposredne stroške, ki nastajajo neposredno pri ustvarjanju poslovnega učinka (npr. izdelavni material) in posredne stroške, pri katerih ne razberemo neposredne povezanosti (npr. vzdrževanje opreme). **Stroškovno mesto (SM)** je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožena enota v podjetju, na katerem se pojavljajo stroški. V stroškovnem računovodstvu se stroški najprej zberejo na stroškovnih mestih, od tam pa jih nadalje razporejamo na stroškovne nosilce.

Podjetje ima pri vrednotenju zalog nedokončanih in končanih poslovnih učinkov več možnosti, ko izbira sestavine cene, po kateri bo vrednotilo svoje zaloge končanih poslovnih učinkov. Opredeli se lahko torej za **polno lastno ceno**, pri ostalih metodah pa zožuje vrednotenje zalog. To pomeni, da podjetje zožuje obseg stroškov, ki jih vključuje v vrednost zalog (po ceni nižji od lastne cene) in povečuje obseg posrednih stroškov, ki jih direktno prenese med odhodke in s tem takoj vpliva na poslovni izid obdobja. Spoznali smo dve metodi po zoženih stroških, in sicer **po proizvajalnih stroških** in **po spremenljivih stroških**. Podjetje se mora pri odločitvi za eno od metod zavedati vpliva na premoženje podjetja in poslovni uspeh. Pri metodi po popolnih stroških se celotni stroški prenašajo iz proizvodnje v vrednost zalog in postopoma s prodajo med odhodke. Pri zoženi metodi pa se del stroškov takoj usmeri med odhodke brez prehajanja čez zaloge, kamor razporedimo le ustrezni del stroškov (proizvajalne ali spremenljive). Pri zoženi metodi je zato vrednost zalog (premoženja) manjša, višina odhodkov pa višja, kar vpliva na zmanjšanje poslovnega uspeha.



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Opredelite pojem stroškovni nosilec in stroškovno mesto.
2. Zamislite si za primer podjetja, ki proizvaja žensko konfekcijo:
 - a. stroškovne nosilce in stroškovna mesta;
 - b. razdelitev na neposredne in posredne stroške;
 - c. opredelitev proizvajalnih in neproizvajalnih stroškovnih mest.
3. Katere stroške vsebuje polna lastna cena?
4. Opredelite razliko med polno in zoženo lastno ceno?
5. Kdaj stroški vplivajo na poslovni izid, kadar uporabimo metodo polne stroškovne cene?
6. Primerjajte obremenitev odhodkov pri metodi po proizvajalnih stroških in pri metodi spremenljivih stroškov? Po obeh metodah primerjajte še stroške, ki jih prenesemo med zaloge?
7. Analizirajte vpliv na dosežen poslovni izid in premoženje podjetja pri izbiri različnih metod.

8. Podjetje vrednoti zaloge po spremenljivih stroških. V obračunskem obdobju je imelo naslednje stroške:
1. Plačali so najemnino upravnih prostorov v znesku 6.000 €.
 2. Porabili so izdelavni material v vrednosti 61.000 €.
 3. Plače zaposlenih neposredno v proizvodnji so znašale 30.000 €, plače zaposlenih v prodaji 4.000 € in plače zaposlenih v upravi 11.000 €.
 4. Obračunali so amortizacijo OS neposredno v proizvodnji 8.000 € in amortizacijo OS v upravi 3.000 €.
 5. Pri proizvodnji so porabili za 6.000 € električne energije, v upravni stavbi pa za 1.500 €.
 6. Plačali so članarino GZ Slovenije 2.000 €.
 7. Stroški vzdrževanja računalniške opreme v upravi so znašali 1.200 €, stroški vzdrževanje strojev v proizvodnji pa 5.200 €.
 8. Izdelali so 1.000 kg izdelkov, PC na trgu je 150 €/kom.
- **Opređelite stroške na stalne in spremenljive ter izračunajte zaloge vodene po spremenljivih stroških!**
- **Izračunajte količinski in vrednostni prag dobička ter ga razložite.**

Rešitev:

Vrednost zalog po VC = 110.200 €

Količinski prag dobička = 721,11 kg

Vrednostni prag dobička = 108.165,83 €

7 OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH

V podjetju Kruhek so opredelili naslednje stroškovne nosilce: beli kruh, polbeli kruh, polnozrnat kruh, drobno pecivo, pecivo iz listnatega testa, torte. Stroškovni nosilci so torej glavne skupine izdelkov, zaradi katerih nastajajo neposredni stroški materiala (moka, kvas, sladkor, jajca ...), amortizacije (peči, mešalniki) in dela (peki, slaščičarji). Nastajajo pa seveda tudi posredni stroški (oglaševanje, najemnina, plača računovodkinje ...), ki jih morajo ustrezno porazdeliti na posamezni stroškovni nosilec. Vse nastale stroške mora podjetje vkalkulirati v lastno ceno, jih nato pokriti s prodajno ceno ter realizirati načrtovani dobiček.

Pri zajemanju stroškov po stroškovnih nosilcih moramo upoštevati vrsto dejavnosti, ki jo opravlja podjetje, glede na količino proizvodov in pogostost njihovega proizvodnje. Spoznali bomo značilnosti posamične, nizne in množinske proizvodnje. Glavni cilj obračuna stroškov je določitev celotnih stroškov na enoto poslovnega učinka, kar imenujemo tudi kalkulacija lastne cene. Na primerih bomo spoznali dve osnovni metodi kalkulacije cen.

7.1 OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PRI POSAMIČNI DEJAVNOSTI

Glavne značilnosti:

- posamezen proizvod ali storitev se navadno ustvarja samo enkrat;
- potrebna je popolna tehnična priprava za izdelavo posameznega proizvoda ali storitve;
- individualna dela značilna npr. za gradbeništvo, specialna oprema, vzdrževanje in popravila ...;
- rezultat je proizvod oz. storitev po volji in naročilu kupca (npr. gradbeništvo);
- vsak proizvod ali storitev je stroškovni nosilec.

Ustvarjanje poslovnih učinkov se začne z izdajo proizvodnega (delovnega) naloga in zato je SN proizvod ali storitev po naročilu in so vsi nastali stroški, stroški le-tega SN. V knjigovodstvu je torej toliko odprtih kontov, kolikor je bilo izdanih proizvodnih nalogov. Na tem kontu beležimo podatke o nastalih stroških, dokler le-ta ni dokončan: neposredni stroški ga bremenijo takoj, posredni stroški pa na podlagi ugotovljenih količnikov dodatka posrednih stroškov. Seštevek torej predstavlja **stroške dokončane proizvodnje**. Prejemnica proizvodov izkazuje premik gotovih proizvodov iz proizvodnje v skladišče gotovih proizvodov. Na koncu obdobja (meseca) imajo torej stanje le tisti konti SN, ki zajemajo **stroške nedokončane proizvodnje**.

7.2 OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PRI NIZNI (SERIJSKI) DEJAVNOSTI

Glavne značilnosti:

- industrijska proizvodnja enakih ali podobnih proizvodov, ki so standardizirani v manjši ali večji skupini – seriji (npr. tekstilna, avtomobilska, pohištvena industrija);
- potrebna je popolna tehnična priprava za izdelavo posameznega niza in določene so tehnične norme;
- proizvodnja prehaja iz ene delovne stopnje v drugo.

Tudi tu se ustvarjanje poslovnih učinkov začne z izdajo delovnega naloga za serijo, SN je tako vnaprej določena količina ali serija enakih proizvodov iste vrste, ki so količinsko in

časovno omejeni. To knjigovodstvo bo torej imelo toliko kontov SN, kolikor nizov je bilo v proizvodjalnem procesu. Najprej zbiramo podatke o neposrednih stroških posameznega niza, nato pa jim dodamo še podatke o posrednih stroških. Končni obračun stroškov je možen takrat, ko je dokončan celotni niz.

7.3 OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PRI PROCESNI DEJAVNOSTI

Glavne značilnosti:

- stalno, neprekinjeno proizvodjanje iste vrste ali istih vrst proizvodov;
- značilna za proizvodnjo plina, elektrike, nafte;
- na koncu poslovnega procesa težko opredelimo končni proizvod;
- tehnična priprava proizvodnje je potrebna le enkrat.

Pri množinski proizvodnji ne poznajo delovnih nalogov, zato je SN celotna količina istovrstnih poslovnih učinkov. V knjigovodstvu stroškovnih mest zato po oddelkih razčlenimo proces ustvarjanja poslovnih učinkov in nato za vsako stopnjo procesa odpremo poseben konto. V knjigovodstvu SN pa spremljamo in ločujemo stroške glede na dokončano in nedokončano proizvodnjo. Pri nedokončani proizvodnji je pomembno tudi to, da vemo, v kateri fazi procesa se nahaja (stopnja dokončanja). Tako lahko vse količine nedokončane proizvodnje preračunamo na pogojno dokončane enote. Obračun stroškov opravimo na koncu določenega obdobja (mesec, četrletje, leto). Končni cilj je, da ugotovimo znesek stroškov, ki odpade na dokončano in znesek stroškov, ki odpade na nedokončano proizvodnjo.

7.4 KALKULACIJA STROŠKOV

Kalkulacija stroškov pomeni razdelitev stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka, torej izračun lastne cene izdelka.

Naloga seveda ni tako preprosta, saj moramo pri tem upoštevati tako vrsto in način proizvodjanja, stopnjo dokončnosti poslovnih učinkov in različne prenose, predvsem posrednih stroškov.

Podjetje mora zato natančno proučiti vse značilnosti in postopke v svojem delovnem procesu in izbrati ustrezno kalkulacijo s ciljem, da čim bolj natančno izračuna stroške na enoto poslovnega učinka ali lastno ceno.

Neposredni stroški so v postopku razvidovanja podatkov že ob nastanku knjiženi na ustrezne stroškovne nosilce. V primeru posrednih stroškov pa nastopi problematika o njihovi ustrezni razporeditvi s pomočjo dogovorjenih kriterijev. Izračunati moramo koeficient dodatka posrednih stroškov, ki ga pogosto imenujejo KLJUČ. Podjetje mora ključ določiti na podlagi skrbnega premisleka in poznavanja posrednih stroškov. Največji problem je določitev pravilne osnove. Nekaj smo jih spoznali v podpoglavju 6.2.

$$\text{Izračun ključa} = \frac{\text{posredni stroški za razdelitev (Kaj delimo?)}}{\text{osnova za razporeditev (Na katero osnovo?)}}$$

7.4.1 Kalkulacija stroškov z dodatkom posrednih stroškov

Ta način kalkulacije uporabljamo pri **posamični** in **nizni** dejavnosti, kjer so nam na začetku znani samo neposredni stroški posameznega SN, posredne stroške pa dodajamo na podlagi poznavanja njihovih značilnosti. Poznamo več različic te metode, spoznali bomo tri različice.

7.4.1.1 Kalkulacija stroškov s preprostim dodatkom posrednih stroškov

Že ime kalkulacije nam pove enostavno razporejanje posrednih stroškov. Neposredni stroški so znani za posamezno vrsto poslovnega učinka, za razporeditev posrednih stroškov pa bomo uporabili eno samo podlago za razporejanje.



ZGLED: KALKULACIJA STROŠKOV S PREPROSTIM DODATKOM POSREDNIH STROŠKOV

Podjetje je imelo v obračunskem obdobju naslednje poslovne dogodke:

1. Za proizvodnjo 500 kosov izdelka X je porabilo 50.000 € materiala.
 2. Za proizvodnjo 700 kosov izdelka Y je porabilo 30.000 € materiala.
 3. V upravi so porabili pisarniški material v znesku 5.000 €.
 4. Delavcem, ki so izdelovali proizvod X, so izplačali plače 35.000 €.
 5. Delavcem, ki so izdelovali proizvod Y, so izplačali plače 25.000 €.
 6. Delavcem v splošnih dejavnostih so izplačali plače 40.000 €.
 7. Skupna amortizacija stavb je znašala 25.000 €, od tega se 1.000 € nanaša na upravno stavbo, 10.000 € na prostor, kjer izdelujemo izdelek X in 14.000 € na prostor, kjer izdelujemo izdelek Y.
 8. Skupna amortizacija opreme je znašala 40.000 €, od tega se 4.000 € nanaša na opremo upravne stavbe, 15.000 € na opremo, s katero izdelujemo izdelek X in 21.000 € na opremo, s katero izdelujemo izdelek Y.
- Ugotovite neposredne stroške na enoto izdelka X in Y.
 - Ugotovite višino posrednih stroškov splošnih služb.
 - Izračunajte kosmati dobiček/izgubo, če je PC izdelka X 300 €, PC izdelka Y pa 90 €!
 - Izračunajte LC izdelka X in Y, če si posredne stroške razdelita glede na porabljeni material.
 - Izračunajte dobiček/izgubo na enoto izdelka.

V tabeli 18 smo v prvi fazi najprej vpisali znane podatke o neposrednih stroških na SN izdelek X in Y. Posredne stroške smo zbirali v zadnjem stolpcu.

Tabela 20: Obračun stroškov v €

Vrsta stroška	Skupaj	Neposredni stroški		Posredni stroški
		Proizvod X	Proizvod Y	
porabljeni material	85.000	50.000	30.000	5.000
stroški dela	100.000	35.000	25.000	40.000
amortizacija stavb	25.000	10.000	14.000	1.000
amortizacija opreme	40.000	15.000	21.000	4.000
skupaj stroški	250.000	110.000	90.000	50.000
zožena LC v €/kos		220,00	128,57	
prodajna cena (PC) v €/kos		300,00	90,00	
kosmati dobiček v €/kos		80,00	-38,57	
razdelitev posrednih stroškov	0	31.250	18.750	-50.000
skupaj stroški	250.000	141.250	108.750	0
prodajna cena (PC) v €/kos		300,00	90,00	
lastna cena (LC) v €/kos		282,50	155,36	
dobiček/izguba (PC – LC) v €/kos		17,50	-65,36	

Vir: Lastni

$$\text{Izračun ključa} = \frac{\text{posredni stroški za razdelitev}}{\text{porabljeni material za X in Y}} = \frac{50.000 \text{ €}}{50.000 \text{ €} + 30.000 \text{ €}} = 0,625$$

Izračun razdelitve stroškov:

za izdelek X = 50.000 € × 0,625 = 31.250 €

za izdelek Y = 30.000 € × 0,625 = 18.750 €

Skupaj	=	50.000 €
---------------	----------	-----------------

V drugi fazi smo izračunali ključ za razdelitev, kjer smo primerjali znesek posrednih stroškov za razdelitev (50.000 €) iz zadnjega stolpca z navedeno osnovo – seštevkom porabljenega materiala (80.000 €), ki smo ga porabili pri izdelavi izdelka X (50.000 €) in izdelka Y (30.000 €). Tako dobljeni koeficient 0,625 smo pomnožili z zneskom porabljenega materiala in razdelitev vpisali v vrstico z oznako **razdelitev posrednih stroškov**. Pozorni moramo biti, da je seštevek razdelitve enak znesku, ki smo ga delili. V vrstici **razdelitev posrednih stroškov** mora biti zato seštevek skupaj enak 0.

Izračunali smo tudi **kosmati dobiček na enoto izdelka** (poglejte podpoglavje 6.4.2.1) in **dobiček/izgubo** (poglejte podpoglavje 6.4.1) na enoto izdelka. Ugotovimo lahko, da izdelek X s prodajno ceno pokriva vse neposredne stroške kot tudi delež posrednih stroškov, ki jih je dobil v razdelitvi. Nasprotno pa izdelek Y s prodajno ceno na trgu ne pokriva niti svojih neposrednih stroškov.

7.4.1.2 Kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po vrstah posrednih stroškov

To metodo uporabimo, kadar so poslovni učinki raznovrstni in ne povzročajo enako nastanek posrednih stroškov. Razporejamo jih po vrstah in pri tem uporabljamo različne osnove.

Izračun koeficienta za razvrščanje stroškov največkrat povežemo z vzrokom njihovega nastajanja.

Tabela 21: Primeri osnov za razporejanje posrednih stroškov

VZROK	OSNOVA
stroški v zvezi z delom	<ul style="list-style-type: none"> • neposredni stroški plač • izdelovalne ure • količina proizvodov
stroški v zvezi z uporabo strojev (amortizacija, vzdrževanja, popravila)	<ul style="list-style-type: none"> • strojne ure • količina proizvodov
stroški v zvezi s porabo materiala	<ul style="list-style-type: none"> • celotni neposredni stroški materiala

Vir: Lastni



ZGLED: KALKULACIJA STROŠKOV Z RAZČLENJENIMI DODATKI POSREDNIH STROŠKOV PO VRSTAH POSREDNIH STROŠKOV

Podjetje je imelo v obračunskem obdobju naslednje poslovne dogodke:

1. Za proizvodnjo 500 kosov izdelka X je porabilo 50.000 € materiala.
2. Za proizvodnjo 700 kosov izdelka Y je porabilo 30.000 € materiala.
3. V upravi so porabili pisarniški material v znesku 5.000 €.
4. Delavcem, ki so izdelovali proizvod X, so izplačali plače 35.000 €.
5. Delavcem, ki so izdelovali proizvod Y, so izplačali plače 25.000 €.
6. Delavcem v splošnih dejavnostih so izplačali plače 40.000 €.
7. Skupna amortizacija stavb je znašala 25.000 €, od tega se 1.000 € nanaša na upravno stavbo, 10.000 € na prostor, kjer izdelujemo izdelek X in 14.000 € na prostor, kjer izdelujemo izdelek Y.
8. Skupna amortizacija opreme je znašala 40.000 €, od tega se 4.000 € nanaša na opremo upravne stavbe, 15.000 € na opremo, s katero izdelujemo izdelek X in 21.000 € na opremo, s katero izdelujemo izdelek Y.

- Ugotovite neposredne stroške na enoto izdelka X in Y.
- Ugotovite višino posrednih stroškov splošnih služb.
- Izračunajte kosmati dobiček/izgubo, če je PC izdelka X 300 €, PC izdelka Y pa 90 €!
- Posredne stroške dela in pisarniškega materiala razdelimo glede na neposredne plače.
- Posredne stroške amortizacije razdelimo glede na količino izdelkov.
- Izračunajte LC izdelka X in Y.
- Izračunajte dobiček/izgubo na enoto izdelka.

V tabeli 20 smo v prvi fazi najprej vpisali znane podatke o neposrednih stroških na SN izdelek X in SN izdelek Y. Posredne stroške smo zbirali v zadnjem stolpcu.

Tabela 22: Obračun stroškov v €

Vrsta stroška	Skupaj	Neposredni stroški		Posredni stroški
		Proizvod X	Proizvod Y	
porabljeni material	85.000	50.000	30.000	5.000

stroški dela	100.000	35.000	25.000	40.000
amortizacija stavb	25.000	10.000	14.000	1.000
amortizacija opreme	40.000	15.000	21.000	4.000
skupaj stroški	250.000	110.000	90.000	50.000
zožena LC v €/kos		220,00	128,57	
prodajna cena (PC) v €/kos		300,00	90,00	
kosmati dobiček v €/kos		80,00	-38,57	
razdelitev posrednih stroškov dela in pisarniškega materiala	0	26.250	18.750	-45.000
razdelitev posrednih str. amortizacije	0	2.085	2.917	-5.000
skupaj stroški	250.000	138.333	111.667	0
prodajna cena (PC) v €/kos		300,00	90,00	
lastna cena (LC) v €/kos		276,67	159,52	
dobiček/izguba (PC – LC) v €/kos		23,33	-69,52	

Vir: Lastni

$$\text{Izračun ključa} = \frac{\text{posredni stroški dela in pis. materiala}}{\text{neposredne plače}} = \frac{5.000 + 40.000 \text{ €}}{35.000 \text{ €} + 25.000 \text{ €}} = 0,75$$

Izračun razdelitve posrednih stroškov dela in pisarniškega materiala:

za izdelek X = 35.000 € × 0,75 = 26.250 €

za izdelek Y = 25.000 € × 0,75 = 18.750 €

skupaj = 45.000 €

$$\text{Izračun ključa} = \frac{\text{posredni stroški amortizacije}}{\text{količine izdelkov}} = \frac{1.000 \text{ €} + 4.000 \text{ €}}{500 \text{ kos} + 700 \text{ kos}} = 4,166 \text{ € / kos}$$

Izračun razdelitve posrednih stroškov amortizacije:

za izdelek X = 500 kosov × 4,166... €/kos = 2.083 €

za izdelek Y = 700 kosov × 4,166... €/kos = 2.917 €

skupaj = 5.000 €

V drugi fazi smo izračunali ključ za razdelitev, kjer smo primerjali znesek posrednih stroškov za razdelitev iz zadnjega stolpca z dvema opredeljenima osnovama. Tako smo seštevek posrednih stroškov dela (40.000 €) in posrednih stroškov pisarniškega materiala (5.000 €) razdelili glede na neposredne plače pri izdelavi izdelka X (35.000 €) in izdelka Y (25.000 €). Tako dobljeni koeficient 0,75 smo pomnožili z zneskom neposrednih plač in razdelitev vpisali v vrstico z oznako *razdelitev posrednih stroškov dela in pisarniškega materiala*. Pozorni moramo biti, da je seštevek razdelitve enak znesku, ki smo ga delili. V vrstici *razdelitev posrednih stroškov dela in pisarniškega materiala* mora biti zato seštevek enak 0.

Nato smo izračunali še ključ za razdelitev posrednih stroškov amortizacije (5.000 €). Za osnovo smo določili dejansko količino proizvedenih izdelkov X (500 kosov) in Y (700 kosov). V tem primeru je osnova merska enota in je zato ključ izražen v €/kos.

Izračunali smo tudi kosmati dobiček na enoto izdelka (poglejte podpoglavje 6.4.2.1) in dobiček/izgubo (poglejte podpoglavje 6.4.1) na enoto izdelka. Ugotovimo lahko, da izdelek X s prodajno ceno pokriva vse neposredne stroške kot tudi delež posrednih stroškov, ki jih je dobil v razdelitvi. Nasprotno pa izdelek Y s prodajno ceno na trgu ne pokriva niti svojih neposrednih stroškov.

7.4.1.3 Kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih

To metodo lahko uporabimo, kadar pri raznovrstnih poslovnih učinkih poznamo njihove neposredne stroške, za vsako vrsto posrednih stroškov na posameznem SM pa lahko uporabljamo enako podlago za njihovo razvrščanje.

Pri prenosu posrednih stroškov SM ustvarjanja poslovnih učinkov se največkrat pojavijo kot osnova: neposredne plače, neposredni stroški materiala, izdelovalne ure ali strojne ure.

Pri prenosu posrednih stroškov SM nakupne dejavnosti uporabimo za osnovo neposredne stroške materiala, pri SM prodajni dejavnosti proizvajalne stroške prodanih poslovnih učinkov v obdobju, pri SM splošnih dejavnostih pa neposredne plače, izdelovalne ure ali proizvajalne stroške (Turk, 2001).



ZGLED: KALKULACIJA STROŠKOV Z RAZČLENJENIMI DODATKI POSREDNIH STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH

Podjetje »MIK MAK« opravlja svojo dejavnost v temeljnih SM: obrat A in obrat B, pomožnih SM: transport, vzdrževanje in splošnem SM: nabava, uprava, prodaja (SM NUP).

V obratu A proizvajajo: po DN1 (1.000 kg)

po DN2 (200 kg)

V obratu B proizvajajo: po DN3 (500 kg)

po DN4 (300 kg)

Stroške s pomožnega stroškovnega mesta transport (SM TRAN) razdelijo po ključu-število prevoženih km. Skupaj so prevozili 16.000 km, in sicer: za obrat A 7.000 km, za obrat B 6.000 km in za NUP 3.000 km.

Stroške s pomožnega stroškovnega mesta vzdrževanje (SM VZDR) razdelimo na obrata A in B glede na proizvedeno količino izdelkov.

Posredne proizvajalne stroške razdeli po ključu neposrednih materialnih stroškov.

Zaloge vrednoti po metodi proizvajalnih stroškov.

1. Iz skladišča so v porabo izdali material:

DN1	200.000 €
DN2	50.000 €
DN3	15.000 €
DN4	40.000 €
SM Transport	1.000 €
SM Obrat A	2.000 €
SM Obrat B	1.500 €
SM NUP	5.000 €
SM Vzdrževanje	2.000 €

2. Porabljena električna energija

SM Obrat A	3.000 €
------------	---------

<i>SM Obrat B</i>	2.500 €
<i>SM NUP</i>	1.500 €

3. *Obračunali so stroške amortizacije*

<i>SM Transport</i>	11.000 €
<i>SM Obrat A</i>	20.000 €
<i>SM Obrat B</i>	8.500 €
<i>SM NUP</i>	6.200 €
<i>SM Vzdrževanje</i>	3.100 €

4. *Nakup bencina (bremeni SM TRAN): 18.300 €*5. *Nakup in takojšnji odpis drobnega inventarja*

<i>SM Transport</i>	2.000 €
<i>SM Obrat A</i>	4.000 €
<i>SM Obrat B</i>	3.000 €
<i>SM NUP</i>	5.000 €
<i>SM Vzdrževanje</i>	1.500 €

6. *Stroški oglaševanja (bremeni SM NUP): 2.000 €*7. *Naročnina strokovnih revij (bremeni SM NUP): 850 €*8. *Stroški ogrevanja*

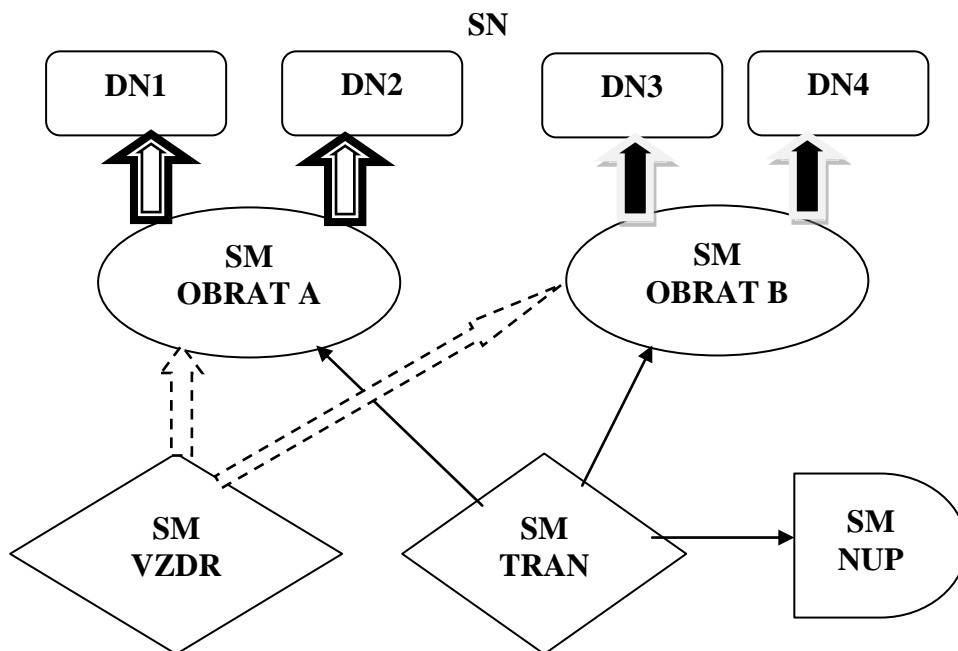
<i>SM Obrat A</i>	11.500 €
<i>SM Obrat B</i>	4.500 €
<i>SM NUP</i>	8.000 €

9. *Plače zaposlenih*

<i>DN1</i>	450.000 €
<i>DN2</i>	230.000 €
<i>DN3</i>	68.000 €
<i>DN4</i>	95.000 €
<i>SM Transport</i>	31.700 €
<i>SM Obrat A</i>	11.000 €
<i>SM Obrat B</i>	18.000 €
<i>SM NUP</i>	111.000 €
<i>SM Vzdrževanje</i>	85.400 €

10. *Vsa proizvodnja je končana.*

Izračunajte vrednost zalog po metodi proizvajalnih stroškov po SN in zoženo LC izdelkov!



Slika 12: Povezave med SN in SM

Vir: Lastni

Tabela 23: Obračun stroškov po SN v €

Vrste stroškov	DN1	DN2	DN3	DN4	SKUPAJ
Izdelavni material	200.000	50.000	15.000	40.000	305.000
Izdelavne plače	450.000	230.000	68.000	95.000	843.000
Neposredni proizv. stroški	650.000	280.000	83.000	135.000	1.148.000
<i>Prenosi posrednih proizv. stroškov</i>	<i>107.760</i>	<i>26.940</i>	<i>26.945</i>	<i>71.855</i>	233.500
Zaloge po proizv. stroških	757.760	306.940	109.945	206.855	1.381.500
Zožena LC	757,76	1.534,70	219,89	689,52	

Vir: Lastni

Tabela 24: Stroški po SM v €

Vrste stroškov	Skupaj	Obrat A	Obrat B	TRAN	VZDR	NUP
Materialni stroški	11.500	2.000	1.500	1.000	2.000	5.000
Električna energija	7.000	3.000	2.500			1.500
Amortizacija	48.800	20.000	8.500	11.000	3.100	6.200
Stroški goriva	18.300			18.300		
Drobni inventar	15.500	4.000	3.000	2.000	1.500	5.000
Oglaševanje	2.000					2.000
Naročnina	850					850
Stroški ogrevanja	24.000	11.500	4.500			8.000
Stroški plač	257.100	11.000	18.000	31.700	85.400	111.000
Skupaj posredni stroški	385.050	51.500	38.000	64.000	92.000	139.550
<i>Prenos str. s SM TRAN</i>	0	<i>28.000</i>	<i>24.000</i>	<i>-64.000</i>		<i>12.000</i>
<i>Prenos str. s SM VZDR</i>	0	<i>55.200</i>	<i>36.800</i>		<i>-92.000</i>	
SKUPAJ	385.050	134.700	98.800	0	0	151.550

Vir: Lastni

$$\text{a) Izračun ključa} = \frac{\text{posredni stroški SM TRAN}}{\text{prevoženi km}} = \frac{64.000 \text{ €}}{16.000 \text{ km}} = 4 \text{ € / km}$$

Izračun razdelitve posrednih stroškov SM TRAN:

$$\text{SM Obrat A} = 7.000 \text{ km} \times 4 \text{ €/kos} = 28.000 \text{ €}$$

$$\text{SM Obrat B} = 6.000 \text{ km} \times 4 \text{ €/kos} = 24.000 \text{ €}$$

$$\text{SM NUP} = 3.000 \text{ km} \times 4 \text{ €/kos} = 12.000 \text{ €}$$

$$\text{skupaj} = 64.000 \text{ €}$$

$$\text{b) Izračun ključa} = \frac{\text{posredni stroški SM VZDR}}{\text{količina izdelkov}} = \frac{92.000 \text{ €}}{2.000 \text{ kos}} = 46 \text{ € / kg}$$

Izračun razdelitve posrednih stroškov SM VZDR:

$$\text{SM Obrat A} = 1200 \text{ kg} \times 46 \text{ €/kg} = 55.200 \text{ €}$$

$$\text{SM Obrat B} = 800 \text{ kg} \times 46 \text{ €/kg} = 36.800 \text{ €}$$

$$\text{skupaj} = 92.000 \text{ €}$$

$$\text{a) Izračun ključa} = \frac{\text{posredni stroški SM obrat A}}{\text{neposredni materialni stroški}} = \frac{134.700 \text{ €}}{15.000 \text{ €} + 40.000 \text{ €}} = 0,5388$$

Izračun razdelitve posrednih stroškov dela in pisarniškega materiala:

$$\text{za izdelek DN1} = 200.000 \text{ €} \times 0,5388 = 107.760 \text{ €}$$

$$\text{za izdelek DN2} = 50.000 \text{ €} \times 0,5388 = 26.940 \text{ €}$$

$$\text{skupaj} = 134.700 \text{ €}$$

$$\text{b) Izračun ključa} = \frac{\text{posredni stroški SM obrat B}}{\text{neposredni materialni stroški}} = \frac{98.800 \text{ €}}{200.000 \text{ €} + 50.000 \text{ €}} = 1,7964$$

Izračun razdelitve posrednih stroškov dela in pisarniškega materiala:

$$\text{za izdelek DN3} = 15.000 \text{ €} \times 1,7964... = 26.945 \text{ €}$$

$$\text{za izdelek DN4} = 40.000 \text{ €} \times 1,7964... = 71.855 \text{ €}$$

$$\text{skupaj} = 98.800 \text{ €}$$

V tabelah 21 in 22 smo v prvi fazi najprej vpisali znane podatke o stroških po SN in SM. Posredne stroške po SM smo zbrali v tabeli 22.

Pred razporejanjem stroškov so iz slike 12 razvidna razmerja med stroškovnimi mesti.

V drugi fazi smo tako izračunali ključe za razdelitev v naslednjem zaporedju:

- ključ za prenos stroškov iz SM pomožne dejavnosti SM TRAN na osnovi prevoženih kilometrov;
- ključ za prenos stroškov iz SM pomožne dejavnosti SM VZDR na osnovi proizvedene količine izdelkov;

Po opravljenih prenosih po a) in b) so posredni stroški samo še na temeljnih SM Obrat A in Obrat B ter splošne SM NUP. Ker v podjetju uporabljajo metodo po proizvajalnih stroških (podpoglavje 6.4.2.1), bomo na stroškovne nosilce razporedili samo še posredne proizvodne

stroške iz SM Obrat A (134.700 €) in SM Obrat B (98.800 €). Posredne stroške SM NUP v znesku 151.550 € bomo preko konta 491 poknjžili direktno med odhodke.

Tako smo izračunali še dva ključa:

- c) ključ za prenos posrednih proizvodjalnih stroškov iz SM Obrat A na osnovi neposrednih materialnih stroškov;
- d) ključ za prenos posrednih proizvodjalnih stroškov iz SM Obrat B na osnovi neposrednih materialnih stroškov;

Zneske, izračunane z zadnjima dvema ključema, prenesemo v tabelo 21 v posamezne stolpce po stroškovnih nosilcih DN1, DN2, DN3 in DN4.

Pozorni moramo biti, da je seštevek razdelitve posrednih stroškov enak znesku, ki smo ga delili.

Na koncu smo v tabeli 21 sešteli neposredne in posredne proizvodjalne stroške ter tako po SN izračunali vrednost zalog gotovih proizvodov. Zoženo LC smo izračunali tako, da smo vrednost zalog delili s kilogrami proizvedenih izdelkov.

7.4.2 Delitvena kalkulacija stroškov

Ta način kalkulacije uporabljamo pri **množinski dejavnosti**. Poznamo več različic delitvene kalkulacije. Spoznali bomo delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednostnimi števili, ki je dokaj enostavna.

Podjetje lahko v svoji množinski proizvodnji izdeluje več vrst poslovnih učinkov, ki pa so si sorodni po materialu ali postopku proizvodjanja. Ker so si poslovni učinki skupni po nekem dejavniku, jih je smiselno preračunati na neke skupne pogojne enote in si tako poenostaviti kalkulacijo. To pomeni, da za njih izračunamo enakovrednostna števila, ki prikazujejo stalna razmerja stroškov.

Pri osnovi za izračun enakovrednostnega števila upoštevamo:

- mersko enoto (količina, teža, površina ...),
- kakovost,
- strojne ure za ustvarjeni proizvod,
- porabljeni material (količinsko ali vrednostno).

Enakovrednostno število je lahko:

- enako 1, kar pomeni, da dejanska količinska enota tega poslovnega učinka nosi enake stroške od dogovorjene pogojne enote oz. je to pogojna enota;
- manjše od 1, kar pomeni, da dejanska količinska enota tega poslovnega učinka nosi manjše stroške od dogovorjene pogojne enote;
- večje od 1, kar pomeni, da dejanska količinska enota tega poslovnega učinka nosi večje stroške od dogovorjene pogojne enote.

Na koncu izračunane stroške, ki odpadejo na pogojno enoto, pomnožimo z ustreznim enakovrednim številom in dobimo stroške, ki se nanašajo na količinsko enoto posameznega poslovnega učinka.



ZGLED: DELITVENA KALKULACIJA STROŠKOV Z ENAKOVREDNOSTNIMI ŠTEVILI

Podjetje Les proizvaja tri dolžine desk. Določili so enakovrednostna števila, ki kažejo na stalna razmerja med stroški posamezne dolžine desk:

deska A dolžine 1,0 m

deska B dolžine 0,8 m

deska C dolžine 0,7 m

Celotni stroški v proučevanem obdobju so znašali 80.000 €, proizvedli pa so 5.000 kosov desk A, 2.000 kosov desk B in 2.000 kosov desk C.

Izračunajmo višino stroškov, ki obremenijo posamezno vrsto desk in stroške na enoto posamezne vrste desk!

Tabela 25: Izračun pogojnih količinskih enot

Vrsta proizvoda	Količina v kosih	Enakovrednostno število	Pogojne količinske enote v kosih
deska A	5000	1	5000
deska B	2000	0,8	1600
deska C	2000	0,7	1400
SKUPAJ	9000		8000

Izračun stroškov na pogojno količinsko enoto v €/kos = $80.000 \text{ €} / 8000 \text{ kosov} = 10 \text{ €/kos}$

Tabela 26: Izračun razporejenih stroškov in LC

Vrsta proizvoda	Pogojne količinske enote v kosih	Stroški na pogojno kol. enoto v €/kos	Stroški skupaj	Dejanska višina stroškov v €	Stroški na enoto proizvoda LC v €/kos
deska A	5000	10	50.000	5.000	10
deska B	1600	10	16.000	2.000	8
deska C	1400	10	14.000	2.000	7
Skupaj	8000		80.000	9.000	



POVZETEK POGLAVJA

Za nami je obsežno poglavje, podkrepjeno z računskimi primeri, na katerih smo nazorno prikazali postopke razporejanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter kalkulacijo lastne cene.

Pri odločitvi za opredelitev stroškovnih nosilcev in ustrezne metode za razporejanje stroškov moramo dobro proučiti in spoznati naš poslovni proces. Osnovni tipi dejavnosti so posamična, nizna in množinska dejavnost. Pri **posamični dejavnosti** je stroškovni nosilec proizvod ali storitev po naročilu, pri **nizni** vnaprej določena količina enega niza ter pri **množinski** celotna količina proizvodov, razčlenjena na dokončani in nedokončani del.

Kalkulacija stroškov pomeni razdelitev stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka, torej izračun lastne cene izdelka. Medtem ko neposredne stroške v postopku razvidovanja podatkov že ob nastanku knjižimo na stroškovne nosilce, se moramo za posredne stroške dogovoriti za kriterije razdelitve. Izračunati moramo koeficient dodatka posrednih stroškov ali t. i. **KLJUČ**. Izračunamo ga kot razmerje med posrednimi stroški, ki jih želimo razdeliti, in izbrano ustrezno osnovo za razdelitev. Ta je lahko izražena v merskih enotah (kg, km, ura) ali pa kot znesek. Na primerih smo spoznali dve osnovni metodi, in sicer kalkulacijo stroškov z dodatki posrednih stroškov ter delitveno kalkulacijo stroškov.



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Opredelite glavne značilnosti posamične proizvodnje na izbranem primeru.
2. Opredelite glavne značilnosti nizne proizvodnje na izbranem primeru.
3. Opredelite glavne značilnosti množinske proizvodnje na izbranem primeru.
4. Opredelite glavni cilj in postopek kalkulacije lastne cene.
5. Kaj je koeficient dodatka posrednih stroškov ali ključ? Kako bi zapisali osnovno razmerje pri izračunu ključa?
6. Kateri sta dve usmeritvi oz. metodi za kalkulacijo LC?
7. Predlagajte osnove za razporeditev naslednjih posrednih stroškov na SM:
 - strošek čiščenja poslovnih prostorov,
 - strošek porabljene vode v upravni stavbi,
 - porabljena električna energija v upravni stavbi.
8. Predlagajte osnove za razporeditev naslednjih posrednih stroškov na SN:
 - stroški plač zaposlenih v nabavni službi,
 - stroški amortizacije strojev v proizvodnji,
 - stroški porabljene električne energije v proizvodnji.

9. Podjetje je proizvedlo tri vrste izdelkov: 50 kosov izdelka X, 25 kosov izdelka Y in 20 kosov izdelka Z. V poslovnem procesu so imeli naslednje stroške:
1. V proizvodnjo so izdali izdelavni material: za izdelek X 6.000 €, za izdelek Y 2.000 € in za izdelek Z 4.000 €.
 2. Obračunali so porabljeno električno energijo: za izdelek X 2.200 €, za izdelek Y 4.400 € in za izdelek Z 6.500 €.
 3. Obračunali so izdelavne plače: za izdelek X 18.000 €, za izdelek Y 22.000 € in za izdelek Z 52.000 €.
 4. V upravni stavbi so porabili 3.000 € pisarniškega materiala.
 5. Plačali so naročnino za časopis Finance 250 €.
 6. Delavcem v upravi so izplačali plače v višini 52.000 €.
 7. Plačali so stroške oglaševanja v znesku 1.200 €.
- **Ugotovite neposredne stroške na enoto izdelka X, Y in Z.**
 - **Ugotovite višino posrednih stroškov.**
 - **Izračunajte polno LC izdelka X, Y in Z, če posredne stroške razdelijo glede na izdelavne plače.**
 - **Izračunajte dobiček/izgubo na enoto izdelka, če je prodajna cena za izdelek X 600 €, za izdelek Y 1.800 € in za izdelek Z 3.400 €.**

Rešitev:

Polna LC izdelek X = 745 €/kos

Polna LC izdelek Y = 1.676 €/kos

Polna LC izdelek Z = 4.720 €/kos

izguba = 145 €/kos

dobiček = 1.24 €/kos

izguba = 1.320 €/kos

8 RAČUNOVODSTVO PRODAJE POSLOVNIH UČINKOV

Podjetje Kruhek mora svoje izdelke dnevno prodajati na konkurenčnem trgu. Prodaja končnih proizvodov je končni cilj njihove poslovne dejavnosti. Z njo se dejansko zaključí krog poslovnega procesa in omogoči ponovitev le-tega. Poslovni učinki na trgu preidejo ponovno v denarno obliko. Z realiziranimi denarnimi sredstvi lahko podjetje obnovi porabljeni oz. obrabljeni poslovna sredstva (nakup moke, sladkorja, kvasa, nakup novejšé peči) in ponovi poslovni proces.

V tem poglavju bomo povezali znanje iz poglavja 6, ki govori o vrednotenju zalog poslovnih učinkov s prodajo teh poslovnih učinkov. Izbrana in uporabljena metoda vrednotenja namreč vpliva na višino odhodkov.

PRODAJA POSLOVNIH UČINKOV

»Računovodstvo prodaje pa je pravzaprav razčlenjevalno računovodstvo prihodkov od prodaje in odhodkov za prodajo; kot takšno zaključuje stroškovno računovodstvo« (Turk et al., 2001, 53).

Prodaja ima dejansko dvojen vpliv na premoženje in poslovni izid podjetja. Prodajo poslovnih učinkov beležimo v dveh korakih.

Prvi korak:

- povečajo se prihodki v višini prodajne vrednosti;
- povečanje terjatev do kupcev ali denarnih sredstev;
- povečanje obveznosti iz DDV.

Knjiženje prihodkov na podlagi izdanega računa. (120 / 760, 260).

Knjiženje prihodkov na podlagi blagajniškega prejema. (100 / 760, 260).

Drugi korak:

- povečajo se odhodki v višini stroškov prodanih poslovnih učinkov;
- zmanjšanje zalog gotovih proizvodov.

Knjiženje (700 / 630).

Glede na metodo vrednotenja zalog proizvodov (po polni LC ali po zoženi LC) moramo pri knjiženju odhodkov ustrezno upoštevati, kateri stroški so »shranjeni« v vrednosti zalog proizvodov v skladišču (poglavje 6.4).

Tako so npr. poslovni odhodki (skupina 70) v podjetju, ki vodi zaloge po proizvajalnih stroških, sestavljeni iz neposrednih in posrednih proizvajalnih stroškov **prodanih** poslovnih učinkov (konto 700) in posrednih stroškov nakupovanja, prodajanja in splošnih služb, **nastalih v obračunskem obdobju** (konto 703).

630 – proizvodi v lastnem skladišču		700 – vrednost prodanih poslovnih učinkov	
vrednost zalog po proizvajalnih stroških	<i>prodana zaloga</i> →	<i>proizvajalni stroški prodanih zalog</i>	
		703 – stroški splošnih dejavnosti	
		<i>posredni stroški nakupovanja, prodajanja in splošnih služb</i>	

Glede na navedbe lahko stroške v zvezi s prodajo razdelimo na tri dele:

- **stroški v proizvodih** so stroški, po katerih so ovrednotene zaloge proizvodov;
- **nerazporejeni posredni stroški** so stroški, ki niso zajeti v vrednost zalog, čeprav so se pojavili pred prodajo. Njihova višina je odvisna od izbrane metode (posredni stroški nakupovanja, prodajanja in splošnih služb, stalni stroški). Če so zaloge ovrednotene po polni lastni ceni, ni nerazporejenih posrednih stroškov, neposredni stroški prodaje pa se tako ali tako pojavijo kasneje;
- **neposredni stroški prodaje**, ki se pojavijo izključno ob prodaji proizvodov.

Stroške v proizvodih spremljamo že v računovodstvu stroškovnih nosilcev, medtem ko drugi dve vrsti (nerazporejeni posredni stroški in neposredni stroški prodaje) preskočita tako knjigovodstvo stroškovnih nosilcev, kot tudi knjigovodstvo proizvodov in se pojavita šele v knjigovodstvu prodaje.



ZGLED: PRODAJA POSLOVNIH UČINKOV

Podjetje ima zaloge vrednotene po proizvajalnih stroških. Podjetje je kupcem A, B in C prodalo polovico zalog, pri prodaji je obračunalo 20 % DDV.

1. Porabljena električna energija v proizvodnji 12.500 €.
 2. Plačilo najemnine za upravno stavbo 15.000 €.
 3. Obračunane plače delavcem v proizvodnji 100.000 €.
 4. Plačilo naročnine za strokovno revijo 540 €.
 5. Obračun amortizacije strojev v proizvodnji 13.000 €.
 6. Obračun amortizacije pisarniške opreme v upravi 5.000 €.
 7. Dokončali so vse izdelke.
 8. Prodaja kupcu A po izdanem računu v končni prodajni vrednosti 30.192 €.
 9. Prodaja kupcu B za gotovino v prodajni vrednosti 2.500 €.
 10. Prodaja kupcu C po izdanem računu v končni prodajni vrednosti 45.000 €.
 11. Izda skladiščno odpravnico za odpremo prodanih izdelkov.
- **Izračunajte vrednost zalog po proizvajalnih stroških.**
 - **Knjižite poslovne dogodke.**
 - **Ugotovite poslovni izid.**

Tabela 27: Izračun vrednosti proizvodnje po proizvajalnih stroških v €

Vrsta stroškov	Proizvajalni stroški	Neproizvajalni stroški
Porabljena električna energija	12.500	
Najemnina		15.000
Plače delavcev v proizvodnji	100.000	
Naročnina za strokovno revijo		540
Amortizacija	13.000	5.000
Skupaj	125.500	20.540

Vir: Lastni

Tabela 28: Temeljnica za knjiženje v €

Z. št.	Vsebina	Naziv konta	Šifra konta	Debet	Kredit
1.	Prenos stroškov v zaloge	Prenos stroškov v zaloge	490		125.500
		Nedokončana proizvodnja	600	125.500	
2.	Prenos stroškov neposredno v odhodke	Prenos stroškov neposredno v odhodke	491		20.540
		Stroški splošnih dejavnosti	703	20.540	
3.	Dokončana proizvodnja	Nedokončana proizvodnja	600		125.500
		Proizvodi v lastnem skladišču	630	125.500	
4.	Prodaja kupcu A	Terjatve do kupcev	120	30.192	
		Prihodki od prodaje	760		25.160
		Obv. za obračunani DDV	260		5.032
5.	Prodaja kupcu B	Denarna sred. v blagajni	100	3.000	
		Prihodki od prodaje	760		2.500
		Obv. za obračunani DDV	260		500
6.	Prodaja kupcu C	Terjatve do kupcev	120	45.000	
		Prihodki od prodaje	760		37.500
		Obv. za obračunani DDV	260		7.500
7.	Izdaja prodanih izdelkov	Vrednost prodanih poslovnih učinkov	700	62.750	
		Proizvodi v lastnem skladišču	630		62.750
	Skupaj			412.482	412.482

Vir: Lastni

Knjiženje od 1. do 3. knjižbe smo spoznali že v poglavju 6. Prodajo knjižimo po prodajnih cenah in glede na način plačila. V 7. knjižbi pa moramo upoštevati, po kakšni vrednosti so vrednotene zaloge gotovih proizvodov v skladišču. V našem primeru so po proizvajalnih stroških in ker smo kupcem prodali polovico zalog, le-to prav za toliko zmanjšamo. Torej vrednost na kontu 630 125.500 € delimo z dve in dobimo znesek 62.750 €.

Izračunati moramo še poslovni izid v obdobju, ki je razlika med prihodki in odhodki. Torej iz temeljnice upoštevamo vse konte razreda 7.

Na kontih prihodkov 760	=	25.160 + 2.500 + 37.500	=	65.160 €
Na kontih odhodkov (703 in 700)	=	20.540 + 62.750	=	83.290 €
Poslovni izid — izguba	=		=	-18.130 €



POVZETEK POGLAVJA

Prodajanje poslovnih učinkov se lahko nanaša na prodajanje proizvodov pri proizvodjalnih organizacijah, na prodajanje storitev pri storitvenih organizacijah ali na prodajanje trgovskega blaga pri trgovskih organizacijah. Spremlja torej prihodke in odhodke, ki so posledica prodaje končnih učinkov. Na podlagi tega meri uspešnost svoje poslovne dejavnosti.

Prodaja ima dejansko dvojen vpliv na premoženje (denarna sredstva, terjatve, zaloge) in poslovni izid (prihodki, odhodki) podjetja.

*Stroške v zvezi s prodajo razdelimo na **stroške v proizvodih**, po katerih so ovrednotene zaloge proizvodov in **nerazporejene posredne stroške**, ki niso zajeti v vrednost zalog. **Neposredni stroški prodaje** pa se pojavijo izključno ob prodaji proizvodov.*

Od izbrane metode vrednotenja poslovnih učinkov je odvisno, s kakšno dinamika se prenašajo stroški med odhodke.



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Razložite vpliv prodaje na premoženje podjetja in poslovni izid.
2. Na primeru prodaje tekstilnih izdelkov podjetja Krojaček razložite vsebino stroškov v proizvodih, nerazporejenih posrednih stroškov in neposrednih stroškov prodaje.
3. Utemeljite vpliv izbrane metode vrednotenja zalog proizvodov na odhodke in poslovni izid?

9 RAČUNOVODSTVO TRGOVSKEGA BLAGA

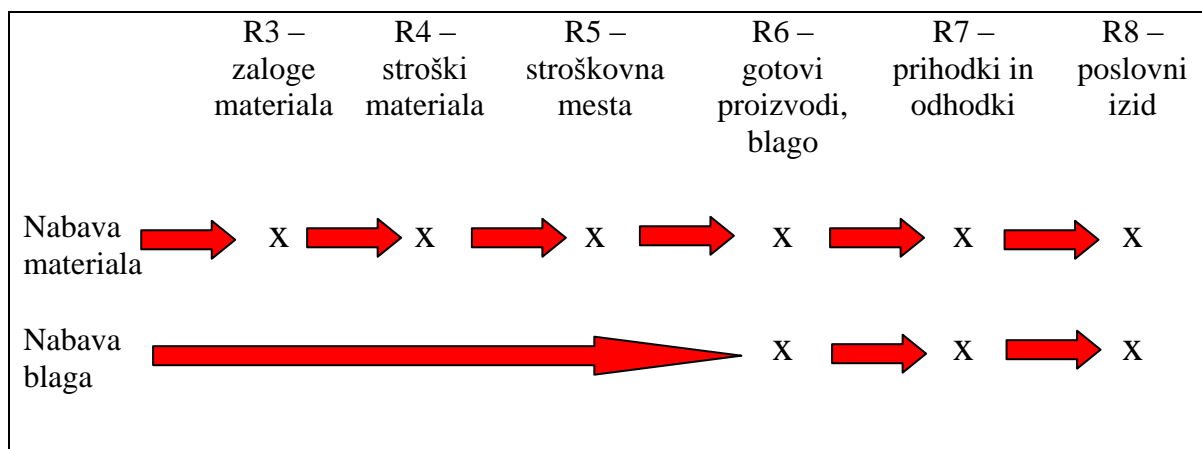
Stroškovno računovodstvo je pomemben del računovodenja tudi pri trgovskih podjetjih. Njihova posebnost je pač v tem, da svojih poslovnih učinkov ne proizvajajo, temveč se pojavljajo kot pomembni posredniki med proizvajalci in kupci. Svoj poslovni uspeh gradijo na sposobnosti ustvarjanja razlike v ceni med nabavno in prodajno ceno. V Sloveniji lahko v zadnjih letih opazujemo pravi razmah velikih trgovskih centrov z množico večjih in manjših trgovin. Konkurenčni boj je hud in zato je pomembno, da trgovec zelo dobro pozna in nadzoruje svoje stroške.

Tako bomo ponovili osnovno kalkulacijo trgovinske cene in njene elemente povezali s skupinami stroškov ter ustreznimi knjižbami v računovodstvu trgovskega blaga.

9.1 POJEM IN POMEN RAČUNOVODENJA TRGOVSKEGA BLAGA

Trgovsko blago opredelimo kot giblivo opredmeteno sredstvo, ki ga nabavimo z namenom nadaljnje prodaje. Po tem se tudi razlikuje od materiala, ki ga nabavimo zato, da bomo iz njega izdelali nov proizvod.

Zato se računovodsko spremljanje materiala in blaga razlikuje, kar je razvidno iz spodnje slike.



Slika 13: Faze spreminjanja materiala in blaga

Vir: Koletnik, 2004, 398

V računovodstvu trgovskega blaga moramo zagotoviti informacije o spremembah in stanjih posameznih vrst trgovskega blaga ter o stroških, ki se pojavijo v procesu nabave, skladiščenja in prodaje trgovskega blaga v trgovskih poslovnih sistemih.

Analitični sistem zagotavlja spremljanje predračunskih in obračunskih podatkov za posamezno vrsto blaga. V današnjem času trgovska podjetja gibanje svojega blaga spremljajo s pomočjo črtnih kod in posebnih naprav – čitalcev kod.

Osnovne faze v poti trgovskega blaga so razvidne iz slike 13.



Slika 14: Faze stanja in gibanja trgovskega blaga

Vir: Prirejeno po Koletnik, 2004, 398

Ponovimo kalkulacijo cene trgovskega blaga:

OZNAKE	TRGOVINSKA KALKULACIJA:
KC	KUPNA CENA z DDV ali dobaviteljeva cena
	- vstopni DDV .
ČKC	= ČISTA KUPNA CENA (brez DDV)
	+ neposredni stroški nabave blaga z DDV
	- vstopni DDV za stroške nabave blaga
NC	= NABAVNA CENA (3 + 4 – 5)
RVC	+ % razlike v ceni ali marža
PC	= PRODAJNA CENA (6 + 7)
	+ izstopni DDV .
KPC	KONČNA PRODAJNA CENA

Neposredni stroški nabave so prevozni stroški, stroški nakladanja, prekladanja in razkladanja, stroški prevoznega zavarovanja, stroški posebej zaračunane embalaže, stroški spremljanja blaga, stroški storitev posredniških agencij in podobni stroški, ki bremenijo kupca.

Razlika v ceni ali marža vključuje splošne stroške podjetja, ki so neodvisni od obsega prodaje blaga (posredni stroški nabave, prodaje in uprave), in pričakovani dobiček.

**ZGLED: TRGOVINSKA KALKULACIJA**

Podjetje je nabavilo 1000 kg blaga v kupni vrednosti 18.000 €. Vstopni DDV je 20 % in je vračunan v ceni. Podjetje prejme ob nabavi tega blaga še račun za hladilnico v znesku 300 €. V znesku je vračunan 20 % DDV. Kolikšna bo končna prodajna vrednost blaga, če podjetje vračuna razliko v ceni v višini 40 % nabavne vrednosti in obračuna 20 % izstopni DDV? Sestavite kalkulacijo ter izračunajte in primerjajte nabavno, prodajno in končno prodajno ceno.

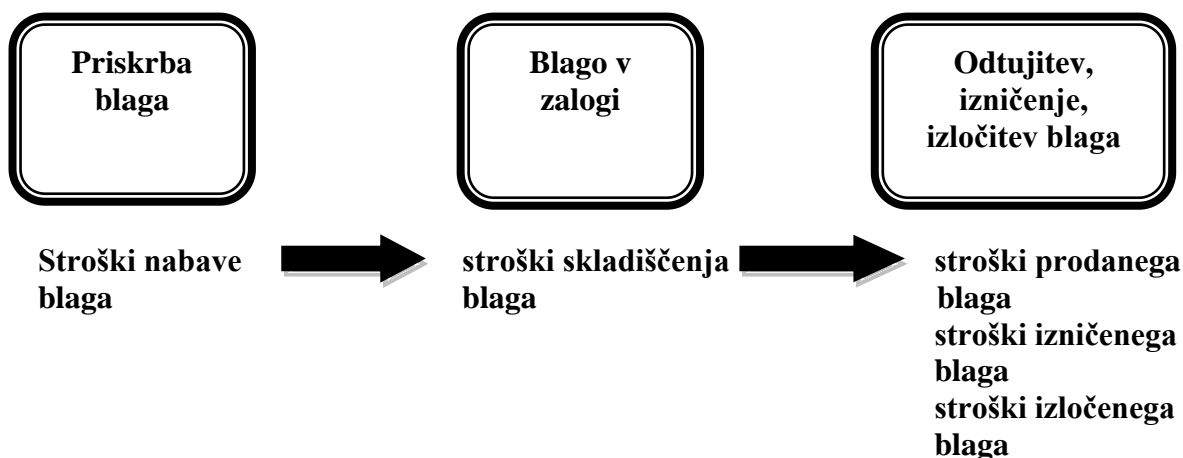
Tabela 29: Trgovinska kalkulacija

Besedilo	znesek v €
KUPNA VREDNOST z DDV	18.000
- vstopni DDV	-3.000
= ČISTA KUPNA VREDNOST	15.000
+ NEPOSREDNI STROŠKI NABAVE z DDV	300
- vstopni DDV	-50
=NABAVNA VREDNOST	15.250
+ 40 % RAZLIKE V CENI	6.100
= PRODAJNA VREDNOST	21.350
+ 20 % IZSTOPNI DDV	4.270
= KONČNA PRODAJNA VREDNOST	25.620

Nabavna cena = $15.250 \text{ €} / 1000 \text{ kg} = 15,25 \text{ €} / \text{kg}$
 Prodajna cena = $21.350 \text{ €} / 1000 \text{ kg} = 21,35 \text{ €} / \text{kg}$
 Končna prodajna cena = $25.620 \text{ €} / 1000 \text{ kg} = 25,62 \text{ €} / \text{kg}$

9.2 VREDNOTENJE ZALOG TRGOVSKEGA BLAGA

Stroški se pojavljajo v vseh fazah, od nabave blaga, preko skladiščenja do končne prodaje blaga.



Slika 15: Faze nastajanja stroškov v zvezi z blagom
 Vir: Prirejeno po Koletnik, 2004, 398

Pri obravnavanju stroškov trgovskega blaga obstajajo pomembne razlike glede na stroške, ki nastajajo v proizvodnih procesih. Tam stroške v celoti (po polni LC) ali delno (po zoženi LC) vračunamo in prenesemo na zaloge gotovih izdelkov. V trgovskih podjetjih pa pri prenosu vrednosti blaga na zaloge izberemo vrednotenje:

- **po nabavnih cenah:** takrat konte zalog obremenjujemo in razbremenjujemo po nabavni vrednosti. Nabavno vrednost trgovskega blaga sestavljajo čista kupna vrednost (ČKP) in neposredni stroški nabave.
- **po prodajnih cenah:** takrat konte zalog obremenjujemo in razbremenjujemo po prodajni vrednosti, ki jo sestavlja nabavna vrednost (NV) nabavljenega trgovskega blaga, povečana za obračunano razliko v ceni (RvC).



ZGLED: KNJIŽENJE ZALOG BLAGA

Knjižimo kalkulacijo iz tabele 27 po obeh metodah vrednotenja.

Po nabavnih cenah

Tabela 30: Temeljnica

Z. št.	Vsebina	Naziv konta	Šifra konta	Debet	Kredit
1.	Nabava blaga	Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev	650	15.000	
		Terjatve za vstopni DDV	160	3.000	
		Obvez. do dobaviteljev	220		18.000
2.	Stroški hladilnice	Odvisni stroški nabave	651	250	
		Terjatve za vstopni DDV	160	50	
		Obvez. do dobaviteljev	220		300
3.	Obračun nabave blaga	Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev	650		15.000
		Odvisni stroški nabave	651		250
		Obračun nabave blaga	659	15.250	
4.	Povečanje zalog blaga	Blago v lastnem skladišču	660	15.250	
		Obračun nabave blaga	659		15.250
	Skupaj			48.800	48.800

Vir: Lastni

Po prodajnih cenah

Tabela 31: Temeljnica

v €

Z. št.	Vsebina	Naziv konta	Šifra konta	Debet	Kredit
1.	Nabava blaga	Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev	650	15.000	
		Terjatve za vstopni DDV	160	3.000	
		Obvez. do dobaviteljev	220		18.000
2.	Stroški hladilnice	Odvisni stroški nabave	651	250	
		Terjatve za vstopni DDV	160	50	
		Obvez. do dobaviteljev	220		300
3.	Obračun nabave blaga	Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev	650		15.000
		Odvisni stroški nabave	651		250
		Obračun nabave blaga	659	15.250	
4.	Povečanje zalog blaga	Blago v lastnem skladišču	660	21.350	
		Obračun nabave blaga	659		15.250
		Vračunana razlika v cenah zalog blaga	669		6.100

Vir: Lastni

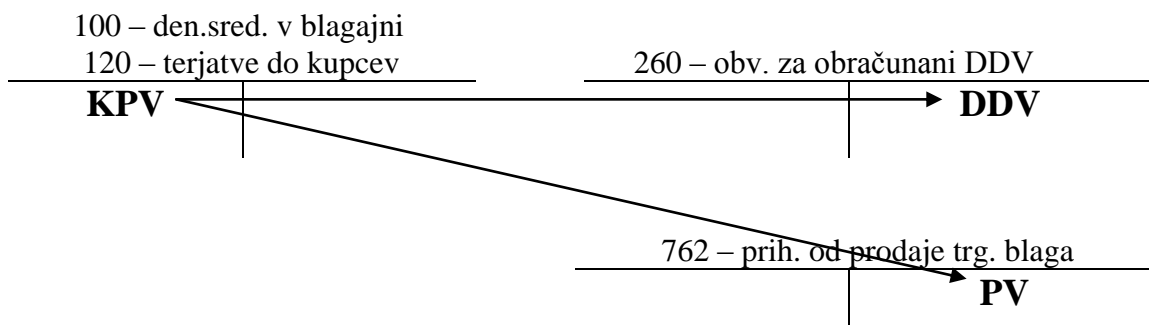
9.3 PRODAJA TRGOVSKEGA BLAGA

Trgovsko podjetje prodaja blago po prodajni vrednosti z obračunanim DDV-jem. Pri prodaji izda račun in ob odpremi blaga še skladiščno oddajnico blaga.

Knjiženje prodaje ima tako kot prodaja lastnih proizvodov dva koraka:

Prvi korak:

- povečajo se prihodki v višini prodajne vrednosti;
- *povečanje terjatev do kupcev ali denarnih sredstev;*
- *povečanje obveznosti iz DDV.*



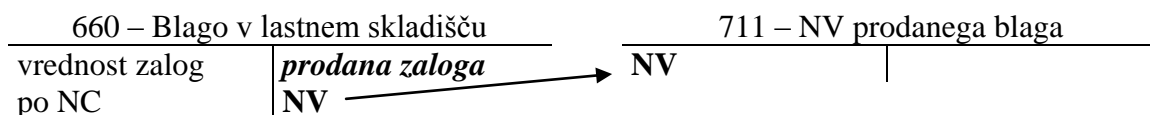
Drugi korak:

- povečajo se odhodki v višini vrednosti prodanega trgovskega blaga
- *zmanjšanje zalog blaga.*
- **Knjiženje je odvisno od načina vrednotenja zalog trgovskega blaga.**

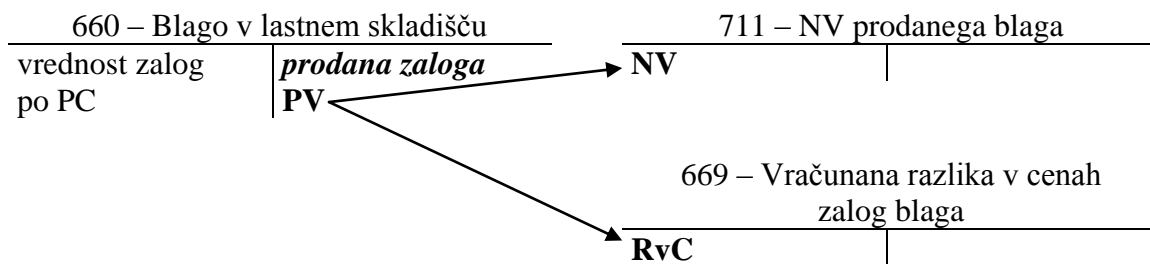
Poslovni odhodki se v trgovinskih podjetjih po namenu (funkciji) v skladu s SRS 17 razvrščajo:

- na nabavno vrednost prodanih količin,
- na posredne stroške nabavljanja in prodajanja,
- neposredne stroške prodajanja,
- posredne stroške skupnih služb in
- prevrednotovalne poslovne odhodke.

Po nabavnih cenah



Po prodajnih cenah





ZGLED: KNJIŽENJE PRODAJE BLAGA

Zaključimo naš primer še s prodajo **polovice zalog** kupcu po izdanem računu. Knjižite nabavo, prodajo in odpremo prodanega blaga po obeh metodah vrednotenja

Po nabavnih cenah

Tabela 32: Temeljnica

v €

Z. št.	Vsebina	Naziv konta	Šifra konta	Debet	Kredit
1.	Nabava blaga	Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev	650	15.000	
		Terjatve za vstopni DDV	160	3.000	
		Obvez. do dobaviteljev	220		18.000
2.	Stroški hladilnice	Odvisni stroški nabave	651	250	
		Terjatve za vstopni DDV	160	50	
		Obvez. do dobaviteljev	220		300
3.	Obračun nabave blaga	Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev	650		15.000
		Odvisni stroški nabave	651		250
		Obračun nabave blaga	659	15.250	
4.	Povečanje zalog blaga	Blago v lastnem skladišču	660	15.250	
		Obračun nabave blaga	659		15.250
5.	Prodaja kupcu 500 kg	Terjatve do kupcev	120	12.810	
		Obv. za obračunani DDV	260		2.135
		Prihodki od prodaje trgovskega blaga	762		10.675
6.	Izdaja prodanega blaga	NV prodanega blaga	711	7.625	
		Blago v lastnem skladišču	660		7.625
	Skupaj			69.235	69.235

Vir: Lastni

Po prodajnih cenah

Tabela 33: Temeljnica

v €

Z.št.	Vsebina	Naziv konta	Šifra konta	Debet	Kredit
1.	Nabava blaga	Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev	650	15.000	
		Terjatve za vstopni DDV	160	3.000	
		Obvez. do dobaviteljev	220		18.000
2.	Stroški hladilnice	Odvisni stroški nabave	651	250	
		Terjatve za vstopni DDV	160	50	
		Obvez. do dobaviteljev	220		300
3.	Obračun nabave blaga	Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev	650		15.000
		Odvisni stroški nabave	651		250
		Obračun nabave blaga	659	15.250	
4.	Povečanje zalog blaga	Blago v lastnem skladišču	660	21.350	
		Obračun nabave blaga	659		15.250
		Vračunana razlika v cenah zalog blaga	669		6.100
5.	Prodaja kupcu 500 kg	Terjatve do kupcev	120	12.810	
		Obv. za obračunani DDV	260		2.135
		Prihodki od prodaje trg, blaga	762		10.675
6.	Izdaja prodanega blaga	NV prodanega blaga	711	7.625	
		Blago v lastnem skladišču	660		10.675
		Vračunana razlika v cenah zalog blaga	669	3.050	
	Skupaj			78.385	78.385

Vir: Lastni



POVZETEK POGLAVJA

Trgovsko blago opredelimo kot giblivo opredmeteno sredstvo, ki ga nabavimo z namenom nadaljnje prodaje. V računovodstvu trgovskega blaga moramo zagotoviti informacije o spremembah in stanjih posameznih vrst trgovskega blaga ter o stroških, ki se pojavijo v procesu nabave, skladiščenja in prodaje trgovskega blaga v trgovskih poslovnih sistemih.

Neposredni stroški nabave so prevozní stroški, stroški nakladanja, prekladanja in razkladanja, stroški prevoznega zavarovanja, stroški posebej zaračunane embalaže, stroški spremljanja blaga, stroški storitev posredniških agencij in podobni stroški, ki bremenijo kupca.

Razlika v ceni ali marža vključuje splošne stroške podjetja, ki nastanejo neodvisno od obsega prodaje blaga in pričakovani dobiček.

Trgovsko podjetje se mora odločiti, po kateri vrednosti bodo vrednotili blago v zalogah. Ovrednotijo jih lahko **po nabavnih cenah**. Nabavno vrednost trgovskega blaga v zalogah tako sestavljajo čista kupna vrednost (ČKP) in neposredni stroški nabave. Druga možnost je **po prodajnih cenah**. Takrat so zaloge po prodajni vrednosti, ki jo sestavlja nabavna vrednost (NV), povečana za obračunano razliko v ceni (RvC). Od izbrane metode vrednotenja poslovnih učinkov je odvisno, s kakšno dinamika se prenašajo stroški med odhodke.



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Primerjajte gibanje blaga v trgovskem podjetju z gibanjem materiala v proizvodnem podjetju z materialnega vidika in nastajanja stroškov.
2. Kaj predstavlja neposredne stroške nabave?
3. Kaj predstavlja splošne stroške trgovskega podjetja?
4. Kaj pomeni v kalkulaciji cene razlika v ceni?
5. Trgovsko podjetje se odloča o metodi vrednotenja zalog blaga. Kaj mora vedeti in kako se odločiti? Pojasni na primeru.
6. Izračunajte spodnji primer.

Trgovsko podjetje Meter je po prejetem računu nabavilo 300 m blaga po kupni ceni 24,00 €/m z vračunanim 20 % vstopnim DDV. Stroški prevoza blaga so po računu znašali 264,00 € z 20 % DDV. Kolikšna bo končna prodajna vrednost blaga, če podjetje vračuna razliko v ceni v višini 40 % nabavne vrednosti in obračuna 20 % izstopni DDV? Izračunajte trgovsko kalkulacijo in primerjajte nabavno, prodajno in končno prodajno ceno.

Rezultat:

Nabavna cena = $6.220,00 \text{ €} / 300 \text{ m} = 20,73 \text{ €/m}$

Prodajna cena = $8.708,00 \text{ €} / 300 \text{ m} = 29,03 \text{ €/m}$

Končna prodajna cena = $10.449,60 \text{ €} / 300 \text{ m} = 34,83 \text{ €/m}$

10 PREDRAČUNAVANJE, NADZIRANJE IN PROUČEVANJE V STROŠKOVNEM RAČUNOVODSTVU

V prejšnjih poglavjih smo spoznali značilnosti spremljanja podatkov stroškovnega računovodstva. Razvidi stroškovnega računovodstva predstavljajo pomemben vir podatkov za poslovne odločitve podjetja. Namenjeni so predvsem notranjim uporabnikom in lastnikom podjetja. V zadnjem poglavju bomo spoznali še ostale tri sestavine stroškovnega računovodstva: predračunavanje, nadziranje in proučevanje. V uvodu prvega poglavja smo našli nekaj vprašanj, s katerimi se ukvarjajo podjetniki. V zadnjem poglavju pa bomo spoznali, kako nanje odgovoriti. Podjetnik mora poznati svojo pot v prihodnost in zato postavlja predračune. Ko proučuje uresničene podatke, si postavlja nova vprašanja: Zakaj so prihodki manjši od načrtovanih? Kje so vzroki za prekoračitev stroškov dela? Ali je manjši obseg stroškov materiala posledica ekonomskega ravnanja ali manjšega obsega proizvodnje? S postopki in orodji računovodskega proučevanja ugotavlja odmike od načrtovanih ciljev ter presoja pravilnost svojih poslovnih odločitev.

10.1 PREDRAČUNAVANJE V STROŠKOVNEM RAČUNOVODSTVU

V SRS 20 je računovodsko predračunavanje opredeljeno kot pogled v »prihodnost«. Usmerjeno je torej v sestavljanje predračunov, ki so izraženi v denarni enoti. Podjetje sestavlja predračune predvsem za notranje potrebe.

Predračunavanje v stroškovnem računovodstvu se nanaša na načrtovanje na notranjem področju delovanja podjetja: predračunavanje osnovnih sredstev, materiala, storitev drugih, plač zaposlencev, ustvarjanja poslovnih učinkov in zalog proizvodov.

Računovodsko predračunavanje osnovnih sredstev

Na tem področju predračunavamo:

- prihodnje spremembe osnovnih sredstev, ki so povezavni s tehnološko prenovo ali razširitvijo poslovnega procesa. Podlaga je torej v »količinskih« podatkih, ki ga stroškovno računovodstvo nato ovrednoti;
- najpomembnejši strošek osnovnih sredstev, amortizacijo. Ponavadi izdelamo letni predračun amortizacije, ki mora upoštevati tudi »količinske« spremembe osnovnih sredstev;
- izdelamo pa lahko še predračune velikih popravil, zavarovalnih premij, obresti od posojil za nabavo osnovnih sredstev.

Računovodsko predračunavanje materiala

Na spremembe zalog materiala vpliva na eni strani nabava (prejemi) materiala, na drugi strani pa poraba (oddaja) materiala. Načrtovanje zalog materiala se začne izven računovodstva materiala (količinsko načrtovanje). Tako je materialno knjigovodstvo vključeno šele v zadnji stopnji, ovrednotenju.

- Predračun porabe materiala ima osnovo v načrtu proizvodnje. Količinsko ga določimo glede na načrtovano količino proizvodov, ovrednotimo pa z ocenjenimi potroški materiala. Material, ki ne vstopa v proizvode, pa načrtujemo na podlagi preteklega in pričakovanega poslovanja.
- Predračun nabave materiala ima svojo osnovo v načrtu porabe, upoštevati pa mora še stanje zalog materiala.

- Predračuni drugih stroškov v povezavi z materialom: neposredni stroški nakupa (prevoz) in stroški skladiščenja so odvisni od količine in pogostosti nabave materiala. Tako ima podjetje, ki naroča večkrat v manjšem obsegu, verjetno nižje stroške skladiščenja (manjše zaloge) toda višje neposredne stroške nakupa.

Računovodsko predračunavanje stroškov dela

Predračun stroškov dela je tesno povezan z načrtom proizvodnje in temelji na predvidevanju potrebnega delovnega časa. V stroškovnem računovodstvu ga nato ovrednotijo.

Računovodsko predračunavanje ustvarjanja poslovnih učinkov

Izdelati moramo predračun stroškov v določenem obdobju na podlagi podatkov računovodstev prvin poslovnega procesa. Predračunska kalkulacija stroškov po stroškovnih nosilcih je zahtevna naloga. Bolj ko so postopki poenostavljeni, manjša je njihova realnost. Pri ocenjevanju stroškov bi morali obvezno uporabiti kvalitetno določene standardne stroške.

Računovodsko predračunavanje zalog proizvodov

Na spremembe zalog proizvodov vplivajo na eni strani prejemi dokončanih proizvodov, na drugi strani pa oddaja proizvodov. Iz tega sledi, da predračun izhaja iz predračunavanja proizvodnje in prodaje ob upoštevanju stanja zalog proizvodov.

Načrtovanje zalog proizvodov se začne izven računovodstva proizvodov (količinsko načrtovanje) in je torej vključeno šele v zadnji stopnji ovrednotenja.

Drugi stroški, povezani z zalogami proizvodov (skladiščenje, zavarovanje, obresti), so odvisni od načina proizvodnje in velikosti proizvodnega niza. Tako ima podjetje, ki izdeluje večkrat v manjšem obsegu, verjetno nižje stroške skladiščenja (manjše zaloge) toda višje stroške, povezane z zagonom niza proizvodnje.



ZGLED: PREDRAČUN MATERIALA

Podjetje načrtuje v letu 2011 prodajo 42.000 enot proizvoda A. Za proizvodnjo ene enote potrebuje 5 kg materiala X. V začetni zalogi je 80.000 kg materiala X. Začetna zaloga proizvoda A pa je 22.000 enot, konec leta 2011 naj bi bilo v zalogah 24.000 enot proizvoda A. **Koliko kg materiala X bo potrebovalo podjetje v letu 2011?**

Tabela 34: Predračun materiala

Besedilo	Začetna zaloga	Poraba / proizvodnja	Povečanje zalog	Končna zaloga
proizvod A v kosih	22.000	42.000	2.000	24.000
IZRAČUN <i>material X v kg</i>		42.000 kos × 5kg/kos =	2000 kos × 5kg/kos =	
	80.000	210.000	10.000	90.000

Material v letu 2011 =

210.000 kg (poraba) + 10.000 kg (zahtevano povečanje zalog proizvodov) = **220.000 kg**

10.2 NADZIRANJE V STROŠKOVNEM RAČUNOVODSTVU

Računovodsko nadziranje osnovnih sredstev

Računovodsko nadziranje osnovnih sredstev se nanaša na kontroliranje knjigovodskih listin o osnovnih sredstvih, knjiženja le-teh ter obračunov v zvezi z osnovnimi sredstvi. V okviru stroškovnega računovodstva lahko natančno in v celoti nadziramo le stroške amortizacije, katere obračun se izvirno izvaja v tem računovodstvu. Ostali stroški v zvezi z osnovnimi sredstvi (stroški popravil, stroški zavarovanja in obresti od posojil za osnovna sredstva) pa se izvirno obračunavajo in spremljajo v računovodstvu storitev drugih in v finančnem računovodstvu, zato je njihovo nadziranje omejeno.

Računovodsko nadziranje materiala

Glavna vsebina nadziranja materiala je v kontroli knjigovodskih listin v zvezi s procesi priskrbe, uporabe, izločitve in odtujitve materiala. Podrobno moramo pregledati vse nujne sestavine knjigovodskih listin in povezanost med njimi, da bi odkrili nepravilnosti (pomanjkljivo knjiženje, neusklajene podatke na različnih knjigovodskih listinah v zvezi z materialom, tatvine). Posebej pomembna je tudi stalna kontrola usklajenosti skladiščne kartoteke materiala, ki ima poudarek na količinskem spremljanju in razvidu knjigovodstva materiala, ki spremlja gibanje materiala količinsko in vrednostno. Primerjavo moramo opraviti vsaj enkrat mesečno, še bolje pa je sprotno.

Računovodsko nadziranje plač zaposlenecv

V knjigovodskih listinah o delu zaposlencev kontroliramo podatke o delovnem času in delovnih dosežkih. Kontroliramo listo navzočnosti na delovnem mestu, njeno skladnost z obračunom plač, količino poslovnih učinkov (problem kakovosti) in podobno. Vsota plač iz vseh obračunskih listov mora biti seveda usklajena z vsoto plač v razdelilnikih po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Preverjamo seveda tudi formalno-pravno upravičenost obračuna plače: ali je zaposlenec v kadrovskem razvidu, ali ima pravilno izdano odločba za obračunavanje plač ... Opozarjamo pa lahko tudi na neustreznost postavljenih norm in obračuna plač.

Računovodsko nadziranje ustvarjanja poslovnih učinkov

Izhodišče nadziranja ustvarjanja poslovnih učinkov so knjigovodske listine, ki nastajajo v procesu ustvarjanja. Le-te so povezane z drugimi knjigovodskimi listinami, zato moramo preveriti njihovo usklajenost (npr. izdajo materiala v uporabo – dejanska poraba materiala). Tovrstne napake bi morali ugotoviti in odpraviti pred razporejanjem teh stroškov na stroškovna mesta in stroškovne nosilce. Nadaljnja kontrola pa se nanaša prav na pravilnost razporejanja stroškov. Pomembno pa je tudi nadziranje dejanskih stroškov v primerjavi z načrtovanimi in ugotavljanje nastalih razlik.

Računovodsko nadziranje proizvodov

Knjigovodske listine o priskrbi in odtujitvi proizvodov so prva postavka kontrole, nadaljujemo pa z nadzorom usklajenosti skladiščne kartoteke proizvodov (količinsko), s podatki iz razvidov knjigovodstva proizvodov (količinsko in vrednostno). Dejansko stanje pa lahko ugotovimo le s popisom.

Popisovanje sredstev stroškovnega računovodstva

Podjetje vsaj enkrat letno popiše vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov. V okviru stroškovnega knjigovodstva pa nas zanima popis osnovnih sredstev, materiala, nedokončane proizvodnje, polproizvodov, proizvodov in v primeru trgovskega podjetja tudi trgovskega blaga. Glavni namen popisa je uskladitev podatkov v knjigovodskih razvidih z dejanskim

stanjem. Člani komisije, ki izvajajo tovrstno popisovanje, morajo svoje delo natančno organizirati. Delo poteka v treh stopnjah.

V **prvi stopnji** opravijo **količinski popis**, pri katerem ni priporočljivo, da imajo na razpolago knjigovodske podatke, saj jih lahko zavedejo. Količinski popis morajo opraviti natančno, izogibati se morajo ocenjevanju. Pri popisu, npr. materiala, morajo ugotavljati tudi kakovost.

Na **drugi stopnji** v popis vključijo tudi **vrednotenje**, zato takrat potrebujejo tudi knjigovodske podatke, ko npr. ugotovljene količine materiala množijo z nabavnimi cenami.

Na **tretji stopnji** ugotavljajo **razlike** glede količin in vrednosti.

Popisna komisija ob koncu svojega dela izdela **popisno poročilo** o presežkih ali primanjkljajih. Za vsak ugotovljen presežek in primanjkljaj je potrebno ugotoviti vzrok: tatvina, površnost, nedoslednost pri vodenju razvidov, izguba knjigovodskih listin, nepravilno skladiščenje, kalo, napake v organizaciji postopkov. Odločitve glede ukrepov za odpravo nastalih primanjkljajev in presežkov sprejema ustrezní organ odločanja.

10.3 PROUČEVANJE V STROŠKOVNEM RAČUNOVODSTVU

10.3.1 Proučevanje odmikov

Področje proučevanja v stroškovnem računovodstvu se nanaša na notranje poslovanje podjetja. Cilj proučevanja so natančne in pravilne informacije, ki so namenjene organom odločanja. Proučevanje v stroškovnem računovodstvu je ponavadi sestavljeno iz:

- razčlenjevanja odmikov uresničenih velikosti od načrtovanih;
- izračunavanja računovodskih kazalnikov in
- pojasnjevanja ter razlage tako ugotovljenih odmikov.

Proučevanje odmikov pomeni, da želimo za posamezno kategorijo s področja stroškovnega računovodstva ugotoviti odklone uresničenih velikosti od načrtovanih stroškov. Glavna področja proučevanja odmikov so:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški dela,
- posredni spremenljivi stroški in
- posredni stalni stroški.



ZGLED: PROUČEVANJE ODMIKOV ZALOG MATERIALA

V mesecu juniju je imelo podjetje v zalogah 1.000 kg materiala A po nabavni ceni 150 €/kg in 1.200 kg materiala B po nabavni ceni 80 €/kg. Za material A je bila načrtovana nabavna cena 145 € in načrtovani junijski obseg zalog 1.300 kg. Za proizvod B je bila načrtovana nabavna cena 70 € in načrtovani junijski obseg zalog 1.100 kg.

Ugotovite odmike realizirane vrednosti zalog materiala od načrtovane in proučite, koliko so znašali odmiki zaradi spremenjene nabavne cene in koliko zaradi spremenjenega obsega zalog?

Tabela 35: Odmiki pri zalogah materiala

Material	Načrtovano			Uresničeno			Odmiki vrednosti v €
	kg	Cena €/kg	Vrednost €	kg	Cena €/kg	Vrednost €	
A	1.300	145	188.500	1.000	150	150.000	-38.500
B	1.100	70	77.000	1.200	80	96.000	19.000
SKUPAJ	2.400		265.500	2.200		246.000	-19.500
Odmiki: uresničeno – načrtovano				-200		-19.500	

Material	Odmiki zaradi spremembe (v €)		
	cene	količine	skupaj
A	5.000	-43.500	-38.500
B	12.000	7.000	19.000
skupaj	17.000	-36.500	-19.500

Komentar:

Iz tabele 31 je razvidno, da so odstopanja nastopila pri količini, kjer je v zalogah skupno 200 kg manj materiala, kot so načrtovali. Skupno je bila uresničena vrednost zalog za 19.500 € manjša od načrtovane. V naslednjem koraku proučimo in izračunajmo vzroke odmikov.

Do odmikov je prišlo tako zaradi odstopanj pri količinah kot tudi cenah materiala. V tabeli so izračunani odmiki po posamezni vrsti materiala in posameznem vzroku odmika (sprememba količine in sprememba cene).

Material A

Odmik zaradi spremembe cen = (uresničena – načrtovana cena) × uresničena količina =
 = (150 €/kg – 145 €/kg) × 1000 kg = 5.000 €

Odmik zaradi spremembe količin = (uresničena – načrtovana količina) × načrtovana cena =
 = (1.000 kg – 1.300 kg) × 145 €/kg = -43.500 €

Material B

Odmik zaradi spremembe cen = (uresničena – načrtovana cena) × uresničena količina =
 = (80 €/kg – 70 €/kg) × 1200 kg = 12.000 €

Odmik zaradi spremembe količin = (uresničena – načrtovana količina) × načrtovana cena =
 = (1.200 kg – 1.100 kg) × 70 €/kg = 7.000 €

Komentar:

Zaradi razlik v ceni je prišlo do odmikov v skupnem znesku 17.000 €, od tega se kar 12.000 € nanaša na odmik pri materialu B. Zaradi razlik v spremenjenih količinah pa je odmik negativen v znesku 36.500 € zaradi manjšega obsega zalog materiala A.

10.3.2 Računovodski kazalniki v stroškovnem računovodstvu

Računovodski kazalniki so relativna števila, razmerja med posameznimi računovodskimi kategorijami. Prikazujejo učinkovitost in uspešnost poslovanja. Lahko so koeficienti, stopnje udeležbe ali indeksi.

Indeksi so relativna števila, ki prikazujejo razmerje med istovrstnima velikostma. Če jih pomnožimo s 100, dobimo odstotne indekse.



ZGLED: INDEKSI URESNIČEVANJA

V podjetju KOKO spremljajo stroške po dogovorjenih standardih. Ob polletju so izdelali nadzorno poročilo o odmikih med uresničenimi in standardnimi stroški.

Izračunajte indeks uresničevanja načrtovanih proizvodjalnih stroškov v obdobju!

Tabela 36: Indeksi uresničevanja stroškov

Vrste stroškov	Letni načrtovani v €	Letni uresničeni v €	Indeks uresničevanja
Stroški materiala	520.000	532.000	102,3
Amortizacija	25.600	25.600	100,0
Stroški storitev	38.000	36.400	95,8
Stroški dela	864.000	868.000	100,5
SKUPAJ	1.447.600	1.462.000	101,0

Vir: Lastni

Koeficienti so relativna števila, pri katerih primerjamo raznovrstne velikosti.



ZGLED: KOEFICIENT

Podjetje ima na zalogi 12.000 kg moke. Povprečna dnevna poraba v proizvodnji je 80 kg.

Kolikšen je koeficient dnevne zadostnosti zaloge?

$$\text{Koeff. dnevne zadostnosti zalog} = \frac{\text{končno stanje količine v zalogi}}{\text{povprečna dnevna poraba}} = \frac{12.000 \text{ kg}}{80 \text{ kg / dan}} = \mathbf{150 \text{ dni}}$$

Podjetje ima moke na zalogi za 150 dni.

Stopnja udeležbe je relativno število, v katerem primerjamo del s celoto iste kategorije. Če jo pomnožimo s 100, to imenujemo odstotek udeležbe.



ZGLED: STOPNJA UDELEŽBE

V proučevanem obdobju je imelo podjetje 1.462.000 € celotnih stroškov. **Izračunajte stopnjo udeležbe posamezne vrste stroškov po naravnih vrstah**, prikazano v spodnji tabeli.

Tabela 37: Stopnja udeležbe

Vrste stroškov	Letni uresničeni v €	Stopnja udeležbe v %
Stroški materiala	532.000	36,4
Amortizacija	25.600	1,8
Stroški storitev	36.400	2,5
Stroški dela	868.000	59,4
SKUPAJ	1.462.000	100,0

Vir: Lastni

V podjetju največji delež, skoraj 60 %, predstavljajo stroški dela. Na drugem mestu pa so s 36,4 % stroški materiala. Amortizacija in stroški storitev predstavljata zanemarljivi delež skupnih stroškov. Podjetje se bo zato pri proučevanju in ukrepih osredotočilo predvsem na stroške dela in material.



POVZETEK POGLAVJA

Podatki, zbrani v razvidih stroškovnega računovodstva, niso sami sebi namen. Na njihovi podlagi izdelamo **predračune** po glavnih prvinah poslovnega procesa (za material, osnovna sredstva, storitve, delo), ki pomenijo pogled v prihodnost in usmeritev podjetja k zastavljenim ciljem. Za oblikovanje dobrega predračuna moramo poznati vrsto dejavnikov, ki vplivajo na spremembe in gibanje posamezne prvine. Osnovni oziroma izhodiščni predračun je predračun proizvodnje.

Funkcija **nadziranja** (predvsem notranjega) omogoči poslovodstvu odkritje napak pri ravnanju s prvinami poslovnega procesa kot tudi obvladovanju stroškov, ki nastanejo pri njihovi obrabi oziroma porabi.

V fazi **proučevanja** iz podatkov izračunavamo koeficiente, indekse in stopnje udeležbe ter jih primerjamo z različnimi sodili: predračuni, preteklimi obdobji, konkurenco. Tako ugotovljene odmike (tako pozitivne kot negativne) moramo proučiti in pojasniti vzroke odstopanj. Spoznali

smo, da razumemo pravo vrednost računovodskih podatkov šele takrat, ko smo jih sposobni oblikovati v informacije, ki so podlaga za pravilne poslovne odločitve.



VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Na katerem predračunu temeljijo predračuni prvin poslovnega procesa?
2. Kako izdelamo predračun opredmetenih osnovnih sredstev?
3. Kakšen je postopek in cilj izvedbe popisa prvin poslovnega procesa?
4. Kdo izdelava in kaj vsebuje popisno poročilo?
5. Kdo sprejema ukrepe in sklepe na podlagi popisnega poročila?
6. V podjetju so pri proučevanju gibanja zalog proizvodov ugotovili, da je bilo ob koncu obračunskega obdobja za 20.000 € več uresničenih zalog od načrtovanih. Poiščite in predlagajte možne vzroke za ugotovljeni odmik.
7. V podjetju so izračunali stopnjo udeležbe stalnih in spremenljivih stroškov. Stalni stroški predstavljajo 65 % celotnih stroškov. Kaj to pomeni za podjetje?
8. Na spletni strani izbranega podjetja poiščite letno poročilo in poiščite izračunane kazalce poslovanja.

11 LITERATURA IN VIRI

Čadež, S., in Hočevar, M. Stroškovno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta v Ljubljani, 2008.

Kolarič, B., et al. Računovodstvo 2. Ljubljana: Državna založba Slovenije, 1995.

Kolarič, B., in Gerečnik, A. Računovodstvo 1. Ljubljana: Državna založba Slovenije, 2003.

Koletnik, F. Računovodstvo za notranje uporabnike informacij, 2. dopolnjena izdaja, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004.

Koletnik, F. Notranje revidiranje. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2007.

Melavc, D., in Milost, F. Računovodstvo. Koper: Univerza na Primorskem, Fakulteta za management Koper, 2003.

Turk, I., et al. Stroškovno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001.

Turk, I. Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000.

Kontni okvir. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2008.

Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list Republike Slovenije*, 65 (2009).

Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006.

Projekt **Impletum**

Uvajanje novih izobraževalnih programov na področju višjega strokovnega izobraževanja v obdobju 2008–11

Konzorcijski partnerji:



Operacijo delno financira Evropska unija iz Evropskega socialnega sklada ter Ministrstvo RS za šolstvo in šport. Operacija se izvaja v okviru Operativnega programa razvoja človeških virov za obdobje od 2007 do 2013, razvojne prioritete Razvoj človeških virov in vseživljenjskega učenja in prednostne usmeritve Izboljšanje kakovosti in učinkovitosti sistemov izobraževanja in usposabljanja.