

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO  
PROBLEMATIKA VREDNOTENJA IN SPREMLJANJA ZALOG V PODJETJU:  
KONKRETEN PRIMER

Ljubljana, januar 2005

BOJANA OGRINC

## IZJAVA

Študentka Bojana Ogrinc izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom mag. Simona Čadeža in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 10.01.2005

Podpis

# KAZALO

Uvod.....	1
1. <b>Opredelitev zalog.....</b>	<b>3</b>
1.1. <b>Osnovna pravila za vrednotenje in spremljanje ekonomskih kategorij.....</b>	<b>3</b>
1.2. <b>Vrednotenje zalog v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.....</b>	<b>4</b>
1.2.1. <b>Zaloge surovin in materiala.....</b>	<b>4</b>
1.2.2. <b>Zaloge blaga.....</b>	<b>8</b>
1.2.3. <b>Zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov.....</b>	<b>11</b>
2. <b>Predstavitev podjetja SMET d.o.o.....</b>	<b>13</b>
2.1. <b>Dejavnost podjetja in poslovni proces.....</b>	<b>13</b>
2.2. <b>Predlog za razčlenitev proizvodne in trgovinske dejavnosti.....</b>	<b>15</b>
3. <b>Vrednotenje in spremljanje zalog v podjetju SMET d.o.o. ....</b>	<b>17</b>
3.1. <b>Vrednotenje zalog.....</b>	<b>17</b>
3.1.1. <b>Zaloge materiala in blaga.....</b>	<b>17</b>
3.1.2. <b>Zaloge proizvodov.....</b>	<b>18</b>
3.2. <b>Opredelitev knjigovodskih listin in evidenc v poslovnem procesu z vidika pretoka materiala, blaga in proizvodov.....</b>	<b>20</b>
3.2.1. <b>Zaloge materiala.....</b>	<b>21</b>
3.2.2. <b>Zaloge proizvodov.....</b>	<b>23</b>
3.2.3. <b>Zaloge blaga.....</b>	<b>25</b>
3.3. <b>Opredelitev stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev.....</b>	<b>28</b>
3.4. <b>Popis zalog.....</b>	<b>32</b>
Sklep.....	35
Literatura.....	37
Viri.....	38
<b>Priloge</b>	

## Uvod

Računovodsko spremljanje in vrednotenje zalog predstavlja eno pomembnejših računovodskih opravil, tako z vidika teorije kot prakse. Hkrati pa je prav na področju spremljanja zalog podjetjem omogočena velika svoboda, tako da si vsako podjetje lahko najde rešitve, ki mu ustrezajo. Predvsem v manjših podjetjih se pogosto dogaja, da pravilno spremljanje in vrednotenje zalog zahteva veliko časa oziroma sredstev in se zato odločijo za poenostavitve. Toda kljub temu mora podjetje zagotoviti spremljanje in vrednotenje zalog v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju SRS), ki bo zadostilo vsaj potrebam zunanjega poročanja.

Problematiko spremljanja zalog bom predstavila na konkretnem primeru. Podjetje, ki sem ga izbrala za primer, sem poimenovala SMET d.o.o. Ime podjetja je izmišljeno (zaradi varovanja tajnosti podatkov), čeprav dejansko obstaja. Podjetje SMET d.o.o. opravlja proizvodno dejavnost reciklaže kovinskih ostankov in odpadkov ter dejavnost trgovine na debelo z ostanki in odpadki. Večino nabavljenega materiala oziroma trgovskega blaga predstavlja drobni odkup od fizičnih oseb. Material pri odkupu se vodi skupno, saj se pri odkupu večinoma ne ve, ali odkupljene surovine predstavljajo trgovsko blago ali reprodukcijski material. Družba je v letu 2003 vodila poslovanje na način, da je celotno dejavnost opredelila kot trgovino na debelo, prav tako v letu 2004, čeprav so se vodili proizvodni nalogi. Na proizvodnih nalogih je navedena le postavka materiala z vračunanim kalom, tako je vrednost proizvedenih količin dejansko manjša. Vsekakor pa takšen način vodenja zalog ni v skladu z SRS.

Glede na zgoraj navedeno, je cilj moje naloge, poiskati ustrezn rešitev za spremljanje zalog v podjetju SMET d.o.o., ki bo v skladu z SRS in zakonodajo.

Namen mojega diplomskega dela je obvladovanje politike zalog v podjetju SMET d.o.o.

Povzetek problematike, ki jo nameravam obdelati v diplomski nalogi:

- ločiti dejavnost trgovine od proizvodne dejavnosti (spremljanje sprememb in zaloge reprodukcijskega materiala, trgovskega blaga in proizvodov v ločenih skladiščih – količinsko in vrednostno – v okviru materialnega oziroma blagovnega knjigovodstva z vsemi predpisanimi elementi);
- opredeliti proizvodno dejavnost ter način vključevanja stroškov v količinsko enoto zaloge proizvoda na osnovi delovnih nalogov po posameznih vrstah stroškov glede na izbrano metodo vrednotenja proizvodnje;
- opredeliti evidence in dokumente v poslovnem procesu z vidika pretoka materiala, blaga in proizvodov;
- opredeliti stroškovna mesta in stroškovne nosilce.

Pri iskanju ustreznih rešitev sem upoštevala številne predpostavke oziroma značilnosti dotičnega podjetja, kot so velikost podjetja, lastniška struktura, vrsta dejavnosti in drugo.

Diplomsko delo je zgrajeno tako, da so na začetku posamezne teme obrovnavane teoretično, nato pa je teoretični del apliciran na prakso. V prvem poglavju bom opredelila teoretična izhodišča za spremljanje in vrednotenje zalog, kot jih določajo SRS. V drugem poglavju bom predstavila podjetje SMET d.o.o. tako z vidika dejavnosti kot z vidika organizacije. Tretje poglavje je jedro moje diplomske naloge. Tukaj bom opisala vrednotenje zalog materiala, blaga in proizvodov v podjetju SMET d.o.o. Nadalje bom opredelila evidence in knjigovodske listine v poslovnem procesu z vidika pretoka materiala, blaga in proizvodov. Predstavila bom tudi izbrane rešitve glede določitve stroškovnih mest in nosilcev, ki so jih v podjetju morali določiti, če so hoteli pravilno izkazovati zaloge. Nato sledi popis zalog, ki je pomembno računovodsko opravilo, saj se z njim preveri ali je stanje zalog, ki ga izkazujejo poslovne knjige usklajeno z dejanskim stanjem. Na koncu sledi še sklep, kjer bom podala še nekaj zaključnih misli.

## 1. Opredelitev zalog

### 1.1. Osnovna pravila za vrednotenje in spremljanje ekonomskih kategorij

V tem poglavju bom opisala osnovna izhodišča za vrednotenje in izkazovanje ekonomskih kategorij, torej tudi zalog, ki so sicer osrednja tema moje diplomske naloge.

V skladu s 63. členom Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) (2004) se morajo pri vrednotenju postavk v letnih računovodskih izkazih upoštevati naslednja splošna pravila vrednotenja:

- a) predpostavlja se nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja;
- b) uporaba metod vrednotenja se brez utemeljenih razlogov ne sme spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto; morebitne spremembe metod vrednotenja se opravijo na začetku poslovnega leta;
- c) treba je upoštevati načelo previdnosti, in sicer tako:
  - da se izkažejo samo dobički, ki so do bilančnega presečnega dne že uresničeni;
  - da se upoštevajo vsa predvidljiva tveganja in izgube, nastale v poslovnem letu ali v katerem od prejšnjih poslovnih let, tudi če ta tveganja oziroma izgube postanejo znane šele v obdobju po bilančnem presečnem dnevu do dneva izdelave letnih računovodskih izkazov;
  - amortizacijo in druge odpise je treba upoštevati ne glede na to, ali se poslovno leto konča z dobičkom ali z izgubo;
- d) odhodke in prihodke je treba upoštevati ne glede na to, kdaj so bili plačani oziroma prejeti;
- e) sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednotiti posamično;
- f) začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta.

Pri pripravi računovodskih izkazov je treba v skladu z določili 5. točke Uvoda v Slovenske računovodske standarde ter Kodeksa računovodskih načel družbe upoštevati naslednje temeljne računovodske predpostavke: strogo upoštevanje nastanka poslovnega dogodka, časovno neomejenost delovanja in upoštevanje resnične in poštene predstavitve.

Poslovodstvo družbe upošteva pri izbiri računovodskih usmeritev in odločanju o njihovi uporabi ter pri pripravljanju računovodskih izkazov štiri kakovostne zahteve, ki so navedene in pojasnjene v 5. točki Uvoda v računovodske standarde: razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost.

Pri računovodskem pojasnjevanju listine je treba dati prednost vsebini pred obliko. Računovodski izkazi morajo vsebovati vse postavke, ki so dovolj pomembne, da lahko vplivajo na ocene in odločitve.

Računovodstvo je sestavni del informacijskega sistema podjetja ter sestoji iz računovodskega predračunavanja, računovodskega evidentiranja in obračunavanja (knjigovodstva), računovodskega nadziranja ter računovodskega proučevanja (analiziranja).

Končna stopnja računovodskega predračunavanja, knjigovodstva, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja (analiziranja) je računovodsko informiranje. Računovodsko informiranje pomeni predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom.

## **1.2. Vrednotenje zalog v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi**

Zalogo obravnava SRS 4. Obdeluje razvrščanje zalog, priznavanje in odpravljanje priznanj zalog, začetno računovodsko merjenje zalog, prevrednotovanje zalog, uskupinjevanje zalog ter razkrivanje zalog. Vsebuje pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Zalogo opredeljuje na splošno kot sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodjanju za prodajo ali pa prodana v okviru rednega poslovanja.

Poznamo tri vrste zalog:

- zaloge surovin in materiala
  - zaloge blaga
  - zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov,
- ki bodo v nadaljevanju podrobneje predstavljene.

### **1.2.1. Zaloge surovin in materiala**

Zaloga materiala zajema količine v skladišču, dodelavi in predelavi pa tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel.

Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih (evidencah) in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in b) je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti. Za začetno priznavanje zalog pa je pomemben še tale stavek iz SRS 4: Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, ko se ob upoštevanju prevzema na podlagi ustreznih listin začne obvladovati.

Tako pridemo do pojma nabavna vrednost pridobljenih surovin in materiala. Sestavljajo jo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave. Med nevračljive nakupne dajatve se všteva tudi tisti DDV, ki se ne povrne.

Kot prva sestavina 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). Nakupna cena 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 pa 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 tisti 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; vračunajo se v zaračunanih zneskih. Težava pa nastane, če kupec nekatere omenjene neposredne stroške povzroči sam sebi (dovaža surovine ali material 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 izvornih 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 (Koželj, 2002, str.124). Zaradi sprotne sestavljanja nabavnih kalkulacij kupljenih zalog surovin in materiala kupec pogosto ne želi čakati na listine, ki dokazujejo nastanek neposrednih stroškov nabave. V takih 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 pa za načrtovano obračunsko obdobje upošteva nameravane spremembe glede oddaljenosti od dobaviteljev, predvideno inflacijo in podobno. Predračunane (kalkulativne) neposredne stroške knjižimo v breme konta obračuna nabave (recimo 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. Tako so zneski na kreditni strani



konta časovnih razmejitev predvideni, zneski na debetni strani konta časovnih razmejitev pa dejansko nastali neposredni stroški nabave. Med letom (recimo mesečno) pomaga analiza prometa konta časovnih razmejitev ugotovljati, ali je prvotno postavljeni odstotek, promile ali podobno treba v naslednjem obračunskem obdobju (recimo 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 večji od predvidenih; oziroma navzdol, če so bili dotlej zneski na kreditni strani večji od zneskov na debetni strani, kar pomeni, da so bili dejanski neposredni stroški nabave manjši od previdenih). Pri popravkih odstotkov neposrednih stroškov nabave recimo za naslednji mesec moramo upoštevati tudi morebitne nameravane spremembe dobaviteljev, njihovih pogojev, pričakovano inflacijo in drugo.

Na koncu leta pa je morebitni saldo na kontu časovnih razmejitev treba obrovnavati 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.

Nabavno ceno (vrednost) kupljenih količin surovin in materiala tvorijo tudi zneski zaračunane carine, če gre za uvoz. Od 1. julija 1999 pa imamo v Sloveniji Zakon o davku na dodano vrednost, po katerem pri nakupih tudi surovin in materiala od drugih zavezancev za obračunavanje in plačevanje DDV (ne pa pri nakupih od navezancev) praviloma vstopni DDV ni všteti v nabavno vrednost (razen kadar dela ali celotnega zneska zaračunanega DDV ni mogoče šteti kot odbitnega).

Po SRS 4 se kot material lahko šteje tudi drobni inventar z dobo koristnosti do leta dni, lahko pa tudi tisti z daljšo, če njegova posamična nabavna cena ne presega tolarske vrednosti 100 eurov. Drobni inventar, dan v uporabo, prenesemo takoj med stroške, lahko pa ga v obdobju, ki ni daljši od leta dni, postopoma prenašamo mednje.

Dani predujmi za material (enako velja za trgovsko blago), ki se v bilanci stanja izkazujejo v povezavi z zalogami, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

Knjigovodska vrednost porabljenih zalog surovin in materila je strošek materiala. Enako se obravnava tudi vrednost pri popisu ugotovljenega primankljaja, za katerega ni nihče osebno odgovoren.

Za knjiženje porabe zalog surovin in materila, ki so bile nabavljene po različnih nabavnih cenah, se lahko med letom uporablja metoda drsečih povprečnih cen, metoda tehtanih povprečnih cen, metoda zaporednih cen (FIFO), metoda obratnozaporednih cen (LIFO) ali kaka druga metoda (Hočevar, Igličar, Zaman, 2000, str. 51). To pomeni, da podjetje s svojo

računovodsko usmeritvijo vnaprej določi (najpogosteje v svojem pravilniku o računovodstvu ali v kakem drugem splošnem aktu, v malih podjetjih pa morda celo kar s sklepom, zapisanim v knjigi sklepov) metodo zmanjševanja zalog. Iz sedanjega SRS 4 pa se da razbrati, da je priporočljiva metoda zaporednih cen (FIFO), kar je končno razvidno tudi iz SRS 4.20. Pri tem je treba upoštevati tudi SRS 14.18, ki pravi, da se stroški materiala zaradi spremembe kupne moči valute ne prevrednotujejo. SRS 14.19 še določa: »Stroški materiala se lahko prevrednotujejo, če podjetje med poslovnim letom obračunava porabljene zaloge materiala po metodi povprečnih cen, metodi stalnih cen z odmikom ali metodi obratnozaporednih cen (LIFO) in bi bile zaloge materiala, obračunane na koncu poslovnega leta po metodi zaporednih cen (FIFO), drugačne. Pri prevrednotenju končnih zalog materiala po prejšnjem stavku se v poslovnem letu izkazani stroški materiala povečajo ali zmanjšajo za ugotovljene razlike v istih postavkah stroškov, v katerih so bili prvotno izkazani.«

Sedanji slovenski računovodski standardi na poznajo več revalorizacije, kakor so jo poznali prejšnji, veljavni do konca leta 2001, pač pa so uvedli prevrednotenje. Prevrednotenje zalog je sprememba njihove knjigovodske vrednosti in se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Temeljno pravilo pri zalogah je, da se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo. Zaloge surovin in materiala pa 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 čista iztržljiva vrednost). Znesek oslabitve knjigovodske vrednosti zalog surovin, materiala, drobnega inventarja in embalaže knjižimo kot zmanjšane vrednosti zalog na eni in kot povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov obratnih sredstev na drugi strani.

Zaloge surovin in materiala, drobnega inventarja in embalaže obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij se v skupni bilanci stanja zajemajo tako, kot določa SRS 4.25-4.30. Pri tem je treba upoštevati tole 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, ki še ni potrjen »od zunaj«.

Še nekaj o razkrivanju zalog. SRS 4 določa za podjetja, katerih računovodski izkazi se ne revidirajo, da morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve v zvezi z zalogami. Naravo in stopnjo pomembnosti določi gospodarska družba sama v svojih aktih (na primer v pravilniku o računovodstvu ali s sklepi v knjigi sklepov pri manjših gospodarskih družbah). Poleg zakonsko predpisanih razkritij pa so potrebna za vsako vrsto zalog še tale razkritja: računovodske usmeritve, uporabljene pri sprotnem in končnem vrednotenju zalog, metode, uporabljene pri porabi zalog, metode ugotavljanja knjigovodskih vrednosti zalog, metode ugotavljanja čiste iztržljive vrednosti zalog in drugo. Pri stanju zalog je treba razkriti tudi presežke in primankljaje pri posameznih vrstah zalog ter odpise vrednosti zalog zaradi

sprememb njihove kakovosti in vrednosti. Razkriti je treba na primer tudi knjigovodske vrednosti tistih zalog, ki so bile zastavljene kot jamstvo za obveznosti gospodarske družbe.

### 1.2.2. Zaloge blaga

Na kontih skupine 65 knjižimo nabavno vrednost blaga po sestavinah nabavne cene, ki jo SRS 4 opredeljuje kot količinsko enoto zaloge blaga, ki se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, sestavljeni iz nakupne cene, uvoznih in drugih navračljivih nakupnih dajatev ter neposrednih stroškov nabave. Med nevračljive nakupne dajatve se vštevata tudi tisti DDV, ki se ne povrne. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste.

Sestavine nabavne cene so:

- vrednost po obračunih dobaviteljev,
- dajatve (ki se ne povrnejo) v okviru nabavne cene in
- neposredni (»odvisni«) stroški nabave.

V breme kontov skupine 65 knjižimo vse navedene sestavine nabavne cene kupljenega blaga, prek konta obračuna nabave blaga (konto 659) pa nato prenesemo nabavno vrednost v breme konta zalog blaga v skupini 66 (Koželj, 2002a, str. 186).

Dajatve in neposredne stroške nabave opredeljuje SRS 4.

Med navračljive dajatve štejejo:

- carino pri uvozu,
- DDV, ki ga ni mogoče šteti kot odbitnega, in
- morebitne druge dajatve pri nabavi.

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

Neposredni stroški nabave blaga, povzročeni z lastnimi sredstvi in zaposlenci, se ne vštevajo v nabavno ceno blaga, saj so knjiženi po naravnih vrstah na kontih razreda 4. V bistvu lahko rečemo, da so neposredni stroški nabave tisti, ki nastanejo od mesta prevzema do mesta uskladiščenja, če jih trpi kupec (trgovinska gospodarska družba) in jih povzročajo drugi.

Če v trenutku oblikovanja cene niso znani dejanski neposredni stroški nabave, se lahko obračunajo tudi v načrtovanih povprečnih velikostih. Te se določijo v odstotku od nabavne vrednosti ali pa v znesku na mersko enoto. Načrtovani neposredni stroški nabave, ki jih

povzročajo drugi, se knjižijo v dobro pasivnih kratkoročnih časovnih razmejitev, dejansko nastali (dokazujejo jih knjigovodske listine kot računi prevoznikov, špediterjev, tovorni listi in druge) pa v breme kratkoročnih časovnih razmejitev. Med obračunskim obdobjem (v letu dni) lahko iz primerjave med zneski obračunanih (predvidenih) neposrednih stroškov nabave in zneski dejansko nastalih neposrednih stroškov nabave ter na podlagi načrtov oziroma pričakovanj na primer mesečno spreminjamo prej načrtovano stopnjo oziroma znesek neposrednih stroškov nabave. Na koncu leta pa moramo razlike s konta časovnih razmejitev poračunati z zneski na kontih poslovnih odhodkov (z nabavno vrednostjo prodanih materiala in blaga).

Blago na poti je tisto, ki ga kupec v dobaviteljevem skladišču prevzame, dobavitelj pa ga še ni odpravil ali pa ga špediter, prevoznik ali kdo drug še ni odpeljal. V takih primerih mora kupec prevzeto blago na eni strani izkazovati v svojih knjigah kot blago na poti, na drugi strani pa prikazati kratkoročne obveznosti za še ne zaračunano blago (saj dobaviteljevega računa praviloma še nima). Ob prispetju blaga v kupčevo skladišče se blago na poti razknjiži in se prikaže vrednost blaga po dobaviteljevem obračunu.

Prek konta obračuna nabave blaga (659) prenašamo vrednosti kupljenega blaga po obračunih dobaviteljev in neposredne stroške nabave blaga v okviru nabavne cene na konte zaloge blaga.

Kadar uporabljamo konte skupine 65, je treba paziti, da se na koncu leta zaprejo s kontom obračuna nabave blaga (659). Če je na koncu leta še kaj blaga v obračunu, ga je (zaradi bilance stanja) treba 31. decembra začasno prenesti v zaloge na konte zalog blaga v skupini 66, 1. januarja naslednjega leta pa nazaj na konte skupine 65 (Hieng et al., 2002, str. 46).

V skupini (66) se izkazujejo nabavne vrednosti blaga v lastnem skladišču, v tujem skladišču in v prodajalni, DDV, vračunan v zalogah blaga, ter vračunana razlika v ceni in popravek vrednosti zalog blaga.

Kadar govorimo o blagu, mislimo na nabavljene ali uvožene proizvode, ki so (v nespremenjenem stanju) namenjeni nadaljnji prodaji.

Zaloge blaga se lahko vodijo po nabavnih cenah, po prodajnih cenah (razlika med prodajno in nabavno ceno je izkazana v dobro konta 669 – Vračunana razlika v cenah zalog blaga) ali po prodajnih cenah z vračunanim DDV (DDV izkazujemo v dobro konta 664).

Blago v lastnem skladišču (konto 660) se vodi po nabavnih ali po prodajnih cenah, kar določi trgovec sam.

Če se zaloge vodijo po prodajni vrednosti, se vračunana razlika v ceni izkazuje na kontu 669. Saldo tega konta izkazuje zneske še ne dosežene razlike med prodajno in nabavno vrednostjo blaga ter popravlja (zmanjšuje) knjižno stanje zalog blaga na nabavno vrednost.

Zaloge blaga se po SRS 4 zaradi okrepitve praviloma ne prevrednotujejo. Enako kot velja po SRS 4 za druge vrste zalog, velja tudi za blago: če uporablja podjetje pri zmanjševanju zalog blaga namesto metode zaporednih cen (FIFO) kako drugo metodo, lahko sklene ob koncu leta ovrednotiti končno stanje zalog tako, kot da bi uporabljalo metodo zaporednih cen. Takšno prevrednotenje se poračuna pri zalogah blaga z odhodki. Seveda se bo verjetno malokdo odločil za ta ukrep, saj je treba v takih primerih na koncu leta vso dotedanjo porabo preračunati po metodi FIFO in to je zamudno, poleg tega pa bi se lahko vprašali, zakaj se podjetje s svojo računovodsko usmeritvijo ni že v začetku leta odločilo za uporabo metode FIFO (Koželj, Kenda, 2002, str. 46-47).

Po SRS 4 pa se morajo tudi zaloge blaga zaradi oslabitve prevrednotiti, če njihova knjigovodska vrednost skupaj s tisto po zadnjih dejanskih nabavnih cenah presega tržno vrednost; s tržno vrednostjo je mišljena nadomestitvena vrednost, razen če je ta večja od čiste iztržljive vrednosti (v takem primeru se šteje kot tržna vrednost čista iztržljiva vrednost) ali če je pri trgovskem blagu manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček. Vrednost zalog blaga je treba odpisati pri vsaki postavki ali skupini podobnih postavk posebej.

Nekatere trgovinske družbe so imele do nedavnega (do konca leta 2001) navado ob novih dražjih nabavah istovrstnega blaga dotedanje zaloge preračunavati (nivelirati) na nove nabavne cene. V bistvu tega že po standardih, veljavnih do konca leta 2001, ne bi bile smele. Toda če so, so učinek knjižile v dobro revalorizacijskega izida. Ker prenovljeni standardi revalorizacije ne poznajo več, se postavlja vprašanje, ali je omenjeno preračunavanje stanja zalog na novo nabavno ceno še dovoljeno in smiselno. Ni sicer izrecno prepovedano. Učinek morebitnega preračunavanja bi morala trgovinska družba knjižiti v dobro popravka vrednosti zalog (66/669). Učinka preračuna na dotedanjo nabavno vrednost blaga ne bi bilo. Je pa res, da takšno preračunavanje vrednosti stanja zalog na novo nabavno ceno omogoča (pri kalkuliranju) enake prodajne cene istovrstnih zalog (kupljenih v različnih obdobjih z različnimi nabavnimi cenami). Pri ugotavljanju nabavne vrednosti prodanega blaga bi seveda takšne popravke vrednosti zalog blaga morali poračunati s poslovnimi odhodki (nabavno vrednostjo prodanega blaga) (Koželj, 2002a, str. 186-194).

Tudi premiki blaga med organizacijskimi enotami (na primer iz skladišča v prodajalno, med prodajalnimi, iz prodajalne v skladišče in drugi) se knjižijo, in to na podlagi listin, ki se sestavljajo ob premikih. Takšen promet ni promet blaga in storitev po zakonu o davku na dodano vrednost, zato od njega niti ne obračunavamo DDV niti ne izkazujemo prihodkov (nekdanja interna realizacija).

Kadar ob normalnem ravnanju z blagom med skladiščenjem nastanejo primankljaji zaradi naravnih kemičnih in fizičnih lastnosti blaga, štejemo to za normalne izgube. Na podlagi Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost so neobdavčeni primankljaji in uničenja zaradi kalamiteta, ki so neločljivo povezani s skladiščenjem in prevozom blaga, v dejanskem obsegu, ki pa ne sme biti večji od običajnega, ki ga določi strokovno združenje. Od leta 1993 v Sloveniji uporabljamo slovenske računovodske standarde, ki določajo, da se tako predvideni kot presežni kalo pri blagu knjiži med poslovne odhodke (nabavna vrednost blaga).

Trgovci po navadi načrtujejo kalo, in to predvsem iz dveh razlogov: ker se od predvidenega kalamiteta ne obračunava DDV ter ker jih zanima, ali so izgube in kalo, ugotovljeni pri zalogah blaga, predvideni ali presežni in ali zahtevajo posebno pozornost.

Za enakomerno obremenjevanje obračunskih obdobj je smotrno med letom obračunavati kalo na kontih časovnih razmejitev.

Ob popisih se ugotavljajo dejanske zaloge blaga. Z ugotovljenim dejanskim stanjem je treba uskladiti stanje po poslovnih knjigah, torej morebitne razlike odpraviti.

Za ugotovljeno vrednost presežkov se poveča knjižno stanje zalog. Nabavna vrednost presežkov se po slovenskih računovodskih standardih ne všteva med izredne prihodke, temveč je treba popraviti nabavno vrednost prodanega blaga.

Primankljaji blaga in kalo (predvideni in presežni) povečujejo nabavno vrednost prodanega blaga, zato jih knjižimo v breme kontov skupine 70 oziroma 71.

Davčna osnova pri prometu blaga za uporabo v zasebne in druge neposlovne namene (na primer pri popisnih primankljajih) je nabavna cena blaga brez DDV oziroma lastna cena blaga v času in kraju prometa.

### **1.2.3. Zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov**

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

Družba lahko vrednoti zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov na tri načine (izbere pa tistega, ki ustreza tudi ugotovitvam računovodske analize, upoštevaje SRS 17.15, 17.16 in 17.17, pa tudi SRS 17.18):

a) s proizvodnimi stroški (kadar se proizvodnja in prodaja gibljeta iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje bolj ali manj enakomerno in torej ni posebnih nihanj), v katero sodijo:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški dela,
- neposredni stroški amortizacije,
- neposredni stroški storitev in
- ustrezni del splošnih proizvodnih stroškov.

b) z zoženo lastno ceno (kadar se proizvodnja giblje iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje bolj ali manj enakomerno, prodaja pa bolj ali manj neenakomerno), v katero sodijo:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški dela,
- neposredni stroški amortizacije,
- neposredni stroški storitev,
- ustrezni del splošnih proizvodnih stroškov,
- splošni stroški nabave,
- splošni stroški uprave in
- splošni stroški prodaje (brez neposrednih stroškov prodaje in stroškov financiranja).

c) s spremenljivimi stroški (kadar se proizvodnja giblje iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje bolj ali manj neenakomerno, prodaja pa bolj ali manj enakomerno), v katero sodijo:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški dela,
- neposredni stroški amortizacije,
- neposredni stroški storitev in
- spremenljivi del splošnih proizvodnih stroškov.

Družba se lahko v nekaterih utemeljenih primerih (v dolgotrajnejših proizvodnih procesih, na primer v ladjedelništvu, gradbeništvu in podobnih dejavnostih) odloči všteti v vrednost nedokončane proizvodnje in proizvodov tudi obresti od posojil, ki »podpirajo«, se pravi (so)financirajo takšne zaloge. Takšne obresti niso finančni odhodki, temveč so poslovni odhodki, nastali s prodajo takšnih proizvodov.

Zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov se zaradi okrepitve praviloma ne prevrednotujejo. Če družba uporablja za zmanjševanje zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov namesto metode zaporednih cen (FIFO) kako drugo metodo, lahko sklene ob koncu leta ovrednotiti končno stanje zalog tako, kot da bi uporabljalo metodo zaporednih cen

(FIFO). V takih primerih ne gre za prevrednotenje, temveč gre le za preračun vrednosti zalog zaradi spremembe metode zmanjševanja vrednosti zalog. Družba ga pri takih zalogah poročuna z odhodki.

Pač pa mora družba zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov oslabiti, če njihova knjigovodska vrednost, tudi tista po zadnjih stroškovnih cenah, presega tržno vrednost; s tržno vrednostjo je mišljena nadomestitvena vrednost (čista prodajna vrednost, zmanjšana za kosmati dobiček).

Družba lahko torej s svojo računovodsko usmeritvijo izbere metodo vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov. Pri tem mora upoštevati poleg SRS 4 in 17 tudi SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje (dve različici: prva nemška in druga angleška).

## **2. Predstavitev podjetja SMET d.o.o.**

Družba SMET, Šlandrova 4, Ljubljana, je družba z omejeno odgovornostjo, katere družbenika sta fizični osebi. Oba družbnika imata v podjetju enakovredni 50-odstotni lastniški delež. Družba je bila ustanovljena 20.09.1991. Osnovni kapital je na dan 31.12.2003 znašal 14.008.000 SIT. Po merilih iz 52. člena Zakona o gospodarskih družbah se podjetje razvršča med majhna podjetja. Čisti prihodki za leto 2003 so znašali 1.777.658.648 SIT. Trenutno je zaposlenih 14 delavcev. Ustanovitelja sta v podjetju tudi zaposlena; eden od ustanoviteljev je direktor, drugi pa vodja komercialne. Zaposleni so še trije komercialisti, trije vozniki tovornjakov, blagajničarka, poslovna referentka ter štirje proizvodni delavci. V podjetju ni toge organizacijske strukture, zato zaposleni opravljajo svoje zadolžitve tudi v skladu s trenutnimi potrebami.

### **2.1 Dejavnost podjetja in poslovni proces**

Podjetje opravlja sledeče dejavnosti po Standardni klasifikaciji dejavnosti (v nadaljevanju SKD):

1. proizvodno dejavnost reciklaže kovinskih ostankov in odpadkov, šifra dejavnosti 37.1000, kamor spada predelava kovinskih ostankov, odpadkov in kovinskih predmetov, rabljenih ali ne, v sekundarno surovino (primeri: mehanično stiskanje kovinskih ostankov, mehanično zmanjševanje velikih kovinskih kosov in podobno) (Standardna klasifikacija dejavnosti s pojasnili, 2002);
2. dejavnost trgovine na debelo z ostanki in odpadki, šifra dejavnosti 51.570, kamor se uvršča trgovina na debelo s kovinskimi in nekovinskimi ostanki, odpadki in materiali za reciklažo



skupaj z zbiranjem in razvrščanjem, toda brez nadaljnje obdelave (Standardna klasifikacija dejavnosti s pojasnili, 2002).

Način poslovanja oziroma proces dela v družbi je sledeč:

Večino nabavljenega materiala oziroma trgovskega blaga predstavlja drobni (gotovinski) odkup od fizičnih oseb. Material se razvrsti glede na šifrant blaga, pri čemer so osnovne skupine predvsem »železo mešani odpad«, »aluminij mešani odpad«, »železo rezano«, »železo pločevina«, »aluminij žica«, »aluminij profili«, »aluminij ofset plošče«, ki so produkti sortiranja oziroma proizvodnega procesa (sortiranje→trgovsko blago; rezanje, stiskanje→proizvod) – razvidno v prilogi 1 »Opredelitev posameznih vrst artiklov«. Material pri odkupu se vodi skupno, saj se pri odkupu večinoma ne ve, ali odkupljeni material predstavlja trgovsko blago ali reprodukcijski material. Podjetje je v letu 2003 vodilo poslovanje na način, da je celotno dejavnost opredelilo kot trgovino na debelo, prav tako v letu 2004, čeprav so se vodili proizvodni nalogi. Na proizvodnih nalogih je navedena le postavka materiala z vračunanim kalom, tako je vrednost proizvedenih količin dejansko manjša od vrednosti vhodnega materiala. Materialno poslovanje s proizvodnjo je podprto z računalniškim programom »Reciklaža 2.0«, družbe Ferbit d.o.o. iz Ilirske Bistrice in ga uporabljajo tudi drugi zavezanci, ki opravljajo podobno dejavnost. Količinsko največji del poslovanja se nanaša na artikel »železo« (količina v letu 2003 cca 16.000 ton), od tega se ga v proizvodnem procesu (razrez na rezalnem stroju) predela cca 80%, ostalo predstavlja prodaja železa kot trgovskega blaga, saj se le sortira in proda v nepredelani obliki.

V družbi SMET d.o.o. od 01.10.2004 dalje opravljajo tudi stransko dejavnost in sicer oddajajo poslovne prostore v podnajem. Celoten kompleks, ki ga sestavlja več objektov ter večje površine, upravlja podjetje Induplati Jarše, ter ga je kot najemodajalec oddajalo v najem več gospodarskim družbam, med njimi tudi SMET d.o.o. Od navedenega datuma pa oddajajo celoten kompleks v najem družbi SMET d.o.o.

Družba nima organizirane lastne računovodske službe, zato je večina teh opravil prenesena na gospodarsko družbo – izvajalca računovodskih storitev F - CONSULT d.o.o. (Pravilnik o računovodstvu podjetja SMET d.o.o., 2003). V družbi SMET d.o.o. tako le sestavljajo in izdajajo izvirne knjigovodske listine, vodijo analitično knjigovodstvo materiala, proizvodov in blaga ter blagajniško knjigo in opravijo popis sredstev in obveznosti do virov sredstev. Medsebojna razmerja v smislu vrste računovodskih nalog prenesenih na izvajalca storitev, odgovornosti, roki, pripravljanje in predlaganje knjigovodskih listin, sestavljanje računovodskih izkazov ter druga določila, so urejena s pogodbo o opravljanju računovodskih storitev. V družbi pa nameravajo naslednje leto uvesti celotno notranje računovodstvo, saj jim računalniški program omogoča avtomatsko knjiženje v glavno knjigo.

## 2.2. Predlog za razčlenitev proizvodne in trgovinske dejavnosti

Čeprav se podjetje ukvarja tudi z recikalžo (proizvodnjo), podjetje trenutno celotno dejavnost vodi kot trgovino. Predlagam ločitev dejavnost trgovine od proizvodne dejavnosti. Nadalje je potrebno opredeliti proizvodno dejavnost in način vključevanja stroškov v količinsko enoto zaloge proizvoda ter opredeliti evidence in dokumente v poslovnem procesu z vidika pretoka materiala, blaga in proizvodov in v nadaljevanju preveriti zmožnosti računalniških rešitev (program) za vodenje proizvodnje. Poiskati je potrebno tudi ustrezno rešitev za obdobje leta 2004, ko se proizvodnja ni obračunavala, oziroma je vsa dejavnost bila opredeljena kot trgovina.

V poslovni proces vstopajo sredstva med drugim tudi v obliki reprodukcijskega materiala, ki se v nadaljnjem procesu preoblikuje v gotove proizvode, in trgovskega blaga.

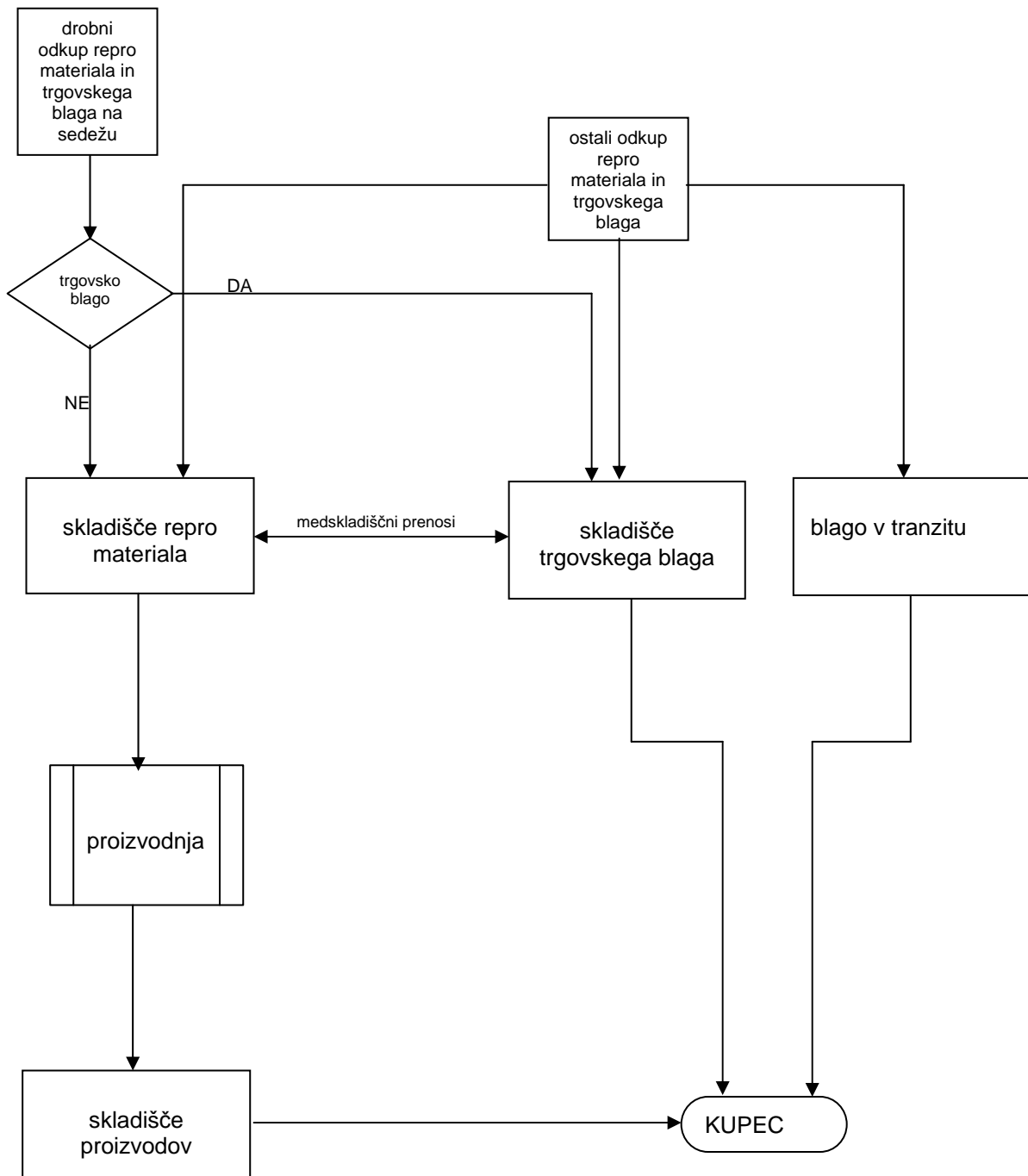
Določene vhodne postavke ob takojšnjem pripoznanju predstavljajo:

- reprodukcijski material,
- trgovsko blago,
- postavke, pri katerih ni takoj jasno, kam jih v trenutku pridobitve uvrstiti.

Trgovsko blago predstavljajo postavke (odkupljeni kovinski odpadki), ki se prodajo v nespremenjeni obliki. Edina delovna operacija, ki se opravi, razen prevozov, je sortiranje. Problem pa nastopi pri postavkah, ki so opredeljene kot »mešani odpad« (na primer »železo mešani odpad«, »aluminij mešani odpad«). V trenutku nabave se pri postavkah opredeljene kot »mešani odpad« ne ve, ali predstavljajo repro material ali trgovsko blago. Tako se lahko prodajo kot trgovsko blago ali pa predstavljajo vhodni material v proizvodni proces (rezanje, stiskanje) in se ob koncu procesa prodajo kot proizvod. Rešitev problema je možna na način, da se material, za katerega se ne ve točno ali predstavlja repro material ali trgovsko blago opredeli kot ena izmed naštetih možnosti, glede na oceno, kaj v pretežni meri predstavlja. V primeru kasnejših sprememb lastnosti sredstev (iz trgovskega blaga v repro material ali obratno) pa se tako nastali kasnejši premiki iz ene vrste skladišča v drugo, evidentirajo z ustreznimi listinami.

Slika 1 (na naslednji strani) prikazuje, kako naj bi potekal poslovni proces v podjetju. Iz slike je razvidno, da v poslovni proces vstopa reprodukcijski material in trgovsko blago. Del nabavljenega materiala oziroma trgovskega blaga predstavlja drobni odkup od fizičnih oseb, drugi del nabavljenega materiala oziroma trgovskega blaga pa odkup od pravnih oseb, ki ga opravijo komercialisti na terenu. Reprodukcijski material se v nadaljnjem procesu proizvodnje preoblikuje v gotove proizvode, trgovsko blago pa se proda v nespremenjeni obliki. Pri tranzitni prodaji se blago ne skladišči. V primeru, ko se kasneje spremeni lastnost sredstva (iz trgovskega blaga v repro material ali obratno) je potrebno evidentirati premike iz ene vrste skladišča v drugo.

Slika 1: Model poslovnega procesa v podjetju SMET d.o.o.



Vir: Lasten prikaz.

### **3. Vrednotenje in spremljanje zalog v podjetju SMET d.o.o.**

#### **3.1. Vrednotenje zalog**

Vrednotenje zalog je proces, v katerem pripišemo blagu na zalogi stroške. To je zahtevna naloga, saj se zaloge relativno hitro obračajo, pogosto pa se spreminjajo tudi nabavne in prodajne cene (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 656).

##### **3.1.1. Zaloge materiala in blaga**

V skladu z SRS 4.12. in 4.16. se količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave. Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot razlikujejo od cene enot iste vrste v zalogi, se lahko med letom za zmanjševanje teh količin uporablja metoda drsečih povprečnih cen, metoda tehtanih povprečnih cen, metoda FIFO, LIFO ali druga<sup>1</sup>.

Glede na dejstvo, da se v družbi vrši odkup kovinskih odpadkov po različnih cenah za iste artikule, pri določenih artiklih kot »železo mešani odpad« ali »aluminij mešan odpad« tudi v razmerju 1:3, kar je posledica različne kakovosti, se za zmanjševanje količin v zalogi predlaga uporaba metode drsečih povprečnih cen.

Na ta način dosežemo bolj enakomerno vključevanje stroškov v količinsko enoto proizvoda. Usmeritev je potrebno zapisati v Pravilnik o računovodstvu z opombo, da se zaloge ob koncu leta ne preračunajo po metodi FIFO (Koželj, 2002b, str. 42).

V skladu z zakonodajo, ki se uporablja do 01.01.2005 (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2003) se stroški materiala in odhodki iz prodaje zalog, priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, v skladu s sprejeto metodo obračunavanja oziroma prodaje zalog. V primeru, da davčni zavezanec spremeni metodo obračunavanja oziroma prodaje zalog, mora v davčnem izkazu pojasniti razloge za spremembo in prikazati vrednostni učinek spremembe.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (2004), ki se začne uporabljati s 01.01.2005 je močno zaostрил možnost spreminjanja izbrane metode vrednotenja zalog, saj se izbrana metoda vrednotenja zalog mora uporabljati najmanj pet let (24. člen). Dalje je v prehodnih določbah (76. členu navedenega zakona) dopuščeno, da lahko z dnem pričetka uporabe zakona (to je s 01.01.2005), zavezanec izbere drugo metodo obračunavanja zalog, pri tem pa mora prikazati vrednostni učinek spremembe metode.

---

<sup>1</sup> Enako velja za zmanjševanje količin proizvodov; zaloge proizvodov bodo obravnavane v naslednjem poglavju.

S spremembo metode vrednotenja zalog na osnovi zaporednih cen na metodo vrednotenja po drsečih povprečnih cenah bi tudi zmanjšali zneske, ki se zadržujejo v zalogah, kar posledično vpliva na manjši poslovni rezultat (dobiček) družbe.

### **3.1.2. Zaloge proizvodov**

Proizvodno dejavnost predstavlja predelava kovinskih odpadkov v sekundarne surovine z mehanskim preoblikovanjem (rezanje železa, stiskanje aluminija, predelava kablov in podobno).

Zaloge so nedospeli oziroma neaktualizirani proizvodni stroški, ki bodo ob prodaji proizvodov soočeni s prihodki od prodaje (Montgomery, Defliese, 1990, str. 376).

Vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov je potrebno zagotoviti po proizvajalnih stroških. Metoda vrednotenja je izbrana zaradi dejstva, da sta tako proizvodnja kot prodaja enakomerni, kar določa SRS 17.15 (Slovenski računovodskimi standardi 2001, 2002, str. 127).

V skladu z SRS 4.13 se količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje ovrednoti po proizvajalnih stroških. Proizvajalni stroški so neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije in posredni proizvajalni stroški.

#### ***Neposredni stroški materiala***

Neposredni stroški materiala so poznani. Nabavno ceno sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave.

Ker se določen del materiala pri nabavi pripelje z lastnimi prevoznimi sredstvi, je potrebno dejanske neposredne stroške nabave s svojimi storitvami vključiti v ceno količinske enote tako pridobljenega materiala. Pri nabavi materiala v primeru lastnega prevoza se vključijo v nabavno ceno »predvideni neposredni stroški nabave« na osnovi normativa, ki predstavlja ceno lastnega prevoza na tono materiala.

Pri izračunu normativa se upoštevajo podatki o prepeljanih količinah v prejšnjih obračunskih obdobjih in stroški prevoznih storitev (amortizacije enega tovornega vozila, gorivo, vzdrževanje vozila, registracija, zavarovanje in podobno).

#### ***Neposredni stroški dela***

V družbi je zaposlenih 14 delavcev. V upravi so zaposleni štirje in sicer direktorica, vodja komerciale, poslovna sekretarka in blagajničarka. Trije komercialisti skrbijo za nabavo blaga

in so stalno na terenu. Zaposleni so tudi trije vozniki tovornjakov. Tovornjaki se v glavnem uporabljajo za prevoz trgovskega blaga in gotovih proizvodov v funkciji prodajnega procesa. Ocenjuje se, da na nabavo materiala odpade v povprečju eno tovorno vozilo, kar je potrebno upoštevati pri formiranju nabavne cene reprodukcijskega materiala. Zaposleni pa so še štirje delavci, ki pa nimajo konkretnih zadolžitev (delovnega mesta), temveč pomagajo pri prodaji, delajo v skladišču ali v proizvodnji.

Po oceni direktorice bi na proizvodnjo v povprečju odpadla 2 delavca.

V vrednost zaloge količinske enote proizvodov se vključijo stroški dela dveh delavcev. Pri razdelitvi stroškov dela na različne proizvode (železo, aluminij, kabli) je merilo količina proizvedenih proizvodov (strošek dela SIT/tono proizvoda).

### ***Neposredni stroški storitev***

V vrednost zaloge količinske enote proizvodov se vključijo stroški storitev drugih, ki se neposredno nanašajo na proces proizvodnje (na primer predelave, ki jih izvedejo zunanji izvajalci).

Pri razdelitvi stroškov storitev na različne proizvode (železo, aluminij, kabli) je merilo količina proizvedenih proizvodov (stroški storitev SIT/tono proizvoda).

### ***Neposredni stroški amortizacije***

V vrednost zaloge količinske enote proizvodov se vključijo stroški amortizacije osnovnih sredstev, ki neposredno sodelujejo v proizvodnem procesu. Stroški se vključujejo v dejanski višini amortizacije posameznih osnovnih sredstev v odvisnosti od vrste proizvodnje (na primer železo, aluminij, kabli).

V primeru, da določena osnovna sredstva sodelujejo pri izdelavi različnih proizvodov (stroškovnih nosilcev), se razdelijo po ključu glede na količino proizvedenih proizvodov.

### ***Posredni proizvodjalni stroški***

Posredni proizvodjalni stroški so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvodjalnega procesa, a jih ni mogoče neposredno povezati z nastajajočimi poslovnimi učinki.

Pri posrednih proizvodjalnih stroških je potrebno stroške, ki se nanašajo na poslovanje družbe kot celote, prvo razdeliti po ključu in sicer na del stroškov, ki se neposredno nanašajo na proizvodnjo in ostali del stroškov, ki se nanaša na druge dejavnosti oziroma »stroškovna mesta« (trgovina, skladišče, uprava in podobno).

V naslednjem koraku pa je potrebno del stroškov, ki se nanaša na proizvodnjo razdeliti na različne proizvode (železo, aluminij, kabli) ob upoštevanju merila količine proizvedenih proizvodov (stroški SIT/tono proizvoda).

Razdelitev stroškov po metodi proizvajalnih stroškov glede na obstoječi kontni okvir je prikazana v prilogi 2 ter vključevanje stroškov amortizacije v vrednost količinske enote proizvoda v prilogi 3. V teh tabelah je predstavljena rešitev za obdobje leta 2004, ko se proizvodnja ni obračunavala in v podjetju še niso imeli definiranih stroškovnih mest, oziroma je vsa dejavnost bila opredeljena kot trgovina. Gre sicer za poenostavitev, saj razdelitev stroškov samo na podlagi kontov v glavni knjigi ni točna, neracionalno pa bi bilo, da bi vse knjigovodske listine poknjžili še enkrat. Družba bi morala definirati stroškovna mesta, kjer bi že na knjigovodski listini označili ali gre za stroškovno mesto proizvodnje ali za splošno stroškovno mesto. Rešitev te problematike je predstavljena v poglavju 3.4.

### **3.2. Opredelitev knjigovodskih listin in evidenc v poslovnem procesu z vidika pretoka materiala, blaga in proizvodov**

Spremembe, ki jih povzročajo poslovni dogodki v premoženju podjetja, lahko evidentiramo v knjigovodstvu samo na podlagi dokumentov, ki te spremembe dokazujejo. Ti dokumenti kažejo nastale spremembe pri sredstvih, obveznostih do virov sredstev, stroških, odhodkih, prihodkih ali poslovnem izidu. Imenujemo jih knjigovodske listine (Dobeic, 1991, str. 101).

Brez knjigovodske listine za knjigovodstvo poslovni dogodek ne obstaja (Igličar, Hočevnar, 1997, str. 63).

O knjigovodskih listinah govori SRS 21. Knjigovodske listine so praviloma v posebni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke. Uporabljajo se za prenašanje knjigovodskih podatkov. Lahko so tudi v obliki elektronskih zapisov. Knjigovodske listine morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno.

Pred uresničevanjem poslovnih dogodkov, izkazanih v poslovnih listinah se izdajajo nalogi za izvajanje. O njihovem izdajanju odloča knjigovodstvo. Izdajajo jih osebe, ki morajo oblikovati poslovne procese in so pooblaščen s sprožati poslovne dogodke.

Glede na kraj sestavitve obstajajo zunanje in notranje knjigovodske listine. Zunanje knjigovodske listine se sestavljajo v okolju podjetij, v katerem nastajajo zanje pomembni poslovni dogodki, notranje pa v tistih enotah podjetij, v katerih nastajajo poslovni dogodki, ali pa v računovodskih službah podjetij.

Knjigovodske listine so lahko izvirne ali izpeljane. Izvirne knjigovodske listine se sestavljajo na kraju in v času nastanka poslovnih dogodkov, izpeljane pa v knjigovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin. Podjetje v svojih notranjih aktih opredeli, katere notranje in zunanje knjigovodske listine bo vodilo ter kakšna bosta njihovi vsebina in oblika.

Imena knjigovodskih listin izražajo vsebino v njih izkazanih poslovnih dogodkih. Gibanje stvari se izkazuje na prejemnicah, oddajnicah, odpravnih, vračilnicah, odpisnicah, izničnicah, prenosnicah, izločilnicah, usposobnicah, predajnicah in drugih knjigovodskih listinah.

Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke in so razvidni iz knjigovodskih listin. So knjigovodski razvidi, ki so posledek ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 155).

Poslovne knjige ne povzemajo vseh uresničenih velikosti, temveč le tiste, ki jih je mogoče izraziti v denarni merski enoti in ki na končni stopnji omogočajo spoznavati vrednostno izražena sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke posamič po vrstah in kot celoto.

Poslovne knjige so temeljni knjigi in pomožne knjige. Temeljni poslovni knjigi kot glavni knjigovodski razvid sta dnevnik in glavna knjiga, pomožne poslovne knjige pa so razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne knjige.

V poslovne knjige pa ni mogoče posameznih poslovnih dogodkov zapisovati neposredno, saj računovodstvo le spremlja in proučuje poslovni proces, poslovne odločitve, ki povzročajo poslovne dogodke, pa sprejemajo izven računovodstva. Zato je potrebno poslovne dogodke zapisovati v knjigovodske listine tam, kjer nastajajo. Knjigovodske listine pa tako postanejo organizacijska vez med poslovnim dogodkom in poslovno knjigo (Melavc, 1976, str. 60).

V nadaljevanju bom opredelila vse knjigovodske listine, ki jih morajo v podjetju SMET d.o.o. sestavljati v zvezi s poslovnimi dogodki, ki spreminjajo zaloge, in vse evidence, ki jih je v podjetju SMET d.o.o. potrebno voditi v zvezi z zalogami.

### **3.2.1. Zaloge materiala**

O stanju in gibanju zalog materiala je potrebno voditi:

1. analitični razvid materiala (materialno knjigovodstvo) in sicer količinsko in vrednostno po posameznih vrstah materiala. V okviru te analitike je potrebno zagotoviti evidentiranje

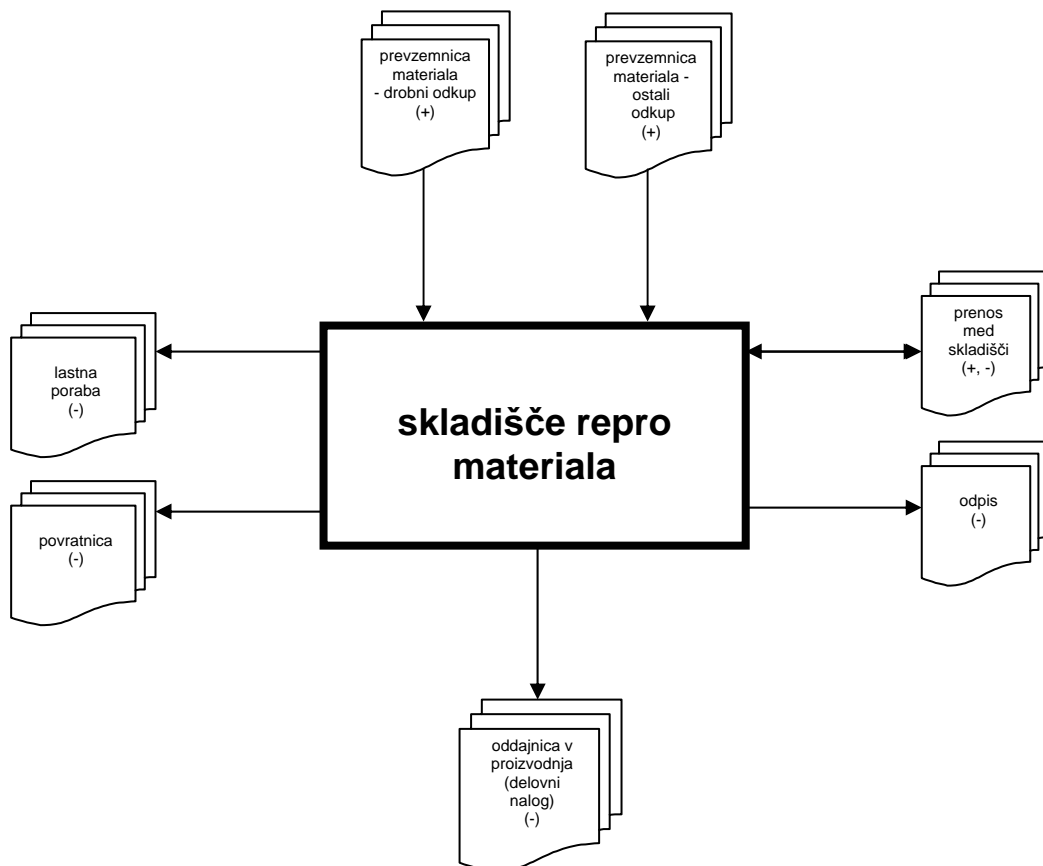


sprememb po količini in vrednosti (začetno stanje, gibanje v smislu nabave in prodaje, vsakokratno zalogo),

2. sintetični razvid materiala v okviru glavne knjige – vrednostno za vse vrste materiala skupno. Podatke v glavno knjigo na strani nabave se knjiži na osnovi prejetih računov, na strani porabe pa enkrat mesečno na osnovi podatkov iz analitične evidence materiala (v okviru analitike je potrebno zagotoviti združevanje postavk po vrednostih ob koncu meseca zaradi prenosa v glavno knjigo).

Slika 2 prikazuje, katere knjigovodske listine je potrebno sestaviti pri spremljanju in vodenju zalog materiala v podjetju SMET d.o.o. Listine, sestavljene ob poslovnih dogodkih, ki povečujejo zaloge, so: prevzemnica materiala za drobni odkup, prevzemnica materiala za ostali odkup ter dokument o internem prenosu med skladišči. Listine, ki pa se sestavljajo ob poslovnih dogodkih, ki zmanjšujejo zaloge, so: povratnica materiala, oddajnica v proizvodnjo, dokument o internem prenosu med skladišči, zapisnik o odpisu blaga in lastna poraba.

Slika 2: Prikaz knjigovodskih listin pri spremljanju in vodenju zalog materiala v podjetju SMET d.o.o.



Vir: Lasten prikaz.

*Prezemnica materiala* se sestavi ob vsakokratnem prevzemu in vsebuje zaporedno številko, datum dokumenta, podatke o dobavitelju (pravna oseba, oziroma v primeru drobnega odkupa zbirni dokument), količino, mersko enoto, vrsto oziroma šifro, ceno, znesek, način dostave (tuji ali lastni prevoz), priloge (na primer račun prevoznika), osebe, ki so sodelovale pri dogodku (dostavil, prevzel, pregledal) ter datum dogodka.

*Oddajnica materiala v proizvodnjo* se sestavi ob vsakokratni oddaji materiala v proizvodnjo in vsebuje zaporedno številko, datum dokumenta, številko delovnega naloga, količino, mersko enoto, vrsto oziroma šifro, ceno, znesek, osebe, ki so sodelovale pri dogodku (dostavil, prevzel, pregledal) ter datum dogodka.

*Razvid materialnega knjigovodstva* na osnovi prevzemnic in oddajnic materiala vsebuje po posameznih vrstah materiala: oznako konta (310 – zaloge materiala v skladišču), datum dogodka, dokument, mersko enoto, ceno na mersko enoto, količino (razčlenjeno: prejem, oddaja, zaloga), vrednost (razčlenjeno: v breme, v dobro, saldo).

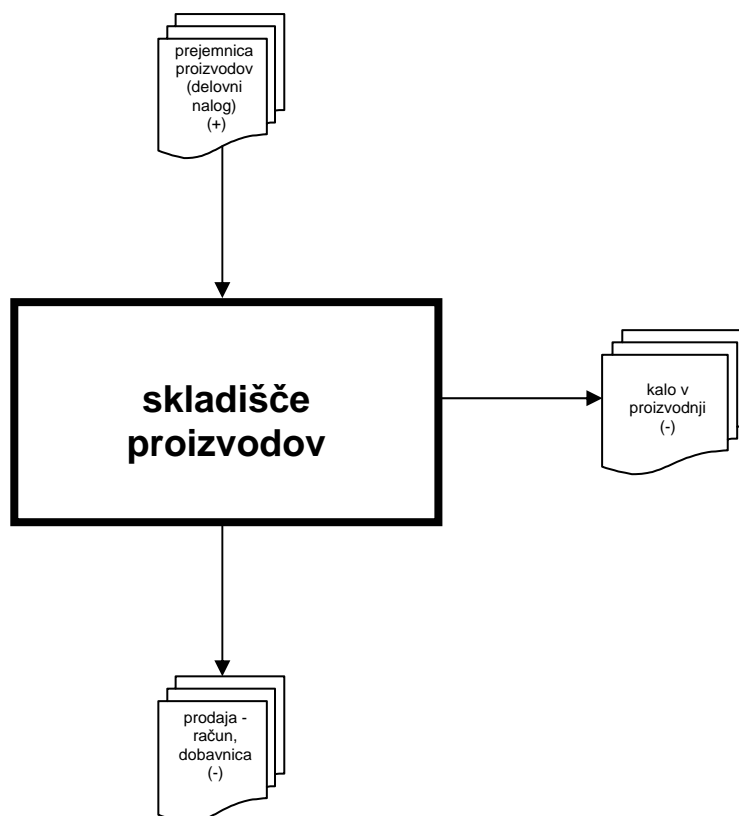
### **3.2.2. Zaloge proizvodov**

O stanju in gibanju zalog proizvodov je potrebno voditi:

1. analitični razvid zalog proizvodov in sicer količinsko in vrednostno po posameznih vrstah proizvodov na podoben način kot v materialnem knjigovodstvu (začetno stanje, gibanje v smislu prejema in izdaje – prodaje, vsakokratno zalogo);
2. sintetični razvid proizvodov v okviru glavne knjige – vrednostno za vse vrste proizvodov skupno. Podatki v glavno knjigo (prejem, prodaja) se knjiži enkrat mesečno na osnovi podatkov iz analitične evidence zalog proizvodov (v okviru analitike je potrebno zagotoviti združevanje postavk po vrednostih ob konce meseca zaradi prenosa v glavno knjigo).

Slika 3 (na naslednji strani) predstavlja, katere knjigovodske listine je potrebno sestaviti pri spremljanju in vodenju zalog proizvodov v podjetju SMET d.o.o. Te listine so: prejemnica proizvodov, kalo v proizvodnji in izdani račun (dobavnica).

Slika 3: Prikaz knjigovodskih listin pri spremljanju in vodenju zalog proizvodov v podjetju SMET d.o.o.



Vir: Lasten prikaz.

*Prejemnica proizvodov* se sestavi ob vsakokratnem prevzemu proizvodov iz proizvodnje in vsebuje: zaporedno številko, datum dokumenta, količino proizvodov, mersko enoto, vrsto oz. šifro, ceno, znesek, osebe, ki so sodelovale pri dogodku (prevzel, pregledal) ter datum dogodka.

Zaloga gotovih proizvodov pri prodaji se razknjižuje na osnovi dobavnice oziroma izstavljenega računa.

*Razvid knjigovodstva gotovih proizvodov* na osnovi prejemnic proizvodov oziroma izstavljenih dobavnic ali računov pri prodaji vsebuje po posameznih vrstah proizvodov: oznako konta (630 – proizvodi v lastnem skladišču), datum dogodka, dokument, mersko

enoto, ceno na mersko enoto, količino (razčlenjeno: prejem, oddaja, zaloga) ter vrednost (razčlenjeno: v breme, v dobro, saldo).

### **3.2.3. Zaloge blaga**

O stanju in gibanju zalog trgovskega blaga je potrebno voditi:

1. analitični razvid blaga in sicer količinsko in vrednostno po posameznih vrstah blaga. V okviru te analitike je potrebno zagotoviti evidenco, ki vsebuje podatke o začetnem stanju, gibanju v smislu nabave in prodaje, ter vsakokratno zalogo.
2. sintetični razvid blaga v okviru glavne knjige – vrednostno za vse vrste blaga skupno. Podatki v glavno knjigo na strani nabave se knjižijo na osnovi prejetih računov, na strani porabe pa enkrat mesečno na osnovi podatkov iz analitične evidence blaga (v okviru analitike je potrebno zagotoviti združevanje postavk po vrednostih ob koncu meseca zaradi prenosa v glavno knjigo).

Slika 4 (na naslednji strani) prikazuje, katere knjigovodske listine je potrebno sestaviti pri spremljanju in vrednotenju zalog blaga v podjetju SMET d.o.o. Listine, sestavljen ob poslovnih dogodkih, ki povečujejo zaloge, so: prevzemnica trgovskega blaga za drobni odkup, prevzemnica trgovskega blaga za ostali odkup ter dokument o internem prenosu med skladišči. Listine, sestavljene ob poslovnih dogodkih, ki zmanjšujejo zaloge, pa so: lastna poraba, povratnica, odpis oziroma kalo, izdani račun (dobavnica) ter dokument o internem prenosu med skladišči.

Slika 4: Prikaz knjigovodskih listin pri spremljanju in vodenju zalog blaga v podjetju SMET d.o.o.



Vir: Lasten prikaz.

*Prevzemnica blaga* se sestavi ob vsakokratnem prevzemu blaga in vsebuje: zaporedno številko, datum dokumenta, podatke o dobavitelju (pravna oseba, oziroma v primeru drobnega odkupa zbirni dokument), količino, mersko enoto, vrsto oziroma šifro, ceno, znesek, način dostave (tuj ali lasten prevoz), priloge (na primer račun prevoznika), osebe, ki so sodelovale pri dogodku (dostavil, prevzel, pregledal) ter datum dogodka.

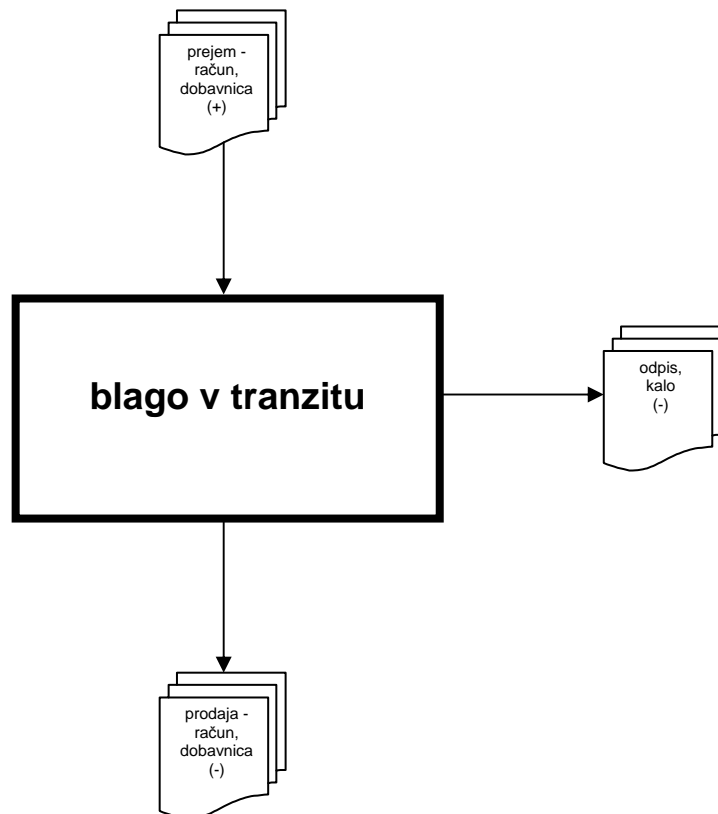
Zaloga trgovskega blaga se razknjižuje na osnovi ustrezne prodajne listine - dobavnice oziroma izstavljenega računa.

*Razvid blagovnega knjigovodstva* na osnovi prevzemnic in prodajnih listin vsebuje po posameznih vrstah trgovskega blaga: oznako konta (660 – blago v lastnem skladišču), datum dogodka, dokument, mersko enoto, nabavno ceno na mersko enoto, količino (razčlenjeno:

prejem, prodaja, zaloga), vrednost po nabavnih cenah (razčlenjeno: v breme, v dobro, saldo), prodajno ceno na mersko enoto in prodajno vrednost blaga oziroma razliko v ceni<sup>2</sup>.

Slika 5 prikazuje, da pri tranzitni prodaji, ko blago ne pride v skladišče, sodelujejo naslednje listine: prejeti račun (dobavnica), izdani račun (dobavnica) ter odpis oziroma kalo.

Slika 5: Prikaz prodaje trgovskega blaga v tranzitu v podjetju SMET d.o.o.



Vir: Lasten prikaz.

Blago se pri tranzitni prodaji ne skladišči pri trgovcu, zato ga ni potrebno spremljati prek konta zalog. Ker pa je potrebno zagotoviti podatke o namenski porabi (prodaji) tako kupljenega blaga se spremlja nabava in prodaja preko posebnega analitičnega konta, ki se odpre za te potrebe (ločeno knjiženje nabave in prodaje) ali pa se z isto temeljnico knjiži prejeti dobaviteljev račun in račun o prodaji, knjiženje z eno temeljnico (Kenda, Zalokar, 1996, str. 102-103).

<sup>2</sup> V skladu z določili Zakona o trgovini oziroma Pravilnika o vodenju evidenc po zakonu o trgovini je pravna oseba za celotno dejavnost trgovine na debelo dolžna voditi »Evidenco o nakupu in prodaji v trgovini na debelo« - obrazec TDE«. Ker pa pravna oseba podatke zagotavlja v okviru blagovnega knjigovodstva, vključno s podatki o prodajni vrednosti in doseženi razliki v ceni, ji navedene evidence ni potrebno voditi ločeno.

### 3.3. Opredelitev stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev

Stroškovno mesto predstavlja namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce (poslovne učinke) ter je zanje tudi nekdo odgovoren (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 122).

Delitev stroškov na stroškovna mesta se v praksi najpogosteje opravlja z metodami, zasnovanimi na spoznanjih, da je (Pučko, Rozman, 1992, str. 174):

- nekatere stroške mogoče zajeti neposredno na stroškovnih mestih (neposredni stroški stroškovnih mest);
- nekatere stroške po stroškovnih mest, odgovornih za stroške, mogoče ugotoviti le posredno, ob upoštevanju neke podlage za njihovo razdelitev (posredni stroški stroškovnih mest).

Stroškovna mesta se pojavljajo tako v okviru temeljne kakor tudi stranske in pomožne proizvodne dejavnosti, glede na razporejanje stroškov in ugotavljanje stroškov v ceni enote izdelka v zalogi je potrebno stroškovna mesta razčleniti najmanj na stroškovno mesto izdelave (proizvodnje) in splošno stroškovno mesto (na primer nakup, prodaja, razvoj, splošne službe in podobno).

Stroškovne nosilec razumemo kot poslovni učinek, zaradi katerega se pojavljajo stroški in s katerim jih je potrebno povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 122).

Vsako podjetje potrebuje neke vrste stroškovno računovodstvo, to je tisti del celotnega računovodskega sistema, ki spremlja stroške za potrebe poslovskega odločanja in finančnega računovodstva. Stroškovno računovodstvo je analitične narave ter spremlja in preučuje prvine poslovnega procesa od trenutka, ko vstopijo v podjetje (čeprav jih ne trošimo) ter stroške, poslovne učinke in poslovni izid za posamezne dele poslovnega sistema (Drury, 1994, str.14). Za poslovskega podjetja je zelo pomembno, da pozna celotne stroške vsakega posla, proizvoda oziroma storitve (odslej proizvod) ali organizacijske enote v podjetju. Nastanek stroškov je vedno povezan z nekim namenom oziroma stroškovnim nosilcem. Ti nameni pa lahko vključujejo proizvode, oddelke, projekte, kupce ali druge stvari in dejavnosti, za katere želimo ugotavljati stroške.

Stroškovni nosilec je le tehnično ime za namen, za katerega se stroški ugotavljajo. Biti mora natančno določen in zelo razumljiv. V podjetju se morajo sami odločiti, kaj bo opredeljeno kot stroškovni nosilec. Ta odločitev je odvisna predvsem od tega, kakšne informacije

poslovodstvo potrebuje za odločanje in kako se stroški razlikujejo po stroškovnih nosilcih (Hočevar, 2001, str. 11-12).

V družbi SMET d.o.o. stroškov do sedaj niso obračunavali oziroma razporejali po stroškovnih mestih.

Vsaka dejavnost v organizaciji obsega različno število stroškovnih mest. V glavnem pa je število stroškovnih mest odvisno od dejavnikov kot so velikost organizacije, organizacijska shema, posebnost ustvarjanja poslovnih učinkov v ožjem pomenu (proizvajanja), uporaba metode obračunavanja stroškov po poslovnih učinkih ter uporaba oblike kontroliranja poslovanja (Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 212).

Med neposredne stroške temeljnih stroškovnih mest spadajo vsi neposredni stroški tamkajšnjih nosilcev, poleg tega pa imamo opraviti tudi s posrednimi stroški, ki jih razporedimo na temeljna stroškovna mesta na podlagi stvarnih meril (na primer neposredno merljive količine električne energije, vode, plina in podobno) in na osnovi dogovorjenih podlag za razporejanje, ki so v vzročni povezavi s samimi stroški (na primer število zaposlenih delavcev, količine proizvedenih proizvodov in podobno).

Kot je bilo že navedeno je potrebno pri določanju stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev upoštevati tudi posebnosti proizvodnega procesa. Proizvodni proces ima naravo procesne dejavnosti, saj poteka daljše obdobje brez prekinitev, v proces nenehno vstopajo nove količine predmetov dela, dokončani poslovni učinki pa proces zapuščajo. Zato se kot stroškovni nosilec pojavlja celotna količina poslovnih učinkov. Ker pa organizacija ustvarja v okviru proizvodnega procesa različne poslovne učinke (na primer rezano železo, aluminij v paketih, bakreni granulati kot proizvod predelave kablov), je vsak tak poslovni učinek smiselno obravnavati kot poseben stroškovni nosilec (Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 212).

Glede na zgoraj navedene dejavnike se predlaga družbi SMET d.o.o., da za razporejanje stroškov na stroškovna mesta vzpostavi naslednja stroškovna mesta:

1. stroškovno mesto proizvodne dejavnosti, ki se dalje deli na:
  - 1.1 stroškovno mesto rezano železo (SM Fe);
  - 1.2 stroškovno mesto aluminij – paketi (SM Al);
  - 1.3 stroškovno mesto kabli – granulati (SM gr);
2. stroškovno mesto stranske dejavnosti oddajanja poslovnih prostorov (SM str);
3. stroškovno mesto nabavne dejavnosti (SM nab);
4. stroškovno mesto prodajne dejavnosti (SM prod);
5. stroškovno mesto splošne dejavnosti (SM spl).



### ***Stroškovno mesto proizvodne dejavnosti***

V družbi opravljajo proizvodno dejavnost predelave odpadnih surovin (kovinskih odpadkov). Proizvodno dejavnost je možno razčleniti na proizvodno rezanega železa, proizvodno aluminija v paketih na osnovi mehanskega stiskanja in proizvodno bakrenega granulata.

Vsaka od zgoraj navedenih razčlenjenih dejavnosti predstavlja specifično dejavnost z vidika vhodnega materiala, končnega izdelka – proizvoda (rezano železo, paketi aluminija, granulata) in osnovnih sredstev, ki sodelujejo v proizvodnem procesu (osnovna sredstva so specifična glede na vrsto proizvoda, na primer stroj za razrez železa, hidravlična stiskalnica za stiskanje aluminija, mlin za mletje žice).

Stroški surovin in materiala so neposredni stroški poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev in hkrati neposredni stroški stroškovnega mesta proizvodnje oziroma dalje razčlenjenih stroškovnih mest glede na posamične proizvode. Poleg tega predstavljajo v skladu z metodo vrednotenja po proizvajalnih stroških, neposredne stroške proizvodnih stroškovnih mest še neposredni stroški dela proizvodnih delavcev, neposredni stroški amortizacije in neposredni stroški storitev.

Splošni proizvajalni stroški (stroški, ki jih ni mogoče neposredno pripisati posameznemu stroškovnemu nosilcu – proizvodu) pa je potrebno razdeliti in razporediti na stroškovna mesta posamezne proizvodne dejavnosti v celotnem ugotovljenem znesku (na primer gorivo za pogon škarij za razrez železa in stiskalnice, amortizacija nekaterih proizvodnih OS in podobno) ter na stroškovna mesta posamezne proizvodne dejavnosti in ostala stroškovna mesta na osnovi razdelilnika (na primer električna energija, voda, itd.).

Kot dogovorjeno podlago za razporejanje splošnih proizvajalnih stroškov znotraj posameznih proizvodnih dejavnosti se upošteva količina predelanega materiala kot vzročna zveza s samimi stroški.

Ker se električna energija ne uporablja v proizvodnem procesu (za pogon strojev se uporablja tekoče gorivo), se za razporejanje stroškov električne energije in porabljene vode med proizvodnimi in ostalimi stroškovnimi mesti uporablja kot merilo število zaposlenih ljudi na posameznem stroškovnem mestu.

### ***Stroškovno mesto stranske dejavnosti oddajanja poslovnih prostorov***

V družbi SMET d.o.o. opravljajo tudi stransko dejavnost in sicer oddajajo poslovne prostore v podnajem. Tako mora družba SMET d.o.o. ostalim subjektom obračunati najemnino (podnajem) ter prefakturirati obratovalne stroške.

Zaradi navedenega dejstva predstavlja dejavnost oddajanja v podnajem ločeno stroškovno mesto, v okviru katerega se bodo pojavljali stroški najemnin, električne energije, porabljene vode ter kurilnega olja za ogrevanje, ki dejansko bremenijo ostale podnajemnike. Najemnine in obratovalni stroški, ki odpadejo na družbo SMET d.o.o., pa bremenijo ostala stroškovna mesta družbe, glede na razdelilnik stroškov.

### ***Stroškovno mesto nabavne dejavnosti***

V okviru obravnavanega stroškovnega mesta se bodo pojavljali predvsem obratovalni stroški skladišča materiala (voda, elektrika, ogrevanje), stroški goriva (za vozila), zavarovanj in vzdrževanja osnovnih sredstev, stroški prevoznih storitev (ki niso vključene v nabavno vrednost), najemnine prostorov oziroma površin, ki odpadejo na nabavno službo, stroški reprezentance, stroški sejmov in reklam v povezavi z dejavnostjo nabave, amortizacije osnovnih sredstev, stroški dela delavcev (vključno s povračili stroškov dela).

### ***Stroškovno mesto prodajne dejavnosti (prodaja proizvodov in trgovskega blaga)***

Dejavnost prodaje bodo obremenjevali predvsem obratovalni stroški skladišča proizvodov (voda, elektrika, ogrevanje), stroški goriva (za vozila), zavarovanj in vzdrževanja osnovnih sredstev, stroški prevoznih storitev, najemnine prostorov oziroma površin, ki odpadejo na skladišče proizvodov, stroški reprezentance, stroški sejmov in reklam v povezavi s prodajo, stroški špedicije in stroški posredovanja pri prodaji, amortizacije osnovnih sredstev, stroški dela delavcev (vključno s povračili stroškov dela).

### ***Stroškovno mesto splošne dejavnosti***

Na stroškovnem mestu splošnih dejavnosti se bodo pojavljali predvsem stroški, povezani z upravo družbe, v okviru katere se opravlja tudi kadrovska funkcija, finančna funkcija, računovodska funkcija in druge, ki so pomembne za organizacijo kot celoto.

Glavne vrste stroškov stroškovnega mesta splošne dejavnosti so torej obratovalni stroški pisarn uprave (voda, elektrika, ogrevanje), stroški goriva (za vozila), zavarovanj in vzdrževanja osnovnih sredstev, stroški pisarniškega materiala in strokovne literature, stroški najemnine stavbe uprave, stroški plačilnega prometa in bančnih storitev, stroški intelektualnih storitev, stroški reprezentance, komunikacijske storitve, stroški amortizacije osnovnih sredstev, stroški dela delavcev v upravi oziroma splošnih službah, (vključno s povračili stroškov dela).

Pri določitvi stroškovnih mest in načina razporejanja stroškov so bile upoštevane sledeče predpostavke:

1. družba se po merilih iz 52. člena Zakona o gospodarskih družbah razvršča med majhne družbe;
2. lastniška struktura je znana; gre za družbo z omejeno odgovornostjo, katere družbenika sta fizični osebi, zaposleni v družbi. Opisani model tako zadošča za pripravo računovodskih informacij za lastnike družbe;
3. prav tako opisani model zagotavlja obračunavanje količinske enote zaloge proizvodov po metodi proizvodjalnih stroškov.

Za učinkovit zajem stroškov po stroškovnih mestih je potrebno, da podjetje SMET d.o.o. zagotovi razporeditev zaposlenih po stroškovnih mestih zaradi obračuna stroškov dela na stroškovna mesta. Podjetje SMET d.o.o. mora zagotoviti tudi razporeditev osnovnih sredstev (iz seznama osnovnih sredstev) po posameznih stroškovnih mestih, zajemanje stroškov (na osnovi računov) po stroškovnih mestih in pripraviti razdelilnike stroškov v primerih, da se stroški nanašajo na več stroškovnim mest hkrati (elektrika, voda, ogrevanje, najemnina in podobni stroški).

Stroškovna mesta v podjetju SMET d.o.o. so grafično prikazana v prilogi 4 »Stroškovna mesta«.

### **3.4. Popis zalog**

Da bi se zagotovili realni podatki v poslovnih poročilih, se sredstva in obveznosti do njihovih virov popisujejo, stanja v poslovnih knjigah (knjigovodski podatki) pa se usklajujejo s stanji, ugotovljeni s popisom. To določa 5. točka 51. člena Zakona o gospodarski družbah, ki pravi, da je najmanj enkrat letno treba preveriti, ali se stanje posameznih aktivnih in pasivnih postavk v poslovnih knjigah ujema z dejanskim stanjem. Tudi SRS 28 govori o računovodskem nadziranju in kontroliranju.

Računovodsko kontroliranje podatkov je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Računovodsko kontroliranje podatkov omogoča zagotavljanje njihove zanesljivosti, spremljanje skladnosti olistinjenih poslovnih dogodkov z ustreznimi nalogi in poslovodskimi odločitvami ter s pravnim okvirom delovanja, spremljanje uresničevanja odgovornosti v zvezi s sredstvi in njihovim varovanjem pred izgubami, krajo, neučinkovito uporabo in izdajo poslovnih skrivnosti pa tudi v zvezi z obveznostmi, stroški in prihodki ter ugotavljanje usklajenosti predstavljanja računovodskih podatkov in računovodskih informacij s predpisi, računovodskimi standardi in z akti podjetja.

Med ukrepi za preverjanje zanesljivosti obračunskih podatkov je torej tudi popis (inventura) sredstev in dolgov, s katerim je treba uskladiti podatke, da bi ustrezali dejanskemu stanju. Promet v glavni knjigi in dnevniku ter stanje v glavni knjigi in pomožnih poslovnih knjigah se uskladita pred sestavitvijo letnih obračunov in popisom. Stanje sredstev in dolgov po

poslovnih knjigah se najmanj enkrat letno uskladi z dejanskim stanjem, ugotovljenim pri popisu.

S popisom zalog torej ugotovimo, ali se stanje po knjigah ujema z dejanskim stanjem. V nadaljevanju bom opozorila na bistvene elemente, na katere morajo biti pozorni v podjetju pri popisu zalog, večinoma pa to velja tudi za popis drugih ekonomskih kategorij.

Popisujejo se (Zupančič, Prislan, 2002, str. 9):

- sredstva, tudi tista, ki so zunaj podjetij,
- obveznosti do virov sredstev in,
- sredstva, ki so pri podjetju začasno - last drugih oseb.

Popisi sredstev in obveznosti do njihovih virov so redni in izredni ter lahko zajemajo vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov (popolni) ali pa le njihov del (delni).

Redni letni popis je popolni popis in se praviloma opravi po stanju na dan 31. decembra. Ob sumu tatvin in nepravilnega poslovanja lahko (pristojni organ) odredi nanapovedan izredni popis.

Letni popis, predvsem popis zalog, je lahko velik dogodek v podjetju. Ponavadi zahteva zaprtje trgovine ali skladišča, tako da se lahko osebje skoncentrira samo na sistematični popis in štetje vseh proizvodov in izdelkov, ki so predmet popisa. Med popisom osebje ocenjuje tudi stanje in varnost proizvodov in materiala (Bebbington, Gray, Laughlin, 2001, str. 212).

O popisu mora podjetje sestaviti pravilnik, v katerem predvsem opredeli predmet popisa, čas popisa in ugotovitev stanj, organiziranje popisa, navodila za popis, naloge vodje popisa, popisne komisije in sklep o njihovem imenovanju, naloge popisnih komisij, delovni načrt in način dela popisne komisije, pripravo sredstev in knjigovodskih podatkov za popis, izločanje poškodovanih in tržno nezanimivih sredstev, pripravo popisnih pripomočkov, popisovanje dejanskega stanja in primerjavo s knjižnim, poročilo o popisu, obravnavanje poročila o popisu ter usklajevanje knjižnega stanja z dejanskim.

Pri zalogah se popisujejo zaloge surovin, materiala, drobnega inventarja in embalaže, zaloge nedokončane proizvodnje, polizdelkov in proizvodov ter storitev ter zaloge blaga, namenjenega prodaji.

Popisna komisija ima predsednika in dva člana oziroma več članov; izjemoma ima lahko le predsednika in enega člana. Po potrebi se določijo tudi namestniki članov (Pravilnik o popisu družbe SMET d.o.o., 2003).

Člani popisne komisije ne morejo biti osebe, ki so materialno odgovorne za sredstva oziroma obveznosti do njihovih virov, ki se popisujejo. Te osebe so lahko člani drugih popisnih komisij.

Naloge popisne komisije so količinski popis sredstev in vpis dobljenih podatkov v popisne liste, vpisovanje knjigovodskih podatkov v popisne liste, ko je količinski popis končan, vpis količinskih in drugih sprememb med dnevom popisa in dnevom, na katerega se opravi uskladitev, sestavitev in oddaja poročila o popisu; sestavni del tega poročila so popisni listi, ki jih morajo člani popisne komisije vsakega posebej pred oddajo datirati in podpisati ter ugotavljanje razlik med dejanskim in knjižnim stanjem ter vzrokov zanje (Pravilnik o popisu družbe SMET d.o.o., 2003).

Pri popisu popisna komisija preverja kakovost sredstev (ali so brezhibna ali ne), pravilnost skladiščenja zalog in kako delavci ravnajo s sredstvi.

Popisna komisija pri popisu materialnih sredstev natančno opiše sredstva, ki jih popisuje (vpisuje jih po analitičnih kontih pa tudi po imenih, vrstah, merskih enotah), ugotavlja, meri in prešteva, oceni količine tistih, ki jih ni mogoče meriti drugače, z uporabo vnaprej sprejetih tehničnih normativov ter vpiše količinske in vrednostne podatke v popisne liste.

Knjigovodski delavci morajo poskrbeti za ažuriranje prometa (stanja in gibanja sredstev) ter za uskladitev analitične evidence s sintetično (glavno knjigo) do začetka popisa.

O svojem delu je popisna komisija dolžna sestaviti poročilo, ki mora vsebovati podatke kot so popisno stanje, knjižno stanje, ugotovljena odstopanja z razlogi za nastala stanja, predlog za likvidacijo odstopanj, izločena neuporabna sredstva ter predlog za odpis in nadaljnjo usodo teh sredstev, čas popisa, imena in priimke članov popisne komisije in datum poročila.

Člani popisne komisije so odgovorni za resničnost s popisom ugotovljenega stanja, pravilno sestavitev popisnih list, pravočasno izveden popis ter pravilno poročilo o popisu.

Popisno poročilo s predlogi za likvidacijo ugotovljenih viškov in primanjkljajev obravnava skupščina družbe, ki sprejme ustrezen sklep. Popisno poročilo in sklep skupščine predstavljata knjigovodsko listino, na osnovi katere se opravijo ustrezna knjiženja v analitičnih knjigovodstvih ter glavni knjigi.

Razen popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu poslovnega leta se opravi tudi medletni popis ob primopredaji poslov med osebami, ki odgovarjajo za materialne ali denarne vrednosti, ob statusnih spremembah, ob začetku postopka redne likvidacije ali stečaja ter ob drugih primerih, ki jih določajo predpisi.

## Sklep

V nalogi je predstavljena rešitev glede problematike zalog v konkretnem podjetju, vsaj na papirju, seveda pa predstavljene rešitve zahtevajo še konkretno izvedbo s strani računalniške podpore.

Ker podjetje SMET d.o.o. opravlja proizvodno dejavnost reciklaže kovinskih ostankov in odpadkov ter dejavnost trgovine na debelo z ostanki in odpadki, je bilo v prvi fazi najprej potrebno ločiti dejavnost trgovine in proizvodno dejavnost.

V podjetju večino nabavljenega materiala oziroma trgovskega blaga predstavlja drobni odkup od fizičnih oseb. V poslovni proces vstopajo sredstva v obliki reprodukcijskega materiala in trgovskega blaga. Problemi nastopijo pri postavkah, opredeljenih kot »mešani odpad«, predvsem železo in aluminij. V trenutku nabave teh surovin se ne ve, ali predstavljajo repro material ali blago. Rešitev problema je možna na način, da se material, za katerega se ne ve točno ali predstavlja repro material ali trgovsko blago opredeli kot ena izmed naštetih možnosti, glede na oceno, kaj v pretežni meri predstavlja. V primeru kasnejših sprememb lastnosti sredstev (iz trgovskega blaga v repro material ali obratno) pa se tako nastali kasnejši premiki iz ene vrste skladišča v drugo, evidentirajo z ustreznimi dokumenti.

Predvsem pri proizvodni dejavnosti je bilo več težav pri opredeljevanju stroškov, ki gredo v količinsko enoto zaloge proizvoda, glede na izbrano metodo proizvodjalnih stroškov. Proizvajalni stroški so: neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije in posredni proizvodjalni stroški. Pri posrednih proizvodjalnih stroških je potrebno stroške, ki se nanašajo na poslovanje družbe kot celote, prvo razdeliti po ključu in sicer na del stroškov, ki se neposredno nanašajo na proizvodnjo in ostali del stroškov, ki se nanaša na druge dejavnosti oziroma »stroškovna mesta« (trgovina, skladišče, uprava in podobno). V naslednjem koraku pa je potrebno del stroškov, ki se nanaša na proizvodnjo razdeliti na različne proizvode (železo, aluminij, kabli) ob upoštevanju merila količine proizvedenih proizvodov (stroški SIT/tono proizvoda).

Da podjetje to lahko zagotovi, mora oblikovati stroškovna mesta in stroškovne nosilce. Rešitev predlagana v nalogi seveda ni edina možna. Podjetje bi za potrebe zunanega poročanja lahko definiralo v skrajnem primeru samo dve stroškovni mesti, to sta stroškovno mesto proizvodne dejavnosti in stroškovno mesto splošne dejavnosti, ki bi podjetju že omogočili, da bi sestavila obračun proizvodnje. V dogovoru z direktorico družbe, zaradi potreb po spremljanju določenih stroškov tudi za komercialno dejavnost, ki je v podjetju pomembna tako kot proizvodnja, so v nalogi definirana naslednja stroškovna mesta: stroškovno mesto proizvodne dejavnosti, ki se dalje deli na: stroškovno mesto rezano železo (SM Fe), stroškovno mesto aluminij – paketi (SM Al), stroškovno mesto kabli – granulati (SM gr); nadalje stroškovno mesto stranske dejavnosti oddajanja poslovnih prostorov (SM str);

stroškovno mesto nabavne dejavnosti (SM nab); stroškovno mesto prodajne dejavnosti (SM prod); stroškovno mesto splošne dejavnosti (SM spl).

Glede na dejstvo, da se v družbi vrši odkup kovinskih odpadkov po različnih cenah za iste artikle, pri določenih artiklih kot »železo mešani odpad« ali »aluminij mešan odpad« tudi v razmerju 1:3, kar je posledica različne kakovosti, se za zmanjševanje količin v zalogi predlaga uporaba metode drsečih povprečnih ceh.

Kot sem nakazala v uvodu, da je vrednotenje in spremljanje zalog zahtevno računovodsko področje, se skozi samo nalogo to še potrjuje, saj zahteva pravilno spremljanje zalog poleg računovodskega znanja tudi poznavanje davčnih predpisov, poznavanje samega tehnološkega procesa proizvodnje, poznavanje organizacije ter drugih specifičnosti konkretnega podjetja, glede same izvedbe pa je potrebno sodelovanje s strokovnjaki iz področja informatike.

Tudi zaradi potrebe po timskem delu različnih strokovnjakov imajo v številnih podjetjih probleme v zvezi z vodenjem zalog. Še posebej je to pogosto pri manjših podjetjih, ki imajo zunanje računovodstvo, materialno poslovanje pa spremljajo sami, saj se ne znajo organizirati in zunanjemu računovodstvu ne priskrbijo ustreznih podatkov za pravilno spremljanje zalog. Velikokrat podjetja mislijo, da jim bo dober računalniški program te težave odpravil. Vendar še zdaleč ni tako, saj je tako kot pri vseh področjih, ki zahtevajo znanje, človeški faktor najpomembnejši.

## Literatura

1. Bebbington Jan, Gray Rob, Laughlin Richard : Financial Accounting: Practice and Principles. Third Edition. Singapore: Seng Lee Press, 2001. 452 str.
2. Dobeic Majda, Dobeic Edvin: Knjigovodstvo. Ljubljana : Državna založba Slovenije, 1991. 247 str.
3. Drury Colin: Costing. An Introduction. Druga izdaja. London : Business Press, 2000. 1194 str.
4. Heitger Les, Ogan Pekin, Matulich Serge: Cost Accounting, Cincinnati (Ohio) : South-Western Publishing Co., 1992. 1081 str.
5. Hieng Romana et al: Izkaz stanja. IKS, Ljubljana, 2002, 1/2, str. 22-66.
6. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS, Ljubljana, 2001, 7, str. 9-30.
7. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
8. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
9. Kenda Helena, Zalokar Nuša: Evidence, povezane s posredovanjem blaga in storitev v trgovinski dejavnosti. IKS, Ljubljana, 1996, 10, str. 9-130.
10. Koželj Stanko, Kenda Helena: Prevrednotovanje zalog trgovskega blaga v trgovini na drobno po prenovljenih standardih. IKS, Ljubljana, 2002, 7, str. 46-50.
11. Koželj Stanko: Zaloge surovin in materiala. IKS, Ljubljana, 2002, 9/10, str. 124-141.
12. Koželj Stanko: Zaloge proizvodov in blaga. IKS, Ljubljana, 2002a, 9/10, str. 169-200.
13. Koželj Stanko: Obravnavanje zalog po prenovljenih standardih. IKS, Ljubljana, 2002b, 7, str. 39-45.
14. Melavc Dane: Uvod v teorijo in tehniko računovodstva. Maribor : Založba Obzorja, 1976. 209 str.
15. Montgomery Robert Hiester, Defliese Philip: Montgomery's auditing. 11 th edition. New York : Yohn Wiley & Sons, 1990. 887 str.
16. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika in organizacija podjetja. 1. knjiga. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1992. 344 str.
17. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 311 str.



18. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Slavko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 591 str.
19. Zupančič Vera, Prislan Barbara: Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov. IKS, Ljubljana, 2002, 11, str. 7-22.

## **Viri**

1. Pravilnik o popisu družbe SMET d.o.o., 2003: Interni vir.
2. Pravilnik o računovodstvu družbe SMET d.o.o., 2003: Interni vir.
3. Standardna klasifikacija dejavnosti s pojasnili. Ljubljana : Statistični urad Slovenije, 2002. 133 str.
4. Šifrant artiklov podjetja SMET d.o.o.: Interni vir.
5. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št.14/2003).
6. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/2004).
7. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/1993 do 57/2004).

## **Priloge**

Priloga 1: Opredelitev posameznih vrst artiklov

Priloga 2: Razdelitev stroškov po metodi proizvodjalnih stroškov

Priloga 3: Vključevanje stroškov amortizacije v količinsko enoto proizvoda

Priloga 4: Stroškovna mesta

**Priloga1: Opredelitev posameznih vrst artiklov**

šifra	naziv	reprodukc. material	trgovsko blago
10	železo mešani odpad	da	da
20	aluminij mešani odpad	da	da
21	aluminij žica z jeklom	da	da
22	aluminij ostružki		da
23	aluminij žgura		da
24	aluminij profili	da	da
25	aluminij žica	da	da
26	aluminij ofset plošče	da	da
27	aluminij čisti mehki	da	da
28	aluminij mehki barvni	da	da
29	aluminij trdi		da
30	medenina mešani odpad	da	da
31	medenina zbirna		da
32	medenina ostružki - čisti		da
33	medenina štanc		da
34	medenina palice		da
35	medenina kosi		da
40	baker mešani odpad		da
41	baker 1. klasa		da
42	baker 2. klasa		da
43	baker 3. klasa		da
44	granulat		da
50	prokrom mešani odpad		da
51	prokrom sortirani 5 do 11		da
52	prokrom sortirani 1 do 5		da
60	svinec mešani odpad	da	da
61	svinec čisti		da
70	cink mešani odpad	da	da
71	cink		da
72	cink žgura		da
80	hladilniki mešani		da
90	kabli mešani	da	
100	mešane odpadne kovine	da	da
110	bron mešani odpad	da	da
111	bron sortirani		da
112	bron ostružek		da
113	zamak		da
114	tombak		da
115	bela kovina		da
116	ново srebro		da
117	nikelj		da
118	kositer		da
119	hladilniki		da
120	železo rezano	da	da
121	železo pločevina	da	da
122	železo HVT		da
123	berilij		da
124	aluminij ostružki - čisti		da
125	medenina ostružki - čisti		da
126	bron ostružki - čisti		da
127	embalaža		da
128	aluminij paketi	da	

Vir: Šifrant artiklov podjetja SMET d.o.o.

**Priloga 2: Razdelitev stroškov po metodi proizvajalnih stroškov**

vrsta stroškov	konto	PROIZVAJALNI STROŠKI					OSTALI STROŠKI
		nep. str. mat.	nep. str. dela	nep. str. am.	nep. str. stor.	spl. proizv. str.	
stroški materiala	4000	100%					
stroški pomožnega materiala	4010					100%	
stroški energije - gorivo	4020						100%
stroški elekt. Energije	4021					80%	20%
stroški porabe vode	4022					80%	20%
stroški energije - kurilno olje	4024					80%	20%
stroški olja	4025					80%	20%
stroški nadomestnih delov	4030					80%	20%
odpis drobnega inventarja	4040					80%	20%
stroški pisarniškega materiala	4060						100%
stroški strokovne literature	4061						100%
drugi stroški materiala	4070					80%	20%
stroški prevoznih storitev	4110						100%
stroški storitev vzdrževanja	4120					80%	20%
najemnine	4130				80%		20%
povračila stroškov - dnevnic	4140						100%
povračila stroškov kilometrina	4141						100%
povračila str. - cestnina, park., zavar.	4142						100%
povračila stroškov - nočnina	4143						100%
stroški plač. prometa in bančnih storitev	4150						100%
zavarovalne premije	4151				80%		20%
stroški intelektualnih stroitev	4160						100%
zdravstvene storitve	4164				80%		20%
stroški reprezentance	4170						100%
stroški sejmov in reklam	4171						100%
stroški drugih storitev	4190						100%
druge storitve - študent	4191						100%
stroški komunikacijskih storitev	4192						100%
stroški špedicije	4193						100%
stroški posredovanja	4196						100%
amortizacija neopredmetena dolg. sred.	4300						100%
amortizacija zgradbe	4310			80%			20%
amortizacija opreme	4320			del OS			
plače zaposlenih	4700		2 delavcev				ostali
drugi stroški dela - prehrana	4730		2 delavcev				ostali
drugi stroški dela - prevoz	4731		2 delavcev				ostali
drugi stroški dela - regres	4739		2 delavcev				ostali
prispevki od plač PIZ	4740		2 delavcev				ostali
prispevki od plač - zdrav. Zav.	4741		2 delavcev				ostali
prispevki od plač - zaposlovanje	4742		2 delavcev				ostali
prispevki od plač - starševsko varstvo	4743		2 delavcev				ostali
prispevki od plač - pošk. Pri delu	4744		2 delavcev				ostali
stroški dela - davek na plače	4750		2 delavcev				ostali
dajatve neodvisne od poslovanja	4800						100%
donacije	4801						100%
ostali stroški	4890						100%
davčno nepriznani stroški	4899						100%
prenos stroškov v breme prihodkov	4910						

Vir: Lastna tabela.

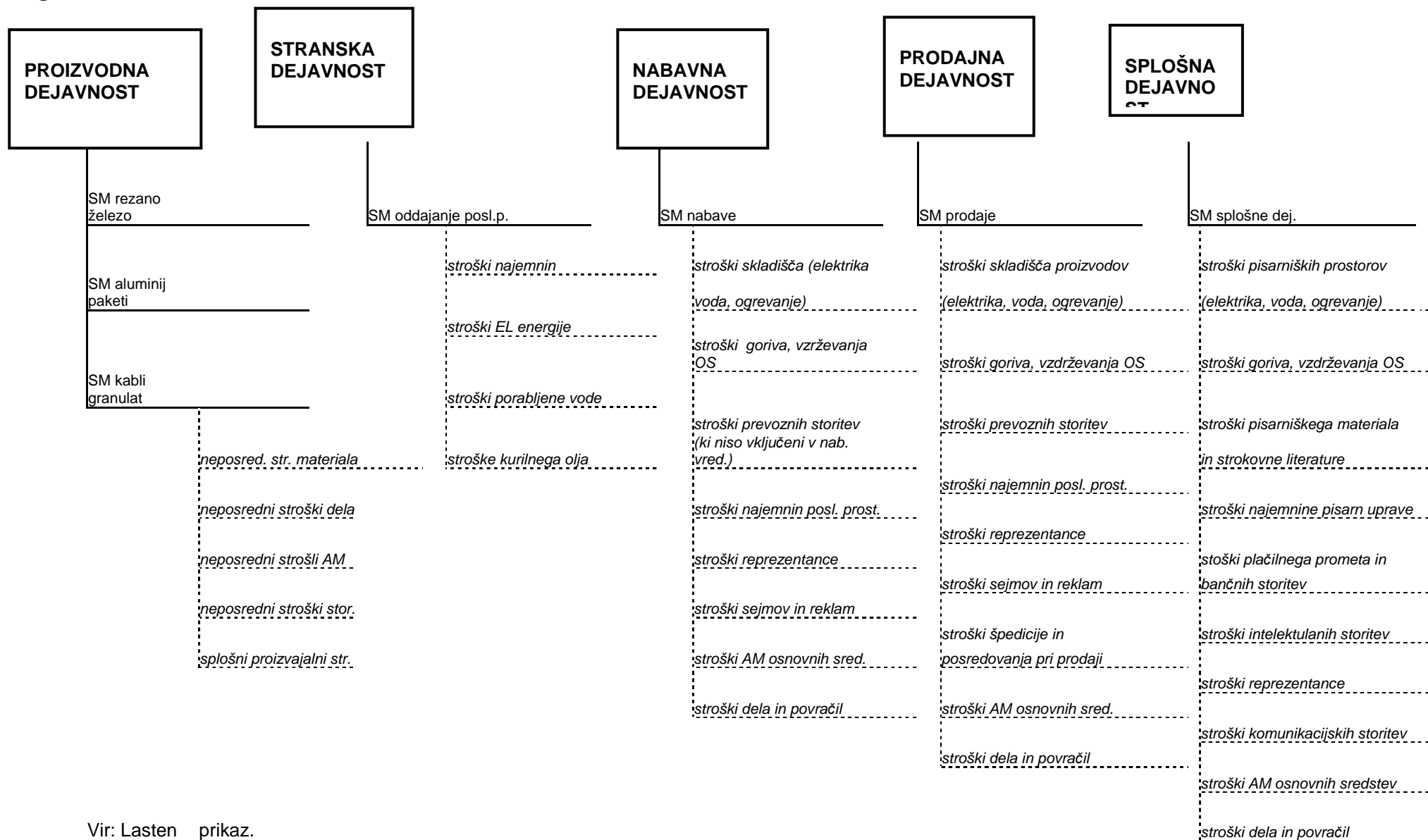
**Priloga 3: Vključevanje stroškov amortizacije v vrednost količinske enote proizvoda**

zap. št.	opis osnovnega sredstva	dat. pridob.	sedanja vred. (SIT)	% AM	vrsta stroš.	vrsta proizv.	% vključevanja
31	mlin za mletje bakrene žice	28. 12. 01	2.296.170,86	33,30	neposredni	baker	100,00
47	mlin za mletje žice	29. 11. 02	2.800.701,31	33,30	neposredni	baker	100,00
52	samovozni nakladalnik	22. 4. 03	7.058.166,64	25,00	neposredni	železo	100,00
56	stroj za razrez železa	29. 8. 03	18.376.045,04	25,00	neposredni	železo	100,00
69	rač. program reciklaža	10. 1. 04	1.200.000,00		posredni	železo baker aluminij	33,30 33,30 33,30
80	kotalni kontejner	26. 2. 04	745.000,00		posredni	železo aluminij baker	33,30 33,30 33,30
87	stiskalnica za pločevino	19. 4. 04	29.372.399,78		neposredni	aluminij	100,00
88	stroj za lupljenje kablov	19. 4. 04	1.587.700,00		neposredni	baker	100,00
89	škarje za razrez profilov	14. 4. 04	1.043.411,00		neposredni	neposredni	100,00

- Opomba: 1. stroški amortizacije določenih OS se v celoti vključujejo v vrednost količinske določene vrste proizvoda (neposredni stroški)  
2. stroški amortizacije določenih sredstev se vključujejo v vrednost količinske enote različnih vrst proizvodov (posredni stroški)

Vir: Lastna tabela.

## Priloga 4: Stroškovna mesta



Vir: Lasten prikaz.

