

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

OBVLADOVANJE ZALOG V IZBRANEM PROIZVODNEM PODJETJU

Ljubljana, december 2009

SONJA ZVER

IZJAVA

Študentka Sonja Zver izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem prof. dr. Slavko Kavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 07.12.2009

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

| | |
|---|-----------|
| UVOD | 1 |
| 1 TEORIJA ZALOG | 4 |
| 1.1 Definicija zalog in razlogi za oblikovanje zalog | 4 |
| 1.2 Koristi držanja zalog | 5 |
| 1.3 Vrste zalog | 6 |
| 1.4 Knjigovodske in neknjigovodske listine, povezane z zalogami | 8 |
| 1.4.1 Delitev knjigovodskih listin po različnih kriterijih | 9 |
| 1.4.2 Obvezna vsebina knjigovodske listine | 10 |
| 1.4.3 Poreklo knjigovodskih listin | 10 |
| 1.4.4 Izvor knjigovodskih listin | 11 |
| 1.4.5 Nosilec knjigovodskih listin | 12 |
| 1.4.6 Vrste knjigovodskih listin v izbranem podjetju | 12 |
| 2 RAČUNOVODSKI VIDIK ZALOG | 15 |
| 2.1 Opredelitev zalog po SRS 2006 in njihovo začetno merjenje | 15 |
| 2.1.1 Zaloge surovin in materiala | 16 |
| 2.1.2 Zaloga nedokončane proizvodnje in zaloga dokončanih proizvodov | 19 |
| 2.1.3 Metode vrednotenja porabe zalog | 23 |
| 2.1.4 Prevrednotenje in uskupinjevanje zalog | 27 |
| 3 OPTIMALNA VELIKOST ZALOG Z VIDIKA TVEGANJA PRI POSLOVANJU IN OBVLADOVANJE STROŠKOV ZALOG | 27 |
| 3.1 Pomen logistike v proizvodnih podjetjih | 27 |
| 3.2 Vloga nabavne funkcije pri gospodarjenju z zalogami | 29 |
| 3.3 Organizacija nabave v podjetju | 32 |
| 3.3.1 Centralizirana ali decentralizirana nabava | 33 |
| 3.3.2 Povezanost nabave z ostalimi poslovnimi dejavnostmi v podjetju | 34 |
| 3.3.3 Povezava med proizvajalno, prodajno, nabavno funkcijo in zalogami | 36 |
| 3.4 Obvladovanje stroškov zalog | 38 |
| 3.4.1 Stroški zalog | 38 |
| 3.4.2 Sistem spremljanja zalog | 41 |
| 3.4.3 Kontroling in nabavna funkcija | 42 |
| 3.4.4 »Zadovoljen kupec« | 42 |
| 3.4.5 Varnostna zaloga in količina naročila | 44 |
| 3.4.6 Sistemi povezanih kazalnikov (Du Pont) | 47 |
| 3.4.6.1 Kazalniki dobičkonosnosti kapitalain sredstev | 50 |
| 3.4.6.2 Vpliv metod vrednotenja zalog materiala na dobičkonosnost sredstev | 52 |
| 3.4.7 Koeficient obračanja zalog | 55 |
| 3.4.8 Optimizacija ravni zaloge | 56 |
| 4 DAVČNA OBRAVNAVA SPREMLJANJA ZALOG | 56 |
| 4.1 Splošno o davkih in pravne podlage | 56 |
| 4.1.1 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) in Slovenski računovodski standardi | 57 |
| 4.1.2 Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV | 57 |
| 4.1.2.1 Primanjkljaji, ki niso zavezani obračunu DDV | 58 |
| 4.1.2.2 Nekurantne zaloge | 59 |
| 4.1.2.3 Ugotovljeni presežki | 60 |
| 4.1.3 Zakon o davku na prodajo nepremičnin (ZDPN) | 60 |
| 4.1.4 Zakon o davku na motorna vozila (ZDMV) | 60 |

| | |
|--|-----------|
| 5 VPLIV VREDNOTENJA ZALOG NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID V OBRAVNAVANEM PODJETJU | 61 |
| 5.1 Vpliv prihodkov | 61 |
| 5.2 Vpliv odhodkov | 61 |
| 5.3 Vpliv vrednotenja metod porabe zalog surovin in materiala na računovodski izid | 62 |
| 5.4 Vpliv vrednotenja metod porabe zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov na računovodski in davčni izid | 66 |
| SKLEP | 75 |
| LITERATURA IN VIRI | 77 |

KAZALO TABEL

| | |
|---|----|
| Tabela 1: Stanje zalog materiala po različnih metodah vrednotenja | 53 |
| Tabela 2: Prikaz kazalnika dobičkonosnosti sredstev pri različnih metodah vrednotenja zalog materiala | 53 |
| Tabela 3: Stanje zalog dokončanih proizvodov po različnih metodah vrednotenja | 54 |
| Tabela 4: Prikaz kazalnika dobičkonosnosti sredstev pri različnih metodah vrednotenja zalog dokončanih proizvodov | 54 |
| Tabela 5: FIFO metoda oziroma metoda zaporednih cen | 63 |
| Tabela 6: Primer knjiženja – FIFO metoda | 63 |
| Tabela 7: Metoda TEHTANIH POVPREČNIH CEN | 64 |
| Tabela 8: Primer knjiženja – TEHTANE POVPREČNE CENE | 64 |
| Tabela 9: Metoda DRSEČIH POVPREČNIH CEN | 65 |
| Tabela 10: Primer knjiženja – DRSEČE POVPREČNE CENE | 65 |
| Tabela 11: Izkaz poslovnega izida proizvodnega podjetja po različnih metodah vrednotenja zalog | 66 |
| Tabela 12: Stroški opazovanega obračunskega obdobja | 67 |
| Tabela 13: Metoda proizvodjalnih stroškov | 69 |
| Tabela 14: Metoda zožene lastne cene | 71 |
| Tabela 15: Metoda spremenljivih stroškov | 73 |

KAZALO SLIK

| | |
|---|----|
| Slika 1: Krožni tok obratnih sredstev v podjetju | 2 |
| Slika 2: Osnovni podatki prejemnice materiala | 13 |
| Slika 3: Razvrstitev zalog glede na vrsto podjetja | 16 |
| Slika 4: Razdelitev proizvodjalnih stroškov | 22 |
| Slika 5: Viri zahtev za določanje nabavnih potreb | 37 |
| Slika 6: Du Pont shema povezanosti kazalnikov z izhodiščem v dobičkonosnosti kapitala | 47 |

UVOD

V današnjem času se podjetja na trgu srečujejo z vse hujšo konkurenco, saj se vedno več pozornosti posveča zniževanju celotnih stroškov podjetja. K zniževanju veliko pripomorejo nižji stroški zalog, ki jih lahko podjetje doseže z izbiro pravilnega modela za ravnanje z zalogami.

Vsako podjetje ima določene zaloge, s katerimi zagotavlja nemoten proizvodni proces oziroma zadovoljuje potrebe kupcev. Med podjetji se vrste zalog razlikujejo v različnih panogah. Trgovska podjetja imajo predvsem zaloge dokončanih proizvodov oziroma trgovskega blaga, medtem ko imajo proizvodna podjetja poleg dokončanih proizvodov še zaloge surovin, polizdelkov, nedokončane proizvodnje in orodij, ki jim zagotavljajo nemoteno proizvodnjo. V vsakem podjetju je vpliv zalog na poslovanje zelo velik. V trgovskih podjetjih lahko zaradi nizkih zalog izgubijo potencialnega kupca, v proizvodnih podjetjih pa zaradi nizkih zalog surovin in komponent prihaja do zastojev v proizvodnji. Sicer pa previsoke zaloge pomenijo sredstva, ki so vezana v zaloge.

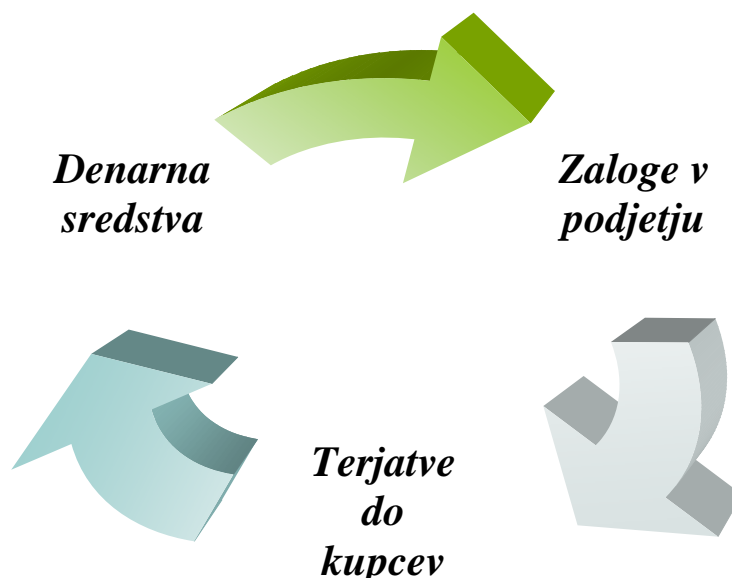
Zaloge opredelimo kot neko količino blaga, ki se nahaja v skladišču za zadovoljevanje potreb. Če vzamemo blago iz zaloge, ki ga bomo naprej uporabili, se bo le-ta zmanjšala, in če pride blago v skladišče, se bo povečala (Shogan, 1988, str. 625).

Zaloge se pojavijo vedno, ko inputi kot tudi vmesni in dokončni outputi proizvodnega procesa niso takoj uporabljeni. Zaloge so nujne za neprekinjeno delovanje proizvodnih sistemov in za zadovoljivo raven storitev. Proizvodna in trgovska podjetja imajo pogosto v zalogah vezan velik del finančnih sredstev. S pomočjo zalog skrajšujemo dobavne roke, zmanjšujemo zastoje v proizvodnji in tveganja, ki so povezana z zamudami pri dobavi ter z netočnim predvidevanjem. Omogočajo ločitev posameznih faz v procesu nabave, proizvodnje in distribucije (Rusjan, 1999, str. 133).

Pri držanju zalog prihaja do konfliktne situacije o velikosti zalog v podjetju. Želja po čim manjšem tveganju in čim boljšem zadovoljevanju kupčevih potreb sili podjetja v držanje visokih zalog, zato se stroški morajo usklajevati na minimum. Pri ravnanju z zalogami je potrebno upoštevati nasprotujoče si interese različnih oddelkov in slediti skupnemu cilju podjetja po čim višjem dobičku. Optimalni nivo zalog je tisti, pri katerem so stroški zalog na najnižji ravni, ki še omogoča doseganje želene ravni zadovoljevanja povpraševanja in nemoten proizvodni proces. Zaradi spreminjanja najrazličnejših dejavnikov, ki vplivajo na zalogo, se ta višina nenehno spreminja.

Zaloge so namreč del obratnih sredstev podjetja, s katerimi podjetje posluje in ustvarja dobiček. Obratna sredstva so tista poslovna sredstva, ki hitro spreminjajo svojo obliko in ki se v enem poslovnem procesu pretvorijo iz ene v različne druge oblike; ob zaključku procesa se ponovno spreminjajo v svojo začetno obliko (Pučko, 1999, str. 76).

Slika 1: Krožni tok obratnih sredstev v podjetju



Slika 1 prikazuje dejstvo, da o zalogah v podjetju lahko začnemo govoriti takrat, ko uporabimo denarna sredstva za nakup surovin in materiala, ki jih potrebujemo za proizvodni proces. Zaloge surovin in materiala se postopoma znotraj podjetja preoblikujejo v končne proizvode, ki se bodo prodali zainteresiranim kupcem. S prodajo proizvodov podjetje pridobi terjatve do kupcev, in ko so le-te poplačane, je krožni tok (cikel) obratnih sredstev zaključen. Interes podjetja je, da poteka kroženje obratnih sredstev čim hitreje. Več opravljenih ciklov namreč pomeni večkratno ustvarjanje poslovnih učinkov oziroma njihovo prodajo in s tem določeno višino poslovnega uspeha.

Denarna sredstva so izjemno kratkoročne narave; terjatve do kupcev v razvitih državah zahodnega sveta ne predstavljajo večjega problema v omenjenem krožnem toku, zato ostanejo prav zaloge najbolj kritičen del cikla obratnih sredstev. Zaloge predstavljajo glede na čas veliko obremenitev podjetja glede vezave sredstev, zato si podjetja prizadevajo, da držijo zaloge na minimalni potrebni ravni.

Ne glede na to, kaj je shranjeno kot zaloga in kje v reprodukcijskem procesu se nahaja, le-ta obstaja zaradi neskladja med povpraševanjem in ponudbo. Zaloge potrebujemo, da zgladimo te razlike in zagotovimo nemoten poslovni proces (Slack, 1995, str. 471).

Predmet mojega raziskovanja se nanaša na vpliv različnih metod vrednotenja zalog materiala, nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov na računovodski ter davčni izid. Hkrati sem prikazala, kako se zaloge odražajo v posameznem oddelku določenega podjetja.

Namen in cilji magistrskega dela

Po treh letih teoretičnega in praktičnega dela v računovodstvu sem spoznala, da je področje vodenja zalog zelo pomembno področje v podjetju. Mislim, da je računovodsko spremljanje proizvodnje eno najbolj zahtevnih opravil v računovodstvu podjetja. V različnih podjetjih se med seboj zelo razlikujejo proizvodni procesi in organiziranost posameznih proizvodnih podjetij. Tudi proizvodi, ki jih proizvajajo, so zelo različni, zato ni na razpolago univerzalnega modela za računovodsko spremljanje poslovanja.

Osrednji cilj magistrske naloge je bil prikazati različne metode vrednotenja zalog in njihov vpliv na računovodski in davčni izid. Najprej sem preštudirala obstoječo literaturo, na osnovi katere sem se podrobneje seznanila z vrednotenjem zalog in njihovim izkazovanjem v računovodskih izkazih. Na podlagi analizirane literature in praktičnih delovnih izkušenj sem navedla ustrezne ugotovitve in predloge, ki bodo v pomoč pri vrednotenju, računovodskem izkazovanju in knjiženju zalog. Prav tako sem prikazala vpliv nabavne funkcije na zaloge materiala in blaga ter davčne podlage za zaloge. Podala sem posamezne ugotovitve o tem, kako različne metode vrednotenja zalog vplivajo na poslovni in davčni izid. Vključila sem tudi prikaz simulacij različnih vrednosti zalog v sistemu povezanih kazalnikov, in sicer kako vrednost zalog vpliva na dobičkonosnost sredstev ter s tem na dobičkonosnost kapitala.

Namen magistrske naloge je bil, da bom podjetju predlagala optimalne rešitve in vključila vsa dejstva, ki jih mora podjetje upoštevati pri gospodarjenju z zalogami.

Metode dela

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila več znanstvenoraziskovalnih metod; nekatere sem tudi kombinirala. V pomoč mi je bila tuja in domača literatura ter ostali viri s področja zalog. Uporabila sem metodo kompilacije, kar pomeni, da sem povzemala opazovanja, spoznanja, stališča in sklepe drugih avtorjev. Pri pisanju sem uporabila tudi znanje, ki sem si ga pridobila na podiplomskem študiju na Ekonomski fakulteti v Ljubljani, in delovne izkušnje s področja materialnega knjigovodstva. Uporabila sem deduktivni pristop, saj sem preverila obstoječo literaturo in raziskovala vzročno-posledične povezave.

Zasnova dela

Magistrsko delo je sestavljeno iz petih poglavij, ki so razdeljena na več podpoglavij. Delo je v osnovi razdeljeno na uvodni del, osrednji del, kjer je predstavitev glavnega problema, to so zaloge, in na sklep.

V prvem poglavju sem predstavila pojem zaloge, razloge za oblikovanje zalog in knjigovodske listine, ki so povezane z zalogami. Slednje so v podjetju najpomembnejše.

Vsako proizvodno podjetje se srečuje z zalogami, zato je potrebno zagotoviti njihovo ustrezno računovodsko spremljanje. V drugem poglavju sem tako opredelila začetno merjenje zalog in prikazala računovodsko spremljanje materiala, proizvodov ter računovodsko spremljanje proizvodnje.

V tretjem poglavju sem prikazala vpliv nabavne in prodajne funkcije na optimalno velikost zalog v podjetju. Velik poudarek sem posvetila obvladovanju stroškov z zalogami.

Država ima vedno pomemben del pri poslovanju vsakega podjetja, zato je ne moremo izločiti iz igre, zato sem v četrtem poglavju prikazala davčni vidik zalog.

Zadnje poglavje prikazuje primere iz prakse. Za prikaz simulacije sem ponazorila vse metode vrednotenja porabe zalog, ki so dovoljene po Slovenskih računovodskih standardih; dodala sem tudi primerjavo med posameznimi metodami.

Magistrsko delo zaključujem s sklepom, v katerem so povzete ključne ugotovitve.

1 TEORIJA ZALOG

1.1 Definicija zalog in razlogi za oblikovanje zalog

Ne moremo si predstavljati podjetja oziroma organizacije, ki ne bi ali uporabljala, proizvajala, pretvarjala, posredovala ali prodajala sredstev v obliki surovin, polproizvodov ali proizvodov. Ker prodaja in proizvodnja ne tečeta vedno enakomerno, neodvisno od zunanjih in notranjih vplivov, zaloge ne morejo biti vedno enake. Na višino zalog vplivajo številni dejavniki, ki izhajajo predvsem iz pogojev proizvodnega procesa ter položaja na nabavnem in prodajnem trgu. Najpomembnejši so (Kaltnekar, 1993, str. 273–274):

- likvidnost podjetja in možnosti za izkoriščanje položaja na trgu;
- odvisnost od trga, predvsem odnos med ponudbo in povpraševanjem;
- proizvodna (predelovalna) stroka oziroma njena intenzivnost v porabi materiala;
- krajevni komunikacijski in transportni pogoji;

- individualni pogoji prodajnega in proizvodnega programa podjetja;
- cilji splošne poslovne politike podjetja.

Glavni namen zalog je zagotavljanje nemotenega poteka proizvodnega in prodajnega toka. Nesmiselno je razmišljati o sistemu, kjer bi bila vsaka enota artikla posamezno dostavljena na določeno lokacijo ob določenem času, saj je to fizično in ekonomsko neizvedljivo. V večini podjetij je zato nujna zadostna raven zalog, kar pomeni, da ima vsak udeleženec v poslovnem procesu, tako proizvodni delavec, ki potrebuje sestavine, kot tudi prodajno osebje, ki nudi kupcem končne izdelke, na voljo zadostne količine vseh potrebnih sestavin za nadaljevanje svoje faze (Adam & Ebert, 1989, str. 413).

Ljubič (2006, str. 319) pravi, da je pomen zalog večplasten, in sicer:

- zaloge so blažilec (amortizer) nihanj glede porabe materiala, sestavnih delov, sestavov v proizvodnji in povpraševanja po končnih izdelkih na trgu; zagotavljajo tudi neprekinjenost proizvodnje;
- kompenzirajo napake zaradi neprimernih metod planiranja, netočnih podatkov o stanju in odklonov dobavljenih količin ter odklonov dobavnih rokov;
- imajo ekonomske učinke: ko je poceni, gre za sezonski nakup blaga in poraba, ko je drago; sem sodijo tudi popusti pri nakupu večjih količin blaga;
- služijo pripravi blaga za uporabo oziroma prodajo.

1.2 Koristi držanja zalog

Zaloge imajo tudi nekatere pozitivne učinke na delovanje podjetja. Najpomembnejši učinek je zagotavljanje nemotenega proizvodnega in prodajnega toka. Prav zaloge oblikujejo pred posameznimi enotami določeno raven. Najpogostejši vzroki za oblikovanje zaloge vhodnih materialov in surovin so (Waller, 1999, str. 292–293):

- nihanja v povpraševanju po končnih izdelkih, kar povzroča nihanja v proizvodnji;
- nezanesljivost dobav;
- takojšnja oskrba, ki je mogoča le v redkih primerih;
- pričakovanje rasti cen materiala in surovin v prihodnosti;
- izkoriščanje popustov v primeru nabave večjih količin;
- znižanje stroškov prevoza na enoto;
- znižanje stroškov gospodarjenja z zalogo v skladišču na enoto.

Poleg omenjenih razlogov podjetja pogosto oblikujejo tudi zaloge nedokončane proizvodnje. Takšna oblika zaloge nastaja med posameznimi delovnimi enotami in ščiti pred zanesljivo dobavo materiala iz drugih enot. Zaloge zagotavljajo delovnim centrom določeno neodvisnost pri proizvodnji, saj jim omogočajo uporabo drugačnega proizvodnega plana. V tem primeru dajejo možnost oblikovanja optimalnih proizvodnih serij in izkoriščanje ekonomij obsega glede na posamezni proizvodni center (Anupindi, 1999, str. 110).

Čeprav se podjetja trudijo čim hitreje prodati proizvedene izdelke, pa ponavadi oblikujejo tudi zaloge dokončanih proizvodov. Z njimi blažijo pritisk na proizvodni proces, če gre za nepredvideno povpraševanje kupcev. S tem preprečujejo nastanek stroškov izčrpanja (Anupindi, 1999, str. 111). Waller (1999, str. 292) poleg omenjenih razlogov držanja zaloge dokončanih proizvodov omenja tudi večjo razpoložljivost izdelkov in povečanje proizvodne fleksibilnosti organizacije.

1.3 Vrste zalog

Pri vrstah zalog si avtorji niso enotni, zato obstaja veliko kategorij oziroma skupin, ki s svojimi značilnostmi služijo različnim namenom. Vrste zalog strnemo v naslednje skupine:

1) Zaloge glede na mesto v transformacijskem procesu so (Rusjan, 1999, str. 133):

- **zaloge vhodnih materialov**, ki ločujejo proizvajalce od njihovih dobaviteljev in jih ščitijo pred nezanesljivo dobavo surovin ter znižujejo stroške z nabavo večjih količin ali s špekulativno nabavo ob zvišanju cen (Schmenner, 1993, str. 247);
- **zaloge nedokončane proizvodnje**, ki ločujejo posamezne faze v proizvodnem procesu in zagotavljajo neodvisnost posameznih delovnih mest;
- **zaloge dokončane proizvodnje**, ki ločujejo proizvajalce od kupcev in omogočajo hitro dobavo blaga, uravnavajo občasna nihanja v proizvodnji in se uporabljajo kot zaščita pred nepredvidljivim povpraševanjem.

2) Vrste zalog glede na njihovo funkcijo

To ločevanje je za podjetje izredno pomembno, saj moramo pri sprejemanju ukrepov glede zmanjševanja zalog vedeti, zaradi česa je zaloga nastala. Rusjan (1999, str. 133) glede na njihovo funkcijo loči naslednje:

- **serijske zaloge** nastanejo zaradi želje po ekonomsko optimalni nabavi in proizvodnji; nakup večjih količin od potrebnih glede na povpraševanje je ekonomsko upravičen zaradi boljših nabavnih pogojev (nižja cena na enoto, popusti), nižjih stroškov naročanja, nižjih stroškov na enoto proizvoda pri transportu ter kontroli;

- **sezonske zaloge** so posledica neenakomernega povpraševanja znotraj časovnega obdobja; te se večajo v obdobju nizkega in manjšajo v obdobju visokega povpraševanja;
- **varnostne zaloge** imajo podjetja zaradi negotovosti glede prihodnjih dobav, povpraševanja in proizvodnje; gre za rezervo, ki jo lahko porabimo le v posebnem primeru in pod posebnimi pogoji: če zmanjšamo negotovost povezano z nastankom zalog, bomo zaloge zmanjšali;
- **razbremenilne zaloge** so zaloge, s katerimi naredimo posamezna delovna mesta neodvisna druga od drugih; značilne so za montažno linijo, kjer povečujejo njeno učinkovitost;
- **tranzitne zaloge** nastajajo zaradi prevozov vhodnih materialov od dobaviteljev in dokončanih proizvodov distributerjev oziroma kupcev; te so predvsem odvisne od lokacije proizvodnih obratov in vrste transporta;
- **špekulativne zaloge** v podjetjih nastanejo, ko pričakujemo večje spremembe na trgu (na primer višje cene materiala).

3) Vrste zalog z vidika sprejemanja odločitev, kdaj in koliko naročiti (Potočnik, 2002, str. 248):

- **minimalna zaloga** pomeni najnižjo možno zalogo materiala, ki še omogoča nemoteno prodajo ali proizvodnjo; ta je povezana z velikim tveganjem pri dobavah, saj lahko pride do zastojev na cesti, slabe kakovosti dobavljenega blaga ali razsutja tovora; brez zaloge lahko poslujemo takrat, ko imamo popolnoma zanesljive dobavitelje in zagotovljeno kakovost dobavljenega blaga;
- **signalna zaloga** določa, kdaj moramo sprožiti novo naročilo in ga izvedemo tako, da bo nova količina prispela ravno takrat, ko bo trenutna zaloga dosegla varnostno raven;
- **maksimalna zaloga** je zaloga, do katere je še ekonomsko upravičeno skladiščiti material; če te omejitve prekoračimo, zelo povečamo stroške zalog, otežimo delo skladiščnikov in zmanjšamo preglednost v skladiščih;
- **povprečna zaloga** je ponderirano povprečje med različnimi vrednostmi zaloge v določenem času in jo računamo kot aritmetično sredino med najvišjo in najnižjo zalogo, torej kot povprečje med maksimalno in minimalno zalogo; uporabna je predvsem za ugotavljanje skladiščnih stroškov in za ugotavljanje koeficienta obračanja zalog;
- **aktivna zaloga** je zaloga, ki se nenehno spreminja; povprečna aktivna zaloga je enaka polovici razlike med maksimalno in varnostno zalogo ali praviloma polovici ekonomične količine naročila;
- **optimalno zalogo** je zelo težko določiti, saj ne sme biti ne prenizka (zagotoviti mora nemoteno proizvodnjo in prodajo) in ne previsoka (z večjo zalogo se povečujejo stroški skladiščenja); poiskati moramo rešitev oziroma kompromis med koristmi in stroški, ki jih zaloge prinašajo.

4) Glede na vrsto povpraševanja ločimo:

- **zaloge povezane z neodvisnim povpraševanjem** so tiste, pri katerih je povpraševanje po nekem proizvodu neodvisno od povpraševanja po drugih proizvodih; običajno gre za zaloge končnih proizvodov;
- **zaloge povezane z odvisnim povpraševanjem** pa so tiste, ki jih lahko s pomočjo kosovnice neposredno pripišemo točno določenemu proizvodu; običajno gre za komponente in surovine; oblikujemo jih glede na povpraševanje po proizvodu, od katerega so odvisne.

1.4 Knjigovodske in neknjigovodske listine, povezane z zalogami

Knjigovodske listine so v posebni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih (tudi o tistih, ki so izkazani v zunajbilančnih razvidih), ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke; možni so tudi v obliki elektronskih zapisov (SRS¹ 21.1, 2006).

Pred uresničevanjem poslovnih dogodkov, izkazanih v knjigovodskih listinah, se izdajajo nalogi za izvajanje. Nalog za izvajanje je listina, ki sproži izvedbo posla. Njegova posledica je obveznost ali terjatev do poslovne stranke ali dejanje znotraj podjetja, ki spremeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke (Sendelbah, 2002, str. 44). Nalog za izvajanje ni knjigovodska listina.

Dokumenti ali listine, ki spremljajo poslovanje vsakega podjetja, so pomemben dokaz o dogodkih iz preteklosti. V vsakem podjetju nastane veliko vrst listin, ki so bolj ali manj povezane s poslovanjem.

Poslovanje vsake organizacije spremljajo listine, ki imajo različen vpliv na računovodske evidence. Vse listine ne morejo vplivati na knjigovodske evidence, zato jih imenujemo **neknjigovodske listine**. Nekatere ne spreminjajo stanj v poslovnih knjigah, so pa pomembne za dodatno razlago teh podatkov. Takšna listina je lahko na primer pogodba o delovnem razmerju. Neprimerno je, če knjigovodje uporabljajo za knjiženje poslovnih dogodkov neknjigovodske listine. Dostikrat se zgodi, da je osnova za knjiženje dobavnica, ki ni knjigovodska listina. Za dobavnico ni nujno, da vsebuje vrednost pošiljke in tudi poslovno neprimerno je, da dobavitelj na dobavnico napiše vrednost. S tem prevozniku in drugim, ki niso udeleženci posla, omogoči vpogled v podatke, po kakšni ceni je prodal pošiljko. Po drugi strani pa je primerno oziroma samoumevno, da je na dobavnici napisana cena na enoto, predvsem v primeru, ko podjetje, ki dobavlja blago, pozno izda fakture.

¹ Slovenski računovodski standardi

Podjetje se največkrat srečuje z naslednjimi neknjigovodskimi listinami: naročilnica, dobavnica in delovni nalog. Naročilnica je enoten obrazec, ki ga na osnovi zahtevka za izdajo naročilnice izpiše odgovorna oseba v finančni službi v dveh izvodih. Ob prevzemu blaga podjetje podpiše in prevzame izvod dobavnice. Dobavnica ni knjigovodska listina, ker dokazuje samo to, da je dobavitelj predal, podjetje pa prevzelo pošiljko blaga. Delovni nalog je sestavljena listina, s katero se spremlja proizvodnja posameznega izdelka ali serije. Podatki, zbrani v delovnem listu, so posledica izdaje knjigovodskih listin, kot je na primer delovni list ali neknjigovodskih listin, kot je na primer kosovnica.

1.4.1 Delitev knjigovodskih listin po različnih kriterijih

V preteklosti so v podjetjih za spremljanje materialnega poslovanja spremljali poslovanje z zalogami s pomočjo več evidenc, ki so bile fizično ločene. V večini podjetij so v skladiščnih evidencah spremljali gibanje zalog po količini, v analitičnih knjigovodskih evidencah po količini in vrednosti, v glavni knjigi pa le po vrednosti. Podatke o stanju zalog so potrebovali tudi v drugih službah (nabava, prodaja, operativna priprava proizvodnje), kjer so si vzpostavili svoj sistem evidenc, ali pa so si pomagali s prej omenjenimi skladiščnimi evidencami oziroma podatki iz analitičnih knjigovodstev.

Računalniška tehnologija je omogočila drugačne načine zajemanja, hranjenja in obdelovanja podatkov. Zaradi tega je prišlo do največjih sprememb ravno pri tistih evidencah, ki so vsebovale velike količine podatkov. Na začetku uporabe te tehnologije so se tudi z računalniki ločeno podpirale evidence za potrebe skladiščenja, knjigovodstva in nabave. Danes v večini podjetij obstajajo že bolj ali manj integrirane računalniške rešitve za podporo »materialnega poslovanja«; pri teh se podatki o poslovnih dogodkih v zvezi s posamezno vrsto zalog vnašajo le enkrat in služijo tako za izvajalne (operativne) kot tudi poslovodne (računovodske) namene.

Poslovne listine, v okviru katerih imajo knjigovodske listine poseben pomen za računovodsko stroko, so nosilci podatkov. Knjigovodske listine nosijo podatke o poslovnih dogodkih, ki so se zanesljivo zgodili. Posamezna poslovna listina zajema posamezni poslovni dogodek ali več poslovnih dogodkov. *»Izstavljeni račun tako predstavlja prihodek podjetja in hkrati terjatev do kupca. Plačilo tega računa praviloma ne vpliva več na prihodek, ampak samo na zmanjšanje terjatve in na novi poslovni dogodek – povečanje denarnih sredstev, ki mora biti opredeljena z novo knjigovodsko listino«.*

Posamezna listina predstavlja delček zgodbe vsakega podjetja. Vsaka knjigovodska listina predstavlja tudi arhiv izvornih podatkov o posameznih poslovnih dogodkih, ki so se zgodili v preteklosti. Ne glede na urejenost poslovnih knjig, skrbni revizijski ali davčni pregledi izhajajo iz izvornih podatkov, ki so zabeleženi na knjigovodskih listinah. Zato je tudi z zakonskimi predpisi določeno, koliko časa je potrebno hraniti posamezne listine. Podjetje v

svojem splošnem aktu opredeli način hrambe knjigovodskih listin (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov).

1.4.2 Obvezna vsebina knjigovodske listine

Podjetje v skladu s SRS 21.3 (2006) v svojem splošnem aktu (na primer v pravilniku o računovodstvu) opredeli, katere notranje in zunanje knjigovodske listine bo vodilo ter kakšni bosta njihovi vsebina in oblika.

Izvirne knjigovodske listine o poslovnih dogodkih sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka osebe, ki sodelujejo pri teh dogodkih. Med izvirne knjigovodske listine uvrščamo tudi temeljnice, ki nastajajo v računovodstvu. Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli vsebino vsake vrste knjigovodskih listin, ki jih izdaja. Vsaka knjigovodska listina mora vsebovati najmanj:

- podatke o podjetju, pri katerem nastajajo poslovni dogodki in o odgovornih osebah;
- opis poslovnega dogodka;
- v denarju izražen obseg sprememb poslovnega dogodka;
- podatke o kraju in datum izdaje knjigovodskih listin (pri notranjih knjigovodskih listinah podatki o kraju niso nujni);
- opredelitev oseb, pooblaščenih za podpisovanje takšnih knjigovodskih listin.

Opozoriti je treba, da je obvezna sestavina knjigovodskih listin vrednost poslovnega dogodka. Listine, ki ne vsebujejo vrednosti, zanesljivo niso knjigovodske listine. Seveda niso vse listine, ki vsebujejo knjigovodsko vrednost, tudi knjigovodske listine.

Knjigovodske listine razvrščamo glede na različne namene, in sicer glede na:

- uporabo v računovodstvu,
- poreklo,
- izvor,
- nosilec podatkov in
- vrsto poslovnega dogodka.

1.4.3 Poreklo knjigovodskih listin

SRS 21.3 (2006) razlikuje med zunanjimi in notranjimi knjigovodskimi listinami. Zunanje knjigovodske listine nastanejo v okolju podjetja, notranje pa v okviru podjetja. To pomeni, da je račun lahko notranja ali zunanja listina. *»Izdani račun je notranja listina, prejeti račun pa zunanja listina«*. Določene poslovne dogodke opisujejo samo notranje listine.

Zunanje knjigovodske listine

Zunanje knjigovodske listine podjetje prejme iz okolja. Največji delež zunanjih knjigovodskih listin ponavadi predstavljajo prejeti računi in bančni izpiski.

Zunanjih knjigovodskih listin se ne spreminja. V primeru ugotovljene napake, je potrebno takšno listino vrniti izdajatelju, saj ima samo on pravico listino popraviti ali na novo izdati. Odgovorni v organizaciji zunanjo listino samo potrdi ali zavrne.

Zunanje listine ponavadi ne opredeljujejo vseh podatkov, ki jih potrebuje podjetje v svojih računovodskih evidencah. Zato je dovoljeno, da odgovorne osebe dopolnijo te podatke; pri tem ne smejo spreminjati ali preoblikovati izvirnih podatkov iz listine. Ponavadi odgovorne osebe zunanjo listino dopolnijo s stroškovnim mestom ali konti, kamor se knjiži poslovni dogodek.

Notranje knjigovodske listine

Notranje listine nastajajo v podjetju. Namenjene so predvsem spremljanju gibanja sredstev, uporabi dela in drugim poslovnim dogodkom, ki delujejo znotraj podjetja. Del notranjih listin je izdan za poslovne dogodke, ki vplivajo tudi na okolje podjetja, na primer izdan račun.

Spremljanje zalog izražajo vedno notranje knjigovodske listine. Kljub temu računovodje v praksi za evidentiranje prevzema materiala v skladišče uporabljajo prejeti račun za material, za izdajo izdelkov in blaga pa izdani račun. Pri prevzemu materiala takšna praksa vodi v negativne zaloge ali pa samo delno vrednotenje materiala, saj prejete račune za odvisne stroške evidentirajo neposredno v odhodkih ali stroških, ki preidejo v odhodke mimo zalog.

1.4.4 Izvor knjigovodskih listin

Izvirne knjigovodske listine

Izvirne knjigovodske listine se sestavljajo na kraju in v času nastanka poslovnih dogodkov. Računovodstvo jih prejme samo v knjigovodsko obdelavo in hrambo. Pomembno je vedeti, da računovodstvo ni odgovorno za pripravo in izdajo izvirnih listin. Odgovorna oseba v računovodstvu mora preveriti, ali listina vsebuje vse potrebne podatke za vnos v poslovne knjige. Prav tako je računovodstvo odgovorno za nadzor nad podatki med povezanimi izvirnimi listinami, ni pa pristojno, da možne nepravilnosti popravlja ali odpravlja. Računovodstvo tudi preveri, če je prejeti račun skladen s prejemnico materiala. V primeru neskladnosti o tem obvesti nabavno službo, ki nepravilnosti odpravi.

Izpeljane knjigovodske listine

Izpeljana knjigovodska listina je knjigovodska listina, sestavljena v knjigovodstvu oziroma računalniškem središču, ki obravnava knjigovodske podatke, in sicer na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin. Z izpeljanimi knjigovodskimi listinami se izvedejo tudi popravki v poslovnih knjigah ter evidentirajo začetna in končna stanja v poslovnih knjigah. Tipične izpeljane listine so temeljnice. Na osnovi teh listin se v poslovnih knjigah evidentirajo podatki, ki nastanejo pri obračunih amortizacije, nabave materiala in blaga ter proizvodnje.

1.4.5 Nosilec knjigovodskih listin

V preteklosti so se knjigovodske listine izdajale v različnih materialih. Štiri tisoč let pred našim štetjem so za vodenje evidenc o zalogah uporabljali žetone iz gline. Žetoni različnih oblik so pomenili različne dobrine (na primer okrogli simboli so ponazarjali ovce). Glinasta ovojnica, v kateri so bili shranjeni žetoni, je prikazovala stanje zalog ali pa dobrine, ki jih je dolgoval dolžnik. Pozneje so žetone izpopolnili z raznimi črtami in drugimi simboli ter te vtiskovali v glinaste plošče. Iz standardiziranih znakov in simbolov so Sumerci razvili pisavo. Posamezniki, ki so nameravali skleniti posel, so že pri mestnih vratih poiskali pisarja, da bi zapisal trgovsko kupčijo. Pisar je na vlažno glino z leseno palčko zapisal imena strank, dobrine, ki so bile predmet pogodbe, in pogoje pogodbe. Stranke so nato podpisale pogodbo tako, da so v glinasto ploščo vtisnile svoj pečat, saj so bili le redki ljudje pismeni. Pisarji so tudi popisovali premoženje v templjih, palačah in pri večjih trgovcih. Bili so neke vrste knjigovodje; njihov poklic je bil izredno cenjen. Odgovarjali so tudi na usklajenost trgovskih kupčij z zakoni. Po Hamurabijevem zakoniku (dva tisoč let pred našim štetjem) so morale biti zapisane podrobnosti vsake trgovske kupčije. Vse transakcije z nepremičninami, posojila in tudi navadne kupčije so morale biti napisane skupaj z imeni strank; brez tega ni bila veljavna nobena terjatev posojilodajalca ali prodajalca. Vsako trgovsko nepoštenost so strogo kaznovali (Mattessich, 1987, str. 71–91).

Stari Sumerci so torej dogodke beležili na glinenih ploščicah, ki so jih z žganjem ohranjali v nespremenjeni obliki. Posebni razvoj so listine doživele z iznajdbo papirja in obstojnega črnila. Dandanes je papir najbolj razširjeni nosilec knjigovodskih listin, vendar ga vse bolj izpodrivajo elektronski mediji.

1.4.6 Vrste knjigovodskih listin v izbranem podjetju

Prejemnica je temeljna knjigovodska listina, ki dokazuje, da je material dospel v skladišče (Sendelbah, 2002, str. 6). Slika 2 prikazuje osnovne podatke te listine.

Slika 2: Osnovni podatki prejemnice materiala

| | |
|--|------------------------------------|
| <p>Osnovni podatki: PREJEMNICA MATERIALA</p> | <i>Ime dobavitelja</i> |
| | <i>Način dostave</i> |
| | <i>Ime materiala</i> |
| | <i>Šifra iz nomenklature</i> |
| | <i>Prejeta količina</i> |
| | <i>Datum količinskega prevzema</i> |
| | <i>Datum kakovostnega prevzema</i> |
| | <i>Cena</i> |
| | <i>Vrednost</i> |
| | <i>Podpis skladiščnika</i> |

Za potrebe informacijskih sistemov je potrebno ločevati prejemnice za material, drobni inventar in embalažo, polizdelke, gotove izdelke in blago. Prejemnice ločimo v dve skupini, ki ju opredeljuje protiknjižba prejema zaloge v poslovnih knjigah. V prvi skupini so prejemnice, ki predstavljajo prejem zaloge iz okolice podjetja; to so prejemnice materiala in blaga, pri katerih se kot protiknjižba odobri konto obveznosti za nezaračunani material, blago ali storitev. V drugo vrsto spadajo prejemnice, ki opredeljujejo prejem zaloge iz podjetja; te opisujejo prejem polizdelkov in izdelkov v skladišče. Pri njih se odobrijo konti nedokončane proizvodnje.

Prenosnica je izvirna knjigovodska listina, ki dokazuje prenos stvari na novo nahajališče oziroma k novi odgovorni osebi (Sendelbah, 2002, str. 45). Prikazuje prenos zaloge med istovrstnimi skladišči materiala, polizdelkov, izdelkov ali blaga. Prenosnica ne vpliva na stanja v glavni knjigi, če posamezna skladišča niso ločena v njej. Z njo se spremljajo premiki materiala po skladiščih v analitičnih evidencah materialnega knjigovodstva. V okviru temeljnih kontov se zato ne da spremljati premikov zaloge na osnovi prenosnice. Prenosnica odobri eno skladišče na račun obremenitve drugega skladišča. Pomembno je, da material, polizdelki, izdelki in blago ne spremenijo svoje vrednosti. Prav tako je potrebno paziti, da se zaloga ne seli v drugovrstno skladišče, zato se prenosnica ne uporablja za prenos blaga v tuje skladišče. Posebej je potrebno poudariti, da se s prenosnico blago ne prenaša iz skladišča v prodajalno.

Izdajnica oziroma oddajnica je izvirna knjigovodska listina, ki izkazuje predajo materiala ali polizdelkov v proizvodnjo. Izdajnica se uporablja tudi pri izdaji materiala in surovin za porabo v gostinskem lokalu. Izdajnica oziroma oddajnica vedno predstavlja porabo in preoblikovanje ene oblike zaloge v drugo.

Odpravnica je knjigovodska listina, ki se uporablja takrat, ko zaloga fizično zapusti podjetje. Pri tem ni pomembno, če podjetje izgubi lastništvo nad zalogo. Odpravnica se uporablja v primeru, če se zaloga prenese h kooperantu ali ko blago ali izdelke prevzame kupec.

Vračilnica oziroma povratnica je knjigovodska listina, ki opredeljuje vračilo zaloge v skladišče, iz katerega je bila izdana. Material ali polizdelki se lahko vrnejo v skladišče zaradi zaustavitve proizvodnje ali preveč prevzetih količin, blago in izdelki pa se lahko vrnejo zaradi reklamacije kupcev. Vračilnica v poslovnih evidencah povzroči obratni tok kot izdajnica ali odpravnica, zato se zneski na posamezne konte evidentirajo kot storno zneski.

V praksi se dogaja, da se namesto vračilnice popravljata izdajnica ali odpravnica. S tem se izgubi sled za pravimi dogodki. Pri uporabi vračilnic se vzpostavi pravilno spremljanje gibanja zalog. To je namreč predpogoj tudi za ugotavljanje primerne obsega zalog.

Izločilnica je knjigovodska listina, ki opredeljuje izločitev zaloge v posebno skladišče. Uporablja se pretežno pri izločanju materiala, izdelkov ali blaga, ki niso namenjeni redni uporabi ali prodaji. Pri tem gre predvsem za manj vredne zaloge. Čeprav se v praksi v okviru izločilnice izvede tudi prevrednotenje zaloge, je za to primernejša odpisnica.

Odpisnica je knjigovodska listina, ki opisuje znižanje vrednosti zaloge. Pri tem ni nujno, da se zaloga količinsko zniža, kajti odpisnica kaže tudi na znižanje vrednosti posamezne enote zaloge. Na osnovi odpisnice se zmanjša vrednost zaloge na eni strani in poveča odhodek na drugi strani.

Izničnica je knjigovodska listina, na podlagi katere se v poslovnih knjigah zaloga izloči iz evidence zaradi uničenja. Z izničnico se količinsko in vrednostno zmanjša zaloga. Vrednost zaloge, ki se izloči, se evidentira na prevrednotovalnih odhodkih.

Temeljnica za obračun amortizacije nastane na osnovi obračuna amortizacije. Je izpeljana knjigovodska listina, ki služi kot podlaga za knjiženje stroškov amortizacije in popravka vrednosti osnovnega sredstva zaradi amortiziranja.

Delovni list se uporablja v proizvodnih podjetjih in je edina izvorna knjigovodska listina, ki nastane v nedokončani proizvodnji. Zaposlenim, ki so ponudniki in izvajalci dela, ni potrebno izdajati posebnih izvirnih knjigovodskih listin, zato se stroški dela evidentirajo na osnovi obračuna dela.

Delovni list je izvorna knjigovodska listina o opravljenem delu zaposlencev. Ne glede na obliko vsebuje podatke o zaposlencih, delovnem nalogu, stroškovnem mestu, delovnem opravku ali vrsti dela, dejansko porabljenem delovnem času ali doseženih poslovnih učinkih po normativni vrednosti. Na osnovi delovnih listov se spremlja proizvodno delo. Knjiženje delovnega lista je odvisno od tega, ali se spremlja normativno delo v proizvodnji ali pa je od njega odvisna dejanska plača zaposlenih v proizvodnji. V primeru, da se uporablja samo kot planska cena proizvodnega dela, se vrednostno evidentira na kontih nedokončane proizvodnje. Protiknjižba je vrednost na kontu prenos stroškov v zaloge, katerega osnova je dejanski obračun dela. Razlika med prenosom dejanskih stroškov v zaloge in planskimi

cenami nedokončane proizvodnje se evidentira na kontih odmikov od cen nedokončane proizvodnje.

Temeljnica za obračun dela ali obračunski list stroškov dela je izpeljana knjigovodska listina, ki je nastala na temelju izvirnih notranjih knjigovodskih listin, kot je na primer delovni list, in drugih podatkov, ki so potrebni za obračun kosmatega stroška dela. Obračun se izvede za vsakega delavca posebej in se kot trajna listina izpiše v obliki plačilne liste. Za potrebe vnosa v glavno knjigo se izvede zbirni obračun dela. Podatki se iz temeljnice evidentirajo kot stroški dela na eni strani in kot kratkoročne obveznosti do zaposlencev na drugi strani.

2 RAČUNOVODSKI VIDIK ZALOG

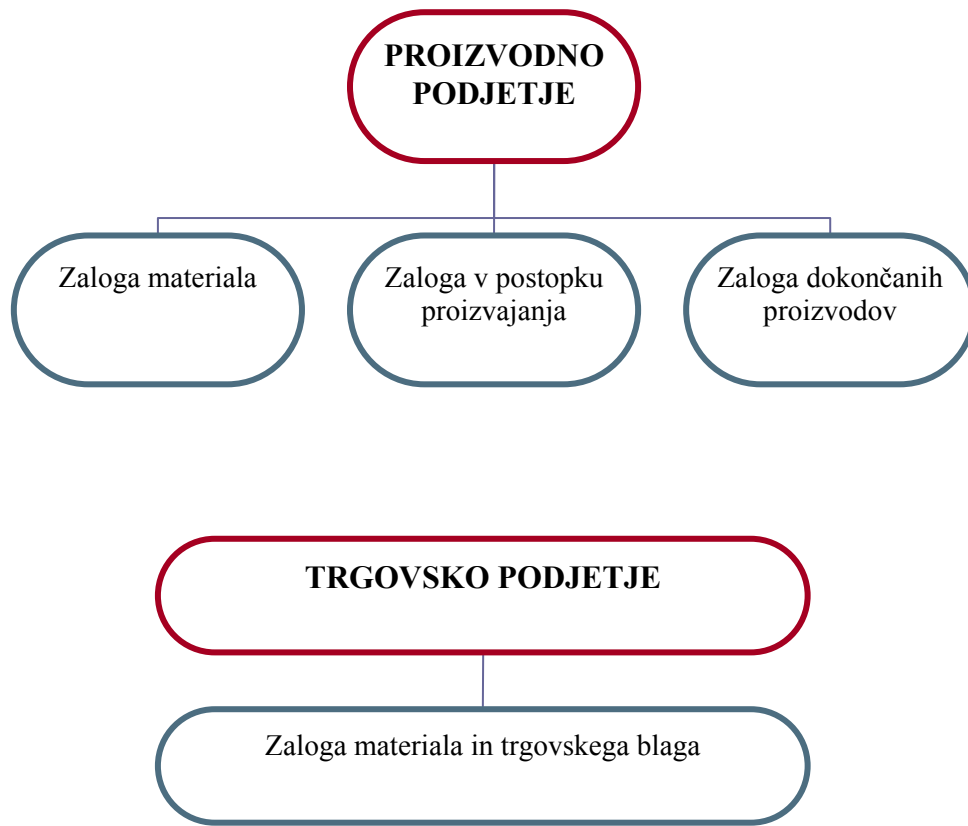
2.1 Opredelitev zalog po SRS 2006 in njihovo začetno merjenje

Zaloge obravnava SRS 4, ki jih opredeljuje kot *»sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodovanju za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja«*. Podobno definira zaloge tudi MRS 2, ki opredeljuje zaloge kot *»sredstva namenjena prodaji v rednem poslovanju, v postopku proizvodovanja za tako prodajo ali v obliki materialov, ki bodo porabljene pri proizvodovanju ali pri opravljanju storitev«*.

SRS 4.2–4.4 razvrščajo zaloge v tri skupine, in sicer:

- *zaloga materiala* zajema količine v skladišču, dodelavi in predelavi pa tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Med material se šteje tudi drobni inventar z dobo koristnosti do enega leta, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot leto dni, če njegova posamična nabavna cena ne presega 500 €;
- *zaloga v postopku proizvodovanja* zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Nedokončana proizvodnja obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne prevzete (potrjene);
- *zaloga, namenjena prodaji*, zajema dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame, trgovsko blago pa tudi količine na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Med dokončani proizvod se šteje tudi živina za prodajo.

Slika 3: Razvrstitev zalog glede na vrsto podjetja



Slika 3 prikazuje zaloge, s katerimi se srečuje proizvodno in s katerimi trgovsko podjetje. Za trgovsko podjetje je značilno, da se srečuje pretežno z zalogami trgovskega blaga, medtem ko se proizvodno podjetje srečuje z zalogami materiala, nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov. Seveda so sestavni del zalog v proizvodnem podjetju tudi zaloge trgovskega blaga.

2.1.1 Zaloge surovin in materiala

Zaloga materiala zajema količine v skladišču, dodelavi in predelavi ter tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Prav tako štejemo med material drobni inventar z dobo koristnosti do enega leta, lahko pa tudi tistega z dobo koristnosti več kot leto dni, če njegova posamična nabavna cena ne presega 500 € .

Trgovinska podjetja se srečujejo z zalogami trgovskega blaga. Temeljna dejavnost trgovinskih podjetij je posredovanje proizvodov oziroma blaga med proizvajalci in porabniki. To predstavlja zadnji člen proizvodne verige, ki se začne s pridobivanjem surovin. Surovine se v proizvodnem procesu predelajo v proizvode in nato posredujejo končnim porabnikom. Poleg te dejavnosti opravlja trgovina še številne dopolnilne dejavnosti, kot so skladiščenje, embalaranje, sortiranje in dostava izdelkov končnim kupcem.

Čeprav so med računovodstvom proizvodov in računovodstvom trgovskega blaga mnoge podobnosti, se kljub temu najdejo tudi razlike.

Prek računovodstva proizvodov, ko so proizvodi vrednoteni po polni lastni ceni, prehajajo v zaloge vsi stroški, ki se pojavljajo v podjetjih pred prodajo proizvodov. Tudi v primeru zoženega vrednotenja proizvodov prevzamejo zaloge proizvodov precejšen del vseh stroškov nastalih v proučevanem obdobju. V nasprotnem primeru pa vrednost trgovskega blaga v zaloge še ni sestavljena iz stroškov podjetja, ki je to blago kupilo, da bi ga prodalo, razen če so vanjo vštetni še neposredni nabavni stroški. Vsi drugi nastali stroški v obdobju se pojavijo med odhodke mimo vrednosti zalog trgovskega blaga. Ko proučujemo stroške v zvezi s prodanim blagom, najdemo precej podobnosti s stroški pri prodanih proizvodih. Stroški, ki pomenijo odhodke za prodajo v obdobju, so sestavljeni iz (Turk et al., 2003, str. 51):

- nabavne vrednosti prodanega blaga, ki ustreza stroškom v prodanih proizvodih;
- posrednih stroškov trgovanja, ki ustrezajo nerazdeljenim stroškom iz časa pred prodajo proizvodov, so pa po svojem bistvu stroški trgovinskih storitev;
- neposrednih stroškov prodaje.

Začetno računovodsko merjenje zalog materiala in trgovskega blaga

Po SRS 4.12 (2006) se količinska enota **zaloge materiala in trgovskega blaga** ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave. Med nevračljive nakupne dajatve se všteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste.

Za začetno pripoznavanje zalog je pomemben standard 4.9 (SRS 2006), ki pravi: »stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, ko se ob upoštevanju prevzema na podlagi ustreznih listin začne obvladovati«.

Med prvo sestavino nabavne cene (če gre za enoto) oziroma nabavne vrednosti (če gre za več enot skupaj) je mišljena dobaviteljeva prodajna cena (prodajna vrednost). SRS 4 imenuje tako ceno nakupna cena (oziroma če gre za več enot hkrati, nakupna vrednost), ki se zmanjša za dobljene popuste. Popust je lahko izražen že na nakupni listini (računu za kupljene surovine ali material) ali pa odobren kasneje (ker je odvisen na primer od pogodbeno določene količine nakupov ali česa podobnega). V vsakem primeru je treba takšne popuste obravnavati kot zmanjšanja prvotno določene nabavne cene oziroma vrednosti. Če se od časa nakupa surovin ali materiala do časa odobritve popusta (kasnejši popust) zaloge že porabijo, je takšen popust treba obravnavati kot zmanjšanje stroškov surovin oziroma materiala.

Neposredni stroški nabave surovin in materiala so zneski, ki so povezani z neposredno nabavo surovin in materiala. Mednje štejemo na primer neposredne stroške prevozov tvarin

od dobavitelja do kupčevega prevzemnega mesta, stroške nakladanja, prekladanja, razkladanja, stroške prevoznega zavarovanja, stroške posebej zaračunane embalaže, stroške spremljanja materiala, stroške storitev posredniških agencij in podobne neposredne stroške, ki bremenijo kupca surovin in materiala (podobno je pri blagu).

Pri neposrednih stroških v zvezi z nabavo surovin in materiala, ki jih kupcu povzročajo drugi (pravne ali fizične osebe) in mu jih zaračunavajo, pravzaprav ni težav. Ti stroški se namreč vračunajo v zaračunanih zneskih. Težava nastane, če kupec nekatere omenjene neposredne stroške povzroči sam sebi (dovaža surovine ali materiala s svojimi prevoznimi sredstvi, naklada, razklada in preklada s svojimi delavci in podobno). Stroške porabljenega materiala, storitev drugih, goriva, amortizacije vozil in druge vračunava v izvirnih vrednostih v zaloge oziroma jih krije neposredno iz prihodkov.

Pri uporabi ureditve predračunanih in obračunanih neposrednih stroškov nabave surovin in materiala s časovnim razmejevanjem je treba poznati nekaj pravil. Zaradi sprotne sestavljanja nabavnih kalkulacij kupljenih zalog surovin in materiala kupec pogosto ne želi čakati na listine, ki dokazujejo nastanek neposrednih stroškov nabave. V takšnih primerih se odloči vračunavati v nakupno ceno surovin in materiala predračunane (kalkulativne) neposredne stroške nabave, ki jih izračuna na podlagi izkušenj iz prejšnjega obračunskega obdobja; pri tem za načrtovano obračunsko obdobje upošteva nameravane spremembe glede oddaljenosti od dobaviteljev in podobno. Predračunane (kalkulativne) neposredne stroške knjižimo v breme konta obračuna nabave (na primer konta 301) in v dobro pasivnih časovnih razmejitev. Zneske dejansko nastalih neposrednih stroškov nabave (dobljene iz računov dobaviteljev) pa knjižimo v breme časovnih razmejitev in v dobro obveznosti do dobaviteljev. Zneski na kreditni strani konta časovnih razmejitev so zato predvideni, zneski na debetni strani konta časovnih razmejitev pa so dejansko nastali neposredni stroški nabave. Med letom (na primer mesečno) pomaga analiza prometa konta časovnih razmejitev ugotavljati, ali je prvotno postavljeni odstotek, promile ali podobno treba v naslednjem obračunskem obdobju (na primer mesecu istega leta) kaj popraviti (navzgor, če so bili dotlej zneski na debetni strani večji od zneskov na kreditni strani, kar pomeni, da so bili dejanski neposredni stroški nabave manjši od predvidenih). Pri popravkih odstotkov neposrednih stroškov nabave na primer za naslednji mesec moramo upoštevati morebitne nameravane spremembe dobaviteljev, njihovih pogojev in drugo.

Na koncu leta je morebitni saldo na kontu časovnih razmejitev treba obravnavati nekoliko drugače: treba ga je poračunati s stroški. Če je saldo na koncu leta krediten (predračunani neposredni stroški nabave so bili večji od dejanskih), ga knjižimo v breme pasivnih časovnih razmejitev in za enak znesek storniramo stroške materiala. Če je saldo na koncu leta debeten (dejanski neposredni stroški nabave so bili večji od predračunanih, predvidenih), ga knjižimo v dobro pasivnih časovnih razmejitev in v breme stroškov materiala. Tako na koncu leta konto časovnih razmejitev nima salda.

2.1.2 Zaloga nedokončane proizvodnje in zaloga dokončanih proizvodov

Zaloge v proizvodnem postopku sestavljajo nedokončana proizvodnja, nedokončane storitve (takšne, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še neprevzete oziroma potrjene) in polproizvodi.

Zaloga polizdelkov oziroma izdelkov nedokončane proizvodnje so izdelki, ki so v procesu obdelave. V to skupino zalog štejejo vse izdelke od trenutka uporabe vhodnih materialov in vse do izdelave končnega proizvoda. Skozi proizvodni proces se polizdelkom dodaja vrednost.

Zaloga dokončanih proizvodov so vsi proizvodi, ki so bili v proizvodnem procesu s strani podjetja dokončno obdelani in so pripravljeni za prodajo na trgu. Naš končni izdelek za drugo podjetje predstavlja kupljen del pri izdelavi njihovega izdelka.

Začetno računovodsko merjenje zalog nedokončane proizvodnje in zalog dokončanih proizvodov

SRS 2006 ločijo začetno računovodsko merjenje zalog in prevrednotenje zalog.

Po SRS 4.13 (2006) se količinska enota **proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje** ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvodjalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvodjalnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo. V vrednost zalog je možno všteti stroške izposojanja, s katerimi se financirajo zaloge.

Za pravilno začetno pripoznavanje (merjenje) nedokončane proizvodnje in proizvodov je izrednega pomena poznavanje vrste stroškov (po različnih sodilih), predvsem pa teorija stroškov.

Podjetje lahko vrednoti zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov na tri načine. Izbere tistega, ki ustreza tudi ugotovitvam računovodskega proučevanja oziroma analize, upošteva pri tem SRS 17.13, 17.14 in 17.15, pa tudi SRS 17.16, ki se glasi: *»V okviru obeh skrajnih odmikov od normalnejšega vrednotenja zalog, ki sta prikazana v SRS 17.14 in SRS 17.15, se lahko uporabijo tudi druge možnosti, ki vplivajo na merjenje poslovnih odhodkov v posameznem obračunskem obdobju. Nekatere naravne vrste stroškov, ki bi sicer lahko bile sestavine proizvodjalnih stroškov, se lahko izključujejo iz vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se štejejo takoj kot poslovni odhodki. To velja tudi za prekoračitve normalnih zneskov nekaterih vrst proizvodjalnih stroškov.«*

Podjetje, ki se ukvarja s proizvodno dejavnostjo oziroma z opravljanjem storitev, s svojo računovodsko usmeritvijo, izbere eno od teh metod vrednotenja nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov:

- **Metodo proizvajalnih stroškov** izbere, če računovodsko preučevanje preteklih obdobj ali napoved bodočih dogajanj pokaže, da je gibanje proizvodnje in prodaje iz obdobja v obdobje bolj ali manj enakomerno (da torej ni posebnih ovir ne pri proizvodjanju ne pri prodajanju). Podjetje bo v tem primeru v zaloge vštelo naslednje stroške:
 - neposredne stroške materiala,
 - neposredne stroške dela,
 - neposredne stroške amortizacije,
 - neposredne stroške storitev in
 - ustrezni del splošnih proizvajalnih stroškov.

- **Metodo zožene lastne cene** izbere, če računovodsko proučevanje preteklih obdobj ali napoved bodočih dogajanj pokaže, da je gibanje proizvodnje iz obdobja v obdobje bolj ali manj enakomerno, prodaja pa je bolj ali manj neenakomerna. Podjetje bo v takšnem primeru v zaloge vštelo naslednje stroške:
 - neposredne stroške materiala,
 - neposredne stroške dela,
 - neposredne stroške amortizacije,
 - neposredne stroške storitev,
 - ustrezni del splošnih proizvajalnih stroškov,
 - splošne stroške nabave,
 - splošne stroške uprave in
 - splošne stroške prodaje (brez neposrednih stroškov prodaje in stroškov financiranja).

- **Metodo spremenljivih stroškov** izbere, če računovodsko proučevanje preteklih obdobj ali napoved bodočih dogajanj pokaže, da je gibanje proizvodnje iz obdobja v obdobje neenakomerno, prodaja pa je enakomerna. Podjetje bo v takšnem primeru v zaloge vštelo naslednje stroške:
 - neposredne stroške materiala,
 - neposredne stroške dela,
 - neposredne stroške amortizacije,
 - neposredne stroške storitev in
 - spremenljivi del splošnih proizvajalnih stroškov.

Namen vsake metode vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov je usklajevanje stroškov in prihodkov. Podjetje spremeni metodo vrednotenja teh zalog, če meni, da se druga metoda bolje ujema s prihodki. Spremembo metode mora podjetje

utemeljiti; pri tem manjša davčna obremenitev ni opravičljiv razlog za spremembo le-te (Porter & Norton, 2001, str. 273).

V vsakem proizvodnem podjetju proizvodno funkcijo opredelimo kot temeljno izvajalno funkcijo. Če ni proizvodnje, tudi ostalih funkcij ne potrebujemo. Cilj vsakega proizvodnega podjetja so proizvodi in storitve, za katere nato druge izvajalne funkcije poskrbijo, da pridejo do tistih, ki jih potrebujejo. Naloge izvajalnih funkcij v podjetju so tudi, da zagotovijo prvine poslovnega procesa, ki jih za svoje delovanje potrebuje proizvodna funkcija.

Proizvodna funkcija odloča o tem, kako izboljšati učinkovitost proizvodnega procesa, skupaj s prodajno funkcijo pa, kako izboljšati uspešnost (Kavčič et al., 2007, str. 437). Osnova za izboljševanje uspešnosti in ocenjevanje učinkovitosti so stroški, ki nastajajo v proizvodni funkciji, zato moramo znati stroške na primerne načine spremljati in razvrščati v pravilne kategorije.

O metodah vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov je bilo že dosti povedanega. V nadaljevanju bom razdelila stroške tako, kot jih lahko uporabimo pri metodah vrednotenja že omenjenih zalog.

Vsako podjetje, ki se ukvarja s proizvodno dejavnostjo, ima ponavadi razvejen proizvodni program. Stroškov ne opazujemo le na ravni podjetja kot celote, ampak tudi na ravni posameznega proizvodnega programa. Dostokrat podjetja opazujejo stroške na ravni posameznega stroškovnega mesta in posameznega stroškovnega nosilca. V praksi se največkrat srečujemo z delitvijo stroškov na neposredni in posredni del.

Neposredni stroški so povezani s posameznim proizvodom ali posamezno storitvijo neposredno, medtem ko se **posredni ali skupni stroški** hkrati nanašajo tudi na druge proizvode ali storitve. Dostokrat jim pravimo tudi **splošni stroški**, saj so skupni več proizvodom ali storitvam, dokler niso razporejeni na posamezne stroškovne nosilce. (Kavčič et al., 2007, str. 34).

Na razporejanje neposrednih in posrednih stroškov vplivajo različni dejavniki. Horngren et al. (2006, str. 29) so jih razdelili v tri skupine:

- bistvenost stroškov, ki jih razporejamo;
- razpoložljivost tehnologij za zbiranje podatkov o stroških;
- obliko operacij.

Bistvenost stroškov je pomembna, ker manjša kot je velikost stroškov, manjša je možnost, da sledimo stroškom do natančno njihovega stroškovnega objekta. Pri zelo nizkih stroških je včasih slediti stroškom stroškovno neučinkovito.

Tehnologije za zbiranje podatkov o stroških in njihove izboljšave omogočajo štetje vedno več stroškov za neposredne stroške.

Oblika operacij: razporeditev stroška med neposredne stroške je lažje, če je delovna enota podjetja uporabljena izključno za določen stroškovni objekt, kot sta določen proizvod ali določen kupec.

V proizvodnih podjetjih so proizvodi pogosto stroškovni nosilci. Tradicionalno se v stroškovnem računovodstvu v takšnih podjetjih pripisujejo stroški posameznim proizvodom, tako da se lažje ocenjuje vrednost zalog in merijo ostali računovodski kazalniki za zunanje potrebe. Proizvajalni stroški so razdeljeni na neposredne stroške materiala in storitev, neposredne stroške dela in posredne proizvodne stroške (Drury, 2004, str. 31).

Slika 4: Razdelitev proizvodnih stroškov



Vir: C. Drury, Proizvajalni stroški, 2004, str. 31.

Neposredni stroški materiala in storitev so stroški vsega surovega materiala, ki mu lahko sledimo neposredno do proizvoda ali storitve. Pri nizkih materialnih stroških to početje ni stroškovno učinkovito, zato takšne stroške označimo kot posredne stroške materiala. Stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije in dela.

Neposredni stroški dela so lahko neposredno pripisani določenim proizvodom ali storitvam. To so lahko stroški zaposlenecv pri sestavljanju proizvoda ali upravljanju strojev. Nasprotno pa stroškov nadzora proizvodnega procesa ne moremo uvrstiti v to skupino, zato jih razvrstimo med posredne stroške dela (Barsky & Catanach, 2005, str. 318–319).

Posredni proizvodni stroški so sestavljeni iz vseh posrednih proizvodnih stroškov dela in materiala ter posrednih proizvodnih stroškov. Primer posrednih proizvodnih stroškov je lahko amortizacija mehanizacije.

Kavčič et al. (2007, str. 37) takšno delitev stroškov na proizvodne in neproizvodne označujejo kot pomembno z vidika podlage za vrednotenje zalog nedokončanih in dokončanih proizvodov.

Glede na obnašanje stroškov oziroma odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja, jih razdelimo na stalne in spremenljive stroške.

To razvrščanje je za poslovne odločitve pomembno in ga lahko imamo za jedro poslovnega računovodstva. Če ne poznamo stroškov podjetja, so lahko odločitve o uvajanju ali opuščanju posamezne vrste proizvodnje v celoti napačne. Spremenljivi stroški se spreminjajo z obsegom proizvodnje, stalni pa se ne spremenijo, ne glede na spremenjen obseg poslovanja podjetja. Ker se stalni stroški v obsegu ne spreminjajo z obsegom poslovanja, se zaradi spremenjenega obsega poslovanja spreminjajo na enoto učinka (Kavčič et al., 2007, str. 35).

2.1.3 Metode vrednotenja porabe zalog

Strošek materiala predstavlja knjigovodsko vrednost porabljenih zalog surovin in materiala; k poslovnemu odhodku prištevamo knjigovodsko vrednost prodanih zalog nedokončane proizvodnje, dokončane proizvode in blago. Strošek materiala je tudi vrednost pri popisu ugotovljenega primanjkljaja, za katerega ni nihče osebno odgovoren.

Podjetje mora v svojih računovodskih aktih (na primer v pravilniku o računovodstvu) vnaprej opredeliti metodo zmanjševanja zalog. Pravilna odločitev za metodo zmanjševanja zalog je pomembna, saj naj bi izkazovala bolj ali manj realne stroške porabe materiala.

Pri računovodskih metodah spremljanja zalog ne gre nujno za gibanja fizičnih zalog, ampak samo za njihovo vrednostno gibanje. V nekaterih primerih je zaradi lastnosti zaloge (na primer bakrene palice) in nepomembnosti časovnega izdajanja vseeno, kateri del fizične zaloge izdamo; pri tem ni pomembno, kdaj smo ga v skladišče prejeli. Za računovodstvo je važno samo zaporedje vrednostnega spremljanja zalog in njihova količina v skladišču. Obstajajo tudi zaloge, ki imajo omejen rok trajanja in jih je potrebno fizično izdajati po metodi FIFO².

Za odločanje podjetja o metodi zmanjševanja zalog je SRS 4.16 (2006) popolnoma nedvoumen in pravi: »Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od cen oziroma stroškov količinskih enot iste vrste v zalogi, se lahko med letom za zmanjševanje teh količin uporablja metoda zaporednih cen (FIFO) ali metoda tehtanih povprečnih cen vključno z metodo drsečih povprečnih cen«. Iz tega sledi, da od 1. januarja 2006, ko so se v Sloveniji začeli uporabljati SRS 2006, ni več dovoljeno uporabljati metode obratnozaporednih cen (LIFO³).

Podjetje se lahko odloči za naslednje metode porabe zalog:

² First in – first out

³ Last in – last out

- 1) **FIFO metoda** – osnovno načelo metode zaporednih cen je, da podjetje upošteva določeno zaporedje gibanja zalog tako, da se tiste zaloge materiala in blaga, ki so prej kupljene, tudi prej porabijo ali prodajo. Iz tega izhaja, da se poraba zalog materiala obračunava po prvih dejanskih nabavnih cenah, končna zaloga materiala pa po zadnjih.

SRS 2006 priporočajo uporabo metode zaporednih cen, saj bodo s tem končne zaloge ovrednotene po zadnjih nabavnih cenah, kar je ob dokaj stabilnih nabavnih cenah realno. Cene, ki oblikujejo vrednost zalog materiala, namreč veljajo za zadnje obdobje nabav. Če se uporablja metoda FIFO, so končne zaloge ob dokaj stabilnih nabavnih cenah realno izkazane in jih ob koncu obračunskega obdobja ni potrebno prevrednotiti. Trdimo, da se upoštevanje enot, ki se po tej metodi iz zalog prodajajo in tistih, ki v zalogah ostanejo, zelo približuje dejanskemu fizičnemu toku proizvodov. Prav ta značilnost ima pomemben vpliv v razmerah, ko se nabavne cene spreminjajo. Pomembno je namreč, v kakšni smeri se le-te gibljejo. V primeru, ko cene rastejo, se med odhodke prenašajo najnižje nabavne vrednosti zalog. Zato so poslovni odhodki, ki predstavljajo nabavno vrednost prodanega blaga, nižji, ter poslovni in davčni izid višji. Situacija je ravno obratna, ko se cene v obdobju znižujejo, saj imajo zaloge, ki so bile najprej nabavljene tudi najvišjo nabavno ceno. Nabavne vrednosti prodanega blaga so zato višje, poslovni in davčni izid pa nižji.

Metoda FIFO povzroči, da s prenašanjem nižjih stroškov v nabavno vrednost prodanega blaga podjetja izkazujejo višje poslovne izide, kot bi jih z uporabo ostalih metod. Nekateri uporabljajo metodo FIFO za njihovo računovodsko poročanje, ker je njihov cilj izkazovati čim višji poslovni rezultat. Za davčne namene pomeni višji poslovni izid, in sicer je potrebno plačati več davka od dobička, kot bi ga sicer (Meigs, 1996, str. 473).

Nekateri računovodski strokovnjaki menijo, da metoda FIFO prenapihne dobičkonosnost podjetij, saj prihodki odražajo tekoče tržne razmere, medtem ko odhodki upoštevajo starejše in navadno nižje nabavne cene. Tako je lahko kosmati dobiček podjetij prenapihnen (Meigs, 1996, str. 473). Hkrati metoda FIFO povzroči ustrezno višjo končno vrednost zalog, saj v njej ostanejo knjigovodske vrednosti enot, ki so bile kasneje nabavljene. Podjetja, ki bolj skrbijo za izkazovanje višjih dobičkov, kakor za zmanjševanje davka od dobička, bodo težila k uporabi metode zaporednih cen (Bragg, 2005, str. 110).

- 2) **Metoda tehtanih povprečnih cen** – pri metodi tehtanih povprečnih cen podjetju ni potrebno ločevati posameznih prejemov v zaloge. Osnovno načelo metode tehtanih povprečnih cen je, da mora podjetje ob vsakem prejemu v skladišče izračunati novo tehtano povprečno ceno. Izračun nove tehtane povprečne cene poteka tako, da začetno vrednost in vrednost vseh nabav v obdobju delimo s količino začetne in prejetih zalog materiala. Material ali blago se izdaja po zadnji tehtani povprečni ceni. Ker se pri tej metodi ne upošteva vrednost izdanega materiala ali blaga, se vrednost na zalogi ponavadi razlikuje od vrednosti po trenutni tehtani povprečni ceni. Razlike je potrebno ob koncu

obdobja uskladiti, tako da se zmanjšajo ali povečajo stroški materiala ali prodajna cena blaga v obdobju za to razliko. Zaradi tega pojava so tehtane povprečne cene neprimerne za močna nihanja nabavnih vrednosti materialov in trgovskega blaga.

Vse prodane enote v obdobju imajo enako knjigovodsko vrednost; spremembe nabavnih cen imajo v obdobju manjši vpliv na poslovne odhodke, kot pri ostalih metodah, saj upoštevajo trend gibanja cen v celotnem obdobju.

Glavna značilnost te metode je hkrati njena slabost, saj se v primeru sprememb nabavnih cen na trgu, le-te ne odražajo popolnoma v vrednosti enote v zalogi. Vzrok temu je, da se vrednosti novih enot v zalogi povprečijo s tistimi, ki so že v zalogi in so bile pridobljene, ko so bile razmere različne. V takšnih razmerah niti končna vrednost zalog niti nabavna vrednost prodanega blaga ne odražata trenutnih tržnih razmer (Meigs, 1996, str. 473).

- 3) Metoda drsečih povprečnih cen** – tudi pri metodi drsečih povprečnih cen podjetju ni potrebno ločevati posameznih prejemov v zaloge. Drseča povprečna nabavna cena zaloge se stalno spreminja, zato ima tudi takšno ime. Vsaka izdaja iz zalog se obračunava po zadnji drseči povprečni nabavni ceni, ki pomeni povprečno ceno trenutne zaloge. Za razliko od tehtanih povprečnih cen se pri drsečih povprečnih cenah upoštevajo tudi izdaje iz zalog.

Ob vsakem prejemu v skladišče ali izdaji iz skladišča je potrebno izračunati novo drsečo povprečno nabavno ceno, ki se izračuna tako, da se celotna vrednost deli s celotno količino zaloge materiala.

Ta metoda je v primerjavi z metodo tehtanih povprečnih cen bolj prilagodljiva na spremembe cen. Njena prilagodljivost je odvisna od pogostosti dobav zalog trgovskega blaga. Več kot je nabav, v krajših intervalih se izračunajo nabavne vrednosti enot v zalogi. To pomeni, da je v krajšem obdobju manj sprememb na trgu, ali da so vsaj te spremembe bile hitreje zajete v izračun.

Metodi povprečnih cen (tehtanih in drsečih) predstavljata srednjo pot glede vpliva na odhodke v izkazu poslovnega izida in na vrednost zalog v bilanci stanja. Nobena izmed omenjenih gospodarskih kategorij ne odraža časovno zastarelih podatkov, razmer na trgu in najnovejših tržnih razmer. Poslovni odhodki kot posledica nabavne vrednosti prodanega blaga so višji kot pri metodi zaporednih cen.

Skladno s SRS 4.17 (2006) se podjetje lahko odloči za vodenje zalog surovin in materiala po stalnih cenah (ocenjenih, standardnih cenah).

4) Metoda stalnih cen z odmiki

Običajno se metoda stalnih cen uporablja pri izdaji zalog materiala, ne pa pri izdaji zalog blaga. Pri blagu se namesto tega uporablja metoda prodajnih ali maloprodajnih cen.

Osnovno načelo metode stalnih cen z odmiki je, da podjetje na začetku obračunskega obdobja določi stalne nabavne cene vrednotenja zalog. Ob vsaki nabavi v zalogo je potrebno preračunati nabavljeno količino po določeni stalni nabavni ceni. Razlika med stalno ceno in njegovo dejansko nabavno vrednostjo se kaže na kontih odmikov. Material se izdaja po stalni ceni. Dodatno preide v stroške tudi sorazmerni del odmikov. V stroške tako preide dejanska vrednost nabavljenega materiala, v proizvodnjo pa material preide samo po stalni ceni. Uporaba metode stalnih cen z odmiki je za vrednotenje zalog priporočljiva, ko je narava zalog takšna, da njihove cene močno nihajo navzgor in navzdol (na primer cene naftnih derivatov).

Podjetje se s svojo računovodsko usmeritvijo lahko odloči voditi zaloge materiala, surovin, drobnega inventarja in embalaže po metodi stalnih cen predvsem iz dveh razlogov:

- izogniti se prevelikim vplivom medletnega nihanja nabavnih cen istovrstnega materiala in surovin ter drobnega inventarja in embalaže;
- poenostaviti si pripravo sprotnih predračunskih kalkulacij poslovnih učinkov.

Odmik od cen zalog materiala kaže na odstopanja cen posameznih nabav od načrtovane stalne cene. Pri tem odmiki ne smejo postati »kontejner«, v katerem se zbirajo vsi nepredvidljivi stroški nabave materiala. Pri oblikovanju stalnih cen je potrebno upoštevati nabavno ceno materiala in vse odvisne stroške, carine in nevračunani davek na dodano vrednost. Le na ta način se bo iz analize odmikov dalo razbrati, zakaj so nabavne cene v obdobju odstopale od načrtovanih. Če je pri dobavitelju v stalne cene zajeta samo nabavna cena materiala, v odmike pa se kasneje beležijo odvisni stroški nabave in drugi stroški, je analiza nemogoča.

Istočasno s porabo materiala je potrebno v stroške prenesti tudi sorazmerno vrednost odmikov. Če odmiki ostajajo na kontih zalog materiala ali se že pred tem prenesejo v stroške, podatki o stroških v obdobju niso pravilni in poročila zavajajo uporabnike. Sorazmerni delež odmikov se izračuna tako, da se najprej izračuna količnik izdanega materiala glede na celotno zalogo, potem pa se s tem količnikom pomnoži vrednost stanja na kontu odmikov od cen zalog materiala. Dobljena vrednost se nato prenese med stroške.

Posamezne metode vrednotenja porabe zalog vplivajo na stanje zalog materiala, nedokončane proizvodnje in zalog dokončanih proizvodov ter višino stroškov porabe materiala v obdobju. Različna izbira metod ne vpliva na skupno nabavno vrednost materiala, nabavljenega v določenem obdobju. Tudi pri metodi stalnih cen je s pomočjo

odmikov zabeležena dejanska vrednost vseh nabav. Če podjetje porabi vse zaloge materiala, mora biti vrednost materiala nič, ne glede na izbrano metodo.

2.1.4 Prevrednotenje in uskupinjevanje zalog

V praksi se velikokrat srečamo s prevrednotenjem zalog. O prevrednotenju zalog govorimo takrat, ko gre za spremembo njihove knjigovodske vrednosti; običajno se opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Temeljno pravilo pri zalogah je, da se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo. Zaloge se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če knjigovodska vrednost, tudi tista po zadnjih dejanskih nabavnih cenah, presega tržno. S tržno vrednostjo je mišljena nadomestitvena vrednost, razen če je ta večja od čiste iztržljive vrednosti (v takih primerih se šteje kot tržna vrednost iztržljiva vrednost). Znesek oslabitve knjigovodske vrednosti zalog knjižimo kot zmanjšanje vrednosti zalog na eni in kot povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov obratnih sredstev na drugi strani. Zaloge je potrebno v celoti odpisati, če je njihova prodaja za vedno ustavljena ali uporaba prepovedana.

Zaloge obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij se v skupni bilanci stanja zajemajo tako kot določajo SRS 4.25–4.30 (2006). Pri tem je treba upoštevati pravilo: vrednosti takšnih zalog se za potrebe uskupinjevanja prilagodijo, kar pomeni, da je treba iz zalog, kupljenih pri drugem podjetju v skupini, izločiti čisti dobiček iz uskupinjene vrednosti zalog.

3 OPTIMALNA VELIKOST ZALOG Z VIDIKA TVEGANJA PRI POSLOVANJU IN OBVLADOVANJE STROŠKOV ZALOG

3.1 Pomen logistike v proizvodnih podjetjih

Logistika sodi med gospodarsko najpomembnejše dejavnosti, saj urejen logistični sistem z visoko kakovostjo in nizko ceno logističnih dejavnosti najbolj prispeva k ekonomičnosti izdelka.

Veda o logistiki v proizvodnem podjetju se ukvarja z ugotavljanjem, načrtovanjem, krmiljenjem in nadzorom nad materialnimi in informacijskimi tokovi od dobavitelja prek proizvodnje do končnega uporabnika. Organizira se lahko kot del procesa posamezne dejavnosti.

Logistika ima v strokovni literaturi mnogo različnih imen, med katerimi so tudi naslednja (Čížman, 2002, str. 13):

– podjetniška logistika,

- management tržnih poti (kanalov),
- distribucija,
- industrijska logistika,
- logistični management,
- materialni management (materialno poslovanje),
- fizična distribucija,
- sistemi hitrega odziva,
- management oskrbovalne verige,
- management oskrbe in
- razgradnja (dekompozicija).

Skupno vsem imenom je, da se nanašajo na gospodarjenje blaga (dobrin) ali materiala od mesta izvora do mesta porabe; v nekaterih primerih tudi do mesta prodaje.

Velike razdalje fizičnega prenosa blaga vplivajo tudi na stroške zalog, in sicer tako zalog blaga v prevozu (prevozi lahko trajajo en teden ali več), kot tudi zalog v zbirnih centrih, od koder blago razvažajo odjemalcem. Stroške zalog sestavljajo stroški denarja, ki je vezan v zalogah, stroški za zavarovanje blaga, za prostor, kadre in administracijo, za skladiščno in transportno opremo, za energijo itd.

Stroški obdelave naročil imajo v primerjavi s transportnimi stroški in stroški zalog manjši pomen, vendar je obdelava naročil kljub temu primarna logistična dejavnost. Njen pomen izhaja iz dejstva, da je čas kritičen dejavnik pri dobavi proizvodov in storitev kupcem, obdelava naročil pa je povod za začetek odpreme proizvodov kupcem. Osnovno načelo v logistiki je, da je treba čim boljše izkoristiti prostor in skrajšati poti ter čas pretoka materiala. Čas pretoka materiala v proizvodnji je čas, ki preteče od trenutka vhoda materiala v proizvodni proces do trenutka, ko končni izdelek namestijo v skladišče končnih izdelkov. Daljši čas pretoka materiala povzroča večje zaloge pri medskladiščenju med proizvodnim tokom materiala, slabše izkoriščanje strojev in delovne sile; poleg tega lahko neugodno vpliva na kakovost logističnih storitev in ugled podjetja (Logožar, 2004, str. 56).

Kaltnekar (1993, str. 48–52) navaja nekaj ciljev logističnega sistema, med katerimi so najpomembnejši naslednji:

- zagotavljanje planske preskrbe vsega potrebnega materiala v zahtevanih količinah in kakovosti, pravočasna dostava na zahtevana mesta ter s tem izpolnitev pogojev za nemoteno delo v proizvodnji in drugih službah podjetja;
- vključevanje logističnega sistema v celoten poslovni proces podjetja in z ustrezno notranjo organiziranostjo vseh dejavnosti zagotavljanja njihovega koordiniranega delovanja pri opravljanju postavljenih nalog;
- vzdrževanje dobrih odnosov z dobavitelji in kupci ter s tem zagotavljanje obojestranske zanesljivosti dobav;

- nabava ustreznega blaga po čim nižjih cenah, skrb za njegovo dostavo, prevzem, skladiščenja in notranji transport ter distribucija končnih proizvodov do kupcev ob čim nižjih stroških ter v skladu z njihovimi časovno in prostorsko opredeljenimi zahtevami;
- z urejenim planiranjem, evidentiranjem in celotnim administrativnim poslovanjem zagotavljanja zanesljivosti in točnosti logističnega sistema pri opravljanju njegovih nalog in preglednosti njegovega dela;
- tekoča obveščanja delov podjetja in drugih služb o stanju in spremembah na trgu ter o celotnem zunanem in notranjem poslovanju z materialom in proizvodi.

3.2 Vloga nabavne funkcije pri gospodarjenju z zalogami

Vloga nabave se je v preteklih dvajsetih letih zelo spremenila. V začetku 80-ih let 20. stoletja so nabavni stroški pomenili 40 % skupne porabe podjetij, medtem ko se danes gibljejo od 70 do 80 % celotnih stroškov ali celo več. To velja za vodilna podjetja (Žibret, 2008, str. 15).

V današnjem času se vsako podjetje trudi zniževati stroške nabave; pri tem uporablja vse bolj napredne tehnike kontrole stroškov, ki močno podpirajo medfunkcionalno in medregionalno interno sodelovanje z dobavitelji po celotni verigi vrednosti. Funkcija nabave se s prevzemanjem odgovornosti za čedalje večji del porabe podjetja premika bliže upravi podjetja.

Podjetja se morajo zavedati, da regijsko zaščitene niš več ni. Trg je namreč postal globalen, zato mora raven učinkovitosti doseči mednarodne ravni glede produktivnosti, stroškov in stroškovnih struktur. Na drugi strani odprtost mednarodnega poslovnega okolja prinaša preprost dostop do globalnih nabavnih trgov in odpravlja mednarodne ovire za prenos znanja.

Konkurenčna prednost podjetja izhaja iz ravni njenih relevantnih stroškov, ki jih dosega pri poslovanju z določeno skupino svojih proizvodov ali storitev, oziroma iz diferenciranih proizvodov, ki jih je podjetje sposobno ponuditi na trgu. Z razčlenitvijo organizacije na določene aktivnosti je možno lažje odkrivati vire konkurenčne prednosti. Porter je v generični verigi vrednosti prikazal razčlenitev organizacije na aktivnosti, ki so potrebne: podjetje načrtuje, izdelava, trži, izroči in podpre svoj izdelek. Opredelil je devet strateško pomembnih dejavnosti, ki ustvarjajo vrednost in stroške podjetja. Ločil jih je na primarne in pomožne dejavnosti (Možina et al., 2002, str. 299).

Primarne dejavnosti, ki so usmerjene k fizični predelavi in ravnanju s končnimi izdelki, so: notranja logistika, proizvodna dejavnost, zunanja logistika, povezana s končnim izdelkom, trženje in prodaja izdelkov ter poprodajne storitve, ki zagotavljajo vzdrževanje in izboljšanje vrednosti izdelka. Pomožne dejavnosti omogočajo in dopolnjujejo osnovne dejavnosti. Te je Porter razdelil v štiri kategorije, in sicer: infrastruktura organizacije, kadrovskega podsistema, podsistema razvijanja tehnologije in podsistema nabave. Infrastruktura podjetja podpira vse procese v podjetju in vključuje naslednje dejavnosti: vodenje, načrtovanje, finance,

računovodstvo, obvladovanje kakovosti in podobno. Kadrovske podsystem ali upravljanje človeških dejavnikov zajema vse dejavnosti, ki so usmerjene k pridobivanju, zaposlovanju, usposabljanju in razvijanju zaposlenih v podjetju. Porter razume dejavnost razvijanja tehnologije v širšem pomenu, saj je udeležena pri vsaki dejavnosti, to je pri razvoju tehnologije, izdelkov, znanja itd. Oskrbo šteje pod pomožno dejavnost, ki je povezana s funkcijo nabave vložkov, ki se uporabljajo v verigi vrednosti podjetja. Vložki so poleg osnovnih materialov vsi pomožni materiali, storitve, osnovna sredstva, skratka vsi nabavljeni vhodni materiali za osnovne in pomožne dejavnosti. Zato jo Porter uvršča med pomožne dejavnosti. Podjetje mora proučiti stroške in poslovanje vsake dejavnosti, ki ustvarja vrednost, in jo mora poskušati izboljšati. Če bo podjetje določene dejavnosti opravilo boljše od svojih tekmecev, si bo ustvarilo konkurenčno prednost. Zato je pomembno, da vse dejavnosti podjetja primerjalno oceni in primerja s stroški ter poslovanjem svojih tekmecev.

Celoten obseg dela v skladiščih in v zvezi z njimi je bistveno odvisen od obsega zalog. Le-te določajo potreben skladiščni prostor, njegovo opremljenost, število zaposlenih delavcev v skladiščih in njihovo organiziranost. Od vsega tega so odvisni vsi skladiščni stroški, pa tudi mnogi drugi stroški v podjetju (del nabavnih, prodajnih, transportnih in proizvodnih stroškov) (Kaltnekar, 1993, str. 270).

Osnovna naloga nabavne funkcije je preskrba podjetja s surovinami, izdelavnim materialom, storitvami, energijo, pomožnim materialom, s stroji, napravami in podobnim. *Nakupna funkcija* zajema naročanje, prevzemanje in skladiščenje predmetov dela, ki prihajajo v podjetje. Nakupno funkcijo poimenujemo kot nabavo v ožjem pomenu besede in pomeni nakup materiala po dogovorjeni ceni na določenem trgu. *Nabavna funkcija* je širši pojem od nakupovanja, saj poleg nakupa obsega še (Turk et al., 2003, str. 299–301):

- raziskavo nabavnega trga;
- načrtovanje nabave;
- oblikovanje nabavne politike;
- sklepanje nabavnih dogovorov;
- količinske in kakovostne prevzeme materiala;
- skladiščenje;
- analiziranje in evidentiranje nabavnih poslov.

Van Weele (1998, str. 125–126) opredeljuje naslednje osnovne naloge in odgovornosti nabavne funkcije, ki so značilne za vsako podjetje:

- prispevek h kontinuiteti osnovnih dejavnosti podjetja: dobava materialov mora biti organizirana tako, da omogoča nemoteno opravljanje primarnih dejavnosti v podjetju;
- nadzorovanje in zmanjševanje stroškov nabave: zniževanje stroškov nabave se dosega v dveh večjih sklopih, in sicer z zniževanjem cen materialov, to je neposrednih stroškov, in z zniževanjem posrednih stroškov, ki nastajajo pri nabavi;

- zmanjšanje strateškega tveganja podjetja pri dobavi na nabavnih trgih v smislu zagotavljanja dolgoročnega pokrivanja potreb;
- prispevek k inovacijam izdelkov in k inovacijam izdelavnega procesa, namreč to vodi k sklepanju partnerstev pri sodelovanju z dobavitelji;
- zunanja predstavitev podjetja: z nabavno politiko se podjetje izkaže kot poslovni partner, zato je prav, da ima do dobaviteljev pošten odnos; na ta način se izkaže kot privlačen poslovni partner.

Razlikujemo strateško, taktično in izvedbeno raven nabavnih nalog, odgovornosti in pristojnosti (Van Weele, 1998, str. 258–260). Nabavne odločitve, ki vplivajo na dolgoročni tržni položaj podjetja, sodijo v strateško raven. Zanje je odgovorno najvišje vodstvo podjetja. Med takšne odločitve uvrščamo:

- oblikovanje in izdajanje smernic za delovanje in postopke ter opis nalog, ki določajo pristojnosti nabavnega oddelka;
- oblikovanje in izvajanje kontrolnih in revizijskih programov;
- sklepanje dolgoročnih pogodb in povezav z izbranimi dobavitelji;
- odločitve, ki se nanašajo na strategijo do dobaviteljev;
- najpomembnejše investicijske odločitve in odločitve po načelu izdelati ali kupiti;
- odločitve o vertikalnem povezovanju z dobavitelji v smislu finančnih naložb v dobaviteljevo organizacijo;
- odločitve, ki se nanašajo na oblikovanje internih cen in dobavo med oddelki v podjetju;
- odločitve, ki se nanašajo na obojestranske sporazume, kompenzacijske posle in podobno.

Odločanje o materialu, procesu in izbiri dobavitelja spada v taktično raven nabavnih odločitev. Vpliv te ravni odločitev je ponavadi srednjeročen, to je od enega do treh let. Učinkovito je medfunkcijsko odločanje, saj zahteva usklajevanje in sodelovanje z ostalimi dejavnostmi v podjetju. Sem sodijo nabavne odločitve:

- soglasje h korporacijskim ali letnim pogodbam z dobavitelji;
- priprava in oblikovanje specifikacij nabavnih naročil;
- priprava in razvijanje programov vrednostne analize in/ali ocenitve modelov;
- sprejem in izvajanje programov izvajanja certifikatov dobaviteljem, s katerimi naj bi izboljšali kakovost vhodnega materiala in izdelkov.

Izvedbena raven nabavnih nalog, sprejemanje odločitev in določanje pristojnosti zajema vse dejavnosti, ki se nanašajo na naročanje materiala, spremljanje dobave in usklajevanje pripomb glede kakovosti dobavljenega materiala, vse odpreme dejavnosti, spremljanje in vrednotenje poslovanja dobavitelja.

3.3 Organizacija nabave v podjetju

Pojem organizacija avtorji različno opredeljujejo in navajajo tudi različne definicije. Menim, da je Lipovčeva teorija tista, ki je različne opredelitve avtorjev strnila v celoto. Po Lipovcu je organizacija sestav razmerij med ljudmi – člani podjetja, ki zagotavljajo obstoj, družbeno-ekonomske in druge značilnosti podjetja ter smotno uresničevanje cilja podjetja (Lipovec, 1997, str. 35). Iz različnih ugotovitev organizacije je mogoče ugotoviti, da so osnovne prvine za opredeljevanje organizacijske strukture naloge in njihovi nosilci. S pomočjo organizacije usmerjamo vse vire v doseganje ključnih ciljev. Vsaka organizacijska struktura ima prednosti in tudi pomanjkljivosti, zato moramo izbrati takšno organizacijsko strukturo, ki najbolj ustreza specifičnim razmeram dela in poslovanja.

Obliko organizacijske strukture podjetja določajo situacijske spremenljivke (Rozman, 2000, str. 28): tehnologija v podjetju, okolje podjetja, velikost podjetja, cilji in strategije podjetja ter ljudje v organizaciji. Vodstvo podjetja mora omenjenim spremenljivkam nenehno prilagajati organizacijsko strukturo. Ravno zaradi različnih kombinacij situacijskih spremenljivk, s katerimi se podjetje sooča, velja, da ni za vsa podjetja, ene same najboljše organizacije in enega samega procesa planiranja.

V nadaljevanju podrobneje obravnavam položaj nabave v organizacijski strukturi podjetja. Na odločitev vodstva o položaju nabave v organizacijski strukturi vplivajo predvsem naslednji dejavniki (Potočnik, 2002, str. 47):

- pomen nabave in njena pooblastila glede izbire in nabave surovin in materiala;
- odnosi z drugimi poslovnimi enotami, predvsem s proizvodnjo in prodajo;
- možnosti za notranje organiziranje nabavnega oddelka po različnih merilih, na primer po vrstah materialov, dobaviteljih, nabavnih poteh ipd.

Vodstvo meni, da je nabavna funkcija, ki opravlja izvedbeno dejavnost, običajno razmeroma nizko v organizacijski hierarhiji. Nabavna funkcija je namreč pomemben konkurenčni dejavnik, zato je vodja nabave neposredno podrejen upravi podjetja. Dejavniki, ki vplivajo na odnos vodstva do nabavne funkcije, so: delež nabave v lastni ceni izdelka, finančni položaj podjetja in stopnja odvisnosti podjetja od dobaviteljev. Faktorji, kot so visok delež materialnih stroškov v lastni ceni izdelka, večje finančne težave podjetja ali zelo velika moč dobaviteljev, zagotovo povečujejo pomen nabavne funkcije v podjetju in pritegnejo tudi več pozornosti vodstva.

Položaj nabave v organizacijski strukturi je (Potočnik, 2002, str. 48):

- nabava kot del komercialnega oddelka,
- nabava kot samostojni oddelek in
- nabava, vključena v proizvodni oddelek.

Vključitev nabave v komercialni oddelek je najpogostejša organizacijska oblika, ki je značilna predvsem za mala podjetja. Za njih je značilen majhen obseg nabave in majhna stopnja predelave, kar zahteva tesno povezanost nabavne in prodajne dejavnosti podjetja. V velikih in srednje velikih podjetjih je nabava organizirana kot samostojni oddelek, saj z rastjo podjetja naraščata število in obseg nabavnih poslov. Uveljavljena je tudi tretja oblika organiziranja nabavne funkcije, in sicer v okviru proizvodnega oddelka; ta je primerna takrat, ko tehnični strokovnjaki odločajo o količini in kakovosti materialov, potrebnih za proizvodnjo, in bi nabavljanje izključno po komercialnih načelih lahko povzročilo tehnične in tehnološke težave v proizvodnji.

3.3.1 Centralizirana ali decentralizirana nabava

Nabavno poslovanje lahko organiziramo centralizirano, decentralizirano ali pa oba načina kombiniramo (Potočnik, 2000, str. 11).

O centraliziranem nabavnem poslovanju govorimo takrat, ko nabavna služba oskrbuje vse proizvodne obrate podjetja s surovinami, materialom, energijo ipd. Prednosti takšnega načina organiziranja so:

- uresničevanje nabavne politike podjetja je učinkovitejše;
- centralizirana nabavna funkcija pomeni manj nabavnih pošiljk, manjšo porabo časa za prevzem in vhodno kontrolo ter manj administrativnega dela;
- enoten nastop podjetja do dobaviteljev poveča pogajalsko moč, kar se odraža v doseganju boljših nabavnih pogojev (kakovost, količinski rabat, daljši plačilni rok itd.);
- omogoča standardizacijo materiala in dobaviteljevo zagotavljanje kakovosti;
- skladiščne zmogljivosti so bolj izkoriščene, zato se stroški le zmanjšajo;
- produktivnost v nabavi je večja zaradi večjega obsega poslovanja na nabavnega referenta;
- centralizirana oblika omogoča tudi specializacijo dela; zaposleni bolje poznajo nabavne trge in materiale;
- uporaba razpoložljivih finančnih sredstev je racionalnejša;
- centralizirana nabavna funkcija je z vidika dobaviteljev boljša, saj lahko koncentrirajo napore na manj oseb; pri tem imajo manj prodajnih stroškov, kar jim omogoča ponuditi več storitev pri nižjih cenah.

Za podjetja z dislociranimi proizvodnimi enotami, ki uporabljajo različne materiale, je centraliziran način nabave slabost, saj se tako organizirana nabava težko prilagaja posebnostim posameznega proizvodnega obrata. Še posebej se to kaže pri izpolnjevanju nujnih naročil oziroma drugih stvari.

Za takšna podjetja je primernejša decentralizirana oblika nabavnega poslovanja; njene prednosti so:

- nabavni oddelek posamezne poslovne enote ima več vpliva in odgovornosti nad učinkovitostjo poslovanja, kar pozitivno deluje na motivacijo za izboljšanje učinkovitosti;
- nabavna funkcija je bolj prilagodljiva spremembam v lokalnem okolju in tudi odnosi z lokalno javnostjo so boljši;
- dostava je hitrejša, stroški prevoza pa nižji;
- nabavni referenti so močnejše usmerjeni k notranjim porabnikom;
- nabavni postopki so manj birokratski, potreba po notranji koordinaciji je manjša.

Decentralizirana oblika nabavnega poslovanja povečuje stroške nabavnega poslovanja. Zaposleni v posameznih službah pogosto ne poznajo nabavnega sortimenta drugega proizvodnega obrata, kar otežuje notranje premike sredstev in pregled nad zalogami posameznega materiala v različnih skladiščih (nekje ga je preveč, nekje premalo in ga zato naročijo). Slednje lahko izkoristi tudi dobavitelj, saj različni obrati kupujejo enak material v manjših količinah, dobavitelj pa lahko nudi različne, predvsem slabše nabavne pogoje. Takšen način organiziranja ima pomanjkljivosti tudi za dobavitelja: naročila in dobava sta razdrobljeni, komunikacija pa poteka z različnimi predstavniki podjetja, kar povečuje prodajne stroške.

Kombinirano nabavno poslovanje združuje prednosti prej navedenih oblik organiziranja in tako doseže najboljše organiziranje nabave. To pomeni večjo ali manjšo centralizacijo in decentralizacijo nabavnih opravil. Kombinirana oblika nabavnega poslovanja je primerna za podjetja, v katerih so proizvodni programi različnih obratov podobni oziroma uporabljajo istovrstne materiale.

3.3.2 Povezanost nabave z ostalimi poslovnimi dejavnostmi v podjetju

Nabavni oddelek svojih nalog ne more opravljati neodvisno od ostalih oddelkov. Najpogostejše in najtesnejše je sodelovanje z oddelki proizvodnje, finančne in prodajne dejavnosti. Nabava sodeluje tudi z ostalimi podpornimi oddelki v podjetju, kot so kadrovska služba, pravna služba s sklepanjem pogodb in reševanje sporov, služba kakovosti na področju zasledovanja kakovosti dobav ipd (Potočnik, 2002, str. 52).

V življenjskem ciklu izdelka se začne sodelovanje nabave z razvojno-tehnološkim oddelkom na samem začetku razvoja novega izdelka. Sodelovanje je pomembno zaradi zgodnjega uvajanja dobaviteljev v razvoj izdelkov. S tem se zmanjšujejo stroški razvoja novega izdelka in izboljša kakovost oziroma funkcionalnost novega izdelka. Nabavni referenti so splošni poznavalci, razvojniki in tehnologi ter strokovnjaki na tem področju. Njihovo skupno delo prispeva k večji uspešnosti in učinkovitosti projekta. Službi morata skupaj z dobavitelji definirati specifikacijo, vrsto in kakovost zahtevanega materiala. Poudarjeni so predvsem tehnični elementi, kar je tudi osnova za konstantno preverjanje kakovosti dobavljenega materiala in reševanja reklamacij neskladnih dobav. Sodelovanje s tehničnim oddelkom zajema tudi skupno delo na področju standardizacije in tipizacije materiala ter iskanju

nadomestnih materialov. Dogovorjena specifikacija materiala je osnova za dogovarjanje komercialnih pogojev, kot so cena, dobavni rok, količine in kakovost.

Cilj sodelovanja nabavne in razvojne funkcije je v izbiri takšnih sredstev, ki bodo ekonomična (stroškovno ob ohranjanju enake kakovosti) tako za nabavo kot tudi za proizvodnjo. Reševati morata konfliktne situacije, ki izhajajo iz nasprotnih teženj in interesov: medtem ko nabava teži k ugodnim nabavnim pogojem, si razvojna služba prizadeva za kakovostnejše in varnejše materiale ter tehnologije ob precej manjšem upoštevanju stroškov in časovnih možnosti nabave.

V odnosu med dobaviteljem in podjetjem se oblikujejo obojestranske obveznosti. Kupec mora pravočasno plačati nastale obveznosti do dobavitelja, zato je zelo pomembno sodelovanje nabavne službe s finančno. Za pravočasno plačilo obveznosti je potrebno predhodno sestaviti plan finančnih odlivov oziroma potrebnih obratnih sredstev. Plan odlivov se pripravi na osnovi podrobnega mesečnega ali tedenskega plana nabave in dogovorjenih komercialnih pogojev z dobaviteljem. Finančna služba mora zagotavljati pravočasno poravnavo upravičenih obveznosti do dobaviteljev; v primeru selektivnega plačevanja se mora skupaj z nabavnim oddelkom dogovoriti, kakšen bo prioritetni vrstni red plačevanja. Nabava mora tudi sproti obveščati finančno (in tudi druge) funkcijo o morebitnih spremembah plana nabave. V sodelovanju pride v poštev tudi reševanje osnovnega konflikta med obema funkcijama: nabava teži k nabavljanju večjih količin zaradi količinskih popustov, finance pa si prizadevajo za čim manjše angažiranje finančnih sredstev ter za ugodne plačilne pogoje.

Sodelovanje nabave s prodajnim oddelkom postaja vse pomembnejše. Kotler (2003, str. 22) navaja pet različnih konceptov usmeritev podjetja na trg: koncept proizvodnje, koncept izdelka, prodajni koncept, koncept trženja in družbeno odgovoren trženjski koncept. Podjetje bo uspešno, če bo uveljavilo koncept usklajenega trženja, ki poudarja predvsem usklajenost različnih tržnih funkcij in usklajenost tržnih aktivnosti z vsemi drugimi oddelki v podjetju, tudi z nabavno funkcijo. Podjetje kot celota mora biti osredotočeno na trg in usmerjeno h kupcem, zato se mora nabava dogovarjati za takšne pogoje, da bo podjetje čim uspešnejše konkuriralo ostalim podjetjem na trgu. Sodelovanje s prodajo se nanaša tudi na prodajo zastarelega in odvečnega materiala, na urejanje kompenzacijskega poslovanja in podobno. Sodelovanja nabave in prodaje je pomembnejše in intenzivnejše v trgovskih podjetjih, saj je čas med nabavo in prodajo bistveno krajši; odločitve nabave namreč lahko zelo vplivajo na prodajne možnosti določenega izdelka. Sodelovanje med nabavno in prodajno funkcijo je zelo pomembno, in sicer:

- prodaja mora sproti obveščati proizvodnjo in nabavo o spremembah prodajnega plana;
- nabava mora takoj obvestiti prodajo o spremembah na nabavnem trgu (na primer zvišanje cen materialov); to omogoča prodaji, da vgradi zvišanje cen materialov v prodajne cene izdelkov;

- nabava in prodaja morata sodelovati na področju recipročnosti;
- nabava razpolaga z zelo koristnimi informacijami za prodajo, ker prejema različne ponudbe mnogih dobaviteljev; takšne informacije lahko podjetje uporabi pri kreiranju prodajne politike.

3.3.3 Povezava med proizvodjalno, prodajno, nabavno funkcijo in zalogami

Za dobro gospodarjenje z zalogami podjetja skrbi tudi računovodska funkcija, ki je del informacijske funkcije. Ta v obliki ročnih (fizična dokumentacija) ali računalniških prenosov (datoteke podatkov) poskrbi za prenos, pretok podatkov o zalogah surovin, materiala ali trgovskega blaga in o zalogah nedokončane in dokončane proizvodnje. Hkrati povezuje nabavni, proizvodjalni in prodajni krog.

Prodajni krog predstavlja pridobivanje prihodkov in je povezan z mnogimi postavkami bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Pomembnost prodajne funkcije (bolj kot katerekoli druge izvajalne funkcije) se kaže v podjetju v dveh primerih, in sicer najprej pri načrtovanju, saj takrat prodajna funkcija najprej pove možnosti prodaje; temu se prilagodi proizvodjalna funkcija in potem vse druge izvajalne funkcije. Iz tega sklepamo, da pomeni napačno načrtovanje prodajne funkcije napačno načrtovanje vseh drugih izvajalnih funkcij. Ko prodajna funkcija izrazi svoje potrebe po proizvodih ali storitvah, ki jih namerava prodati, mora to prodajo tudi realizirati. Neuresničevanja napovedanega namreč lahko povzroči za podjetje dodatne stroške, ki se kažejo ali v preveliki zalogi dokončanih proizvodov, ker je resnično povpraševanje po proizvodih ali storitvah manjše, kot je napovedala prodajna funkcija. Slednja je najpomembnejša, saj morajo biti odločitve najbolj premišljene, ker imajo največji vpliv na dobičkonosnost v podjetju (Kavčič et al., 2007, str. 498).

Pri prodaji ne potrebujemo samo računovodskih informacij, temveč tudi tržne informacije in informacije na podlagi operativne prodajne evidence. Prodajno funkcijo lahko z računovodskega vidika razdelimo na knjiženje na kontih terjatev do kupcev, knjiženje v analitične evidence proizvodov, knjiženje na konte glavne knjige, prenos zalog dokončane proizvodnje v skladišče in naprej do končnega porabnika, izdajanje računov, reklamacije in vračila proizvodov. Pomembno je, da so v enoto zaloge zaračunani vsi proizvodjalni stroški in da so kriti s prodajno ceno. To mora podjetje stalno preverjati (Bobič, 1992, str. 8).

Vsebina nabavne funkcije se kaže v priskrbi in varstvu delovnih predmetov ali priskrbi storitev glede na sprejeto tržno strategijo. Nabavni krog razdelimo na naročanje, sprejemanje in obdelavo naročil ter z njimi povezanih delovnih predmetov, izdajanje računov, plačilo in knjiženje na kontih dobaviteljev ter zalog materiala, skladiščenje in kontrolo surovin, materialov itd. Zanimiva je teorija ravno ob pravem času⁴. Njeno temeljno načelo je proizvesti ali kupiti samo tisto, kar se potrebuje in ko se potrebuje. Namen teorije je znižati

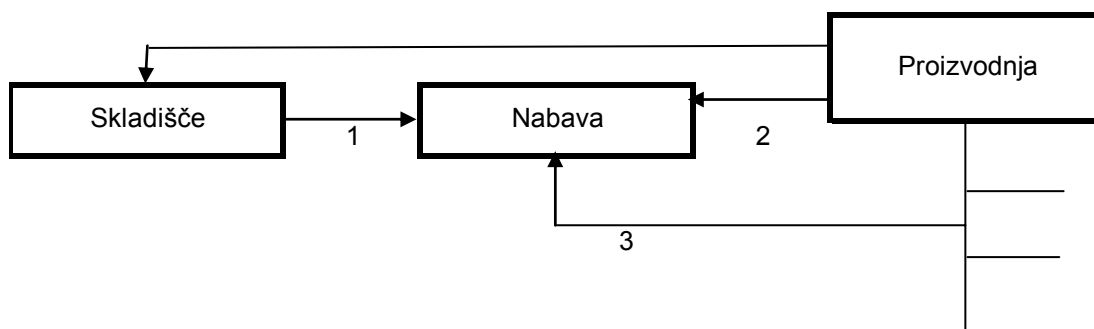
⁴ Just in time

splošne proizvodjalne stroške, izločitev izgub, uveljavitev delavčeve sposobnosti in samoiniciative. Znotraj nabavne funkcije se srečamo z zalogo nabavljenega materiala in surovin. Temu bomo v proizvodjalnem postopku dodali vrednost in nato praviloma prodali z dobičkom.

Pri proizvodjalni funkciji govorimo o ustvarjanju poslovnih učinkov, ki se ločijo od uporabljenih izvirnih prvin poslovnega procesa ali opravljene storitve. Sam proizvodjalni krog je stičišče med obema drugima, kjer imamo v ospredju stroške pretvarjanja, prenos materiala in surovin iz skladišča v proizvodnjo, premiki zalog nedokončane proizvodnje, polproizvodov, osip in prenos dokončanega proizvoda v skladišče dokončanih proizvodov. Poraba zalog v proizvodnji povzroča stroške, ki morajo biti kriti s prodajno ceno enote dokončanega proizvoda. Zaloge so nedospeli oziroma neaktualizirani stroški, ki bodo ob prodaji proizvodov soočeni s prihodki od prodaje (Bobič, 1992, str. 5).

Slika 5 prikazuje **tesno** povezavo med nabavnim poslovanjem in zalogami, ki so posledica planov materialnih potreb v proizvodnji (1), zahtev skladišča po dopolnitvi (2) in zahtev različnih služb v podjetju (3).

Slika 5: Viri zahtev za določanje nabavnih potreb



Vir: A.Čížman, *Logistični management v organizaciji*, 2002, str. 53.

Zaloge v podjetju predstavljajo veliko finančno breme (veliki stroški) in zmanjšujejo učinkovitost podjetja. Zato je **management (kontrola) zalog** ena najpomembnejših logističnih dejavnosti tako v proizvodnih kot neproizvodnih organizacijah in je neposredno povezana z nabavno logistiko. Zaloge materiala in proizvodov delujejo kot blažilec med notranjim transportom, proizvodnjo in prodajo proizvodov, nase pa vežejo tudi ogromna finančna sredstva, ki obremenjujejo stroške poslovanja. Zato se pri določanju različnih normativov zalog vedno srečujemo z dvema osnovnima zahtevama:

- skladišče mora prvenstveno razpolagati z vsem potrebnim materialom po vrsti, količini in času, da lahko zadovolji potrebe notranje ali zunanje potrošnje; v skladišču je namreč potrebno imeti čim večje zaloge materiala;
- skladiščenje povzroča stroške, zato moramo zaloge držati na čim nižjem nivoju.

Med tema dvema nasprotujočima si težnjama moramo poiskati pravilno rešitev. Med seboj je treba primerjati koristi in stroške. Čeprav je ravno skladiščna politika dosti bolj kot druge vrste politik v podjetju izpostavljena špekulativnim momentom, se tu ne moremo zadovoljiti z rešitvami »po občutku«, ampak je potrebno racionalne zaloge materiala čim natančneje izračunati. Zato je potrebno poiskati optimalni nivo zalog. Ker proizvodni proces ne teče vedno enakomerno, neodvisno od zunanjih in notranjih vplivov, tudi zaloge ne morejo biti vedno enake. Na nivo zalog vplivajo številni dejavniki, ki izhajajo predvsem iz pogojev proizvodnega procesa in stanja na nabavnem ter prodajnem trgu.

3.4 Obvladovanje stroškov zalog

V podjetjih postaja obvladovanje zalog vse pomembnejši dejavnik. Kar nekaj statistik navaja, da zaloge predstavljajo drugo največjo postavko vloženih sredstev v podjetju (Dobler & Burt, 1996, str. 517). Sredstva, ki so vezana v zalogah, pomenijo za podjetje dodatne stroške, zato je razvitih več konceptov poslovanja. Njihov cilj je zmanjševanje zalog oziroma se želijo čim bolj približati poslovanju brez zalog. Zaloge so do neke mere potrebne, saj omogočajo tekočo in učinkovito proizvodnjo oziroma poslovanje. Interes podjetja je, da stroške v povezavi z zalogami čim bolj minimizira vse do nivoja, ko so prihranki v povezavi z nižjimi zalogami večji od ostalih stroškov, ki nastajajo s pogostejšim naročanjem.

3.4.1 Stroški zalog

Zavedati se moramo, da zaloge za podjetje predstavljajo strošek, saj so v njih vezana določena sredstva. Stroški ne nastajajo samo z zalogami, ampak jih povzročajo tudi aktivnosti, ki so povezane z gospodarjenjem zalog. Stroške zalog delimo v tri osnovne kategorije (Waller, 1999, str. 294–296):

1) **Stroški skladiščenja** nastajajo v povezavi z držanjem zalog in jih delimo na:

- stroške investicije v zaloge:
 - stroški najetja posojila za nakup zalog in
 - oportunitetni stroški, ki predstavljajo potencialen donos v primeru investiranja sredstev drugam;
- stroške skladišča:
 - davki in zemljišče, kjer ima podjetje skladišče,
 - stroški najema ali nakupa skladišča in
 - stroški skladišča (zavarovanja, energija, zaposleni);
- stroške držanja zalog:
 - zavarovanje zalog pred krajo, požarom ali poškodbami in
 - stroški nekurantnih zalog.

2) **Stroški naročanja** nastajajo ob izdaji naročila. Naročila so lahko interna ali eksterna in vsebujejo različne stroške, ki so ponavadi že povezana z osebnim dohodkom vpletenih zaposlenih:

– interna naročila se obravnavajo znotraj proizvodne enote med proizvodnimi centri; ob izdaji internega naročila nastanejo stroški:

- priprave proizvodnega naloga,
- priprave materiala in orodij potrebnih za proizvodnjo in
- nastavitev strojev;

– eksterna naročila so potrebna, ko podjetje potrebuje proizvode ali storitve zunanjih dobaviteljev; ob izdaji nastanejo stroški:

- plačila nabavnega osebja, ki poskrbi za dogovor o naročilu,
- plačila finančnega osebja, ki poskrbi za plačilo računa,
- komunikacije med podjetjem in dobaviteljem in
- prejema in skladiščenja prejete dobave.

3) **Stroški izčrpanja zalog** nastajajo, ko podjetje nima na zalogi proizvodov potrebnih za izpolnitev naročila. Stroški izčrpanja zalog lahko nastanejo v povezavi s pomanjkanjem končnih proizvodov oziroma v primeru pomanjkanja zalog znotraj proizvodnega procesa. Stroške izčrpanja je težko kvantificirati, saj nimajo neposrednega vpliva na poslovanje podjetja, temveč se izrazijo v poslovnem izidu s poslovnimi rezultati.

– stroški izčrpanja končnih proizvodov:

- izgubljen promet na kupčevih naročilih, ki ne morejo biti izpolnjeni,
- izgubljeni kupci, ki so odšli h konkurentom,
- izgubljeno »dobro ime« podjetja,
- dodatni stroški, ki nastanejo zaradi potrebe po čim hitrejši izvedbi naročila
- (nadurno delo, direktni nakup pri drugih virih) in
- dodatni transportni stroški.

– stroški izčrpanja zalog znotraj proizvodnega procesa:

- stroški zaustavitve proizvodnje zaradi pomanjkanja vhodnih materialov,
- stroški neizkoriščenosti delovnih strojev in zaposlenih,
- znižana morala zaposlenih, ki vpliva na produktivnost in
- dodatni stroški ponovnega zagona proizvodnje.

Stroške povezane z zalogami delimo na tiste, ki naraščajo s povečevanjem obsega zalog in na tiste, ki s povečevanjem obsega zalog padajo.

Stroški, ki naraščajo s povečevanjem obsega zalog (Rusjan, 1999, str. 137; Shogan, 1988, str. 627):

- **stroški investiranega kapitala:** podjetje mora zaloge financirati, kar povzroča bodisi stroške obresti (ko zaloge financiramo z dolžniškim in lastniškim virom) bodisi oportunitetne stroške (financiranje zalog z lastnimi sredstvi);
- **stroški skladiščenja:** sem spadajo stroški, ki so povezani s skladiščnim poslovanjem. To so materialni stroški, amortizacija skladiščne zgradbe in naprav, najemnine, stroški ogrevanja, hlajenja, bruto plače zaposlenih ipd.;
- **stroški, povezani s slabo kakovostjo:** proizvodnja v velikih serijah pomeni kasnejše odkrivanje napak in slabih proizvodov ter posledično višje stroške zaradi slabe kakovosti;
- **stroški planiranja in kontrole:** visoke zaloge nedokončane proizvodnje pomenijo daljše pretočne čase; povečuje se število proizvodov, ki se v določenem trenutku nahajajo v proizvodnji. To vpliva na težavnejše planiranje in kontrolo proizvodnje;
- **stroški povezani s pokvarljivostjo, poškodbami ali zastarelostjo blaga:** sčasoma se veliko blaga na zalogi pokvari (na primer hrana, pijača, zdravila ipd.), nekatero blago pa se med prelaganjem poškoduje ali postane zastarelo (oblačila, računalniška oprema ipd.).

Stroški, ki padajo s povečevanjem obsega zalog:

- **stroški naročanja** so stroški, ki nastanejo vedno, ko sprožimo naročilo materiala pri zunanjem dobavitelju. Delimo jih na variabilne in fiksne stroške naročanja. Variabilni del se spreminja s spreminjanjem velikosti naročila (na primer cena na enoto, kontrola prispelih pošiljk ipd.), fiksni strošek naročanja pa se ne spreminja s spreminjanjem velikosti naročila (administrativni stroški izdaje naročila, stroški priprave in izbiranja dobavitelja ipd.);
- **stroški priprave opreme** nastanejo vsakič, ko začnemo na določeni opremi s proizvodnjo nekega drugega proizvoda; tako nastanejo določeni stroški priprave opreme. Med te stroške štejemo pripravo proizvodne dokumentacije za določeno proizvodno serijo, stroške zamenjave orodij, stroške delavcev, ki izvajajo menjavo ipd.;
- **stroški enote v zalogi:** pri naročanju večjih količin lahko dobimo količinske popuste, kar zmanjša stroške na enoto naročenega materiala. Celotni stroški so lahko celo višji, saj imamo z dodatnim naročanjem večjo količino zalog;
- **stroški, ki nastanejo zaradi izčrpanja zalog:** takšen strošek nastane v primeru, ko smo od našega kupca prejeli naročilo in ga nismo mogli zadovoljiti, ker zahtevanega proizvoda nismo imeli na zalogi. Sem uvrščamo predvsem:
 - a) **stroške povezane s prekinitvijo proizvodnje:** nastanejo takrat, ko v določenem času ni na voljo potrebnih vhodnih materialov ali zalog nedokončane proizvodnje. Teh prekinitiv bo manj ob višjih ravneh zalog vhodnih materialov in zalog nedokončane proizvodnje.

- b) stroški povezani s slabšanjem imidža pri kupcih ali z izgubljenimi prodajami:** nastanejo takrat, ko podjetje nima na zalogi končnih proizvodov za zadovoljitev povpraševanja. V takšnem primeru se kupec lahko odloči za nakup drugje; govorimo o oportunitetnem strošku v višini izgubljenega prispevka za kritje. Tudi ko kupec počaka in blago kupi kasneje, nastane določen oportunitetni strošek zaradi kasnejšega priliva denarnih sredstev.

3.4.2 Sistem spremljanja zalog

Sistem spremljanja zalog mora opravljati vsaj dve nalogi.

Prva naloga, ki jo mora sistem zagotoviti, je zagotavljanje dobavne pripravljenosti podjetja, bodisi za oskrbo proizvodnje bodisi za zadovoljitev kupcev ob pravem času, na pravem kraju, v zahtevanih količinah in zahtevani kvaliteti. V praksi se je pojavilo načelo, da mora imeti podjetje za materiale in proizvode, ki predstavljajo večji del proizvodnje in prodaje, večjo dobavno pripravljenost kot za druge materiale in proizvode.

Druga naloga, ki jo mora sistem zagotavljati je, minimizacija stroškov, ki nastanejo z zalogo blaga. Zaloge namreč vplivajo na naslednje stroške:

- stroške skladiščenja,
- stroške vezane v denarna sredstva v zalogah,
- popuste pri nabavi velikih količin in druge velikostne prednosti,
- upravne stroške obdelave naročil in kontrole vhodnega materiala.

Čim večja je dobavna pripravljenost, ali v skladišču materiala in surovin za dobavo proizvodnji ali v skladišču gotovih izdelkov za dobave kupcem, tem večji so stroški zalog. Podjetje mora na zalogi imeti več materiala oziroma proizvodov. Pri tem moramo upoštevati blažilce stroškov, kot so na primer manjši transportni stroški, količinski rabati, izgube kupcev, ki preidejo h konkurenčnim podjetjem.

Obe nalogi sistema spremljanja zalog sta si v nasprotju. Če želimo, da ima podjetje visoko dobavno pripravljenost, bo hkrati imelo tudi večje stroške zalog in obratno. Vendar je potrebno stroške zalog minimizirati, dobavno pripravljenost pa maksimirati. To nasprotje mora vodstvo podjetja rešiti najugodneje, saj mora za podjetje poiskati optimum med nasprotji.

3.4.3 Kontroling in nabavna funkcija

Becker opredeljuje kontroling kot vsako usmerjeno delovanje vodstva podjetja. Njegov cilj je, da na podlagi dolgoročnih (strateških) planov podjetja razvija kratkoročne plane (letne plane), da se neprestano odvija in hkrati zbira podatke ter dejstva, ki v največji meri omogočajo izpolnjevanje dolgoročne planske naloge (Burkeljca, 1996, str. 19). V ospredju Beckerjeve opredelitve je to predvsem planiranje, tako strateško kot operativno.

Nabavniki so največkrat osredotočeni na izvajanje nabavnih dejavnosti, bistveno manj pa na samo analiziranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja nabavne funkcije. Zato nujno potrebujejo kakovostnega sogovornika, ki bo razumel zakonitosti nabavnega poslovanja in hkrati imel ustrezna »kontrolinška« znanja. S tem mislim predvsem na poznavanje orodij za izračun nekaterih, za nabavno funkcijo ključnih kazalcev in kazalnikov:

- količnik hitrosti obračanja zalog predmetov dela;
- pravočasnost obnovitve zalog predmetov dela;
- hitrost prevzemanja delovnih predmetov od dobaviteljev;
- zagotovljenost storitev v izbranem razlomku časa;
- delež zamujenih dobav;
- število reklamacij po posameznem dobavitelju in predmetu dela;
- kritična zaloga posameznega predmeta dela;
- optimalna velikost naročila posameznega predmeta dela;
- delež odvisnih stroškov v nabavni vrednosti posameznega predmeta dela;
- delež stroškov skladiščenja v nabavni vrednosti predmeta dela;
- delež neidočih predmetov dela ipd.

Podobno kot kontroling v vseh ostalih poslovnih funkcijah, mora tudi nabavni kontroler poskrbeti za »kontrolinško opismenost« svojih zaposlencev. Seznaniti jih mora s kazalci in kazalniki, ki so pomembni za podjetje kot celoto in izhajajo iz nabavne funkcije. Po potrebi lahko prevzame tudi vlogo informacijskega posrednika, če vodja nabavne funkcije ne obvlada metod ter tehnik oblikovanja in predstavljanja informacij oziroma nima dostopa do vrhovnega managementa.

3.4.4 »Zadovoljen kupec«

Podjetje lahko v tržnem gospodarstvu ustvari dobiček le s prodajo. Trženjska miselnost se je zato uveljavila v vseh sodobnih podjetjih in prerasla v celo znanost. Podjetja so nastala in obstala prav zaradi kupcev. Koncept trženja pojasnjuje, da vse dejavnosti v podjetju sproža želja po zadovoljevanju strank (McDonald, 1999, str. 4). Zadovoljen kupec je najboljše sredstvo za razvoj in ohranitev konkurenčne prednosti ter doseganje strateških ciljev. Nekatera podjetja med svojimi strateškimi cilji zadovoljstvo kupcev navajajo celo na prvem

mestu, pred interesi lastnikov. To ne preseneča, saj mnogi avtorji menijo, da sta tržni delež in zadovoljni kupci glavna dejavnika, ki naj bi dolgoročno maksimirala dobiček podjetja.

V skrbi za povečanje tržnega deleža in zadovoljstvo kupcev je najbolj dejaven oddelek za trženje, žal pogosto v škodo podjetja. Tržniki v svoji skrbi za zadovoljstvo sedanjih in bodočih kupcev namreč pogosto pozabijo na dejstvo, da zadovoljen kupec ni nujno tudi dobičkonosen. Podjetja imajo lahko nezadovoljne kupce, ki so zelo dobičkonosni, lahko pa imajo tudi navdušene kupce, ki prinašajo izgubo. V tem primeru pride do trčenja dveh nasprotujočih si strateških ciljev, zadovoljstva kupcev in finančnega rezultata. Problem je večplasten. Računovodje niso preveč dobri v merjenju njihovega zadovoljstva, poleg tega pa oddelka ne komunicirata med sabo.

Že vsa leta delam na področju analiz in planov ter sodelujem z vsemi oddelki v podjetju, zato lahko povem primer problematike zadovoljstva in dobičkonosnosti kupcev iz prakse, kar je tudi zelo pogost scenarij v drugih podjetjih. Na začetku leta se zastavijo ambiciozni prodajni plani, za katerimi managerji tekom mesecev vse bolj zaostajajo. Ko se začne bližati konec leta, je treba kupce dodatno vzpodbuditi s popusti, brezobrestnimi krediti, bonusi za zvestobo, oglaševanjem in dodatnimi storitvami. To vsekakor pomeni tudi večji napor za prodajno osebje, za kar hočejo imeti ustrezno povračilo. Verjeten rezultat tega ravnanja? Prodajni cilji bodo sicer doseženi, vendar bo dobiček upadel zaradi povečanja prodajnih stroškov. Sledi lahko še slabša novica: vsakoletna anketa namreč lahko pokaže, da so kupci bolj nezadovoljni kot preteklo leto.

Najbolj opazen in neposreden vpliv na višino zalog imajo kupci oziroma njihove potrebe. Sodobni konkurenčni trgi postavljajo kupca v središče pozornosti in zato je naloga podjetja, da izpolni kupčeve zahteve, če želi ustvariti prihodke od prodaje.

Potrebe kupcev razdelimo na odnose med kupcem in prodajalcem ter na zahteve kupcev glede razpoložljivosti proizvodov. Pri odnosih med kupcem in prodajalcem gre za to, da prodajalec zadovolji kupca s prodajnimi storitvami ter ga pridobi za stalnega kupca. Glavne dejavnike, ki vplivajo na zadovoljstvo kupca, najdemo znotraj prodajne funkcije, torej izven managementa zalog (Wild, 1997, str. 16).

Zagotavljanje razpoložljivosti proizvodov je povsem v domeni obvladovanja zalog, saj je glavni razlog za držanje zalog prav razpoložljivost. Z zalogami poizkuša podjetje ugoditi kupčevim zahtevam po hitri dobavi proizvodov – neposredno z zalogami končnih proizvodov ter posredno z zalogami polizdelkov in vhodnih materialov preko krajših proizvodnih časov.

Zahteve kupcev so seveda zelo različne, zato mora podjetje najprej ugotoviti profile svojih kupcev ter nato temu prilagoditi obvladovanje zalog. Nekateri kupci gledajo samo na prodajno ceno proizvoda, spet drugim je pomembno, da lahko naročeno dobijo takoj, tretji pa

želijo nizke cene in hitro dobavo hkrati. Znotraj enega segmenta kupcev (profila) imajo le-ti precej podobne potrebe, medtem ko so razlike v potrebah med segmenti precej velike.

Glede na vrsto kupcev se podjetje odloči, ali bo dobavljalo proizvode hitro iz zaloge ali pa bo ponujalo proizvode po naročilu in bo moral kupec čakati, da bo njegovo naročilo proizvedeno. Izmed naštetih potreb je potrebno identificirati tiste, ki so ključnega pomena za kupca, ter temu primerno prilagoditi strategijo obvladovanja zalog. Odločitev zahtev kupcev je odvisna tudi od konkurenčnega položaja podjetja ter značilnosti panoge. Podjetja večinoma pridejo do ugotovitve, da je potrebno zagotavljati visoko raven storitve ob čim nižji ceni proizvodov.

Primarna meritev storitve v večini sistemov zalog je stopnja pokritja oziroma »fill rate«, ki je definirana kot razmerje med količino naročenih proizvodov, ki jih podjetje pokrije iz zaloge, ter vsemi naročenimi proizvodi. Stopnjo pokritja določimo z uravnavanjem razmerja med stroški držanja zalog ter stroški izčrpanja zalog, če so le-ti znani. Bolj pogosto pa stopnjo določimo subjektivno in/ali s primerjavo s konkurenti (Ryzin, 1998, str. 9).

Kupci so torej prvi člen v verigi dejavnikov, ki pomembno vplivajo na potrebno višino zalog, saj s svojimi zahtevami določajo strategijo podjetja glede držanja zalog. Ker so kupci poleg svoje »zahtevnosti« tudi relativno nepredvidljivi, mora podjetje zaradi tega vzpostaviti določene varnostne zaloge, ki s svojo višino vplivajo na celotne zaloge v podjetju.

3.4.5 Varnostna zaloga in količina naročila

Povprečno zalogo neposredno sestavljata le dve spremenljivki, in sicer varnostna zaloga ter količina naročila (Wild, 1997, str. 45):

$$\begin{aligned}PZ &= (MaxZ + MinZ)/2 \\PZ &= ((VZ + NK) + VZ)/2 \\PZ &= VZ + (NK/2)\end{aligned}\tag{1}$$

PZ = povprečna zaloga
MaxZ = maksimalna zaloga
MinZ = minimalna zaloga
VZ = varnostna zaloga
NK = količina naročila

Waller (1999, str. 295) ugotavlja, da podjetje drži varnostne zaloge z namenom zmanjšati tveganja izčrpanja zalog v primeru:

– nepričakovanih potreb kupcev;

- zamud v dobavi surovin in materialov;
- zastojev v proizvodnji zaradi okvar strojev ali stavk delavcev.

Pri določanju varnostnih zalog ne smemo pozabiti na strategijo podjetja pri zadoščanju potreb kupcev oziroma zagotavljanju določene ravni storitve. Varnostno zalogo definira zelena stopnja pokritja, ki praviloma vstopa v izračun varnostne zaloge kot koeficient ravni storitve (Ryzin, 1998, str. 10):

$$VZ = RS \times STD \times \sqrt{LT} \quad (2)$$

- VZ = varnostna zaloga
- RS = zelena raven storitve
- STD = standardni odklon pretekle porabe
- \sqrt{LT} = koren dobavnega časa v mesecih

Omenjeni model varnostnih zalog spada med kompleksne modele, saj v mnogih primerih podjetja računajo varnostno zalogo precej enostavno. Ponavadi niti niso seznanjena s pojmi, kot so »zelena raven storitve« in »standardni odklon«, ampak pri izračunu uporabljajo le podatke o povprečni prodaji (porabi). Na podlagi lastnih izkušenj potem določajo raven varnostne zaloge. Takšen pristop je enostavnejši in primernejši za majhna in informacijsko nerazvita podjetja, vendar pa s tem podjetje tudi več tvega. Z rastjo podjetja in naraščanjem kompleksnosti namreč omenjeni pristop povzroči veliko več stroškov zaradi neustrezno določenih varnostnih zalog.

Varnostna zaloga predstavlja »mrtvo« zalogo, kar pomeni, da predstavlja zaščito pred nepredvidljivim, hkrati pa tudi ohranja konstantne stroške držanja te zaloge (Waller, 1999, str. 296).

Višina varnostne zaloge je odvisna od:

- 1. izbrane stopnje pokritja**, ki je odvisna od razmerja med stroški izčrpanja zalog ter stroški držanja zalog. Če je razmerje na strani stroškov izčrpanja zalog, se podjetje odloči za višjo raven varnostnih zalog. Obratno je v primeru, da so stroški držanja zalog večji od stroškov izčrpanja; takrat se podjetje odloči za nižjo raven zalog oziroma raven storitve.
- 2. stabilnosti povpraševanja**, ki je izražena v obliki standardnega odklona. Večja stabilnost pomeni manjšo verjetnost izčrpanja zalog. V primeru večje stabilnosti je variacija povpraševanja med dobavnim časom manjša, kar hkrati pomeni manjšo potrebno varnostno zalogo. V primeru popolnoma stabilnega povpraševanja pa varnostnih zalog ne bi potrebovali.
- 3. dobavnih časov**, ki so definirani kot interval med zaznavo in izpolnitvijo potrebe. Pri proizvodnem podjetju se srečamo s proizvodnim in nabavnim dobavnim časom glede na to, ali je proizvod/material izloček proizvodnega ali nabavnega procesa. V obeh primerih

pomenijo krajši dobavni časi manjšo varnostno zalogo za zagotavljanje enake ravni storitve. Razlog za to je, da je povpraševana količina v krajšem časovnem obdobju med dobavnim časom manjša; hkrati se zniža tudi potreba po varnostni zalogi.

Količina naročila ima zaradi svoje velikosti ponavadi celo večji vpliv na povprečno raven zaloge v podjetju v primerjavi z varnostno zalogo. V primeru majhnih količin je pogostost naročanja sicer večja, a je hkrati nivo zalog v povprečju precej nižji kot v primeru velikih količin.

Višina količine naročila je odvisna od (Slack, 1995, str. 476):

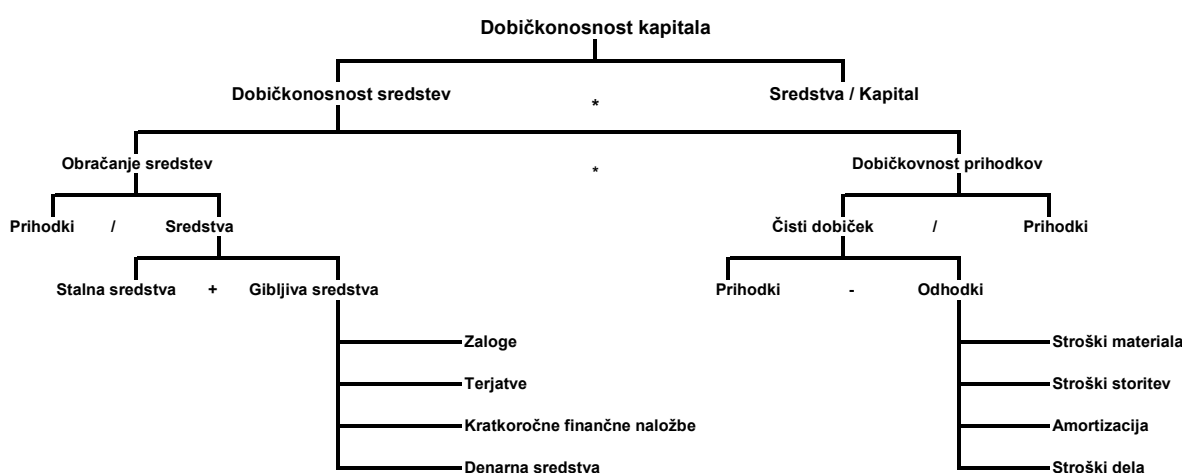
- 1) **razmerja med stroški naročanja in stroški skladiščenja;** ugotovili smo, da pri razvrščanju stroškov zalog, le-ti delujejo v nasprotnih smereh. Podjetje naj bi te stroške upoštevalo ter določilo količino, ki je ekonomsko optimalna.
- 2) **količinskih popustov,** ki jih lahko podjetje pridobi v primeru večjih nakupov. Takšni popusti imajo velik vpliv pri določanju ekonomsko optimalne količine naročila.
- 3) **stroškov izčrpanja zalog;** ugotovili smo, da je že pri varnostnih zalogah verjetnost izčrpanja zalog večja v primeru manjših in pogostejših naročil zaradi nižje ravni povprečne zaloge v podjetju. Hkrati s pogostejšimi naročili se poveča verjetnost, da bo dobavitelj zamudil z dobavo ter povzročil dodatne stroške v oskrbni verigi.
- 4) **stroškov nekurantnih zalog;** do njih pride v primeru zelo visokih količin naročil. Zgodi se lahko, da zaloga ne bo nikoli uporabljena, saj lahko na dolgi rok pride do sprememb v proizvodnem procesu ali pri kupčevih zahtevah.
- 5) **stroškov neučinkovitosti proizvodnje;** visoke zaloge onemogočajo uvid v »skrite« težave proizvodnega procesa, ker delujejo kot blažilec; s tem ohranjajo določene pomanjkljivosti procesa. V primeru učinkovite proizvodnje lahko podjetje vzpostavi sistem z majhnimi količinami naročil, ne da bi s tem povzročalo zastoje v proizvodnem procesu.

Poleg navedenih dejavnikov vplivajo na določitev količine naročila tudi **pogodbeni dogovori** med zunanjimi dobavitelji in podjetjem. Dobavitelji lahko postavijo svoje omejitve, ki jih je potrebno upoštevati pri določanju količine naročila. Takšne omejitve so rezultat shranjevanja proizvodov ali samega proizvodnega procesa pri dobavitelju.

3.4.6 Sistemi povezanih kazalnikov (Du Pont)

Najstarejši in najbolj znan sistem kazalnikov (Koletnik, 1997, str. 49), ki ga je leta 1919 razvilo podjetje Du Pont De Nemours and company, omogoča razčlenitev kazalnikov na posamezne komponente in vpogled v razloge ter vire sprememb v podjetju. Sistem predstavlja v piramidalno obliko logično povezane kazalnike z izhodiščem v dobičkonosnosti sredstev ali dobičkonosnosti kapitala. Sistem kazalnikov Du Pont sheme zagotovi nadzor nad celotnim poslovanjem podjetja. S tem je sposobno dosežati želene rezultate, tako na posameznih področjih svojega delovanja kot tudi na ravni podjetja kot celote.

Slika 6: Du Pont shema povezanosti kazalnikov z izhodiščem v dobičkonosnosti kapitala



Vir: F. Koletnik, *Analiziranje računovodskih izkazov (bilanc)*, 1997, str. 50.

Za doseganje cilja pri uporabi Du Pontovega sistema so pomembni trije ključni elementi (Biloslavo, 1999, str. 120):

- hitrost obračanja sredstev,
- čista dobičkovnost prihodkov in
- struktura financiranja.

Hitrost obračanja sredstev prikazuje razmerje med prihodki in sredstvi podjetja. Na hitrost obračanja sredstev je možno vplivati, in sicer z zmanjšanjem obsega gibljivih sredstev ali z zmanjšanjem stalnih sredstev.

Čista dobičkovnost prihodkov prikazuje uspešnost oziroma neuspešnost poslovanja podjetja. Na kakovost poslovanja podjetja ima največji vpliv management.

Struktura financiranja kaže razmerje med sredstvi in kapitalom. Du Pontov sistem je dokazal, da manjši delež kapitala v financiranju sredstev podjetja ob ostalih nespremenjenih pogojih pomeni višjo dobičkonosnost kapitala.

Prednost Du Pontovega sistema povezanih kazalnikov je njegova preglednost vseh bistvenih elementov poslovanja podjetja, gledano s finančnega vidika. S pomočjo Du Pontovega sistema povezanih kazalnikov in s primerjanjem konkurence lahko management hitreje uvidi način, kako uresničiti postavljene cilje lastnikov. Sistem povezanih kazalnikov pa lahko uporabimo tudi za računalniško simulacijo.

Rezultat poslovanja podjetja v določenem obdobju predstavlja vsekakor dobiček. Ker je izražen z absolutnim številom v izkazu poslovnega izida, je njegova primerljivost z drugimi podjetji praktično nemogoča, zato ga je potrebno izraziti relativno glede na drugo kategorijo. To pomeni, da izračunamo ustrezne kazalnike, ki omogočajo pojasniti nekatere vidike poslovanja podjetja.

Dobiček je pomemben zaradi naslednjih možnosti:

- če ni pričakovanega dobička, investitorji ne bodo vlagali v podjetje;
- dobiček omogoča reprodukcijo, kar pomeni rast in ekspanzijo podjetja;
- če podjetje ne ustvarja zadovoljivega dobička ali celo izgubo, obstaja velika verjetnost, da bo prej ali slej prenehalo delovati.

Uspešnost podjetja se najbolj kaže z ugotavljanje dobičkonosnosti podjetja z različnimi kazalniki.

Pri analizi pomena nabavne funkcije izhajamo iz enega ključnih ciljev vsakega podjetja, to je povečanje *kazalnika dobičkonosnosti kapitala*.

Kazalnike predstavlja relativno število, ki je dobljeno s primerjavo dveh velikosti. Ima določeno spoznavno moč in omogoča oblikovanje sodbe o procesih ali stanjih. V načelu je kazalnik lahko opredeljen kot indeks⁵, koeficient⁶ ali stopnja udeležbe⁷.

⁵ *Indeks* je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma. Pogosto ga pomnožimo s 100, da dobimo odstotni indeks: če od odstotnega indeksa odštejemo 100, izrazimo relativno razliko v odstotkih od velikosti, s katero primerjamo.

⁶ *Koeficient* je relativno število, ki izraža razmerje med raznovrstnima velikostma, ki pa sta primerljivi med seboj. Koeficient je praviloma imenovano število in se le redkeje izraža kot odstotni koeficient, pri katerem bi izračunano razmerje pomnožili tudi s 100.

⁷ *Stopnja udeležbe* je relativno število, ki izraža razmerje med dvema istovrstnima velikostma, od katerih se prva nanaša na del in druga na celoto istega pojava. Najpogosteje se stopnja pomnoži s 100, da dobimo odstotno stopnjo udeležbe.

Računovodske informacije so ključne pri nadziranju, odločanju in s tem tudi doseganju uspešnosti pri poslovanju. Iz informacij je potrebno razbrati vsebino, ki prikazuje resnično stanje v podjetju (Mihelj, 1999, str. 178, 185–186).

Posamezne informacije kažejo sliko le na določenih področjih, zato je za uspešen nadzor in odločanje potrebno primerjati podatke s preteklimi dosežki in s konkurenčnimi podjetji. V analizo je potrebno zajeti posamezne podatke, ki skozi medsebojno povezanost prikažejo celostno podobo poslovanja. V medsebojni povezanosti računovodskih kazalnikov se pokaže, katera področja bistveno vplivajo na uspešnost podjetja in kaj je potrebno še dodatno izboljšati, da bi podjetje dosegalo boljše rezultate.

Sklepamo, da je za analizo podjetja poglobljenega pomena ravno korektna razčlenjenost kazalnikov ter preverjanje doseženih rezultatov na posameznih področjih njegovega delovanja. S tem lahko podjetje spremeni politiko poslovanja samo na določenih področjih in hkrati ugotavlja, kako spremembe vplivajo na druge dejavnike uspešnosti.

Du Pontova analiza kaže, da pripomore nabavna funkcija k izboljšanju dobičkonosnosti kapitala podjetja na dva načina:

- z zniževanjem vseh neposrednih stroškov materiala, kar poveča neto dobiček. Nekateri ukrepi lahko znižajo neposredne stroške materiala, na primer večji pritisk na trenutne dobavitelje, uvajanje novih dobaviteljev, iskanje nadomestnih materialov itd.;
- s prizadevanjem za zmanjšanje sredstev podjetja, kar pozitivno vpliva na koeficient obračanja sredstev v podjetju. Ukrepi, ki pomagajo zmanjšati potrebna sredstva, so na primer zakup opreme (namesto nakupa), zmanjševanje zalog materiala na podlagi dogovorov z dobavitelji za dobavo ravno ob pravem času (just in time), boljša kakovost (v tem primeru bodo varnostne zaloge manjše) in daljši plačilni roki.

Kazalniki, ki izražajo uspešnost poslovanja podjetja, so temeljni kazalniki dobičkonosnosti. V to skupino spadajo:

- kazalniki dobičkonosnosti sredstev in
- kazalniki dobičkonosnosti kapitala.

3.4.6.1 Kazalniki dobičkonosnosti kapitala⁸ in sredstev⁹

Za to skupino kazalnikov je značilno, da imajo v števcu dinamično kategorijo, ki jo lahko izmerimo za leto dni, medtem ko je v imenovalcu statično opredeljena kategorija, in jo je potrebno izmeriti s povprečnim stanjem.

Čisti dobiček obsega tisti znesek, ki bo v prihodnosti ostal v okviru kapitala, in tudi tistega, ki je namenjen izplačilu dividend ali drugih deležev lastnikov.

Dobičkonosnost kapitala je za lastnike najpomembnejši in hkrati eden od najpogosteje uporabljenih kazalnikov, ker gre dejansko za pojasnjevanje, kako uprava podjetja uspešno opravlja s premoženjem lastnikov. Lastniki zahtevajo določen dobiček na svoja vložena sredstva, in če uprava ne zmore zagotoviti zahtevanega dobička, pomeni, da ne uresničuje njihovih ciljev, kar pomeni nezaupnico upravi.

Namen Du Pontove enačbe je pokazati, na kakšen način je bila dosežena dobičkonosnost lastniškega kapitala, saj je lahko vrednost tega kazalca dosežena na različne načine; lahko je posledica agresivnega in s tem bolj tveganega načina financiranja podjetja. Vodstvo podjetja lahko z različno politiko financiranja vpliva na vrednost dobičkonosnosti lastniškega kapitala. V tem primeru se poveča kazalec, ki prikazuje razmerje med celotnimi sredstvi in lastniškim kapitalom. Večji delež dolga v strukturi financiranja, ki je rezultat agresivnega financiranja, pozitivno vpliva na dobičkonosnost lastniškega kapitala takrat, ko je donosnost naložbe podjetja, financirane z dolgom večja, kot znašajo stroški dolga.

Kazalnik čiste dobičkonosnosti kapitala – ROE spada med priporočene računovodske kazalnike po SRS, in so ga podjetja dolžna prikazati v svojih razkritjih. Definiran je po obrazcu:

$$\text{čista dobičkonosnost kapitala} - ROE = \text{čisti dobiček} / \text{povprečni kapital} \quad (3)$$

Čista dobičkonosnost kapitala je sestavljena iz treh komponent; te sestavljajo tako imenovano Du Pontovo enačbo. S to enačbo izračunamo čisto dobičkonosnost kapitala podjetja kot zmnožek čiste dobičkovnosti prodaje, prirejenega koeficienta obračanja sredstev in prirejene stopnje zadolženosti podjetja na dobičkonosnost kapitala (Brigham, Gapenski, 1999, str. 78).

$$ROE = (\text{dobičkovnost prodaje}) \times (\text{koeficient obračanja sredstev}) \times (\text{multiplikator kapitala}) \quad (4)$$

$$ROE = \frac{\text{čisti dobiček}}{\text{prihodki}} \times \frac{\text{prihodki}}{\text{povprečna sredstva}} \times \frac{\text{povprečna sredstva}}{\text{povprečni kapital}}$$

⁸ V angl. *Return on common Equity* – ROE

⁹ V angl. *Return on Assets* – ROA

Obrazec kaže, da poslovodstvo vrednost tega kazalnika poveča z vplivom na:

- dobičkovnost prihodkov (profitna marža);
- obračanje sredstev;
- finančni vzvod (strukturo virov financiranja).

Dobičkovnost prihodkov je najpogosteje odvisna od konkurence v panogi, v kateri podjetje deluje. V praksi se pogosto dogaja, da imajo podjetja v določeni panogi zaradi močne konkurence podobno dobičkonosnost kapitala. Panoge, v katerih prevladuje visoka dobičkonosnost, privlačijo tudi druga podjetja, da vstopijo v panogo, kjer zaradi povečane konkurence dobički začno padati skupaj z dobičkonosnostjo kapitala. Na splošno velja, da je dobičkovnost prihodkov manjša v tistih panogah, kjer prevladujejo majhne ovire za vstop v panogo. V takšnih panogah deluje veliko število konkurentov in prevladuje nizko poslovno tveganje. Velja pa seveda tudi obratno.

Sredstva se običajno počasneje obračajo v panogah, kjer prevladuje visoka dobičkonosnost kapitala in obratno.

Tretja postavka, ki vpliva na dobičkonosnost kapitala je struktura virov financiranja. Delež kapitala v celotnih virih financiranja podjetja lahko bistveno vpliva na dobičkonosnost kapitala. Podjetja lahko s spreminjanjem deleža vplivajo na vrednost kazalnika EPS (Earnings per Share oz. čisti dobiček na delnico), in sicer:

- s povečanjem deleža dolga ob nespremenjenem obsegu kapitala in
- z zamenjavo dela kapitala z dolžniškim (z izdajo delnic).

Pri povečanju deleža dolga ob nespremenjenem obsegu kapitala, bi se obseg proizvodnje predvidoma povečal; s tem bi se povečala tudi prodaja (ob predpostavki, da bi podjetje dolg učinkovito naložilo). To pomeni, da bi lastniki podjetja na račun dolga zaslužili več, zato bi bila odločitev poslovodstva zanje ugodna.

V drugem primeru bi se ob zadolžitvi povečala tržna vrednost kapitala, vendar ob predpostavki, da bi bila cena delnice po zadolžitvi večja od cene pred zadolžitvijo. Zadolžitev lahko deluje tudi nasprotno: blaginja lastnikov se ne poveča, ampak se celo zmanjša. V tem primeru kazalnik dobičkonosnosti kapitala ne prikazuje resničnih posledic na vrednost kapitala v podjetju.

Pomanjkljivosti kazalnika čiste dobičkonosnosti kapitala so:

- kazalnik prikazuje stanje za eno leto nazaj, kar pomeni, da zanemarja uspešnost dolgoročnih odločitev. Nekatere odločitve dajejo pozitivne učinke šele čez določeno obdobje. Na primer pri uvedbi novega proizvoda oziroma programa je na kratki rok

vrednost tega kazalnika slaba, čeprav se na daljše obdobje njegova vrednost lahko izboljša;

- kazalnik ne kaže, kakšno poslovno in finančno tveganje je povezano z doseganjem izraženega dobička. Z visokim zadolževanjem lahko podjetje doseže visoko vrednost kazalnika; pri tem je poslovanje podjetja zaradi visoke vrednosti dolga izredno tvegano. Višje tveganje je povezano z ustreznim nagrajevanjem lastnikov, kar je vidno v višjih pričakovanih kapitalskih dobičkih. Tudi v primeru hitre rasti podjetja ugodno vpliva na kazalnik čiste dobičkonosnosti kapitala, vendar lahko podjetje zaide v težave plačilne nesposobnosti, kar spet povečuje tveganje poslovanja podjetja;
- pri izračunu kazalnika čiste dobičkonosnosti kapitala se upošteva knjigovodska vrednost kazalnika, ki je običajno drugačna od tržne vrednosti. Če se kazalnik izračuna po tržni vrednosti, je lahko vrednost kazalnika mnogo nižja kot pri izračunu po knjižni vrednosti.

Visoka vrednost dobičkonosnosti lastniškega kapitala je lahko tudi rezultat visoke čiste dobičkonosnosti sredstev. Le-ta je pogojena z visoko vrednostjo čiste dobičkovnosti prihodkov ali pa z visokim koeficientom obračanja celotnih sredstev. Lastniki bodo bolj zadovoljni v tem primeru (visoka dobičkonosnost sredstev), saj takrat podjetje posluje z manjšim tveganjem (manjši delež dolga pri financiranju kot pri agresivnem načinu financiranja). V praksi velja, da je višja dobičkonosnost lastniškega kapitala bolj »kvalitetna«, če je dosežena z višjo čisto dobičkovnostjo prihodkov ali z bolj učinkovitim gospodarjenjem celotnih sredstev, kot pa z bolj agresivnim načinom financiranja podjetja. Za ponazoritev vzamimo dve podjetji, ki sta dosegli enako dobičkonosnost lastniškega kapitala. Lahkomiselna primerjava kazalcev omogoča sklep, da sta podjetji enako uspešni. Takšen sklep je lahko pravilen ali nepravilen, saj se ne ve, s kakšnim tveganjem sta podjetji dosegli to dobičkonosnost. Ob domnevi različne politike financiranja lahko prikažemo takole: prvo podjetje se je financiralo z manjšim deležem dolga, tako da je to podjetje zagotovo bolj uspešno, saj je doseglo enako dobičkonosnost lastniškega kapitala ob manjšem tveganju. Za podjetje, ki posluje z nadpovprečnim tveganjem, se pričakuje, da bo doseglo tudi nadpovprečno dobičkonosnost lastniškega kapitala. V primeru, da to podjetje realizira povprečno dobičkonosnost lastniškega kapitala, je podpovprečno uspešno, saj je doseglo povprečni rezultat ob nadpovprečnem tveganju poslovanja.

3.4.6.2 Vpliv metod vrednotenja zalog materiala na dobičkonosnost sredstev

Zaloge so prikazane na aktivni strani bilance stanja. Prikazujem bilanco stanja, v kateri se odraža vpliv različnih metod vrednotenja zalog materiala. Zaradi preglednosti predstavljam vrednost postavk posamezne metode vrednotenja zalog materiala v stolpcih, pri čemer je otvoritveno stanje v prvem stolpcu enako za vse metode. Te vrednosti se razlikujejo od otvoritvenega stanja zaradi drugih vplivov, ki nastopijo med letom. Ostali trije stolpci prikazujejo vrednosti postavk, na katere imajo vpliv posamezne metode vrednotenja zalog.

Navedene so le tiste postavke v bilanci stanja, v katerih se kaže vpliv vrednotenja zalog, medtem ko so ostale postavke čim bolj združene. Vrednosti za postavke zalog materiala so privzete iz Tabel 5, 7 in 9.

Tabela 1: Stanje zalog materiala po različnih metodah vrednotenja

v €

| | 1. 1. 2008 | FIFO | TEHTANE POVPREČNE CENE | DRSEČE POVPREČNE CENE |
|--|-----------------|---------------------|------------------------------|-----------------------------|
| SREDSTVA | | 31. 12. 2008 | | |
| <i>DOLGOROČNA SREDSTVA</i> | 950,00 | 950,00 | 950,00 | 950,00 |
| <i>KRATKOROČNA SREDSTVA</i> | 1.800,00 | 2.030,00 | 1.932,20 | 1.908,20 |
| <i>Zaloge materiala</i> | 1.000,00 | 1.230,00 | 1.132,20 | 1.108,20 |
| <i>Ostala kratkoročna sredstva</i> | 800,00 | 800,00 | 800,00 | 800,00 |
| SKUPAJ SREDSTVA | 2.750,00 | 2.980,00 | 2.882,20 | 2.858,20 |
| Dobiček poslovnega leta | | 192,00 | 113,80 | 94,60 |

Na podlagi podatkov iz Tabele 1 lahko prikažemo vrednost kazalnika dobičkonosnosti sredstev pri različnih metodah vrednotenja zalog materiala.

Tabela 2: Prikaz kazalnika dobičkonosnosti sredstev pri različnih metodah vrednotenja zalog materiala

v €

| | FIFO | TEHTANE POVPREČNE CENE | DRSEČE POVPREČNE CENE |
|--|---------------------|---------------------------|-----------------------------|
| | 31. 12. 2008 | | |
| <i>Dobiček poslovnega leta</i> | 192,00 | 113,80 | 94,60 |
| <i>Povprečna sredstva</i> | 2.865,00 | 2.816,10 | 2.804,10 |
| Kazalnik dobičkonosnosti sredstev | 0,067 | 0,040 | 0,034 |

Iz Tabele 2 ugotovimo, da je dobičkonosnost sredstev najvišja v primeru, ko zaloge materiala vrednotimo po metodi zaporednih cen, najnižja pa v primeru, ko zaloge materiala vrednotimo po drsečih povprečnih cenah.

V nadaljevanju je prikazano stanje zalog dokončanih proizvodov po različnih metodah vrednotenja le-teh. Pri metodah vrednotenja dokončanih proizvodov je prikazana metoda proizvajalnih stroškov, metoda zožene lastne cene in metoda spremenljivih stroškov; to izhaja iz Tabele 3.

Tabela 3: Stanje zalog dokončanih proizvodov po različnih metodah vrednotenja

v 000 €

| | 1. 1. 2008 | PROIZVAJALNI STROŠKI | ZOŽENA LASTNA CENA | SPREMENLJIVI STROŠKI |
|---|-----------------|-------------------------|--------------------------|-------------------------|
| SREDSTVA | | 31. 12. 2008 | | |
| <i>DOLGOROČNA SREDSTVA</i> | 950,00 | 950,00 | 950,00 | 950,00 |
| <i>KRATKOROČNA SREDSTVA</i> | 2.800,00 | 2.986,00 | 3.499,00 | 2.863,00 |
| <i>Zaloge dokončanih proizvodov</i> | 2.000,00 | 2.186,00 | 2.699,00 | 2.063,00 |
| <i>Ostala kratkoročna sredstva</i> | 800,00 | 800,00 | 800,00 | 800,00 |
| SKUPAJ SREDSTVA | 3.750,00 | 3.936,00 | 4.449,00 | 3.813,00 |
| Dobiček poslovnega leta | | 520,00 | 577,00 | 309,00 |

Tabela 4: Prikaz kazalnika dobičkonosnosti sredstev pri različnih metodah vrednotenja zalog dokončanih proizvodov

v 000 €

| | PROIZVAJALNI STROŠKI | ZOŽENA LASTNA CENA | SPREMENLJIVI STROŠKI |
|--|-------------------------|--------------------------|-------------------------|
| SREDSTVA | 31. 12. 2008 | | |
| <i>Dobiček poslovnega leta</i> | 520,00 | 577,00 | 309,00 |
| <i>Povprečna sredstva</i> | 3.843,00 | 4.100,00 | 3.782,00 |
| Kazalnik dobičkonosnosti sredstev | 0,135 | 0,140 | 0,082 |

Tabela 4 prikazuje, da je dobičkonosnost sredstev najvišja v primeru, ko zaloge dokončanih proizvodov vrednotimo po zoženi lastni ceni, najnižja pa v primeru, ko zaloge dokončanih proizvodov vrednotimo po spremenljivih stroških.

3.4.7 Koeficient obračanja zalog

Pri kazalnikih obračanja nas zanima hitrost obračanja posameznih vrst sredstev. Skozi kazalnike obračanja se odraža sposobnost posloводства, da učinkovito posluje s sredstvi. Vrednosti teh kazalnikov niso pomembne samo za posloводство podjetja, ampak tudi za posojilodajalce in lastnike podjetja. Hitrejše je obračanje sredstev, manj ima podjetje vezanih sredstev.

Zaloge je potrebno konstantno presojati s stališča njihove stopnje likvidnosti. Presoja se nanaša na obrat zalog oziroma na čas, ki je za to potreben.

Uspešnost gospodarjenja z zalogami dokončanih proizvodov se meri s koeficientom obračanja zalog dokončanih proizvodov (Inventory Turnover Ratio), ki ga računamo kot razmerje med vrednostjo prodaje in vrednostjo zalog.

$$\text{Koeficient obračanja zalog dokončanih proizvodov} = \text{vrednost prodaje/vrednost zalog} \quad (5)$$

Pri izračunu koeficienta obračanja zalog dokončanih proizvodov se je potrebno zavedati, ali je vrednost prodaje izražena s tržnimi prodajnimi cenami ali po stroškovni vrednosti. Če so v števcu upoštevane dosežene prodajne cene, zaloge v imenovalcu pa so vrednotene po stroškovnih cenah, je izračunani koeficient večji, kot bi bil v primeru, ko so tudi v števcu upoštevane stroškovne cene prodanih izdelkov. Priznane mednarodne finančne ustanove, kot je Dun & Bradstreet, uporabljajo v svojih poročilih koeficient obračanja zalog izračunan na osnovi doseženih prodajnih cen. Če želimo, da so naši podatki primerljivi s podatki, ki prihajajo iz ustanov, jih moramo izračunavati na enak način (Brigham, 2002, str. 219). Za interne potrebe je primernejše izračunavati koeficienta obračanja zalog po stroškovnih cenah. Vedeti moramo, kateri podatki so uporabljeni v izračunih; uporabljati je potrebno vedno enake podatke.

Izračunani koeficient obračanja zalog dokončanih proizvodov odseva hitrost obračanja naložb podjetja v zaloge v izbranem časovnem obdobju. Podjetju služi tudi kot osnova za primerjanje s povprečjem v panogi, v celotnem gospodarstvu ali z lastnimi v preteklosti doseženimi rezultati. Izrazito počasen obrat zalog dokončanih proizvodov (koeficient obračanja občutno nižji od primerljivih postavk) je lahko posledica prevelikih zalog, zastarelih zalog, zalog nekurantnih izdelkov, pa tudi nepravilnih precenjenih prodajnih načrtov. Močno povečan in hitrejši obrat zalog dokončanih proizvodov (višji koeficient obračanja, kot je pričakovati glede na primerljive vrednosti) je posledica premajhnega investiranja v zaloge. To vodi v neustrezno servisiranje kupcev in izgubo prodaje.

Koristnost koeficienta obračanja zalog, kot internega merila za likvidnost zalog, pride bolj do izraza, če se uporablja za analiziranje dogajanja na nivoju posameznih proizvodov. V primerih, ko se izračunava na nivoju celotnih zalog, so povprečni rezultati lahko dobri, vendar se v njih skrivajo za podjetje neugodne postavke.

3.4.8 Optimizacija ravni zaloge

V preteklosti je obstajala tendenca po povečevanju obsega zalog preko ekonomsko upravičene meje. Namen držanja visokih zalog v tistem času je bil predvsem ublažitev problemov v proizvodnji, ne pa reševanje nastalih problemov. V podjetjih je namesto systemskega prevladoval parcialni pogled na raven zaloge (Rusjan, 2001, str. 134). V zadnjih letih se je miselnost in pristop podjetij k trgu bistveno spremenil. V središču so procesi preprečevanja nastajanja in odpravljanja problemov v podjetjih. Spremembe se pojavljajo tudi pri izboru dobaviteljev, ki ne temelji več na nabavni ceni, ampak na zanesljivosti dobave. S tem korakom se zmanjšuje zaloga vhodnih materialov. Z novimi koncepti in pristopi se pojavlja velika težnja po optimizaciji ravni zaloge, vendar se pri tem pojavi konfliktna situacija. Podjetja želijo čim bolj zadovoljiti potrebe na trgu, kar jih sili k držanju zalog. Zaloge namreč pomenijo za podjetje določene stroške in podjetja težijo k njihovi minimizaciji. Zaradi nasprotujočih si učinkov in velikega finančnega vpliva številna današnja podjetja stremijo k optimizaciji ravni zalog in temu procesu namenjajo zelo veliko časa in sredstev.

4 DAVČNA OBRAVNAVA SPREMLJANJA ZALOG

Ob temi davčnega vidika spremljanja zalog in proizvodnje se vprašamo, o čem in o kakšnih vrstah davkov bi lahko govorili. Iz prakse vemo, da se obravnavanje davčnega vidika spremljanja zalog in proizvodnje, v širšem pomenu, dotika skoraj vseh davčnih področij davčnega prava ter zakonov in predpisov povezanih z njim.

4.1 Splošno o davkih in pravne podlage

Danes se v sodobni državi srečujemo z velikim številom različnih davščin, ki jih država uporablja za kritje svojih potreb.

Delitev davkov, ki šteje za najpogostejšo v teoriji davčnega prava, je delitev na neposredne in posredne davke. Neposredni davki bremenijo gospodarsko sposobnost davčnega zavezanca ter vplivajo na njegovo bogastvo in prihodke. Posredni davki pa zadevajo proizvodnjo, potrošnjo in menjavo dobrin.

4.1.1 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) in Slovenski računovodski standardi

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) v splošnih pravilih določa, da se za ugotavljanje davčne osnove priznajo prihodki in odhodki ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, ki je sestavljen na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Omenili smo že, da so zaloge obravnavane v SRS 4 (2006). Izjemno poznavanje in dosledno upoštevanje SRS je tudi osnova za davčno obravnavo z vidika določil ZDDPO-2.

Po 29. členu ZDDPO-2 so priznani odhodki tisti, ki so bili potrebni za pridobivanje prihodkov ter za katere iz okoliščin in dejstev izhaja, da so posledica opravljanja dejavnosti. Ni dvoma, da je pri gospodarskih podjetjih kalo zalog nekaj običajnega in odpis iz tega naslova posledica opravljanja dejavnosti.

SRS 4.19 (2006) pravijo, da je prevrednotenje zalog sprememba njihove knjigovodske vrednosti, ki se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Če knjigovodska vrednost zalog presega čisto iztržljivo vrednost, se opravi prevrednotenje zaradi slabitve. V poslovnih knjigah evidentirani prevrednotovalni poslovni odhodki so po 12. členu ZDDPO-2 priznani že v trenutku slabitve. Pri tem je pomembno, da je slabitev dokumentirano utemeljena. Zaloge se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo.

4.1.2 Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV

Z vstopom Slovenije v Evropsko Unijo smo se zavezali spoštovati določena skupna pravila s področja davkov. Evropska skupnost je uvedla sistem davka na dodano vrednost leta 1970 s prvo in drugo direktivo. V Sloveniji dobro poznamo Šesto direktivo Sveta (77/388/EEC), ki govori o davku na dodano vrednost in je temelj našemu Zakonu davka na dodano vrednost. V Pogodbi o Evropski skupnosti lahko zasledimo veliko pobud in teženj po davčni harmonizaciji. V 93. členu Pogodbe o Evropski skupnosti najdemo namreč konkretno zahtevo po harmonizaciji posrednih davkov oziroma prometnih davkov, trošarin in carin, ki jih je podrobneje opredelil Rimski sporazum.

Posredni davki, trošarine in carine predstavljajo najširšo obravnavo davčnega vidika spremljanja zalog. Pretok blaga med državami članicami ne obravnavamo več z vidika uvoza in izvoza ter ga pri prehodu meja ne štejemo kot obdavčljivi promet; transakcijo obravnavamo kot da bi se odvijala v okviru nacionalnega programa. Ureditev davka na dodano vrednost temelji na načelu države izvora in načelu namembne države.

Načelo države izvora pomeni, da so fizične osebe in drugi nedavčni zavezanci za DDV, ki kupujejo blago v drugi državi članici, dolžne plačati davek v državi članici izvora z uporabo pravil in davčnih stopenj, kot veljajo v tej državi.

Načelo namembne države pomeni, da se je pri davčnem zavezancu za DDV, v primeru pridobitve blaga iz druge države članice, prej uvozni davek zamenjal tako, da je pridobitelj blaga plačnik davka po pravilih in stopnji namembne države.

Ob koncu vsakega obračunskega obdobja je potrebno narediti letni obračun poslovanja. Mednje spada tudi popis sredstev in obveznosti do njihovih virov. Pri popisu ugotavljamo:

- primanjkljaje,
- uničenje in neuporabnost osnovnih sredstev in drobnega inventarja in
- uničenje, neuporabnost in nekurantnost zalog surovin, materiala, polproizvodov, proizvodov in blaga.

V tem delu nas zanima predvsem davčni vidik zalog, zato se bomo osredotočili samo na tretjo alinejo prejšnjega odstavka.

Zaradi primanjkljajev in uničenj je pri odpisovanju zalog za davčne zavezance pomembno tudi to, ali se odpis prizna kot odhodek pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS 117/06).

4.1.2.1 Primanjkljaji, ki niso zavezani obračunu DDV

Primanjkljaji lahko nastanejo zaradi različnih vzrokov. Najpogostejše oblike primanjkljajev, ki se pojavljajo v podjetjih:

1. **višja sila:** DDV se ne obračunava od primanjkljajev oziroma izgub zaradi višje sile. Dogodkov, ki se štejejo za višjo silo, predpisi ne obravnavajo, ni pa dvoma, da so to nepričakovani dogodki, ki jih davčni zavezanec ne more odvrniti, preprečiti ali se jim izogniti (naravne nesreče¹⁰ in podobno).
2. **Primanjkljaji, povezani z izdelavo in predelavo:** po drugi alineji 17. člena Pravilnika o Zakonu o davku na dodano vrednost so neobdavčeni primanjkljaji blaga¹¹, ki so neločljivo povezani z izdelavo in predelavo blaga v proizvodni in storitveni dejavnosti.
 - **primanjkljaji v proizvodnji**

V proizvodnji se uporablja material, ki se v proizvodnem postopku tudi delno izgubi. V 17. členu Pravilnika ZDDV piše, da je neobdavčen primanjkljaj, ki je neločljivo povezan z izdelavo in predelavo blaga. Ta primanjkljaj lahko razumemo kot poraba materiala, potrebnega za izdelavo enote izdelka. Že prej omenjeno porabo materiala,

¹⁰ Na primer neurje 29. junija 2009, ki je odkrivalo strehe in podiralo drevje.

¹¹ Za primanjkljaje in uničenja zalog proizvodov, nabavljenih brez plačila prometnega davka pred 1. julijem 1999, ugotovljene po 30. juniju 1999, pravilnik ne določa več, da se obravnavajo enako kot primanjkljaji blaga, nabavljenega v ureditvi DDV, in če upoštevamo 7. člen ZDDV-1, primanjkljaji takega blaga niso obdavčeni, saj ne sodijo v ta člen.

ki je neposredno povezana s proizvodnim postopkom, določa vsako podjetje z normativi. Ti so lahko splošni in zato večkrat uporabni ali posebni, ki so določeni le za posamezno vrsto proizvodnje.

Proizvajalci, ki uveljavljajo odbitek DDV, dokazujejo, da so material, pri nabavi katerega so uveljavljali odbitek DDV, uporabili za poslovne namene. Če je na enoto izdelka porabljenega več materiala, kot izhaja iz normativa, je treba od njega obračunati DDV, in sicer v davčnem obdobju presežne porabe. Odpadki in nekakovostni proizvodi v proizvodnem postopku pa po vsebini niso primanjkljaji.

- **primanjkljaji povezani s storitvami**

Tisti, ki opravljajo storitvene dejavnosti in pri nabavi blaga uveljavljajo odbitek DDV, spremljajo namenskost uporabe blaga v postopku predelave in porabe.

3. Primanjkljaji in uničenje pri skladiščenju in prevozu blaga

Delavci podjetja pri prevozu, skladiščenju in prodaji zalog dostikrat nehote ali hote uničijo material, gotove proizvode in blago. Takšne izgube materiala, proizvodov in blaga oziroma njihovih vrednosti so lahko posledica objektivnih okoliščin, ki nastanejo zaradi narave zalog ob normalnem ravnanju z njimi: lahko so tudi posledica subjektivnih okoliščin, ki nastanejo zaradi nepravilnega ravnanja z njimi. 17. člen Pravilnika ZDDV med drugim pravi, da so primanjkljaji in uničenja zaradi kalamitarnosti, neločljivo povezani s skladiščenjem in prevozom blaga neodločeni, in sicer v dejanskem obsegu, ki ne sme biti večji od običajnega, ki ga določi strokovno združenje.

4. Izračun zneska normalnega in presežnega kalamitarnosti zaradi poteka roka trajanja

Mnogi davčni zavezanci ločeno obravnavajo promet blaga, ki jim je potekel rok uporabnosti. To prikažejo z listinami, ki dokazujejo uničenje in knjiženje odpisa zaloge. Surovine, material, nedokončana proizvodnja in trgovsko blago, ki jim je potekel rok trajanja in je bila zato njihova prodaja trajno ustavljena ali uporaba prepovedana, nimajo tržne vrednosti. Pri odpisu takšnega blaga se obračuna DDV. Ker pa je davčna osnova, se pravi v našem primeru tržna vrednost enaka nič, znaša izračunani DDV nič.

Obveznost za obračun DDV nastane v davčnem obdobju, v katerem je nastal obdavčljivi promet (peti odstavek 33. člena ZDDV-1). Ker se pri primanjkljajih in presežnem kalu ne ve, kdaj sta pravzaprav nastala, se šteje, da promet nastane na dan ugotovitve primanjkljaja ali presežnega kalamitarnosti (32. člen pravilnika ZDDV-1).

4.1.2.2 Nekurantne zaloge

Za njih je značilno, da jih več ne potrebujemo in jih niti v kratkem ne bomo več potrebovali. Najpogostejši razlog za njihov nastanek so napačne odločitve v preteklosti (Kaltneker, 1993, str. 317). Podjetja ob letnem popisu zalog lahko ugotovijo, da imajo v zalogi surovine,

material, nedokončano proizvodnjo in trgovsko blago, ki so brezhibni, vendar zanje neuporabni, ker so zastareli in zato neuporabni ali tržno nezanimivi. Če gre za tako blago, je potrebno ob popisu napisati razloge za popravke vrednosti in določiti njihove velikosti oziroma nove prodajne vrednosti. Ti popravki niso zavezani obračunu DDV, saj ne gre niti za primanjkljaj niti za presežni kalo, ki je obdavčen.

4.1.2.3 Ugotovljeni presežki

Od ugotovljenih presežkov podjetje ne obračunava DDV. Listin namreč ni, ki bi dokazovale način nabave. Za presežke seveda ni možno dodatno ugotavljati kakršnegakoli odbitka DDV. Pri nadaljnjem prometu takšnih proizvodov pa se bo obračunal DDV, ker ni dokazano, da pri nabavi ni bil poračunan odbitni DDV.

4.1.3 Zakon o davku na prodajo nepremičnin (ZDPN)

Zakon o davku na prodajo nepremičnin se plačuje od prometa nepremičnin, ki na prvi pogled nima povezave z zalogami. V skladu z računovodskimi standardi običajno nepremičnine razvrščamo med opredmetena osnovna sredstva. SRS 2006 so prinesli novo opredelitev za sredstva namenjena odtujitvi ali prodaji, bodisi da so to osnovna sredstva bodisi naložbene nepremičnine. V skladu s kontnim načrtom jih razvrščamo med zaloge v okviru razreda 6.

4.1.4 Zakon o davku na motorna vozila (ZDMV)

V Zakonu o davku na motorna vozila najdemo določila vezana na transakcije motornih vozil, ki so dana prvič v promet ali so prvič registrirana na območju Republike Slovenije ter na promet rabljenih motornih vozil.

Proizvajalci motornih vozil od ugotovljenih primanjkljajev obračunavajo DDV. V 7. členu Zakona o davku na motorna vozila je promet motornih vozil opravljen:

- ko je izdan račun o prodaji motornega vozila;
- ko je motorno vozilo izročeno; če je izročeno pred izdajo računa ali brez izdaje računa;
- pri uvozu, ko nastane carinski dolg ali bi nastal, če ne bi bila predpisana oprostitev plačila carine oziroma določena carinska stopnja prosto;
- ko se motorno vozilo vzame za lastno rabo;
- ko se motorno vozilo izroči, če se odtuji brezplačno.

Primanjkljaj ni »izročitev«, ampak je izginotje, zato se od ugotovljenih primanjkljajev motornih vozil ne obračunava davek na motorna vozila, kar je po eni strani čudno.

5 VPLIV VREDNOTENJA ZALOG NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID V OBRAVNAVANEM PODJETJU

Poslovni izid (dobiček ali izguba) je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo je le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida (davčne osnove) v istem poslovnem letu in se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekatere razlike med računovodskim poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom so stalne narave, ker se lahko glede na davčne predpise zajemajo v davčno osnovo tudi postavke, ki se obravnavajo kot odhodki, ali ker se glede na davčne predpise davčna osnova zmanjšuje za postavke, ki niso odhodki.

5.1 Vpliv prihodkov

Prihodki so v Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov v MSRP opredeljeni kot povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki pritokov ali povečanja sredstev ali zmanjšanja dolgov, ki povzroči povečanje kapitala, ki se razlikuje od povečanj iz novih vplačil prinašalcev kapitala. Iz prihodkov so izključeni zneski zbrani v korist tretjih strank, kot so davek na dodano vrednost ali ostali davki, saj niso gospodarske koristi, ki pritekajo v podjetje, in tudi ne povečujejo njegovega kapitala (MRS 18.8).

5.2 Vpliv odhodkov

Odhodki predstavljajo zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zmanjšanja zalog blaga zaradi njihove prodaje) ali povečanj dolgov ter zmanjšujejo poslovni in davčni izid. Prek poslovnega izida na koncu obračunskega obdobja posredno vplivajo tudi na velikost celotnega kapitala (Turk et al., 2004, str. 355).

Načelo vzporejanja prihodkov in odhodkov določa pripoznanje odhodkov. Načelo zahteva, da vsi stroški, ki so bili potrebni za ustvarjanje prihodkov v določenem obdobju, morajo biti pripoznani kot odhodki v istem obdobju. Najprej so pripoznani prihodki in nato so njim vzporejani odhodki. Na podlagi načela vzporejanja prihodkov in odhodkov tudi MRS 2.34 določa, da ko so zaloge prodane, se njihov knjigovodski znesek pripozna kot odhodek obdobja, v katerem je bil ustrezni prihodek obračunan.

Za davčni izid se pri ugotavljanju dobička priznajo le tisti odhodki, ki so potrebni za pridobivanje prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-2. To je jasno opredeljeno v prvem odstavku 29. člena ZDDPO-2, ki zahteva, da se za ugotavljanje dobička priznajo le odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Navedena zakonska

določba je precej problematična, saj iz poslovne prakse izhaja, da vsak strošek še ne prinese prihodka. Lahko se pojavljajo tudi prihodki, ki so izvzeti iz davčne osnove po drugih členih tega zakona. Očitno je, da takrat odhodki, ki so nastali pri prejemniku, niso davčno priznani odhodki (Horvat, Guzina & Mlakar, 2004, str. 62). Poleg navedenega načela, ki določa kateri odhodki se priznajo, pa je v 30. členu ZDDPO-2 določeno, kateri odhodki se ne priznajo.

V ZDDPO-2 ni več določila glede davčno priznanih odhodkov zalog. 79. člen ZDDPO-2 pravi, da lahko podjetje z dnem uporabe ZDDPO-2 izbere drugo metodo obračunavanja zalog. V ZDDPO-1 so odhodki povezani z zalogami bili opredeljeni v 24. členu, kjer je bilo določeno, da se prodane zaloge priznajo kot odhodek v obračunskem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog. Pri tem zavezanec ni smel spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj pet let. Vzrok omejitve je bil v tem, da lahko različna vrednotenja zalog ali spreminjanje metode vrednotenja zalog pomembno vplivajo tudi na poslovni izid zavezanca in posledično na davčno osnovo (Horvat, Guzina & Mlakar, 2004, str. 73).

5.3 Vpliv vrednotenja metod porabe zalog surovin in materiala na računovodski izid

Za odločanje podjetja o metodi zmanjševanja zalog surovin in materiala (predvsem ko gre za njihovo običajno porabljanje ter redko in le naključno za njihovo morebitno prodajo), je SRS 4 (2006) popolnoma nedvoumen: *»Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od cen oziroma stroškov količinskih enot iste vrste v zalogi, se lahko med letom za zmanjševanje teh količin uporablja metoda zaporednih cen (FIFO) ali metoda tehtanih povprečnih cen vključno z metodo drsečih povprečnih cen«.*

V nadaljevanju obravnavam primerjavo oziroma vpliv zgoraj omenjenih metod porabe zalog materiala in surovin na računovodski in davčni izid v izbranem podjetju. Ker so resnični podatki izbranega podjetja, ki med drugim spada v panogo živilskih podjetij, poslovna skrivnost, so podatki ustrezno prilagojeni.

Tabela 5 prikazuje gibanje zalog materiala po metodi zaporednih cen v izbranem podjetju. Zaradi lažje primerjave med posameznimi metodami, sem pripravila gibanje zalog materiala le za eno vrsto materiala v zalogi. V tabeli 6 je prikazana še analitika knjiženja po metodi FIFO.

Tabela 5: FIFO metoda oziroma metoda zaporednih cen

| Količine | | | | | Vrednost v € | | |
|----------------|--------|----------------|--------|----------------|--------------|------------------|-----------------|
| | Prejem | Oddaja | Zaloga | CENA | Prejem | Oddaja | Zaloga |
| Začetno stanje | | | 100,00 | 10,00 | | | 1.000,00 |
| 1. | 30,00 | | 130,00 | 12,00 | 360,00 | | 1.360,00 |
| 2. | | 50,00 | 80,00 | 10,00 | | 500,00 | 860,00 |
| 3. | 60,00 | | 140,00 | 14,00 | 840,00 | | 1.700,00 |
| 4. | | 50,00 10,00 | 80,00 | 10,00 12,00 | | 500,00 120,00 | 1.080,00 |
| 5. | 10,00 | | 90,00 | 15,00 | 150,00 | | 1.230,00 |
| Skupaj | 100,00 | 110,00 | | | 1.350,00 | 1.120,00 | |

Iz Tabele 5 je razvidno, da znaša nabavna vrednost prodanega blaga po metodi FIFO v predvidenem obdobju 1.120 €. Stanje zalog materiala na dan 31. 12. 2008 pa je 1.230 €.

Tabela 6: Primer knjiženja – FIFO metoda

| Zap. št. | Vsebina | Konto | V breme | V dobro |
|----------|--|--------------------------|----------------------|---------|
| | Začetno stanje zalog materiala | 310 | 1.000,00 | |
| 1. | Nakup materiala (30 x 12) Obveznost do dobavitelja | 310 220 ¹² | 360,00 | 360,00 |
| 2. | Stroški materiala (50 x 10) Zaloga materiala | 400 310 | 500,00 | 500,00 |
| 3. | Nakup materiala (60 x 14) Obveznost do dobavitelja | 310 220 | 840,00 | 840,00 |
| 4. | Stroški materiala (50 x 10) Stroški materiala (10 x 12) Zaloga materiala | 400 400 310 | 500,00 120,00 | 620,00 |
| 5. | Nakup materiala (10 x 15) Obveznost do dobavitelja | 310 220 | 150,00 | 150,00 |
| Skupaj | Stroški materiala Zaloga materiala | 400 310 | 1.120,00 1.230,00 | |

¹² Zaradi preprostosti in preglednosti smo v tem primeru zanemarili DDV.

Tabela 7 prikazuje gibanje zalog materiala po metodi tehtanih povprečnih cen v izbranem podjetju, v Tabeli 8 pa vidimo še analitiko knjiženja po metodi tehtanih povprečnih cen.

Tabela 7: Metoda TEHTANIH POVPREČNIH CEN

| Količine | | | | | Vrednost v € | | |
|----------------|--------|--------|--------|---------|--------------|----------|-----------------|
| | Prejem | Oddaja | Zaloga | CENA | Prejem | Oddaja | Zaloga |
| Začetno stanje | | | 100,00 | 10,00 | | | 1.000,00 |
| 1. | 30,00 | | 130,00 | 12,00 | 360,00 | | 1.360,00 |
| 2. | | 50,00 | 80,00 | *10,46 | | 523,00 | 837,00 |
| 3. | 60,00 | | 140,00 | 14,00 | 840,00 | | 1.677,00 |
| 4. | | 60,00 | 80,00 | **11,58 | | 694,80 | 982,20 |
| 5. | 10,00 | | 90,00 | 15,00 | 150,00 | | 1.132,20 |
| Skupaj | 100,00 | 110,00 | | | 1.350,00 | 1.217,80 | |

Legenda:

* tehtana povprečna cena = $(1.000+360)/(100+30) = 1.360/130 = 10,46 \text{ €}$

** tehtana povprečna cena = $(1.000+360+840)/(100+30+60) = 2.200/190 = 11,58 \text{ €}$

Iz Tabele 7 je razvidno, da znaša nabavna vrednost prodanega blaga po metodi tehtanih povprečnih cen v predvidenem obdobju 1.217,8 €. Stanje zalog materiala na dan 31. 12. 2008 pa znaša 1.132,2 €.

Tabela 8: Primer knjiženja – TEHTANE POVPREČNE CENE

| Zap. št. | Vsebina | Konto | V breme | V dobro |
|----------|---|------------|----------------------|---------|
| | Začetno stanje zalog materiala | 310 | 1.000,00 | |
| 1. | Nakup materiala (30 x 12) Obveznost do dobavitelja | 310 220 | 360,00 | 360,00 |
| 2. | Stroški materiala (50 x 10,46) Zaloga materiala | 400 310 | 523,00 | 523,00 |
| 3. | Nakup materiala (60 x 14) Obveznost do dobavitelja | 310 220 | 840,00 | 840,00 |
| 4. | Stroški materiala (60 x 11,58) Zaloga materiala | 400 310 | 694,80 | 694,80 |
| 5. | Nakup materiala (10 x 15) Obveznost do dobavitelja | 310 220 | 150,00 | 150,00 |
| Skupaj | Stroški materiala Zaloga materiala | 400 310 | 1.217,80 1.132,20 | |

V Tabeli 9 je prikazano gibanje zalog materiala po metodi drsečih povprečnih cen v izbranem podjetju, v tabeli 10 pa vidimo še analitiko knjiženja po metodi drsečih povprečnih cen.

Tabela 9: Metoda DRSEČIH POVPREČNIH CEN

| Količine | | | | | Vrednost v € | | |
|----------------|--------|--------|--------|---------|--------------|----------|-----------------|
| | Prejem | Oddaja | Zaloga | CENA | Prejem | Oddaja | Zaloga |
| Začetno stanje | | | 100,00 | 10,00 | | | 1.000,00 |
| 1. | 30,00 | | 130,00 | 12,00 | 360,00 | | 1.360,00 |
| 2. | | 50,00 | 80,00 | *10,46 | | 523,00 | 837,00 |
| 3. | 60,00 | | 140,00 | 14,00 | 840,00 | | 1.677,00 |
| 4. | | 60,00 | 80,00 | **11,98 | | 718,80 | 958,20 |
| 5. | 10,00 | | 90,00 | 15,00 | 150,00 | | 1.108,20 |
| Skupaj | 100,00 | 110,00 | | | 1.350,00 | 1.241,80 | |

Legenda:

* drseča povprečna cena = $1.360/130 = 10,46$ €

** drseča povprečna cena = $1.677/140 = 11,98$ €

Iz Tabele 9 je razvidno, da znaša nabavna vrednost prodanega blaga po metodi drsečih povprečnih cen v predvidenem obdobju 1.241,8 €. Stanje zalog materiala na dan 31. 12. 2008 pa znaša 1.108,2 €.

Tabela 10: Primer knjiženja – DRSEČE POVPREČNE CENE

| Zap. št. | Vsebina | Konto | V breme | V dobro |
|----------|---|------------|--------------------|---------|
| | Začetno stanje zalog materiala | 310 | 1.000,00 | |
| 1. | Nakup materiala (30 x 12) Obveznost do dobavitelja | 310 220 | 360,00 | 360,00 |
| 2. | Stroški materiala (50 x 10,46) Zaloga materiala | 400 310 | 523,00 | 523,00 |
| 3. | Nakup materiala (60 x 14) Obveznost do dobavitelja | 310 220 | 840,00 | 840,00 |
| 4. | Stroški materiala (60 x 11,98) Zaloga materiala | 400 310 | 718,80 | 718,80 |
| 5. | Nakup materiala (10 x 15) Obveznost do dobavitelja | 310 220 | 150,00 | 150,00 |
| Skupaj | Stroški materiala Zaloga materiala | 400 310 | 1.241,8 1.108,2 | |

V Tabeli 11 je prikazan izkaz poslovnega izida po metodi vloge odhodkov za metode vrednotenja zalog po zaporednih cenah, tehtanih povprečnih cenah in drsečih povprečnih cenah. V njem je ugotovljen davek od dohodka pravnih oseb ter čisti poslovni izid obdobja za različne metode vrednotenja zalog. Predvidela sem, da je stopnja davka od dohodka pravnih oseb 20 %. Za boljšo preglednost tabele so vrednosti za različne metode prikazane v stolpcih ena ob drugi. Na tak način je lažja primerjava posameznih vrednosti za določeno postavko. Zaradi enakega razloga so tudi izpuščene določene postavke, ki ne igrajo poglavitne vloge pri predstavitvi. Tako ni finančnih prihodkov in odhodkov, zaradi česar je poslovni izid iz rednega delovanja enak poslovnemu izidu iz poslovanja.

Tabela 11: Izkaz poslovnega izida proizvodnega podjetja po različnih metodah vrednotenja zalog

| | | FIFO | TEHTANE POVPREČNE CENE | DRSEČE POVPREČNE CENE |
|--|-------------------------|---------------|------------------------------|-----------------------------|
| Čisti prihodki iz prodaje | 1 | 2.000,00 | 2.000,00 | 2.000,00 |
| Proizvajalni stroški prodanih proizvodov | 2 | 1.120,00 | 1.217,80 | 1.241,80 |
| <i>Kosmati poslovni izid iz prodaje</i> | <i>3 = 1 + 2</i> | 880,00 | 782,20 | 758,20 |
| Stroški prodajanja in splošnih dejavnosti | 4 | 740,00 | 740,00 | 740,00 |
| Drugi poslovni prihodki | 5 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Poslovni izid iz rednega delovanja | 6 = 3 - 4 + 5 | 240,00 | 142,20 | 118,20 |
| Davek iz dobička (20 %) | 7 = 0,20 x 6 | 48,00 | 28,40 | 23,60 |
| Čisti poslovni izid poslovnega leta | 8 = 6 - 7 | 192,00 | 113,80 | 94,60 |

Po prikazu posameznih zgoraj opravljenih simulacij lahko ugotovimo, da je poslovni izid najvišji pri metodi zaporednih cen in najnižji pri metodi drsečih povprečnih cen. Prav tako je za višino plačila davka od dohodka pravnih oseb pomembno, katera metoda naj se uporabi. Metoda, ki v danih razmerah gibanja cen zagotavlja višji poslovni izid, istočasno zahteva višje plačilo davka od dohodka pravnih oseb ter obratno; metoda, ki zagotavlja nižji poslovni izid, zahteva nižje plačilo davka. Za podjetja je zelo pomembno, kateri cilj želijo doseči. Načeloma morajo izbirati med tem, ali želijo prikazovati višji poslovni izid in pri tem plačati več davka ali pa prikažejo nižji poslovni izid in plačajo manj davka.

5.4 Vpliv vrednotenja metod porabe zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov na računovodski in davčni izid

Količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po:

– proizvodjalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu,

- z zoženo lastno ceno ali
- spremenljivimi proizvajalnimi stroški v ožjem pomenu.

Po SRS 4.35 (2006) so proizvajalni stroški v ožjem pomenu proizvajalni stroški, ki nastajajo v procesu proizvodnje; v širšem pomenu pa nastajajo do dokončanja procesa proizvodnje in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja.

Prav tako SRS 4.35 (2006) opredeljujejo pojem zožene lastne cene. Le-ta obsega proizvajalne stroške v ožjem pomenu: posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodaje in posredne stroške splošnih služb; ne zajema pa neposrednih stroškov prodaje in stroškov izposojanja. V primeru, da obsega tudi stroške izposojanja, govorimo o polni lastni ceni proizvedenih proizvodov.

Spremenljivi proizvajalni stroški so poleg neposrednih proizvajalnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvajalnih stroškov.

V nadaljevanju je obravnavan primer vpliva izbrane računovodske usmeritve za vrednotenje zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje na poslovni in davčni izid v izbranem podjetju. Pri izračunu zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje smo uporabili celotne stroške v izbranem podjetju.

Obravnavano podjetje ima neposredni stroškovni mesti I in II, na katerih po delovnih nalogih izdeluje le proizvoda A in B. Podjetje, ki se ukvarja s proizvodnjo prehrane, je v prvem tromesečju obračunskega leta načrtovala proizvodnjo 450.000 enot proizvoda A, od katerih jih je v obračunskem obdobju izdelala 400.000 enot (50.000 enot je ostalo nedokončanih) in 350.000 enot proizvoda B, ki so bili v obračunskem obdobju vsi dokončani.

Poleg neposrednih izdelavnih stroškovnih mest I in II ima naše podjetje še posredni stroškovni mesti I in II, na katerih nastajajo splošni proizvajalni stroški (»režija« neposrednih izdelavnih stroškovnih mest I in II) nabave, uprave in prodaje.

Tabela 12: Stroški opazovanega obračunskega obdobja

| Konto | Vrsta stroška | Strošek skupaj | Neposredni stroškovni mesti | | Posredna stroškovna mesta | | | | |
|-------|-------------------------------|------------------|-----------------------------|----------------|---------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| | | | I | II | "Režija" | | Nabava | Uprava | Prodaja |
| | | | | | I | II | | | |
| 400 | Stroški materiala | 960.000 | 531.000 | 351.000 | 8.000 | 12.000 | 5.000 | 5.000 | 48.000 |
| 401 | Stroški pomožnega materiala | 200.000 | 59.000 | 39.000 | 7.000 | 10.000 | 50.000 | 0 | 35.000 |
| 402 | Stroški energije | 274.000 | 118.000 | 120.000 | 4.000 | 8.000 | 7.000 | 8.000 | 9.000 |
| 413 | Najemnine | 100.000 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 100.000 | 0 |
| 414 | Povračila stroškov zaposlenim | 97.000 | 10.000 | 15.000 | 5.000 | 7.000 | 15.000 | 30.000 | 15.000 |
| 43 | Amortizacija | 413.000 | 150.000 | 200.000 | 22.000 | 15.000 | 7.000 | 15.000 | 4.000 |
| 74 | Drugi stroški obresti | 200.000 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 200.000 | 0 |
| 47 | Stroški dela | 680.000 | 170.000 | 200.000 | 50.000 | 75.000 | 60.000 | 80.000 | 45.000 |
| 48 | Drugi stroški | 10.000 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 10.000 | 0 |
| | Skupaj stroški | 2.934.000 | 1.038.000 | 925.000 | 96.000 | 127.000 | 144.000 | 448.000 | 156.000 |

v €

V nadaljevanju je izračunana vrednost nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov ter čisti dobiček (pred obdavčitvijo) po vseh metodah obračunavanja porabe zalog, ki smo jih zgoraj že omenili. Če želimo prikazati razlike med posameznimi metodami, potrebujemo še dodatne postavke, in sicer:

- v obračunskem obdobju smo prodali 375.000 enot proizvoda A po ceni 5 € na enoto in 340.000 enot proizvoda B po ceni 4 € na enoto; kupcem prištejemo še 20 % DDV. Ker gre za prehrabeno podjetje, lahko del svojih proizvodov namenimo za lastne potrebe v obliki usredstvenih lastnih proizvodov. Predpostavimo, da gre za 200 enot proizvoda A in 50 enot proizvoda B v usredstvenje;
- neposredni stroški prodaje so 35.000 €;
- spremenljivi del splošnih proizvodnih stroškov neposrednega izdelavnega stroškovnega mesta I je 44.000 €, neposrednega izdelavnega stroškovnega mesta II pa 56.000 €;
- merilo za prenos splošnih stroškov nabave, uprave in prodaje na neposredna stroškovna mesta so neposredni stroški materiala.

Vrednotenje s proizvodnimi stroški

Ta način razvidovanja in presojanja je pogost v tuji teoriji in praksi. Tudi SRS 2006 mu dajejo prednost in ga priporočajo pri vrednotenju nedokončane proizvodnje, polproizvodov, sestavnih delov in dokončanih proizvodov kot nekakšno normalno vrednotenje. Tako SRS 17.15 (2006) pravi, da se pri enakomernejšem prodajanju in neenakomernem proizvodjanju v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po spremenljivih proizvodnih stroških. V takšnem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz spremenljivih proizvodnih in spremenljivih neproizvodnih stroškov prodanih količin ter stalnih stroškov, obračunanih v obračunskem obdobju.

Tradicionalna računovodska teorija in praksa vidita v računovodenju ustvarjanja poslovnih učinkov po proizvodnih stroških mnoge razloge za njegovo uporabo, in sicer (Koletnik, 2004, str. 264):

- dodano vrednost proizvodov ustvarjajo proizvodni procesi, zato je upravičeno pričakovati, da bomo s prodajno ceno proizvoda nadomestili vse proizvodne stroške;
- neproizvodni procesi niso glavni nosilci dodane vrednosti, zato ni zagotovila, da bomo lahko s prihodnjimi prihodki pokrili tovrstne stroške – gre za žrtvovane stroške oziroma za stroške obdobja, v katerem so nastali, in jih je treba pokriti v istem obdobju;
- nekateri neproizvodni stroški se bodo pojavili šele pri skladiščenju ali celo pri prodaji proizvoda, zato ni razlogov, da jih vključimo v vrednost nedokončane ali dokončane proizvodnje – gre za stroške skladiščenja, odpreme proizvodov kupcem in podobno.

Slabost obravnavane metode se kaže v nepoznavanju vseh stroškov, ki pripadajo posameznemu proizvodu ali storitvi. Težko je določiti mejno prodajno ceno, pa tudi koeficienti učinkovitosti in gospodarnosti imajo omejeno izrazno vrednost. Druge slabosti so podobne tistim, ki so predstavljene v računovodstvu ustvarjanja učinkov po spremenljivih stroških.

Tabela 13: Metoda proizvajalnih stroškov

Vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov s proizvajalnimi stroški

v €

| Konto | Vrsta stroška | Neposredni stroškovni mesti | | Posredna stroškovna mesta | | | | |
|-------|-------------------------------|-----------------------------|----------------|---------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| | | I | II | "Režija" | | Nabava | Uprava | Prodaja |
| | | | | I | II | | | |
| 400 | Stroški materiala | 531.000 | 351.000 | 8.000 | 12.000 | 5.000 | 5.000 | 48.000 |
| 401 | Stroški pomožnega materiala | 59.000 | 39.000 | 7.000 | 10.000 | 50.000 | 0 | 35.000 |
| 402 | Stroški energije | 118.000 | 120.000 | 4.000 | 8.000 | 7.000 | 8.000 | 9.000 |
| 413 | Najemnine | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 100.000 | 0 |
| 414 | Povračila stroškov zaposlenim | 10.000 | 15.000 | 5.000 | 7.000 | 15.000 | 30.000 | 15.000 |
| 43 | Amortizacija | 150.000 | 200.000 | 22.000 | 15.000 | 7.000 | 15.000 | 4.000 |
| 74 | Drugi stroški obresti | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 200.000 | 0 |
| 47 | Stroški dela | 170.000 | 200.000 | 50.000 | 75.000 | 60.000 | 80.000 | 45.000 |
| 48 | Drugi stroški | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 10.000 | 0 |
| | Skupaj stroški | 1.038.000 | 925.000 | 96.000 | 127.000 | 144.000 | 448.000 | 156.000 |

| | | | | | | | |
|--|--------|---------|---------|----------|--|--|--|
| Prenos splošnih proizvajalnih stroškov | 96.000 | 127.000 | -96.000 | -127.000 | | | |
|--|--------|---------|---------|----------|--|--|--|

| | | | | | | | |
|----------------------|-----------|-----------|---|---|---------|---------|---------|
| Proizvajalni stroški | 1.134.000 | 1.052.000 | 0 | 0 | 144.000 | 448.000 | 156.000 |
|----------------------|-----------|-----------|---|---|---------|---------|---------|

| | |
|----------------|-----------|
| Vrednost zalog | 2.186.000 |
|----------------|-----------|

| | |
|--|---------|
| Stroški, ki postanejo odhodki obračunskega obdobja (748.000-200.000=548.000) | 548.000 |
|--|---------|

Tabela 13 prikazuje, da znaša vrednost zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov 2.186.000 €. Znesek v višini 748.000 € je šel direktno med odhodke. V nadaljevanju je prikazano še knjiženje teh poslovnih dogodkov v dnevniku po posameznih kontih. Hkrati je dodan rezultat v primeru vrednotenja zalog po proizvajalnih stroških.

Knjiženje v dnevniku in na kontih (I. različica izkaza poslovnega izida)

| Zap. št. | Vsebina | Konto | V breme | V dobro |
|----------|---|-------|-----------|-----------|
| 1. | Obračun proizvodnje: | | | |
| | * proizvodnja A (450.000x2,52) | 600/A | 1.134.000 | |
| | * proizvodnja B (350.000x3,01) | 600/B | 1.052.000 | |
| | * prenos stroškov v zaloge | | | 2.186.000 |
| 2. | Obračun proizvodov A: | | | |
| | * zaloga proizvodov (400.000x2,52) | 630/A | 1.008.000 | |
| | * nedokončana proizvodnja | 600/A | | 1.008.000 |
| 3. | Obračun proizvodov B: | | | |
| | * zaloga proizvodov (350.000x3,01) | 630/B | 1.052.000 | |
| | * nedokončana proizvodnja | 600/B | | 1.052.000 |
| 4. | Obračun posrednih stroškov: | | | |
| | * splošni stroški nabave, uprave in prodaje | 703 | 548.000 | |
| | * prenos stroškov neposredno v odhodke | 491 | | 548.000 |
| 5. | Terjatve do kupcev | 120 | 3.882.000 | |
| | Prihodki od prodaje proizvodov | 760 | | 3.235.000 |
| | Obveznosti za obračunani DDV | 260 | | 647.000 |
| 6. | Usredstvenje lastnih proizvodov A: | | | |
| | * malice (200x2,52) | 473 | 504 | |
| | * usredstveni lastni proizvodi | 790 | | 504 |
| | Usredstvenje lastnih proizvodov B: | | | |
| | * malice (50x3,01) | 473 | 150 | |
| | * usredstveni lastni proizvodi | 790 | | 150 |
| 7. | Poslovni odhodki za prodane proizvode: | | | |
| | * vrednost prodanih zalog proizvodov | 700 | 945.000 | |
| | * zaloge A (375.000x2,52) | 630/A | | 945.000 |
| 8. | Poslovni odhodki za prodane proizvode: | | | |
| | * vrednost prodanih zalog proizvodov | 700 | 1.021.943 | |
| | * zaloge B (340.000x3,01) | 630/B | | 1.021.943 |
| 9. | Poslovni odhodki za usredstvene lastne proizvode: | | | |
| | * vrednost lastnih usredstvenih zalog | 701 | 504 | |
| | * zaloge A (200x2,52) | 630/A | | 504 |
| 10. | Poslovni odhodki za usredstvene lastne proizvode: | | | |
| | * vrednost lastnih usredstvenih zalog | 701 | 150 | |
| | * zaloge B (50x3,01) | 630/B | | 150 |

v €

| Poslovni izid pred obdavčitvijo: | |
|--|----------------|
| Poslovni prihodki od prodanih proizvodov (760) | 3.235.000 |
| + prihodki od uporabe lastnih proizvodov A (790) | 504 |
| + prihodki od uporabe lastnih proizvodov B (790) | 150 |
| - poslovni odhodki (700) | 1.966.943 |
| - odhodki pri uporabi lastnih proizvodov (701) | 654 |
| - drugi poslovni odhodki (703) | 548.000 |
| - odhodki za obresti (740) | 200.000 |
| = razlika med prihodki in odhodki pri prodaji | 520.057 |

Vrednotenje z zoženo lastno ceno

SRS 17.14 (2006) pravi, da se pri enakomernem proizvodjanju in neenakomernem prodajanju v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po zoženi lastni ceni. V takšnem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz zožene lastne cene prodanih količin in iz neposrednih stroškov prodajanja, obračunanih v obračunskem obdobju.

Prednost takšnega vrednotenja zalog vidimo predvsem v nižjem vrednostnem obsegu zalog, kar za podjetje pomeni manjši obseg potrebnih obratnih sredstev. Tudi sestavljanje obračunov stroškov je lažje, saj na stroškovne nosilce ni več potrebno prenašati posrednih stroškov nakupa prodaje in splošnih dejavnosti.

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

Tabela 14: Metoda zožene lastne cene

| Vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov z zoženo lastno ceno | | | | | | | | | v € |
|---|--|-----------------------------|------------------|---------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-----|
| Konto | Vrsta stroška | Neposredni stroškovni mesti | | Posredna stroškovna mesta | | | | | |
| | | I | II | "Režija" | | Nabava | Uprava | Prodaja | |
| | | | | I | II | | | | |
| 400 | Stroški materiala | 531.000 | 351.000 | 8.000 | 12.000 | 5.000 | 5.000 | 48.000 | |
| 401 | Stroški pomožnega materiala | 59.000 | 39.000 | 7.000 | 10.000 | 50.000 | 0 | 35.000 | |
| 402 | Stroški energije | 118.000 | 120.000 | 4.000 | 8.000 | 7.000 | 8.000 | 9.000 | |
| 413 | Najemnine | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 100.000 | 0 | |
| 414 | Povračila stroškov zaposlenim | 10.000 | 15.000 | 5.000 | 7.000 | 15.000 | 30.000 | 15.000 | |
| 43 | Amortizacija | 150.000 | 200.000 | 22.000 | 15.000 | 7.000 | 15.000 | 4.000 | |
| 74 | Drugi stroški obresti | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 200.000 | 0 | |
| 47 | Stroški dela | 170.000 | 200.000 | 50.000 | 75.000 | 60.000 | 80.000 | 45.000 | |
| 48 | Drugi stroški | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 10.000 | 0 | |
| | Skupaj stroški | 1.038.000 | 925.000 | 96.000 | 127.000 | 144.000 | 448.000 | 156.000 | |
| | Prenos splošnih proizvajalnih stroškov | 96.000 | 127.000 | -96.000 | -127.000 | | | | |
| | Proizvajalni stroški | 1.134.000 | 1.052.000 | 0 | 0 | 144.000 | 448.000 | 156.000 | |
| | Prenos splošnih stroškov nabave | 86.400 | 57.600 | 0 | 0 | -144.000 | | | |
| | Prenos splošnih stroškov uprave | 148.800 | 99.200 | 0 | 0 | 0 | -248.000 | | |
| | Prenos splošnih stroškov prodaje | 72.600 | 48.400 | 0 | 0 | 0 | 0 | -121.000 | |
| | Zožena lastna cena | 1.441.800 | 1.257.200 | 0 | 0 | 0 | 200.000 | 35.000 | |

| | |
|----------------|-----------|
| Vrednost zalog | 2.699.000 |
|----------------|-----------|

| | |
|--|--------|
| Stroški, ki postanejo odhodki obračunskega obdobja (235.000-200.000=35.000) | 35.000 |
|--|--------|

Tabela 14 prikazuje, da znaša vrednost zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov 2.699.000 €. Znesek v višini 235.000 € je šel direktno med odhodke. Prav tako je prikazano knjiženje teh poslovnih dogodkov v dnevniku po posameznih kontih in končni rezultat v primeru vrednotenja zalog po zoženi lastni ceni.

Knjiženje v dnevniku in na kontih (I. različica izkaza poslovnega izida)

| Zap. št. | Vsebina | Konto | V breme | V dobro |
|----------|---|-------|-----------|-----------|
| 1. | Obračun proizvodnje: | | | |
| | * proizvodnja A (450.000x3,25) | 600/A | 1.441.800 | |
| | * proizvodnja B (350.000x3,63) | 600/B | 1.257.200 | |
| | * prenos stroškov v zaloge | | | 2.699.000 |
| 2. | Obračun proizvodov A: | | | |
| | * zaloge proizvodov (400.000x3,25) | 630/A | 1.281.600 | |
| | * nedokončana proizvodnja | 600/A | | 1.281.600 |
| 3. | Obračun proizvodov B: | | | |
| | * zaloge proizvodov (350.000x3,63) | 630/B | 1.257.200 | |
| | * nedokončana proizvodnja | 600/B | | 1.257.200 |
| 4. | Obračun posrednih stroškov: | | | |
| | * neposredni stroški prodaje | 703 | 35.000 | |
| | * prenos stroškov neposredno v odhodke | 491 | | 35.000 |
| 5. | Terjatve do kupcev | 120 | 3.882.000 | |
| | Prihodki od prodaje proizvodov | 760 | | 3.235.000 |
| | Obveznosti za obračunani DDV | 260 | | 647.000 |
| 6. | Usredstvenje lastnih proizvodov A: | | | |
| | * malice (200x3,25) | 473 | 641 | |
| | * usredstveni lastni proizvodi | 790 | | 641 |
| | Usredstvenje lastnih proizvodov B: | | | |
| | * malice (50x3,63) | 473 | 180 | |
| | * usredstveni lastni proizvodi | 790 | | 180 |
| 7. | Poslovni odhodki za prodane proizvode: | | | |
| | * vrednost prodanih zalog proizvodov | 700 | 1.201.500 | |
| | * zaloge A (375.000x3,25) | 630/A | | 1.201.500 |
| 8. | Poslovni odhodki za prodane proizvode: | | | |
| | * vrednost prodanih zalog proizvodov | 700 | 1.221.280 | |
| | * zaloge B (340.000x3,63) | 630/B | | 1.221.280 |
| 9. | Poslovni odhodki za usredstvene lastne proizvode: | | | |
| | * vrednost lastnih usredstvenih zalog | 701 | 641 | |
| | * zaloge A (200x3,25) | 630/A | | 641 |
| 10. | Poslovni odhodki za usredstvene lastne proizvode: | | | |
| | * vrednost lastnih usredstvenih zalog | 701 | 180 | |
| | * zaloge B (50x3,63) | 630/B | | 180 |

| Poslovni izid pred obdavčitvijo: | |
|--|----------------|
| Poslovni prihodki od prodanih proizvodov (760) | 3.235.000 |
| + prihodki od uporabe lastnih proizvodov A (790) | 641 |
| + prihodki od uporabe lastnih proizvodov B (790) | 180 |
| - poslovni odhodki (700) | 2.422.780 |
| - odhodki pri uporabi lastnih proizvodov (701) | 820 |
| - drugi poslovni odhodki (703) | 35.000 |
| - odhodki za obresti (740) | 200.000 |
| = razlika med prihodki in odhodki pri prodaji | 577.220 |

Vrednotenje s spremenljivimi stroški

V računovodstvu ustvarjanja poslovnih učinkov se lahko odločimo za razvidovanje in presojanje po spremenljivih stroških, kjer so predmet obravnave le spremenljivi stroški na začnih in končnih stroškovnih nosilcih. Ta metoda ima prednosti in slabosti.

Prednosti računovodenja po spremenljivih stroških (Koletnik, 2004, str. 266):

- manjša vrednost nedokončane proizvodnje in zalog polproizvodov, sestavnih delov in dokončanih proizvodov; s tem je manjša tudi vrednost obratnih sredstev;
- poenostavljeno obračunavanje poslovanja, saj po nosilcih spremljamo zgolj spremenljive stroške;
- stvarnejše stroškovne vrednosti učinkov, ker se vsi stroški po enoti učinka ne spreminjajo zaradi sprememb v obsegu dejavnosti;
- razumljivejši poslovni izid in hitrejši obračun, še posebno če uporabljamo ocenjene ali standardne spremenljive stroške;
- poenostavljeno predračunavanje stroškov in poslovnih izidov;
- poenostavljen predračun stroškov učinkov s prispevkom za kritje po posameznih učinkih in skupinah učinkov;
- poenostavljeno presojanje stroškov po stroškovnih mestih.

Slabosti računovodenja po spremenljivih stroških (Koletnik, 2004, str. 266):

- popolnih podatkov o stroških po nosilcih ni; sredstva so zaradi majhnega vrednotenja nedokončane proizvodnje in zalog polproizvodov, sestavnih delov in dokončanih proizvodov prikazana nerealno;
- z računovodskimi poročili omogočimo vodenje kratkoročne cenovne politike;
- ločevanje stalnih in spremenljivih stroškov je težavno;
- skrb za gospodarjenje pri stalnih stroških je zmanjšana.

Tabela 15: Metoda spremenljivih stroškov

| Vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov s spremenljivimi stroški | | | | | | | | | v € |
|---|--|-----------------------------|----------------|---------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-----|
| Konto | Vrsta stroška | Neposredni stroškovni mesti | | Posredna stroškovna mesta | | | | | |
| | | I | II | "Režija" | | Nabava | Uprava | Prodaja | |
| | | | | I | II | | | | |
| 400 | Stroški materiala | 531.000 | 351.000 | 8.000 | 12.000 | 5.000 | 5.000 | 48.000 | |
| 401 | Stroški pomožnega materiala | 59.000 | 39.000 | 7.000 | 10.000 | 50.000 | 0 | 35.000 | |
| 402 | Stroški energije | 118.000 | 120.000 | 4.000 | 8.000 | 7.000 | 8.000 | 9.000 | |
| 413 | Najemnine | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 100.000 | 0 | |
| 414 | Povračila stroškov zaposlenim | 10.000 | 15.000 | 5.000 | 7.000 | 15.000 | 30.000 | 15.000 | |
| 43 | Amortizacija | 150.000 | 200.000 | 22.000 | 15.000 | 7.000 | 15.000 | 4.000 | |
| 74 | Drugi stroški obresti | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 200.000 | 0 | |
| 47 | Stroški dela | 170.000 | 200.000 | 50.000 | 75.000 | 60.000 | 80.000 | 45.000 | |
| 48 | Drugi stroški | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 10.000 | 0 | |
| | Skupaj stroški | 1.038.000 | 925.000 | 96.000 | 127.000 | 144.000 | 448.000 | 156.000 | |
| | <i>Spremenljivi splošni proizvodjalni stroški</i> | 44.000 | 56.000 | -44.000 | -56.000 | | | | |
| | Skupaj | 1.082.000 | 981.000 | 52.000 | 71.000 | 144.000 | 448.000 | 156.000 | |
| | Vrednost zalog | 2.063.000 | | | | | | | |
| | Stroški, ki postanejo odhodki obračunskega obdobja (871.000-200.000=671.000) | | | 671.000 | | | | | |

Knjiženje v dnevniku in na kontih (I. različica izkaza poslovnega izida)

| Zap. št | Vsebina | Konto | V breme | V dobro |
|---------|---|-------|-----------|-----------|
| 1. | Obračun proizvodnje: | | | |
| | * proizvodnja A (450.000x3,25) | 600/A | 1.082.000 | |
| | * proizvodnja B (350.000x3,63) | 600/B | 981.000 | |
| | * prenos stroškov v zaloge | | | 2.063.000 |
| 2. | Obračun proizvodov A: | | | |
| | * zaloga proizvodov (400.000x2,40) | 630/A | 961.778 | |
| | * nedokončana proizvodnja | 600/A | | 961.778 |
| 3. | Obračun proizvodov B: | | | |
| | * zaloga proizvodov (350.000x2,80) | 630/B | 981.000 | |
| | * nedokončana proizvodnja | 600/B | | 981.000 |
| 4. | Obračun posrednih stroškov: | | | |
| | Stalni del splošnih proizvodnih stroškov I in II, nabave in uprave (razen odhodkov obresti in prodaje): | 703 | 871.000 | |
| | * prenos stroškov neposredno v odhodke | 491 | | 871.000 |
| 5. | Terjatve do kupcev | 120 | 3.882.000 | |
| | Prihodki od prodaje proizvodov | 760 | | 3.235.000 |
| | Obveznosti za obračunani DDV | 260 | | 647.000 |
| 6. | Usredstvenje lastnih proizvodov A: | | | |
| | * malice (200x2,40) | 473 | 481 | |
| | * usredstveni lastni proizvodi | 790 | | 481 |
| | Usredstvenje lastnih proizvodov B: | | | |
| | * malice (50x2,80) | 473 | 140 | |
| | * usredstveni lastni proizvodi | 790 | | 140 |
| 7. | Poslovni odhodki za prodane proizvode: | | | |
| | * vrednost prodanih zalog proizvodov | 700 | 901.667 | |
| | * zaloga A (375.000x2,40) | 630/A | | 901.667 |
| 8. | Poslovni odhodki za prodane proizvode: | | | |
| | * vrednost prodanih zalog proizvodov | 700 | 952.971 | |
| | * zaloga B (340.000x2,80) | 630/B | | 952.971 |
| 9. | Poslovni odhodki za usredstvene lastne proizvode: | | | |
| | * vrednost lastnih usredstvenih zalog | 701 | 481 | |
| | * zaloga A (200x2,40) | 630/A | | 481 |
| 10. | Poslovni odhodki za usredstvene lastne proizvode: | | | |
| | * vrednost lastnih usredstvenih zalog | 701 | 140 | |
| | * zaloga B (50x2,80) | 630/B | | 140 |

| Poslovni izid pred obdavčitvijo: | |
|--|----------------|
| Poslovni prihodki od prodanih proizvodov (760) | 3.235.000 |
| + prihodki od uporabe lastnih proizvodov A (790) | 481 |
| + prihodki od uporabe lastnih proizvodov B (790) | 140 |
| - poslovni odhodki (700) | 1.854.638 |
| - odhodki pri uporabi lastnih proizvodov (701) | 621 |
| - drugi poslovni odhodki (703) | 871.000 |
| - odhodki za obresti (740) | 200.000 |
| = razlika med prihodki in odhodki pri prodaji | 309.362 |

Tabela 15 prikazuje še način vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov po spremenljivih stroških, njegovo knjiženje in končni rezultat ob uporabi te metode.

Načini vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje različno vplivajo na poslovni izid, ki posledično vpliva na davčni izid in s tem na davek od dohodka pravnih oseb, ki ga bo podjetje moralo plačati državi. Če je proizvodnja enaka prodaji, so zaloge proizvodov nespremenjene. Odhodki so si zato pri različnih metodah vrednotenja enaki. To pomeni, da je na koncu dobiček pri vseh metodah enak, s tem pa tudi davek od dohodka pravnih oseb. Ob večji proizvodnji in manjši prodaji se začnejo zaloge kopičiti, kar pomeni, da so odhodki najvišji pri metodi spremenljivih proizvodnih stroškov in najnižji pri metodi zožene lastne cene. Dobiček je zato nižji pri metodi spremenljivih proizvodnih stroškov in višji pri metodi zožene lastne cene. Ravno obratna je situacija, ko je proizvodnja manjša od prodaje. Zaloge se zmanjšujejo, odhodki pa so pri metodi spremenljivih proizvodnih stroškov nižji in višji pri metodi zožene lastne cene. Dobiček je tako višji pri metodi spremenljivih proizvodnih stroškov in nižji pri metodi zožene lastne cene.

Na kratek rok je metoda vrednotenja zalog pomembna, saj vpliva na poslovni in davčni izid; na dolgi rok pa metoda ni tako pomembna.

SKLEP

Izbira sistema uravnavanja zalog je racionalna odločitev podjetja s ciljem povečanja učinkovitosti procesa gospodarjenja zalog in zagotavljanja ustrezne ravni zalog. Glavni namen magistrskega dela je bil pokazati vpliv zalog materiala, nedokončanih in dokončanih proizvodov na poslovni in davčni izid.

Zaloge kot vrsta gibljivih sredstev, ki so potreben pogoj za delovanje proizvodnega podjetja, se v času proizvodnega procesa kontinuirano preoblikujejo iz ene pojavne oblike v drugo, vežejo velika finančna sredstva in s tem povzročajo stroške. Različna podjetja imajo zaradi svojega proizvodnega oziroma prodajnega programa zelo različen obseg in višino naložb v posamezne oblike zalog. Zaloge imajo najnižjo stopnjo likvidnosti, kar pomeni, da je potreben daljši časovni interval za preoblikovanje v denar. Za podjetje predstavljajo manj donosna vložena sredstva, ki povzročajo velike stroške.

Podjetja brez zalog ne morejo delovati. Različne službe imajo nasprotujoče si interese glede zalog. Prodajna služba teži k večjim zalogam zaradi hitrejšega reagiranja na povpraševanje kupcev, prav tako proizvodnja. Pomanjkanje zalog surovin, materialov, rezervnih delov in nedokončanih proizvodov lahko povzroči prekinjanje in zaostajanje procesov. Obratno pa finance zahtevajo majhne zaloge, ker le-te predstavljajo vezan denar.

Analiziranje in ugotavljanje optimalne velikosti zalog je zelo zahtevna naloga podjetja. Slednja z oblikovanjem zalog odpravljajo negotovosti pri ponudbi in povpraševanju izdelkov ter ustvarjajo višjo raven zadovoljivosti zahtev kupcev. Istočasno so grožnja podjetjem glede donosnosti, saj predstavljajo vezan kapital, ki bi ga lahko investirali v bolj donosne naložbe. Podjetja se morajo odločiti za takšen sistem vodenja, upravljanja in financiranja zalog, ki ne bo povzročal na eni strani prevelikih stroškov, na drugi strani pa bo omogočal in zagotavljal kontinuiran proces prodaje oziroma proizvodnje.

Pri zalogah ima pomembno funkcijo nabavna služba. Nabava kot poslovna funkcija v podjetju ima pomembno vlogo v poslovanju, saj zagotavlja pravočasno oskrbo proizvodnje z materialom in storitvami. S tem se zagotovi nemotena proizvodnja in pravočasna izdelava izdelka za kupca. Podjetje se lahko izogne neugodnim posledicam, ki bi jih imelo s problemi v proizvodnji zaradi vhodnih surovin. Pridobi si zaupanje kupcev, večjo prodajo, boljšo realizacijo in s tem boljši tržni delež. Nabavna funkcija pa ima velik neposreden vpliv na zniževanje stroškov. Pri izbiri ustreznih dobaviteljev, ki se iščejo čedalje bolj globalno, se da veliko narediti na znižanju stroškov nabave.

Največji pomen, ki sem ga izpostavila v magistrski nalogi je, kako različne metode vrednotenja zalog materiala in dokončanih proizvodov vplivajo na poslovni in s tem davčni izid. Prikazala sem, kako je vrednotenje in spremljanje zalog v praksi zahtevno računovodsko področje. Zahteva namreč pravilno spremljanje zalog in računovodskega znanja kot tudi poznavanje davčnih predpisov, poznavanje samega tehnološkega procesa proizvodnje, poznavanje organizacije ter drugih specifičnosti konkretnega podjetja. Glede same izvedbe je potrebno sodelovanje s strokovnjaki iz področja informatike.

V številnih podjetjih imajo zaradi potrebe po timskem delu različnih strokovnjakov probleme v zvezi z vodenjem zalog. Še posebej je to pogosto pri manjših podjetjih, ki imajo zunanje računovodstvo; materialno poslovanje spremljajo sami, saj se ne znajo organizirati in zunanjemu računovodstvu ne priskrbijo ustreznih podatkov za pravilno spremljanje zalog. Vendar pa je pri vseh področjih, ki zahtevajo znanje, še vedno človeški faktor najpomembnejši.

Večkrat sem omenila, da različne metode vrednotenja zalog privedejo do različnega čistega dobička posameznega podjetja. Pri vrednotenju zalog materiala velja, da je čisti dobiček najvišji v primeru vrednotenja zalog po metodi zaporednih cen, najnižji pa v primeru drsečih povprečnih cen. Kar se tiče vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov velja, da je v primeru velikega obsega proizvodnje in majhnega obsega prodaje, dobiček najvišji v primeru vrednotenja zalog po zoženi lastni ceni, najnižji pa pri metodi vrednotenja zalog po spremenljivih proizvodjalnih stroških. Če je obseg prodaje večji kot obseg proizvodnje obravnavanega obdobja, lahko trdimo, da je dobiček najvišji v primeru vrednotenja zalog po spremenljivih proizvodjalnih stroških in najnižji v primeru vrednotenja zalog po zoženi lastni ceni.

LITERATURA IN VIRI

1. Adam, E. & Ebert, R.J. (1989). *Production and Operations management: concepts, models, and behavior* (4th ed.). Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
2. Anupindi, R., Chopra, S., Desmukh, S.D., Van Mieghem, J.A. & Zemel, E. (1999). *Managing Business Process Flows*. Upper Saddle River New Jersey: Prentice-Hall.
3. Barsky, N.P. & Catanach, A.H. Jr. (2005). *Management Accounting: A Business Planning Approach*. Boston. New York: Houghton Mifflin Company.
4. Biloslavo, R. (1999). *Metode in modeli za management*. Koper: Visoka šola za management.
5. Bobič, J. (1992). *Revidiranje zalog. Specialistično delo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Bragg, S. (2005). *Inventory accounting – a comprehensive guide*. New Jersey: John Wiley & Sons.
7. Brigham, E.F. & Gapenski, L.C. (1999). *Intermediate Financial Management* (5th ed.) Orlando: The Dryden Press.
8. Brigham, E.F. & Daves, P.R. (2002). *Intermediate financial management* (7th ed.). South-Western/Thomson Learning.
9. Burkeljca, M. (1996). *Strateška kontrola v v Slovenski naftni družbi*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. Čížman, A. (2002). *Logistični management v organizaciji*. Kranj: Univerza v Mariboru, Fakulteta za organizacijske vede v Kranju, Moderna organizacija.
11. Dobler, D. W. & Burt, D. N. (1996). *Purchasing and supply management* (6th ed.) New York: The McGraw-Hill Companies, Inc.
12. Drury, C. (2004). *Management and Cost Accounting*. (6th ed.) London: Thomson Learning.
13. Horngren, C.T., Datar, S.M. & Foster, G. (2006). *Cost accounting: A Managerial Emphasis*. (12th ed.). B.k.; Pearson Prentice Hall.
14. Horvat, T., Guzina, B. & Mlakar, P. (2004). Uporaba zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi. Ljubljana: Časnik finance, št. 53.
15. Kaltnekar, Z. (1993). *Logistika v proizvodnem podjetju*. Kranj: Univerza v Mariboru, Fakulteta za organizacijske vede v Kranju, Moderna organizacija.
16. Kavčič, S., Klobučar, N. & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Koletnik, F. (1997). *Analiziranje računovodskih izkazov (bilanc)*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
18. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
19. Kotler, P. (2003). *Marketing Management* (11th ed.) Upper Saddle River New Jersey: Prentice-Hall/Pearson Education International.
20. Lipovec, F. (1997). *Razvita teorija organizacije*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Ljubič, T. (2006). *Operativni management proizvodnje*. Kranj: Moderna organizacija.
22. Logožar, K. (2004). *Poslovna logistika*. Ljubljana: Gospodarski Vestnik Izobraževanje.
23. Mattessich, R. (1987). *Prehistoric Accounting and the problem of Representation: On Recent Archeological Evidence of the Middle East from 8000 B.C. to 3000 B.C.* The Accounting Historians Journal, Atlanta: Academy of Accounting Historians.
24. McDonald, M. (1999). *Marketing plans* (5th ed.). Oxford: Butterworth-Heinemann.
25. Meigs, R. F., Meigs, M.A., Bettner, M. & Whittington, R. (1996). *Accounting. The Basis of Business Decisions* (10th ed.) New York: McFraw-Hill.

26. Mednarodni računovodski standard 2 – Zaloge. Uredba komisije (ES) št. 2238/2004 z dne 29. decembra 2004 o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede IFRS 1, MRS št. 1 do 10, 12 do 17, 19 do 24, 27 do 30, 40 in 41 ter SIC št. 1 do 7, 11 do 14, 18 do 27, 30 do 33 (1) *Uradni list Evropske unije*. (L 394, 47/2004).
27. Mihelj, M. (1999). Informacijska vrednost kazalnikov poslovanja iz zornega kota uporabnikov in njihove izrazne moči. Metode, modeli in orodja analiziranja ter poslovnega odločanja. *Zbornik referatov, 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije*. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovne analize.
28. Možina, S. et al., (2002). *Management: nova znanja za uspeh*. Radovljica: Didakta.
29. Porter, A. & Norton, L. (2001). *Financial Accounting: The impact on Decision Makers*. Orlando: Harcourt College Publishers.
30. Potočnik, V. (2000). *Komercialno poslovanje z osnovami trženja I*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
31. Potočnik, V. (2002). *Nabavno poslovanje s primeri iz prakse*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
32. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (2006). *Uradni list RS*. št. 141/2006 (30. 12. 2006).
33. Pučko, D. (1999). *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
34. Ryzin, G. (1998). *Analyzing Inventory cost and Service in Supply Chains*. New York: Columbia Business School.
35. Rozman, R. (2000). *Analiza in oblikovanje organizacije*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
36. Rusjan, B. (1999). *Management proizvodnje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
37. Rusjan, B. (2001). *Management proizvodnje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
38. Schmenner, R.W. (1993). *Production/operations management: from the inside out*. (5th ed.) New York: McGraw – Hill.
39. Sendelbah, M. (2002). *Stroškovno računovodstvo*. Celje: Poslovno-komercialna šola Celje, Višja strokovna šola.
40. Shogan, W. A. (1988). *Management Science*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
41. Slack, N. (1995). *Operation management*. London: Pitman Publishing.
42. *Slovenski računovodski standardi* (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
43. Turk, I., Kavčič, S. & Koželj, S. (2003). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
44. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., Koželj, S. & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo, Splošni del*. Ljubljana: Slovenski institut za revizijo.
45. Van Weele, A.J. (1998). *Nabavni management: analiza, planiranje in praksa*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
46. Waller, D. L. (1999). *Operations management: a supply chain approach*. London: International Thomson Business.
47. Wild, T. (1997). *Best Practice in Inventory Management*. New York: John Wiley & Sons.
48. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (2006). *Uradni list RS*. št. 117/06 (16. 11. 2006).
49. Zakon o davku na dodano vrednost (2006). *Uradni list RS*. št. 117/2006 (16. 11. 2006).
50. Zakon o davku na motorna vozila (2006). *Uradni list RS*. št. 72/2006 (11. 7. 2006).

51. Zakon o gospodarskih družbah (2006) *Uradni list RS*, št. 42/2006, (19. 04. 2006).
52. Žibret, B. (2008). *Strateška nabava*. Ljubljana: Planet GV.