

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE
METODE VREDNOTENJA ZALOG IN NJIHOV VPLIV NA USPEŠNOST
PODJETIJ

SIMONA KROPIVŠEK

IZJAVA

Študentka Simona Kropivšek izjavljam, da sem avtorica te zaključne strokovne naloge, ki sem jo napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in dovolim njeno objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 09. 07. 2010

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV ZALOG	1
1.1 VRSTE ZALOG	2
1.1.1 <i>Material v širšem pomenu</i>	2
1.1.2 <i>Drobni inventar</i>	3
1.1.3 <i>Nedokončana proizvodnja</i>	3
1.1.4 <i>Dokončani proizvodi</i>	3
1.1.5 <i>Trgovsko blago</i>	3
2 PREDSTAVITEV PODJETJA KIV, D. D., VRANSKO.....	4
2.1 VIZIJA PODJETJA KIV, D. D.....	5
2.2 POSLANSTVO PODJETJA KIV, D. D.	5
2.3 STRATEŠKI CILJI PODJETJA KIV, D. D.	6
2.4 KADROVSKA SESTAVA PODJETJA KIV, D. D.	6
2.5 ORGANIZACIJSKA SESTAVA V PODJETJU KIV, D. D.	6
3 METODE VREDNOTENJA ZALOG IN NJIHOV VPLIV NA USPEŠNOST PODJETJA KIV, D. D.	7
3.1 KVANTITATIVNE METODE VREDNOTENJA ZALOG IN NJIHOV VPLIV NA USPEŠNOST PODJETJA KIV, D. D.....	7
3.1.1 <i>Metoda drsečih povprečnih cen</i>	8
3.1.2 <i>Metoda tehtanih povprečnih cen</i>	9
3.1.3 <i>Metoda zaporednih (prvih) cen ali metoda FIFO (angl. first-in, first-out)</i>	10
3.1.4 <i>Metoda povratnih (zadnjih) cen ali metoda LIFO (angl. last-in, first-out)</i>	11
3.1.5 <i>Metoda stalnih (ocenjenih, standardnih, predračunskih) cen</i>	11
3.1.6 <i>Primerjava kvantitativnih metod vrednotenja zalog</i>	13
3.1.7 <i>Uporaba kvantitativne metode vrednotenja zalog v podjetju KIV, d. d.</i>	14
3.2 METODE VREDNOTENJA ZALOG NEDOKONČANE PROIZVODNJE IN PROIZVODOV (POSLOVNIH UČINKOV).....	14
3.2.1 <i>Metoda vrednotenja poslovnih učinkov po proizvajalnih stroških</i>	16
3.2.2 <i>Metoda vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni</i>	16
3.2.3 <i>Metoda vrednotenja poslovnih učinkov po spremenljivih proizvajalnih stroških</i>	17
3.2.4 <i>Primerjava metod vrednotenja poslovnih učinkov</i>	18
3.3 VPLIV METOD VREDNOTENJA POSLOVNIH UČINKOV NA USPEŠNOST POSLOVANJA PODJETJA KIV, D. D.	18
3.3.1 <i>Poslovni odhodki</i>	18
3.3.2 <i>Poslovni prihodki</i>	20
3.3.3 <i>Poslovni izid</i>	21
3.3.3.1 <i>Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja</i>	22
SKLEP.....	22

LITERATURA IN VIRI.....	24
PRILOGI.....	1

KAZALO SLIK

Slika 1: Proizvodna hala podjetja KIV, d. d.....	5
Slika 2: Uprava podjetja KIV, d. d.....	5
Slika 3: Prikaz knjiženja vrednotenja zalog (profil U 20.00) po metodi drseče povprečne cene	9
Slika 4: Prikaz knjiženja vrednotenja zalog (profil U 20.00) po metodi tehtane povprečne cene	10
Slika 5: Prikaz knjiženja vrednotenja zalog (profil U 20.00) po metodi FIFO.....	11
Slika 6: Prikaz knjiženja vrednotenja zalog (profil U 20.00) po metodi stalnih cen	12

KAZALO TABEL

Tabela 1: Kadrovska sestava podjetja KIV, d. d., za leti 2007 in 2008	6
Tabela 2: Analitična kartica (konto) zaloge profila U 20.00 pri uporabi metode drsečih povprečnih cen*	8
Tabela 3: Analitična kartica (konto) zaloge profila U 20.00 pri uporabi metode tehtanih povprečnih cen*	9
Tabela 4: Analitična kartica (konto) zaloge profila U 20.00 pri uporabi metode FIFO	10
Tabela 5: Analitična kartica (konto) zaloge profila U 20.00 pri uporabi metode stalnih cen..	11
Tabela 6: Primerjava kvantitativnih metod vrednotenja zaloge profila U 20.00 za leto 2008.	13
Tabela 7: Stroški podjetja KIV, d. d., leta 2009 za vseh 5 proizvodov kotla TM 11 skupaj ...	16
Tabela 8: Stroškovna cena enote proizvoda kotel TM 11 po metodi proizvodjalnih stroškov ..	16
Tabela 9: Zožena lastna cena enote proizvoda kotel TM 11.....	17
Tabela 10: Stroškovna cena enote proizvoda kotel TM 11 po metodi spremenljivih proizvodjalnih stroškov.....	18
Tabela 11: Primerjava metod vrednotenja poslovnih učinkov enote proizvoda kotel TM 11 za leto 2009	18
Tabela 12: Vpliv metod vrednotenja poslovnih učinkov (kotel TM 11) na izkazovanje poslovnega izida (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja podjetja KIV, d. d.	22

UVOD

Zaloge so opredmetena sredstva, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali pri opravljanju storitev ali pa bodo prodana pri rednem poslovanju (Zaman, Hočevár & Igličar, 2007, str. 57).

Zaloge so v posameznih podjetjih zelo pomemben dejavnik, zato mora biti cilj posloводства ohranjanje zalog na taki ravni, da ne bo ogrožen proizvodni proces ali da v proizvodnji ne bodo nastajali zastoji, prevelike zaloge pa ne obremenjevale prostora in plačilne sposobnosti (Kavčič, Klobučar Mirovič & Vidic, 2007, str. 409).

Prava izbira metode vrednotenja zalog je za podjetje zelo pomembna, saj metode vrednotenja zalog vplivajo na stroške materiala, zaloge in tudi na poslovne odhodke. Njihov vpliv razberemo iz izkaza poslovnega izida in bilance stanja.

Namen zaključne strokovne naloge je predstaviti metode vrednotenja zalog (kvantitativne metode vrednotenja zalog in metode vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov). Cilj zaključne strokovne naloge je metode vrednotenja zalog predstaviti na konkretnem primeru podjetja KIV, d. d., Vransko, jih primerjati med sabo in ugotoviti, kako vplivajo na uspešnost podjetja, katera metoda vrednotenja zalog (tako kvantitativna metoda vrednotenja zalog kot tudi metoda vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov) je za podjetje najprimernejša.

Teoretični del sem povzela iz različne strokovne domače in tuje literature ter internetnih virov, pri praktičnem delu pa sem uporabila podatke predvsem iz informacij, dobljenih v izbranem podjetju KIV, d. d., Vransko in gradiva, predelanega v študijskih letih.

Zaključna strokovna naloga je poleg uvoda in sklepa sestavljena še iz treh poglavij. V prvem so opredeljene zaloge, v drugem je predstavljeno konkretno podjetje, torej KIV, d. d., Vransko, v tretjem pa so obdelane metode vrednotenja zalog (kvantitativne metode vrednotenja zalog in metode vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov) ter njihov vpliv na uspešnost podjetja KIV, d. d., Vransko.

Kvantitativne metode vrednotenja zalog so predstavljene na zgledu materiala profil U 20.00 za leto 2008, metode vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov pa so ponazorjene na primeru proizvoda kotel TM 11 za leto 2009.

1 OPREDELITEV ZALOG

Zaloge obravnavata Slovenski računovodski standard 4 (v nadaljevanju SRS) in Mednarodni računovodski standard 2 (v nadaljevanju MRS). SRS 4.1 opredeljuje zaloge kot sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev

oziroma pri proizvodjanju za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja. MRS 2.6 opredeljuje zaloge kot sredstva:

- namenjena prodaji v rednem poslovanju,
- v postopku proizvodjanja za tako prodajo ali
- v obliki materialov, ki bodo porabljeni pri proizvodjanju ali opravljanju storitev.

Zaloge sodijo med kratkoročna sredstva¹ v podjetju in so v materialni, denarni, vmesni ali prehodni obliki in v obliki pravic. Denarna oblika so likvidnostne rezerve, vmesna ali prehodna oblika terjatve, materialna oblika pa zaloge. Zaloge se pojavijo pri nabavi, proizvodnji in prodaji blaga v proizvodnih podjetjih ali pa samo pri nabavi in prodaji blaga v trgovskih podjetjih (Zabukovec, 2001, str. 2).

Vsaka vrsta zalog (Zupančič, 2007, str. 111) ima značilnosti, ki opredeljujejo način njihovega merjenja in vodenja v poslovnih knjigah. Izkazujejo se v razredih 3 (Zaloge surovin in materiala) in 6 (Zaloge proizvodov, storitev, blaga in nekratkoročnih sredstev (skupine za odtujitev) za prodajo).

1.1 VRSTE ZALOG

Hočevar, Igličar & Zaman, (2001, str. 50) opredeljujejo kot vrste zalog:

- material v širšem pomenu,
- drobni inventar,
- nedokončano proizvodnjo,
- dokončane proizvode,
- trgovsko blago.

1.1.1 Material v širšem pomenu

Z materialom v širšem pomenu razumemo nabavljeni osnovni in pomožni material, polproizvode, dele, gorivo in mazivo. Odpadki, ki izhajajo iz izničenih stvari ali lastne proizvodnje, se štejejo kot material, če so namenjeni za prodajo. Včasih so poleg materiala navedene tudi surovine, vendar razlikovanje surovin in materiala ni vedno povsem jasno opredeljeno. Navadno označujemo s prvim izrazom material, ki je odvzet naravi in se uporablja v povsem nepredelanem ali le neznatno predelanem stanju; po izvoru razlikujemo rudarske (mineralne), kmetijsko-gozdarske (organske) in industrijske (sintetične) surovine, z drugim izrazom pa, nasprotno, material, ki je že proizvod kake predelovalne, obdelovalne ali dodelovalne dejavnosti (Turk, Melavc & Korošec, 2004, str. 54–55).

¹ Kratkoročna sredstva so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, krajšem od leta dni. Sestavljajo jih sredstva za prodajo, zaloge, kratkoročne poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva in kratkoročne aktivne časovne razmejitev (SRS 2006, 2010, točka 24.28, str. 200).

1.1.2 Drobni inventar

Tak inventar so orodje, naprave in druga oprema, ki ne sodijo med opredmetena sredstva, ločljiva vračljiva embalaža in podobno (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 50). Kot material se lahko šteje tudi drobn inventar z dobo koristnosti do leta dni, lahko pa tudi tisti, ki je uporaben več kot leto dni, če njegova posamična nabavna cena ne presega 500 evrov (Fekonja & Premk, 2008, str. 138).

1.1.3 Nedokončana proizvodnja

V to sodijo nedokončana proizvodnja na proizvodnih mestih, lastni polproizvodi in deli, namenjeni nadaljnji proizvodnji, ter odpadki, namenjeni nadaljnji uporabi v procesu proizvodnje (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 50).

1.1.4 Dokončani proizvodi

Dokončani proizvodi (Turk, 2006, str. 194) so namenjeni prodaji. Pri organizaciji, ki proizvaja proizvode, se pojavljajo med sredstvi toliko časa, dokler jih ne prodaja.

Proizvodi (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 50) so dokončani proizvodi v obliki stvari, ki so namenjeni neposredni prodaji, a so še vedno v poslovnem sistemu.

1.1.5 Trgovsko blago

Med takšno blago sodijo material, proizvodi in druga sredstva, ki jih je poslovni sistem nabavil in namenil za nadaljnjo prodajo (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 50).

Ob začetnem pripoznanju se količinska enota zaloge surovin, materiala, drobnega inventarja in trgovskega blaga ovrednoti po nabavni ceni (Čižman, 2008, str. 29).

Nabavno ceno (Čižman, 2008, str. 29) sestavljajo:

- nakupna cena,
- uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve,
- neposredni stroški nabave (prevozni stroški, stroški nakladanja, prekladanja in razkladanja, stroški prevoznega zavarovanja, stroški posebej zaračunane embalaže, stroški spremljanja blaga, stroški storitev posredniških agencij in podobni stroški, ki bremenijo kupca zalog).

Med nevračljive nakupne dajatve se všteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste (SRS 2006, 2010, točka 4.12, str. 64).

Stvar v zalogi (SRS 2006, 2010, točka 4.8, str. 64) se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

- je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo,
- je mogoče njeno nabavno vrednost oziroma stroškovno vrednost zanesljivo izmeriti.

2 PREDSTAVITEV PODJETJA KIV, d. d., VRANSKO

KIV je podjetje z več kot 60-letno tradicijo. Dolgoletna tradicija in izkušnje v povezavi z vrhunskim znanjem mladih strokovnjakov so zagotovilo za prihodnost. Prihodnost gradijo na razvoju vedno novih proizvodov in doseganju vrhunske kakovosti. Le tako bo mogoče tudi v prihodnje izpolnjevati pogoje najzahtevnejših evropskih in svetovnih trgov. Projekti in izdelki podjetja KIV so vedno izziv, ki je povezan z zamislivi in optimalnimi rešitvami. So odsev znanja, izkušenj in hotenja, da prinašajo dobre rešitve in zadovoljstvo kupcev (Poslovni plan izbranega podjetja za leto 2009, 2009, str. 3).

Podjetje KIV, d. d., Vransko (v nadaljevanju KIV, d. d.) je bilo ustanovljeno 26. 11. 1984. Pred ustanovitvijo je podjetje poslovalo pod različnimi drugimi imeni. Vrednost osnovnega kapitala podjetja znaša 509.159,60 EUR. Večinski lastnik podjetja KIV, d. d., je KIV Engineering, d. o. o. Podjetje je v Standardni klasifikaciji dejavnosti (SKD) uvrščeno pod šifro 25.210. Sedež uprave podjetja KIV, d. d., je na naslovu podjetja (torej na Vranskem), kjer se opravlja tudi večina poslovanja podjetja. Uprava podjetja KIV, d. d., je enočlanska, torej jo sestavlja samo generalni direktor podjetja, Kreča Ivo. Nadzorni svet podjetja KIV, d. d., pa sestavljajo predsednik ter dva člana (Poslovni plan izbranega podjetja za leto 2009, 2009, str. 4–5).

Dejavnost podjetja je bila v vseh letih delovanja povezana z energetiko in ekologijo. Področji energetika in ekologija pa sodita med izzive tega stoletja (Poslovni plan izbranega podjetja za leto 2010, 2009, str. 3).

Poglavitna področja dejavnosti so (Poslovni plan izbranega podjetja za leto 2009, 2009, str. 3):

- biomasa:
 - sistemi za zgorevanje lesnih ostankov, žagovine in lubja do 25 MW;
- sežig posebnih odpadkov:
 - naprave za termično procesiranje industrijskih in komunalnih odpadkov,
 - naprave za termično oksidacijo plinov;
- industrijska energetika:
 - kotli na plin od 0.08 do 20 MW in tlaka od 0.5 do 28 barov,
 - kotli na tekoča goriva od 0.08 do 20 MW in tlaka od 0.5 do 28 barov;
- inženiring organizacije, trženja in izvedbe projektov.

Podjetje deluje na naslednjih evropskih trgih: Avstrija, Nemčija, Švica, Italija, Rusija, Anglija, Slovaška, Nizozemska, območje nekdanje Jugoslavije in Slovenija.

Slika 1: Proizvodna hala podjetja KIV, d. d.



Slika 2: Uprava podjetja KIV, d. d.



2.1 VIZIJA PODJETJA KIV, D. D.

Podjetje KIV, d. d., naj bi v prihodnjih petih letih z združevanjem sposobnosti vrhunskih strokovnjakov in njihovega znanja postalo vodilno podjetje v srednji Evropi na področju razvoja, projektiranja in graditve majhnih in srednjih sistemov za ekološko zgorevanje odpadkov. Vizija KIV, d. d., je torej postati vodilno podjetje v zgorevanju odpadkov v Sloveniji in srednji Evropi (Poslovni plan izbranega podjetja, 2010, str. 6).

2.2 POSLANSTVO PODJETJA KIV, D. D.

KIV, d. d., je vodilno slovensko podjetje v razvoju in graditvi srednje velikih sistemov ekološkega zgorevanja odpadkov z izrabljanjem energije in kotlovskih sistemov.

Poslanstvo podjetja KIV, d. d.: Svojim kupcem in partnerjem zagotoviti najvišjo raven storitev ter zadovoljstvo z njimi, lastnikom varno in donosno naložbo, zaposlenim pa prijetno, varno in stimulatívno delovno okolje. S svojimi izdelki si prizadeva izboljševati kakovost življenja v Sloveniji in drugih državah (Poslovni plan izbranega podjetja za leto 2010, 2009, str. 6–7).

2.3 STRATEŠKI CILJI PODJETJA KIV, D. D.

Strateški cilji podjetja so (Poslovni plan izbranega podjetja za leto 2010, 2009, str. 7):

- vlaganje v razvoj zgorevanja obnovljivih virov energije,
- vlaganje v razvoj kadrov,
- utrditev lastne blagovne znamke KIV na domačem in tujem trgu,
- visoka tehnološko-produkcijska usposobljenost za najzahtevnejše izdelke,
- profesionalnost na vseh področjih poslovanja,
- kakovost proizvodov in storitev v sklopu projektov,
- raznolikost tehnoloških sistemov izgorevanja,
- kratek razvojni čas,
- cenovna konkurenčnost,
- kratki dobavni roki in fleksibilnost.

2.4 KADROVSKA SESTAVA PODJETJA KIV, D. D.

V podjetju KIV, d. d., uresničujejo kadrovske sestave skladno s strateškimi cilji podjetja in neprenehoma zvišujejo raven izobrazbene sestave. V njem je bilo 31. 12. 2008 zaposlenih 75 ljudi (Letno poročilo izbranega podjetja, 2008, str. 4). Kadrovske sestave zaposlenih prikazuje tabela 1.

Tabela 1: Kadrovska sestava podjetja KIV, d. d., za leti 2007 in 2008

Stopnja izobrazbe	Stanje na dan 31. 12. 2007	Stanje na dan 31. 12. 2008
< od IV.	20	20
IV.	31	31
V.	14	14
VI.	8	8
VII.	3	2
VIII.	1	0
Skupaj	77	75

Vir: Letno poročilo izbranega podjetja za leto 2008, GVIN, 2009, str. 5.

Iz tabele razberemo, da je imelo podjetje KIV, d. d., 31. 12. 2007 dva zaposlena več kot 31. 12. 2008. Leta 2007 je imelo podjetje tudi enega zaposlenega z VIII. stopnjo izobrazbe, vendar tega leta 2008 ni bilo več v podjetju.

2.5 ORGANIZACIJSKA SESTAVA V PODJETJU KIV, D. D.

Organizacijska sestava (priloga 1) opredeljuje procesno organiziranost podjetja v sklopu osnovnih procesov, ki so matrično povezani z vodji projektov ali z dvema pomočnikoma direktorja (Letno poročilo izbranega podjetja, 2008, str. 4).

Poglavitne organizacijske spremembe so povezane z višjo dodano vrednostjo znanja in izkušenj iz preteklosti pri novih projektih. Poleg fizične realizacije dela v proizvodnji je podjetje v zadnjem letu za več kot 90 odstotkov projektov prevzelo tudi inženiring storitev. To je zahtevalo organizacijske spremembe in v delu uresničevanja projektov matrično organiziranost podjetja (Letno poročilo izbranega podjetja, 2008, str. 4–5).

3 METODE VREDNOTENJA ZALOG IN NJIHOV VPLIV NA USPEŠNOST PODJETJA KIV, D. D.

Nakupne cene istovrstnih zalog materiala, drobnega inventarja in trgovskega blaga (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 51) se lahko spreminjajo, saj podjetje lahko izbira med različnimi dobavitelji, lahko dobavlja različno količino ali pa nastajajo spremembe zaradi inflacije ali drugih pojavov na trgu. Prav tako se lahko razlikujejo vrednosti zalog dokončanih in nedokončanih proizvodov, saj ima podjetje obdobja različne produktivnosti in stroške, ki so povezani z izdelavo proizvodov. Zato se zastavlja vprašanje, po kakšni ceni ovrednotiti zaloge ali katero ceno uporabljati pri oddaji enot iz zaloge. Izbrana cena bo na eni strani vplivala na vrednost zalog, na drugi strani pa na vrednost oddaje enot iz zaloge (torej na stroške materiala).

Zmanjšanje vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja obremenjuje stroške materiala, zmanjšanje vrednosti zalog nedokončane proizvodnje, proizvodov in blaga pa ustrezne poslovne odhodke (Fekonja & Premk, 2008, str. 138–139).

Metodo vrednotenja, za katero se podjetje odloči, je treba uporabljati več let, kajti samo to omogoča primerjavo računovodskih izkazov. Če podjetje pogosto menja metodo vrednotenja zalog, ne more primerjati neto prihodkov iz leta v leto. Podjetje se lahko odloči za menjavo metode vrednotenja zalog, vendar mora na to posebej opozoriti v pojasnilih k računovodskim izkazom (Kimmel, Weygandt & Kieso, 2005, str. 278).

Vsako metodo vrednotenja bomo najprej opisali teoretično, temu pa bo sledila obravnavna primera iz podjetja KIV, d. d.

Če se v nekem obdobju cena na novo nabavljenih enot ali stroški na novo proizvedenih enot razlikujejo od cen oziroma stroškov enot iste vrste v zalogi, se lahko uporabljajo tako imenovane kvantitativne metode vrednotenja zalog (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 51).

3.1 KVANTITATIVNE METODE VREDNOTENJA ZALOG IN NJIHOV VPLIV NA USPEŠNOST PODJETJA KIV, D. D.

Kvantitativne metode vrednotenja zalog so (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 51):

- metoda drsečih povprečnih cen,
- metoda tehtanih povprečnih cen,

- metoda zaporednih (prvih) cen ali metoda FIFO (angl. *first-in, first-out*),
- metoda povratnih (zadnjih) cen ali metoda LIFO (angl. *last-in, first-out*),
- metoda stalnih (ocenjenih, standardnih, predračunskih) cen.

Od spremembe MRS 2, decembra leta 2003, metoda povratnih cen ali metoda LIFO ni več dovoljena. Uporaba te metode je od 1. 1. 2006 prepovedana tudi po prenovljenem SRS 4 (SRS 2006).

Organizacija mora s svojo računovodsko usmeritvijo (najpogosteje s svojim aktom o računovodstvu) vnaprej določiti metodo za zmanjševanje zalog. Priporočljiva metoda za zmanjševanje zalog surovin in materiala je po sedanjem SRS 4 pravzaprav metoda zaporednih cen (FIFO) (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 159).

Kvantitativne metode vrednotenja zalog bomo ponazorili z naslednjim primerom: Podjetje KIV, d. d., je imelo 1. 1. 2008 na zalogi 3.515 kg železnega profila U 20.00 po ceni 0,624 EUR. V proučevanem letu je imelo podjetje naslednje poslovne dogodke, povezane s profilom U 20.00:

- I. 9. 7. 2008 nabava 915 kg po 0,79 EUR
- II. 31. 8. 2008 poraba 1100 kg
- III. 29. 10. 2008 nabava 1.815 kg po 0,83 EUR
- IV. 27. 12. 2008 poraba 1.815 kg

3.1.1 Metoda drsečih povprečnih cen

Pri uporabi metode drsečih povprečnih nabavnih cen se obravnava vsaka enota zaloge kot povprečna predstavica zaloge, zato jo ovrednotimo s povprečno nabavno ceno. Ob vsakem novem prejemu je torej treba izračunati novo povprečno nabavno ceno ter v njej upoštevati prejšnjo povprečno nabavno ceno trenutnih zalog in novo nabavno ceno. Vsaka oddaja in tudi zaloga se obračuna po zadnji povprečni nabavni ceni (Čížman, 2008, str. 29).

*Tabela 2: Analitična kartica (konto) zaloge profila U 20.00 pri uporabi metode drsečih povprečnih cen**

KOLIČINE					VREDNOST		
Zap. št.	Prejem	Oddaja	Zaloga	Cena	Prejem	Oddaja	Zaloga
Zač. stanje			3.515	0,624			2.193,36
1.	915		4.430	0,790	722,85		2.916,21
2.		1.100	3.330	0,658°		724,11	2.192,10
3.	1.815		5.145	0,830	1.506,45		3.698,55
4.		1.815	3.330	0,718°°		1.304,77	2.393,78
SKUPAJ	2.730	2.915			2.229,30	2.028,88	

Legenda: * Drseča povprečna cena je izračunana tako, da vrednost zaloge v števcu delimo s

številom enot v zalogi v imenovalcu.

° Drseča povprečna cena = $2.916,21/4.430 = 0,658$

°° Drseča povprečna cena = $3.698,66/5.145 = 0,718$

Iz tabele 2 razberemo, da je vrednost zaloge profila U 20.00 na koncu leta 2008 znašala 2.393,78 EUR. V tem letu je podjetje nabavilo za 2.229,30 EUR novega materiala, vrednost porabljenega ali stroški materiala pa so znašali 2.028,88 EUR. Razlika med vrednostjo novega materiala in stroški materiala znaša 200,42 EUR; to pomeni, da se je vrednost zaloge v navedenem obdobju povečala za 200,42 EUR.

Primer metode vrednotenja zalog po metodi drseče povprečne cene bomo ponazorili s konti:

Slika 3: Prikaz knjiženja vrednotenja zalog (profil U 20.00) po metodi drseče povprečne cene

D	Zaloga materiala	K	D	Obv. do dobav.	K	D	Stroški materiala	K
Zst.	2.193,36	724,11 (2)		2.193,36	Zst	(2)	724,11	
(1)	722,85	1.304,77 (4)		722,85 (1)		(4)	1.304,77	
(3)	1.506,45			1.506,45 (3)				

3.1.2 Metoda tehtanih povprečnih cen

Pri metodi tehtanih povprečnih cen (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 53) ob oddaji izračunamo tehtano povprečno ceno, ki upošteva vrednost začetne zaloge in vrednost vseh nabav v obdobju ter količino začetne zaloge in količino vseh nabav v obdobju. Oddaja je vrednostno izražena po tako izračunani tehtani povprečni ceni.

*Tabela 3: Analitična kartica (konto) zaloge profila U 20.00 pri uporabi metode tehtanih povprečnih cen**

KOLIČINE					VREDNOST		
Zap. št.	Prejem	Oddaja	Zaloga	Cena	Prejem	Oddaja	Zaloga
Zač. stanje			3.515	0,624			2.193,36
1.	915		4.430	0,790	722,85		2.916,21
2.		1.100	3.330	0,658°		724,11	2.192,10
3.	1.815		5.145	0,830	1.506,45		3.698,55
4.		1.815	3.330	0,708°°		1.285,37	2.413,18
SKUPAJ	2.730	2.915			2.229,30	2.009,48	

Legenda: * Tehtana povprečna cena se izračuna tako, da seštevek vrednost začetne zaloge + vrednost nabav v števcu delimo s seštevkom število enot v začetni zalogi + število nabavljenih enot v imenovalcu.

° Tehtana povprečna cena = $(2.193,36 + 722,85)/(3.515 + 915) = 2.916,21 + 4430 = 0,658$

°° Tehtana povprečna cena = $(2.193,36 + 722,85 + 1.506,45)/(3.515 + 915 + 1.815) =$
 $= 4.422,66/6.245 = 0,708$

Iz tabele 3 vidimo, da je vrednost zaloge profila U 20.00 na koncu leta 2008 znašala 2.413,18 EUR. V tem letu je podjetje nabavilo za 2.229,30 EUR novega materiala, vrednost porabljenega ali stroški materiala pa so znašali 2.009,48 EUR. Razlika med vrednostjo novega materiala in stroški materiala je 219,82 EUR; to pomeni, da se je vrednost zaloge v navedenem obdobju povečala za 219,82 EUR.

Uporabo metode tehtane povprečne cene bomo ponazorili še s konti:

Slika 4: Prikaz knjiženja vrednotenja zalog (profil U 20.00) po metodi tehtane povprečne cene

D	Zaloga materiala	K	D	Obv. do dobav.	K	D	Stroški materiala	K
Zst.	2.193,36	724,11 (2)		2.193,36	Zst	(2)	724,11	
(1)	722,85	1.285,37(4)		722,85 (1)		(4)	1.285,37	
(3)	1.506,45			1.506,45 (3)				

3.1.3 Metoda zaporednih (prvih) cen ali metoda FIFO (angl. *first-in, first-out*)

Pri metodi FIFO (angl. *first-in, first-out*) domnevamo, da se stvari, ki sestavljajo zalogo, gibljejo po določenem zaporedju, in sicer tako, da so količinske enote dane vrste, ki so prejete prej, tudi prej oddane. Oddajo je treba obračunati po prvih cenah, končno zalogo pa po zadnjih (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 54). Na koncu obračunskega obdobja torej ostanejo na zalogi surovine in material, kupljeni najpozneje v obračunskem obdobju (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 159).

Tabela 4: Analitična kartica (konto) zaloge profila U 20.00 pri uporabi metode FIFO

KOLIČINE					VREDNOST		
Zap. št.	Prejem	Oddaja	Zaloga	Cena	Prejem	Oddaja	Zaloga
Zač. stanje			3.515	0,624			2.193,36
1.	915		4.430	0,790	722,85		2.916,21
2.		1.100	3.330	0,624		686,40	2.229,81
3.	1.815		5.145	0,830	1.506,45		3.736,26
4.		1.815	3.330	0,624		1.132,56	2.603,70
SKUPAJ	2.730	2.915			2.229,30	1.818,96	

Iz tabele 4 vidimo, da smo pri prvi in drugi oddaji materiala iz zaloge upoštevali prvo ceno, tj. 0,624 EUR, saj smo že na začetku obračunskega obdobja imeli na zalogi 3.515 kg materiala.

Vrednost zaloge profila U 20.00 je na koncu leta 2008 znašala 2.603,70 EUR. To leto je podjetje KIV, d. d., nabavilo za 2.229,30 EUR novega materiala, vrednost porabljenega ali

stroški materiala pa so znašali 1.818,96 EUR. Razlika med vrednostjo novega materiala in stroški materiala je 410,34 EUR; to pomeni, da se je vrednost zaloge v navedenem obdobju povečala za 410,34 EUR.

Primer metode FIFO bomo ponazorili še s konti:

Slika 5: Prikaz knjiženja vrednotenja zalog (profil U 20.00) po metodi FIFO

D	Zaloga materiala	K	D	Obv. do dobav.	K	D	Stroški materiala	K
Zst.	2.193,36	686,40 (2)		2.193,36	Zst	(2)	686,40	
(1)	722,85	1.132,56(4)		722,85	(1)	(4)	1.132,56	
(3)	1.506,45			1.506,45	(3)			

3.1.4 Metoda povratnih (zadnjih) cen ali metoda LIFO (angl. *last-in, first-out*)

Pri metodi LIFO (angl. *last-in, first-out*) domnevamo, da zahteva poslovanje vedno določeno število stvari v zalogi. Prejem dodatnih količin v obdobju se pojavlja le zaradi tedanje oddaje. Zato je treba oddajo obračunati po zadnjih dejanskih cenah, končno zalogo pa po prvih (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 55).

Metoda LIFO torej pomeni, da se tiste stvari v zalogi, ki so bile kupljene ali proizvedene zadnje, prodajo prve, tako da ostanejo v zalogi na koncu obdobja tiste stvari, ki so bile proizvedene najprej (<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2608>). Metode LIFO ne bomo ponazorili na praktičnem primeru, saj je SRS 2006 ne dovoljujejo več.

3.1.5 Metoda stalnih (ocenjenih, standardnih, predračunskih) cen

Pri uporabi metode stalnih cen (imenovanih tudi ocenjene, standardne ali predračunske cene) vse prejeme in oddaje v kakem obračunskem obdobju sproti obračunavamo po predračunskih cenah, ob koncu obdobja pa ugotovimo povprečni odmik od predračunskih cen in z njim popravimo vrednost oddanih količin (stroške) in tudi vrednost količin v končni zalogi (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 56–57).

Tabela 5: Analitična kartica (konto) zaloge profila U 20.00 pri uporabi metode stalnih cen

KOLIČINE					VREDNOST		
Zap.št.	Prejem	Oddaja	Zaloga	Cena	Prejem	Oddaja	ZALOGA
Zač. stanje			3.515	0,624			2.193,36
1.	915		4.430	0,790	722,85		2.916,21
2.		1.100	3.330	0,790		869,00	2.047,21
3.	1.815		5.145	0,790	1.433,85		3.481,06
4.		1.815	3.330	0,790		1.433,85	2.047,21
SKUPAJ	2.730	2.915			2.156,70	2.302,85	

Iz tabele 5 vidimo, da smo prejem in tudi oddajo materiala obračunali po stalni ceni (0,790 EUR). Vrednost takšnega predračunskega prejema materiala je 2.156,70 EUR, predračunska vrednost materiala, ki je na voljo, pa je 4.350,06 EUR (predračunski prejem + začetno stanje). Iz podatkov v prejšnjih tabelah pa vidimo, da je dejanska vrednost prejetega materiala 2.229,30 EUR, dejanska vrednost materiala, ki je na voljo, pa 4.422,66 EUR (dejanski prejem + začetno stanje). To pomeni, da je vrednost dejanskega prejema za 72,60 EUR večja od predračunske vrednosti; to pomeni, da so bili v proučevanem obdobju stroški materiala prenizko prikazani in je zato na koncu prenizko izkazana tudi vrednost zaloge.

Razliko med predračunsko in dejansko vrednostjo prejema (tako imenovani odmik) je treba razdeliti na vrednost končnega stanja zalog in na vrednost oddaje (stroške). To naredimo tako, da izračunamo odstotek ali koeficient odmika; dobimo ga tako, da odmik delimo s predračunsko vrednostjo količin, ki so na voljo, ali da dejansko vrednost količin, ki so na voljo, delimo s predračunsko vrednostjo količin, ki so na voljo (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 57).

Za navedeni primer torej velja:

$$(72,60/4.350,06) \times 100 = 1,669\% ; \text{ ali } (4.422,66/4.350,06) = 1,01669$$

Oba izračuna povesta, da je dejanska vrednost za 1,67 odstotka večja od predračunske. Takšen rezultat pokaže, da je bila predračunska cena premajhna, zato je treba (za 1,67 odstotka) popraviti vrednost stroškov in tudi vrednost končne zaloge. Podjetje pa mora dobiti pravilno vrednost po metodi stalnih cen, in sicer tako, da koeficient odmika pomnoži s prvotno ugotovljeno vrednostjo končnih zalog ali oddaj. Za navedeni primer torej velja:

$$\text{Vrednost oddaj ali stroški} = 1,01669 \times 2.302,85 = 2.341,28 \text{ EUR}$$

$$\text{Vrednost končnega stanja zalog} = 1,01669 \times 2.047,21 = 2.081,38 \text{ EUR}$$

Enak rezultat dobimo tudi, če uporabljamo odstotke in izračunamo vrednosti, ki jih moramo prišteti prvotno izračunanim vrednostim:

$$\text{Vrednost povečanja stroškov} = 1,669\% \times 2.302,85 = 38,43 \text{ EUR}$$

$$\text{Vrednost povečanja končne zaloge} = 1,669\% \times 2.047,21 = 34,17 \text{ EUR}$$

Iz tega izračuna vidimo, da smo z nastalim odkikom (72,60 EUR) povečali stroške materiala (za 38,43 EUR) in vrednost končne zaloge materiala (za 34,17 EUR).

Uporabo metode stalnih cen bomo ponazorili še s konti:

Slika 6: Prikaz knjiženja vrednotenja zalog (profil U 20.00) po metodi stalnih cen

D	Zaloga materiala	K	D	Obv. do dobav.	K	D	Stroški materiala	K
Zst.	2.193,36	869,00 (2)		2.193,36	Zst	(2)	869,00	
(1)	722,85	1.433,85(4)		722,85 (1)		(4)	1.433,85	
(3)	1.433,85			1.433,85 (3)				

3.1.6 Primerjava kvantitativnih metod vrednotenja zalog

Tabela 6: Primerjava kvantitativnih metod vrednotenja zaloge profila U 20.00 za leto 2008

Metoda vrednotenja	Stroški materiala	Zaloga materiala	Stroški materiala + vrednosti zalog
Metoda drseče povprečne cene	2.028,88 EUR	2.393,78 EUR	4.422,66 EUR
Metoda tehtane povprečne cene	2.009,48 EUR	2.413,18 EUR	4.422,66 EUR
Metoda FIFO	1.818,96 EUR	2.603,70 EUR	4.422,66 EUR
Metoda stalnih cen	2.302,85 EUR	2.047,21 EUR	4.350,06 EUR

Primerjava med posameznimi kvantitativnimi metodami vrednotenja zalog na konkretnem primeru podjetja KIV, d. d., vpliv na stroške, odhodke, sredstva in posredno po teh na poslovni izid, so prikazani v tabeli 6.

Medsebojna primerjava kvantitativnih metod vrednotenja zalog pokaže, da dobimo pri uporabi metode FIFO najnižjo vrednost stroškov materiala in najvišjo vrednost zalog materiala. To je povsem v skladu z izhodiščem metode FIFO, saj smo stroške vrednotili s prvimi nižjimi cenami, zalogo pa z zadnjimi višjimi cenami. Če bi SRS še dovoljevali metodo LIFO, bi bilo pri tej metodi vse prav nasprotno. Pri metodi povprečnih cen in metodi tehtanih povprečnih cen smo upoštevali povprečno ceno za stroške in tudi za zalogo. Iz tabele 6 vidimo, da smo dobili za obe povprečni ceni, za zalogo in stroške, vmesni vrednosti. Če upoštevamo še stalne cene, so stroški materiala zaradi visoke predračunske nabavne cene najvišji, zaloga materiala pa je najnižja.

Pri prvih treh kvantitativnih metodah je seštevka stroškov materiala in zalog materiala enak, pri metodi stalnih cen pa nekoliko nižji; če upoštevamo odmike (38,43 EUR pri stroških materiala in 34,17 EUR pri zalogah materiala), ki smo jih morali računati zaradi razlike med predračunsko in dejansko vrednostjo prejema (predračunska vrednost ali cena je manjša od dejanske), pa dobimo enako vrednost seštevka. To pomeni, da posamezne kvantitativne metode vplivajo le na višino stroškov in zalog materiala, ne pa na skupno vrednost materiala, ki ga je podjetje kupilo v nekem obdobju.

Posledica uporabe različnih kvantitativnih metod vrednotenja porabe materiala je različno izkazovanje stroškov in vrednosti zalog materiala, to pa vpliva na poslovni izid (Zupančič, 2007, str. 182).

Vpliv različnih kvantitativnih metod vrednotenja zalog materiala je torej viden v izkazu poslovnega izida in bilanci stanja. Pri metodi FIFO bodo v izkazu poslovnega izida stroški materiala najnižji in dobiček najvišji, v bilanci stanja pa bo najvišja vrednost končnih zalog materiala. Če bi bila metoda LIFO še dovoljena, bi bilo prav nasprotno. Pri povprečnih cenah

je vpliv nekje vmes (http://accounting.suite101.com/article.cfm/inventory_accounting_methods).

Z izbiro kolikostnega postopka vrednotenja zalog materiala vpliva organizacija na znesek izkazanih stroškov materiala in na vrednost preostalih zalog. Kolikor višje so cene, ki jih upoštevamo za vrednotenje porabe, toliko višji so stroški in manjša je vrednost preostalih zalog, in nasprotno (Turk, Melavc & Korošec, 2004, str. 262).

3.1.7 Uporaba kvantitativne metode vrednotenja zalog v podjetju KIV, d. d.

V podjetju KIV, d. d., že nekaj let vrednotijo zaloge po metodi FIFO. Za uporabo te metode so se odločili, ker dobijo tako najprimernejše izide. Kot vidimo iz tabele 6, dobimo pri vrednotenju zalog po metodi FIFO najnižje stroške materiala in najvišjo vrednost zalog materiala. Stroški materiala vplivajo na izkaz poslovnega izida (višji dobiček zaradi nižjih stroškov), vrednost zaloge materiala pa na bilanco stanja (višja vrednost zalog materiala). Nasprotno pa bi se zgodilo, če bi podjetje KIV, d. d., uporabljalo metodo vrednotenja zalog po stalnih cenah, saj pri uporabi te metode (tabela 6) dobimo najnižjo vrednost zaloge materiala in najvišje stroške materiala.

Veliko slovenskih in tudi tujih podjetij uporablja enako metodo vrednotenja zalog kot podjetje KIV, d. d., saj metoda LIFO ni več dovoljena. Nekdaj pa je bila ta metoda primernejša, saj je zniževala dobiček iz zalog in omogočala številne davčne prednosti.

Kot smo omenili že v poglavju 3, je za podjetje najboljše, da tisto metodo vrednotenja zalog, za katero se odloči, uporablja dlje časa, kajti le tako lahko med sabo primerja računovodske izkaze za več let.

3.2 METODE VREDNOTENJA ZALOG NEDOKONČANE PROIZVODNJE IN PROIZVODOV (POSLOVNIH UČINKOV)

V SRS 2006 (2010, točka 4.13, str. 64) so navedeni trije mogoči načini vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov (v nadaljevanju poslovnih učinkov):

- metoda vrednotenja po proizvajalnih stroških,
- metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni,
- metoda vrednotenja po spremenljivih proizvajalnih stroških.

Obstajata še metoda vrednotenja poslovnih učinkov po polni lastni ceni in metoda vrednotenja po neposrednih stroških. Slovenski računovodski standardi teh dveh metod ne dovoljujejo, priporočajo pa uporabo vrednotenja poslovnih učinkov po proizvajalnih stroških (povzeto po Zaman, Hočevár & Igličar, 2007, str. 100).

Organizacija si s svojo računovodsko usmeritvijo sama izbere metodo, ki najbolj ustreza priporočilom SRS. Izbrano metodo vrednotenja poslovnih učinkov mora torej določiti kot

svojo računovodsko usmeritev, izbiro pa opreti na izkušnje, predvsem ko gre za pretekla obračunska obdobja in v njih za gibanje obsega proizvodjanja in prodajanja poslovnih učinkov. Če pa gre za sprejemanje računovodske usmeritve glede izbire metode vrednotenja poslovnih učinkov pri na novo ustanovljeni organizaciji, je treba predpostavljati gibanje prihodnjega obsega tako proizvodjanja kot prodajanja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 177).

Pri izbiranju metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov pri že obstoječi organizaciji pa je treba s proučevanjem gibanj obsega proizvodjanja in prodajanja upoštevati (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 177–178; SRS 2006, 2010, točke 17.13, 17.14, 17.15, str. 148–149):

- če sta se obseg proizvodjanja in prodajanja gibala iz obdobja v obdobje bolj ali manj enakomerno, privzame organizacija metodo vrednotenja poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških; v tem primeru se upoštevajo poslovni odhodki, sestavljeni iz proizvodjalnih stroškov, ki se ne zadržujejo več v zalogah, pa tudi v obračunskem obdobju obračunani stroški nakupovanja in stroški prodajanja ter stroški splošnih služb;
- če je bil obseg proizvodjanja iz obdobja v obdobje enakomeren, obseg prodajanja pa neenakomeren, privzame organizacija metodo vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni; v tem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz zožene lastne cene prodanih količin in iz neposrednih stroškov prodajanja, obračunanih v obračunskem obdobju;
- če je bil obseg proizvodjanja iz obdobja v obdobje neenakomeren, obseg prodajanja pa enakomeren, privzame organizacija metodo vrednotenja poslovnih učinkov po spremenljivih proizvodjalnih stroških; v takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz spremenljivih proizvodjalnih in spremenljivih neproizvodjalnih stroškov prodanih količin ter stalnih stroškov, obračunanih v obračunskem obdobju.

Pri vrednotenju zalog poslovnih učinkov (nedokončane proizvodnje in proizvodov) gre pravzaprav za temeljno vprašanje, koliko nastalih stroškov in kateri se smejo zadržati v zalogah ter koliko stroškov in kateri morajo postati odhodek obračunskega obdobja. Organizacija mora poleg že naštetih sodil pri presoji izbire različnih metod vrednotenja poslovnih učinkov upoštevati tudi vrsto izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje (SRS 25) (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 178).

Razlago metod vrednotenja poslovnih učinkov bomo ponazorili s primerom podjetja KIV, d. d., ki je leta 2009 izdelalo 5 kotlov TM 11 (eden izmed številnih proizvodov, ki jih je podjetje KIV, d. d., izdelalo leta 2009, saj podjetje večinoma proizvaja po naročilu, torej ni usmerjeno v serijsko proizvodnjo) in pri tem imelo 35.986,85 EUR stroškov – prikazani so v tabeli 7.

Tabela 7: Stroški podjetja KIV, d. d., leta 2009 za vseh 5 proizvodov kotla TM 11 skupaj

Vrsta stroška	Znesek v EUR
1. Neposredni stroški materiala in storitev	11.721,85
2. Neposredni stroški dela	22.425,00
3. Splošni (posredni) proizvodjalni stroški	920,00
4. Splošni stroški nabave in prodaje	460,00
5. Splošni stroški uprave	460,00
SKUPAJ STROŠKI	35.986,85

Vir: Interni podatki izbranega podjetja za leto 2009.

3.2.1 Metoda vrednotenja poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških

S proizvodjalnimi stroški (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 178) so mišljeni neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije (samo tisti del amortizacije, za katerega se da nedvoumno opredeliti njegova neposredna narava) in posredni proizvodjalni stroški. S posrednimi proizvodjalnimi stroški so mišljeni stroški materiala, stroški dela, stroški storitev in stroški amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvodjalnega procesa, a jih ni mogoče neposredno povezovati z nastajajočimi poslovnimi učinki.

Izračun stroškovne cene po metodi proizvodjalnih stroškov za enoto proizvoda kotel TM 11 prikazuje tabela 8.

Tabela 8: Stroškovna cena enote proizvoda kotel TM 11 po metodi proizvodjalnih stroškov

Vrsta stroška	Znesek v EUR
1. Neposredni stroški materiala in storitev	2.344,37
2. Neposredni stroški dela	4.485,00
I. Skupaj neposredni proizvodjalni stroški (1 + 2)	6.829,37
II. Splošni (posredni) proizvodjalni stroški	184,00
III. Skupaj proizvodjalni stroški na enoto proizvoda (I. + II.)	7.013,37

Stroškovna cena enote proizvoda kotel TM 11 po metodi proizvodjalnih stroškov znaša 7.013,37 EUR.

3.2.2 Metoda vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni

Zožena lastna cena vsebuje poleg proizvodjalnih stroškov, naštetih v točki 3.2.1, še posredne stroške nabave, posredne stroške prodaje in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodaje in stroškov financiranja (zadnjih le praviloma ne). Če privzame organizacija za vrednotenje zalog poslovnih učinkov metodo zožene lastne cene, pravimo, da

jih vrednoti po najvišji dovoljeni ravni (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 178).

Izračun zožene lastne cene enote proizvoda kotel TM 11 je prikazan v tabeli 9.

Tabela 9: Zožena lastna cena enote proizvoda kotel TM 11

Vrsta stroška	Znesek v EUR
1. Neposredni stroški materiala in storitev	2.344,37
2. Neposredni stroški dela	4.485,00
I. Skupaj neposredni stroški (1 + 2)	6.829,37
3. Splošni (posredni) proizvodjalni stroški	184,00
4. Splošni stroški nabave in prodaje	92,00
5. Splošni stroški uprave	92,00
II. Skupaj splošni stroški (3 + 4 + 5)	368,00
III. ZOŽENA LASTNA CENA (I. + II.)	7.197,37

Zožena lastna cena enote proizvoda kotel TM 11 znaša 7.197,37 EUR.

3.2.3 Metoda vrednotenja poslovnih učinkov po spremenljivih proizvodjalnih stroških

Spremenljivi proizvodjalni stroški (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 178) vsebujejo poleg neposrednih proizvodjalnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvodjalnih stroškov. Če privzame organizacija za vrednotenje zalog poslovnih učinkov metodo spremenljivih stroškov, pravimo, da jih vrednoti po najnižji dovoljeni ravni.

SRS, ki so se začeli uporabljati s 1. januarjem 2002, dopuščajo, da je mogoče v nabavno vrednost količinske enote nedokončane proizvodnje in proizvodov izjemoma všteti tudi obresti od dobljenih posojil, s katerimi se financirajo zaloge poslovnih učinkov (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 178).

Za izračun stroškovne cene po metodi spremenljivih proizvodjalnih stroškov moramo poznati, kolikšen del stroškov je spremenljivih in kolikšen del stalnih.

V obravnavanem primeru (podjetje KIV, d. d.) so pri proizvodni 5 kotlov TM 11 vsi neposredni stroški materiala in storitev (11.721,85 EUR) in neposredni stroški dela (22.425,00 EUR) spremenljivi. Tudi vsi splošni (posredni) proizvodjalni stroški (920,00 EUR) so spremenljivi. Pri splošnih stroških nabave in prodaje je 50 odstotkov stalnih stroškov – to znaša v navedenem primeru 230 EUR in 50 odstotkov spremenljivih – to je prav tako 230 EUR. Splošni stroški uprave (460,00 EUR) so vsi stalni.

Izračun stroškovne cene po metodi spremenljivih proizvodjalnih stroškov za enoto proizvoda kotel TM 11 je prikazan v tabeli 10.

Tabela 10: Stroškovna cena enote proizvoda kotel TM 11 po metodi spremenljivih proizvodjalnih stroškov

Vrsta stroška	Znesek v EUR
1. Neposredni stroški materiala in storitev	2.344,37
2. Neposredni stroški dela	4.485,00
I. Skupaj neposredni stroški (1. + 2.)	6.829,37
3. Spremenljivi splošni (posredni) proizvodjalni stroški	184,00
4. Spremenljivi splošni nabavno-prodajni stroški	46,00
II. Skupaj spremenljivi splošni stroški (3 + 4)	230,00
III. Spremenljivi stroški na enoto proizvoda	7.059,37

Stroškovna cena enote proizvoda kotel TM 11 po metodi spremenljivih proizvodjalnih stroškov znaša 7.059,37 EUR.

3.2.4 Primerjava metod vrednotenja poslovnih učinkov

Tabela 11: Primerjava metod vrednotenja poslovnih učinkov enote proizvoda kotel TM 11 za leto 2009

Metoda vrednotenja poslovnih učinkov	Stroškovna cena v EUR
Metoda proizvodjalnih stroškov	7.013,37
Metoda zožene lastne cene	7.197,37
Metoda spremenljivih proizvodjalni stroškov	7.059,37

Iz tabele 11 razberemo, da je najvišja stroškovna cena za proizvod kotel TM 11 pri uporabi metode vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni, najnižja pa pri uporabi metode po proizvodjalnih stroških.

KIV, d. d., uporablja pri poslovanju metodo vrednotenja poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških. Tudi pri konkretnem primeru proizvoda kotel TM 11 iz tabele 11 razberemo, da je pri tej metodi najnižja stroškovna cena. Prav tako tudi SRS priporočajo uporabo vrednotenja poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških. To pomeni, da uporablja podjetje pravo metodo vrednotenja.

3.3 VPLIV METOD VREDNOTENJA POSLOVNIH UČINKOV NA USPEŠNOST POSLOVANJA PODJETJA KIV, D. D.

3.3.1 Poslovni odhodki

Poslovni odhodki (SRS 2006, 2010, točka 17.3, str. 147) so načeloma enaki vračunanim stroškom v obračunskem obdobju, povečanim za stroške, ki se zadržujejo v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, ter zmanjšanim za stroške, ki se zadržujejo v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje.

Poslovni odhodki se po namenu (funkciji) razvrščajo na proizvajalne stroške prodanih količin in v trgovinskih podjetjih na nabavno vrednost prodanih količin ter na posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja, posredne stroške skupnih služb in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški (SRS 2006, 2010, točka 17.4, str. 148).

Pri proizvodnih sistemih so stroški povezani z odhodki takole (Zaman, Hočevvar & Igličar, 2007, str. 113):

v obdobju nastali stroški
+ stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje
– stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje
+ stroški v začetni zalogi proizvodov
– stroški v končni zalogi proizvodov
= stroški v obdobju prodanih proizvodov
= poslovni odhodki

ali:

v obdobju nastali stroški
+ zmanjšanje vrednosti zaloge nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov
= poslovni odhodki

ali:

v obdobju nastali stroški
– povečanje vrednosti zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov
= poslovni odhodki

Iz razmerja med stroški obdobja in poslovnimi odhodki vidimo (Zaman, Hočevvar & Igličar, 2007, str. 113), da nastaja razlika med njimi zaradi spreminjanja zalog. Če so se zaloge (nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov) povečale, pomeni, da so poslovni odhodki manjši od stroškov obdobja. Če pa so se zaloge zmanjšale, pomeni, da so poslovni odhodki večji od stroškov obdobja.

Na velikost spremembe vrednosti zaloge (ne na povečanje ali zmanjšanje) vpliva metoda vrednotenja poslovnih učinkov. Poslovne odhodke sestavljajo stroški, po katerih so bile ovrednotene prodane količine proizvodov in storitev, in tudi drugi stroški, ki pred tem niso bili zajeti v zalogah, temveč so bili takoj preneseni med poslovne odhodke (Zaman, Hočevvar & Igličar, 2007, str. 114).

Poslovne odhodke lahko izračunamo na dva načina (Zaman, Hočevvar & Igličar, 2007, str. 114):

- celotni stroški – vrednost spremembe (povečanja) zaloge dokončanih proizvodov,
- stroškovna cena x količina prodanih proizvodov + stroški, ki se ne vračunavajo v zalogo (stroški, ki so hkrati odhodki).

Poslovne odhodke bomo izračunali s pomočjo naslednje naloge na konkretnem primeru: Podjetje KIV, d. d., je leta 2009 izmed vseh proizvodov proizvedlo tudi 5 enot proizvoda kotel TM 11. Podjetje leta 2009 ni imelo začetne zaloge nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov. Celotnih stroškov v tem letu je bilo 35.986,85 EUR, od tega 35.066,85 EUR proizvodnih in 920,00 EUR neproizvodnih; spremenljivih stroškov je bilo 35.296,85 EUR, stalnih pa 690,00 EUR. Neposrednih stroškov je bilo 34.146,85 EUR in splošnih 1.840,00 EUR. Leta 2009 je podjetje prodalo 4 enote proizvoda kotel TM 11 po prodajni ceni 7.620,00 EUR. To pomeni, da ima podjetje KIV, d. d., v končni zalogi (31. 12. 2009) še 1 enoto proizvoda kotel TM 11 ali, da se je zaloga dokončanih proizvodov v obdobju povečala za 1 enoto proizvoda kotel TM 11.

Izračun poslovnih odhodkov (vsi zneski so v EUR) podjetja KIV, d. d., za proizvod kotel TM 11 je zaradi obsežnosti tabele prikazan v prilogi 2 (glej prilogi).

Po zgledu prvega načina izračuna poslovnih odhodkov lahko prilogo 2 razložimo takole: V podjetju KIV, d. d., so se zaloge dokončanih proizvodov (kotel TM 11) leta 2009 povečale za en proizvod. Vrednostno so se zaloge najbolj povečale pri metodi zožene lastne cene (zožena lastna cena je najvišja zaradi vračunanega največjega deleža stroškov), najmanj pa so se zaloge povečale pri metodi proizvodnih stroškov (stroškovna cena pri tej metodi je najnižja, ker je v ceno vračunanih najmanj stroškov).

Pri drugem načinu računanja poslovnih odhodkov pa bi prilogo 2 lahko razložili takole: Poslovni odhodki so najnižji pri uporabi metode vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni, saj so vsi stroški preneseni na proizvode – v stroškovno ceno po tej metodi so všteti vsi stroški proizvoda kotel TM 11 (stroškovna cena je pri metodi zožene lastne cene najvišja), poslovne odhodke pa sestavljajo le stroški v prodanih proizvodih v znesku 28.789,48 EUR. Naslednji najnižji poslovni odhodki nastanejo pri uporabi metode spremenljivih stroškov; tedaj znašajo stroški v prodanih proizvodih 28.237,48 EUR, stalni stroški v višini 690,00 EUR pa so neposredno odhodki. Najvišji poslovni odhodki so pri uporabi metode vrednotenja poslovnih učinkov po proizvodnih stroških (po tej metodi je stroškovna cena najnižja); tedaj znašajo stroški v prodanih proizvodih 28.053,48 EUR, 920,00 EUR neproizvodnih stroškov pa se uvrsti neposredno med odhodke.

3.3.2 Poslovni prihodki

SRS 2006 (2010, točka 18.2, str. 153) opredeljuje poslovne prihodke kot prihodke od prodaje in druge poslovne prihodke, povezane s poslovnimi učinki. Prihodke od prodaje (SRS 2006, 2010, točka 18.4, str. 153–154) sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju (razen finančnih

prihodkov na tej podlagi). Razčlenjujejo se na prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov (proizvodov in storitev) ter prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala. Zneski, zbrani v korist tretjih oseb, kot so obračunani davek na dodano vrednost in druge dajatve, niso sestavina prihodkov od prodaje. Podobno tudi zneski, zbrani v korist zastopanega, niso sestavina prihodkov od prodaje (prihodek od prodaje je le storitev zastopnika).

Prihodki se ne razlikujejo po vrstah metod vrednotenja poslovnih učinkov (Zaman, Hočevár & Igličar, 2007, str. 121).

V konkretnem primeru je podjetje KIV, d. d., leta 2009 izmed vseh proizvodov proizvedlo tudi 5 proizvodov kotla TM 11, prodalo pa je 4 proizvode. Prodajna cena enega proizvoda kotla TM 11 je znašala 7.620,00 EUR. Poslovni prihodki za proizvod kotel TM 11 so bili leta 2009:

$7.620,00 \text{ EUR} \times 4 \text{ proizvode} = 30.480,00 \text{ EUR}$

Poslovni prihodki za 4 enote proizvoda kotel TM 11 so leta 2009 znašali 30.480,00 EUR.

3.3.3 Poslovni izid

SRS 2006 (2010, točka 19.1, str. 159) opredeljuje poslovni izid (dobiček ali izguba) kot razliko med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju.

SRS 2006 (2010, točka 19.2, str. 159) opredeljuje temeljne in druge vrste poslovnega izida (dobička ali izguba). Temeljne vrste poslovne izida so:

- poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje,
- poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja,
- poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja,
- celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba),
- čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba).

Druge vrste poslovnega izida so:

- prispevek za kritje,
- kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja,
- celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki,
- celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z deleži zaposlencev v njem,
- razširjeni dobiček in dohodek (dodana vrednost).

Ker bomo na konkretnem primeru izračunali poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja za primer proizvoda kotel TM 11, bomo le-tega na kratko opisali.

3.3.3.1 Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja

SRS 2006 (2010, točka 19.7, str. 160) opredeljujejo poslovni izid iz celotnega poslovanja kot razliko med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki. Od poslovnega izida iz prodaje se razlikuje za preostale poslovne prihodke in poslovne odhodke, med katerimi so tudi prevrednotovalni poslovni prihodki in prevrednotovalni poslovni odhodki.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja je prikazan v tabeli 12. Vsi zneski so v EUR.

Tabela 12: Vpliv metod vrednotenja poslovnih učinkov (kotel TM 11) na izkazovanje poslovnega izida (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja podjetja KIV, d. d.

Metoda vrednotenja poslovnih učinkov	Poslovni prihodki	Poslovni odhodki	Dobiček/ izguba
	1	2	3=1-2
Proizvajalni stroški	30.480,00	28.973,48	1.506,52
Zožena lastna cena	30.480,00	28.789,48	1.690,52
Spremenljivi stroški	30.480,00	28.927,48	1.552,52

Iz tabele 12 vidimo, da je pri uporabi metode vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni dobiček iz celotnega poslovanja najvišji, in sicer znaša 1.690,52 EUR. To se zgodi zato, ker so poslovni odhodki pri uporabi te metode najnižji, saj so vsi stroški preneseni na proizvode oziroma so v stroškovno ceno po tej metodi všteti vsi stroški proizvoda kotel TM 11 (stroškovna cena je pri metodi zožene lastne cene najvišja), poslovne odhodke pa sestavljajo le stroški v prodanih proizvodih v znesku 28.789,48 EUR. Najmanjši dobiček iz celotnega poslovanja je pri uporabi metode vrednotenja poslovnih učinkov po proizvajalnih stroških, ker so poslovni odhodki najvišji (stroškovna cena proizvoda kotel TM 11 je najnižja, zaradi majhnega vštetja stroškov v ceno). Pri tej metodi so poslovni odhodki sestavljeni iz stroškov v prodanih proizvodih, ki znašajo 28.053,48 EUR, 920,00 EUR neproizvajalnih stroškov pa se uvrsti neposredno med odhodke. To pomeni, da bi podjetje KIV, d. d., imelo največji dobiček, če bi uporabilo metodo vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni. Za podjetje KIV, d. d., bi bilo torej najboljšo, če bi leta 2009 pri proizvodu kotel TM 11 uporabljalo metodo vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni. Vendar je podjetje za vrednotenje poslovnih učinkov uporabljalo metodo vrednotenja po proizvajalnih stroških, ki jo priporočajo tudi SRS – po tej metodi izračunana stroškovna cena pa je najnižja.

SKLEP

Pri pisanju zaključne strokovne naloge sem se podrobno seznanila z metodami vrednotenja zaloga, tako s kvantitativnimi metodami vrednotenja zaloga kot tudi z metodami vrednotenja zaloga nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov (poslovnih učinkov). Ugotovila

sem, da je pravilna izbira metode vrednotenja zalog zelo pomembna za samo poslovanje (uspešnost) podjetja (v obravnavanem primeru je bilo to podjetje KIV, d. d.), saj metoda vrednotenja zalog po posameznih postavkah vpliva tako na poslovni izid podjetja kot tudi na bilanco stanja.

Pri kvantitativnih metodah vrednotenja zalog sem ugotovila, da je za podjetje KIV, d. d., najboljše, če uporablja metodo FIFO. Pri uporabi te metode so namreč stroški materiala najnižji – to vpliva na izkaz poslovnega izida (najvišji dobiček zaradi najnižjih stroškov materiala) – končna zalog materiala, ki vpliva na bilanco stanja (najvišja vrednost končnih zalog materiala), pa je najvišja. KIV, d. d., uporablja tudi pri poslovanju metodo FIFO, ki jo priporočajo SRS 2006, kot najprimernejšo.

Pri metodah vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov (poslovnih učinkov) sem z izračuni stroškovnih cen pri uporabi posameznih metod vrednotenja poslovnih učinkov ugotovila, da je najnižja stroškovna cena za proizvod kotel TM 11 pri uporabi metode vrednotenja poslovnih učinkov po proizvajalnih stroških, najvišja pa pri uporabi metode vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni. Izračuni pokažejo, da je za podjetje najboljše, če uporablja za vrednotenje poslovnih učinkov metodo proizvajalnih stroškov. Prav to metodo uporablja podjetje KIV, d. d., tudi pri svojem poslovanju, tako kot priporočajo SRS 2006. Če primerjamo izračun poslovnega izida iz celotnega poslovanja pri posamezni metodi vrednotenja poslovnih učinkov, ugotovimo, da je dobiček iz celotnega poslovanja za proizvod kotel TM 11 najvišji pri uporabi metode zožene lastne cene zaradi najnižjih poslovnih odhodkov, najnižji pa pri uporabi metode proizvajalnih stroškov zaradi najvišjih poslovnih odhodkov.

LITERATURA IN VIRI

1. Čižman, M. (2008). *Predlog pravilnika o računovodstvu za pravne osebe zasebnega prava*. IKS: Revija za računovodstvo in finance, (6), str. 29.
2. Fekonja, B. & Premk, U. (2008). *358 najpogostejših računovodskih napak*. Ljubljana: Založniška hiša Primath, d. o. o.
3. Hočevar, M., Igličar, S. & Zaman, M. (2001). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Interni podatki izbranega podjetja za leto 2009.
5. *Inventory Accounting Methods*. Najdeno 15. septembra 2009 na spletnem naslovu http://accounting.suite101.com/article.cfm/inventory_accounting_methods.
6. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N. & Vidic Darjana. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Kimmel, P. D., Weygandt, J. J. & Kieso, D. E. (2005). *Principles of Accounting: Tools for Business Decision Making*. United states of America: John Wiley & Sons, Inc.
8. KIV, d. d. (2009, 5. januar). Poslovni plan podjetja KIV, d. d. za leto 2009. Vransko: KIV, d. d.
9. KIV, d. d. (2009, 21. december). Poslovni plan podjetja KIV, d. d. za leto 2010. Vransko: KIV, d. d.
10. KIV, d. d. (2009, 25. avgust). Letno poročilo podjetja KIV, d. d. za leto 2008. Vransko: KIV, d. d.
11. Mednarodni računovodski standardi. Najdeno 17. januarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2608>
12. Slovenski inštitut za revizijo. (2010, marec). *Slovenski računovodski standardi 2006*. 5. izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
13. Turk, I. (2006). *Uvod v poslovno ekonomiko*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
14. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., Koželj, S. & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo: splošni del*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

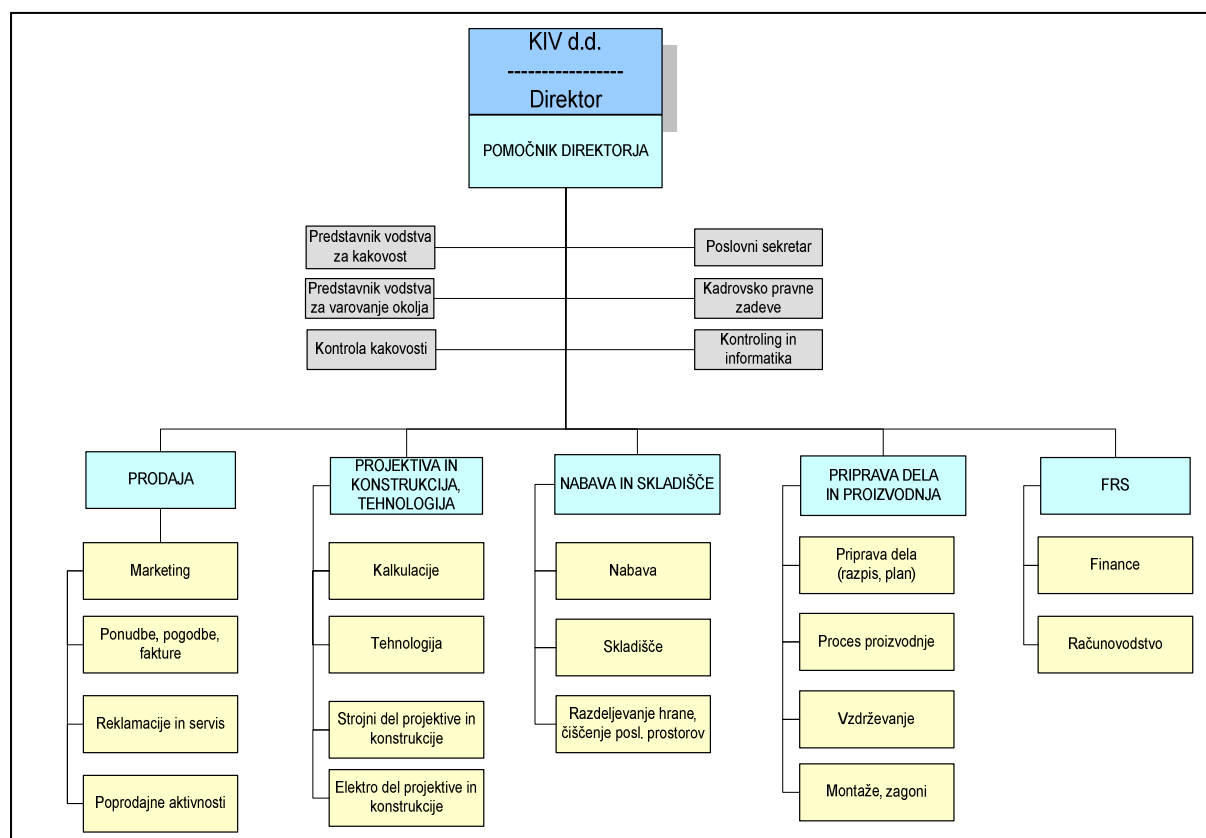
15. Turk, I., Melavc, D. & Korošec, B. (2004). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
16. Zabukovec, B. (2001). *Pomen zalog za uspešnost poslovanja podjetja* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Zaman, M., Hočevlar, M. & Igličar, A. (2007). *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. Zupančič, V. (2007). *Knjigovodstvo in obdavčitev pri zasebnikih*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
19. Zupančič, V. (2007). *Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov pri zasebnikih*. IKS: Revija za računovodstvo in finance, (9), str. 111.

PRILOGI

Priloga 1: Organizacijska sestava podjetja KIV, d. d.

Priloga 2: Vpliv metod vrednotenja poslovnih učinkov na obračun poslovnih odhodkov podjetja KIV, d. d., za proizvod kotel TM 11.

Priloga 1: Organizacijska sestava podjetja KIV, d. d.



Vir: Letno poročilo izbranega podjetja za leto 2008, GVIN, 2009, str. 4.

Priloga 2: Vpliv metod vrednotenja poslovnih učinkov na obračun poslovnih odhodkov podjetja KIV, d. d. za proizvod kotel TM 11

Metoda vrednotenja	Celotni stroški	Stroškovna cena	Prodana količina	Stroški v prodanih proizvodih	Stroški, ki so neposredno odhodki	Odhodki poslovanja	Sprememba zaloge	Poslovni odhodki
(1)	(2)	(3)	(4)	(5 = 3*4)	(6)	(7 = 5 + 6)	(8 = 3*1 proizvod)	(9 = 2 – 8)
Proizvajalni stroški	35.986,85	7.013,37	4,00	28.053,48	920,00	28.973,48	7.013,37	28.973,48
Zožena lastna cena	35.986,85	7.197,37	4,00	28.789,48	0,00	28.789,48	7.197,37	28.789,48
Spremenljivi stroški	35.986,85	7.059,37	4,00	28.237,48	690,00	28.927,48	7.059,37	28.927,48