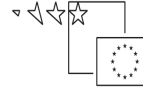




REPUBLIKA SLOVENIJA  
MINISTRSTVO ZA ŠOLSTVO IN ŠPORT



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

# STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO

LIDIJA ROBNIK

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

**Avtorica:**

mag. Lidija Robnik, univ. dipl. ekon.  
Much  
Višja strokovna šola



**Strokovna recenzentka:**

dr. Neva Maher, univ. dipl. ekon.

**Lektor:**

Grega Rihtar, dipl. slavist

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

657.47 (075.8) (0.034.2)

ROBNIK, Lidija

Stroškovno računovodstvo [Elektronski vir] : gradivo za 2.  
letnik / Lidija Robnik. - El. knjiga. - Ljubljana : Zavod IRC,  
2008. - (Višješolski strokovni program Ekonomist / Zavod IRC)

Način dostopa (URL) : [http://www.zavod-irc.si/docs/Skriti\\_dokumenti/  
Stroskovno\\_racunovodstvo-Robnik.pdf](http://www.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/Stroskovno_racunovodstvo-Robnik.pdf). - Projekt Impletum

ISBN 978-961-6824-11-8  
249774080

Izdajatelj: Konzorcij višjih strokovnih šol za izvedbo projekta IMPLETUM

Založnik: Zavod IRC, Ljubljana.

Ljubljana, 2008

*Strokovni svet RS za poklicno in strokovno izobraževanje je na svoji 120. seji dne 10. 12. 2009 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. 01301-6/2009 / 11-3 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

<b>1</b>	<b>STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO .....</b>	<b>3</b>
1.1	OPREDELITEV STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTA .....	3
1.2	POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO .....	5
<b>2</b>	<b>RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O STROŠKIH.....</b>	<b>7</b>
2.1	POMEN STROŠKOV .....	7
2.2	SPREMLJANJE IN PROUČEVANJE STROŠKOV .....	8
2.3	VRSTE STROŠKOV .....	9
2.3.1	Naravne vrste stroškov .....	10
2.3.2	Predračunski (načrtovani) in obračunski (dejanski) stroški .....	14
2.3.3	Izvirni in izvedeni stroški .....	14
2.3.4	Neposredni in posredni (skupni, splošni) stroški .....	14
2.3.5	Stalni in spremenljivi stroški .....	16
2.3.6	Stroški proizvodnje in drugih poslovnih funkcij .....	17
2.3.7	Stroški obdobja in poslovnih učinkov .....	17
2.3.8	Odločujoči in neodločujoči stroški .....	17
2.3.9	Dodatni in mejni stroški .....	17
2.3.10	Oportunitetni stroški .....	17
2.3.11	Obvladljivi in neobvladljivi stroški .....	17
2.3.12	Stroški glede na celovito obvladovanje kakovosti poslovanja .....	18
2.3.13	Dejanski, ocenjeni in standardni stroški .....	18
<b>3</b>	<b>RAČUNOVODSTVO PRVIN POSLOVNEGA PROCESA.....</b>	<b>20</b>
3.1	RAČUNOVODSTVO DOLGOROČNIH SREDSTEV .....	20
3.1.1	Računovodsko razvidovanje dolgoročnih sredstev .....	23
3.1.2	Računovodsko predračunavanje opredmetenih osnovnih sredstev .....	24
3.1.3	Računovodsko nadziranje opredmetenih osnovnih sredstev .....	24
3.1.4	Računovodsko proučevanje dolgoročnih sredstev .....	24
3.2	RAČUNOVODSTVO MATERIALA .....	25
3.2.1	Računovodsko razvidovanje materiala .....	28
3.2.2	Računovodsko predračunavanje materiala .....	30
3.2.3	Računovodsko nadziranje materiala .....	30
3.2.4	Računovodsko proučevanje materiala .....	30
3.3	RAČUNOVODSTVO PLAČ .....	31
3.3.1	Računovodsko razvidovanje plač .....	34
3.3.2	Računovodsko predračunavanje plač .....	35
3.3.3	Računovodsko nadziranje plač .....	35
3.3.4	Računovodsko proučevanja plač .....	36
3.4	RAČUNOVODSTVO PROIZVODNJE .....	36
3.4.1	Računovodsko razvidovanje poslovnih učinkov .....	36
3.4.2	Stroškovni nosilci .....	38
3.4.3	Računovodsko predračunavanje ustvarjanja poslovnih učinkov .....	41
3.4.4	Računovodsko nadziranje poslovnih učinkov .....	42
3.4.5	Računovodsko proučevanje poslovnih učinkov .....	42
3.5	RAČUNOVODSTVO STORITEV .....	42

3.5.1	Računovodsko razvidovanje storitev .....	43
3.5.2	Računovodsko predračunavanje storitev .....	44
3.5.3	Računovodsko nadziranje storitev .....	44
3.5.4	Računovodsko proučevanje storitev .....	44
3.6	<b>RAČUNOVODSTVO PRODAJE POSLOVNIH UČINKOV .....</b>	<b>44</b>
3.6.1	Računovodsko razvidovanje poslovnih prihodkov .....	44
3.6.2	Računovodsko predračunavanje, nadziranje in proučevanje prihodkov.....	45
3.6.3	Računovodsko razvidovanje poslovnih odhodkov .....	45
3.6.4	Računovodsko predračunavanje, nadziranje in proučevanje odhodkov .....	45
3.7	<b>RAČUNOVODSTVO TRGOVSKEGA BLAGA .....</b>	<b>46</b>
3.7.1	Računovodsko razvidovanje blaga.....	46
3.7.2	Računovodsko predračunavanje, nadziranje in proučevanje blaga .....	47
<b>4</b>	<b>METODE VREDNOTENJA POSLOVNIH UČINKOV .....</b>	<b>49</b>
4.1	VREDNOTENJE PO POLNI STROŠKOVNI CENI.....	49
4.2	VREDNOTENJE PO ZOŽENI LASTNI CENI .....	50
4.3	VREDNOTENJE PO PROIZVAJALNIH STROŠKIH.....	51
4.4	VREDNOTENJE PO SPREMENLJIVIH STROŠKIH.....	52
4.5	OBRAČUN TRGOVSKEGA BLAGA.....	54
<b>5</b>	<b>KALKULACIJE STROŠKOV .....</b>	<b>56</b>
5.1	POJEM IN NAMEN KALKULIRANJA.....	56
5.2	NAČELA KALKULIRANJA .....	56
5.3	VRSTE KALKULACIJ .....	57
5.3.1	Vrste kalkulacij z vidika časa.....	57
5.3.2	Vrste kalkulacij z vidika namena (cene).....	58
5.3.3	Vrste kalkulacij z vidika metod .....	62
<b>6</b>	<b>LITERATURA in viri .....</b>	<b>71</b>

# 1 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO

## *CILJI:*

*Pred nami je poglavje, v katerem se bomo podrobno poučili z vsebino, pomenom in vlogo stroškovnega računovodstva. Prav tako bomo spoznali, kako je potrebno v posameznih stroškovnih računovodstvih predračunavati in nadzirati posamezne ekonomske kategorije, kar je za vodstva podjetij osnova za sprejemanje poslovnih odločitev. Predstavljena bo tudi razlika med stroškovnim in poslovnim računovodstvom.*

## 1.1 OPREDELITEV STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTA

Stroškovno računovodstvo je računovodsko spremljanje in proučevanje notranjega področja poslovanja in podrobnejše spremlja in proučuje prvine in stroške poslovnega sistema (na primer: dolgoročna sredstva, material, plače, storitve drugih, stroške po mestih nastanka, stroške po proizvodih ipd.) ter poslovni izid posameznih organizacijskih enot v poslovnem sistemu. Stroškovno računovodstvo je analitične narave in je povezano s poslovanjem znotraj samega poslovnega sistema in ga v sodobni literaturi imenujemo računovodstvo za notranje uporabnike informacij (podjetniško računovodstvo). Njegova vsebina je zelo široka in presega stroškovni okvir in v sodobnem podjetništvu postaja vedno bolj osrednji informacijski servis, ki je v domeni poslovdstva in njemu v podporo in ni predmet zunanjih interesov in zakonske ali druge prisile. Spremlja in proučuje ekonomske razsežnosti vseh dogajanj v izvedbenih, upravljalnih in informacijskih funkcijah, da bi bila družba učinkovita in uspešna. Ne zanimajo ga poslovna razmerja z okoljem (poslovnimi partnerji, državo in drugimi), ampak se ukvarja s spremljanjem notranjih procesov in stanj.

Ker je torej naravnano v notranjost podjetja, je stroškovno računovodstvo organizirano tako, da lahko sproti spremlja in proučuje vse, kar se dogaja v zvezi s poslovnim procesom. Vse se začne z nabavo prvin poslovnega procesa in nadaljuje z usposabljanjem, uporabljanjem, vzdrževanjem in porabljanjem teh prvin v poslovnem procesu. Sledijo procesi osnovnih, pomožnih in stranskih dejavnosti, v katerih se ustvarjajo poslovni učinki – vmesni in končni, to so za trg sposobni proizvodi in storitve. Po njihovem dokončanju prideta na vrsto še skladiščenje in trženje teh poslovnih učinkov.

Namen vseh teh spremljanj in proučevanj je sestava računovodskih poročil, ki omogočajo nova spoznanja in so osnova za sprejemanje poslovnih odločitev.

Njegova vsebina je zelo široka in presega stroškovni okvir in v sodobnem podjetništvu postaja vedno bolj osrednji informacijski servis, ki je v domeni poslovdstva in njemu v podporo in ni predmet zunanjih interesov in zakonske ali druge prisile. Spremlja in proučuje ekonomske razsežnosti vseh dogajanj v izvedbenih, upravljalnih in informacijskih funkcijah, da bi bila družba učinkovita in uspešna.

Jedro računovodstva za notranje uporabnike je **kontroling**, ki predstavlja krmilo in motor družbe in poslovdstva. Pojmuje se tudi kot poslovna filozofija družbe, kot poseben slog vodenja in kot odločevalno naravnana informacijska in računovodska dejavnost. Zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje. Prav tako je kontroling strogo ciljno delovanje družbe, kaj vse je

usmerjeno v to, da družba dela tisto, kar je nujno potrebno za uresničevanje dolgoročnih in sprotnih poslovnih ciljev.

### **Stroškovno računovodstvo spremlja in proučuje:**

- prvine poslovnega procesa (delovna sredstva, predmeti dela, delovna sila in storitve) od trenutka, ko so na voljo, čeprav se še ne trošijo,
- stroške in poslovne učinke pri poslovnem procesu,
- poslovni izid za posamezne sestavne dele poslovnega procesa in poslovanja poslovnoizidnih enot.

Računovodski delavci, ki pripravljajo informacije iz stroškovnega računovodstva, si morajo znati odgovoriti na naslednja vprašanja: KOMU, KDAJ, KAKO, O ČEM IN ZAKAJ INFORMIRATI?

S stroški se torej ukvarja **stroškovno računovodstvo (računovodstvo za notranje potrebe)**, saj so informacije o nastalih stroških pomembne in dobrodošle za notranje uporabnike. Te naj bi kazale na uspešnost oziroma učinkovitost trošenja prvin poslovnega procesa. Stroškovno računovodstvo mora biti ustrezno organizirano, saj poslovodno odločanje zahteva dobro poznavanje stroškov, ki omogoča ustreznost informacij in njihovo pravočasnost.

**Stroškovno knjigovodstvo** se ukvarja s pripravo informacij o poslovni učinkovitosti in uspešnosti za odločevalne ravni v podjetju. Spremlja delne in vmesne poslovne izide v podjetju oziroma njegovih delih, podrobno spremlja in proučuje vsa sredstva, vhodne prvine, stroške in dejavnike poslovne uspešnosti.

**Stroškovno predračunavanje** se ukvarja z izdelovanjem računovodskih predračunov, in sicer predračunov stanj in gibanj vhodnih sredstev in prvin, stroškov, dokončevanja in trženja poslovnih učinkov ter predračunov učinkovitosti in uspešnosti poslovnih procesov znotraj posameznih dejavnosti in poslovnoizidnih enot.

**Stroškovno nadziranje in proučevanje** se ukvarjata s proučevanjem formalne in ekonomske pravilnosti vseh procesov in stanj, ki sodijo v področje dejavnosti stroškovnega računovodstva.

**Stroškovno računovodstvo** je torej del računovodenja, ki ga lahko razdelimo na:

- računovodstvo sredstev in prvin,
- računovodstvo ustvarjanja poslovnih učinkov,
- računovodstvo gotovih učinkov in prodaje,
- računovodstvo notranje poslovne uspešnosti.

**Računovodstvo sredstev in prvin** podrobno spremlja in proučuje vrednosti in količine posameznih vrst opredmetenih osnovnih sredstev, gibljivih sredstev in prvin ob nabavi, obrabi in porabi ter njihovo stanje:

NABAVA SREDSTEV ----- Vrsta in obseg ----- Stroški v zvezi  
nabavljenih sredstev z nabavo

UPORABA SREDSTEV-----Vrsta in obseg ----- Stroški v zvezi  
uporabljenih sredstev z uporabo

PORABA, ODTUJITEV IN IZLOČITEV SREDSTEV	-----Vrsta in obseg ----- porabe, odtujitve, izločitve sredstev	Stroški v zvezi s porabo, odtujitvijo izločitvijo sredstev
--	---	--

**Najznačilnejša posamična (analitična) računovodstva so:**

- knjigovodstvo opredmetenih osnovnih sredstev,
- knjigovodstvo materiala,
- knjigovodstvo plač,
- knjigovodstvo storitev kot prvin,
- knjigovodskih stroškovnih mest,
- knjigovodstvo stroškovnih nosilcev,
- knjigovodstvo polproizvodov,
- knjigovodstvo proizvodov,
- knjigovodstvo trgovskega blaga,
- knjigovodstvo prodaje.

Prav tako je z naštetimi knjigovodstvi in njihovi obračuni povezano ustrezno računovodsko predračunavanje, računovodski nadzor in računovodska analiza, o čemer bomo spregovorili v naslednjih poglavjih.

**Računovodstvo ustvarjanja poslovnih učinkov** spremlja in proučuje stroške, ki jih povzročajo poslovni procesi v podjetju. Ukvarja se s stroški po vrstah, mestih, delnih in glavnih procesih in nosilcih ter količine in stroškovne vrednosti poslovnih učinkov. Značilen primer je računovodstvo proizvodnje.

**Računovodstvo gotovih učinkov in prodaje** spremlja in proučuje vrednosti in količine izgotovljenih in prodanih proizvodov in storitev.

**Računovodstvo poslovnoizidnih enot** spremlja in proučuje uspešnost poslovanja, ki jo podjetje dosega s prodanimi proizvodi in storitvami po skupinah, tržiščih in organizacijskih enotah. Ukvarja se torej z notranjo poslovno uspešnostjo podjetja.

## 1.2 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO

Poleg stroškovnega in finančnega računovodstva, se v teoriji in praksi omenja tudi poslovodno računovodstvo, ki ni tretji sklop računovodskih delov, temveč izhaja iz njiju. Poslovodno računovodstvo je v večjem obsegu usmerjeno k potrebam po informacijah pri poslovnem odločanju, medtem ko sta finančno in stroškovno računovodstvo v tem pogledu še nevtralni. Če je finančno računovodstvo namenjeno predvsem zunanjemu poročanju, je poslovodno računovodstvo namenjeno notranjim uporabnikom (zlasti poslovodstvu). Pomen poslovodnega računovodstva se povečuje, ker se vedno bolj odločamo na podlagi informacij.

**Poslovodno računovodstvo pomaga poslovodstvu pri odločanju, da:**

- dosega svoje cilje,
- oblikuje poslovno politiko,
- spremlja in ugotavlja dosežke,

- ocenjuje notranje in zunanje vplive na okolje, v katerem podjetje deluje,
- načrtuje za prihodnost,
- primerja alternativne možnosti,
- bolj učinkovito obvladuje proizvodjalne dejavnike,
- nadzira vsakodnevne operacije,
- se posveča posebnim dejavnikom, ki so iz različnih razlogov potrebni posebne priložnosti,
- rešuje probleme, povezane z naložbami,
- upošteva vedenjske dejavnike (upošteva zaposlence).

## **Razlika med stroškovnim in poslovnim računovodstvom**

### **Glavna razlika med njimi je:**

- tako finančno kot stroškovno računovodstvo načeloma sestavljajo ustrezno knjigovodstvo z računovodskimi razvidi, računovodskim predračunavanjem z računovodskimi predračuni, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje;
- v poslovnem računovodstvu je zadeva drugačna, saj se nič ne začne s knjigovodskimi listinami, temveč s potrebami po računovodskih in drugih informacijah v odločevalnem sistemu. Izhaja se iz opredelitve problema, odločanja in določanja razmer, v katerih ga je treba reševati. Iz proučevanja možnih različic, po katerih bi ga bilo mogoče rešiti iz izbire sodil, na podlagi katerih bi bilo mogoče izbrati najprimernejšo različico. Računovodske informacije, ki jih potrebuje vsaka od teh različic, je treba ustrezno oblikovati in predstaviti tistim, ki odločajo ali pri tem sodelujejo.

### **Povzetek:**

**V prvem poglavju smo spoznali pomen, vsebino in vlogo stroškovnega računovodstva, ki je namenjeno odločitveni ravni v podjetju. Seznanili smo se z analitičnimi knjigovodstvi, ki so del stroškovnega računovodstva. Prav tako sedaj vemo tudi, kaj pomeni »kontroling«.**

### **Ključne besede:**

**stroškovno računovodstvo, poslovnostno računovodstvo, stroškovno knjigovodstvo, stroškovno predračunavanje, stroškovno nadziranje, kontroling**

### **Vprašanja za ponavljanje:**

- 1 Kako bi opisali pomen stroškovnega računovodstva?
- 2 Komu so namenjene informacije iz stroškovnega računovodstva?
- 3 V kakšni obliki se pripravijo informacije iz stroškovnega računovodstva?
- 4 Opišite kontroling.
- 5 Naštejte, katera analitična knjigovodstva sestavljajo stroškovno računovodstvo?
- 6 Skušajte podati svoje odgovore na vprašanje komu, kdaj, kako, o čem in zakaj podati informacije iz stroškovnega računovodstva?
- 7 Komu je namenjeno poslovnostno računovodstvo?
- 8 Naštejte, v čem se razlikujeta stroškovno in poslovnostno računovodstvo?



## 2 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O STROŠKIH

### *CILJI:*

*V tem poglavju bomo spoznali, kaj so prvine poslovnega procesa in kakšne stroške povzročajo. Podrobno se bomo seznanili s pomenom, vsebino in vrstami stroškov iz različnih zornih kotov. Spoznali bomo, kaj je potrošek, strošek, odhodek in izdatek ter kakšna je razlika med njimi. Prav tako se bomo podrobno spoznali z amortizacijo, kot stroškom delovnih sredstev. Seznanili se bomo, zakaj je pomembno spremljanje in proučevanje stroškov.*

### 2.1 POMEN STROŠKOV

Poslovanje vsakega podjetja je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov (ustvarjanje proizvodov ali opravljanje storitev). Pri tem se pojavljajo stroški. Zato ima pomen poznavanja stroškov vpliv na sprejetje ustreznih poslovnih odločitev.

To pomeni, da je v odločanje in sprejemanje poslovnih odločitev vpleteno:

- načrtovanje,
- pripravljane izvajanja,
- nadziranje poslovanja.

Stroške je glede na vlogo posameznih dejavnikov gospodarjenja mogoče razvrstiti po njihovih izvornih vrstah na:

- stroške materiala,
- stroške storitev,
- amortizacijo in odpise,
- stroške obresti, stroške dela,
- stroški v zvezi z ustvarjanjem poslovnih učinkov,
- stroške dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida.

**Poslovnega procesa ni mogoče izvesti brez prvin, ki ga sestavljajo, in te so:**

- **delovna sredstva** (stroji, naprave, inštalacije, prevozna sredstva, inventar, zemljišča, zgradbe, biološka sredstva),
- **predmeti dela** (surovine, material, polproizvodi, energija),
- **storitve** (prevozne in strojne storitve, popravila, storitve PTT, reprezentanca, reklama, bančni stroški in drugi),
- **zaposlenci.**

**Pri poslovnih odločitvah so najpomembnejši stroški, zato moramo zelo dobro vedeti:**

- kdaj znesek obravnavamo kot strošek,
- kako se stroški v različnih okoliščinah obnašajo.

Poznavanje zneskov, ki izpolnjujejo pogoje, da so stroški, je izredno pomembno, ker so stroški tisti, ki jih upoštevamo v kalkulacijah in jih prevalimo na kupce. To je pomembno pri podjetjih, kjer določajo prodajno ceno na podlagi kalkulacij in ne razmer na trgu (zavodi, javna podjetja).

Stroški se pojavljajo v zvezi s potroški delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in zaposlencev pri nastajanju in razpečavanju poslovnih učinkov.

Stroški so opredeljeni kot zneski, ki so za proizvodjalni proces nujno potrebni in ko jih moramo všteti v ceno proizvoda ali storitve.

### **Pomembne so naslednje tri prvine:**

- s stroški merimo potrošek prvin poslovnega procesa. **Potrošek** je količina prvin, ki se porabijo oziroma obrabijo v poslovnem procesu in morajo biti v neposredni ali posredni vzročni zvezi s poslovnimi učinki;
- **strošek** je cenovno ovrednoten potrošek prvin poslovnega procesa ( $\text{strošek} = \text{potrošek} \times \text{cena prvine}$ ) in je vedno izražen z denarno enoto;
- nastanek stroškov je vedno povezan z nekim namenom oziroma stroškovnim objektom. Ti nameni lahko vključujejo: proizvode, oddelke, projekte, kupce ali druge stvari in aktivnosti, za katere želimo ugotavljati stroške.

Ali je nek znesek strošek ali odhodek, je posebnega pomena pri **kalkulacijah**. Stroški so zelo pomembni, saj v praksi obstajajo pogoji, ki jih mora izpolnjevati nek znesek, da ga lahko opredelimo kot strošek.

### **Strošek je lahko samo tisti znesek, ki:**

- se nanaša na prvine poslovnega procesa,
- je nastal s trošenjem prvine poslovnega procesa (zaloga ni strošek),
- se nanaša na prvino, če ime le-ta prvina ceno,
- velikost zneska mora biti utemeljena in hkrati tudi najmanjša, da se lahko nek poslovni proces odvija,
- ta znesek mora biti nujno potreben, da se lahko poslovni proces odvija.

**Odhodki** vplivajo na poslovni izid in lahko nastanejo tudi neodvisno od stroškov, in sicer, če se povečajo obveznosti do virov sredstev ali zmanjšajo sredstva.

**Izdatki** so neposredna zmanjšanja denarnih sredstev iz transakcijskih računov, ki se lahko pojavijo tudi neodvisno od stroškov.

Informacije o dejanskih stroških ni mogoče uporabljati pri vsakodnevnih odločitvah, ker so prepozno na voljo. Zato je zelo pomembno **načrtovanje stroškov**, ki nam olajša začetne poslovne odločitve. Prav tako je pomembno sodilo za presojanje dejanskih stroškov - **nadzor** nad njimi. Nadzor nam omogoča raziskovati možnosti za izboljšave.

## **2.2 SPREMLJANJE IN PROUČEVANJE STROŠKOV**

Spremljanje in proučevanje stroškov, kot strokovna naloga računovodstva, mora zagotoviti lastnikom, poslovodstvu in podjetnikom podrobne in pravočasne informacije o:

- prihodnjem,
- sedanjem in
- preteklem obdobju.

Le na tej osnovi bodo lahko njihove poslovne odločitve realnejše in pravilnejše.

Končni cilj proučevanja stroškov iz različnih zornih kotov je ugotoviti stroške za posamezen proizvod ali posamezno končno storitev, ki je predmet prodaje.

#### **Proučevanje stroškov poteka glede na to:**

- kako se gibljejo, ko se obseg poslovanja povečuje ali zmanjšuje,
- nadaljujemo s tem, da primerjamo stroške v različnih obdobjih ali različnih podjetjih,
- proučujemo utemeljenost in neizbežnost posameznih vrst stroškov.

Šele na temelju proučevanj stroškov in poznavanja zmogljivosti ter na temelju raziskave trga in poznavanja možnosti za prodajo je mogoče izbrati takšen proizvodni program poslovanja, ki omogoča podjetju najboljše poslovne izide.

Stroške je pomembno proučevati po tistih kategorijah, na podlagi katerih lahko vplivamo na zmanjšanje stroškov:

- za oceno **dosežkov vodje enote** upoštevamo le obvladljive stroške in ne vse stroške na enoto,
- za **vrednotenje zalog** upoštevamo le tiste stroške, po katerih bomo vrednotili zaloge,
- za **oceno ugodnejše nabave ali proizvodnje** upoštevamo le odločujoče stroške,
- vse stroške upoštevamo, ko **izračunavamo prodajno ceno**, katero ugotovimo tako, da k stroškovni ceni prištejemo pribitek (zaslužek), ki ga obravnavamo enako kot stroške.

#### **Namen proučevanja stroškov**

Stroške lahko proučujemo za različne namene in s tem pridemo do različnih informacij o nastalih stroških.

#### **Stroške proučujemo kot:**

- **stroške v celotnem obsegu** – informacije, ki jih pridobimo, so podlaga za primerjavo z načrtovanimi stroški, za ugotavljanje dobičkonosnosti poslovanja ali enote. Pri poslovnih odločitvah moramo dajati prednost načrtovanim stroškom pred dejanskimi, saj je treba prodajno ceno postaviti ali presojati prej, kot je mogoče obračunati dejanske stroške, ki zadevajo proizvod ali storitev,
- **stroške na količinsko enoto poslovnega učinka** – informacije so podlaga za postavljanje in presojanje prodajne cene poslovnega učinka,
- **stroške organizacijskih enot** – informacije so podlaga za presojanje odgovornosti in uspeha organizacijskih enot,
- **stroške posameznega kupca** – informacije so podlaga za presojanje, ali s posameznim kupcem še sodelovati ali ne.

### **2.3 VRSTE STROŠKOV**

Obravnavanje stroškov je treba prilagoditi namenu njihovega proučevanja. Zaradi tega moramo zelo natančno poznati obnašanje stroškov v različnih okoliščinah. Poleg razvrščanja stroškov je pomembno tudi poznavanje stroškov po stopnjah v celotni verigi. Poznati je potrebno stroške znotraj in zunaj podjetja. Poznavanje stroškov v celotni vertikalni verigi je dobro izhodišče za znižanje stroškov v celotni verigi in ne samo znotraj podjetja. V vsakem podjetju je zapletena sestava stroškov, saj se s težavo razpoznajo lastnosti, ki jih posamezni stroški povzročajo.

**Zato je potrebno poskrbeti za njihovo:**

- vsestransko preglednost,
- prisotnost,
- vplivnost,
- poslovno pomembnost.

Ko v podjetju spoznamo stroške (vrsto, dinamiko, povzročitelje), si postavimo želeno raven stroškov (standardna višina stroškov, ki jo primerjamo z dejanskimi stroški), ki jih lahko obvladujemo (vpliv na višino ali znižanje). Zavedati se moramo, da je znižanje stroškov eden od načinov izboljšanja uspešnosti poslovanja oziroma povečanja dobička podjetja.

**Stroške lahko znižamo na naslednje načine:**

- z boljšo izrabo zmogljivosti,
- z izboljšanjem procesne tehnologije,
- na podlagi učinkov izkušenosti.

### **2.3.1 Naravne vrste stroškov**

Razvrščanje stroškov se opravi glede na prvine poslovnega procesa.

**Ločimo naslednje stroške:**

- materiala,
- storitev,
- amortizacija,
- delo.

**Stroški materiala** nastopijo takrat, ko material, ki ga imamo na zalogi, damo v proizvodnjo in ga predelamo v poslovne učinke. Nabava materiala ne predstavlja stroška, ampak poveča vrednost in količino zalog.

**Stroški storitev** nastopijo, ko prejmemo račun od dobavitelja, ki nam je storitev opravil. Stroški storitev so lahko naslednji: transportne storitve, storitve podizvajalcev (kooperantov), stroški najemnin, storitve investicijskega vzdrževanja (popravila, servisi), stroški reklame in reprezentance, stroški zavarovalnih premij, stroški dela študentov preko študentskega servisa, stroški, povezani s službeno potjo, stroški plačilnega prometa in bančnih garancij, stroški notarjev, odvetnikov, davčnih, računovodskih in drugih zunanjih svetovalcev, stroški storitev računovodskega servisa, stroški avtorskih pogodb in podjemnih pogodb, stroški sejin članov nadzornega sveta in podobni stroški.

**Primer 1:**

**Najamemo zunanega sodelavca za izdelavo pravilnika o računovodenju in popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev (inventura). Z njim sklenemo podjemno pogodbo, katere bruto vrednost znaša 500 EUR.**

**Obračun podjemne pogodbe:**

1. bruto pogodbena vrednost	500 EUR
2. 10 % - normirani stroški	<u>(50 EUR)</u>
3. osnova za dohodnino	450 EUR
4. 25 % - akontacija dohodnine	<u>112,50 EUR</u>
<b>5. Neto pogodbena vrednost (1-4)</b>	<b>387,50 EUR</b>

Podjetje nakaže zunanjemu sodelavcu 387,50 EUR na njegov transakcijski račun in 112,50 EUR DURS. Prejemnik nakazila bo moral vrednost podjemne pogodbe prijaviti v letni napovedi dohodnine (bruto vrednost, normirane stroške in akontacijo dohodnine).

Vendar za podjetje ni samo strošek 500 EUR, ampak mora na to vrednost obračunati še 25-odstotni davek na pogodbeno delo, 6 % prispevkov socialno zavarovanje in 3,08 EUR pavšalnega prispevka za nesreče pri delu.

Kar pomeni, da je **celotni stroške najema zunanjega delavca** za podjetje **658,08 EUR (500 EUR; 25 % od 500 EUR = 125 EUR; 6 % od 500 EUR = 30 EUR in 3,08 EUR)**.

Strošek je za podjetje visok (sodi med stroške intelektualnih storitev).

**Primer 2:**

**Najamemo zunanjega sodelavca za prevod in lektoriranje komercialne pogodbe in bančne garancije, ki jo moramo predložiti tujemu poslovnemu partnerju. Z njim sklenemo avtorsko pogodbo, katere bruto vrednost znaša 500 EUR.**

**Obračun avtorske pogodbe:**

1. bruto pogodbena vrednost	500 EUR
2. 10 % - normirani stroški	<u>(50 EUR)</u>
3. osnova za dohodnino	450 EUR
4. 25 % - akontacija dohodnine	<u>112,50 EUR</u>
<b>5. Neto pogodbena vrednost (1-4)</b>	<b>387,50 EUR</b>

Podjetje nakaže zunanjemu sodelavcu 387,50 EUR na njegov transakcijski račun in 112,50 EUR DURS. Prejemnik nakazila bo moral vrednost avtorske pogodbe prijaviti v letni napovedi dohodnine (bruto vrednost, normirane stroške in akontacijo dohodnine). Za podjetje je celotni strošek 500 EUR (ni potrebno obračunavati in nakazovati drugih dajatev). Strošek sodi med stroške intelektualnih storitev.

Iz primerov 1 in 2 smo ugotovili, da je za podjetje podjemna pogodba neugodna, saj je precej obdavčena. Ob enaki bruto pogodbene vrednosti je za podjetje dražja za skoraj **32 %** ( $658,08 / 500 \times 100 = 31,62 \%$ ).

**Amortizacija** je strošek dolgoročnih sredstev in pomeni:

- zmanjšanje vrednosti OOS in NS zaradi njihove obrabe,
- prenašanje vrednosti OOS in NS na proizvedene poslovne učinke,
- zbiranje denarja za nadomestitev vrednosti obrabljenih OOS.

Amortizacija je po pomembnosti drugi notranji vir finančnih sredstev na eni strani, na drugi strani pa se z njo prenaša vrednost OOS in NDS med stroške.

Metoda se izbere glede na pričakovani oziroma ocenjeni vzorec gospodarskih koristi. Če tega ni mogoče določiti, se uporablja metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

Določeno preostalo vrednost opredmetenega osnovnega sredstva smo sedaj dolžni preveriti najmanj na koncu vsakega poslovnega leta.

Vsa tista opredmetena osnovna sredstva, ki se ne uporabljajo trajno, čeprav so še uporabna, se izmerijo po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje. Upošteva pa se vedno tista vrednost, ki je nižja. Torej se ne evidentirajo več po knjigovodski vrednosti na dan, ko so izločeni iz uporabe.

Poslovni sistem amortizira OOS in NDS **časovno** (obračunavanje amortizacije glede na čas trajanja uporabe OOS in NOS) ali **funkcionalno** (obračunavanje amortizacije glede na dejansko uporabo OOS in NOS).

Razdobje amortiziranja OOS in NS ne sme biti daljše od tiste dobe njihovega trajanja, ki je odvisna od predvidene fizične obrabe, fizičnega, tehničnega ali ekonomskega staranja posameznega OOS in NS.

Funkcionalno amortiziranje temelji na domnevi o prevladujoči vlogi fizične obrabe OOS in NS, ki je neposredno odvisna od obsega njegove uporabe. Višina obračunane amortizacije je povezana s količino proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev.

Opredmetena osnovna sredstva se začnejo amortizirati prvi dan v mesecu, ki sledi mesecu, ko so usposobljena za uporabo. Torej ne glede na to, ali se dejansko že uporabljajo ali ne. Z zakonom so določene maksimalne amortizacijske stopnje.

Znesek amortizacije izračunamo po naslednjem obrazcu:

**letni znesek amortizacije = nabavna vrednost × letna amortizacijska stopnja/100**

**amortizacijska stopnja = 1 / življenjska doba uporabe ALI število uporab v enem letu / število uporab v življenjski dobi × 100**

**Poznamo več metod amortiziranja:**

- **metoda enakomernega (linearnega) časovnega amortiziranja** (letni zneski amortizacije so vedno enaki, zaradi česar se amortizacijska stopnja ne spreminja),
- **metoda padajočega časovnega amortiziranja** (največji znesek amortizacije se obračuna v prvem letu, nato se zmanjšuje in je zadnje leto najmanjši, kar pomeni, da je usposobljenost OOS in NS v začetku večja kot pozneje),
- **metoda funkcionalnega amortiziranja** (obračunavanje amortizacije glede na dejansko uporabo v posameznem obdobju).

Poslovni sistem ima možnost, da se samostojno odloči za metodo amortiziranja, vendar jo mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje, razen če nastopijo spremenjene okoliščine in opravičujejo spremembo metode amortiziranja. V obračunskem obdobju, v katerem pride do spremembe metode amortiziranja, je treba učinke spremembe

izmeriti in jih opisati v poročilu o spremembi in razlogih zanjo. Odločanje pri vodenju politike amortizacije je svobodno, skupaj z možnostjo vpliva na višino ustvarjenega dobička.

Do izteka amortizacijske dobe se vrednost OOS in NS zniža za znesek amortizacije, medtem ko se gibljiva sredstva za isti znesek povečajo.

**Primer 3:**

**Nabavili smo opremo, katere nakupna (fakturna) vrednost je 500.000 EUR, stroški prevoza znašajo 20.000 EUR in stroški montaže 8.000 EUR - vse vrednosti so brez 20-odstotnega davka na dodano vrednost. Ocenimo, da bomo opremo uporabljali 5 let in jo amortizirali s pomočjo linearne metode amortiziranja.**

Sestavine kalkulacije	Vrednost v EUR
nakupna vrednost	500.000
prevoz	20.000
montaža	8.000
<b>nabavna vrednost (NV)</b>	<b>528.000</b>
DDV	105.600
<b>nabavna vrednost z DDV</b>	<b>633.600</b>

Ko ugotovimo **NV opreme**, najprej **izračunamo amortizacijsko stopnjo**.

$$\text{amortizacijska stopnja} = 1/\text{življenjska doba uporabe} = 1/5 \text{ let} = 0,20 \times 100 = 20 \%$$

Oprema se bo letno amortizirala po 20-odstotni stopnji, kar pomeni, da bo njena vrednost po petih letih enaka nič. Sedaj izračunajmo **amortizacijski znesek po metodi linearnega časovnega amortiziranja**.

**PAZITE! Za osnovo se vzame NV opreme brez DDV!**

$$\text{letni znesek amortizacije} = \text{nabavna vrednost} \times \text{letna amortizacijska stopnja}/100$$

$$\text{letni znesek amortizacije} = 633.600 \times 20 / 100 = 126.720 \text{ EUR}$$

Letno bomo odpisali (amortizirali, zmanjšali vrednost opreme) za 126.720 EUR. Naredimo preizkus, če smo pravilno izračunali ( $126.720 \text{ EUR} \times 5 \text{ let} = 633.600 \text{ EUR}$ ). Metoda linearne (enakomerne) amortizacije pomeni, da je odpis vsako leto enak.

**Primer 4:**

**Uporabimo iste podatke, kot smo jih v primeru 3, s tem, da se odločimo za padajoče amortiziranje z metodo vsote letnih zneskov.**

NV je ista, izračunati pa moramo nove letne zneske amortizacije, ki se bodo razlikovali od primera 3 v tem, da bo znesek amortizacije vsako leto manjši.

$$\text{Izračunamo tako, da najprej seštejemo leta uporabe } 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

$$\text{letni znesek amortizacije za prvo leto} = 633.600 \times 5 / 15 = 211.200 \text{ EUR}$$

$$\text{letni znesek amortizacije za drugo leto} = 633.600 \times 4 / 15 = 168.960 \text{ EUR}$$

$$\text{letni znesek amortizacije za tretje leto} = 633.600 \times 3 / 15 = 126.720 \text{ EUR}$$

$$\text{letni znesek amortizacije za četrto leto} = 633.600 \times 2 / 15 = 84.480 \text{ EUR}$$

**letni znesek amortizacije za peto leto =  $633.600 \times 1 / 15 = 42.240$  EUR**

Naredimo preizkus in ugotovimo, če v petih letih v celoti amortiziramo opremo - seštejemo letne amortizacijske zneske (211.200 EUR + 168.960 EUR + 126.720 EUR + 84.480 EUR + 42.240 EUR = 633.600 EUR). Od primera 3 se razlikuje v tem, da je amortizacijski znesek v prvih letih večji, nato se vsako leto zmanjšuje.

**Stroški dela** so povezani z bruto plačami zaposlencev in vsemi dajatvami (prispevki in posebni davek na izplačane plače – z letom 2009 tega davka ne bo več), ki jih mora delodajalec obračunati in plačati na bruto plače. Med stroške dela se uvrščajo tudi bolniška odsotnost, regres za letni dopust, jubilejne nagrade, prevoz na in z dela, regres za prehrano, odpravnine ob upokojitvi in prekinitvi delovnega razmerja. Več o stroških dela boste spoznali v poglavju **3.4 Računovodstvo plač**.

### 2.3.2 Predračunski (načrtovani) in obračunski (dejanski) stroški

Do teh stroškov pridemo, če upoštevamo časovni vidik ugotavljanja stroškov. **Načrtovani stroški** so stroški, ki so zajeti v predračunih, ki jih ugotovimo pred začetkom proizvodnega procesa. **Dejanski stroški** so stroški v obračunih, ki jih ugotavljamo po končanem proizvodnem procesu. Za poslovne odločitve je ta vidik razvrščanja stroškov med najpomembnejšimi, ker se poslovna odločitev sprejema na podlagi načrtovanih stroškov.

### 2.3.3 Izvirni in izvedeni stroški

Delitev teh vrst stroškov je narejena z vidika, ali so stroški posamezne enote posledica sodelovanja znotraj ali zunaj podjetja. Členitev je pomembna za poslovne odločitve, zlasti takrat, kadar so enote podjetja pri svojih odločitvah samostojne in njihove odločitve lahko tudi škodijo podjetju kot celoti.

### 2.3.4 Neposredni in posredni (skupni, splošni) stroški

Delitev teh stroškov je odvisna od načina njihovega razporejanja na posamezne proizvode ali storitve. Za **neposredne stroške** velja, da jih lahko že na podlagi knjigovodske listine pripišemo posameznim proizvodom ali storitvam (neposredni stroški materiala, storitev, amortizacije, dela). **Posredni stroški** so stroški, ki so povezani s celotnim poslovanjem in ne morejo v celoti obremeniti določnega proizvoda ali storitve (najemnine, bančni stroški, literatura, stroški dela delovne sile, obresti, reklama, reprezentanca, elektrika, kanalščina, prispevki za stavbno zemljišče, certifikati ISO ipd.). Posredne stroške pripišemo posameznim proizvodom ali storitvam s pomočjo različnih podlag (ključev, razdelilnikov, odstotkov). Posredne stroške imenujemo tudi skupni (splošni stroški), saj so skupni stroški več proizvodom ali storitvam (posredni stroški materiala, storitev, amortizacije, dela).

**Ključ za razporejanje posrednih stroškov =  $\text{splošni stroški} / \text{osnova} \times 100$ .**

**Osnova za razporejanje posrednih stroškov so lahko:**

- neposredni stroški dela,
- neposredni stroški materiala,
- skupni neposredni stroški,



- ure neposrednega dela,
- ure strojnega dela,
- število zaposlenih in podobno.

Omeniti velja, da lahko vse splošne stroške razporejamo s pomočjo iste osnove ali ob upoštevanju kombinacije različnih osnov. Izbira osnove namreč bistveno vpliva na ugotavljanje lastnih cen posameznih proizvodov.

#### Primer 5:

Podjetje proizvaja 3 vrste proizvodov (A, B, C). Skupni splošni stroški znašajo 300.000 EUR. Podatki o proizvedenih količinah in stroških so naslednji:

Proizvod	PK*	NSM v EUR**	NSD v EUR***
A	1.000 kom	100.000	50.000
B	500 kom	100.000	150.000
C	2.000 kom	100.000	100.000
<b>SKUPAJ</b>		<b>300.000</b>	<b>300.000</b>

\* proizvedena količina

\*\* neposredni stroški materiala

\*\*\* neposredni stroški dela

Splošne stroške (SS) bomo razporedili na osnovi treh različnih ključev.

#### a) Neposredni stroški materiala (NSM)

Ključ =  $(SS / NSM) \times 100 = (300.000 \text{ EUR} / 300.000 \text{ EUR} \times 100) = 100 \%$

Proizvod	PK	NSM	NSD	CNS	SS	CS*	LC**
1	2	3	4	5 = 3+4	6	7 = 5+6	8 = 7 / 2
A	1.000	100.000	50.000	150.000	100.000	250.000	<b>250</b>
B	500	100.000	150.000	250.000	100.000	350.000	<b>700</b>
C	2.000	100.000	100.000	200.000	100.000	300.000	<b>150</b>
<b>SKUPAJ</b>		<b>300.000</b>	<b>300.000</b>	<b>600.000</b>	<b>300.000</b>	<b>900.000</b>	

\* celotni stroški

\*\* lastna cena

#### b) Neposredni stroški dela (NSD)

Ključ =  $(SS / NSD) \times 100 = (300.000 \text{ EUR} / 300.000 \text{ EUR} \times 100) = 100 \%$

Proizvod	PK	NSM	NSD	CNS	SS	CS*	LC**
1	2	3	4	5 = 3+4	6	7 = 5+6	8 = 7 / 2
A	1.000	100.000	50.000	150.000	50.000	200.000	<b>200</b>
B	500	100.000	150.000	250.000	150.000	400.000	<b>800</b>
C	2.000	100.000	100.000	200.000	100.000	300.000	<b>150</b>
<b>SKUPAJ</b>		<b>300.000</b>	<b>300.000</b>	<b>600.000</b>	<b>300.000</b>	<b>900.000</b>	

\* celotni stroški

\*\* lastna cena

## c) Celotni neposredni stroški (CNS)

$$\text{Ključ} = (\text{SS} / \text{CNS}) \times 100 = (300.000 \text{ EUR} / 600.000 \text{ EUR} \times 100) = 50 \%$$

Proizvod	PK	NSM	NSD	CNS	SS	CS*	LC**
1	2	3	4	5 = 3+4	6 = 5 × 0,5	7 = 5+6	8 = 7 / 2
A	1.000	100.000	50.000	150.000	75.000	225.000	<b>225</b>
B	500	100.000	150.000	250.000	125.000	375.000	<b>750</b>
C	2.000	100.000	100.000	200.000	100.000	300.000	<b>150</b>
<b>SKUPAJ</b>		<b>300.000</b>	<b>300.000</b>	<b>600.000</b>	<b>300.000</b>	<b>900.000</b>	

\* celotni stroški

\*\* lastna cena

## 2.3.5 Stalni in spremenljivi stroški

Stroški se ne vedejo enako, kadar poslovni sistem spreminja obseg dejavnosti, zato jih delimo na:

- **stalne (fiksne)** – na njihovo višino ne vplivajo spremembe obsega dejavnosti (na primer amortizacija, najemnine, plače poslovođij in režije, stroški prispevkov in dajatev, komunala, stavbna zemljišča, članarine ipd.). Večji je obseg dejavnosti, manjši so stroški na enoto;
- **spremenljive (variabilne)** – na njihovo višino vplivajo spremembe obsega dejavnosti. Na količinsko enoto so vedno enaki.

## Nadaljnja delitev stalnih in spremenljivih stroškov je naslednja:

- **neomejeno (absolutno) stalni** – na njih **obseg dejavnosti sploh ne vpliva**, saj je njihov znesek enak pri velikem ali majhnem obsegu dejavnosti, pri popolni ali delni izrabi zmogljivosti. To pomeni, čim večjo količino ustvari poslovni sistem v nekem obdobju, tem manjši del stroškov odpade na količinsko enoto poslovnega učinka;
- **omejeno (relativno) stalni** – na njih **spremenba obsega dejavnosti ne vpliva v določenih mejah** - ko so te meje prekoračene, se stroški sunkovito povečajo, vendar do prve naslednje meje nanje spet ne vpliva obseg dejavnosti. Na količinsko enoto poslovnega učinka so ti stroški obratno sorazmerni z obsegom dejavnosti. Te stroške ima poslovni sistem, kadar zaradi povečane proizvodnje uvede nov stroj, ki povzroča povečanje amortizacije, kadar se zaradi nove izmene povečajo stroški kurjave, razsvetljave in podobno;
- **sorazmerno (proporcionalno) spremenljivi** – na količinsko enoto poslovnega učinka so vedno enaki. To so denimo stroški izdelovalnega materiala ali plače, ki so obračunane glede na ustvarjene količine;
- **napredujoči (progresivno) spremenljivi** – so tisti stroški, ki se povečujejo hitreje kot obseg dejavnosti, povečujejo se na količinsko enoto poslovnega učinka, kadar poslovni sistem v enakem obdobju napravi več. To so plače, kadar zaradi povečanega obsega proizvodnje uvedemo dražje nočno in nadurno delo in podobno;
- **nazadujoči (degresivno) spremenljivi** – so tisti stroški, ki se ne povečujejo kot obseg dejavnosti, na količinsko enoto poslovnega učinka se zmanjšujejo, kadar se povečuje obseg dejavnosti.

### 2.3.6 Stroški proizvodjanja in drugih poslovnih funkcij

Stroški povezani z delovanjem poslovnih funkcij vsakega podjetja. Iz tega zornega kota jih razdelimo po posameznih poslovnih funkcijah. Večina poslovnih funkcij je razvita tako, da ko so opredeljene možnosti in potrebne prodajne funkcije, lahko uspešno deluje proizvodjalna funkcija in je velikost stroškov razvrščena le na stroške proizvodjanja in neproizvodjanja. SRS dajejo pomembnost razvrščanja stroškov na stroške proizvodjanja in neproizvodjanja in priporočajo vrednotenje poslovnih učinkov po stroških proizvodjanja.

### 2.3.7 Stroški obdobja in poslovnih učinkov

SRS upoštevajo, da se v zalogah poslovnih učinkov lahko zadržujejo le stroški proizvodjanja, druge stroške pa mora podjetje pokriti iz sprotnih prihodkov. Tako ločimo **stroške učinkov** in **stroške obdobja**.

### 2.3.8 Odločujoči in neodločujoči stroški

**Odločujoči stroški** so tisti stroški, katerih sedanji celotni obseg bi se spremenil, če bi sprejeli neko različico. **Neodločujoči stroški** ostanejo v celotnem obsegu enaki, ne glede na to, ali različico sprejmemo ali zavrremo.

### 2.3.9 Dodatni in mejni stroški

Ekonomska teorija uči, da naj podjetja prodajajo toliko časa, dokler se prodajna cena ne izenači z **mejnimi stroški** (spremenljivi stroški). Vendar takšno pravilo velja v pogojih popolne konkurence. Današnje razmere na trgih so vse prej kot popolnoma konkurenčne. Slovenska podjetja morajo zato imeti jasno strategijo, ko določajo prodajne cene na nivoju spremenljivih stroškov. Povedano drugače; politika določanja cen na nekem trgu mora biti odvisna od strategije, ki jo je podjetje določilo za ta trg. Ko se nov trg "napada", je razumljivo, da so cene nižje, na dolgi rok pa morajo biti prodajne cene takšne, da omogočajo pokritje vseh stroškov podjetja ter še ustvarjanje zahtevanega dobička. Mejne stroške povzroča zadnja enota proizvodnje.

Pojavljajo se lahko tudi **dodatni stroški**, ki so spremenljivi stroški in razlika v stalnih stroških zaradi prehoda na novo raven obsega dejavnosti. Dodatne stroške povzroča dodatna proizvodnja.

### 2.3.10 Oportunitetni stroški

**Oportunitetni stroški** so izražene vrednosti izgubljenih priložnosti (ne glede na to, kakšna priložnost je bila), ker ni bila sprejeta »druga, boljša odločitev« (primerjava doseženega in drugega, boljšega poslovnega izida). Ti stroški niso knjigovodsko evidentirani, vendar imajo velik vpliv na poslovno odločitev.

### 2.3.11 Obvladljivi in neobvladljivi stroški

Delitev stroškov je odvisna od možnosti vplivanja na velikost stroškov in je povezana z oblikovanjem mest odgovornosti. **Obvladljivi stroški** so tisti, o katerih odloča in je tudi odgovoren za prekoračitev vodja mesta odgovornosti. **Neobvladljivi stroški** so tisti, ki so mestu odgovornosti predpisani od zunaj (vodja mesta odgovornosti nima vpliva na njihovo višino).

### 2.3.12 Stroški glede na celovito obvladovanje kakovosti poslovanja

Sodobna tehnologija je potreben pogoj za preživetje podjetja. Zato je pogoj za vsako podjetje, da preživi, da vse svoje poslovne aktivnosti opravi brezhibno in z minimalno porabo prvih poslovnega procesa, s tem, da ohrani in zagotovi visoko raven kakovosti. Zato predstavlja vidik razvrščanja stroškov, povezanih s kakovostjo in aktivnostmi za njihovo preprečitev, na: stroške preventive, stroške ocenjevanja in stroške napak.

### 2.3.13 Dejanski, ocenjeni in standardni stroški

**Dejanski stroški** so zmnožki dejanskih potroškov in dejanskih cen, medtem, ko so **ocenjeni stroški** le ocenjene količine in cene. **Standardni stroški** so zmnožki teoretično upravičenih potroškov in cen.

#### Povzetek:

V poglavju, ki je za nami, smo podrobnejše spoznali vse vrste stroškov, ki jih povzročajo prvine poslovnega procesa. Tako sedaj vemo, na kakšen način razvrščamo in spremljamo stroške in kakšen vpliv imajo na poslovni izid. Saj razumevanje, razvidovanje in delitev stroškov glede na njihov nastanek, vrsto in vsebino je osnovna naloga stroškovnega računovodstva.

#### Ključne besede:

prvine poslovnega procesa, potrošek, stroški, odhodki, izdatki, stroški materiala, stroški storitev, stroški dela, amortizacija, amortizacijska stopnja, metode amortiziranja, načrtovani in dejanski stroški, izvirni in izvedeni stroški, neposredni in posredni stroški, stalni in spremenljivi stroški, stroški proizvodnje in drugih poslovnih funkcij, odločujoči in neodločujoči stroški, mejni in dodatni stroški, oportunitetni stroški, obvladljivi in neobvladljivi stroški ocenjeni in standardni stroški.

#### Vprašanja za ponavljanje:

- 1 Kaj razumete pod pojmom »prvine poslovnega procesa«?
- 2 Kupili in plačali smo 20 kg cementa, ki smo ga dali na zalogo. 1 kg cementa stane 200 EUR. Porabili smo 8 kg cementa. Kaj predstavlja potrošek, strošek, odhodek in izdatek?
- 3 Katere stroške vsebuje kalkulacija lastne cene?
- 4 Naštejte in opišite naravne vrste stroške?
- 5 Kako bi opisali strošek amortizacije?
- 6 Fakturna cena opreme je 400.000 EUR, odvisni stroški nabave so 15-odstotni, stroj ima življenjsko dobo 8 let. Kolikšna je amortizacijska stopnja in letna amortizacija, če se uporablja linearna metoda amortiziranja?
- 7 Med katere stroške bi uvrstili avtorske in podjemne pogodbe?
- 8 V čem je glavna razlika med stalnimi in spremenljivimi stroški?
- 9 Kateri so posredni stroški in kdo jih povzroča?
- 10 Katera cena in kako pokrije stroške plače in službenega potovanja direktorja?
- 11 Kdaj se pojavijo dodatni stroški?
- 12 Kakšne vrste so mejni stroški in kdaj nastanejo? Kdaj in zakaj so pomembni za poslovno odločanje?
- 13 Za katere stroške je odgovoren vodja mesta odgovornosti?
- 14 V čem se razlikujejo ocenjeni in dejanski stroški?
- 15 Smo pred odločitvijo o najemu posojila. Banka A (kjer nismo komitent in bi morali pri njej odpreti TRR) nam ponuja 6-odstotno letno obrestno mero; banka B (kjer smo

komitent) nam nudi glede na boniteto 8-odstotno letno obrestno mero. Kakšna bo naša odločitev in za kakšno vrsto stroškov gre?

### 3 RAČUNOVODSTVO PRVIN POSLOVNEGA PROCESA

#### *CILJI:*

*Ker smo sedaj spoznali pomen stroškovnega računovodstva in stroškov, bomo v tretjem poglavju podrobnejše spoznali analitična računovodstva prvin poslovnega procesa (dolgoročnih sredstev, materiala, dela, storitev, proizvodnje, prodaje poslovnih učinkov in trgovskega blaga). Spoznali bomo glavne ekonomske kategorije (bilance stanja in izkaza poslovnega izida), ki nam povzročajo stroške in jih v analitičnih računovodstvih razvidujemo, predračunavamo, nadziramo in proučujemo. Seznanili se bomo, kdo in kaj so stroškovni nosilci in stroškovna mesta.*

#### 3.1 RAČUNOVODSTVO DOLGOROČNIH SREDSTEV

**Neopredmeteno sredstvo (NS)** je razpoznavno nedenarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja. Praviloma se pojavlja kot NS, ki zajemajo dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena sredstva, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter dobro ime prevzetega podjetja.

V nabavno vrednost se lahko všttevajo stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo NS do njegove usposobitve za uporabo. Stroški izposojanja se opredelijo kot obresti in drugi stroški, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev NS, predvsem če nastaja dlje kot traja obračunsko obdobje.

Govorimo o NS s **končno dobo koristnosti**, ki se amortizirajo in o NS z **nedoločeno dobo koristnosti**, ki se ne amortizirajo, ampak se prevrednotujejo zaradi oslabitve. Dobro ime se ne amortizira, temveč se prevrednotuje zaradi oslabitve.

Naložba v **dobro ime** je presežek nabavne vrednosti prevzetega poslovnega sistema nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za njegove dolgove. Takšen poslovni sistem mora prenehati obstajati kot samostojna pravna oseba. Če poslovni sistem ne preneha obstajati, se naložba izkaže le v skupinskih računovodskih izkazih (konsolidacija).

**Usredstveni stroški naložb v tuja OOS** so vlaganja v OOS, ki jih uporabljamo, vendar niso naša last, saj smo le najemniki (na primer pleskanje, vzdrževanje nepremičnin ipd.).

**Stroški razvijanja** se nanašajo na prihodnje proizvode ali storitve, preden se začne njihovo proizvodnjanje ali opravljanje za prodajo.

**Koncesija** je odobritev ali pooblastilo, ki ga da država za izrabo naravnega bogastva ali opravljanje javne službe. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost koncesije.

**Patent** je pravica na podlagi izuma, ki ga izrablja lastnik sam in hkrati prepove izkoriščanje drugim. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost patenta in stroški v zvezi z njegovim nastajanjem.

**Licenca** je pravica do uporabe patenta. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost licence, če je bila vnaprej plačana za daljše obdobje.

**Z opredmetenimi osnovnimi sredstvi (OOS)** razumemo stvari, ki zaradi sodelovanja v poslovnem procesu postopno prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke in se v svojo prvotno pojavno obliko vračajo v obdobju, ki je daljše od enega leta in njihov koeficient obračanja je manjši od 1.

**Med OOS uvrščamo:**

- zemljišča,
- zgradbe,
- opremo,
- biološka sredstva,
- druga OOS,
- opremo in druga OOS v gradnji oziroma izdelavi,
- opremo in druga OOS trajno zunaj uporabe.

Vse te stvari so sestavni del OOS, razen če jih poslovni sistem ne uporablja na podlagi poslovnega najema.

Z zgradbami mislimo objekte visokih in nizkih gradenj, vodne gradnje (kanali, brane) in rudarska dela gradbenega značaja (izvozna okna in hodnike, ki omogočajo dostop do rudarskega ležišča kot delovnega predmeta).

Opremo predstavljajo stroji (energetski – proizvajajo ali pretvarjajo energijo, in delovni – obdelujejo in predelujejo delovne predmete na različne tehnološke načine), naprave (energetske, proizvodjalne, prevozne), napeljave, sredstva prevoza in zvez, laboratorijska oprema, inštrumenti, orodja, inventar in druga oprema.

**Biološka sredstva, ki biološko dobo daljšo od enega leta, obsegajo:**

- sadovnjake, vinograde, hmeljnike in druge dolgoletne nasade,
- osnovna čreda (razen tiste v pitanju) so plemenska in delovna živina, odrasla živina, mladiči, velika, srednja in mala živina.

**OOS v obliki stvari so lahko:**

- v uporabi (so stvari, ki so sposobne za uporabo, ne glede na to, ali se dejansko uporabljajo),
- v pripravi (so stvari, ki so v stopnji usposabljanja za uporabo),
- zunaj uporabe (so stvari, ki so trajno izgubile perspektivo uporabe),
- dana v poslovni najem (OOS, ki so dana v poslovni najem, so ločeno izkazana).

**Podjetje lahko opredmetena osnovna sredstva pridobi:**

- z nakupom,
- z gradnjo ali izdelavo v tuji režiji,
- z gradnjo ali izdelavo v lastni režiji,
- z zamenjavo,
- z brezplačnim prevzemom,
- s finančnim najemom (lizingom).

Stvari iz OOS, ki so povsem neuporabne, je treba izničiti in jih ni mogoče izkazovati v nobeni od naštetih oblik OOS.

Nabavna vrednost OOS je opredeljena s fakturno vrednostjo, povečano za odvisne stroške, ki so povezani z nabavo OOS (montaža, prevoz, demontaža, inštrukcije ipd.). Do neodpisane vrednosti OOS (knjigovodska, sedanja vrednost) pridemo tako, da od nabavne vrednosti odštejemo **popravek vrednosti OOS** (amortizacija).

Stroški rednih pregledov in popravil OOS se obravnavajo kot del OOS.

**Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, če je ta velika, se lahko razporedi na njegove dele.** Predvsem, če imajo ti deli različne dobe koristnosti ali pa vzorce uporabe v primerjavi s celotno nabavno vrednostjo OOS. To pomeni, da lahko za eno OOS določimo različne dobe koristnosti in načine amortiziranja. Seveda moramo v takšnem primeru razdeliti tudi nabavno vrednost OOS na več funkcionalnih delov.

OOS, pridobljena z zamenjavo za kakšno drugo nedenarno sredstvo ali za delno denarno in delno nedenarno sredstvo, se določi glede na pošteno vrednost. Če te ni mogoče zanesljivo izmeriti, **se vrednoti po knjigovodski vrednosti OOS.**

Prav tako pridobljenih OOS, ki jih pridobimo pri prevzemu drugega podjetja ali dela drugega podjetja, ne evidentiramo več po njihovi knjigovodski vrednosti, **temveč po poštenu vrednosti na dan prevzema.** Potrebno je **ločeno evidentiranje zemljišč**, tudi če ob nakupu ali pridobitvi nepremičnine to ni ločeno ovrednoteno.

Stroški rednih pregledov oziroma popravil OOS obravnavamo kot del OOS.

OOS, katerih posamična nabavna vrednost po računu dobavitelja presega **500 EUR**, se lahko izkazujejo **skupinsko kot drobni inventar.** Drobní inventar, katerega nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 EUR, se lahko evidentira med materialom.

**Naložbene nepremičnine** so tiste nepremičnine, ki jih ima podjetje v lasti zato, da mu bodo prinašale najemnino in/ali povečale vrednost. Merimo jih s pomočjo modela nabavne vrednosti, zato se amortizirajo (drugi odhodki). V primeru, da jih merimo po modelu poštene vrednosti, se ne amortizirajo, ampak jih s pomočjo cenitve okrepimo ali oslabimo (drugi prihodki ali drugi odhodki).

**Drugi stroški**, ki se pojavljajo v zvezi z OOS, so:

- stroški **investicijskega vzdrževanja** OOS (stroški velikih ali generalnih popravil, remontov),
- stroški **tekočega vzdrževanja** OOS (manjša sprotna popravila),
- stroški **zavarovalnih premij** (strojelom, požar, vlom ipd.),
- stroški **financiranja** nabave OOS (obresti za najeta posojila).

Podjetje lahko OOS, ki ga potrebuje v poslovnem procesu, tudi najame. Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni. V tem primeru podjetje plačuje za uporabo OOS najemnino, kar se knjigovodsko evidentira kot strošek storitve. Uporaba lastnih OOS v poslovnem procesu je gospodarsko upravičena v primeru, da so le-ta tudi ustrezno izkoriščena.



Še enkrat ponovimo, kar je dobro, da si zapomnimo glede značilnosti dolgoročnih sredstev:

- koeficient obračanja je manjši od 1,
- **nabavna vrednost** je sestavljena iz fakturne vrednosti in odvisnih stroškov (prevoz, montaža, inštruktaža, obresti ipd.), ki nam jih lahko opravijo in računajo razni dobavitelji ali jih naredimo v lastni režiji (na osnovi predračuna ocenimo stroške naših ljudi, ki bodo določene storitve opravili in si s tem povečamo nabavno vrednost, ki nam je osnova za obračun amortizacije),
- **nabava dolgoročnih sredstev NI strošek**, ampak predstavlja povečanje premoženja, kot strošek se odraža šele obračunana amortizacija v naslednjih mesecih in letih uporabe,
- zemljišča se ne amortizirajo,
- umetniške slike, dragocenosti in umetnine samo popišemo z inventuro na določena obdobja.

### 3.1.1 Računovodsko razvidovanje dolgoročnih sredstev

Temeljna **knjigovodska listina** o priskrbi (nakupu, brezplačnem prejemu ipd.) OOS je **prejemnica OOS** ali **zapisnik o prevzemu OOS**. Sestavi jo odgovorna oseba ali komisija takrat, ko OOS prispe v podjetje. Vsebuje podatke o nazivu OOS, dobavitelju in tehnični opis. Priložimo ji še druge knjigovodske listine, povezane predvsem s transportom (tovorni list, carinski list, račun prevoznika ali špediterja idr.) in nameščanjem oziroma montiranjem (računi za tovrstno dejavnost).

**Usposobilnica OOS** ali **zapisnik o usposobitvi opredmetenega osnovnega sredstva** se sestavi takrat, ko je osnovno sredstvo usposobljeno za uporabo. Ob prenosu v uporabo se sestavi **oddajnica OOS** v uporabo, ki služi knjigovodstvu kot osnova za začetek amortiziranja OOS.

Listine o izločitvi osnovnega sredstva so lahko: **predajnice v najem, vračilnice iz najema, izločilnice**.

Ko podjetje dokončno odtuji opredmeteno osnovno sredstvo, sestavi:

- **odpravnico OOS** - kadar osnovno sredstvo proda,
- **izničnico OOS** - pri fizičnem izničenju sredstva.

**Register OOS** je obvezna pomožna knjiga, ki vsebuje naslednje podatke:

- inventarna številka OOS,
- naziv (ime) OOS,
- datum nakupa,
- številka listine o nakupu,
- naziv dobavitelja,
- nabavna vrednost OOS,
- povečanja nabavne vrednosti,
- datum in številka listine o odtujitvi ali izločitvi.

Register OOS je trajna knjiga, v katerega se OOS vpisujejo po kronološkem zaporedju, kot so bila pridobljena. OOS se fizično označi z inventarno številko, ki jo dobi z vpisom v register.

### 3.1.2 Računovodsko predračunavanje opredmetenih osnovnih sredstev

#### Predračunavanje zajema:

- **spremenbe OOS** (priskrba, odtujitev), ki so v povezavi tehničnimi in tehnološkimi spremembami (tehnološka prenova, širitev poslovnega procesa, sprememba načina proizvodnje ali sprememba poslovnih učinkov), zaradi česar je načrtovanje pridobivanja in odtujevanja OOS tesno povezano z načrtovanjem samega proizvodnje,
- **amortizacijo,**
- **stroške velikih popravil** (remontov, adaptacij, rekonstrukcij, generalnih popravil), ki sodijo praviloma med ocenjene stroške, katere podjetje na osnovi računovodskih predračunov večinoma vračunava v stroške poslovanja preko razmejitev,
- **stroške zavarovalnih premij**, pri katerih izhajamo iz knjigovodske vrednosti OOS, ki jih je treba zavarovati, in višin zavarovalnih premij za posamične primere (strojelom, požar, vlom idr.),
- **stroške tekočega vzdrževanja**, ki zajemajo sprotna popravila OOS,
- **obresti od posojil za nabavo OOS.**

### 3.1.3 Računovodsko nadziranje opredmetenih osnovnih sredstev

Računovodsko nadziranje OOS se nanaša na kontroliranje knjigovodskih listin, kontroliranje knjiženja ter sestavljanja računovodskih obračunov v zvezi z OOS.

Ostali stroški v zvezi z OOS se izvorno obračunavajo in spremljajo v računovodstvu storitev drugih ali v finančnem računovodstvu (obresti), zato je njihovo nadziranje v okviru knjigovodstva OOS omejeno. Izjema so le stroški velikih popravil, ki povečujejo nabavno vrednost (kadar gre za povečanje kapacitet) ali zmanjšujejo knjigovodsko vrednost (kadar gre za podaljšanje dobe uporabnosti) OOS, ter izvedena prevrednotovanja (okrepitve ali oslabitve), ki se evidentirajo tudi v knjigovodstvu OOS.

### 3.1.4 Računovodsko proučevanje dolgoročnih sredstev

V okviru računovodskega proučevanja presojamo ugodnosti (boniteto) stanja in gibanja dolgoročnih sredstev (predvsem opredmetenih osnovnih sredstev) in stroškov, ki so z njimi povezani. Gre za pripravo proučevanih poročil, ki kažejo gospodarske vzroke in posledice neugodnih stanj in sprememb pri vseh ali posameznih vrstah dolgoročnih sredstev ter stroškov, ki so povezani z njimi.

#### Značilne proučevane informacije so:

- presoja nabave novih dolgoročnih sredstev,
- njihova obrabe in amortizacija,
- dajanja sredstev v najem,
- izločitev iz prodaje sredstev,
- učinkovitost uporabe sredstev,
- drugih dogodkov in stanj pri dolgoročnih sredstvih.

Vrste in obseg opredmetenih osnovnih sredstev bomo presojali po stopnjah. Začnemo z nakupom opredmetenih osnovnih sredstev, ki so do usposodbitve na pripravljalni stopnji. Po tem preidejo na stopnjo uporabe in se od tod v obliki amortizacije prenašajo med vrednosti ustvarjanja poslovnih učinkov.

Zunaj poslovnega procesa so neuporabljena opredmetena osnovna sredstva in tista, pri katerih se nabavna vrednost zmanjšuje v breme kapitala ali drugih virov.

**Na stopnji uporabe opredmetenih osnovnih sredstev poznamo:**

- naravno,
- tehnično,
- gospodarsko uporabo.

Interes vsakega podjetja je, da se vsako opredmeteno osnovno sredstvo obnovi v čim krajšem času in da se vrednost obrabe razdeli na čim večje število ustvarjenih in prodanih poslovnih učinkov. S tem se izognemo, da bi gospodarska izbira izrabe prehitela fizično izrabo.

### 3.2 RAČUNOVODSTVO MATERIALA

Material je opredmetena oblika kratkoročnih sredstev in je stvar, ki v poslovnem procesu preneha obstajati kot stvar v svoji prvotni samostojni obliki in s prvotnimi lastnostmi. V poslovnem procesu ga namreč porabimo, in sicer tako, da snovno vstopi v novi proizvod ali pa snovno ne vstopi v novi proizvod, vendar nanj deluje.

**Kratkoročna sredstva v obliki stvari obsegajo:**

- **material v širšem smislu** (nabavljeni osnovni in pomožni material – material je že proizvod kakšne predelovalne, obdelovalne ali dodelovalne dejavnosti), surovine (označujemo tisti material, ki je odvzet naravi in nastopa v nepredelanem ali neznatno predelanem stanju; delimo jih na: mineralne, organske in sintetične), polproizvodi (iz procesa proizvodnje je izšel z delno tehnološko dokončnostjo), deli (pri nadaljnjem proizvodnji ne spremenijo svoje oblike ali sestave, ampak so vgrajeni v končni proizvod), gorivo in mazivo, odpadki, ki so namenjeni prodaji, so mišljeni kot material;
- **drobni inventar v širšem smislu** (orodje, naprave, kalupi, modeli, skladiščna in laboratorijska oprema, ki ne vstopa kot OOS, sredstva in naprave za higiensko-tehnično varstvo pri delu in varnostno službo, ločljiva in vračljiva embalaža, ki jo je mogoče uporabiti večkrat za isti namen. Neločljiva in nevračljiva embalaža je sestavni del proizvoda in se smatra kot pomožni material - na primer tuba);
- **nedokončana proizvodnja v širšem smislu** (nedokončana proizvodnja na proizvodnih mestih, lastni proizvodi in deli, ki so namenjeni nadaljnjemu proizvodnji, in odpadki, ki so namenjeni nadaljnji uporabi v procesu proizvodnje);
- **dokončane proizvode in trgovsko blago** (proizvodi, izdelki in pridelki, ki so z vidika poslovnega sistema namenjeni neposredni prodaji. Trgovsko blago sestavljajo proizvodi, ki jih poslovni sistem kupi in nameni prodaji.).

**Kratkoročna sredstva so lahko:**

- **na zalogi** (v skladišču),
- **v pripravi** (material in drobni inventar, dan v obdelavo, dodelavo ali manipulacijo, kot tudi polproizvodi in deli, ki so namenjeni nadaljnji proizvodnji),
- **v uporabi** (drobni inventar in nedokončana proizvodnja),
- **na poti** (material, drobni inventar in kupljeno trgovsko blago, ki so prevzeti pri dobavitelju, a fizično še niso prispeli v poslovni sistem. Sem sodijo tudi material, dokončani proizvodi in trgovsko blago, ki so zapustili skladišče, a jih kupci še niso prevzeli.).

**Material se tako giblje skozi štiri faze procesov:**

- **priskrba materiala** – pomeni preoblikovanje denarnih sredstev v potrebni material v opredmeteni obliki, ki se običajno pojavi kot zaloga materiala v skladišču,
- **prenos materiala v uporabo** – pomeni porabo materiala v poslovnem procesu in šele s porabo se pojavijo stroški porabljenega materiala,
- **izločitev materiala** – pomeni izločitev nepotrebne ali zastarelega materiala,
- **odtujitev materiala** – pomeni prodajo ali fizično izničenje materiala.

**Glede na namen porabe delimo material na:**

- izdelavni material (v celoti preide v izdelek in ga delimo na osnovni in pomožni material),
- režijski material, ki omogoča nemoteno opravljanje dejavnosti.

V začetku se količinska enota materiala izvirno vrednoti po **nabavni ceni**, ki jo sestavljajo nakupna cena po obračunu dobavitelja, uvozne in druge nevrtačljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave.

**Uvozne dajatve** v okviru nabavne cene so carina pri uvozu, vstopni DDV, kadar ga ne smemo odbiti, in morebitne druge dajatve pri nabavi.

**Neposredni stroški nabave** so prevozni stroški, stroški nakladanja, prekladanja in razkladanja, stroški prevoznega zavarovanja, stroški posebej zaračunane embalaže, stroški posredniških agencij in podobni stroški.

**Vrednotenje porabe in zalog materiala se lahko vodijo po metodi:**

- **FIFO** (poraba materiala po prvih cenah, zaloga po zadnjih cenah),
- **povprečne drseče cene** (ob vsaki porabi materiala izračunamo novo povprečno ceno, ki upošteva vrednost začetne zaloge in vrednost vseh nabav in porab ter začetne in vse nabavljene in porabljene količine materiala. Poraba in zaloge se vrednotijo po zadnji povprečni drseči ceni.),
- **povprečne tehtane cene** (ob vsaki porabi materiala izračunamo novo povprečno ceno, ki upošteva vrednost začetne zaloge in vrednost vseh nabav ter začetne in vse nabavljene količine materiala. Poraba in zaloge se vrednotijo po zadnji povprečni tehtani ceni.),
- **stalne cene** (vrednotenje nabave, porabe in zalog po vnaprej določenih stalnih cenah (na začetku leta), ki se ob mesečnem obračunu korigirajo z odmiki v plus ali minus).

**Primer 6:**

**Na zalogi imamo 30 kg moke po ceni 100 EUR/kg. Dodatno smo jo nabavili 20 kg po 110 EUR/kg in 15 kg po 135 EUR/kg. Nato smo porabili 55 kg zalog. Dodatno smo nabavili 5 kg moke po 150 EUR/kg in porabili še 12 kg zalog. Porabo in vrednost zalog bomo vrednotili po FIFO metodi.**

Količina (kg)			Vrednost (EUR)			
prejem	poraba	zaloge	cena	prejem	poraba	zaloga
		30	100			3.000
20		50	110	2.200		5.200
15		65	135	2.025		7.225
	55	10			5.875	1.350
5		15	150	750		2.100
	12	3			1.650	450

**Poraba (55 kg):**

$$30 \times 100 = 3.000 \text{ EUR}$$

$$20 \times 110 = 2.200 \text{ EUR}$$

$$5 \times 135 = 675 \text{ EUR}$$

**Poraba (12 kg):**

$$10 \times 135 = 1.350 \text{ EUR}$$

$$2 \times 150 = 300 \text{ EUR}$$

**Zaloga (3 kg):**

$$3 \times 150 = 450 \text{ EUR}$$

**PAZIMO** – pri metodi FIFO se poraba računa po cenah, kot sledijo nabave. Vrednost zalog po zadnjih cenah.

**Primer 6a:**

Uporabili bomo iste podatke kot v primeru 6, s tem, da bomo uporabili metodo povprečnih drsečih cen.

Količina (kg)			Vrednost (EUR)			
Prejem	poraba	zaloge	cena	prejem	poraba	zaloga
		30	100			3.000
20		50	110	2.200		5.200
15		65	135	2.025		7.225
	55	10			6.113	1.112
5		15	150	750		1.862
	12	3			1.490	372

**Poraba (55 kg):**

$$55 \times 111,15 = 6.113,25 \text{ EUR}$$

**Povprečna cena 1:**

$$3.000 + 2.200 + 2.025/30 + 20 + 15 = 7.225/65 = 111,15 \text{ EUR}$$

**Poraba (12 kg):**

$$12 \times 124,13 = 1.490 \text{ EUR}$$

**Povprečna cena 2:**

$$3.000 + 2.200 + 2.025 - 6.113 + 750/30 + 20 + 15 - 55 + 5 = 7.225/65 = 124,13 \text{ EUR}$$

**Zaloga (3 kg):**

$$3 \times 124 = 372 \text{ EUR}$$

**Primer 6b:**

Uporabili bomo iste podatke kot v primerih 6 in 6a, s tem, da bomo uporabili metodo povprečnih tehtanih cen.

Količina (kg)			Vrednost (EUR)			
Prejem	poraba	zaloge	cena	prejem	poraba	zaloga
		30	100			3.000
20		50	110	2.200		5.200
15		65	135	2.025		7.225
	55	10			6.113	1.112
5		15	150	750		1.862
	12	3			1.367	495

**Poraba (55 kg):**

$$5 \times 111,15 = 6.113,25 \text{ EUR}$$

**Povprečna cena 1:**

$$3.000 + 2.200 + 2.025/30 + 20 + 15 = 7.225/65 = 111,15 \text{ EUR}$$

**Poraba (12 kg):**

$$12 \times 113,93 = 1.367,16 \text{ EUR}$$

**Povprečna cena 2:**

$$3.000 + 2.200 + 2.025 + 750/30 + 20 + 15 + 5 = 7.225/65 = 113,93 \text{ EUR}$$

Metoda je nenatančna, saj se uporabljajo samo nabave in ne porabe, zato je zaloga vrednostno večja, kar posledično pomeni, da je cena moke na zalogi visoka.

Dobro je, da si zapomnimo naslednje značilnosti gibljivih sredstev:

- njihov **koeficient obračanja je večji od 1**, saj spreminjajo svojo obliko in prehajajo iz ene v drugo obliko v času, ki je krajši od enega leta,
- strošek je **poraba**,
- imajo velik vpliv na **likvidnost in plačilno sposobnost poslovanja**.

### 3.2.1 Računovodsko razvidovanje materiala

Medtem ko se material v skladiščni evidenci spremlja podrobno količinsko in v glavni knjigi zbirno vrednostno, ga analitično knjigovodstvo materiala spremlja podrobno, tako količinsko kot tudi vrednostno.

To pomeni, da ima vsak material ali vrsta materiala svojo kartico, iz katere so razvidni podatki o nazivu materiala in merski enoti evidentiranja ter:

- količinski prejem materiala,
- količinska izdaja materiala,
- količinsko stanje materiala,
- vrednost prejetega materiala,
- vrednost izdanega materiala,
- vrednost materiala na zalogi,
- cena količinske enote materiala.

**Prejemnica materiala** je temeljna knjigovodska listina, ki dokazuje, da je material prispel v skladišče. Vsebuje osnovne podatke, kot so:

- naziv dobavitelja,
- način dostave,
- naziv materiala,
- šifro materiala iz nomenklature,
- količino materiala,
- datum količinskega in kakovostnega prevzema,
- ceno materiala,
- vrednost materiala,
- podpis skladiščnika.

Prevzemanje materiala je količinsko in kakovostno. Količinski prevzem običajno opravi skladiščnik. Kakovostni prevzem, pri katerem se s kontrolo ugotovi, ali material kakovostno ustreza naročilu in dobavnici, opravijo ustrezni strokovnjaki v podjetju. Prejemnico materiala tako večkrat spremlja tudi **zapisnik o količinskem in kakovostnem prevzemu materiala**, ki je še zlasti pomemben ob morebitnih ugotovljenih nepravilnostih, saj je v tem primeru osnova za sestavo reklamacije.

**Oddajnica materiala** (prenosnica) je knjigovodska listina, ki dokazuje prenos materiala iz zaloge v uporabo - torej iz skladišča v poslovni proces. Vsebuje osnovne podatke, kot so:

- naziv materiala,
- šifra materiala,
- oddana količina materiala,
- cena materiala,
- vrednost materiala,
- datum oddaje,
- prejemnik materiala (stroškovno mesto ali podobno),
- podpis skladiščnika,
- podpis prejemnika (odgovorne osebe).

Oddajnico materiala sestavi skladiščnik praviloma na osnovi **zahtevnice**, ki jo podpiše odgovorna oziroma za to pooblaščen oseb.

**Vračilnica materiala** je knjigovodska listina, ki spremlja material, oddan na podlagi oddajnice v poslovni proces, vendar tam ni bil porabljen in ga zato vračajo v skladišče (prihranek, napaka, zmanjšan obseg proizvodnje in podobni razlogi). V takšnih primerih mora stroškovno mesto material vrniti v skladišče z vračilnico materiala, ki jo podpiše skladiščnik ob prevzem vrnjenega materiala.

**Odpravnica za material, oddan v dodelavo ali predelavo**, se sestavi ob oddaji materiala na predelavo ali dodelavo. Ob vrnitvi dodelanega ali predelanega materiala pa se sestavi **prejemnica dodelanega ali predelanega materiala**.

**Izločilnica materiala** je knjigovodska listina, ki jo sestavi posebna komisija. Ta ugotavlja, ali je material določene vrste nepotreben in zastarel. Kadar ima takšen material še določeno vrednost, se lahko podjetje odloči, da mu zniža ceno in ga proda - v tem primeru sestavi skladiščnik **odpravnico za prodani material**. Če pa gre za neuporaben (nekuranten) material, se ta odpiše, o čemer se sestavi **odpisnica za odpisan material v zalogi**. Ob fizičnem izničenju takšnega materiala se nato sestavi še **izničnica materiala**.

**Poslovni razvidi materiala** sistematično zajemajo vse spremembe materiala na osnovi verodostojnih knjigovodskih listin. Pravilno in natančno ter ažurno sestavljene knjigovodske listine so zelo pomembne že v povezavi s finančnim knjigovodstvom, ki potrebuje **zbornike** iz knjigovodstva materiala, na osnovi katerih kontrolira knjiženje nabave materiala in razknjižuje zaloge ter obremenjuje stroške in odhodke. Še pomembnejša je povezava z analitičnim knjigovodstvom ustvarjanja poslovnih učinkov, za katerega mora knjigovodstvo materiala pripravljati **razdelilnike stroškov materiala**.

**Razčlenitveni konti knjigovodstva materiala** predstavljajo kartoteko vsega materiala po posameznih skupinah in vrstah. V podjetju je lahko več sto ali celo več tisoč vrst materiala. Da zagotovi natančen pregled vseh vrst materiala tako pri naročanju kot tudi porabi, mora podjetje sestaviti **šifrant** ali **nomenklaturo materiala**.

### 3.2.2 Računovodsko predračunavanje materiala

Računovodstvo materiala se v predračunavanje vključi v fazi, ki pomeni vrednostno ovrednotenje gibanja materiala in s tem povezanih stroškov:

- **predračun porabe materiala** je količinsko določen glede na načrtovani obseg proizvodnje, ovrednoten z ocenjenimi potroški materiala in ocenjenimi cenami; ostali material, ki ne vstopa v proizvode, načrtujemo na osnovi preteklega in pričakovanega prihodnjega obsega in pogojev poslovanja,
- **predračun nabave materiala** ima svojo osnovo v načrtovani nabavi materiala ob upoštevanju stanja zalog materiala,
- **predračun neposrednih stroškov nabave** (prevoz, nakladanje, razkladanje, carine in druge nepovratne dajatve, transportno zavarovanje med prevozom idr.) je odvisen tako od načrtovane nabave materiala kot tudi obsega naročil materiala,
- **predračun posrednih stroškov nakupovanja**; to so stroški nakupovanja, ki zajemajo **stroške skladiščenja** in **stroške nabavne službe**.

### 3.2.3 Računovodsko nadziranje materiala

Bistvo nadziranja materiala je kontroliranje knjigovodskih listin v zvezi s procesi priskrbe, uporabe, izločitve in odtujitve materiala. Zajema podroben pregled vseh nujnih sestavin knjigovodskih listin, preverjanje njihove verodostojnosti ter povezanosti med njimi, da se ugotovijo morebitne nepravilnosti (nepravilna ali pomanjkljiva knjiženja, neusklajene postavke na različnih knjigovodskih listinah v zvezi z istim materialom ipd.).

Stalno kontroliranje usklajenosti skladiščne kartoteke materiala, ki nabavo, oddajo in zaloge materiala spremlja podrobno količinsko, z razvidom knjigovodstva materiala, ki spremlja gibanje materiala podrobno, tako količinsko kot tudi vrednostno, je zelo pomembno. Primerjavo količinskih podatkov izvajamo vsaj enkrat mesečno, še boljše pa je, če to delamo sprotno.

### 3.2.4 Računovodsko proučevanje materiala

**Na tem področju se ukvarjamo s presojanjem:**

- stanja in gibanja materiala na zalogi (kurantno in nekurantno),
- stanja in gibanja materiala v dodelavi in predelavi,



- stroškov na stopnji nabave, zaloge, porabe in odtujitve.

Pri presojanju vrednosti materiala moramo biti pozorni na odmike med načrtovano in dejansko vrednostjo nabavljenega in porabljenega materiala. Pri stroških moramo biti pozorni na ocenjene in dejanske neposredne in splošne stroške nabave in porabe materiala. Odmiki so posledica nabavnih cen ter nabavljenih in porabljenih količin.

### 3.3 RAČUNOVODSTVO PLAČ

**Delo** je zavestno, vnaprej premišljeno in smotrno človekovo delovanje, ki se opravlja za doseg gospodarskih ciljev. **Delovna sila** je delavčeva lastnost, ki omogoča delo - torej so to njegove fizične ali umske lastnosti. **Plača** kot pojem nekega procesa v obravnavanem obdobju je vrednostno izražen potrošek delovne sile, ki pa lahko izvira tudi iz udeležbe zaposlencev pri poslovnem izidu.

**Plača** je zaslužek zaposlenca za opravljeno delo. Obračunana je za nazaj (praviloma mesečno) in je za podjetje strošek.

**Nadomestilo plače** je zaslužek zaposlenca za čas upravičene odsotnosti z dela. Podjetje, kot strošek, bremenijo naslednja nadomestila: za državne praznike, ki pridejo na delovni dan, za letni dopust, za izredni dopust ter boleznine do 30 dni. Iz državnega proračuna se financirajo nadomestila za boleznine nad 30 dni, nego in spremstvo, porodniški in očetovski dopust, invalidnine.

**Čista plača** je plača, ki ostane zaposlencu po odtegnitvi tistega dela davkov in prispevkov za socialno varnost, za katerega je sam zavezanec. Podjetje jih namreč obračuna in odvede v njegovem imenu.

**Kosmata plača** je čista plača, povečana za davke in prispevke za socialno varnost, ki se zaposlencu odtegujejo. Davek iz plač je **akontacija dohodnine**, ki se obračunava v skladu z Zakonom o dohodnini od davčne osnove po progresivni dohodninski lestvici.

**Prispevki iz plač za zagotavljanje socialne varnosti** so: prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, prispevek za zdravstvo, prispevek za zaposlovanje in prispevek za starševsko varstvo.

**Procesi in stanja zaposlencev so:**

- **sklenitev delovnega razmerja:** pomeni uvrstitev zaposlenca v seznam zaposlencev,
- **angažiranje zaposlencev v poslovnem procesu:** pomeni izrabljeni delovni čas, ki je osnova za plačilo za opravljeno delo,
- **neangažiranje zaposlencev v poslovnem procesu:** osnova za nadomestila plač v upravičenih odsotnostih,
- **prenehanje delovnega razmerja.**

**Stroški dela**, ki bremenijo podjetje, so:

- plače, ki pripadajo zaposlencem, v kosmatem znesku,
- nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za čas, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje,

- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem (bonitete),
- stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev,
- regres za letni dopust, povračila stroškov zaposlencem za prevoz na delo in z dela, za malico, za ločeno življenje,
- nagrade vajencem,
- odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju,
- dajatve na osnovi plač, ki bremenijo delodajalca (davki in prispevki).

**Deleži zaposlencev iz dobička** so tisti del čistega dobička podjetja, ki se razdeli med zaposlene na osnovi določenih pravnih podlag in **niso strošek dela**. Lahko pripadajo vsem zaposlencem; posebne nagrade v zvezi s poslovnim izidom pa pripadajo članom posloводства in organov upravljanja.

Plača kot strošek je vrednostno izražen potrošek delovne sile oziroma opravljenega dela. Zaradi kompleksnosti dela pa je merljivost potroškov precej težka. Količinsko enoto dela zaposlencev podjetje težko enotno in primerno določi.

**Plače se zaposlencem obračunavajo na osnovi:**

- časa dela,
- količine pri tem ustvarjenih poslovnih učinkov,
- kakovosti rezultatov dela,
- gospodarnosti pri delu,
- osebnih značilnosti posameznih zaposlencev.

**Na višino plače zaposlenca vplivajo naslednji dejavniki:**

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

Osnovne pravice zaposlencev iz dela (plače, nadomestila, odsotnosti, povračila stroškov, ki niso v neposredni zvezi z delom idr.) določa Zakon o delovnih razmerjih. Podrobnejše so nato urejene v Splošnih kolektivnih pogodbah (ločeno za gospodarstvo in za negospodarstvo) ter v posameznih kolektivnih pogodbah dejavnosti. Dokončna določila so v pogodbi o zaposlitvi, ki jo sklene s podjetjem vsak zaposlenec. Temeljno pravilo pri tem je, da nižja raven določanja ne sme ožiti pravic, ki zaposlencu pripadajo po višji ravni.

Velikost in vrsto dajatev, ki jih odvedemo od plač, določajo predpisi. Sem sodijo različni davki in prispevki iz plač, za katere so zavezanci zaposlenci, in na plače, za katere je zavezanec podjetje.

Predpisi oziroma pogodbe s področja delovnih razmerij praviloma določajo najnižjo raven plačil, ki zaposlencem pripada. Država pa večkrat s predpisi omeji tudi zgornjo raven - ne sicer neposredno, ampak tako, da stroške, ki presegajo določen znesek (bonitete), ne priznava kot davčno priznane odhodke in jih obdavčuje enako kot plače z vsemi davki in prispevki.

**Davki in prispevki, ki bremenijo podjetje na osnovi plač, so:**

- prispevki za zagotavljanje socialne varnosti za:
  - pokojninsko in invalidsko zavarovanje,
  - zdravstveno varstvo,

- zaposlovanje,
- nesreče pri delu,
- starševsko varstvo,
- davek na izplačane plače.

**Primer 7:**

**Bruto osnovna plača je 2.000 EUR, dodatki predstavljajo 400 EUR, uveljavljamo enega družinskega člana, delovnih dni je 22, plačilo za prevoz na in z dela znaša 4 EUR / dan, regres za prehrano pa 5 EUR / dan.**

Zap. št.	Obračun bruto plače	v EUR
1	osnovna plača	2.000
2	dodatki	400
<b>3 (1 + 2)</b>	<b>bruto plača</b>	<b>2.400</b>
4	splošna olajšava	247
5	osebna olajšava en otrok	182
6	prispevki iz bruto 22,1 %	530
<b>7 (3 – 4 – 5 – 6)</b>	<b>osnova za dohodnino</b>	<b>1.441</b>
8	41 % akontacija dohodnine	357,12*
<b>9 (3 – 6 – 8)</b>	<b>neto plača</b>	<b>1.512,88</b>
10	prevoz na in iz dela	88**
11	regres za prehrano	110***
<b>12 (9 + 10 + 11)</b>	<b>neto izplačilo plače</b>	<b>1.710,88</b>
<b>13</b>	<b>prispevki na bruto</b>	<b>386****</b>
<b>14</b>	<b>davek na izplačane plače</b>	<b>552*****</b>
<b>15 (3 + 10 + 11 + 13 + 14)</b>	<b>strošek za delodajalca</b>	<b>3.536*****</b>

\*  $(1.441 - 1.197,93) = 243,07 \text{ EUR} \times 41 / 100 = 99,66 \text{ EUR} + 257,56 \text{ EUR} = 357,12 \text{ EUR}$

\*\*  $22 \text{ dni} \times 4 = 88 \text{ EUR}$

\*\*\*  $22 \text{ dni} \times 5 = 110 \text{ EUR}$

\*\*\*\*  $2.400 \text{ EUR} \times 16,1 / 100 = 386 \text{ EUR}$

\*\*\*\*\*  $2.400 \text{ EUR} \times 2,3 / 100 = 552 \text{ EUR}$  (davek je glede na lestvico)

\*\*\*\*\* za delodajalca je obračun bruto plače v celoti davčno priznan strošek

**Mesečna dohodninska lestvica za leto 2008**

Osnova za dohodnino v EUR	v EUR
0–598,97	16 %
509,97–1.197,93	95,84 EUR + 27 % na razliko med osnovo za dohodnino in 598,97 EUR
nad 1.197,93	257,56 EUR + 41 % na razliko med osnovo za dohodnino in 1.197,93 EUR

Stopnje davka na izplačane plače od 1. januarja do 31. decembra 2008:

Če znaša mesečna bruto plača zaposlenega	Znaša stopnja davka
do 688,53 EUR	0 %
nad 688,53 EUR do 1.669,17 EUR	1,1 %
nad 1.669,17 EUR do 3.129,69 EUR	2,3 %
nad 3.129,69 EUR	4,4 %

Delodajalci, ki so pravne osebe, za svoje zaposlene ob dnevu izplačila plač izpolnijo obrazec »obračun davčnih odtegljajev za dohodke iz delovnega razmerja« na obrazcu REK-1 – obračun davka na izplačane plače.

#### Primer 8:

**Bruto regres znaša 800 EUR. Upoštevati moramo stopnjo akontacije dohodnine, ki je bila obračunana pri izplačilu zadnje plače. Mi bomo upoštevali podatke iz primera 7.**

Zap. št.	Obračun bruto regresa	EUR
1	osnovna plača	800
2	akontacija dohodnine	(204)
<b>3 (1 + 2)</b>	<b>neto regres</b>	<b>596</b>

\*  $(1.441 \text{ EUR} + 66,67 \text{ EUR (1/12 regresa)}) = 1.507,67 \text{ EUR} - 1.197,93 \text{ EUR (izhodišče v tretjem razredu dohodninske lestvice)} = 309,74 \text{ EUR} \times 41 / 100 = 126,99 \text{ EUR} + 257,56 \text{ EUR} = 384,55 \text{ EUR} / 1.507,67 \text{ EUR} \times 100 = 25,50 \% \times 800 / 100 = 204 \text{ EUR}$

### 3.3.1 Računovodsko razvidovanje plač

Med knjigovodske listine o stroških dela prištevamo vse listine, na katerih je opravljen izračun plače enega ali skupine zaposlencev.

#### Delimo jih na knjigovodske listine o:

- **plačah za opravljeno delo:** kjer je temeljna listina praviloma **delovni list**. Ta vsebuje podatke o: zaposlencu, delovnem nalogu, stroškovnem mestu, vrsti dela, dejansko porabljenem času, doseženih poslovnih učinkih, podpis kontrolorja dela. Na istem ali posebnem delovnem listu so tudi obračuni dodatkov za nadurno delo, nočno delo, delo na dan praznika ipd. Dodatek za minulo delo pripada zaposlencem po samem zakonu in se obračuna na osnovi kadrovskih evidenc. Posebni delovni listi se sestavijo tudi za obračune gibljivega dela plače: količine opravljenega dela, gospodarnosti dela, kakovosti dela, uspešnosti dela ipd.,
- **nadomestilih plač:** obračuni nadomestil plač se običajno sestavijo na osnovi **evidence navzočnosti na delovnem mestu**. Kadar zaposlencem pripada nadomestilo plače zaradi prekinitev poslovnega procesa, na katerega niso imeli vpliva (na primer izpad električnega toka), sestavimo **list za nadomestilo plač**. Obračune ostalih nadomestil sestavimo na osnovi različnih verodostojnih listin (dopustnega lista, bolniškega lista). Pri tem obračune obvezno ločimo na nadomestila, ki bremenijo podjetje, in nadomestila, ki nam jih povrnejo drugi,
- **nagradah** za ustvarjalnost, tehnične izboljšave, prenovitve, uspešnost pri delu,

- **odtegljajih iz plač:** ki jih ločimo na **zakonske** (davki, prispevki), **prisilne** (sodni sklepi, samoprispevek) in **prostovoljne** (članarine, obročno odplačevanje, odplačevanje posojil, prostovoljno zavarovanje ipd.),
- **drugih stroških, ki se obračunajo skupaj s plačo:** regres za letni dopust, povračilo stroškov prehrane med delom, povračilo stroškov prevoza na delo in z dela.

Med **poslovnimi razvidi o plačah** poznamo razčlenitveni konto plač, ki je odprt za vsakega zaposlenca posebej, in dnevnik plač. Knjigovodstvo vodi podrobno evidenco vseh plač in nadomestil. Evidenca omogoča spremljanje in proučevanje plač po času, prejemnikih, vrstah, organizacijskih enotah, procesih in drugo. Plačilne liste zaposlencev oziroma končne letne obračune plač zaposlencev mora podjetje hraniti trajno.

**Stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti**, skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje, so:

- stroški po pogodbah o delu (podjemne pogodbe – gre za najrazličnejša dela, ki jih izvedejo zunanji izvajalci – **pogoj, da najeto delo ni sistemizirano v mikroorganizaciji podjetja**),
- stroški po avtorskih pogodbah (gre za izvedbo intelektualnih storitev, kot na primer predavanje, lektoriranje, pisanje besedil, prevajanje, dirigiranje, cenitev nepremičnin ipd.),
- sejnine zaposlencem in drugim osebam.

### 3.3.2 Računovodsko predračunavanje plač

Predračun plač izhaja iz načrta proizvodnje in temelji na predvidevanju potrebnega delovnega časa.

Načrtovani letni čas neposrednega dela na različnih izdelovalnih mestih in za različne operacije lahko dobimo, če načrtovano proizvodnjo po posameznih poslovnih učinkih ali skupinah učinkov množimo z ustreznimi časovnimi normami. Takšen izračun zadošča, kadar zaposleni prejema plače po količini ustvarjenih poslovnih učinkov. Če pa prejema plače na osnovi delovnega časa (prisotnost na delu), moramo prejšnji izračun korigirati še z odstotkom doseganja norme. Kadar s časovnimi normami ne razpolagamo, izhajamo iz števila zaposlencev, ki bodo neposredno ustvarjali poslovne učinke, in iz števila efektivnih delovnih ur. Načrtovani letni čas splošnega dela izdelamo prav tako na osnovi števila zaposlencev in delovnih ur.

Za izdelavo predračuna plač pa je pomembna še pravilna določitev plačne postavke in upoštevanje morebitnih dodatkov za posebne pogoje dela (nadure, nočno delo, izmensko delo, delo v nedeljo in ob praznikih ipd.). Stroškovno računovodstvo količinske podatke o delu ovrednoti in jih razporedi po stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih.

### 3.3.3 Računovodsko nadziranje plač

Pri 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 oziroma delovnih dosežkov na delovnih listih in njihovo skladnost z obračunom plač ter podobno.

Kontroliramo tudi, ali je vsota plač iz vseh obračunskih listov enaka vsoti plač v plačilni listi. Prav tako mora biti vsota plač iz vseh obračunskih listov enaka vsoti plač v razdelilnikih po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Preverjamo seveda tudi formalno-pravno upravičenost obračuna plače: ali je zaposlenec zaje v kadrovskeu razvidu, ali ima izdano pravilno odločbo za obračunavanje plač ipd.

Med naloge računovodskega nadziranja plač sodi tudi opozarjanje na probleme in nepravilnosti v zvezi z normami ali obračunskimi postavkami. Izplačevanje plač mora biti strogo ločeno od računovodstva plač, saj sodi med izvajalne finančne dejavnosti.

### 3.3.4 Računovodsko proučevanja plač

Zajema presojanje ugodnosti odnikov med načrtovanimi in dejanskimi uresničeniimi vrstami in velikostmi plač in stroškov dela. Opravimo lahko tudi primerjalne presoje plač v primerjavi z drugimi sorodnimi podjetji. Sposobnost zaposlencev so glavna prvina poslovnega procesa, zato se poslovno tekmovanje seli s trga proizvodov in storitev na trg delovne sile.

#### Cilj gospodarjenja s sposobnostmi zaposlencev je:

- pridobiti vrhunske strokovnjake in optimalno izrabljati njihove sposobnosti,
- nenehno usposabljeti strokovnjake,
- jih motivirati ter predvsem zadržati v podjetju.

## 3.4 RAČUNOVODSTVO PROIZVODNJE

### 3.4.1 Računovodsko razvidovanje poslovnih učinkov

Podjetje je ustanovljeno z namenom doseganja gospodarskih smotrov. Da bi lahko trajno obstajalo in se razvijalo, lastniki in vodstvo podjetja nenehno iščejo poslovno zanimive dejavnosti. Te dejavnosti so lahko proizvodjalne (industrija, kmetijstvo ipd.) ali storitvene. Običajno v večini podjetij potekajo vzporedno ali zaporedno tako proizvodjalni kot tudi storitveni procesi, in sicer v temeljnih, pomožnih in stranskih dejavnostih. Podjetje se ukvarja z ustvarjanjem poslovnih učinkov zato, da jih proda.

#### Glede na ta namen delimo poslovne učinke na:

- lahko prodajljive (kurantne, idoče),
- težko prodajljive (nekurantne, neidoče).

Prodaja proizvodov oziroma storitev je torej končni cilj vsake poslovne dejavnosti. Z njo se dejansko zaključi krog poslovnega procesa in omogoči njegova ponovitev. S prodajo na trgu poslovni učinki preidejo v denarno pojavno obliko sredstev, le-ta pa podjetju omogočijo obnovo porabljenih ali obrabljenih poslovnih sredstev in ponovni poslovni proces:

**denar ----- material ----- proizvod ----- terjatev ----- denar**

**denar --- opredmeteno osnovno sredstvo ----- proizvod ----- terjatev ----- denar**

Z vidika prodaje proizvodov moramo biti pozorni predvsem na dejstvo, da je mogoče s prodanimi proizvodi neposredno povezati stroške, ki nastajajo šele ob njihovi prodaji in niso sestavni del stroškov njihovega nastajanja.

Prav tako ne smemo pozabiti na stroške, ki jih povzroča skladiščenje proizvodov in jih lahko prav tako neposredno povežemo s proizvodi.

Svoje proizvode lahko podjetje prodaja le, če jih ima na razpolago. Ker pa prodajanje v obračunskem obdobju ni nujno enako proizvodnji (prodane količine niso enake proizvedenim), se te razlike kažejo v gibanju zalog proizvodov. Tako podjetje v vsakem obračunskem obdobju prevzame v zaloge dodatne količine proizvodov, da bi bile na razpolago za prodajo. Zaradi spreminjanja tržnih potreb ali lastnosti proizvodov pa se dogaja, da prodaja nekaterih proizvodov ni več mogoča.

Ker težko prodajljivi proizvodi brez potrebe obremenjujejo obratna sredstva podjetja, je najprimernejša rešitev njihov odpis in odstranitev, seveda le, če jih podjetje nikakor ne more spraviti v promet (z znižanjem cene ipd.).

Predmet računovodstva proizvodov so proizvodi: od trenutka, ko so prevzeti iz faze proizvodnje, do takrat, ko zapustijo podjetje.

#### **Glede na vrsto proizvodnje ločimo:**

- **individualno proizvodnje**, pri katerem podjetje proizvaja izdelek ali storitev po volji kupca (na primer gradbeništvo),
- **serijsko proizvodnje**, kjer se ustvarjajo različne skupine izdelkov, standardiziranih po skupinah (na primer avtomobilska ali tekstilna industrija),
- **nepretrgano proizvodnje**, pri katerem gre za ustvarjanje standardiziranih izdelkov (na primer rafinerija, papirna industrija idr.).

#### **Glede na končni učinek proizvodnje ločimo:**

- **izdelčno proizvodnje**, ki pomeni fizikalno spreminjanje predmetov dela,
- **presnovilno proizvodnje**, ki pomeni kemično ali drugačno spreminjanje predmetov dela.

#### **Glede na razmestitev delovnih sredstev ločimo:**

- delavniško proizvodnje,
- linijsko proizvodnje.

Računovodstvo ustvarjanja poslovnih učinkov spremlja njihovo ustvarjanje v fazi proizvodnje, pri čemer je njegova osnovna naloga ugotavljanje lastne cene teh učinkov. Lastna cena poslovnega učinka je seštevek stroškov, ki jih je podjetje imelo z ustvarjanjem tega poslovnega učinka.

Poslovna uspešnost ustvarjanja poslovnih učinkov je tako razvidna šele iz razmerja med lastno in prodajno ceno poslovnega učinka. Če želi podjetje spremljati svojo poslovno uspešnost, mora natančno spremljati, zbirati in razdeljevati vse poslovne stroške, ki jih je imelo pri ustvarjanju poslovnih učinkov.

### 3.4.2 Stroškovni nosilci

Stroškovni nosilci so poslovni učinki, ki te stroške povzročajo. Vsak poslovno upravičen strošek bremeni neposredno ali posredno ustvarjene poslovne učinke. Te stroške mora podjetje vračunati v lastno ceno poslovnih učinkov in jih nato pokriti s prodajno ceno.

**Začasni stroškovni nosilci** so proizvodi ali storitve, ki še niso namenjeni tržišču, **končni stroškovni nosilci** pa so za prodajo pripravljene storitve oziroma proizvodi.

Kot stroškovni nosilec se lahko pojavi posamični proizvod ali storitev oziroma posamezna vrsta ali skupina proizvodov ali storitev, kar je odvisno od vrste proizvodnje. Pri posamični proizvodnji je tako stroškovni nosilec vsak naročen proizvod, pri serijski proizvodnji so stroškovni nosilci vsi proizvodi v eni seriji, pri množinski ali procesni proizvodnji pa vsi poslovni učinki v obravnavanem obračunskem obdobju.

Temeljni cilj spremljanja stroškov po stroškovnih nosilcih je izračun lastne cene poslovnega učinka. **Lastna cena** je seštevek vseh stroškov, ki so nastali pri ustvarjanju nekega poslovnega učinka, in kot takšna osnova za določanje **prodajne cene** tega poslovnega učinka.

Podjetje naj bi že v prvi fazi zajemanja stroškov na osnovi izhodiščnih knjigovodskih listin čim več stroškov razporedilo na ustrezna:

- **temeljna stroškovna mesta** – nanje razporejamo predvsem neposredne stroške stroškovnih mest, kot so stroški materiala in plače proizvodnih zaposlencev, takoj ob njihovem nastanku,
- **splošna stroškovna mesta** – nanje razporejamo posredne stroške stroškovnih mest, kot so plače režijskih zaposlencev ipd., ki jih ne moremo takoj razporediti na temeljna stroškovna mesta.

Če se želimo izogniti kopičenju stroškov na splošnih stroškovnih mestih in jih v čim večji meri že v prvi fazi razporediti po ustreznih temeljnih stroškovnih mestih, moramo upoštevati njihovo delitev na:

- stroške, ki jih lahko neposredno zajamemo po temeljnih stroškovnih mestih (**neposredni stroški temeljnih stroškovnih mest**),
- stroške, ki jih lahko neposredno zajamemo le po splošnih stroškovnih mestih, po temeljnih pa le posredno, upoštevajoč posebne osnove za razporejanje (**posredni stroški temeljnih stroškovnih mest**).

Med neposredne stroške temeljnih stroškovnih mest štejemo, poleg vseh neposrednih stroškov poslovnih učinkov, ki jih ustvarja to stroškovno mesto (neposredni stroški materiala, neposredni stroški plač, drugi neposredni stroški), tudi vse z vidika stroškovnih nosilcev posredne stroške, ki nastajajo na temeljnem stroškovnem mestu (stroški goriva, maziv in drugega režijskega materiala; posredni stroški plač, kot so na primer plače režijskih zaposlencev, nadomestila plač, povračila stroškov zaposlencem, regres ipd., stroški električne energije, zavarovalnih premij, reprezentance, najemnin in druge).

**Posredne stroške temeljnih stroškovnih mest lahko razdelimo na dve skupini:**

- stroški, ki jih lahko razporedimo na temeljna stroškovna mesta **na osnovi stvarnih meril**,
- stroški, ki jih lahko razporedimo na temeljna stroškovna mesta **na osnovi dogovorjenih podlag za razporejanje**, ki pa morajo seveda biti v vzročni zvezi z nastankom stroškov.



Stroške prve skupine tako sestavljajo na primer stroški porabljene električne energije, vode, plina, ki jih izračunamo glede na porabo, izmerjeno s posebnimi odštevalnimi števci ali pa glede na določene predpostavke.

Značilni stroški druge skupine pa so na primer stroški zavarovalnih premij ali stroški obresti od najetih posojil, za katere težje najdemo osnove za razporejanje in jih moramo praviloma dogovoriti.

Glede na to, kako stroške, ki sestavljajo lastno ceno poslovnega učinka, usmerjamo na posameznega stroškovnega nosilca, ločimo:

- **Neposredne stroške** – to so stroški, ki so nastali neposredno pri ustvarjanju poslovnega učinka in mu jih zato lahko pripišemo takoj. Krijemo jih neposredno s prodajo poslovnih učinkov, zaradi katerih so nastali. Po naravnih vrstah jih razvrščamo v naslednje skupine:
  - **stroški materiala** - osnovni material, surovine, porabljena električna energija, pogonsko gorivo idr.,
  - **stroški storitev** – storitve drugih, ki so neposredno sodelovali pri ustvarjanju proizvoda, na primer kooperanti, podizvajalci ipd.,
  - **stroški amortizacije** – samo tistih osnovnih sredstev, ki so pri proizvodnji sodelovala neposredno,
  - **stroški dela** – kosmate plače za delo, opravljeno neposredno pri ustvarjanju poslovnih učinkov,
  - **stroški prodaje** – stroški, neposredno povezani s prodajo obravnavanega poslovnega učinka.
- **Posredni stroški** – pa so ostali stroški, ki so nastali v podjetju posredno v povezavi z ustvarjanjem poslovnih učinkov. Krijemo jih posredno z rezultati celotne dejavnosti podjetja. Glede na zbiranje in razporejanje jih delimo na:
  - **posredne proizvodjalne stroške** – to so stroški, ki nastajajo v proizvodni dejavnosti, vendar jih ne moremo pripisati določenim stroškovnim nosilcem; zbiramo jih po naravnih vrstah (material, storitve, amortizacija, stroški dela),
  - **posredne splošne stroške** – kamor sodijo posredni stroški nabave, uprave in prodaje ter morebitnih drugih dejavnosti.

Sestavine lastne cene poslovnih učinkov so različne in so odvisne tako od vrste proizvodnje kot tudi od izbranega sistema in metod vrednotenja zalog ter obračuna proizvodnje.

#### **Osnovne sestavine lastne cene so:**

- neposredni stroški materiala, storitev, amortizacije, dela,
- posredni proizvodjalni stroški,
- posredni oziroma splošni stroški nabave, uprave in prodaje.

K izračunani lastni ceni tako lahko dodamo še dodatne sestavine in dobimo **širšo lastno ceno**.

#### **Dodatne sestavine lastne cene so:**

- vračunane dajatve podjetja iz dobička,
- vračunan čisti donos kapitala.

Širšo lastno ceno praviloma uporabljamo pri opredeljevanju meril za ugotavljanje in presojanje notranje uspešnosti proizvodjalno-prodajnih programov, organizacijskih enot ali posamičnih poslov.

### **Obračunavanje stroškov poslovnih nosilcev poteka v več fazah:**

- zajemanje izvirnih stroškov po naravnih vrstah stroškov in ugotavljanje celotnega zneska stroškov obračunskega obdobja, ki poteka v finančnem računovodstvu (glavna knjiga) in analitičnih knjigovodstvih prvin poslovnega procesa,
- razporejanje izvirnih vrst stroškov po stroškovnih mestih, kar je naloga knjigovodstva stroškovnih mest,
- razporejanje izvirnih in izvedenih vrst stroškov na stroškovne nosilce, kar je naloga knjigovodstva stroškovnih nosilcev,
- obračunavanje dokončanih poslovnih učinkov.

Vrednotenje poslovnih učinkov je odvisno od izbranega sistema in metode vrednotenja, pri čemer lahko za notranje potrebe spremljanja in proučevanja uspešnosti ustvarjanja poslovnih učinkov izberemo sistem ali metodo, ki se razlikuje od izbranega za zunanje poročanje.

### **Poslovne učinke vrednotimo po sistemu:**

- dejanskih stroškov,
- ocenjenih stroškov,
- standardnih stroškov.

### **Metode vrednotenja so:**

- metoda obračunavanja po popolnih stroških,
- metoda obračunavanja po zoženih stroških (proizvajalnih ali spremenljivih stroških).

Metode vrednotenja se razlikujejo po obsegu stroškov, ki jih vključujejo v vrednost zalog in tistem delu stroškov, ki jih takoj prenesejo med odhodke poslovanja tekočega obračunskega obdobja. Podrobnejše se boste z metodami vrednotenja spoznali v poglavju **4 Metode vrednotenja poslovnih učinkov**.

#### 3.4.2.1 Stroškovna mesta

Ob nastanku se stroški razporedijo na stroškovna mesta. **Stroškovno mesto** je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na poslovne učinke in je zanje nekdo odgovoren. Podjetje določa stroškovna mesta povsem samostojno, glede na svoje potrebe in cilje. Stroškovna mesta so najmanjše enote podjetja, kjer nastajajo določeni stroški. Stroškovno mesto je v središču stroškovnega računovodstva, kajti le na njem je mogoče povečati izkoriščanje zmogljivosti in s tem zmanjšati stroške.

### **Z vzpostavljenimi stroškovnimi mesti moramo omogočiti:**

- popolnejši pregled stroškov, ki odpadejo na posamezne stroškovne nosilce,
- pregled gibanja stroškov na področjih, za katera je nekdo odgovoren.

### **Število stroškovnih mest je odvisno od:**

- velikosti podjetja,
- organizacije podjetja,
- posebnosti ustvarjanja poslovnih učinkov (proizvajanja),
- uporabljene metode obračunavanja stroškov po stroškovnih nosilcih,
- oblik kontroliranja poslovanja.

**Stroškovna mesta delimo na:****1) proizvajalna stroškovna mesta:**

- **stroškovna mesta temeljne dejavnosti:** to so dejavnosti, za katere je bilo podjetje ustanovljeno,
- **stroškovna mesta pomožnih dejavnosti:** ki so pomoč temeljnim dejavnostim oziroma omogočajo njihovo izvajanje,
- **stroškovna mesta stranskih dejavnosti:** ki se razvijejo vzporedno s temeljno dejavnostjo in jo praviloma dopolnjujejo.

**2) neproizvajalna stroškovna mesta:**

- stroškovna mesta nakupne dejavnosti,
- stroškovna mesta upravne dejavnosti,
- stroškovna mesta prodajne dejavnosti.

Neposredne stroške lahko v proizvajalnih in storitvenih dejavnosti spremljamo brez težav po stroškovnih nosilcih, saj mora biti iz proizvodne dokumentacije jasno razvidno, na katere poslovne učinke se nanašajo.

**Z vidika razporejanja stroškov na stroškovna mesta ločimo:**

- **izvirne stroške**, ki jih lahko neposredno povežemo z določenim stroškovnim mestom in jih takoj razporedimo na temeljna stroškovna mesta,
- **izvedene stroške**, ki jih ne moremo razporediti neposredno na temeljna stroškovna mesta, ampak jih usmerimo na splošna stroškovna mesta.

**3.4.3 Računovodsko predračunavanje ustvarjanja poslovnih učinkov****Računovodsko predračunavanje ustvarjanja poslovnih učinkov sestavlja:**

- **predračun stroškov za obračunsko obdobje** - pri čemer se opiramo na ocenjene ali standardne stroške, po vrstah stroškov in stroškovnih mestih ali stroškovnih nosilcih in
- **predračunskih kalkulacij stroškov po stroškovnih nosilcih.**

Načrtovani stroški so načeloma lahko zasnovani na preteklih dejanskih stroških, na ocenjenih stroških ali na standardnih stroških. Dejanski pretekli stroški brez raziskav predvidenih sprememb v prihodnosti seveda ne morejo biti realna podlaga za načrtovanje. Če načrtovani stroški po vrstah, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih temeljijo na ocenjenih stroških, takšni predračuni pokažejo samo, kolikšni stroški bodo po vsej verjetnosti nastali, ne pa tudi, kolikšni stroški bodo morali nastati. Do upravičenih stroškov pa lahko pridemo samo z uporabo standardnih stroškov.

Zaloge proizvodov so opredeljene tako količinsko kot vrednostno. Na njihovo velikost in gibanje vplivajo prejemi dokončanih proizvodov iz proizvodnje in oddaje prodanih proizvodov. Iz tega logično sledi, da je načrtovanje zalog proizvodov posledica načrtovanja proizvodnje in načrtovanja prodaje.

Letni načrt prodaje mora biti povezan z letnim načrtom proizvodnje, ob upoštevanju začetnih zalog in morebitnih sprememb pri končnih zalogah.

Poleg lastne cene proizvodov se pojavljajo torej tudi drugi stroški, povezani z zalogami proizvodov: stroški skladiščenja, zavarovanja, obresti za financiranje zalog ipd. Ti stroški so praviloma odvisni od načina proizvodnje in velikosti proizvodnega niza.

### **3.4.4 Računovodsko nadziranje poslovnih učinkov**

Prva postavka kontroliranja v okviru računovodskega nadziranja proizvodov so knjigovodske listine o priskrbi, odtujitvi in izločitvi proizvodov. Če podatki v medsebojno povezanih listinah niso usklajeni ali je v njih kakšna druga pomanjkljivost, moramo pred knjiženjem odkriti razlog in napako odpraviti.

Računovodsko nadziranje se nadaljuje s stalnim kontroliranjem usklajenosti skladiščne kartoteke s knjigovodstvom proizvodov. To je seveda le kontrola knjižnega stanja zalog, medtem ko dejansko stanje lahko kontroliramo le s popisom.

Med pomembnejše naloge računovodskega nadziranja prodaje proizvodov sodi preverjanje, ali so za vse izdane količine proizvodov izstavljeni ustrezni računi.

V primeru nadzora storitev primerjamo navedbe v knjigovodskih listinah o storitvah z navedbami v ustreznih nalogih. Nikakor pa ni stvar računovodskega nadziranja presojanje smotrnosti pojavljanja kakšne vrste storitev ali pa presojanje velikosti stroškov teh storitev.

### **3.4.5 Računovodsko proučevanje poslovnih učinkov**

#### **Proučevali bomo naslednje poslovne dogodke:**

- kdo je odgovoren za stroške in kako spodbuditi odgovorne k njihovem obvladovanju,
- kakšni so uresničeni stroki pri ustvarjanju proizvodov in storitev,
- kaj je povzročilo uresničene stroške in ali so poslovno potrebni,
- kaj moramo narediti za zmanjšanje stroškov oziroma za to, da ne presežejo obsega,
- neposredne stroške po vrstah in mestih na podlagi ugotavljanja in ocenjevanja vpliva nabavnih cen in potroškov na obseg dejanskih stroškov,
- kako vplivajo stroški na poslovno uspešnost proizvoda, storitev, podjetja,
- stopnje dodatkov splošnih stroškov, kje ocenjujemo odmike med dejansko in načrtovano stopnjo in iščemo vzroke v splošnih stroških in izbranih osnovah.

Pri vseh proučevanjih se ugotavljajo odmiki in kritično presojo vzrokov in posledic, ki s tem nastajajo. Na podlagi proučevanja stroškov in poslovnih učinkov lahko izdelujemo proučevana poročila o učinkovitosti poslovanja. Gre za ocenjevanje in presojanje tehnične in ekonomske učinkovitosti.

## **3.5 RAČUNOVODSTVO STORITEV**

Največ poslovnih storitev je kratkoročnih in predstavljajo neposredni strošek.

#### **Storitve razdelimo na:**

- proizvodjalne,
- neproizvodjalne,
- finančne.

V računovodstvu se zunanje storitve pojmujejo kot strošek storitev drugih. Brez njih si ne bi mogli zamisliti učinkovitega in uspešnega sodobnega proizvodnega procesa. Vsako storitev moramo spremljati, zato jim določimo razpoznavno številko.

**Stroške storitev ločina na:**

- neposredne in posredne (režijske) stroške,
- stalne in spremenljive stroške.

Prav tako stroške storitev razporedimo po mestih odgovornosti, in sicer tako, da se za vsakega stroškovnega nosilca podrobno prikažejo stroški, za katere neposredno in posredno odgovarja.

Izvirne vrste stroškov storitev bomo razporedili po stroškovnih nosilcih glede na vrsto proizvodnje in izbrano metodo obračunavanja proizvodnje oziroma poslovanja. Pri načrtovanju in nekaterih primerih obračunavanja poslovanja lahko uporabimo načrtovane stroške (ocenjene ali standardne). Opredeljeni so na enoto poslovnega učinka ali na celotno dejavnost obračunskega obdobja.

**Stroške členimo na:**

- **stroške storitev v ožjem pomenu** (so stroški, ki so povezani s proizvodnjo proizvodov ali opravljanjem storitev - stroški transportnih storitev, stroški vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev, najemnine, stroški plačilnega prometa, bančne storitve, zavarovalne premije, povračila stroškov zaposlencem v zvezi z delom, stroški intelektualnih in osebnih storitev ter drugi stroški storitev fizičnih oseb, stroški sejmov, reklame in reprezentance in drugi stroški storitev),
- **stroške storitev v širšem pomenu** (so stroški dajatev, plače, obresti, štipendije, nagrade dijakom in študentom, šolnine, stavbno zemljišče, certifikati in podobni stroški),
- **storitve po izvirnih vrstah in namenskih (funkcionalnih) skupinah** (določi jih podjetje samo in gre predvsem za notranje storitve),
- **posebne vrste stroškov poslovnih storitev.**

### 3.5.1 Računovodsko razvidovanje storitev

Računovodstvo storitev se ukvarja s podobnim razvidovanjem in presojanjem priskrbljenih in opravljenih storitev, ki so po naravi sproti in izvorni poslovni strošek. Ukvarjamo se z razvidovanjem in presojanjem potroškov in stroškov storitev.

Pri priskrbi storitev gre za nakupno ceno storitve ter neposredne in posredne vrste stroškov. Neposredni se vračunajo v nabavno ceno priskrbe storitve, posredni se obravnavajo kot režijski stroški (to so splošni stroški in jih prevaljujemo preko stroškovnih mest na stroškovne nosilce ali mimo njih direktno med odhodke).

Knjigovodske listine uresničujejo načelo dokumentarnosti tudi pri razčlenjevalnem razvidovanju storitev. Vsak zapis v pomožno knjigo storitev mora biti podprt z ustrežno zunanjo knjigovodsko listino.

Uporabljamo **prejemnice storitev** (lahko je **prejet račun** s potrditvijo opravljene storitve) in **odpisnice** ali **izničnice storitev**.

Pristojne odločevalne ravni lahko pričakujejo možnost vpogleda v razčlenjevalni razvid zunanjih storitev, po potrebi lahko prejmejo tudi naslednje vrste obračunanih storitev, kot so:

- **obračunski list storitev** (je zbir obračunskih storitev, katerih vrednost je prikazana po stroškovnih vrstah, mestih in nosilcih),
- **obračun neposrednih stroškov** priskrbe storitev.

### **3.5.2 Računovodsko predračunavanje storitev**

Gre za predračunavanje zunanjih storitev. Podlaga za to so potrebe po proizvajalnih in neproizvajalnih storitvah, ki jih načrtujejo odgovorni vodje posameznih funkcij v podjetju. Izid računovodskega predračunavanja so predračunska poročila o storitvah, ki zagotavlja časovni in stvarni vpogled v storitve, ki so po naravi izvorni stroški.

### **3.5.3 Računovodsko nadziranje storitev**

Gre za redno in neposredno ter občasno in posredno kontroliranje in razčlenjevanje razvidovanja in presojanja storitev. V nadzorno področje uvrščamo tudi pripravo spoznavnih podlag (nadzorna poročila) za poslovodno nadziranje gospodarjenja z zunanjimi storitvami. Z nadzornimi poročili upravljamo ekonomski nadzor in z njimi seznanjamo odločevalne ravni o odmikih med načrtovanimi in dejanskimi vrstami, količinami in vrednostmi storitev.

### **3.5.4 Računovodsko proučevanje storitev**

Z računovodskim proučevanjem se ukvarjamo s presojanjem ugodnosti zunanjih storitev. Z analitičnim postopkom poiščemo vzroke za neugodne in pomembne razlike med načrtovanimi in dejanskimi storitvami ter med našimi dejanskimi storitvami in storitvami v drugih podjetjih in ocenimo vplivne dejavnike na poslovno uspešnost proizvoda, organizacijske enote, podjetja in podobno.

Rezultat so analitična poročila o storitvah, ki vsebujejo novo vedenje o ekonomskih vzrokih o nastalih razlikah med načrtovanimi in dejanskimi potroški in stroški storitev ter njihovih posledicah.

## **3.6 RAČUNOVODSTVO PRODAJE POSLOVNIH UČINKOV**

Računovodstvo prodaje poslovnih učinkov je namenjeno, da razviduje in presoja tržne in stroškovne vrednosti prodanih proizvodov in storitev.

### **3.6.1 Računovodsko razvidovanje poslovnih prihodkov**

**Računovodstvo prihodkov razviduje in presoja vse poslovne prihodke od prodaje proizvodov in storitev.** Pri tem uporablja računovodske listine, pomožne knjige in poročila.

**Poslovni dogodki se razvidujejo in presojujejo po:**

- proizvodih,
- proizvodjalno-prodajnih programih ali prodajnih področjih.

**3.6.2 Računovodsko predračunavanje, nadziranje in proučevanje prihodkov**

**Računovodstvo poslovnih prihodkov izdeluje:**

- medletne in letne predračune poslovnih prihodkov od prodaje proizvodov in storitev in drugih prihodkov, ki so z njimi povezani.

Potrebne so predračunske listine (predračunska poročila), kot so predračun prodajnih cen in načrt količine in vrste prodanih učinkov.

**Računovodstvo prodaje poslovnih učinkov se ukvarja z:**

- neposredno in posredno kontrolo ter revizijo računovodskega razvidovanja in presojanja poslovnih prihodkov,
- izdelovanjem nadzornih poročil o odmikih in
- proučevanih poročil o ugodnosti odmikov med dejanskimi in načrtovanimi prihodki.

**3.6.3 Računovodsko razvidovanje poslovnih odhodkov**

Računovodstvo poslovnih odhodkov razčlenjeno razviduje in presoja vse poslovne odhodke, ki bremenijo poslovne prihodke po: proizvodih in storitvah, proizvodno-prodajnih programih ali po drugem.

Zbrane računovodske podatke o poslovnih odhodkih uredimo v razčlenjevalni razvid ali imamo skupen razčlenjevalni razvid za poslovne prihodke in poslovne odhodke.

**3.6.4 Računovodsko predračunavanje, nadziranje in proučevanje odhodkov**

**V okviru teh področij predračunavamo poslovne odhodke in pripravljamo predračunska obdobja poročila, kot so:**

- predračun poslovnih odhodkov po skupinah prodanih proizvodov,
- predračun odhodkov glede na količine in odhodkovne vrednosti prodanih proizvodov,
- predračun odhodkov po prodanih proizvodih,
- predračun odhodkov od prodanih proizvodov po organizacijskih enotah in podobna poročila.

**Predračunske listine so:**

- predračun stroškov cen,
- predračun o količini prodanih učinkov,
- predračun neposrednih stroškov prodaje po proizvodih in vrstah stroškov.

### 3.7 RAČUNOVODSTVO TRGOVSKEGA BLAGA

Blago je giblivo sredstvo, ki ga v okviru rednega poslovanja nabavimo za nadaljnjo prodajo. Blago nabavimo zato, da ga bomo prodali, material pa zato, da bomo iz njega naredili nov proizvod. V proizvodnih procesih se stroški v celoti ali delno vračunajo v vrednost gotovih proizvodov. V trgovinskih procesih pa v vrednost blaga ne vključujemo tistih stroškov, ki jih ima trgovsko podjetje - saj vanje vključimo le nabavne stroške.

#### **Dejavnost trgovine delimo na:**

- trgovina na debelo (ukvarja se z nakupovanjem blaga, ki ga naprej prodaja trgovcem, predelovalcem in velikim potrošnikom),
- trgovina na drobno (ukvarja se z nakupovanjem blaga, ki ga prodaja končnim potrošnikom),
- trgovinske storitve (skladiščenje blaga, nadzor kakovosti in količine blaga, špedicijske storitve, storitve zavarovanja blaga, ekonomska propaganda ipd.).

Zaloge trgovskega blaga vrednotimo po nabavni cenah (vrednosti), ki jih sestavljajo kupna (fakturna) cena, uvozne dajatve in neposredni stroški nabave.

Računovodstvo blaga evidentira in proučuje količinska in vrednostna stanja ter gibanje blaga in z njim povezane stroške, ki se pojavljajo na stopnjah priskrbe, skladiščenja, odtujitve, izločitve in izničitve.

#### **3.7.1 Računovodsko razvidovanje blaga**

Pri računovodskem razvidovanju, presojanju in vrednotenju blaga uporabljamo računovodska pravila in zakonska pravila o trgovinski dejavnosti (Zakon o trgovini, Uradni list RS št. 7/03, in Pravilnik o vodenju evidenc v trgovini, Uradni list RS št. 18/93).

#### **Sprotno spremljanje sprememb in stanj posameznih vrst trgovskega blaga na drobno izvajamo:**

- računalniško s pomočjo črtnih kod,
- tako, da dnevno računovodsko spremljamo in proučujemo poslovanje posamezne prodajalne.

Pravilnik o vodenju evidenc v trgovini predpisuje vrste in načine vodenja razvidov o nabavi in prodaji blaga in trgovinskih storitev.

#### **Razvidi morajo vsebovati podatke o:**

- začetnem stanju blaga,
- nabavi in prodaji blaga,
- spremembi cen blaga,
- vrnitvi blaga,
- primanjkljaju ali presežku blaga,
- odpisih blaga,
- premikih blaga med prodajnimi objekti ali oddelki.



**Vse razvidovanje mora biti podprto z verodostojnimi knjigovodskimi listami, in sicer ločeno za:**

- nakup in prodajo blaga na debelo,
- nakup in prodajo blaga na drobno,
- prodaja opravljenih storitev.

Računovodstvo blaga razviduje in presoja količinska in vrednostna stanja ter gibanje blaga in z njimi povezane stroške, ki se pojavljajo na stopnjah priskrbe, skladiščenja, odtujitve, izločitve in izničenja.

**Razvidovanje in presojanje blaga omogoča:**

- nosilcem odločevalnih ravni vpogled v razvide,
- nosilcem računovodstva blaga izdelavo in posredovanje predračunskih, obračunskih, nadzornih in proučevanih poročil o količinskem in vrednostnem stanju in gibanju blaga, neposrednih in posrednih stroških nabave in neposrednih in posrednih stroških prodanega blaga.

### **3.7.2 Računovodsko predračunavanje, nadziranje in proučevanje blaga**

**Na tem področju izdelujemo predračune:**

- stanja in gibanja vlaga v zalogi,
- neposrednih nabavnih in prodajnih stroškov,
- splošnih nabavnih stroškov,
- upravnih ter prodajnih stroškov.

**Računovodstvo blaga se ukvarja tudi z:**

- **neposredno kontrolo** (med samim razvidovanjem in presojanjem),
- **posredno kontrolo** (z občasnimi vpogledi, popisi in primerjavami analitičnih razvidov s sintetičnimi).

V trgovinski dejavnosti je notranje revidiranje pomembna vrsta nadziranja, ki jo opravljajo notranji revizorji. Za nadzor nad gospodarjenjem z blagom služijo nadzorna poročila, katerih vsebina je usmerjena na odmike med načrtovanimi in uresničenimi količinami in vrednostmi blaga v določenem obdobju.

Učinkovitost poslovanja proučujemo na podlagi stanja in gibanja posameznih vrst blaga in stroškov, ki jih povzroča blago na zalogi.

**Proučujemo:**

- hitrost obračanja in dneve vezave zalog,
- sestave in velikosti blaga v zalogi,
- stroške nabave,
- skladiščenje in prodaje blaga,
- stroške financiranja blaga v zalogi in druge stroške.

**Povzetek:**

**Za nami je obsežno, vendar zelo pomembno in bistveno poglavje s področja stroškovnega računovodstva. Spoznali smo analitična računovodstva prvin poslovnega**

procesa. S celotno vsebino poglavja smo spoznali, na kakšen način analitična računovodstva razvidujejo (evidentirajo stroške s pomočjo knjigovodskih listin), predračunavajo, nadzirajo in proučujejo nastale stroške, ki jih povzročajo prvine poslovnega procesa. Prav tako nam je bilo predstavljeno računovodstvo prodaje poslovnih učinkov in trgovskega blaga.

**Ključne besede:**

**računovodstvo dolgoročnih sredstev, računovodstvo materiala, računovodstvo plač, računovodstvo proizvodnje, računovodstvo storitev, računovodstvo trgovskega blaga, stroškovni nosilci, stroškovna mesta**

**Vprašanja za ponavljanje:**

1. Naštejte, katere ekonomske kategorije sodijo med neopredmetena sredstva?
2. Opišite namen in naštejete, kaj vse se uvršča med OOS?
3. Opredelite razliko med poslovno zgradbo in naložbeno nepremičnino.
4. Opišite vsebino registra OOS in čas hrambe?
5. Katere metode vrednotenja poznate in v čem je njihova razlika?
6. Kakšna mora biti vsebina predračuna nabave in porabe materiala?
7. Kakšen je pravilen nadzor nad porabo materiala?
8. Iz česa je sestavljena bruto plača? Opredelite razliko med bruto plačo, neto plačo, nadomestila.
9. Kaj vključujejo vse stroški dela?
10. S katerimi listinami razvidujemo stroške dela?
11. Katere vrste proizvodnje poznate?
12. Opišite razliko in pomen med stroškovnimi nosilci in stroškovnimi mesti?
13. Opredelite, kako delimo storitve?
14. Opišite pomen računovodskega predračunavanja in nadzora storitev?
15. Kakšen je pomen in vloga računovodstva poslovnih učinkov?
16. Kaj razviduje računovodstvo prihodkov in katere listine so obvezne?
17. Kaj razviduje računovodstvo odhodkov in katere listine so obvezne?
18. Opredelite in opišite dejavnosti trgovine.
19. Katere podatke morajo vsebovati računovodski razvidi trgovskega blaga?
20. V čem je razlika med posredno in neposredno kontrolo v računovodstvu trgovine?

## 4 METODE VREDNOTENJA POSLOVNIH UČINKOV

### *CILJI:*

*V tem poglavju se bomo seznanili z različnimi metodami vrednotenja zalog nedokončane in dokončane proizvodnje, ki jih uporabljajo proizvodna podjetja. Izbira pravilne metode vrednotenja ima pomemben vpliv na višino zalog in vrednost poslovnega izida. Spoznali bomo, da je izbira metode odvisna od dinamike proizvodnje in prodaje. Spoznali bomo tudi metode vrednotenja trgovskega blaga.*

Podjetje samostojno izbira sistem in metodo vrednotenja nedokončane proizvodnje, polproizvodov in proizvodov. Metode se razlikujejo po izbiri sestavin cene, s katero podjetje vrednoti poslovne učinke. Opredeli se lahko za polno lastno ceno, ki vključuje vse stroške ustvarjanja poslovnega učinka, ali pa za zoženo ceno, ki vključuje le določene stroške, ostale posredne stroške pa podjetje prenese neposredno v odhodke in s tem takoj vpliva na poslovni izid obračunskega obdobja.

### 4.1 VREDNOTENJE PO POLNI STROŠKOVNI CENI

Pri uporabi te metode podjetje predpostavlja, da so vsi stroški, ki se pojavijo v obračunskem obdobju (razen tistih, ki so všteti v nabavne vrednosti prvin ali pa so razmejeni), razporejeni na ustvarjene poslovne učinke tega obdobja, ne glede na to, ali so tedaj še v obliki nedokončane proizvodnje, polproizvodov, dokončanih proizvodov na zalogi v skladišču ali so že prodani kupcem. Takšno obravnavanje stroškov dopušča, da v lastno ceno poslovnih učinkov zajamemo vse stroške, razen tistih, ki kot neposredni stroški nastajajo šele ob prodaji in bremenijo izključno prodane količine poslovnih učinkov. Tako imenovane neposredne stroške prodaje obračunskega obdobja nikoli ne vključimo v ceno zalog, ampak jih preneseemo neposredno na odhodke.

**Polno lastno ceno** zalog poslovnih učinkov tako sestavljajo:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški plač,
- drugi neposredni stroški,
- posredni stroški proizvodnje z vštetimi obrestmi,
- posredni stroški nakupovanja z vštetimi obrestmi,
- posredni stroški prodajanja z vštetimi obrestmi,
- posredni stroški splošnih dejavnosti z vštetimi obrestmi.

Stroški obresti od posojil, nastalih v zvezi z nedokončano proizvodnjo in gotovimi proizvodi, se lahko všttevajo v vrednost zalog, še zlasti pri dolgotrajnih proizvodnih procesih (na primer v ladjedelništvu, gradbeništvu, strojogradnji ipd.).

**Primer 9:**

V podjetju proizvedemo 500 enot, prodamo pa 490 enot po 1.500 EUR brez DDV. Pri poslovanju imamo naslednje vrste stroškov:

neposredni stroški materiala/enoto	300 EUR
neposredni stroški dela/enoto	400 EUR
neposredni stroški storitev/enoto	50 EUR
neposredni stroški amortizacije/enoto	<u>150 EUR</u>
<b>Skupaj neposredni stroški proizvodnje</b>	<b>900 EUR</b>
splošni proizvodjalni stroški/enoto	100 EUR (60 % spremenljivih stroškov)
splošni stroški nabave	30 EUR
splošni stroški uprave	60 EUR
splošni stroški prodaje enoto)	15 EUR (neposredni stroški 5 EUR /

Vrste stroškov	Proizvodnja (500 kom)	Prodaja (490 kom)
Material	150.000	147.000
Delo	200.000	196.000
Storitve	25.000	24.500
Amortizacija	75.000	73.500
<b>Skupaj neposredni stroški</b>	<b>450.000</b>	<b>441.000</b>
splošni proizvodjalni stroški	50.000	49.000
splošni stroški nabave	15.000	14.700
splošni stroški uprave	30.000	29.400
splošni stroški prodaje	7.500	7.350
<b>Proizvodnja in prodaja po polni stroškovni ceni</b>	<b>552.500</b>	<b>541.450</b>

**Rezultat = prihodki – (neposredni stroški + splošni proizvodjalni stroški, upoštevani ob prodaji) + splošni režijski stroški (uprava, nabava, prodaja)**

$(490 \text{ kom} \times 1.500 \text{ EUR}) - (541.450 \text{ EUR}) = 735.000 \text{ EUR} - 541.450 \text{ EUR} = \mathbf{193.550 \text{ EUR}}$   
**poslovni izid**

## 4.2 VREDNOTENJE PO ZOŽENI LASTNI CENI

Zoževanje vrednotenja poslovnih učinkov pomeni, da obsega cena, po kateri vrednotimo zaloge poslovnih učinkov, manj posrednih stroškov kot polna lastna cena. Vse ostale stroške prenesemo tako kot neposredne stroške prodaje direktno na odhodke.

Po tej metodi se stroški obresti obravnavajo kot takojšen finančni odhodek, kar pomeni, da se ne zadržujejo v vrednosti zalog, ampak jih s stroškov v celoti prenesemo na odhodke obračunskega obdobja. Metoda je primerna, če je proizvodnja enakomerna in prodaja neenakomerna.

**Zoženo lastno ceno brez všteti obresti sestavljajo:**

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški plač,
- drugi neposredni stroški,
- posredni stroški proizvodnje brez všteti obresti,
- posredni stroški nakupovanja brez všteti obresti,
- posredni stroški prodaje brez všteti obresti,
- posredni stroški splošnih dejavnosti brez všteti obresti.

**Primer 10:**

Uporabili bomo iste podatke, kot v primeru 9, s tem, da bomo proizvodnjo in prodajo vrednotili po metodi zožene lastne cene.

Vrste stroškov	Proizvodnja (500 kom)	Prodaja (490 kom)
Material	150.000	147.000
Delo	200.000	196.000
Storitve	25.000	24.500
Amortizacija	75.000	73.500
<b>Skupaj neposredni stroški</b>	<b>450.000</b>	<b>441.000</b>
splošni proizvodjalni stroški	50.000	49.000
splošni stroški nabave	15.000	14.700
splošni stroški uprave	30.000	29.400
splošni stroški prodaje	5.000	4.900
<b>Proizvodnja in prodaja po proizvodjalnih stroških</b>	<b>550.000</b>	<b>539.000</b>
<b>neposredni stroški prodaje</b>	<b>2.500</b>	

**Rezultat = prihodki - (neposredni stroški + splošni proizvodjalni stroški, upoštevani ob prodaji) + splošni režijski stroški (uprava, nabava, prodaja)**

$(490 \text{ kom} \times 1.500 \text{ EUR}) - (539.000 \text{ EUR} + 2.500 \text{ EUR}) = 735.000 \text{ EUR} - 541.500 \text{ EUR} = 193.500 \text{ EUR} - \text{poslovni izid}$

#### 4.3 VREDNOTENJE PO PROIZVAJALNIH STROŠKIH

**Zoženo lastno ceno po proizvodjalnih stroških sestavljajo:**

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški plač,
- drugi neposredni stroški,
- posredni stroški proizvodnje.

Stroški, ki se pojavijo zunaj ustvarjanja poslovnih učinkov, niso razporejeni po stroškovnih nosilcih, ampak v celoti bremenijo odhodke tekočega obračunskega obdobja in s tem prodane količine ustvarjenih poslovnih učinkov.

**To so:**

- posredni stroški nakupovanja,
- posredni stroški prodajanja,
- posredni stroški splošnih dejavnosti,
- neposredni stroški prodaje,
- obresti.

Pri tem pa obstaja možnost, da podjetje med posredne stroške proizvodnje zajame tudi posredne stroške nakupovanja, saj le-ti smiselno povečujejo vrednost materiala in jih lahko v celoti poračunamo s porabljenimi količinami materiala. Metoda je primerna, če sta proizvodnja in prodaja enakomerni.

**Primer 11:**

**Uporabili bomo iste podatke, kot v primeru 9, s tem, da bomo proizvodnjo in prodajo vrednotili po metodi proizvajalnih stroškov.**

Vrste stroškov	Proizvodnja (500 kom)	Prodaja (490 kom)
Material	150.000	147.000
Delo	200.000	196.000
Storitve	25.000	24.500
Amortizacija	75.000	73.500
<b>Skupaj neposredni stroški</b>	<b>450.000</b>	<b>441.000</b>
splošni proizvajalni stroški	50.000	49.000
<b>Proizvodnja in prodaja po proizvajalnih stroških</b>	<b>500.000</b>	<b>490.000</b>
splošni stroški nabave	15.000	
splošni stroški uprave	30.000	
splošni stroški prodaje	7.500	
<b>Skupaj splošni stroški</b>	<b>52.500</b>	

**Rezultat = prihodki - (neposredni stroški + splošni proizvajalni stroški, upoštevani ob prodaji) + splošni režijski stroški (uprava, nabava, prodaja)**

$(490 \text{ kom} \times 1.500 \text{ EUR}) - (490.000 \text{ EUR} + 52.500 \text{ EUR}) = 735.000 \text{ EUR} - 542.500 \text{ EUR} =$   
**192.500 EUR - poslovni izid**

#### 4.4 VREDNOTENJE PO SPREMENLJIVIH STROŠKIH

Metoda se uvršča med najpomembnejše sodobne metode in jo poznamo tudi po imenu **direct costing**. Bistvo metode je, da s poslovnimi učinki obračunskega obdobja poračunavamo le tiste stroške, ki so po naravi spremenljivi.

**Zoženo lastno ceno po spremenljivih stroških** tako sestavljajo:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški plač,
- drugi neposredni stroški,
- posredni spremenljivi stroški proizvodnje,
- posredni spremenljivi stroški nakupovanja,
- posredni spremenljivi stroški prodajanja,

g) posredni spremenljivi stroški splošnih dejavnosti.

Posredni stalni stroški proizvodnje, nakupovanja, prodaje in splošnih dejavnosti v nerazporejenem znesku bremenijo prodane količine poslovnih učinkov. V takšnem primeru je cena enote poslovnega učinka na zalogi pri sicer nespremenjenih okoliščinah nižja. Metoda je primerna, če je proizvodnja neenakomerna in prodaja enakomerna.

**Pri obračunavanju stroškov po tej metodi imamo naslednje stopnje:**

- po naravnih vrstah zajamemo vse stroške in ugotovimo njihove skupne zneske,
- po stroškovnih mestih zajamemo stroške tako, kakor so bili povzročeni - znotraj stroškovnih mest jih nato ločimo na stalne in spremenljive,
- med stroškovnimi mesti obračunavamo razmerja le v višini spremenljivih stroškov,
- stalne stroške proizvodnih in neproizvodnih stroškovnih mest prenesemo direktno na odhodke,
- po stroškovnih nosilcih razporedimo le spremenljivi del neposrednih in posrednih stroškov,
- obračunamo dokončane poslovne učinke po spremenljivem delu stroškov.

**Primer 12:**

Uporabili bomo iste podatke, kot v primeru 9, s tem, da bomo proizvodnjo in prodajo vrednotili po metodi spremenljivih stroškov.

Vrste stroškov	Proizvodnja (500 kom)	Prodaja (490 kom)
Material	150.000	147.000
Delo	200.000	196.000
Storitve	25.000	24.500
Amortizacija	75.000	73.500
<b>Skupaj neposredni stroški</b>	<b>450.000</b>	<b>441.000</b>
spremenljivi del splošni proizvodni stroški	30.000	29.400
<b>Proizvodnja in prodaja po spremenljivih stroških</b>	<b>480.000</b>	<b>470.400</b>
splošni stroški nabave	15.000	
splošni stroški uprave	30.000	
splošni stroški prodaje	7.500	
stalni del splošni proizvodni stroški	20.000	
<b>Skupaj splošni stroški</b>	<b>72.500</b>	

**Rezultat = prihodki - (neposredni stroški + splošni proizvodni stroški, upoštevani ob prodaji + splošni režijski stroški (uprava, nabava, prodaja))**

$(490 \text{ kom} \times 1.500 \text{ EUR}) - (470.400 \text{ EUR} + 72.500 \text{ EUR}) = 735.000 \text{ EUR} - 542.900 \text{ EUR} =$   
**192.100 EUR - poslovni izid**

## 4.5 OBRAČUN TRGOVSKEGA BLAGA

Vrednotenje in evidentiranje trgovskega blaga na zalogi lahko opravimo na naslednje načine:

- **po nabavni vrednosti** (upoštevamo nakupno (fakturno) ceno dobavitelja in neposredne stroške nakupa),
- **po prodajni vrednosti** (oblikovane so nabavne vrednosti in trgovinske razlike v ceni - marže),
- **po prodajni vrednosti z vračunanim davkom na dodano vrednost** (trgovci na drobno morajo voditi zaloge po prodajni ceni, skupaj z vračunanim davkom na dodano vrednost).

**Primer 13:**

Nabavimo trgovsko blago po nakupni (fakturni) ceni 128.000 EUR brez DDV, odvisni stroški nabave so 10-odstotni (prevoz, tehtanje, razkladanje, prekladanje ipd.), razlika v ceni (marža) pa 15- in 20-odstotni DDV.

Sestavine kalkulacije	Vrednosti v EUR
fakturna cena	128.000
odvisni stroški nabave (10 %)	12.800
<b>Fakturna (nakupna) cena</b>	<b>140.800</b>
vkalkulirana razlika v ceni (15 %)	21.120
<b>Prodajna vrednost</b>	<b>161.920</b>
vkalkuliran DDV (20 %)	32.384
<b>Prodajna vrednost z DDV (20 %)</b>	<b>194.304</b>

Prodali smo 67.200 EUR zalog trgovskega blaga z DDV. Zaloge vodimo po prodajni ceni z DDV (maloprodajna cena).

% prodaje =  $67.200 \text{ EUR} / 194.304 \text{ EUR} \times 100 = 34,58 \%$

% realizirane razlike v ceni =  $34,58 \%$  od 21.120 EUR = 7.303,30 EUR

% realiziranega DDV =  $34,58 \%$  od 32.384 EUR = 11.198,40 EUR

**Povzetek:**

V tem poglavju smo se seznanili z zelo zahtevnimi in pomembnimi metodami, ki jih morajo proizvodnja in trgovska podjetja uporabiti pri obračunu proizvodov in trgovskega blaga. Kot smo spoznali, izbira metode močno vpliva na vrednost zalog in posledično na višino poslovnega izida. Zato je naloga računovodje, da metode vsebinsko pozna in pomaga vodstvu pri odločitvi o izbiri pravilne metode.

**Ključne besede:**

metoda vrednotenja po polni stroškovni ceni, metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni, metoda vrednotenja po proizvajalnih stroških, metoda vrednotenja po spremenljivih stroških, obračun trgovskega blaga.



**Vprašanja za ponavljanje:**

1. Kateri so neposredni stroški pri proizvodni in prodaji?
2. Katere stroške vsebuje polna lastna cena?
3. Opredelite razliko med polno in zoženo lastno ceno?
4. Katere stroške prenesemo med zaloge in katere med odhodke, če uporabimo metodo polne stroškovne cene?
5. Kdaj stroški vplivajo na poslovni izid, če uporabimo metodo polne stroškovne cene?
6. Katero metodo bi uporabili, če je proizvodnja enakomerna in prodaja neenakomerna?
7. Kateri stroški direktno bremenijo odhodke pri metodi zožene lastne cene?
8. Katero metodo bi uporabili, če sta proizvodnja in prodaja enakomerni?
9. Kateri stroški direktno bremenijo odhodke pri metodi proizvajalnih stroškov?
10. Katere stroške prenesemo med zaloge, če uporabimo metodo proizvajalnih stroškov?
11. Katero metodo bi uporabili, če je proizvodnja neenakomerna in prodaja enakomerna?
12. Kateri stroški direktno bremenijo odhodke pri metodi spremenljivih stroškov?
13. Opišite razliko višine poslovnega izida in vrednosti zalog med izbranimi metodami?
14. Po kakšnih cenah vodijo trgovci zaloge trgovskega blaga?
15. Vrednost zalog trgovskega blaga, ki jih vodimo po prodajni ceni z DDV, je 120.000 EUR. Predviden zaslužek je 10.000 EUR in vkalkuliran je 20-odstotni DDV, ki znaša 20.000 EUR. Kupcu smo izstavili račun za 48.000 EUR. Izračunajte odstotek zmanjšanja zalog ter koliko smo zaslužili in kako obračunali DDV?

## **5 KALKULACIJE STROŠKOV**

### *CILJI:*

*Pred nami je zadnje poglavje, v katerem bomo vse stroške, ki smo jih v prejšnjih poglavjih spoznali, vključili v različne načine kalkuliranja, ki so odvisni od vrste proizvodnje oziroma načina prodaje storitev. Seznanili se bomo z namenom in načeli kalkuliranja. Prav tako bomo podrobno spoznali različne vrste kalkulacij.*

### **5.1 POJEM IN NAMEN KALKULIRANJA**

Kalkulacije podpirajo in omogočajo natančno ugotavljanje stroškov stroškovnih nosilcev in aktivnosti. Zato so kalkulacije obračuni stroškov.

Aktivnosti in stroške je treba pregledno ugotavljati zaradi določanja cen proizvodov ali storitev, ki pogojujejo zaslužek. V povezavi s posli, z aktivnostmi izdelave, proizvodov ali storitvijo nastajajo potroški materiala in številke storitvene aktivnosti. Če vodstvo nima pregleda, kaj se dogaja, katere aktivnosti, kdo in kaj povzroča stroške in kakšen obseg je za določeno ceno proizvoda, ki jo dobi za posel, izdelek ali storitev plačano, optimalen, potem bo vodstvo izgubilo pregled in nadzor nad poslom in celotnim poslovanjem. Kajti brez pregleda nad stroški ne moremo delovati negospodarno in neučinkovito.

**Kalkulacija stroškov** pomeni ugotavljanje stroškov na količinsko enoto ustvarjenega poslovnega učinka, kar pomeni izračun njegove lastne cene.

Naloga nikakor ni preprosta, saj moramo pri izračunu upoštevati tako vrsto in način proizvodnje, stopnjo dokončnosti poslovnih učinkov, kot tudi različne prenose stroškov, predvsem posrednih. Zato moramo natančno proučiti vse značilnosti in postopke pri izvajanju delovnega procesa v podjetju in izbrati najustreznejšo metodo kalkuliranja, da lahko čim bolj natančno izračunamo lastno ceno poslovnih učinkov.

Kalkulacijo pripravimo zato, ker je nujno z vidika predračunavanja in nadzora stroškov ter poslovnega izida. S pomočjo kalkulacije zasledujemo potrebe po načrtovanju in kontroli stroškov, potrebe po oblikovanju prodajne cene in izbire možnih poslovnih odločitev. Kalkulacija je osnova za poslovno ukrepanje, saj na njeni osnovi vodstvo načrtuje poslovno uspešnost, smotno postavlja prodajne cene in izvaja številne analize gibanja stroškov in poslov.

### **5.2 NAČELA KALKULIRANJA**

Da bi kalkulacija služila namenu, je treba razumeti temeljna načela, na katerih se pristopi h kalkuliranju aktivnosti in stroškov.

**Poznamo naslednja načela:**

- **načelo natančnosti** - biti moramo dosledni in natančni in vključiti moramo vse stroške, ki so ali bodo nastali v prodaji in proizvodnji proizvoda ali storitve,
- **načelo diferenciacije stroškov** - zaradi transparentnosti in pravičnosti porazdelitve stroškov, saj moramo zagotoviti, da je delitev stroškov objektivna na vsa stroškovna mesta in stroškovne nosilce po vrstah stroškov, pri kalkulacijah aktivnosti pa na sprožilce (gonilec stroškov je vzrok oziroma izvor namena, zaradi katerega je treba stroške pokriti),
- **načelo prilagodljivosti** - zaradi sprememb in ciljev, ki jih zasleduje vodstvo, je potrebno, da bo kalkulacija ustrezna (relevantna), prilagajati vrste učinkov, tehnologije in tehnološke procese, pristope k prodaji, način komuniciranja, prodaje (aktivnosti marketinga), nabave in proizvodnje,
- **načelo primerljivosti** - kalkulacija mora biti oblikovana tako, da je primerljiva z drugimi kalkulacijami v podjetju ali drugje (konkurenca),
- **načelo racionalnosti** - povezano je s stroški priprave kalkulacije, ki mora biti oblikovana tako, da stroški priprave ne presegajo koristi, ki jih imamo s pripravo.

**5.3 VRSTE KALKULACIJ**

Kalkulacija je postopek izračunavanja in obračunavanja različnih stroškov, ki jih povzročajo poslovni, finančni in drugi dogodki v zvezi s proizvodom, storitvijo, poslom, aktivnostjo ipd. S tega vidika obstajajo številne vrste kalkulacij.

**Kalkulacije delimo na:**

- posamične (individualne), kar pomeni, da nas zanima višina stroškov, ki jih povzroča posamezen nosilec,
- skupne (zbirne), kar pove, koliko stroškov je nastalo z določeno skupino stroškovnih nosilcev oziroma aktivnosti v določenem obdobju, največkrat za obdobje enega leta.

**5.3.1 Vrste kalkulacij z vidika časa****5.3.1.1 Predračunske kalkulacije**

Predračunska kalkulacija v proizvodjalnem poslovnem sistemu je računski postopek ugotavljanja prodajne cene.

**Predračunska kalkulacija izkazuje informacije o:**

- načrtovanih potroških prvin poslovnega procesa,
- predračunskih nabavnih cenah porabljenih sredstev v obliki stvari,
- predračunskih stroških naročenih storitev in stroškov dela,
- predračunskih stroških za nove učinke po njihovih vrstah,
- predračunski stroškovni ceni učinka,
- predračunanem poslovnem izidu učinka.

**Predračunske kalkulacije so pomembna osnova za načrtovanje:**

- proizvodnih faktorjev,
- količin proizvodnje,
- prihodkov in odhodkov.

### S predračunskimi kalkulacijami moramo vnaprej ugotoviti:

- koliko nas bosta proizvodnja in prodaja stala,
- kakšen bo dobiček,
- določamo prodajne cene učinkov (v primeru, da cena na trgu ni znana).

Za sestavljanje predračunskih kalkulacij potrebujemo podatke o potroških in cenah po posameznih postavkah, ki jih pridobimo na podlagi ustrezne tehnološke dokumentacije.

So kalkulacije, s katerimi dobimo predhodne informacije za poslovne odločitve. V predračunskih kalkulacijah upoštevamo tekoče tržne cene materialov in storitev in le izjemoma cene, ki naj bi veljale v nekem trenutku v prihodnosti.

#### 5.3.1.1 Obračunske kalkulacije

Obračunske kalkulacije služijo sprotnemu preverjanju stroškov, aktivnosti in procesov z namenom, da obvladujemo gospodarnost stroškov in imamo pod kontrolo učinkovitost aktivnosti. Dajo nam informacijo, koliko stroškov je dejansko povzročil poslovni učinek. Uporabljamo dejanske podatke iz obdobja proizvodnje.

#### Namen je ta, da obračunske kalkulacije primerjamo:

- s predračunskimi kalkulacijami,
- ugotavljamo odstopanja od zastavljenih kalkulacijskih ciljev,
- skušamo odpraviti odmike v nadaljnjem kalkuliranju.

Kadar smo si s predračunsko kalkulacijo zastavili cilj, koliko smemo porabiti za nek učinek, lahko z obračunsko kalkulacijo tudi nadziramo izvajalce, tako da ugotovimo, kje smo preveč potrošili in kje smo kaj prihranili.

### 5.3.2 Vrste kalkulacij z vidika namena (cene)

#### 5.3.2.1 Kalkulacija stroškovne (lastne) cene

##### Kalkulacija lastne cene vsebuje:

- a) neposredne stroške materiala, storitev
- b) neposredne stroške dela
- c) druge neposredne stroške  
**(a + b + c) SKUPAJ NEPOSREDNI STROŠKI (ZOŽENA LASTNA CENA)**
- d) posredne proizvodjalne stroške
- e) posredne stroške nakupa, uprave, prodaje, obresti in neposredni stroški nakupa  
**(a + b + c + d + e) LASTNA CENA**

#### Primer 14:

S pomočjo podatkov o stroških bomo naredili kalkulacijo dveh proizvodov (A, B), ki ju proizvodimo, in se bomo odločili, ali sta donosna in če ju bomo proizvodili in prodajali tudi v prihodnje. Letna proizvodnja proizvodov A je 200.000 kosov, proizvodov B pa 80.000 kosov. Splošni stroški znašajo 500.000 EUR.

Vrste stroškov	Proizvod A	Proizvod B
1. Izdelavni material	500	800
2. Izdelavno delo	300	700
<b>3. Vsi neposredni stroški (1+2)</b>	<b>800</b>	<b>1.500</b>
4. Splošni stroški	1.293	3.017
<b>5. Lastna cena (3+4)</b>	<b>2.093</b>	<b>4.517</b>
<b>6. Prodajna cena</b>	<b>3.000</b>	<b>4.000</b>
<b>7. Dobiček/izguba (6-5)</b>	<b>+907</b>	<b>(517)</b>

Na podlagi podatkov iz kalkulacije (proizvoda A in B) bi rekli, da se proizvoda B ne izplača delati, saj z njim delamo izgubo. Pri proizvodnji 80.000 kosov naredimo letno za 41.360.000 EUR izgube. S proizvodom A dosežemo letno 181.400.000 EUR dobička. Poslovni izid podjetja je pozitiven, saj smo na ravni celotnega podjetja dosegli 140.040.000 EUR dobička.

Na podlagi kalkulacije lastne cene proizvoda A in B se zdi logično, da bi bilo potrebno proizvodnjo proizvoda B opustiti, saj z njim delamo izgubo in zmanjšujemo dobiček, ki ga dosegamo s proizvodnjo proizvoda A.

**PAZIMO!** Takšno sklepanje je lahko prehitro in ne upošteva dejstva, da so splošni stroški v glavnem stroški vgrajenih zmogljivosti, ki se jih na kratek rok ne da zmanjšati ali odpraviti, zato se bodo ti stroški pojavili tudi v primeru, da se ukine proizvodnja proizvoda B. Če bi se odločili, da prenehamo s proizvodnjo proizvoda B, bi vsi splošni stroški bremenili proizvod A in bi kalkulacija lastne cene proizvoda A bila naslednja:

Vrste stroškov	Proizvod A
1. Izdelavni material	500
2. Izdelavno delo	300
<b>3. Vsi neposredni stroški (1+2)</b>	<b>800</b>
4. Splošni stroški	2.500*
<b>5. Lastna cena (3+4)</b>	<b>3.300</b>
<b>6. Prodajna cena</b>	<b>3.000</b>
<b>7. Dobiček/izguba (7-5)</b>	<b>(300)</b>

\*500.000.000 EUR / 200.000 kosov proizvoda A = 2.500 EUR / kos

To pomeni, da z ukinitvijo proizvodnje proizvoda B ne bi izboljšali poslovnega izida, temveč bi začeli poslovati z izgubo.

Odločanje na podlagi kalkulacije polne lastne cene nas lahko vodi do napačnih zaključkov, če se odločamo kratkoročno in ne upoštevamo dejstva, da na kratek rok ne moremo bistveno spremeniti (zmanjšati) obsega splošnih stroškov podjetja.

Za odločanje na kratek rok je primernejše upoštevati kalkulacije neposrednih stroškov in stopenj prispevka za kritje splošnih stroškov. Poglejmo, kakšni so rezultati takšne kalkulacije:

Vrste stroškov	Proizvod A	Proizvod B
1. Izdelavni material	500	800
2. Izdelavno delo	300	700
<b>3. Vsi neposredni stroški (1+2)</b>	<b>800</b>	<b>1.500</b>
<b>4. Prodajna cena</b>	<b>3.000</b>	<b>4.000</b>
<b>5. Prispevek za kritje (4-3)</b>	<b>2.200</b>	<b>2.500</b>

S proizvodnjo proizvoda A bi dosegli pri letni proizvodnji (200.000 kosov) 440.000.000 EUR, s proizvodnjo (80.000 kosov) proizvoda B pa 200.000.000 EUR prispevka za kritje splošnih stroškov (in dobička). Pri tej kalkulaciji vidimo, da se izplača proizvajati tudi proizvod B, saj prispeva h kritju splošnih stroškov.

Na podlagi podanih podatkov je mogoče izračunati stopnjo potrebnega in doseženega prispevka za kritje splošnih stroškov na ravni podjetja in na ravni posameznih proizvodov.

**To stopnjo lahko računamo na:**

- neposredne stroške,
- vse stroške,
- prihodke (prodajno ceno).

Stopnjo povprečno potrebnega prispevka za kritje vseh splošnih stroškov izračunamo na neposredne stroške na ravni podjetja in znaša:

**splošni stroški**

$$\text{neposredni stroški} = (500.000.000 \text{ EUR} / 280.000.000 \text{ EUR}^*) \times 100 = 178,57 \%$$

$$*(800 \text{ EUR} \times 200.000 \text{ kosov}) + (1.500 \text{ EUR} \times 80.000 \text{ kosov}) = 280.000.000 \text{ EUR}$$

Stopnja povprečno potrebnega prispevka za kritje vseh splošnih stroškov in za doseganje načrtovanega dobička (predpostavimo 100.000.000 EUR) znaša:

**splošni stroški + dobiček**

$$\text{neposredni stroški} = (500.000.000 \text{ EUR} + 100.000.000 \text{ EUR} / 280.000.000 \text{ EUR}) \times 100 = 214 \%$$

Dejansko doseženi stopnji prispevka za kritje = splošni stroški / neposredni stroški posameznih proizvodov sta:

$$\text{Proizvod A} = \text{prispevek za kritje} / \text{neposredni stroški} = 2.200 \text{ EUR} / 800 \text{ EUR} = 275 \%$$

$$\text{Proizvod B} = \text{prispevek za kritje} / \text{neposredni stroški} = 2.500 \text{ EUR} / 1.500 \text{ EUR} = 166 \%$$

Iz teh izračunov je razvidno, da je stopnja prispevka za kritje za proizvod A višja od povprečne stopnje potrebnega prispevka za kritje, stopnja prispevka za kritje za proizvod B pa je nižja.

Kadar je prodajna cena znana, se stopnja prispevka za kritje običajno računa na čisto prodajno vrednost. V našem primeru bi bili izračunani naslednji stopnji prispevka za kritje:

$$\text{Proizvod A} = \text{prispevek za kritje} / \text{prodajna cena A} = (2.200 \text{ EUR} / 3.000 \text{ EUR}) \times 100 = 73 \%$$

$$\text{Proizvod B} = \text{prispevek za kritje} / \text{prodajna cena B} = (2.500 \text{ EUR} / 1.500 \text{ EUR}) \times 100 = 62,5 \%$$

Tako izračunani stopnji prispevka za kritje moramo primerjati s povprečno potrebno stopnjo prispevka za kritje, izračunano na ravni podjetja, v kateri bi v števcu upoštevali seštevek

splošnih proizvodjalnih stroškov in dobička, v imenovalcu pa načrtovani dobiček. Ugotovimo, da znaša povprečna potrebna stopnja:

$$= (500.000.000 \text{ EUR} + 100.000.000 \text{ EUR} / 280.000.000 \text{ EUR} + 500.000.000 \text{ EUR} + 100.000.000 \text{ EUR}) \times 100 = 68,2 \%$$

Izračun pokaže, da je stopnja prispevka za kritje splošnih stroškov in dobička pri proizvodni A zadostna, pri proizvodni B pa ne.

Normalno je, da so po posameznih proizvodih nekatere stopnje prispevkov za kritje višje in druge nižje od potrebnih. Zato mora biti pravilo v praksi, da moramo doseči takšen obseg prispevka za kritje, ki bo pokrival vse splošne stroške in zagotovil načrtovani dobiček.

### 5.3.2.2 Kalkulacije prodajne cene

**Kalkulacija prodajne cene** je izhodišče lastna cena:

- a) lastna cena
- b) stroški, povezani z dostavo (prevoz, zavarovanje, storitve, razvoj ...)
- c) načrtovan dobiček
- d) znižanja cene in popusti  
**(a + b + c + d) NETO PRODAJNA CENA**
- e) davek na dodano vrednosti (DDV)  
**(a + b + c + d + e) PRODAJNA CENA Z VRAČUNANIM DDV**
- f) druge neposredne stroške  
**(a + b + c) SKUPAJ NEPOSREDNI STROŠKI (ZOŽENA LASTNA CENA)**
- g) posredne proizvodjalne stroške
- h) posredne stroške nakupa, uprave, prodaje, obresti in neposredni stroški nakupa  
**(a + b + c + d + e) LASTNA CENA**

### 5.3.2.2 Kalkulacije nabavne cene

Kalkulacija nabavne cene temelji na računu dobavitelja, po njegovi prodajni ceni z vračunanim davkom na dodano vrednost. Upoštevamo tudi posredne stroške nabave, kot so: provizije, prevoz, skladiščenje, merjenje, tehtanje ipd. V primeru, da smo davčni zavezanci, bomo upoštevali neto ceno brez davka na dodano vrednost (če nismo davčni zavezanci, upoštevamo nabavno ceno z davkom na dodano vrednost).

**Kalkulacija nabavne cene:**

- a) nakupna (fakturna) cena
- b) odvisni stroški nabave (prevoz, zavarovanje, storitve, razvoj ...)  
**(a + b) NABAVNA CENA**

### 5.3.3 Vrste kalkulacij z vidika metod

#### 5.3.3.1 Kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov

**Za te kalkulacije je značilno, da vse neposredne stroške obračunskega obdobja primerjamo z izbrano osnovo, ki je znana pri vseh poslovnih učinkih in je lahko:**

- neposredni stroški plač,
- neposredni stroški materiala,
- seštevek neposrednih stroškov plač in neposrednih stroškov materiala,
- neposredni proizvodjalni stroški,
- izdelovalne ure,
- strojne ure ali drugo.

**Količnik dodatka posrednih stroškov izračunamo tako:**

**celotni posredni stroški obračunskega obdobja**

-----  
**celotni znesek izbrane osnove v obračunskem obdobju**

in z njim množimo posamične osnove ter tako dobimo znesek posrednih stroškov, ki bremenijo posamične poslovne učinke.

**Metodo kalkulacije stroškov s preprostim dodatkom posrednih stroškov lahko uporabimo:**

- za vse vrste posrednih stroškov lahko uporabimo isto osnovo za razporejanje,
- različne vrste poslovnih učinkov prehajajo enakomerno preko vseh stroškovnih mest,
- razmerje med posrednimi stroški in izbranimi osnovami za prevajevanje je na vseh stroškovnih mestih enako,
- končni poslovni učinki so raznovrstni, vendar pri vsaki njihovi vrsti poznamo njihove neposredne stroške.

**Primer kalkulacije z dodatki posrednih stroškov:**

Zaporedno št. št. št.	Sestavine kalkulacije	enota mere	Količina	cena	skupaj stroški	stroški / enoto
1	Stroški izdelavnega materiala					
2	Stroški pomožnega izdelavnega materiala					
3	Stroški storitev					
4	Stroški dela					
<b>I (1 do 4)</b>	<b>Neposredni stroški</b>					
<b>II</b>	<b>Posredni stroški</b>					
<b>III (I + II)</b>	<b>Polna stroškovna cena</b>					
<b>IV</b>	<b>Prodajna cena</b>					
<b>V (IV - III)</b>	<b>Dobiček / izguba</b>					



### 5.3.3.2 Kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po vrstah posrednih stroškov

To metodo uporabljamo, kadar gre za raznovrstne poslovne učinke, za katere poznamo neposredne stroške, vendar vsaka vrsta poslovnih učinkov povzroča različno velike naravne vrste posrednih stroškov, zaradi česar moramo pri razporejanju zaradi principa vzročnosti upoštevati različne osnove za razvrščanje posrednih stroškov.

#### **Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po vrstah posrednih stroškov uporabljamo:**

- končni poslovni učinki so raznovrstni, vendar pri vsaki njihovi vrsti poznamo neposredne stroške,
- različne vrste poslovnih učinkov povzročajo posredne stroške neenakomerno,
- za različne vrste posrednih stroškov uporabimo različne osnove za njihovo razporejanje.

Nekatere vrste posrednih stroškov so vzročno povezane z delom ljudi, druge z uporabo materialov in tretje z uporabo strojev. Zaradi tega moramo posredne stroške podjetja podrobno proučiti in poiskati vzroke njihovega nastajanja ter povezavo z njimi.

Osnovo za razporejanje posrednih stroškov določimo torej po principu povzročanja le-teh:

<b>VZROK:</b>	<b>OSNOVA:</b>
- stroški v zvezi z delom	- neposredni stroški plač ali izdelovalne ure
- stroški v zvezi s porabo materiala	- neposredni stroški materiala
- stroški v zvezi z uporabo strojev	- strojne ure

#### **Količnike dodatka posrednih stroškov izračunamo glede na dejanske velikosti:**

- $$\frac{\text{celotni posredni stroški v zvezi z delom}}{\text{celotni neposredni stroški plač / ali celotne izdelovalne ure}}$$
- $$\frac{\text{celotni posredni stroški v zvezi z uporabo materiala}}{\text{celotni neposredni stroški materiala}}$$
- $$\frac{\text{celotni posredni stroški v zvezi z uporabo strojev}}{\text{celotne strojne ure}}$$

Dejanske neposredne velikosti so osnove za razvrščanje posrednih stroškov pri posameznem stroškovnem nosilcu, nato jih pomnožimo z izračunanim količnikom in dobimo velikost posrednih stroškov, ki bremenijo poslovni učinek, in jih razvrstimo nanj.

**Primer kalkulacije z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov:**

Zaporedno število	Sestavine kalkulacije	enota mere	količina	cena	skupaj stroški	stroški / enoto
1	Stroški izdelavnega materiala					
2	Stroški pomožnega izdelavnega materiala					
3	Stroški storitev					
4	Stroški dela					
<b>I (1 do 4)</b>	<b>Neposredni stroški</b>					
5	Posredni proizvodni stroški					
6	Posredni nabavni stroški					
7	Posredni stroški skupnih služb					
8	Posredni prodajni stroški					
<b>II (5 do 8)</b>	<b>Posredni stroški</b>					
<b>III (I + II)</b>	<b>Polna stroškovna cena</b>					
<b>IV</b>	<b>Prodajna cena</b>					
<b>V (IV - III)</b>	<b>Dobiček / izguba</b>					

## 5.3.3.3 Kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih

**Metoda je uporabna, kadar raznovrstni poslovni učinki prehajajo neenakomerno skozi različna stroškovna mesta:**

- končni poslovni učinki so sicer raznovrstni, vendar poznamo pri vsaki njihovi vrsti neposredne stroške,
- različne vrste poslovnih učinkov ne prehajajo enakomerno preko vseh stroškovnih mest njihovega nastajanja,
- za vse vrste posrednih stroškov na posameznem stroškovnem mestu lahko uporabimo enotno osnovo za razvrščanje posrednih stroškov.

Pomembno je torej, da lahko po principu povzročanja posrednih stroškov za vsako posamezno stroškovno mesto določimo enotno osnovo za prerazporejanje.

Pri razvrščanju posrednih stroškov stroškovnih mest ustvarjanja poslovnih učinkov v ožjem pomenu (proizvajanja) izračunamo količnik po načinu, razloženem v prejšnjem podpoglavju. Osnova za razvrščanje je lahko katera koli prej navedena osnova (neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala, strojne ure, izdelovalne ure) ali kombinacija le-teh (na primer vsota neposrednih stroškov dela in neposrednih stroškov izdelavnega materiala), kar je najbližje dejanskemu vzroku povzročanja posrednih stroškov.

**Pri razvrščanju posrednih stroškov stroškovnih mest splošnih dejavnosti uporabimo naslednje osnove:**

- neposredne stroške materiala za dodajanje posrednih stroškov stroškovnih mest nakupne dejavnosti oziroma v dejavnostih, kjer pomemben delež predstavljajo tuje storitve, ki jih prav tako pridobiva nabavna služba (na primer gradbeništvo in njihovi podizvajalci), pri določanju osnove poleg stroškov neposrednega materiala upoštevamo tudi neposredne stroške tujih storitev,
- stroške ustvarjanja poslovnih učinkov v ožjem pomenu (proizvajalne stroške) za razvrščanje posrednih stroškov stroškovnih mest prodajne dejavnosti,

- osnovo za razvrščanje posrednih stroškov stroškovnih mest splošnih dejavnosti (uprava) v praksi precej težko določimo neposredno po principu povzročanja stroškov, zato se navadno odločimo za osnovo, ki vsaj približno pravilno prerazporeja te stroške.

#### 5.3.3.4 Delitvena kalkulacija stroškov

Kalkulacija stroškov na splošno pomeni ugotavljanje stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka. Bistvo delitvene kalkulacije stroškov je v tem, da skupne stroške celote istovrstnih poslovnih učinkov v določenem obračunskem obdobju delimo z njihovim številom. Uporabljamo jo pri podjetjih, ki se ukvarjajo z **množinsko dejavnostjo**. Čeprav se zdi uporaba metode preprosta, v praksi ni tako. Težave se pojavijo že pri določanju, kateri poslovni učinki so sploh istovrstni, poseben problem predstavlja določanje stopnje njihove dokončnosti, prav tako pa tudi različno povzemanje različnih stroškov na različnih stopnjah ustvarjanja poslovnih učinkov.

Kadar podjetje proizvaja poslovne učinke množinsko in se pri tem ne pojavljajo zaloge nedokončane proizvodnje, je zadeva seveda sorazmerno preprosta. Le malo je podjetij, ki bi ustvarjala le eno vrsto poslovnega učinka in ne bi nikoli imela zalog nedokončane proizvodnje. Čim pa se nedokončana proizvodnja pojavi, pa to ne pomeni samo, da so takšni poslovni učinki ustvarjeni le do določene stopnje dodelanosti, ampak tudi, da praviloma delež posamičnih vrst že samih neposrednih stroškov ni sorazmeren s skupnimi stroški dokončanih poslovnih učinkov.

#### Primer delitvene kalkulacije učinkov:

Zaporedno št. št. št.	Sestavine kalkulacije	enota mere	količina	cena	skupaj stroški	stroški / enota
1	Amortizacija					
2	Porabljena energija					
3	Stroški storitev					
4	Stroški dela					
<b>I (1 do 4)</b>	<b>Neposredni stroški</b>					
5	Posredni nabavni stroški					
6	Posredni stroški splošnih služb					
7	Posredni prodajni stroški					
<b>II (5 do 7)</b>	<b>Posredni stroški</b>					
<b>III (I + II)</b>	<b>Polna stroškovna cena</b>					
<b>IV</b>	<b>Prodajna cena</b>					
<b>V (IV - III)</b>	<b>Dobiček / izguba</b>					

#### 5.3.3.5 Čista delitvena kalkulacija stroškov

Čista delitvena kalkulacija stroškov je zelo preprosta metoda. Uporabimo jo v primeru, da podjetje v obračunskem obdobju nima niti začetnih niti končnih zalog nedokončane proizvodnje in so končni poslovni učinki povsem istovrstni. Kadar obstajajo zaloge nedokončane proizvodnje, jo lahko uporabljamo v primeru, da upoštevamo tudi zaloge nedokončane proizvodnje.

**Poznamo dve metodi čiste delitvene kalkulacije:**

- **preprosto - čisto delitveno kalkulacijo stroškov** (so končni poslovni učinki istovrstni, vsi poslovni učinki prehajajo preko vseh stroškovnih mest nastajanja enakomerno. V tem primeru stroške obračunskega obdobja preprosto delimo s količino v tem obdobju ustvarjenih poslovnih učinkov. Izbor oziroma specifikacija stroškov po vrstah je poljubna, količina ustvarjenih poslovnih učinkov pa mora biti pri vsakem nizu stroškov enaka.)
- **razčlenjeno delitveno kalkulacijo po stroškovnih mestih** (končni poslovni učinki so istovrstni, vendar preko stroškovnih mest, kjer nastajajo, prehajajo neenakomerno. Poznati moramo stroške obračunskega obdobja najprej po stroškovnih mestih nastajanja poslovnih učinkov. Bistveno je, da pri tej metodi stroške vsakega posameznega stroškovnega mesta delimo s količino tam ustvarjenih poslovnih učinkov. Končno kalkulacijo poslovnega učinka dobimo tako, da seštejemo stroške na količinsko enoto, ki se pojavljajo na vseh stroškovnih mestih, preko katerih se poslovni učinek giblje.).

**Primer čiste delitvene kalkulacije učinkov:**

Zaporedno št. št. št.	Sestavine kalkulacije	enota mere	količina	cena	skupaj stroški	stroški / enoto
1	Amortizacija					
2	Porabljena energija					
3	Stroški storitev					
4	Stroški dela					
<b>I (1 do 4)</b>	<b>Neposredni stroški</b>					
5	Posredni nabavni stroški					
6	Posredni stroški splošnih služb					
7	Posredni prodajni stroški					
<b>II (6 do 7)</b>	<b>Posredni stroški</b>					
<b>III (I + II)</b>	<b>Polna stroškovna cena</b>					
<b>IV</b>	<b>Prodajna cena</b>					
<b>V (IV – III)</b>	<b>Dobiček / izguba</b>					

## 5.3.3.6 Delitvena kalkulacija stroškov z enakovrednimi števili

Podjetje pri množinski proizvodnji izdeluje več vrst sorodnih poslovnih učinkov. Čeprav se razlikujejo po obliki, kakovosti, razsežnosti in podobnem, so si sorodni, zaradi česar velik del stroškov neposredno povežemo s posamezno vrsto poslovnih učinkov. Stroški, ki odpadejo na količinske enote različnih vrst poslovnih učinkov, so v nekem stalnem medsebojnem razmerju.

**Za uporabo te metode morajo iti izpolnjeni naslednji pogoji:**

- čeprav so končni poslovni učinki raznovrstni, so si vendar po določenih parametrih sorodni,
- preko vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo, prehajajo enakomerno,
- za vse vrste stroškov lahko uporabimo ista enakovredna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov.

Tako kot lahko enakovredna števila uporabimo za izražanje stopnje dokončnosti istovrstnih poslovnih učinkov, jih pri tej metodi uporabimo za seštevanje njihovih količin. Količine ustvarjenih poslovnih učinkov izrazimo v pogojno dokončani količinski enoti.

Pogojna enota je količinska enota določenega poslovnega učinka. Dejansko ustvarjene količine drugih vrst poslovnih učinkov preračunamo na pogojno dokončane količinske enote s pomočjo enakovrednostnih števil, pri čemer je pomen enakovrednostnih števil naslednji:

- **enakovrednostno število 1** pomeni, da dejanska količinska enota poslovnega učinka prevzema enake stroške kot pogojno dokončana količinska enota,
- **manjše od 1** - dejanska količinska enota poslovnega učinka prevzema manjše stroške kot pogojno dokončana količinska enota (na primer 0,6, nanjo odpade 60 % stroškov, ki bremenijo pogojno dokončano količinsko enoto),
- **večje od 1** - dejanska količinska enota nosi večje stroške kot pogojno dokončana (na primer 1,2 pomeni 120 % stroškov pogojno dokončane količinske enote).

**Pri določanju enakovrednostnih števil uporabimo naslednja merila:**

- fizične merske enote (težo, površino, prostornino, količino ipd. poslovnega učinka),
- kakovost poslovnega učinka, izraženo v odstotkih glavne snovi,
- strojne ure za ustvarjanje količinske enote,
- količino neposrednega materiala ali neposrednega dela v poslovnem učinku,
- neposredne stroške materiala ali neposredne stroške dela idr.

Najprej izračunamo količinski obseg ustvarjenih poslovnih učinkov, izražen v pogojno dokončanih količinskih enotah. Dejanske količine množimo z enakovrednostnimi števili. Stroške obračunskega obdobja nato delimo z ustvarjenimi količinami, izraženimi v pogojno dokončanih količinskih enotah. Izračunane stroške, ki odpadejo na pogojno dokončano količinsko enoto, na koncu pomnožimo z ustreznim enakovrednostnim številom, da dobimo stroške, ki odpadejo na količinsko enoto posamezne vrste poslovnega učinka.

Poleg preproste delitvene kalkulacije stroškov z enakovrednimi števili, poznamo še razčlenjeno po vrstah stroškov, razčlenjeno po stroškovnih mestih ter razčlenjeno po stroškovnih mestih in vrstah stroškov. Razčlenitvene metode uporabljamo, kadar poslovni učinki ne prehajajo enakomerno preko vseh stroškovnih mest nastajanja ali kadar moramo za različne vrste stroškov uporabiti različna enakovrednostna števila pri preračunavanju na različne vrste poslovnih učinkov.

### 5.3.3.7 Delitvena kalkulacija stroškov vezanih poslovnih učinkov

Kadar se končni poslovni učinki bistveno razlikujejo zaradi svoje tehnološke povezanosti in se pojavljajo istočasno in stroškov ne moremo neposredno povezovati s posameznimi vrstami poslovnih učinkov, vendar so količine različnih vrst v nekem stalnem medsebojnem razmerju, vse dokler se ne spremeni kakovost materiala ali način njihovega ustvarjanja, lahko uporabimo delitveno kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov.

Pri tej metodi obračunamo stranske ali vezane poslovne učinke po določeni ceni in za toliko zmanjšamo skupne stroške. Zmanjšani celotni stroški nato bremenijo glavne poslovne učinke.

Metodo uporabljamo v primeru, kadar podjetje poleg glavnih poslovnih učinkov ustvarja tudi stranske poslovne učinke, ki so sposobni za prodajo na tržišču in jih podjetje trži. V tem primeru od celotnih stroškov odštejemo stroške prodanih stranskih poslovnih učinkov in obremenimo glavni poslovni učinek le za zmanjšan znesek celotnih stroškov.

**Pogoji za uporabo metode so naslednji:**

- končni poslovni učinki so sicer raznovrstni, vendar so tehnološko povezani,

- poleg glavnega poslovnega učinka se pojavljajo še stranski poslovni učinki, ki jih lahko ovrednotimo.

Poslovne učinke moramo najprej razdeliti na glavne in stranske. Glavne poslovne učinke bremenijo celotni stroški, ki so zmanjšani za neodvisno ugotovljeno vrednost stranskih poslovnih učinkov.

#### **Stranske poslovne učinke lahko vrednotimo po različnih načinih:**

- v višini tržne cene,
- v višini tržne cene, zmanjšane za neposredne stroške njihovega prodajanja,
- v višini tržne cene, zmanjšane za neposredne stroške njihovega prodajanja in za povprečni dobiček.

Kadar tržno ceno zmanjšamo za stroške prodajanja stranskih učinkov in za sorazmerni delež dobička, odpade na glavni poslovni učinek seveda več stroškov, vendar je v tem primeru struktura doseženega poslovnega izida pravilnejša, saj se del poslovnega izida, ki se nanaša na ustvarjene stranske poslovne učinke, prikaže ločeno in ni zajet v poslovnem izidu glavnega poslovnega učinka.

#### **Poznamo več vrst kalkulacij stroškov vezanih poslovnih učinkov:**

- **z odvzemanjem** (uporabljamo, kadar se pojavljajo stranski poslovni učinki, ki jih lahko ovrednotimo),
- **z delitvijo na osnovi stopenj udeležbe** (kadar obstaja več vrst glavnih poslovnih učinkov, pri katerih za vsako vrsto ugotovimo stopnjo njene udeležbe v celotnih stroških; ker so med njimi stalna razmerja, uporabljamo to kalkulacijo. Stopnje udeležbe so lahko določene na osnovi skupne sestavine v posameznih vrstah poslovnih učinkov, na osnovi prodajne vrednosti posameznih poslovnih učinkov.),
- **z delitvijo na osnovi enakovrednostnih števil** (kadar podjetje ustvarja več vrst glavnih poslovnih učinkov, ki so raznovrstni, vendar so tehnološko povezani in je zanje mogoče določiti enakovrstna števila, s katerimi lahko dejanske količine preračunamo na pogojno dokončane količinske enote, uporabimo to kalkulacijo. Enakovrednostna števila določimo na osnovi stroškov, ki se pojavljajo pri nevezanem ustvarjanju poslovnih učinkov, skupne sestavine v posameznih vrstah poslovnih učinkov, prodajnih cen količinskih enot različnih vrst poslovnih učinkov ali drugega merila.).

#### **Primer delitvene vezanih učinkov:**

Zaporedno št. št. št.	Sestavine kalkulacije	enota mere	količina	cena	skupaj stroški	stroški / enoto
1	Amortizacija					
2	Porabljena energija					
3	Stroški storitev					
4	Stroški dela					
<b>I (1 do 4)</b>	<b>Neposredni stroški</b>					
5	Posredni nabavni stroški					
6	Posredni stroški splošnih služb					
7	Posredni prodajni stroški					
<b>II (6 do 7)</b>	<b>Posredni stroški</b>					
<b>III (I + II)</b>	<b>Polna stroškovna cena</b>					
8	Vrednost stranskih učinkov					
<b>IV (III - 8)</b>	<b>Stroškovna cena glavnega učinka</b>					
V	Prodajna cena					
<b>VI (V - IV)</b>	<b>Dobiček / izguba</b>					

Poslovni proces, s katerim se ukvarja poslovni sistem, je delovni proces, katerega si ni mogoče zamisliti brez potrebnih prvin (elementov). Prvine poslovnega procesa so delovna sredstva, predmeti dela, storitve drugih ter delovna sila. V takšni ali drugačni obliki nastopajo pri vsakem poslovnem procesu, saj brez njih ni mogoč poslovni proces. Prvine poslovnega procesa so tehnološki vložek v poslovni proces, iz katerega izhajajo poslovni učinki kot tehnološki izloček. V tržnem gospodarstvu priskrbovanje prvin in razpečava poslovnih učinkov ni možna brez denarja, ki se preoblikuje v delovna sredstva in predmete dela ter nato v poslovne učinke, dokler se ne pojavi v izhodiščni obliki, ki je praviloma v drugačnem znesku. To pomeni, da je pri poslovnem procesu potreben začetni finančni vložek, ki je povezan s kapitalom, lahko pa tudi z različnimi vrstami dolgov.

Celotni poslovni proces je sestavljen iz posameznih stopenj, ki jim ustrezajo delni poslovni procesi. Ti so povezani z vrsto posebnih nalog, ki jih označujemo kot poslovne funkcije.

Za to, da bi podjetje kot poslovni sistem ustvarjalo poslovne učinke, morajo najprej v njegovem okviru obstajati potrebne prvine. V vsakem poslovnem procesu je treba prvine smotno združiti časovno, količinsko in kakovostno. Da bi bilo to možno, jih je treba priskrbeti in pripraviti za sodelovanje v poslovnem procesu.

#### **Povzetek:**

**Tako, prišli smo do konca. V zadnjem poglavju smo spoznali, na kakšen način neposredne in posredne stroške uvrstiti v kalkulacijo lastne cene. Spoznali smo različne vrste kalkulacij, ki so odvisne od vrste in načina proizvodnje in prodaje proizvodov ali storitev. Sedaj tudi vemo, kateri ključ izbrati, da bomo čim bolj pravilno razporedili posredne stroške, ki se pojavljajo v proizvodnji in skupnih službah.**

#### **Ključne besede:**

**kalkulacija, prispevek za pokritje, kalkulacija stroškovne (lastne) cene, kalkulacija prodajne cene, kalkulacija nabavne cene, kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov, kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po vrstah posrednih stroškov, kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih, delitvena kalkulacija stroškov, čista delitvena kalkulacija stroškov, delitvena kalkulacija stroškov z enakovrednimi števili, delitvena kalkulacija stroškov vezanih poslovnih učinkov**

#### **Vprašanja za ponavljanje:**

1. Opredelite pojem in namen kalkuliranja.
2. Kaj pomeni kalkulacija stroškov?
3. Opišite načela kalkuliranja.
4. Naštejte kalkulacije z vidika časa in namena.
5. V čem je razlika med predračunsko in obračunsko kalkulacijo?
6. Katere informacije nam daje predračunska kalkulacija?
7. V čem vidite namen obračunske kalkulacije?
8. Vsebinsko sestavite kalkulacijo lastne cene, nabavne cene in prodajne cene?
9. Na kakšen način bi izračunali količnik dodatka posrednih stroškov?
10. Kdaj bi uporabili kalkulacijo stroškov z razčlenjevanjem dodatka posrednih stroškov po stroškovnih mestih?
11. V kateri vrsti proizvodnje se uporablja delitvena kalkulacija stroškov?
12. Naredite primer delitvene kalkulacije?
13. Kdaj se uporablja čista delitvena kalkulacija?
14. Naštejete in opišite vrste čiste delitvene kalkulacije?

15. Kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da se lahko uporabi delitvena kalkulacija stroškov z enakovrednimi števili?
16. Opredelite merila za določanje enakovrednih števil?
17. Kako bi opisali enakovrednostno število 1?
18. Kateri so pogoji uporabe delitvene kalkulacije vezanih poslovnih učinkov?
19. Kaj pomenijo glavni in stranski poslovni učinki?
20. Katere vrste kalkulacij stroškov vezanih poslovnih učinkov poznate?



## 6 LITERATURA IN VIRI

### Literatura:

- Hočevar, M., et al. *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, 2004.
- Koletnik, F. *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004.
- Melavc, D. *Kako gospodariti*. Kranj: Moderna organizacija, 2000.
- Milost, F., in Melavc, D. *Računovodstvo*. Koper: Fakulteta za management, 2005.
- Robnik, L. *Računovodstvo in poslovne finance*. Maribor: Doba, 2000.
- Robnik, L. *Računovodstvo in poslovne finance* (druga izdaja). Maribor: Doba, 2004.
- Robnik, L. *Kako podjetje izrablja računovodske informacije za uspešno poslovanje*. Ljubljana: Center za poslovno usposabljanje, 2005.
- Robnik, L. *Ekonomika in finance za neekonomiste*. Ljubljana: Cerera, 2005.
- Robnik, L. *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: B2, 2005.
- Robnik, L. *Stroškovno računovodstvo e-gradivo*. Ljubljana: B2, 2005.
- Turk, I., et al. *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001.
- Turk, I., in Melavc, D. *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija, 2001.
- Turk, I., et al. *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004.

### Viri:

- 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 2007-2013, razvojne prioritete Razvoj človeških virov in vseživljenjskega učenja in prednostne usmeritve Izboljšanje kakovosti in učinkovitosti sistemov izobraževanja in usposabljanja.