

**VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,
MARIBOR**

DIPLOMSKO DELO

**RAZLIČNE METODE VREDNOTENJA PROIZVODOV IN
NJIHOV VPLIV NA POSLOVNI IZID PODJETJA**

Kandidatka: Hilda SLANA

Študentka študija ob delu

Št. indeksa: 11190122653

Program: Računovodja

Mentorica: mag. Majda KRALJ

Somentorica: Lidija JEZERNIK, spec.

Maribor, 14. januar 2010

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKE NALOGE

Podpisana, Hilda SLANA, št. indeksa 11190122653, sem avtorica diplomske naloge z naslovom Različne metode vrednotenja proizvodov in njihov vpliv na poslovni izid podjetja,

ki sem jo napisala pod mentorstvom mag. Majde Kralj in somentorstvom Lidije JEZERNIK, spec.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela,
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia,
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli kot svojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah; UL št. 16/2007; (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia, skladno z njenimi pravili,
- skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

Maribor, januar 2010

Podpis študentke:

Z A H V A L A

Zahvaljujem se:

- Mag. Majdi Kralj za napotke in pomoč pri pisanju diplomske naloge;
- Lidiji Jezernik, spec., za somentorstvo pri pisanju diplomske naloge;
- Sinji Leskovec za lektoriranje diplomske naloge in prevod povzetka v angleški jezik;
- Profesorskemu zboru za posredovana znanja;
- Vodstvu šole Academia, zlasti ravnateljici mag. Mirjani Ivanuša-Bezjak, za spodbujanje pri pisanju diplomske naloge;
- Podjetju STARKOM d.o.o. za pomoč pri študiju.

POVZETEK

Računovodstvo je neke vrste servisna dejavnost, ki pomaga pristojnim, da lahko sprejemajo ustrezne poslovne odločitve. Računovodska poročila so urejen prikaz računovodskega obravnavanja podatkov – zapis poslovnih dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti, v katerih mora biti resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, pa tudi rezultat poslovanja.

Zaradi posebnosti proizvodnje so se oblikovale različne metode vrednotenja zalog. Podjetje lahko vrednoti zaloge nedokončane proizvodnje, polproizvodov in proizvodov po treh metodah. Izbira metode vrednotenja je za vsako podjetje zelo pomembna, saj ima vpliv na rezultat poslovanja, pa tudi na realen in pošten izkaz vrednosti sredstev.

Namen diplomske naloge je ugotoviti, katera od metod vrednotenja zalog je, na osnovi teoretičnih podlag in ob upoštevanju lastnosti proizvodnje, v podjetju XY d.o.o., najprimernejša ter kakšen vpliv bi imela sprememba vrednotenja na poslovni rezultat in vrednost zalog v bilanci stanja.

V poglavju *Proces spremljanja proizvodnje z računovodskega vidika* so opisani proizvodni proces, zaporedje procesov in stanj proizvodnje, podana pa je tudi opredelitev delnih poslovnih učinkov. V poglavju *Stroškovna mesta in stroškovni nosilci v proizvodnji* so predstavljeni opredelitev stroškovnega mesta, oblikovanje stroškovnih mest, opredelitev stroškovnega nosilca in povezanost stroškov s stroškovnim nosilcem. V poglavju *Opredelitev učinkov in stroškov v proizvodnji* so predstavljeni členitev stroškov, opredelitev posrednih stroškov in neposrednih stroškov, delitev stroškov na stroškovna mesta, prenos stroškov na temeljna stroškovna mesta, prenos na učinke in dodajanje posrednih stroškov. V poglavju *Metode vrednotenja proizvodov – zalog* so predstavljene metode vrednotenja zalog. Poglavje *Praktični primer* vsebuje opis podjetja XY d.o.o., v nadaljevanju pa so opravljeni izračuni metod vrednotenja zalog po treh različnih metodah ter učinek v izkazu poslovnega izida in stanja. V sklepnem delu sem na podlagi teoretičnih podlag in praktičnega primera skušala dokazati zastavljene trditve ter ugotovitve.

Ključne besede: metode vrednotenja zalog, izkaz poslovnega izida, bilanca stanja.

ABSTRACT

Accounting is a kind of a service activity which helps the responsible persons to accept accurate business decisions. Accountancy reports are a regulated presentation of accounting data management, recording of business operations which happened in the past, and in which the stock of assets and liabilities to their sources, as well as the operating result, should be truthfully and honestly presented.

Due to the particularity of production, various methods of valuation of stock were formed. A company can value the stock of unfinished production, intermediate products, and products according to three methods. The choice of the method is extremely important for every company, because it is influencing the operating result, as well as the truthful and honest asset worth statement.

The purpose of this production thesis is to establish which of the methods of valuation of stock is, on the basis of theory and considering the characteristics of the production, the most suitable for the XY company d.o.o. and what kind of influence the change of valuation would have on the operational result and the valuation of stock in the balance sheet.

In the *Process of production monitoring from the perspective of the accounting* Chapter, the production process is described, the sequence of production processes and states, as well as the definition of partial business results. In the *Cost centre and cost carrier in production* Chapter, the definition of cost centre (Slo., stroškovno mesto), the formation of cost centres, the definition of cost carrier (Slo., stroškovni nosilec), the connection of costs with the cost carrier. In the *Definition of results and costs in production* Chapter, the breakdown of costs, definition of direct and indirect costs, distribution of costs on cost centres, transfer of costs on fundamental cost centres, transfer to results, adding indirect costs are presented. In the *Method of valuation of products – stock* Chapter, the methods of valuation of stock are presented. In the *Practical example* Chapter, the description of the XY Company d.o.o. is presented, as well as the calculation of methods of valuation of stock according to three different methods, together with the result in the operating result and state statement. In the conclusion, I have, on the basis of theory and practical example, tried to establish the stated statements and findings.

Key words: method of valuation of stock, operating result statement, balance sheet.

K A Z A L O

1. UVOD	8
<i>1.1 Opredelitev obravnavane zadeve</i>	<i>8</i>
<i>1.2 Namen, cilji in osnovne trditve</i>	<i>10</i>
<i>1.3 Predpostavke in omejitve.....</i>	<i>11</i>
<i>1.4 Predvidene metode raziskovanja</i>	<i>11</i>
2. PROCES SPREMLJANJA PROIZVODNJE Z RAČUNOVODSKEGA VIDIKA....	12
<i>2.1 Uvod v proizvodnjo.....</i>	<i>12</i>
<i>2.2 Delni poslovni učinki.....</i>	<i>13</i>
3. STROŠKOVNA MESTA IN STROŠKOVNI NOSILCI V PROIZVODNJI	14
<i>3.1 Stroškovno mesto</i>	<i>14</i>
<i>3.2 Stroškovni nosilec.....</i>	<i>15</i>
4. OPREDELITEV UČINKOV IN STROŠKOV V PROIZVODNJI	16
<i>4.1 Vrste stroškov.....</i>	<i>16</i>
4.1.1 Stroški po naravnih vrstah	16
4.1.2 Posredni in neposredni stroški	18
<i>4.2 Delitev stroškov na stroškovna mesta</i>	<i>18</i>
<i>4.3 Prenos stroškov na temeljna stroškovna mesta</i>	<i>19</i>
<i>4.4 Prenos stroškov na učinke</i>	<i>20</i>
<i>4.5 Dodajanje posrednih stroškov</i>	<i>21</i>
5. METODE VREDNOTENJA PROIZVODOV	23
<i>5.1 Uvod</i>	<i>23</i>
<i>5.2 Metoda vrednotenja po spremenljivih proizvodnih stroških.....</i>	<i>24</i>
<i>5.3 Metoda vrednotenja s proizvodnimi stroški.....</i>	<i>24</i>
<i>5.4 Metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni</i>	<i>24</i>

5.5 Uporaba metod vrednotenja.....	25
5.6 Stalne – planske cene in odmiki.....	25
6. PRAKTIČNI PRIMER.....	26
6.1 Uvod.....	26
6.2 Praktični primer – metoda vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških.....	29
6.3 Praktični primer – metoda vrednotenja s proizvodjalnimi stroški.....	33
6.4 Praktični primer – metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni.....	37
6.5 Primerjava učinkov metod vrednotenja na bilanco uspeha in stanja.....	41
8. UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI	49

KAZALO TABEL

Tabela 1: metoda vrednotenja zalog po spremenljivih proizvodjalnih stroški (vir: lasten).....	29
Tabela 2: prenos stroškov posred. sm na temeljna sm	30
Tabela 3: obračun proizvodnje - metoda vred. po spremenlj. proizv. stroških (vir: lasten).....	31
Tabela 4: izkaz poslovnega izida 9/2009 in bilanca stanja na dan 30.9.2009 (vred. zalog po spremenlj. proiz. stroški) - (vir: lasten)	32
Tabela 5: metoda vrednotenja zalog s proizvodjalnimi stroški (vir: lasten).....	33
Tabela 6: prenos stroškov posrednih sm na temeljna sm (vir: lasten).....	34
Tabela 7: obračun proizvodnje 9/2009 (vir: lasten)	35
Tabela 8: izkaz poslovnega izida 9/2009 in bilanca stanja na dan 30.9.2009 - vrednotenje zalog s proizvodjalnimi stroški (vir: lasten)	36
Tabela 9: metoda vrednotenja zalog po zoženi lastni ceni (vir: lasten).....	37
Tabela 10: prenos stroškov posrednih sm na temeljna sm (vir: lasten).....	38
Tabela 11: obračun proizvodnje 9/2009 (vir: lasten)	39
Tabela 12: izkaz poslovnega izida 9/2009 in bilanca stanja na dan 30.9.2009 - vrednotenje zalog po zoženi lastni ceni (vir: lasten)	40
Tabela 13: primerjava izkazov poslovnega izida 9/2009 in bilanc stanja na dan 30.9.2009 - različne metode vrednotenja zalog (vir: lasten).....	41

KAZALO SLIK

Slika 1: zaporedje procesov in stanj v proizvodnji.....	13
---	----

KAZALO GRAFOV

Graf 1: izkazi poslovnega izida 1.9. do 30.9.2009 (različne metode vrednotenja zalog).....	42
Graf 2: bilančno stanje zalog 30.9.2009 (različne metode vrednotenja zalog)	42

1. UVOD

1.1 *Opredelitev obravnavane zadeve*

Računovodstvo je splet informacijskih funkcij in prikazuje 70 % vseh informacij v poslovnem procesu.

Računovodstvo je neke vrste servisna dejavnost, ki na eni strani pomaga pristojnim, da lahko sprejemajo ustrezne poslovne odločitve, na drugi strani pa pomaga ugotoviti, kakšno je gospodarsko in finančno stanje podjetja, pa tudi kakšne so možnosti prihodnjega razvoja podjetja.

Cilj računovodstva je, da zagotovi nujno potrebne in učinkovite informacije, ki jih potrebujejo različni uporabniki. Upoštevanje racionalnosti se mora računovodstvo osredotočiti na informacije, ki so za uporabnike koristne. Uporabniki informacij so poslovodstvo podjetja, lastniki, zaposleni, posojilodajalci, država itd.

Stopnja zgoščenosti računovodskih informacij nas pripelje do delitve računovodstva na sintetično in analitično računovodstvo. Sintetično računovodstvo je spremljanje računovodskih informacij o spremembah in stanjih vseh ekonomskih kategorij poslovnega sistema. Izkazujemo jih v zgoščenih računovodskih izkazih. Ti izkazi pa glede zgoščenosti ne smejo biti v škodo kakovosti vsebine treh temeljnih računovodskih izkazov, ki jih predpisujejo SRS:

- Bilanca stanja (Slovenski računovodski standard 24, 2006);
- Izkaz poslovnega izida (Slovenski računovodski standard 25, 2006);
- Izkaz denarnih tokov (Slovenski računovodski standard 26, 2006).

Analitično računovodstvo se ukvarja z oblikovanjem računovodskih informacij, ki jih izkazujemo v nadrobnih izkazih. Te informacije zagotavljajo spoznanja za odločanje na nižjih ravneh in pojasnjujejo zgoščene računovodske informacije v sintetičnih poročilih, ki so usmerjena k vodstvenim sistemom. Oblikovanje vseh teh informacij pa temelji na isti podatkovni podlagi.

Poslovne dogodke, ki jih obravnava računovodstvo, ločimo na notranje in zunanje. Notranji poslovni dogodki se pojavljajo znotraj podjetja, drugi pa med dvema ali več subjekti. Glede na poslovne dogodke, ki jih spremlja računovodstvo, ločimo finančno računovodstvo in stroškovno računovodstvo. Finančno računovodstvo spremlja poslovne dogodke podjetja z okoljem, stroškovno pa poslovne dogodke znotraj podjetja.

Računovodska poročila – izkazi so urejen prikaz računovodskega obravnavanja podatkov in so zapis poslovnih dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti, v katerih je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov.

Proizvodnja je proces, v katerem se med seboj kombinirajo prvine poslovnega procesa: material (predmeti dela), storitve (kooperanti), oprema (delovna sredstva) in delo (zaposleni), da bi ustvarili izdelke in storitve.

Pri spremljanju proizvodnje je zelo pomembna opredelitev stroškovnih nosilcev, na katere se vežejo stroški, in stroškovnih mest, kjer ti stroški nastajajo.

Pri oblikovanju posameznih vrst računovodskih informacij ugotovimo, da določene spremembe določenih vrst sredstev ali nastajanje dolgov vodijo k nastajanju posameznih vrst stroškov. Te informacije o posameznih vrstah stroškov skušamo razčlenjevati tako, da jih delimo na stroškovna mesta in stroškovne nosilce.

Stroškovna cena posameznega učinka – stroškovnega nosilca je opredeljena s stroški, ki jih tak učinek neposredno ali posredno povzroči. Naloga računovodstva učinkov in stroškov je tudi razdeljevanje posameznih vrst stroškov na posamezne učinke. Postopek je odvisen od več dejavnikov, tudi od vrste poslovnega procesa, iz katerega taki učinki izhajajo.

Mnenje, da zaradi računovodskega predračunavanja učinkov in stroškov preneha pomen pridobivanja informacij o uresničenih stroških, je zmotno. Šele ko jih primerjamo s predračunskimi stroški in omogočimo ugotavljanje odmikov, pridejo ti do prave veljave. Zaradi posebnosti proizvodnje so se oblikovale različne metode vrednotenja zalog. Podjetje

lahko vrednoti zaloge nedokončane proizvodnje, polproizvodov in proizvodov na enega od naslednjih načinov:

- metoda vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških,
- metoda vrednotenja s proizvodjalnimi stroški,
- metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni.

Podjetja so pri izbiri metode vrednotenja samostojna. Pri določitvi metode se morajo najprej opreti na izkušnje iz preteklih obdobj, predvsem pa na gibanje obsega proizvodnje in nedokončane proizvodnje. Metodo morajo opredeliti v računovodskih usmeritvah.

Izbira metode vrednotenja je za vsako podjetje zelo pomembna, saj ima odločitev posledično vpliv na rezultat poslovanja, pa tudi na realen in pošten izkaz vrednosti sredstev.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

V podjetju XY d.o.o. želijo spremeniti način vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov. Do zdaj niso opravili nobene resnejše analize tega, katera metoda bi bila za to podjetje najbolj ustrezna in kakšen vpliv bi imela sprememba metode vrednotenja na poslovne izkaze. Podjetje XY d.o.o. zdaj vodi zaloge nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov po metodi vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških ter z uporabo planskih cen. Slednjo metodo je vodstvo družbe izbralo ob ustanovitvi podjetja izključno iz razloga, ker je ocenilo, da je to najprimernejša metoda in jo je dopuščal takratni informacijski sistem, s katerim je razpolagalo podjetje. Namen te naloge je s primerjavo različnih načinov vrednotenja ugotoviti, katera od metod vrednotenja je na osnovi teoretičnih podlag, ob upoštevanju lastnosti proizvodnje, najprimernejša in kakšen vpliv bo imela sprememba vrednotenja na poslovni rezultat ter realnost postavk v bilanci stanja.

V diplomski nalogi bom poskušala utemeljiti, da je treba pred uvedbo spremembe načina vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov:

- preveriti možnosti, ki jih daje informacijski sistem,

- preveriti podatkovne podlage in analitične evidence,
- opraviti analizo učinka spremembe vrednotenja na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja.

1.3 Predpostavke in omejitve

Pri pisanju diplomske naloge bom uporabila:

- Slovenske računovodske standarde,
- strokovno literaturo,
- internetne strani,
- finančne in ostale podatke podjetja XY d.o.o.,
- znanje in večletne izkušnje, ki sem si jih pridobila z delom na področju financ in računovodstva.

Omejitev pri pisanju diplomske naloge mi bo predstavljala velika količina podatkov in možnost obdelave slednjih brez ustrezne programske opreme.

1.4 Predvidene metode raziskovanja

Pri proučevanju študijskega gradiva in pisanju diplomske naloge bom uporabila deskriptivni pristop – metodo kompilacije (povzemanje opazovanj, spoznanj, stališč, sklepov in rezultatov drugih avtorjev) in komparacije (primerjava enakih ali podobnih dejstev, pojavov, procesov in odnosov), pa tudi analitični pristop.

2. PROCES SPREMLJANJA PROIZVODNJE Z RAČUNOVODSKEGA VIDIKA

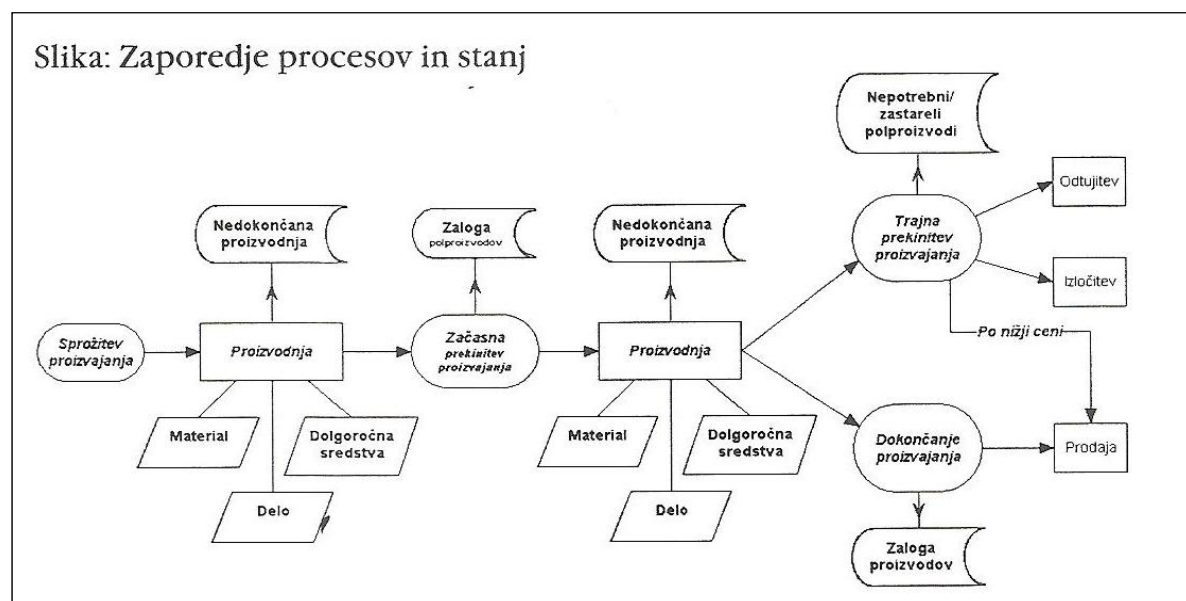
2.1 Uvod v proizvodnjo

Proizvodnja je proces, v katerem se kombinirajo prvine poslovnega procesa, kot so: material, storitve, oprema, delo in drugo, da bi ustvarili izdelke in storitve. Ker potrebuje poslovodstvo za potrebe odločanja in nadzora ažurne podatke, je treba vzpostaviti knjigovodski sistem, ki sproti in dosledno spremlja poslovne dogodke ter s tem določa odgovornost za uporabljene in porabljene prvine.

Na proizvodnjo lahko gledamo z več zornih kotov. Proizvajanje lahko gledamo kot proces – ga obravnavamo kot kategorijo, ki jo je moč dojeti v nekem obdobju, ne pa v nekem trenutku. Za takšno stanje lahko uporabimo izraz »proizvodnja v teku«. Ko pa govorimo o nedokončani proizvodnji, polproizvodih ali delih lastne proizvodnje, pa gre za stanja v določenem trenutku. To pomeni, da lahko govorimo o proizvajanju v nekem obdobju in o nedokončani proizvodnji le v nekem trenutku. Nedokončana proizvodnja, polproizvodi in deli lastne proizvodnje so torej sestavine v bilanci stanja.

Pri proučevanju proizvodnje kot celote opazimo naslednje zaporedje procesov in stanj:

- sprožitev proizvajanja – nedokončana proizvodnja;
- začasna prekinitev proizvajanja – polproizvodi in deli lastne proizvodnje;
- trajna prekinitev proizvajanja – ustavljena proizvodnja (nepotrebni, zastareli polproizvodi lastne proizvodnje);
- dokončanje proizvajanja – zaloga proizvodov;
- izločitev proizvodov – proizvodi, ki jih ne moremo prodati;
- prodaja, odtujitev ali izločitev proizvodov.



Slika 1: Zaporedje procesov in stanj v proizvodnji

Vir: Verlag Dashöfer: *Računovodsko spremljanje proizvodnje*, Ljubljana, 2007

2.2 Delni poslovni učinki

Nedokončana proizvodnja, polproizvodi in deli lastne proizvodnje so delni učinki, ki se v isti organizaciji na naslednji stopnji pojavljajo kot predmeti dela. Na njih zaposleni ponovno delujejo s pomočjo delovnih sredstev, med seboj pa se razlikujejo po stopnji obdelovanja, predelovanja ali dodelovanja.

SRS 4 opredeljuje zaloge nedokončane proizvodnje in storitev ter proizvodov: »Zaloga v postopku proizvodnje zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne prevzete.« (Slovenski računovodski standard 4, 2006)

Nedokončane proizvodnje ni možno uskladiščiti, polproizvode pa je že možno uskladiščiti, niso pa namenjeni prodaji in bodo pri nadaljevanju proizvodnje spremenili svojo obliko ali sestavo. Prav tako je možno uskladiščiti dele, ki pa pri nadaljnjem proizvodnji ne bodo spremenili svoje oblike ali sestave, saj bodo le vgrajeni v končni proizvod. O polproizvodih in delih kot o predmetih dela lahko govorimo ponovno takrat, ko vstopijo v naslednjo fazo proizvodnega procesa. Dokler so v skladišču, so začasno zunaj proizvodnje.

3. STROŠKOVNA MESTA IN STROŠKOVNI NOSILCI V PROIZVODNJI

3.1 Stroškovno mesto

»Stroškovno mesto (v nadaljevanju: SM) je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožena enota v organizaciji, v kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je možno neposredno ali posredno razporejati na poslovne učinke in za katere je nekdo odgovoren.« (Slovenski računovodski standard 16, 2006) V praksi ločimo proizvajalna in neproizvajalna SM.

V okviru proizvajalnih SM se pojavljajo:

- SM glavne dejavnosti (izvaja tisto proizvodnjo ali opravljanje storitev, zaradi katerega je bila organizacija ustanovljena),
- SM stranske dejavnosti (prav tako proizvaja ali opravlja storitve, vendar to za osnovno dejavnost ni nujno),
- SM pomožne dejavnosti (vzdrževalne dejavnosti, prevozi za lastne potrebe, brez teh bi bila proizvodnja otežena).

Neproizvajalna SM:

- nakupne dejavnosti (nabava),
- prodajne dejavnosti (prodaja),
- splošne dejavnosti (uprava).

Število stroškovnih mest v posameznem sistemu je odvisno od notranjih potreb podjetja, upošteva se velikost, organiziranost, posebnosti proizvodnje, uporabljene metode razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblike kontroliranja.

Pri oblikovanju SM je treba upoštevati popolno razdelitev stroškov, ki odpadejo na posamezne učinke, ter zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa (Dominko, Hojak, Petejan, 2007, 127).

3.2 Stroškovni nosilec

Stroškovni nosilec (v nadaljevanju: SN) je proizvod ali storitev, zaradi katerega so nastali stroški in na katerega se tudi nanašajo. SN je lahko posamezni poslovni učinek pri posamični proizvodnji, serija poslovnih učinkov pri serijski proizvodnji ali celotna količina istovrstnih učinkov pri množinski proizvodnji.« (Slovenski računovodski standard 16, 2006)

Stroškovni nosilec je tehnično ime za namen, za katerega se ugotavljajo stroški. Ugotavljanje stroškov najpogosteje vključuje dva procesa:

- zbiranje stroškov po njihovih naravnih vrstah,
- razporejanje stroškov na enega ali več stroškovnih nosilcev. (Hočevar, 2007, 68)

Iz opredelitve stroškov izhaja, da so vedno povezani z nastajanjem kakega poslovnega učinka. Zato te stroške, ki nastajajo pri poslovanju podjetja, porazdeljujemo na poslovne učinke, ki so v tem smislu poimenovani kot stroškovni nosilci. Pri tem stremimo k temu, da razporedimo na posamezen stroškovni nosilec le tiste stroške, ki jih je njegova proizvodnja povzročila.

Ovisno od razmer v podjetju lahko s stroškovnim nosilcem poimenujemo:

- celotno količino istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov (množinska proizvodnja),
- serijo poslovnih učinkov (serijska proizvodna),
- posamezni poslovni učinek (posamična proizvodnja),
- del poslovnega učinka.

Stroškovne nosilce delimo načasne in končne. Prvi poslovni učinki še ne zapuščajo poslovnega procesa in se bodo počasni prekinitvi vrnil v poslovni proces. Drugi pa so namenjeni prodaji ter zbirajo vse izvirne in izvedene stroške, ki se pojavijo v zvezi z njihovim nastajanjem.

4. OPREDELITEV UČINKOV IN STROŠKOV V PROIZVODNJI

4.1 Vrste stroškov

4.1.1 Stroški po naravnih vrstah

Stroški se ob začetnem prepoznavanju razčlenjujejo po izvirnih vrstah na (Slovenski računovodski standard 16, 2006):

- stroške materiala,
- stroške storitev,
- stroške amortizacije,
- stroške dela,
- stroške dajatev, ki so neodvisni od poslovnega izida in niso vezani na zgoraj navedene stroške, lahko pa tudi na
- finančne stroške.

V računovodstvu jih povezujemo:

- z zmanjšanjem določenih oblik sredstev,
- s povečanjem dolgov.

Stroške lahko razlagamo tudi kot denarno izražene potroške prvin poslovnega postopka (Melavc, 1996,141).

Ti stroški se lahko, skladno z izbrano metodo vrednotenja, zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med odhodki in vplivajo na poslovni izid obračunskega obdobja.

Stroški materiala so:

- neposredni stroški materiala, kot so stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezati z ustvarjanjem poslovnih učinkov,

- stroški pomožnega materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev, drobnega inventarja, nadomestnih delov, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugega, kar je zajeto v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine poslovnih stroškov in
- vračunani stroški kala, razsipa, okvar in loma. (Slovenski računovodski standardi 14, 2006)

Pri vrednotenju stroškov se upoštevajo cene v obdobju, v katerem pride do stroškov.

Stroški storitev, med katere spadajo stroški storitev pri izdelovanju proizvodov, stroški zavarovalnih premij, reprezentance, najemnin, službenih potovanj, stroški plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti) stroški prevoznih, sejemskih, vzdrževalnih, svetovalnih, reklamnih in podobnih storitev. (Slovenski računovodski standard 16, 2006) Kot storitve se pojmujejo tudi oblikovane rezervacije.

Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke. Izjemoma se lahko obravnavajo kot neposredni stroški pri nastajanju posameznih poslovnih učinkov, v večini primerov pa jih razvrščamo v posredne stroške posamezne namenske (funkcionalne) skupine.

Stroški dela so:

- plače, ki pripadajo zaposlenim v kosmatem znesku;
- nadomestila plač, ki pripadajo zaposlenim za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremenijo podjetje;
- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlenim ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni povezavi s poslovanjem; (Slovenski računovodski standardi 15, 2006)
- odpravnine, ki pripadajo zaposlenim, ko nehajo delati v podjetju;
- dajatve, ki se dodatno obračunavajo od zgoraj navedenih postavk in ki bremenijo izplačevalca.

Kot neposredni stroški dela se v večini podjetij še vedno upoštevajo stroški bruto plač, ne pa tudi prispevki in davki na plače, kar je napačno.

Med stroške dajatev, ki niso odvisni od poslovnega izida, sodijo prispevki za uporabo stavbnega zemljišča, štipendije dijakom, nagrade učencem, dijakom in študentom ter obvezne prakse, izdatke za varstvo okolja in drugi podobni stroški.

4.1.2 Posredni in neposredni stroški

Če opazujemo stroške na ravni posameznega stroškovnega nosilca, lahko delimo stroške na:

- neposredne, ki jih lahko pripišemo posameznemu proizvodu ali storitvi neposredno na podlagi knjigovodske listine (stroški izdelavnega materiala in izdelavnega dela), in
- posredne ali splošne stroške, ki se nanašajo na več proizvodov ali storitev in jih lahko pripišemo posameznemu učinku le s pomočjo podlag, ki morajo biti izbrane tako, da kažejo njihovo povezanost s posrednimi stroški, ki jih razporejamo (stroški amortizacije zgradb, stroški nabave).

Na to opredelitev vplivata dva dejavnika:

- ekonomičnost oziroma želja posloводства po taki razporeditvi stroškov, da bo delež neposrednih stroškov čim večji, saj se zaradi takšne razporeditve stroškov lažje odloča. Po drugi strani pa pomeni natančno razporejanje stroškov na posredne in neposredne večje stroške pri delovanju stroškovnega računovodstva, ki pa naj ne bi presegli njihovega delovanja, zato se posloводство podjetja velikokrat odloči, da se določeni stroški obravnavajo kot splošni;
- opredelitev stroškovnega objekta, saj se lahko določen strošek pri različni opredelitvi pojavlja kot posredni ali neposredni strošek.

4.2 Delitev stroškov na stroškovna mesta

Zahteva po razdeljevanju posameznih, različnih stroškovnih vrst po stroškovnih mestih narekuje opredelitev pojma stroškovnega mesta.

Stroški po izvirnih vrstah se v naslednji fazi razporejajo po stroškovnih mestih, s pomočjo katerih spremljamo posredne in neposredne stroške. Omogočajo nam ločeno zasledovanje stroškov proizvodnje, stroškov nakupovanja, stroškov prodaje in stroškov splošnih služb.

Določenih vrst stroškov ni mogoče neposredno razdeliti na temeljno SM, zato se tak znesek nanaša na dve ali več stroškovnih mest. Take stroške zbiramo na posebnih stroškovnih mestih in jih pozneje razdelimo na temeljna stroškovna mesta.

Prva razdelitev stroškov na SM je razdelitev izvirnih vrst stroškov po SM. Ti stroški so sočasno tudi neposredni stroški SM, ker so za posamezno SM znani že ob nastanku.

Izvirni stroški pomožnih SM postanejo po prenosu na druga SM izpeljani ali izvedeni in obenem posredni stroški SM proizvodnih dejavnosti – končnih SM, ki proizvajajo učinke za prodajo, takoj ko jih na ta SM prenesemo.

4.3 Prenos stroškov na temeljna stroškovna mesta

Prenašanje teh stroškov na temeljna SM zahteva ustrezne podatke, ki omogočajo prenos. Najti moramo ustrezno merilo za njihovo prenašanje.

Stroški splošnih stroškovnih mest so največkrat stroški vodenja v okviru proizvodne dejavnosti. Najpreprosteje jih prenesemo na temeljna stroškovna mesta na osnovi izbranega merila za njihov prenos, ki je lahko izraženo v denarju, kakšni merski enoti, značilni za dejavnost – s tem je njihovo prenašanje zaključeno.

Prenašanje stroškov stroškovnih mest pomožne dejavnosti bomo najlažje opravili, če bomo stroške teh SM na podlagi podatkov po proizvodnih nalogih prenesli za zadevna stroškovna mesta. Če te možnosti ni, to opravimo po izbranem merilu.

Pri prenašanju stroškov temeljnih stroškovnih mest neproizvodnih dejavnosti je treba z dogovorom določiti merila za njihov prenos na ostala SM.

Ne glede na to, kakšno bo izbrano merilo za prenašanje stroškov med stroškovnimi mesti, je vendarle treba oceniti stopnjo medsebojne povezanosti posameznih stroškovnih mest.

Ko opravimo postopek razdeljevanja neposrednih in izvirnih stroškov na končna SM proizvajalne dejavnosti, katerih učinke prodajamo, in ko je izvršen prenos izpeljanih stroškov splošnih, pomožnih in neproizvajalnih SM na ta stroškovna mesta, imamo izoblikovano njihovo stroškovno ceno, ki vključuje celotne stroške stroškovnega mesta, ki proizvaja učinke za prodajo. Sestavljena je torej iz vseh neposrednih in posrednih stroškov stroškovnega mesta.

4.4 Prenos stroškov na učinke

Na končnih stroškovnih mestih imamo zdaj zbrane vse stroške nekega obračunskega obdobja, ki se nanašajo na enega ali več enakih ali različnih stroškovnih nosilcev. Ti stroškovni nosilci pa so lahko dokončani in nedokončani, ali pa izmet.

Stroškovna cena posameznega učinka – stroškovnega nosilca je opredeljena s stroški, ki jih tak učinek neposredno ali posredno povzroči. Naloga računovodstva učinkov in stroškov je tudi razdeljevanje posameznih vrst stroškov na posamezne učinke. Postopek je odvisen od več dejavnikov, tudi od vrste poslovnega procesa, iz katerega taki učinki izhajajo.

Pri množinski proizvodnji bo sprožen proizvodni postopek določenih vnaprej znanih enakih učinkov za določeno obdobje. Stroškovno ceno na enoto učinka bomo izračunali z delitvijo vseh stroškov SM proizvajalne dejavnosti za določeno obdobje s količino učinkov za isto obdobje.

Pri naročilni proizvodnji, ki je lahko posamična ali serijska, sprožitev proizvodnje opravimo z izstavitvijo proizvodnega naloga za vsak posamezen ali serijski učinek.

Razlika med posamično in serijsko proizvodnjo je v tem, da se pri posamični proizvodnji proizvodni nalog nanaša na en sam proizvod, pri serijski proizvodnji pa na skupek enakih učinkov. Imamo torej toliko stroškovnih nosilcev, koliko je proizvodnih nalogov.

4.5 Dodajanje posrednih stroškov

Če želimo ugotoviti popolno stroškovno ceno takega stroškovnega nosilca, je treba k neposrednim stroškom stroškovnega nosilca dodati še posredne stroške, zbrane in izkazane na enem ali več različnih stroškovnih mestih poslovnega sistema.

K neposrednim stroškom nosilca jih je treba dodati tako, da izberemo določeno osnovo za njihovo dodajanje. Dodamo jih lahko v enem znesku, ne glede na različne izvirne stroškovne vrste posrednih stroškov in ne glede na posredne stroškovne vrste po funkcijah, na podlagi ene ali več osnov:

- preprost dodatek posrednih stroškov (kadar dodajamo posredne stroške k neposrednim v enem znesku),
- razčlenjeni dodatki posrednih stroškov (kadar dodajamo posredne stroške v več različnih zneskih, razčlenjene po vrstah stroškov neproizvajalnih stroškovnih mest).

Ko oblikujemo prodajno ceno na podlagi stroškovne cene, je treba dodati stroške financiranja. Če pa stroškovno ceno uporabljamo za vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in neprodanih učinkov, jo je treba izločiti.

Ne glede na postopek bomo dodatke posrednih stroškov k neposrednim pri takšni vrsti proizvodnje izračunali s pomočjo koeficienta dodatka, ki je količnik med posrednimi stroški, ki jih želimo dodajati, in izbranim merilom za dodajanje.

Mnenje, da zaradi računovodskega predračunavanja učinkov in stroškov, pa naj bo na podlagi ocenjenih ali na podlagi standardnih stroškov, preneha pomen pridobivanja računovodskih informacij o uresničenih stroških, je zmotno.

Računovodske informacije o teh stroških pridejo do prave veljave šele takrat, ko jih primerjamo z ocenjenimi ali standardnimi stroški in s tem omogočimo ugotavljanje odmikov kot velikosti za računovodski nadzor učinkov in stroškov.

Sistem dejanskih stroškov ne omogoča delovanja računovodskega nadzora v celoti, saj za ugotavljanje odmikov od zneska uresničenih stroškov nimamo ustreznega merila.

Do zdaj smo pri izračunu cene učinkov upoštevali vse stroške določenega časovnega obdobja. V tem primeru je šlo za računovodske informacije o stroških, zasnovanih na osnovi popolnega vrednotenja učinkov.

5. METODE VREDNOTENJA PROIZVODOV

5.1 Uvod

Slovenski računovodski standard 4.3, 2006 opredeljuje zaloge nedokončane proizvodnje in storitev ter proizvodov: »Zaloga v postopku proizvodnje zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvod. Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne prevzete.«

Poleg tega Slovenski računovodski standard 4, 2006 med ključnimi pojmi natančneje opredeljuje nedokončano proizvodnjo v širšem pomenu kot nedokončano proizvodnjo na proizvodnih mestih, lastne polproizvodne dele, namenjene za dokončanje proizvodov, ter odpadke, namenjene uporabi v proizvodnji, proizvode pa kot dokončane proizvode v obliki stvari, ki so namenjene neposredni prodaji, a so še vedno last podjetja.

Za pravilno začetno prepoznavanje nedokončane proizvodnje in proizvodov je izrednega pomena poznati vrste stroškov (po različnih sodilih), predvsem pa osnove teorije stroškov. Za razumevanje obračuna zalog nedokončane proizvodne in proizvodov pa je treba dobro poznati značilnosti proizvodnih stroškov, zožene lastne cene in spremenljivih proizvodnih stroškov. Podjetje lahko vrednoti zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov na tri načine. Izbere tistega, ki ustreza tudi ugotovitvam računovodskega proučevanja, upošteva pri tem SRS 17.12, 17.14 in 17.15, pa tudi SRS 17.16, ki se glasi:

»V okviru obeh skrajnih odmikov od normalnejšega vrednotenja zalog, ki sta prikazana v SRS 17.14 in 17.15, se lahko uporabijo tudi druge možnosti, ki vplivajo na merjenje poslovnih odhodkov v posameznem obračunskem obdobju. Nekatere naravne vrste stroškov, ki bi sicer lahko bile sestavine proizvodnih stroškov, se lahko izključijo iz vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se štejejo takoj kot poslovni odhodki. To velja tudi za prekoračitve normalnih zneskov nekaterih vrst proizvodnih stroškov.«

Zato podjetje, ki se ukvarja s proizvodnjo oziroma z opravljanjem storitev, s svojo računovodsko usmeritvijo izbere eno od naslednjih metod vrednotenja:

5.2 Metoda vrednotenja po spremenljivih proizvodnih stroških

Metoda vključuje:

- neposredne stroške materiala,
- neposredne stroške dela,
- neposredne stroške amortizacije,
- neposredne stroške storitev,
- spremenljivi del splošnih stroškov.

Ta metoda je primerna za sisteme, ki imajo neenakomerno proizvodnjo in enakomerno prodajo, ker se v krajših obdobjih dosega bolj pravilen poslovni izid.

5.3 Metoda vrednotenja s proizvodnimi stroški

Ta metoda se deli na metodo vrednotenja s proizvodnimi stroški v ožjem in širšem pomenu.

V ožjem pomenu vključuje:

- neposredne stroške materiala,
- neposredne stroške dela,
- neposredne stroške amortizacije,
- neposredne stroške storitev,
- posredne proizvodne stroške v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov).

V širšem pomenu vključuje:

- neposredne stroške materiala,
- neposredne stroške dela,
- neposredne stroške amortizacije,
- neposredne stroške storitev,
- posredne proizvodne stroške v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- posredne stroške prodaje.

Ti metodi sta primerni za enakomerno proizvodnjo in prodajo. V tem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz neposrednih in posrednih proizvodnih stroškov, v širšem pomenu tudi posrednih stroškov prodaje, prodanih količin ter splošnih stroškov nabave in uprave.

5.4 Metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni

Ta metoda vključuje:

- neposredne stroške materiala,
- neposredne stroške dela,
- neposredne stroške amortizacije,

- neposredne stroške storitev,
- posredne proizvodjalne stroške v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- splošne stroške nabave,
- splošne stroške prodaje,
- splošne stroške uprave.

Ta metoda je primerna za sisteme, ki imajo neenakomerno proizvodnjo in neenakomerno prodajo.

5.5 Uporaba metod vrednotenja

Podjetja so pri izbiri samostojna. Pri določitvi metode se morajo najprej opreti na izkušnje iz preteklih obdobj, predvsem pa na gibanje obsega proizvodnje in nedokončane proizvodnje. Metodo morajo opredeliti v računovodskih usmeritvah.

5.6 Stalne – planske cene in odmiki

Podjetja se pogosto odločajo za vrednotenje zalog po metodi stalnih cen. V knjigovodstvu proizvodnje je težko zagotoviti, da bi proizvedene zaloge spremljali po dejanskih cenah. Enostavneje je, če se v analitičnih evidencah zaloge spremljajo po planskih cenah, razlike od dejanskih cen pa se evidentirajo kot odmiki v glavni knjigi. Na začetku obdobje se oblikujejo planske cene za vsak učinek v nedokončani proizvodnji in za gotove proizvode. Pravilno določanje planskih cen je zelo pomembno, saj bodo odmiki nesorazmerni, če te ne bodo realne. Te cene se med letom ne spreminjajo. Pred izvedbo obračuna proizvodnje se iz analitičnih evidenc prenesejo podatki o zalogi nedokončane proizvodnje, polproizvodov in gotovih proizvodov. Vnos se izvede kot zbir obremenitev in razbremenitev. Na kontu 490 – prenos stroškov v zaloge – se razporedijo dejanski stroški v skladu z izbrano metodo vrednotenja. Vrednost zaloge po stalnih cenah je treba uskladiti z dejansko nastalimi stroški. Razlika, ki nastane, se v obračunu izkaže kot odmik od stalne cene. Opozoriti velja, da so lahko v zaloge vključeni le tisti stroški, ki so opredeljeni z izbrano metodo.

Za izračun odmikov uporabimo preprosto formulo: $ODMIK = DEJANSKI\ STROŠKI - PLANSKI\ STROŠKI$. Pozitivni odmik je neugoden, negativni odmik pa je ugoden glede na pričakovani rezultat. Pomen odmikov je širši, saj ne gre le za ugotavljanje realne vrednosti zalog, temveč tudi za ugotavljanje uspešnosti celotnega podjetja.

6. PRAKTIČNI PRIMER

6.1 Uvod

Osnovna dejavnost podjetja XY d.o.o. je proizvodnja delov in dodatne opreme za motorna vozila in njihove motorje. Celotni proizvodni program družbe je namenjen prodaji na trge EU. Proizvodni program je razdeljen v tri proizvodne skupine in tako tudi na tri proizvodjalna stroškovna mesta.

»Spajanje« – glavna dejavnost tega programa je proizvodnja sestavnih delov za podvozja v avtomobilski industriji. Govorimo lahko o množični in serijski proizvodnji.

Proizvodni program »Preoblikovanje« je preoblikovanje pločevine na stiskalnicah. Del te proizvodnje je namenjen prodaji končnemu kupcu, drugi del pa teče kot proizvodnja polizdelkov za lastno proizvodnjo. Proizvodnja teče množično in serijsko.

Proizvodni program »Montaža« predstavlja montažo delov za avtomobilsko industrijo. Za to proizvodnjo uporablja kupljene sestavne dele in polizdelke, ki so proizvedeni v domačem podjetju. Ta proizvodnja je serijska in velikokrat tudi maloserijska.

V podjetju so organizirana še posredna proizvodjalna mesta, namenjena proizvodnji:

- Logistika skrbi za notranji transport, skladišča materiala, polizdelkov in gotovih izdelkov ter za ostalo podporo proizvodnji.
- Naloga »kontrole« je preverjanje kakovosti, izvajanje meritev v proizvodnem procesu in kontrola končnih proizvodov.
- Vzdrževanje skrbi za vzdrževanje in popravila sredstev v proizvodnji.
- Projektiva skrbi za uvajanje novih proizvodov v proizvodnjo ter za spremembe in izboljšave v obstoječi proizvodnji.

- Konstrukcija se ukvarja s konstrukcijskimi rešitvami v proizvodnji in tehnično dokumentacijo.
- Nabava – njena naloga je oskrbeti proizvodno z vhodnimi surovinami in storitvami.
- Prodaja skrbi za pridobivanje novih kupcev in prodajo.
- Uprava – na tem stroškovnem mestu je vodstvo podjetja in računovodstvo.

Ker je celotni program namenjen avtomobilski industriji in znanemu kupcu, sta proizvodnja in prodaja predvsem enakomerni.

Zdaj podjetje vrednoti zaloge nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov po metodi vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških. V pravilniku ima tudi določeno, kako se delijo stroški posrednih stroškovnih mest, in sicer:

SM	naziv	opomba	CELOTA	9301	9302	9310	9320	9330
				prodaja	nabava	spajanje	preoblikovanje	montaža
9304	logistika	delitev po ključu	100%	10%	10%	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9380	kontrola	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9390	vzdrževanje	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur

* del. proizv. ur = stroški se delijo v sorazmernem deležu opravljenih ur na proizvodjalnih stroškovnih mestih.

Stroški na ostalih posrednih stroškovnih mestih bremenijo neposredno odhodke v tekočem mesecu.

V praktičnem primeru diplomske naloge:

- so uporabljeni dejanski podatki obračuna proizvodnje za mesec 9/2009 – nekoliko je spremenjen le prihodek od prodaje.
- izvedeni so vsi obračuni proizvodnje po vseh treh metodah vrednotenja zalog, ob uporabi enakih osnov;

- prikazan je učinek uporabe posamezne metode vrednotenja zalog na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja.
- Zbirno so prikazani podatki (primerjava podatkov) iz izkazov poslovnega izida za mesec september 2009 in bilanc stanja na zadnji dan v mesecu septembru 2009 – v primeru uporabe posamezne metode vrednotenja zalog.

6.2 Praktični primer – metoda vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških

Metoda vrednotenja zalog po spremenljivih proizvodjalnih stroških

SINT.K.	VRSTA STROŠKA / SM / naziv SM	9300 UPRAVA	9301 PRODAJA	9302 NABAVA	9304 LOGISTIKA	9305 PROJEKTIVA	9306 KONSTRUKCIJA	9310 SPAJANJE	9320 PREOBLIKOVANJE	9330 MONTAŽA	9380 KONTROLA	9390 VZDRŽEVANJE	SKUPAJ
400	stroški materiala	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-44,72 €	0,00 €	0,00 €	124.450,09 €	101.302,31 €	22.827,26 €	0,00 €	0,00 €	248.534,94 €
401	str.pomož.mat.	453,59 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	25.094,88 €	938,94 €	4.412,72 €	2.098,86 €	2.064,87 €	35.063,86 €
402	str. Energije	1.635,31 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	10.253,70 €	6.161,12 €	4.583,22 €	330,23 €	330,22 €	23.293,80 €
403	str.nadom.delov	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	2.558,13 €	1.606,17 €	133,74 €	0,00 €	2.626,03 €	6.924,07 €
406	str. Pisar.mat., liter.	857,90 €	0,00 €	0,00 €	78,97 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	936,87 €
410	stroški stor.proizv.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	10.788,06 €	1.280,00 €	0,00 €	416,60 €	0,00 €	12.484,66 €
411	str. Transp.stor.	0,00 €	3.859,84 €	3.275,50 €	597,97 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	7.733,31 €
412	str. Stor.vzdrž.opr.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	205,10 €	4.193,55 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.398,65 €
413	najemnine	2.924,46 €	0,00 €	369,76 €	4.314,58 €	174,16 €	242,62 €	15.956,50 €	9.210,88 €	6.283,40 €	213,28 €	395,84 €	40.085,48 €
414	povr.str.	907,84 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	49,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	956,84 €
415	str.plač.prom.b.st.	696,65 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	696,65 €
416	str.intelekt.,oseb.st.	12.690,72 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	12.690,72 €
417	str. Reklam.repr.	1.502,04 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.502,04 €
418	str.storitev fiz.oseb	4.750,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.750,00 €
419	stroški drug.stor.	3.448,92 €	245,74 €	264,92 €	1.280,58 €	1.788,63 €	952,47 €	559,38 €	721,54 €	202,75 €	1.476,07 €	551,52 €	11.492,52 €
430	amort.neopr.OS	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.085,40 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.085,40 €
432	amort. Opreme	2.436,63 €	0,00 €	0,00 €	351,56 €	0,00 €	0,00 €	48.251,88 €	37.726,45 €	13.416,63 €	757,36 €	365,97 €	103.306,48 €
450	str.obresti	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
470	plače zaposlencev	14.791,97 €	2.127,22 €	1.130,21 €	8.943,17 €	16.485,52 €	4.197,90 €	37.790,68 €	19.928,85 €	8.857,02 €	9.223,41 €	10.135,50 €	133.611,45 €
471	nadomestila plač	453,95 €	0,00 €	0,00 €	227,52 €	0,00 €	201,60 €	136,32 €	843,54 €	0,00 €	0,00 €	203,67 €	2.066,60 €
472	str.dod. Pokoj.zav.	415,18 €	120,05 €	50,26 €	378,79 €	384,13 €	119,89 €	1.382,66 €	678,91 €	221,73 €	331,30 €	160,94 €	4.243,84 €
473	regres	2.101,38 €	97,97 €	294,29 €	1.908,20 €	1.643,63 €	899,97 €	8.145,45 €	4.223,79 €	1.855,70 €	1.811,90 €	2.092,20 €	25.074,48 €
474	prispev. Na bod	2.592,58 €	342,49 €	181,96 €	1.476,48 €	2.655,82 €	708,33 €	6.106,29 €	3.344,38 €	1.426,03 €	1.484,96 €	1.664,61 €	21.983,93 €
480	dajatve n.odv.str.dela	4.969,42 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.969,42 €
481	izdatki za varstvo ok.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
482	nagrade dijak.,štud.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
489	ostali stroški	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
	skupaj	57.628,54 €	6.793,31 €	5.566,90 €	19.513,10 €	23.180,89 €	7.322,78 €	292.764,52 €	192.160,43 €	64.220,20 €	18.143,97 €	20.591,37 €	707.886,01 €
	prenos stroš.logist.		1.951,31 €	1.951,31 €	-19.513,10 €			8.524,65 €	4.620,76 €	2.465,07 €			0,00 €
	prenos str. Kontr.							9.908,15 €	5.370,69 €	2.865,13 €	-18.143,97 €		0,00 €
	prenos str. Vzdržev.							11.244,64 €	6.095,13 €	3.251,61 €		-20.591,37 €	0,00 €
	SKUPAJ SM	57.628,54 €	8.744,62 €	7.518,21 €	0,00 €	23.180,89 €	7.322,78 €	322.441,95 €	208.247,01 €	72.802,01 €	0,00 €	0,00 €	707.886,01 €
	PRENOS V ZALOGE							322.441,95 €	208.247,01 €	72.802,01 €			603.490,97 €
	PRENOS V ODHODKE	57.628,54 €	8.744,62 €	7.518,21 €		23.180,89 €	7.322,78 €						104.395,04 €
	S K U P A J												707.886,01 €

Tabela 1: Metoda vrednotenja zalog po spremenljivih proizvodjalnih stroški (vir: lasten)

SM	naziv	opomba	CELOTA	9301	9302	9310	9320	9330
				prodaja	nabava	spajanje	preoblikovanje	montaža
9304	logistika	delitev po ključu	100%	10%	10%	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9380	kontrola	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9390	vzdrževanje	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur

SM	naziv	opomba	znesek	9301	9302	9310	9320	9330
				prodaja	nabava	spajanje	preoblikovanje	montaža
9304	logistika	delitev po ključu	19.513,10 €	1.951,31 €	1.951,31 €	8.524,65 €	4.620,76 €	2.465,07 €
9380	kontrola	delitev po ključu	18.143,97 €	0,00 €	0,00 €	9.908,15 €	5.370,69 €	2.865,13 €
9390	vzdrževanje	delitev po ključu	20.591,37 €	0,00 €	0,00 €	11.244,64 €	6.095,13 €	3.251,61 €

ključ proizvodnih ur

naziv	proizv. Ure	delež
spajanje	4.047,80	0,546
preoblikovanje	2.194,10	0,296
montaža	1.170,50	0,158
skupaj	7.412,40	1,000

Tabela 2: Prenos stroškov posrednih SM na temeljna SM

Obračun proizvodnje za 9/2009

PROIZVODNJA

600

vsebina - opis	D	K	št. Knjižbe	opomba	
ZAČETNO STANJE	188.567,40 €				
prenos str. V zaloge 9/09	603.490,97 €				
prejem polproizvod. V proizvod.	253.102,58 €		(1)		
prenos odmika v proizvodnjo	196.693,65 €		(2)		
vrednost gotovih proizv. In polproizv.		1.099.244,18 €	(3)		
končno stanje 30.9.2009	142.610,42 €		C		

ZALOGA POLPROIZVOD.

602

vsebina - opis	D	K			
ZAČETNO STANJE	311.143,16 €				
izdaja polproizv. V proizvod.		253.102,58 €	(1)	0,8135	delež odmika
skladiščenje polproizvodov	292.166,56 €		(3)		
končno stanje 30.9.2009	350.207,14 €				

ODMIK OD CEN NEDOK.PROIZVODOV

609

vsebina - opis	D	K			
ZAČETNO STANJE	241.798,74 €				
prenos odmika v proizvodnjo		196.693,65 €	(2)		
odmik polproizvodov 9/09	141.248,02 €		(3)		
končno stanje 30.9.2009	186.353,11 €				

ZALOGA GOTOVIH PROIZVODOV

630

vsebina - opis	D	K			
ZAČETNO STANJE	269.174,60 €				
sklad. Gotovih proizvodov 9/09	448.838,48 €		(3)		
<i>skupaj</i>	<i>718.013,08 €</i>				
izdaja gotovih proizvodov v prodajo		484.085,56 €	D	0,6742	
končno stanje 30.9.2009	233.927,52 €				

ODMIK OD CEN GOTOVIH PROIZV.

639

vsebina - opis	D	K			
ZAČETNO STANJE	388.883,02 €				
odmik gotovih proizvodov 9/09	216.991,12 €		(3)		
<i>skupaj</i>	<i>605.874,14 €</i>				
odmik izdanih gotovih proizv. V prod.		408.481,31 €	D1		
končno stanje 30.9.2009	197.392,83 €				

Podatki iz analitičnega knjigovodstva o stanjih na dan 30.9.2009

vredn. Dokonč. Polproiz. (plan.cene)	292.166,56 €	B
vred. Izdaje polproizvod. v proizvod.	253.102,58 €	(1)
vrednost gotov. Proizvo. (plan. Cene)	448.838,48 €	A
vrednost izdaje proizvodov v prodajo	484.085,56 €	D
vrednost nedokončane proizvodnje	142.610,42 €	C

Obračun vrednosti proizvodnje

1.099.244,18 €

vrednost gotov. Proizvo. (plan. Cene)	448.838,48 €	A	0,606
vredn. Dokonč. Polproiz. (plan.cene)	292.166,56 €	B	0,394
skupaj	741.005,04 €		1,000
odmik med obr. Vred. Proizv.	358.239,14 €		
vrednost odmika gotovih proizv.	216.991,119 €		
vrednost odmika polproizvodovo	141.248,025 €		
skupaj	358.239,144 €		

Tabela 3: Obračun proizvodnje - metoda vred. po spremenlj. proizv. stroških (vir: lasten)

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA 1.9. do 30.9.2009

Prihodki od prodaje proizvodov	0,00 €	1.000.000,00 €	
Sprememba vrednosti zalog	289.075,90 €		
Poslovni odhodki	603.490,97 €	0,00 €	(D + D1)
Stroški splošnih dejavnosti	104.395,04 €		
REZULTAT IZ POSLOVANJA	3.038,09 €		

BILANCA STANJA - bilančno stanje zalog (razred 6) na dan 30.9.2009

	stanje 30/9-09	stanje 1/9-09	razlika
Proizvodnja	142.610,42 €	188.567,40 €	-45.956,98 €
Zaloga polproizvodov	350.207,14 €	311.143,16 €	39.063,98 €
Odmik od cen nedokonč. Proizvodov	186.353,11 €	241.798,74 €	-55.445,63 €
Zaloga gotovih proizvodov	233.927,52 €	269.174,60 €	-35.247,08 €
Odmik od cen gotovih proizvodov	197.392,83 €	388.883,02 €	-191.490,19 €
SKUPAJ - razred 6	1.110.491,02 €	1.399.566,92 €	-289.075,90 €

Tabela 4: Izkaz poslovnega izida 9/2009 in bilanca stanja na dan 30.9.2009 (vred. zalog po spremenlj. proiz. stroški) - (vir: lasten)

6.3 Praktični primer – metoda vrednotenja s proizvodjalnimi stroški

Metoda vrednotenja zalog s proizvodjalnimi stroški

SINT.K.	VRSTA STROŠKA / SM	9300	9301	9302	9304	9305	9306	9310	9320	9330	9380	9390	SKUPAJ
	/ naziv SM	UPRAVA	PRODAJA	NABAVA	LOGISTIKA	PROJEKTIVA	KONSTRUKCIJA	SPAJANJE	PREOBLIKOVANJE	MONTAŽA	KONTROLA	VZDRŽEVANJE	
400	stroški materiala	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-44,72 €	0,00 €	0,00 €	124.450,09 €	101.302,31 €	22.827,26 €	0,00 €	0,00 €	248.534,94 €
401	str.pomož.mat.	453,59 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	25.094,88 €	938,94 €	4.412,72 €	2.098,86 €	2.064,87 €	35.063,86 €
402	str. Energije	1.635,31 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	10.253,70 €	6.161,12 €	4.583,22 €	330,23 €	330,22 €	23.293,80 €
403	str.nadom.delov	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	2.558,13 €	1.606,17 €	133,74 €	0,00 €	2.626,03 €	6.924,07 €
406	str. Pisar.mat.,liter.	857,90 €	0,00 €	0,00 €	78,97 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	936,87 €
410	stroški stor.proizv.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	10.788,06 €	1.280,00 €	0,00 €	416,60 €	0,00 €	12.484,66 €
411	str. Transp.stor.	0,00 €	3.859,84 €	3.275,50 €	597,97 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	7.733,31 €
412	str. Stor.vzdrž.opr.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	205,10 €	4.193,55 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.398,65 €
413	najemnine	2.924,46 €	0,00 €	369,76 €	4.314,58 €	174,16 €	242,62 €	15.956,50 €	9.210,88 €	6.283,40 €	213,28 €	395,84 €	40.085,48 €
414	povr.str.	907,84 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	49,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	956,84 €
415	str.plač.prom.b.st.	696,65 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	696,65 €
416	str.intelekt.,oseb.st.	12.690,72 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	12.690,72 €
417	str. Reklam.repr.	1.502,04 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.502,04 €
418	str.storitev.fiz.oseb	4.750,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.750,00 €
419	stroški drug.stor.	3.448,92 €	245,74 €	264,92 €	1.280,58 €	1.788,63 €	952,47 €	559,38 €	721,54 €	202,75 €	1.476,07 €	551,52 €	11.492,52 €
430	amort.neopr.OS	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.085,40 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.085,40 €
432	amort. Opreme	2.436,63 €	0,00 €	0,00 €	351,56 €	0,00 €	0,00 €	48.251,88 €	37.726,45 €	13.416,63 €	757,36 €	365,97 €	103.306,48 €
450	str.obresti	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
470	plače zaposlencev	14.791,97 €	2.127,22 €	1.130,21 €	8.943,17 €	16.485,52 €	4.197,90 €	37.790,68 €	19.928,85 €	8.857,02 €	9.223,41 €	10.135,50 €	133.611,45 €
471	nadomestila plač	453,95 €	0,00 €	0,00 €	227,52 €	0,00 €	201,60 €	136,32 €	843,54 €	0,00 €	0,00 €	203,67 €	2.066,60 €
472	str.dod. Pomož.zav.	415,18 €	120,05 €	50,26 €	378,79 €	384,13 €	119,89 €	1.382,66 €	678,91 €	221,73 €	331,30 €	160,94 €	4.243,84 €
473	regres	2.101,38 €	97,97 €	294,29 €	1.908,20 €	1.643,63 €	899,97 €	8.145,45 €	4.223,79 €	1.855,70 €	1.811,90 €	2.092,20 €	25.074,48 €
474	prispev. Na bod	2.592,58 €	342,49 €	181,96 €	1.476,48 €	2.655,82 €	708,33 €	6.106,29 €	3.344,38 €	1.426,03 €	1.484,96 €	1.664,61 €	21.983,93 €
480	dajatve n.odv.str.dela	4.969,42 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.969,42 €
481	izdatki za varstvo ok.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
482	nagrade dijak.,štud.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
489	ostali stroški	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
	skupaj	57.628,54 €	6.793,31 €	5.566,90 €	19.513,10 €	23.180,89 €	7.322,78 €	292.764,52 €	192.160,43 €	64.220,20 €	18.143,97 €	20.591,37 €	707.886,01 €
	prenos stroš.logist.		0,00 €	0,00 €	-19.513,10 €			10.655,81 €	5.775,96 €	3.081,33 €			0,00 €
	prenos str. Kontr.							9.908,15 €	5.370,69 €	2.865,13 €	-18.143,97 €		0,00 €
	prenos stroškov projektive					-23.180,89 €		12.658,73 €	6.861,64 €	3.660,52 €			0,00 €
	prenos stroškov konstrukcije						-7.322,78 €	3.998,86 €	2.167,57 €	1.156,35 €			0,00 €
	prenos str. Vzdržev.							11.244,64 €	6.095,13 €	3.251,61 €		-20.591,37 €	0,00 €
	SKUPAJ SM	57.628,54 €	6.793,31 €	5.566,90 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	341.230,71 €	218.431,41 €	78.235,14 €	0,00 €	0,00 €	707.886,01 €
	PRENOS V ZALOGE							341.230,71 €	218.431,41 €	78.235,14 €			637.897,26 €
	PRENOS V ODHODKE	57.628,54 €	6.793,31 €	5.566,90 €		0,00 €	0,00 €						69.988,75 €
	SKUPAJ												707.886,01 €

Tabela 5: Metoda vrednotenja zalog s proizvodjalnimi stroški (vir: lasten)

SM	naziv	opomba	CELOTA	9301	9302	9310	9320	9330
				prodaja	nabava	spajanje	preoblikovanje	montaža
9304	logistika	delitev po ključu	100%	0%	0%	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9380	kontrola	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9390	vzdrževanje	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9305	projekcija	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9306	konstrukcija	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur

SM	naziv	opomba	znesek	9301	9302	9310	9320	9330
				prodaja	nabava	spajanje	preoblikovanje	montaža
9304	logistika	delitev po ključu	19.513,10 €	0,00 €	0,00 €	10.655,81 €	5.775,96 €	3.081,33 €
9380	kontrola	delitev po ključu	18.143,97 €	0,00 €	0,00 €	9.908,15 €	5.370,69 €	2.865,13 €
9390	vzdrževanje	delitev po ključu	20.591,37 €	0,00 €	0,00 €	11.244,64 €	6.095,13 €	3.251,61 €
9305	projekcija	delitev po ključu	23.180,89 €	0,00 €	0,00 €	12.658,73 €	6.861,64 €	3.660,52 €
9306	konstrukcija	delitev po ključu	7.322,78 €	0,00 €	0,00 €	3.998,86 €	2.167,57 €	1.156,35 €

ključ proizvodnih ur

naziv	proizv. Ure	delež
spajanje	4.047,80	0,546
preoblikovanje	2.194,10	0,296
montaža	1.170,50	0,158
skupaj	7.412,40	1,000

Tabela 6: Prenos stroškov posrednih SM na temeljna SM (vir: lasten)

Obračun proizvodnje za 9/2009

PROIZVODNJA

600

vsebina - opis	D	K	št. Knjižbe	opomba
ZAČETNO STANJE	188.567,40 €			
prenos str. V zaloge 9/09	637.897,26 €			
prejem polproizvod. V proizvod.	253.102,58 €		(1)	
prenos odmika v proizvodnjo	196.693,65 €		(2)	
vrednost gotovih proizv. In polproizv.		1.133.650,47 €	(3)	
končno stanje 30.9.2009	142.610,42 €		C	

ZALOGA POLPROIZVOD.

602

vsebina - opis	D	K		
ZAČETNO STANJE	311.143,16 €			
izdaja polproizv. V proizvod.		253.102,58 €	(1)	0,8135 delež odmika
skladiščenje polproizvodov	292.166,56 €		(3)	
končno stanje 30.9.2009	350.207,14 €			

ODMIK OD CEN NEDOK.PROIZV.

609

vsebina - opis	D	K		
ZAČETNO STANJE	241.798,74 €			
prenos odmika v proizvodnjo		196.693,65 €	(2)	
odmik polproizvodov 9/09	154.813,88 €		(3)	
končno stanje 30.9.2009	199.918,97 €			

ZALOGA GOTOVIH PROIZVODOV

630

vsebina - opis	D	K		
ZAČETNO STANJE	269.174,60 €			
sklad. Gotovih proizvodov 9/09	448.838,48 €		(3)	
<i>skupaj</i>	<i>718.013,08 €</i>			
izdaja gotovih proizvodov v prodajo		484.085,56 €	D	0,6742
končno stanje 30.9.2009	233.927,52 €			

ODMIK OD CEN GOTOVIH PROIZV.

639

vsebina - opis	D	K		
ZAČETNO STANJE	388.883,02 €			
odmik gotovih proizvodov 9/09	237.831,55 €		(3)	
<i>skupaj</i>	<i>626.714,57 €</i>			
odmik izdanih gotovih proizv. V prod.		422.531,96 €	D1	
končno stanje 30.9.2009	204.182,61 €			

Podatki iz analitičnega knjigovodstva o stanjih na dan 30.9.2009

vredn. Dokonč. Polproiz. (plan.cene)	292.166,56 €	B
vred. Izdaje polproizvod. v proizvod.	253.102,58 €	(1)
vrednost gotov. Proizvo. (plan. Cene)	448.838,48 €	A
vrednost izdaje proizvodov v prodajo	484.085,56 €	D
vrednost nedokončane proizvodnje	142.610,42 €	C

Obračun vrednosti proizvodnje

1.133.650,47 €

vrednost gotov. Proizvo. (plan. Cene)	448.838,48 €	A	0,606
vredn. Dokonč. Polproiz. (plan.cene)	292.166,56 €	B	0,394
skupaj	741.005,04 €		1,000
odmik med obr. Vred. Proizv.	392.645,43 €		
vrednost odmika gotovih proizv.	237.831,553 €		
vrednost odmika polproizvodovo	154.813,880 €		
skupaj	392.645,434 €		0,346

Tabela 7: Obračun proizvodnje 9/2009 (vir: lasten)

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA 1.9. do 30.9.2009

Prihodki od prodaje proizvodov		1.000.000,00 €	
Sprememba vrednosti zalog	268.720,26 €		
Poslovni odhodki	637.897,26 €		(D + D1)
Stroški splošnih dejavnosti	69.988,75 €		
rezultat iz poslovanja	23.393,73 €		

BILANCA STANJA - bilančno stanje zalog (razred 6)

	stanje 30/9-09	stanje 1/9-09	razlika
Proizvodnja	142.610,42 €	188.567,40 €	-45.956,98 €
Zaloga polproizvodov	350.207,14 €	311.143,16 €	39.063,98 €
Odmik od cen nedokončanih proizvodov	199.918,97 €	241.798,74 €	-41.879,77 €
Zaloga gotovih proizvodov	233.927,52 €	269.174,60 €	-35.247,08 €
Odmik od cen gotovih proizvodov	204.182,61 €	388.883,02 €	-184.700,41 €
SKUPAJ - razred 6	1.130.846,66 €	1.399.566,92 €	-268.720,26 €

Tabela 8: Izkaz poslovnega izida 9/2009 in bilanca stanja na dan 30.9.2009 - vrednotenje zalog s proizvodjalnimi stroški (vir: lasten)

6.4 Praktični primer – metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni

Metoda vrednotenja zalog z zoženo lastno ceno

SINT.K.	VRSTA STROŠKA / SM / naziv SM	9300 UPRAVA	9301 PRODAJA	9302 NABAVA	9304 LOGISTIKA	9305 PROJEKTIVA	9306 KONSTRUKCIJA	9310 SPAJANJE	9320 PREOBLIKOVANJE	9330 MONTAŽA	9380 KONTROLA	9390 VZDRŽEVANJE	SKUPAJ
400	stroški materiala	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-44,72 €	0,00 €	0,00 €	124.450,09 €	101.302,31 €	22.827,26 €	0,00 €	0,00 €	248.534,94 €
401	str.pomož.mat.	453,59 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	25.094,88 €	938,94 €	4.412,72 €	2.098,86 €	2.064,87 €	35.063,86 €
402	str. Energije	1.635,31 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	10.253,70 €	6.161,12 €	4.583,22 €	330,23 €	330,22 €	23.293,80 €
403	str.nadom.delov	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	2.558,13 €	1.606,17 €	133,74 €	0,00 €	2.626,03 €	6.924,07 €
406	str. Pisar.mat.,liter.	857,90 €	0,00 €	0,00 €	78,97 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	936,87 €
410	stroški stor.proizv.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	10.788,06 €	1.280,00 €	0,00 €	416,60 €	0,00 €	12.484,66 €
411	str. Transp.stor.	0,00 €	3.859,84 €	3.275,50 €	597,97 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	7.733,31 €
412	str. Stor.vzdrž.opr.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	205,10 €	4.193,55 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.398,65 €
413	najemnine	2.924,46 €	0,00 €	369,76 €	4.314,58 €	174,16 €	242,62 €	15.956,50 €	9.210,88 €	6.283,40 €	213,28 €	395,84 €	40.085,48 €
414	povr.str.	907,84 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	49,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	956,84 €
415	str.plač.prom.b.st.	696,65 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	696,65 €
416	str.intelekt.,oseb.st.	12.690,72 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	12.690,72 €
417	str. Reklam.repr.	1.502,04 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.502,04 €
418	str.storitve fiz.oseb	4.750,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.750,00 €
419	stroški drug.stor.	3.448,92 €	245,74 €	264,92 €	1.280,58 €	1.788,63 €	952,47 €	559,38 €	721,54 €	202,75 €	1.476,07 €	551,52 €	11.492,52 €
430	amort.neopr.OS	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.085,40 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.085,40 €
432	amort. Opreme	2.436,63 €	0,00 €	0,00 €	351,56 €	0,00 €	0,00 €	48.251,88 €	37.726,45 €	13.416,63 €	757,36 €	365,97 €	103.306,48 €
450	str.obresti	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
470	plače zaposlencev	14.791,97 €	2.127,22 €	1.130,21 €	8.943,17 €	16.485,52 €	4.197,90 €	37.790,68 €	19.928,85 €	8.857,02 €	9.223,41 €	10.135,50 €	133.611,45 €
471	nadomestila plač	453,95 €	0,00 €	0,00 €	227,52 €	0,00 €	201,60 €	136,32 €	843,54 €	0,00 €	0,00 €	203,67 €	2.066,60 €
472	str.dod. Pokoj.zav.	415,18 €	120,05 €	50,26 €	378,79 €	384,13 €	119,89 €	1.382,66 €	678,91 €	221,73 €	331,30 €	160,94 €	4.243,84 €
473	regres	2.101,38 €	97,97 €	294,29 €	1.908,20 €	1.643,63 €	899,97 €	8.145,45 €	4.223,79 €	1.855,70 €	1.811,90 €	2.092,20 €	25.074,48 €
474	prispev. Na bod	2.592,58 €	342,49 €	181,96 €	1.476,48 €	2.655,82 €	708,33 €	6.106,29 €	3.344,38 €	1.426,03 €	1.484,96 €	1.664,61 €	21.983,93 €
480	dajatve n.odv.str.dela	4.969,42 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.969,42 €
481	izdatki za varstvo ok.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
482	nagrade dijak.,štud.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
489	ostali stroški	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
	skupaj	57.628,54 €	6.793,31 €	5.566,90 €	19.513,10 €	23.180,89 €	7.322,78 €	292.764,52 €	192.160,43 €	64.220,20 €	18.143,97 €	20.591,37 €	707.886,01 €
	prenos stroš.logist.		0,00 €	0,00 €	-19.513,10 €			10.655,81 €	5.775,96 €	3.081,33 €			0,00 €
	prenos str. Kontr.							9.908,15 €	5.370,69 €	2.865,13 €	-18.143,97 €		0,00 €
	prenos stroškov projektive					-23.180,89 €		12.658,73 €	6.861,64 €	3.660,52 €			0,00 €
	prenos stroškov konstrukcije						-7.322,78 €	3.998,86 €	2.167,57 €	1.156,35 €			0,00 €
	prenos sploš.str. Uprave	-57.628,54 €						31.470,08 €	17.058,28 €	9.100,18 €			0,00 €
	prenos sploš.str. Prodaje		-3.859,84 €					2.107,80 €	1.142,53 €	609,51 €			0,00 €
	prenos sploš.str. Nabave			-5.566,90 €				3.040,00 €	1.647,82 €	879,08 €			0,00 €
	prenos str. Vzdržev.							11.244,64 €	6.095,13 €	3.251,61 €		-20.591,37 €	0,00 €
	SKUPAJ SM	0,00 €	2.933,47 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	377.848,59 €	238.280,04 €	88.823,91 €	0,00 €	0,00 €	707.886,01 €
	PRENOS V ZALOGE							377.848,59 €	238.280,04 €	88.823,91 €			704.952,54 €
	PRENOS V ODHODKE	0,00 €	2.933,47 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €						2.933,47 €
	SKUPAJ												707.886,01 €

Tabela 9: Metoda vrednotenja zalog po zoženi lastni ceni (vir: lasten)

SM	naziv	opomba	CELOTA	9301	9302	9310	9320	9330
				prodaja	nabava	spajanje	preoblikovanje	montaža
9304	logistika	delitev po ključu	100%	0%	0%	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9380	kontrola	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9390	vzdrževanje	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9305	projektiva	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9300	uprava	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9301	prodaja	delitev po ključu	del	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9302	nabava	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur
9306	konstrukcija	delitev po ključu	100%	0	0	del.proizv.ur	del.proizv.ur	del.proizv.ur

SM	naziv	opomba	znesek	9301	9302	9310	9320	9330
				prodaja	nabava	spajanje	preoblikovanje	montaža
9304	logistika	delitev po ključu	19.513,10 €	0,00 €	0,00 €	10.655,81 €	5.775,96 €	3.081,33 €
9380	kontrola	delitev po ključu	18.143,97 €	0,00 €	0,00 €	9.908,15 €	5.370,69 €	2.865,13 €
9390	vzdrževanje	delitev po ključu	20.591,37 €	0,00 €	0,00 €	11.244,64 €	6.095,13 €	3.251,61 €
9305	projektiva	delitev po ključu	23.180,89 €	0,00 €	0,00 €	12.658,73 €	6.861,64 €	3.660,52 €
9300	uprava	delitev po ključu	57.628,54 €	0,00 €	0,00 €	31.470,08 €	17.058,28 €	9.100,18 €
9301	prodaja	delitev po ključu	3.859,84 €	0,00 €	0,00 €	2.107,80 €	1.142,53 €	609,51 €
9302	nabava	delitev po ključu	5.566,90 €	0,00 €	0,00 €	3.040,00 €	1.647,82 €	879,08 €
9306	konstrukcija	delitev po ključu	7.322,78 €	0,00 €	0,00 €	3.998,86 €	2.167,57 €	1.156,35 €

ključ proizvodnih ur

naziv	proizv. Ure	delež
spajanje	4.047,80	0,546
preoblikovanje	2.194,10	0,296
montaža	1.170,50	0,158
skupaj	7.412,40	1,000

Tabela 10: Prenos stroškov posrednih SM na temeljna SM (vir: lasten)

Obračun proizvodnje za 9/2009

PROIZVODNJA

600

vsebina - opis	D	K	št. Knjižbe	opomba
ZAČETNO STANJE	188.567,40 €			
prenos str. V zaloge 9/09	704.952,54 €			
prejem polproizvod. V proizvod.	253.102,58 €		(1)	
prenos odmika v proizvodnjo	196.693,65 €		(2)	
vrednost gotovih proizv. In polproizv.		1.200.705,75 €	(3)	
končno stanje 30.9.2009	142.610,42 €		C	

ZALOGA POLPROIZVOD.

602

vsebina - opis	D	K		
ZAČETNO STANJE	311.143,16 €			
izdaja polproizv. V proizvod.		253.102,58 €	(1)	0,8135 delež odmika
skladiščenje polproizvodov	292.166,56 €		(3)	
končno stanje 30.9.2009	350.207,14 €			

ODMIK OD CEN NEDOK.PROIZV.

609

vsebina - opis	D	K		
ZAČETNO STANJE	241.798,74 €			
prenos odmika v proizvodnjo		196.693,65 €	(2)	
odmik polproizvodov 9/09	181.252,72 €		(3)	
končno stanje 30.9.2009	226.357,80 €			

ZALOGA GOTOVIH PROIZVODOV

630

vsebina - opis	D	K		
ZAČETNO STANJE	269.174,60 €			
sklad. Gotovih proizvodov 9/09	448.838,48 €		(3)	
<i>skupaj</i>	<i>718.013,08 €</i>			
izdaja gotovih proizvodov v prodajo		484.085,56 €	D	0,6742
končno stanje 30.9.2009	233.927,52 €			

ODMIK OD CEN GOTOVIH PROIZV.

639

vsebina - opis	D	K		
ZAČETNO STANJE	388.883,02 €			
odmik gotovih proizvodov 9/09	278.448,00 €		(3)	
<i>skupaj</i>	<i>667.331,02 €</i>			
odmik izdanih gotovih proizv. V prod.		449.915,63 €	D1	
končno stanje 30.9.2009	217.415,38 €			

Podatki iz analitičnega knjigovodstva o stanjih na dan 30.9.2009

vredn. Dokonč. Polproiz. (plan.cene)	292.166,56 €	B
vred. Izdaje polproizvod. v proizvod.	253.102,58 €	(1)
vrednost gotov. Proizvo. (plan. Cene)	448.838,48 €	A
vrednost izdaje proizvodov v prodajo	484.085,56 €	D
vrednost nedokončane proizvodnje	142.610,42 €	C

Obračun vrednosti proizvodnje

1.200.705,75 €

vrednost gotov. Proizvo. (plan. Cene)	448.838,48 €	A	0,606
vredn. Dokonč. Polproiz. (plan.cene)	292.166,56 €	B	0,394
skupaj	741.005,04 €		1,000
odmik med obr. Vred. Proizv.	459.700,71 €		
vrednost odmika gotovih proizv.	278.447,998 €		
vrednost odmika polproizvodovo	181.252,716 €		
skupaj	459.700,714 €		0,383

Tabela 11: Obračun proizvodnje 9/2009 (vir: lasten)

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA 1.9. do 30.9.2009

Prihodki od prodaje proizvodov		1.000.000,00 €	
Sprememba vrednosti zalog	229.048,65 €		
Poslovni odhodki	704.952,54 €		(D + D1)
Stroški splošnih dejavnosti	2.933,47 €		
rezultat iz poslovanja	63.065,34 €		

BILANCA STANJA - bilančno stanje zalog (razred 6) na dan 30.9.2009

	stanje 30/9-09	stanje 1/9-09	razlika
Proizvodnja	142.610,42 €	188.567,40 €	-45.956,98 €
Zaloga polproizvodov	350.207,14 €	311.143,16 €	39.063,98 €
Odmik od cen nedokončane proizvodnje	226.357,80 €	241.798,74 €	-15.440,94 €
Zaloga gotovih proizvodov	233.927,52 €	269.174,60 €	-35.247,08 €
Odmik od cen gotovih proizvodov	217.415,38 €	388.883,02 €	-171.467,64 €
SKUPAJ - razred 6	1.170.518,27 €	1.399.566,92 €	-229.048,65 €

Tabela 12: Izkaz poslovnega izida 9/2009 in bilanca stanja na dan 30.9.2009 - vrednotenje zalog po zoženi lastni ceni (vir: lasten)

6.5 Primerjava učinkov Metod vrednotenja na bilanco uspeha in stanja

PRIMERJAVA IZKAZOV POSLOVNEGA IZIDA IN BILANC STANJA OB UPORABI RAZLIČNIH METOD VREDOTENJA ZALOG

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA 1.9. do 30.9.2009

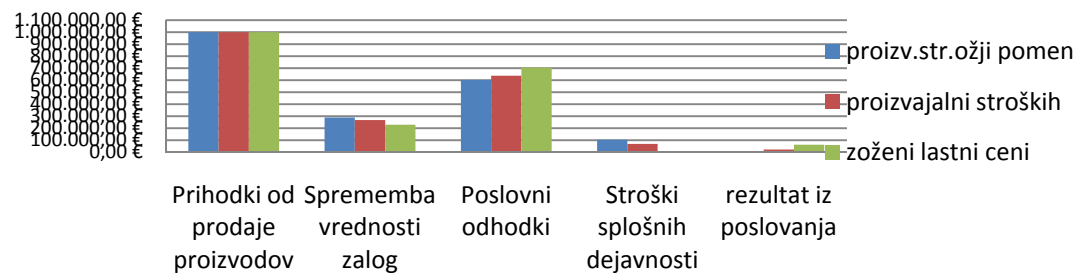
Metoda vrednotenja zalog	proizv.str.ožji pomen	proizvajalni stroških	zoženi lastni ceni	ind.	ind.	ind.
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>2:1</i>	<i>3:2</i>	<i>3:1</i>
Prihodki od prodaje proizvodov	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	1.000.000,00 €	100,00	100,00	100,00
Sprememba vrednosti zalog	289.075,90 €	268.720,26 €	229.048,65 €	92,96	85,24	79,23
Poslovni odhodki	603.490,97 €	637.897,26 €	704.952,54 €	105,70	110,51	116,81
Stroški splošnih dejavnosti	104.395,04 €	69.988,75 €	2.933,47 €	67,04	4,19	2,81
rezultat iz poslovanja	3.038,09 €	23.393,73 €	63.065,34 €	770,01	269,58	2075,82

BILANCA STANJA - bilančno stanje zalog (razred 6) na dan, 30.9.2009

Metoda vrednotenja zalog	proizv.str.ožji pomen	proizvajalni stroških	zoženi lastni ceni	ind.	ind.	ind.
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>2:1</i>	<i>3:2</i>	<i>3:1</i>
Proizvodnja	142.610,42 €	142.610,42 €	142.610,42 €	100,00	100,00	100,00
Zaloga polproizvodov	350.207,14 €	350.207,14 €	350.207,14 €	100,00	100,00	100,00
Odmik od cen nedokončanih proizvodov	186.353,11 €	199.918,97 €	226.357,80 €	107,28	113,22	121,47
Zaloga gotovih proizvodov	233.927,52 €	233.927,52 €	233.927,52 €	100,00	100,00	100,00
Odmik od cen gotovih proizvodov	197.392,83 €	204.182,61 €	217.415,38 €	103,44	106,48	110,14
SKUPAJ - razred 6	1.110.491,02 €	1.130.846,66 €	1.170.518,27 €	101,83	103,51	105,41

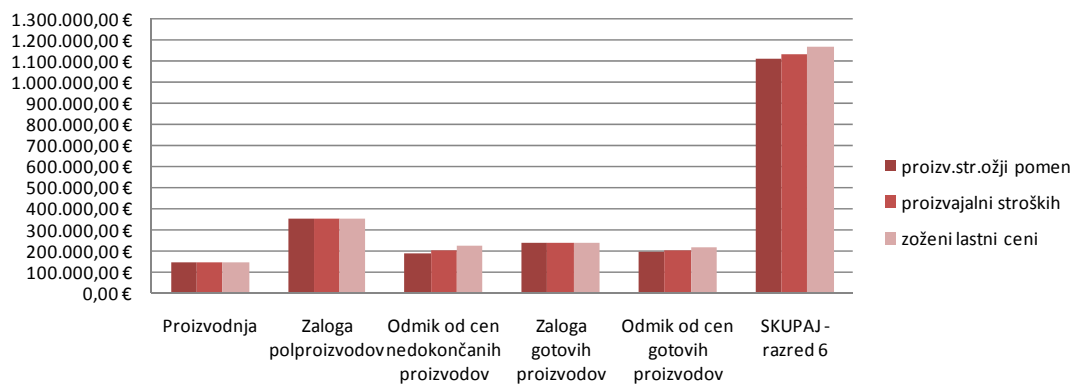
Tabela 13: Primerjava izkazov poslovnega izida 9/2009 in bilanc stanja na dan 30.9.2009 - različne metode vrednotenja zalog (vir: lasten)

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA 1.9. do 30.9.2009



Graf 1: izkazi poslovnega izida 1.9. do 30.9.2009 (različne metode vrednotenja zalog)
(Vir: lasten)

BILANCA STANJA - bilančno stanje zalog (razred 6) na dan, 30.9.2009



Graf 2: bilančno stanje zalog 30.9.2009 (različne metode vrednotenja zalog)
(Vir: lasten)

Primerjava podatka rezultata iz poslovanja (iz izkazov poslovnega izida od 1. 9. do 30.9.2009) in podatkov stanja zalog (iz bilanc stanja na dan 30.9.2009) nam daje nazoren pregled nad vplivom uporabe različnih metod vrednotenja zalog na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja.

Ob uporabi metode vrednotenja zalog po

1. proizvodjalnih stroških (ožji pomen):

- bi znašal rezultat iz poslovanja v septembru 2009 3.038,09 €,
- zaloge bi v bilanci stanja konec meseca septembra izkazovale vrednost 1,110.491,02 €.

2. proizvodjalnih stroških:

- bi znašal rezultat iz poslovanja v septembru 2009 23.393,73 €, kar je 7,7-krat višji rezultat iz poslovanja, kot če bi uporabili metodo vrednotenja zalog po proizvodjalnih stroški (ožji pomen);
- zaloge bi v bilanci stanja konec meseca septembra izkazovale vrednost 1,130.846,66 € in bi bile za 1,83 % višje kot v primeru, če bi uporabljali metodo vrednotenja zalog po proizvodjalnih stroški (ožji pomen).

3. zoženi lastni ceni:

- bi znašal rezultat iz poslovanja v septembru 2009 63.065,34 €, kar je 2,7-krat več, kot če bi uporabljali metodo vrednotenja zalog po proizvodjalnih stroški oziroma celo 20,76-krat več, kot če bi uporabljali metodo vrednotenja zalog po proizvodjalnih stroških (ožji pomen);
- zaloge bi v bilanci stanja konec meseca septembra izkazovale vrednost 1,170.518,27 €, kar je za 3,51 % več, kot če bi uporabljali metodo vrednotenja zalog po proizvodjalnih stroških oziroma za 5,41 % več, kot če bi uporabljali metodo vrednotenja zalog po proizvodjalnih stroških (ožji pomen).

7. ZAKLJUČEK

Namen diplomske naloge je v podjetju XY d.o.o. s primerjavo različnih načinov vrednotenja ugotoviti, katera od metod vrednotenja zalog je na osnovi teoretičnih podlag, ob upoštevanju lastnosti proizvodnje, najprimernejša in kakšen vpliv bo imela sprememba vrednotenja na poslovni rezultat in realnost postavk v bilanci stanja, če bi se v navedenem podjetju odločili za spremembo vrednotenja zalog.

V diplomski nalogi je utemeljeno, da je treba pred uvedbo spremembe načina vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov:

- preveriti možnosti, ki jih daje informacijski sistem,
- preveriti podatkovne podlage in analitične evidence,
- opraviti analizo učinka spremembe vrednotenja na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja.

Za utemeljitev navedenega vsebuje naloga poglavja:

Proces spremljanja proizvodnje z računovodskega vidika – opisan je proizvodni proces (kombiniranje prvin poslovnega procesa), zorni koti »gledanosti« proizvodnje, zaporedje procesov in stanj proizvodnje, podrobno pa je podana tudi opredelitev delnih poslovnih učinkov.

Stroškovna mesta in stroškovni nosilci v proizvodnji – predstavljena je opredelitev stroškovnega mesta – delitev slednjih, pa tudi oblikovanje stroškovnih mest. V nadaljevanju je podana opredelitev stroškovnega nosilca, povezanost stroškov s stroškovnim nosilcem ter stanje (glede na dokončanost) stroškovnega nosilca.

Opredelitev učinkov in stroškov v proizvodnji – podrobno je predstavljena členitev stroškov (ob začetnem prepoznavanju) po izvirnih vrstah, opredelitev posrednih stroškov in neposrednih stroškov, delitev stroškov na stroškovna mesta, prenos stroškov na temeljna stroškovna mesta, prenos stroškov na učinke in dodajanje posrednih stroškov.

Metode vrednotenja proizvodov – zalog – podrobno so predstavljene metode vrednotenja zalog: metoda vrednotenja zalog po spremenljivih proizvodjalnih stroških, metoda vrednotenja zalog s proizvodjalnimi stroški in metoda vrednotenja zalog po zoženi lastni ceni. V nadaljevanju je podana opredelitev glede uporabe metod vrednotenja, podana pa je tudi predstavitev stalnih – planskih cen in odmikov.

Praktični primer – v uvodu praktičnega primera je predstavljeno podjetje XY d.o.o., v nadaljevanju pa so (ob uporabi enakih podatkov) opravljeni izračuni metod vrednotenja zalog po treh različnih metodah (vrednotenje zalog po spremenljivih proizvodjalnih stroških, vrednotenje zalog s proizvodjalnimi stroški, metoda vrednotenja zalog po zoženi lastni ceni), predstavljeni pa so tudi podatki iz izkaza poslovnega izida za mesec september 2009 in bilance stanja na dan 30.9.2009, v primeru, da bi bila posamezna metoda vrednotenja zalog uporabljena. Kot najpomembnejši del (v okviru praktičnega primera) pa je del, kjer je opravljena primerjava podatkov rezultata poslovanja (v izkazu poslovnega izida za mesec september 2009) in vrednosti zalog (v bilanci stanja na dan 30.9.2009) v primeru uporabe posameznih metod vrednotenja zalog.

Računovodstvo je splet informacijskih funkcij in prikazuje 70 odstotkov vseh informacij v poslovnem procesu.

Računovodstvo je dejansko neke vrste servisna dejavnost, ki na eni strani pomaga pristojnim, da lahko sprejemajo ustrezne poslovne odločitve, na drugi strani pa pomaga ugotoviti, kakšno je gospodarsko in finančno stanje podjetja, pa tudi kakšne so možnosti prihodnjega razvoja podjetja.

Neizpodbitno je, da je cilj računovodstva zagotovi nujno potrebne in učinkovite informacije, ki jih potrebujejo različni uporabniki. Upoštevanje racionalnost se mora računovodstvo osredotočiti na informacije, ki so za uporabnike koristne.

Računovodske informacije o spremembah in stanjih vseh ekonomskih kategorij poslovnega sistema izkazuje v zgoščenih računovodskih izkazih. Ti izkazi pa glede zgoščenosti ne smejo biti v škodo kakovosti vsebine treh temeljnih računovodskih izkazov, ki jih predpisujejo SRS (Bilanca stanja, Izkaz poslovnega izida, Izkaz denarnih tokov).

Računovodska poročila – izkazi so urejen prikaz računovodskega obravnavanja podatkov in so zapis poslovnih dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti, v katerih je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev ter obveznosti do njihovih virov, pa tudi do rezultata poslovanja.

Proizvodnja je proces, v katerem se med seboj kombinirajo prvine poslovnega procesa: material (predmeti dela), storitve (kooperanti), oprema (delovna sredstva) in delo (zaposleni), da bi ustvarili izdelke in storitve.

Stroškovna cena posameznega učinka – stroškovnega nosilca je opredeljena s stroški, ki jih tak učinek neposredno ali posredno povzroči. Naloga računovodstva učinkov in stroškov je tudi razdeljevanje posameznih vrst stroškov na posamezne učinke. Postopek je odvisen od več dejavnikov, tudi od vrste poslovnega procesa, iz katerega taki učinki izhajajo.

Mnenje, da zaradi računovodskega predračunavanja učinkov in stroškov preneha pomen pridobivanja informacij o uresničenih stroških, je zmotno. Šele ko jih primerjamo s predračunskimi stroški in omogočimo ugotavljanje odmikov, pridejo do prave veljave. Zaradi posebnosti proizvodnje so se oblikovale različne metode vrednotenja zalog. Podjetje lahko vrednoti zaloge nedokončane proizvodnje, polproizvodov in proizvodov po enem od naslednjih načinov: metoda vrednotenja po spremenljivih proizvodnih stroških, metoda vrednotenja s proizvodnimi stroški in metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni;

Podjetja so pri izbiri metode vrednotenja samostojna. Pri določitvi metode se morajo najprej opreti na izkušnje iz preteklih obdobj, predvsem pa na gibanje obsega proizvodnje in nedokončane proizvodnje. Metodo morajo opredeliti v računovodskih usmeritvah.

Izbira metode vrednotenja je za vsako podjetje zelo pomembna, saj ima odločitev posledično vpliv na rezultat poslovanja, pa tudi na realen in pošten izkaz vrednosti sredstev.

V podjetju XY d.o.o. je ugotovljeno, da informacijski sistem:

- daje vse možnosti za uporabo katere koli metode vrednotenja zalog,
- zagotavlja vse ustrezne podatkovne podlage in analitične evidence.

Primerjava podatka rezultata iz poslovanja (izkaz poslovnega izida od 1.9. do 30.9.2009) in podatkov stanja zalog (iz bilanc stanja na dan 30.9.2009) v družbi XY d.o.o. nam daje nazoren pregled nad vplivom uporabe različnih metod vrednotenja zalog na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja.

Ob uporabi metode vrednotenja zalog po proizvajalnih stroških (Opomba: to metodo uporablja podjetje XY d.o.o. zdaj):

- znaša rezultat iz poslovanja v septembru 2009 23.393,73 €;
- zaloge bi v bilanci stanja konec meseca septembra izkazovale vrednost 1,130.846,66 €.

V primeru spremembe in prehoda na vrednotenje zalog po proizvajalnih stroških (ožji pomen):

- bi znašal rezultat iz poslovanja v septembru 2009 le 3.038,09 €, kar pomeni, da bi se rezultat iz poslovanja zmanjšal za 87 %;
- zaloge bi v bilanci stanja konec meseca septembra izkazovale vrednost 1,110.491,02 €, kar pomeni, da bi bile nižje za 2 %;

V primeru spremembe in prehoda na vrednotenje zalog po zoženi lastni ceni:

- bi znašal rezultat iz poslovanja v septembru 2009 63.065,34 €, kar je 169,58 % več kot zdaj;
- zaloge bi v bilanci stanja konec meseca septembra izkazovale vrednost 1,170.518,27 € in bi bile v tem primeru za 3,51 % višje.

Navedena primerjava daje podjetju XY d.o.o. podrobne podatke o učinku spremembe vrednotenja zalog na poslovni izid in bilanco stanja. Posebej pa velja izpostaviti, da bi se zgoraj navedene spremembe pokazale ob prehodu iz ene metode vrednotenja na drugo.

Najpomembneje pa je, da izbrana metoda vrednotenja zalog zagotavlja,:

- da knjigovodska vrednost zalog ne presega čiste iztržljive vrednosti;

- da je knjigovodska vrednost zalog čim bolj primerljiva z njihovo čisto iztržljivo vrednostjo, saj bi se v primeru preseganja prodajne vrednosti izguba iz poslovanja »skrivala v zalogah« oziroma bi se v primeru bistvenega podvrednotenja v primerjavi z iztržljivo vrednostjo del rezultata iz poslovanja zadrževal v zalogah. Slednje pa pomeni, da računovodski izkazi ne bi izkazovali resničnega in poštenega stanja uspeha in sredstev podjetja.

Upoštevanje ugotovitev,:

- da ima podjetje enakomerno proizvodnjo in prodajo
- iz opravljenih izračunov vrednotenja zalog po različnih metodah,

velja sedanjo metodo, ki jo podjetje uporablja, tj. metodo vrednotenja zalog po proizvodjalnih stroških, ohraniti. Veljalo pa bi v podjetju opraviti temeljito analizo stalnih cen polproizvodov in gotovih proizvodov, saj so odmiki od cen, ki so prikazani v obračunih proizvodnje, izjemno visoki. Pomen odmikov je širši, saj ne gre le za ugotavljanje realne vrednosti zalog, temveč tudi za ugotavljanje uspešnosti celotnega podjetja.

8. UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI

Literatura

1. Dominko Š., Hojak S., Petejan A., *Poslovodno računovodstvo*, Academia, Maribor, 2007.
2. Glažar T., *Računovodsko spremljanje proizvodnje*, Verlag Dashofer. Založba, d.o.o., Ljubljana, 2007.
3. Hočevar M., *Kontroling stroškov*, Mladinska knjiga d.o.o., Ljubljana, 2007.
4. Melavc D., *Kako gospodariti. Kranj: Založba moderna organizacija*, 1996.
5. *Slovenski računovodski standardi 2006*, Uradni list RS, 2005.

Viri

1. Finančni in ostali podatki podjetja XY d.o.o.