

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE
RAČUNOVODSTVO ZALOG V IZBRANEM PODJETJU

Ljubljana, avgust 2019

TINA SLOVŠA

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Tina Slovša, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Računovodstvo zalog v izbranem podjetju, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Markom Hočevarjem.

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 RAČUNOVODSKI POMEN ZALOG	1
2 VREDNOTENJE ZALOG	4
2.1 LIFO.....	5
2.2 FIFO	5
2.3 Metoda drsečih povprečnih cen.....	6
2.4 Metoda tehtanih povprečnih cen	6
2.5 Metoda stalnih cen z odmiki	7
3 VREDNOTENJE ZALOG V K. K. KRAS KABINE	8
3.1 Opis podjetja	8
3.2 Zaloge v podjetju	8
3.3 Vrednotenje zalog v podjetju.....	10
3.3.1 Metoda stalnih cen z odmiki.....	10
3.3.2 Metoda FIFO	12
3.3.3 Metoda drsečih povprečnih cen.....	12
3.3.4 Metoda tehtanih povprečnih cen	13
3.3.5 Primerjava metod.....	15
4 VPLIV VREDNOTENJA.....	15
4.1 Vpliv vrednotenja na izkaz poslovnega izida	15
4.2 Vpliv vrednotenja na bilanco stanja	17
5 KNJIŽENJE ZALOG	20
SKLEP	22
LITERATURA IN VIRI	23
PRILOGE.....	26

KAZALO TABEL

Tabela 1: Struktura zalog.....	9
Tabela 2: Inventura zalog v podjetju na dan 31. 12. 2018	10
Tabela 3:Izračun po metodi stalnih cen z odmiki.....	10
Tabela 4: Izračun po metodi FIFO	12
Tabela 5: Izračun po metodi drsečih povprečnih cen.....	13

Tabela 6: Izračun po metodi tehtane povprečne cene.....	14
Tabela 7: Primerjava metod zmanjševanja vrednosti zalog	15
Tabela 8: Izkaz poslovnega izida.....	17
Tabela 9: Bilanca stanja.....	19

KAZALO SLIK

Slika 1: Vpliv metod zmanjševanja vrednosti zalog materiala na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja.....	5
Slika 2: Povezava med bilanco stanja in izkazom poslovnega izida.....	18
Slika 3: Prikaz knjiženja brez odmikov	21
Slika 4: Prikaz knjiženja z odmiki	22

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Slike podjetja K. K. Kras Kabine.....	27
Priloga 2: Izkaz poslovnega izida K. K. Kras Kabine	28
Priloga 3: Bilanca stanja na dan 31.12.2018	29

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

ang. – angleško

DDV – davek na dodano vrednost

€ – evro

EU – Evropska Unija

FIFO – (ang. first in, first out); metoda vrednotenja zalog po zaporednih cenah

GAAP – (ang. generally accepted accounting principles); splošna sprejeta računovodska načela

LIFO – (ang. last in, first out); metoda vrednotenja zalog po obratnosorazmernih cenah

m – meter

MRSP – Mednarodni standardi računovodskega poročanja

SRS – Slovenski računovodski standard

ZDDV-1 – Zakon o davku na dodano vrednost

UVOD

Vsako podjetje ima določeno količino zalog v svojem skladišču, s katerimi zagotavljajo nemoten proizvodni proces z namenom zadovoljiti svoje kupcev. Skozi zaključno nalogo se bom osredotočila na proizvodna podjetja. Proizvodna podjetja imajo poleg dokončanih proizvodov še zaloge surovin, polizdelke, nedokončane proizvode in orodja, ki jim zagotavljajo nemoteno proizvodnjo.

Vrednotenje zalog je edini način, s katerim lahko podjetja ugotovijo, koliko dobička doseže njihovo podjetje v določenem časovnem obdobju. To je pomemben korak pri pravilnem upravljanju zalog in zagotavljanju, da njihove evidence natančno odražajo stanje podjetja. Ker imajo podjetja v skladišču različne vrednosti zalog, je potrebno pri zmanjševanju zalog izbrati pravo metodo.

Zaključna naloga je razdeljena na pet poglavij. Prvi dve poglavji sta teoretični in predstavljata računovodski pomen zalog in metode vrednotenja zalog ter vpliv metod na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja. V tretjem poglavju je predstavljen praktični del, in sicer kako metode vrednotenja zalog vplivajo na izbrano metodo v izbranem podjetju K. K. Kras Kabine, d. o. o. (v nadaljevanju K. K. Kras Kabine). V četrtem poglavju je predstavljen vpliv izbranih metod na izkaz poslovnega izida in na bilanco stanja. V petem poglavju pa je predstavljeno knjiženje zalog z uporabo metode stalnih cen z odmiki.

1 RAČUNOVODSKI POMEN ZALOG

Zaloge sodijo h kratkoročnim sredstvom¹ in so opredmetena sredstva, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov, pri opravljanju storitev ali pa bodo prodana v okviru rednega poslovanja. Zaloge obsegajo material, drobní inventar, nedokončano proizvodnjo, dokončano proizvodnjo in trgovsko blago (Zaman, Hočevár & Igličar, 2007, str. 57).

Zaloge so sredstva podjetja in jih podjetje pripozna kot zalogo, če je verjetno, da bodo v zvezi z njimi pritekale gospodarske koristi in če je mogoče njihovo nabavno vrednost izmeriti. Zaloge se delijo na dve večji skupini: zaloge, ki so namenjena prodaji v rednem poslovanju, in zaloge, ki so v postopku proizvodnje za prodajo. Po vrstah pa se zaloge delijo na zaloge materiala in surovin, nedokončane proizvodnje ter trgovskega blaga (Bajuk Mušič, 2017, str. 31).

¹ Kratkoročna sredstva ali gíbljiva sredstva so sredstva, ki se v enem letu preoblikujejo. Med kratkoročna sredstva uvrščamo zaloge, kratkoročne finančne naložbe, kratkoročne poslovne terjatve in denarna sredstva (Igličar, Hočevár & Zaman Groff, 2013, str. 135).

SRS 4² definira pomen zalog: »Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodnji za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja.«

V Kodeksu računovodskih načel, in sicer člani od 40 do 49, opredeljujejo predpostavke, ki so povezane z SRS 4. SRS 4 obsega šest glavnih področij, to so: razvrščanje zalog, prepoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog, začetno računovodsko merjenje zalog, prevrednotenje zalog, uskupinjevanje zalog in razkrivanje zalog.

SRS 4 razvršča zaloge v tri skupine:

- **zaloge materiala:** zajema enote materiala v skladišču, dodelavi in predelavi ter na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Poleg materiala se sem uvršča še drobní inventar z dobo koristnosti do enega leta in v primeru, ko je doba koristnosti več kot eno leto, ne sme nabavna cena presegati 500 eurov (v nadaljevanju €);
- **zaloga v postopku proizvodnje:** zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode;
- **zaloga, namenjena prodaji:** zajema dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter enote materiala, ki so namenjene za kupca.

Zgoraj našteté skupine zalog se pojavljajo v proizvodnih podjetjih.

Podjetja v procesu ustvarjanja ustvarijo novo vrednost. Zaloge imajo v procesu ustvarjanja nove vrednosti pomembno vlogo. Opredelimo jih kot pojavnó obliko sredstev produkcijskega procesa. Zaloge se delijo glede na vlogo v produkcijskem procesu in glede na dejavnost, in sicer (Mayr, Kamenšek & Pustotnik, 2015):

- zaloge materiala,
- zaloge trgovskega blaga,
- zaloge nedokončane proizvodnje in
- zaloge proizvodov.

Proizvodno podjetje in trgovsko podjetje različno razvrščata zaloge, in sicer proizvodno podjetje razvršča zaloge v zaloge materiala, zaloge v postopku proizvodnje in zaloge dokončanih proizvodov, medtem ko trgovsko podjetje razvršča zaloge samo v zaloge materiala in trgovsko blago (Zver, 2009, str. 16).

Zaloge je potrebno ločevati glede poškodbe na zalogah, proizvode ustavljene proizvodnje, proizvodov slabše kakovosti. Zaloge se računovodsko prizna ob prevzemu zalog na

² SRS 4 je eden izmed slovenskih računovodskih standardov, ki se ga uporablja pri knjigovodskem razvidanju, obračunavanju in razkrivanju zalog materiala (zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, brez datuma).

podlagi ustreznih listin in se jo računovodsko odpravi, ko je porabljena oziroma prodana (SRS 4).

Zaloge vrednotimo na dva načina, in sicer zaloge, ki jih vrednotimo po nabavni ceni, to so zaloge surovine, material, drobní inventar, embalaža in trgovsko blago. Drugi način začetnega vrednotenja je po proizvodjalnih stroških, po zoženi lastni ceni ali po spremenljivih stroških; sem so uvrščene zaloge nedokončane proizvodnje in gotovi izdelki (Koželj, 2013). Količinsko enoto zaloge materiala in trgovskega blaga podjetja material pripoznajo po nabavni ceni, ki je sestavljena iz nakupne cene, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposrednih stroškov materiala (Čižman, 2015, str. 18).

Stroški zalog se izkazujejo v bilanci stanja ali pa se prenesejo v izkaz poslovnega izida kot odhodek, ki ustreza prihodkom od prodaje. Ko se zaloge porabijo v proizvodnji ali se prodajo, se njihova nabavna vrednost prenese iz bilance stanja v izkaz poslovnega izida kot strošek prodanega blaga (Vaidya, brez datuma).

Zaloga ima vrednost, še preden naredijo podjetja karkoli z njo. Hitro lahko izgubi svojo vrednost, če postane stara, zastarela, poškodovane ali tržna cena za to vrsto zalog na tržišču pade (Xero Limited, brez datuma).

Zaloge podjetja vzdržujejo oz. oblikujejo, da bi zadovoljili pričakovano in nepričakovano povečanje povpraševanja, da bi preprečili prost tek celotne proizvodnje, če se pokvari en del postopka v proizvodnji, in ohranili enakomeren pretok materiala v trgovinah na drobno, namesto da bi trgovcem na drobno pošiljali samo eno blago (Investing Answers Inc., brez datuma).

Podjetja se zavedajo, da velika količina zalog na dolgi rok ni dobra poslovna praksa. Lahko povzroči kvarjenje ali zastarelost in je lahko zelo drago. Seveda tudi ni dobro imeti premalo zalog, saj bi lahko podjetje zamudilo potencialne tržne deleže in prodaje (Reeves and Sons Limited, brez datuma).

Med letom podjetja knjižijo vse nabave materiala v breme ustreznega konta v razredu 3, ob koncu obračunskega obdobja pa ugotovijo dejanske stroške porabljenega materiala. Vrednost nabavljenih količin materiala se v obračunskem obdobju poveča ali zmanjša za razliko med začetno vrednostjo zalog, ovrednotenih po cenah konec obračunskega obdobja, in končno zalogo materiala, ki je izkazana v bilanci stanja. Dobljeni znesek predstavlja končni strošek porabljenega materiala v obračunskem obdobju, ki knjižijo v breme na konto 4 in v dobro kontov razred 3 (Zupančič & Macarol, 1996, str. 73).

Stroški materiala so izvirni stroški kupljenega materiala, ki se neposredno porablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov, to so neposredni stroški materiala. Stroški materiala, ki so zajeti v ustrezne namenske oz. funkcionalne skupine, so posredni poslovni stroški (Šubelj, 2010, str. 15–16).

2 VREDNOTENJE ZALOG

Vrednost zalog je odvisna od postopkov vrednotenja, ki ga uporabljamo za vrednotenje. V podjetju imamo lahko v določenem trenutku na zalogi istovrstni material ali trgovsko blago, nabavljeno po različnih cenah. V primeru, ko podjetje porabi le del materiala ali proizvodov ali proda proizvode, z izbranim postopkom vrednotenja zalog vpliva na izkaazano vrednost stroškov oziroma odhodkov kakor tudi na vrednost preostalih zalog.

Nakupne cene istovrstnih zalog materiala, drobnega inventarja in trgovskega blaga se lahko spreminjajo, saj podjetje z izbiro različnih dobaviteljev in količino (količinskimi popusti) vpliva na spremembe na vrednost zalog. Podjetja si zato zastavljajo vprašanje, po kakšni ceni ovrednotiti zaloge oziroma katero ceno uporabljati pri oddaji enote zaloge. Izbrana cena vpliva na vrednotenje zalog in na vrednost oddaj enot iz zaloge, ki predstavlja strošek materiala. Podjetja svoje zaloge lahko vrednotijo po naslednjih metodah:

- metodi zaporednih cen FIFO³,
- metodi stalnih cen z odmiki,
- metodi tehtane povprečne cene ali po
- metodi drsečih povprečnih cen.

Če se v obdobju stroški in cene na novo nabavljenih enot razlikujejo, se pri zmanjševanju zalog uporabljata naslednji metodi zmanjševanja zalog: metoda zaporednih cen (metoda FIFO) ali metoda povprečnih cen. Poleg teh dveh metod je dovoljeno s strani Slovenskega računovodskega standarda vrednotiti zaloge tudi po metodi stalnih cen. Ni dovoljeno pa vrednotiti po metodi zadnjih cen (metoda LIFO⁴) (Zaman, Marko, & Igličar, 2007, str. 58). Podjetje mora v svojem pravilniku o računovodstvu vnaprej opredeliti metodo zmanjševanja zalog.

Podjetje lahko spremeni metodo vrednotenja zalog. Običajno to naredijo, ker ugotovijo, da je spremenjena metoda primernejša za merjenje porabe zalog v posamezni industriji. Zato bodo računovodski izkazi organizacije bolj primerljivi z računovodskimi izkazi konkurence. Podjetje mora tako spremembo predstaviti v pojasnilih k računovodskim izkazom (Bajuk Mušič, 2017, str. 42).

Eden izmed razlogov, zakaj obstaja več metod vrednotenja zalog je, da so računovodska načela po vsem svetu različna. Podjetja, ki so registrirana v Ameriki, upoštevajo splošna sprejeta računovodska načela ali GAAP (ang. generally accepted accounting principles), medtem ko večina podjetij v drugih državah uporablja mednarodne standarde računovodskega poročanja ali MRSP (ang. international financial reporting standards). Poleg tega različne metode vrednotenja dajejo različne rezultate. Metoda FIFO omogoča

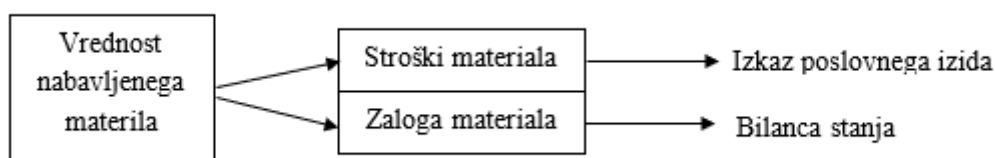
³ Prvi notri , prvi ven (ang. first in, first out, v nadaljevanju FIFO)

⁴ Zadnji noter, prvi ven (ang. last in, first out, v nadaljevanju LIFO)

najnižjo prodajno ceno prodanega blaga in najvišji neto dohodek, LIFO pa ravno nasprotno (Hasita, 2019).

Slika 1 prikazuje povezavo metod zmanjševanja vrednosti zalog materiala na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja. Z izborom metode zmanjševanja vrednosti zalog vplivamo na poslovnoizidne tokove, ne vplivamo pa na denarne tokove. Posamezne metode zmanjševanja vrednosti zalog torej vplivajo samo na stroške materiala, na skupno vrednost materiala pa ne vplivajo. V poglavju 4 bom vpliv vrednotenja zalog materiala prikazala na praktičnem primeru.

Slika 1: Vpliv metod zmanjševanja vrednosti zalog materiala na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja



Vir: Igličar, Hočevnar & Zaman Groff (2013, str. 145).

Nepravilno vrednotenje zalog lahko povzroči, da sta dva izkaza poslovnega izida napačna. Razlog je v tem, da bo končni popis enega obračunskega obdobja samodejno postal začetna zaloga v naslednjem obračunskem obdobju (Averkamp, 2019).

2.1 LIFO

Ta metoda vrednotenja zalog je ravno obratna kot metoda FIFO. Pri tej metodi se predpostavlja, da se nove zaloge prodajajo, starejše pa ostanejo v zalogi. Ko se cena blaga povečuje, je cena blaga, ki se prodaja po metodi LIFO, relativno višja, končno stanje zalog pa je relativno nižje. Razlog za to je, da je cena prodanega blaga večinoma sestavljena iz novjših izdelkov z višjo ceno in končni stroški so sestavljeni iz starejših izdelkov z nizkimi cenami (Irfanullah Jan, 2019).

LIFO se uporablja samo za postavke, pri katerih najnovejše izdelke podjetja prodajajo naprej, ker se vrednost zalog povečuje s časom, na primer prodaja vina, mleka (Hasita, 2019).

2.2 FIFO

Metoda vrednotenja zalog FIFO pomeni »First in First out« in je ena izmed najpogostejših metod vrednotenja zalog na koncu vsakega obračunskega obdobja in s tem vpliva na nabavno vrednost prodanega blaga v določenem obdobju (Vaidya, brez datuma).

Metoda FIFO prihrani denar in čas pri izračunu točnih stroškov prodanega blaga oz. materiala, ker je strošek odvisen od večine nekdanjih denarnih tokov nakupov, ki bodo prvi uporabljeni. Je praktična metoda, saj je včasih težko opredeliti stroške proizvodov, ki se prodajajo ali so dani v proizvodnjo, in metoda FIFO je to odpravila. Po vrednotenju po metodi FIFO se povečuje dobiček v času naraščajoče cene blaga (Eribo, brez datuma).

Ena od največjih pomanjkljivosti metode FIFO je, da v času inflacije povzroča višji dobiček, zaradi katerega nastanejo višje davčne obveznosti, to lahko poveča denarne tokove, davčne dajatve (Accounting for management, 2019).

Metoda FIFO je bližje dejanskemu fizičnemu pretoku blaga, saj podjetja običajno prodajajo blago po vrstnem redu, v katerem so kupljeni ali proizvedeni (Irfanullah, 2019).

Z uporabo metode vrednotenja FIFO bilanca stanja pokaže višjo kakovost informacij o zalogah. Ne vpliva na najnovejše nakupe in tako zagotavlja kakovostne informacije o vrednotenju zalog (Corporate Finance Institute®, brez datuma).

Zelo pogosta uporaba FIFO metode je v primeru, ko se podjetja ukvarjajo s trgovanjem z živili in drugimi proizvodi, ki imajo omejen rok trajanja, saj je treba najstarejše blago prodati, preden bo zastarelo (Accounting Basics for students, brez datuma).

2.3 Metoda drsečih povprečnih cen

Pri uporabi metode drsečih povprečnih cen ob vsaki oddaji enot iz zaloge izračunamo novo povprečno ceno, ki upošteva trenutno količino enot na zalogi. Povprečna cena se stalno spreminja (drsi). Oddaja je obračunana po zadnji povprečni ceni (Igličar, Hočevvar & Zaman Groff, 2013, str. 139). Ta metoda je v primerjavi z metodo tehtanih povprečnih cen prilagodljivejša na spremembe cen (Zver, 2009, str. 25).

2.4 Metoda tehtanih povprečnih cen

Metoda tehtane povprečne cene se uporablja za določitev povprečnih stroškov proizvodnje nekemu izdelku. Pri uporabi te metode se razdeli stroške blaga, ki je na voljo za prodajo, ali porabo na število enot, ki so na voljo. V tem izračunu so stroški blaga vsota začetnih zalog in neto nakupov.

Formula za metodo tehtanih povprečnih cen je naslednja (1):

$$\text{Tehtana povprečna cena} = \frac{\text{vrednost zaloge ob nabavi} + \text{vrednost nove nabave}}{\text{količina na zalogi ob nabavi} + \text{količina nove nabave}} \quad (1)$$

Tehtana povprečna cena predpostavlja, da podjetja blago prodajajo istočasno. Blago, kot je nafta, je fizično nerazpoznavno in enostavno zamenljivo. Surova nafta, kupljena prej, ni

drugačna od kupljene nafte, preprosto se vlije v rezervoarje in se pomeša. Tako se cena določa na podlagi povprečja stroškov vsega blaga v zalogah (Cho, 2018).

Metodo tehtanih povprečnih stroškov se najpogosteje uporablja v proizvodnih podjetjih, kjer se zaloge zbirajo ali mešajo in jih je mogoče ločiti ali razlikovati, npr. s kemikalijami ali olji (Accounting Basics for students, brez datuma).

2.5 Metoda stalnih cen z odmiki

Pri metodi stalnih cen z odmiki vse prejeme in oddaje v poslovnem obdobju sproti obračunavamo po predračunskih cenah, ob koncu obdobja pa izračunamo odmik od stalnih cen, z njimi popravimo vrednost oddanih količin in vrednosti količin v končni zalogi (Zaman, Hočevar & Igličar, Temelji računovodstva, 2007, str. 43). Stroške popravimo za sorazmerni del odmkov od stalnih cen materiala. Sorazmerni del odmika se izračuna s pomočjo stopnje odmkov po naslednji formuli (2) (Kolarič, Gerečnik & Sovinc, 1995, str. 45):

$$\text{stopnja odmika} = \frac{\text{odmik} \times 100}{\text{zaloga materiala, na katero se odmik nanaša}} \times \frac{\text{vrednost porabljenega materiala}}{100}$$

(2)

Na začetku poslovnega leta morajo podjetja sestaviti cenik stalnih cen in pri tem upoštevati trenutne nabavne cene, ki pa jih spremenijo glede na pričakovane nabavne cene. Nato praviloma vse poslovno leto uporabljajo take načrtovane nabavne cene (Koželj, 2013, str. 24).

Odmiki od cen so obračunani le v finančnem knjigovodstvu, v materialnem knjigovodstvu jih ne evidentiramo. Odmiki so lahko pozitivni ali negativni (Grintal, 2011, str. 32).

Podjetja se lahko odločijo, da vodijo svoje zaloge po metodi stalnih cen z odmikom iz dveh razlogov. Pri razlog je, da se podjetje izogne prevelikim vplivom medletnega nihanja nabavnih cen istovrstnega materiala in surovin ter drobnega inventarja. Drugi razlog pa, da si poenostavijo pripravo predračunskih kalkulacij poslovnih učinkov (Zver, 2009, str. 26).

Ob koncu obračunskega obdobja morajo podjetja preveriti knjigovodske vrednosti vseh vrst zalog in jih primerjati z njihovo iztožljivo vrednostjo oziroma ceno. Če je ugotovljena čista iztržljiva vrednost zaloge nižja od njihove knjigovodske vrednosti, je potrebno izvesti prevrednotenje (oslabitev) zalog. Prevrednotenje na eni strani povečuje poslovne odhodke, na drugi strani pa zmanjšuje dotedanje vrednosti zalog. Zaloge, ki niso več namenjene uporabi v obračunskem obdobju ali v poslovnem procesu, je potrebno dokončno odpisati med ali na koncu poslovnega obdobja, ko se izvaja inventura (Igličar, Hočevar & Zaman Groff, 2013, str. 146–147).

3 VREDNOTENJE ZALOG V K. K. KRAS KABINE

3.1 Opis podjetja

Podjetje K. K. Kras Kabine, proizvodnja kabin, d. o. o. je organizirano kot družba z omejeno odgovornostjo s sedežem Kraška ulica 7, 6210 Sežana.

Podjetje je specializirano za izdelavo varnostnih ogrodiv za kabine. Glavne tehnologije podjetja so preoblikovanje jeklene pločevine in profitnih jeklenih cevi, mehanska obdelava in varjenje jeklenih izdelkov ter konstrukcij.

Leta 1989 je prišlo do stečaja takratne družbe Krasmetal Sežana. Naslednik prvotne družbe je bil TKM d.o.o. Sežana, ki je proizvajal kmetijsko mehanizacijo in opremo. V letu 1993 je družbo prevzel novi lastnik in družba se je preimenovala v BORI KMO d.o.o. Nadaljevali so z izdelavo kmetijske mehanizacije, začeli pa so tudi s proizvodnjo ogrodiv za razne tipe kabin za kmetijske in gradbene stroje. Leta 2006 je novi lastnik podjetja postala italijanska družba Siac S.p.A. iz Bergama, ki ima 40-letno zgodovino in ki se je leta 2006 razširila tudi v Bosno in Hercegovino, v letu 2011 pa v Indijo. V celi skupini zaposlujejo preko tisoč ljudi. Siac S.p.A. je stoddstotni lastnik podjetja K. K. Kras Kabine. V podjetju K. K. Kras Kabine je bilo konec leta 2018 redno zaposlenih 29 ljudi, v proizvodnji pa sodeluje še 21 kooperantov, ki jih potrebujejo za izpolnitev proizvodnih ciljev.

3.2 Zaloge v podjetju

Zaloge v podjetju K. K. Kras Kabine zajemajo:

- zaloge materiala in surovin,
- zaloge nedokončane proizvodnje,
- zaloge polizdelkov,
- zaloge gotovih izdelkov,
- zaloge trgovskega blaga,
- predujme za zaloge in
- zaloge drobnega inventarja.

Poraba materiala in surovin je ovrednotena po metodi stalnih cen z odmiki na mesečni ravni. Poraba je tako ovrednotena po povprečnih cenah. Pri drobnem inventarju pa uporabljajo metodo 100 % odpisa in takojšnjega prenosa v uporabo.

Nedokončana proizvodnja se vrednosti po metodi zožene lastne cene, pri katere stroškovno ceno sestavljajo vsi stroški, ki so nastali v obračunskem obdobju, razen direktnih stroškov prodaje. Metodo zožene lastne cene uporabljajo pri izkazovanju zalog polizdelkov in

gotovih izdelkov. Zaloge trgovskega blaga se vrednotijo po nabavni ceni. Zaloge se porabljajo po metodi zaporednih cen (K.K. Kras Kabine d.o.o., 2018).

Podjetje vodi zaloge na način čim manjše zaloge v skladišču in da je optimalna zaloga vedno na voljo.

Letni prodajni plan je osnova za izdelavo nabavnega plana, ki je potrjen s strani kupcev. Za gotove imajo izdelane kosovnice⁵.

Na osnovi prodajnih naročil in razpisanih delovnih nalogov sistem, glede na razpoložljivo zalogo materiala, javi potrebo po eventualnih manjkah za določeno obdobje. Na osnovi potreb razpisanih delovnih nalogov in potrjenih naročil kupcev se nato aktivira nabavno naročilo. Material naročajo že vnaprej prid določenih dobaviteljih (Stanič, 2008, str. 37).

Tabela 1: Struktura zalog

	31. 12. 2018	v %	31. 12. 2017	v %
Material in surovine	1.709.211	65,7	1.451.560	74,12
Nedokončana proizvodnja in polizdelki	581.779	22,4	288.505	14,73
Gotovi izdelki	306.096	11,8	217.607	11,11
Trgovsko blago	666	0	631	0,03
Predujmi za zaloge	4.062	0,2	101	0,01
SKUPAJ	2.601.813	100	1.958.405	100

Vir: K.K. Kras Kabine d.o.o. (2018).

Tabela 1 prikazuje strukturo zalog v letih 2017 in 2018. Vrednost zalog v letu 2018 je bila večja za 643.408 € od leta 2017.

Ker podjetje proizvaja kabine in so material in surovine osnovne komponente za izdelavo kabin, predstavljajo največji delež zalog, in sicer 65,7 %. V podjetju v lanskem letu niso imeli na zalogi trgovskega blaga, ker vsako blago, ki so ga nabavili, ni bilo namenjeno prodaji, ampak so ga porabili za izdelavo kabin.

Zaloga nedokončane proizvodnje znaša 22,4 % in se je v primerjavi z letom 2017 povečala za 96,7 %. Zalog gotovih izdelkov znaša 11,8 % vseh zalog in se je v primerjavi z letom 2017 zmanjšala za 17,6 % (K.K. Kras Kabine d.o.o., 2018).

Kot vsako podjetje mora tudi podjetje K.K Kras Kabine enkrat letno preveriti, ali se stanje posameznih aktivnih in pasivnih postavk v poslovnih knjigah ujema z dejanskim stanjem. To naredijo s popisom sredstev ali inventuro konec obračunskega obdobja 31. 12.

⁵ Kosovnica predstavlja seznam materialov, ki so potrebni za izdelavo proizvodov in iz katerih delov je sestavljen proizvod. Razlikujemo konstrukcijsko in tehnološko kosovnico (Turk, brez datuma).

31. 12. 2018 je bilo pri inventuri zalog ugotovljeno stanje, kot je prikazanov tabeli 2.

Tabela 2: Inventura zalog v podjetju na dan 31. 12. 2018

Vrsta zaloge	Višek (v €)	Manko (v €)
Material	17	4.131
Gotovi izdelki	40.805	28.177
Polizdelki	71	369
SKUPAJ	40.893	32.676

Vir: K.K. Kras Kabine d.o.o. (2018).

Največ stroškov v podjetju povzročajo zaloge. Podjetje financira zaloge z lastnimi sredstvi, kar povzroča oportunitetne stroške, ker denarja ne morejo vložiti v kakšno drugo, finančno bolj donosno investicijo. Stroški naročanja so povezani z naročilom materiala in surovin ter vključujejo stroške komuniciranja, priprave naročila, stroške prevzema materiala, kontrole, manipulacije, reklamacije, knjiženje in plačilo računov. Podjetje ima lastno skladišče in zato nima stroškov skladiščenja (Stanič, 2008, str. 37-38).

3.3 Vrednotenje zalog v podjetju

V podjetju pri zmanjševanju zalog uporabljajo metodo stalnih cen z odmiki. V nadaljevanju bom predstavila to metodo na pločevini 5X1000X2000 S355J2G3+P, ki jo K. K. Kras Kabine kupi od dobavitelja ter jo v proizvodnji porabi za izdelavo ogrodja za kabine. Za primerjavo bom prikazala, kako bi se konča količina oziroma vrednost zaloge zmanjšala oziroma povečala, če bi pri vrednotenju zalog uporabili metodo FIFO, metodo tehtane povprečne cene in metodo drseče povprečne cene.

3.3.1 Metoda stalnih cen z odmiki

K.K. Kras Kabine pri tej metodi za obračun nabave in porabe materiala upošteva vnaprej določene predračunske cene, ki jih določijo na podlagi preteklih nabav in poznavanja trga materiala. Na koncu vsakega meseca ugotovijo dejanske odmike od cen in jih ustrezno poknjižijo.

Tabela 3: Izračun po metodi stalnih cen z odmiki

Zap. št.	Količina (v metrih)			Stalna cena (€/meter)	Vrednost (v €)		
	NABAVA	PORABA	ZALOGA		NABAVA	PORABA	ZALOGA
Z. st.			2076	0,73 €			1.515,48 €
1.	1838		3914	0,73 €	1.341,74 €		2.857,22 €

se nadaljuje

Tabela 3: Izračun po metodi stalnih cen z odmiki (nadaljevanje)

Zap. št.	Količina (v metrih)			Stalna cena (€/meter)	Vrednost (v €)		
	NABAVA	PORABA	ZALOGA		NABAVA	PORABA	ZALOGA
2.		1992	1922	0,73 €		1.454,16 €	1.403,06 €
3.	1100		3022	0,73 €	803,00 €		2.206,06 €
4.		2326	696	0,73 €		1.750,90 €	455,16 €
5.	1900		2596	0,73 €	1.387,00 €		1.895,08 €
Skupaj	4838	4318			3.531,74 €	3.152,14	

Vir: Lasten vir.⁶

Iz tabele 3 je razvidno, da podjetje vrednoti nabavo (prejem) in porabo (oddaja) pločevine po stalni ceni, ki znaša 0,73 €/meter pločevine. Vrednost predračunske nabave materiala je 3.531,74 €, razpoložljiva vrednost predračunske nabave materiala pa znaša 5.047,22 € (vrednost predračunske nabave (3.531,74 €) + začetna zalog (1.515,48 €)). Dejanska vrednost znaša 3.726,50 €, vrednost je razvidna pri tabeli 4,5 in 6 razpoložljiva vrednost dejanske nabave pločevine pa znaša 5.241,98 € (vrednost dejanske nabave (3.726,50 €) + začetna zalog (1.515,48 €)).

Razlika med dejansko in predračunsko vrednostjo predstavlja odmik od cen. Vrednost dejanske nabave pločevine je večji za 194,76 € od vrednosti predračunske nabave. To pomeni, da je odmik pozitiven, v primeru, da je predračunska vrednost večja od dejanske, je odmik negativen. Odmik je potrebno razdeliti na vrednosti končnega stanja zalog in stroškov. V ta namen se izračuna potreben koeficient odmika s enačbo (3), ki ga dobimo tako, da odmik delimo s predračunsko vrednostjo količin.

$$\text{koeficient odmika} = \frac{\text{odmik}}{\text{predračunska vrednost nabave}} = \frac{194,76}{5.241,98} \times 100 = 3,7 \% \quad (3)$$

Dobljeni koeficient odmika nam pove, da je dejanska vrednost za 3,7 % večja od predračunske. To pomeni, da je bila predračunska vrednost premajhna in je zato potrebno popraviti vrednost zalog in stroškov. Pri enačbi (4) in (5) s koeficientom pomnožimo prvotno ugotovljene vrednosti zalog oz. prodaje in dobimo pravilne vrednosti po metodi stalnih cen.

$$\text{Vrednost stroškov: } 3.152,14 \text{ €} \times 1,037 = 3.268,77 \text{ €} \quad (4)$$

$$\text{Vrednost končnega stanja zalog: } 1.895,08 \text{ €} \times 1,037 = 1.965,97 \text{ €} \quad (5)$$

⁶ Količina nabavljene in porabljene količine so pridobljeni v podjetju K.K. Kras Kabine ter cene prav tako.

Z nastalim odmikom so se stroški pločevine povečali za 116,63 €, vrednost končne zaloge pa za 70,89 €.

Znesek stroškov pločevine znaša **3.268,77 €**, na zalogi pa je je **2596 metrov** v vrednosti **1.965,58 €**.

3.3.2 Metoda FIFO

V nadaljevanju prikazujem primer, ko bi podjetje K.K. Kras Kabine d.o.o. pri zmanjševanju zalog uporabljalo metodo zaporednih cen, torej metodo FIFO.

Tabela 4: Izračun po metodi FIFO

Zap. št.	Količina (v m)			Cena (€/m)	Vrednost (v €)		
	NABAVA	PORABA	ZALOGA		NABAVA	PORABA	ZALOGA
Z. st.			2076	0,73 €			1.515,48 €
1.	1838		3914	0,75 €	1.378,50 €		2.893,98 €
2.		1992	1922			1.454,16 €	1.429,82 €
3.	1100		3022	0,77 €	847,00 €		2.286,82 €
4.		2326	696			1.750,90 €	535,92 €
5.	1900		2596	0,79 €	1.501,00		2.036,92 €
Skupaj	4838	4318			3.716,50 €	3.205,06 €	

Vir: Lastno delo.

Vrednosti porabe materiala izračunane po enačbi (6) in (7):

$$\text{Zap. št. 2: Izračun vrednosti porabe 1992 metrov} = \\ 1992 \text{ m} * 0,73 \text{ €/m} = 1.454,16 \text{ €} \quad (6)$$

$$\text{Zap. št. 4.: Izračun vrednosti porabe 1100 kosov} = \\ 84 \text{ m} * 0,73 \text{ €/m} + 1.838 * 0,75 \text{ €/kos} + 404 + 0,77 \text{ €/m} = 1750,90 \text{ €} \quad (7)$$

Znesek stroškov pločevine je znašal **3.205,06 €**, na zalogi pa je **2596 metrov** pločevine v vrednosti **2.036,93 €**.

3.3.3 Metoda drsečih povprečnih cen

V primeru, ko bi podjetje K.K. Kras Kabine pri zmanjševanju zalog uporabljali metodo drsečih povprečnih cen, bi bili stroški materiala (vrednost porabljenega materiala) taki, kot jih prikazujem v tabeli 5.

Tabela 5: Izračun po metodi drsečih povprečnih cen

Zap. št.	Količina (v m)			Cena (€/m)	Vrednost (v €)		
	NABAVA	PORABA	ZALOGA		NABAVA	PORABA	ZALOGA
Z. st.			2076	0,73 €			1.515,48 €
1.	1838		3914	0,75 €	1.387,50 €		2.893,98 €
2.		1992	1922	0,74 €		1.474,08 €	1.419,90 €
3.	1100		3022	0,77 €	847,00 €		2.266,90 €
4.		2326	696	0,75 €		1.744,50 €	522,40 €
5.	1900		2596	0,79 €	1.501,00 €		2.023,40 €
Skupaj	4838	4318			3.726,50 €	3.725,72 €	

Vir: Lastno delo.

Ta metoda zahteva izračun povprečnih cen po vsaki nabavi in vsaki porabi pločevine.

Vrednosti porabe materiala izračunane po enačbi (8) in (9) skupaj z izračunom drseče povprečne cene:

Zap. št. 2: Izračun vrednosti porabe 1992 kosov =

1992 kosov * 0,74 €/kos = 1.474,08 €

$$\text{Drseča povprečna cena} = \frac{\text{vrednost zaloge}}{\text{količina na zalogi}} = \frac{2.893,98 \text{ €}}{3914 \text{ kosov}} = 0,74 \text{ €/kos}$$

(8)

Zap. št. 4.: Izračun vrednosti porabe 1900 kosov =

1900 kosov * 0,75 €/kos = 1.744,50 €

$$\text{Drseča povprečna cena} = \frac{\text{vrednost zaloge}}{\text{količina na zalogi}} = \frac{2.266,90 \text{ €}}{3022 \text{ kosov}} = 0,75 \text{ €/kos}$$

(9)

Znesek stroškov je znašal 3.726,50 €, na zalogi pa je 2596 metrov v vrednosti 2.023,40 €.

3.3.4 Metoda tehtanih povprečnih cen

V primeru, ko bi podjetje K.K. Kras Kabine pri zmanjševanju zalog uporabljali metodo tehtanih povprečnih cen, bi bili stroški taki, kot jih prikazujem v tabeli 6.

Tabela 6: Izračun po metodi tehtane povprečne cene

Zap. št.	Količina (v m)			Cena (€/m)	Vrednost (v €)		
	NABAVA	PORABA	ZALOGA		NABAVA	PORABA	ZALOGA
Z. st.			2076	0,73 €			1.515,48 €
1.	1838		3914	0,75 €	1.378,50 €		2.893,98 €
2.		1992	1922	0,74 €		1.474,08 €	1.419,90 €
3.	1100		3022	0,77 €	847,00 €		2.266,90 €
4.		2326	696	0,75 €		1.735,44 €	531,46 €
5.	1900		2596	0,79 €	1.501,00 €		2.032,46 €
Skupaj	4838	4318			3.726,50 €	3.209,52 €	

Vir: Lastno delo.

Ta metoda zahteva, da pri vsaki nabavi prištejemo začetnemu stanju vrednost vseh nabav.

Vrednosti porabe materiala izračunane po enačbi (10) in (11) skupaj z izračunom tehtane povprečne cene:

Zap.št. 2: Izračun vrednosti porabe 1992 kosov =

1992 kosov * 0,74 €/kos = 1.474,08 €

$$\begin{aligned}
 \text{Tehtana povprečna cena} &= \frac{\text{vrednost zaloge ob nabavi} + \text{vrednost nove nabave}}{\text{količina na zalogi ob nabavi} + \text{količina nove nabave}} \\
 &= \frac{1.515,48 \text{ €} + 1.378,50 \text{ €}}{2.076 \text{ m} + 1838 \text{ m}} = 0,74 \text{ €/m} \quad (11)
 \end{aligned}$$

Zap. Št. 3.: Izračun vrednosti porabe 1100 kosov=

1100 kosov * 0,75 €/kos = 814 €

$$\begin{aligned}
 \text{Tehtana povprečna cena} &= \frac{\text{vrednost zaloge ob nabavi} + \text{vrednost nove nabave}}{\text{količina na zalogi ob nabavi} + \text{količina nove nabave}} \\
 &= \frac{1.515,48 \text{ €} + 1.378,50 \text{ €} + 847,00 \text{ €}}{2.076 \text{ m} + 1838 \text{ m} + 1100 \text{ m}} = 0,75 \text{ €/m} \quad (12)
 \end{aligned}$$

Znesek stroškov je znašal 3.209,52 €, na zalogi pa je 2596 metrov v vrednosti 2.032,46 €.

3.3.5 Primerjava metod

Tabela 7: Primerjava metod zmanjševanja vrednosti zalog (v €)

VRSTA METODE	Stroški materiala	Končna vrednost zalog materiala	Stroški materiala + vrednost zalog
Stalnih cen z odmiki	3.268,77	1.965,97	5.233,97
FIFO	3.205,06	2.036,92	5.241,98
Drseče povprečne cene	3.218,58	2.023,40	5.241,98
Tehtane povprečne cene	3.209,52	2.032,46	5.241,98

Vir: Lastno delo.

Pri metodi FIFO, metodi drseče povprečne cene in pri metodi tehtane povprečne cene opazimo, da je seštevek (med stroški materiala in vrednost zaloge) enak pri vseh treh metodah. Iz Tabele 7 je razvidno, da omenjene metode vplivajo zgolj na višino stroškov materiala, ne vplivajo pa na skupno vrednost materiala, ki ga je podjetje kupilo v enem mesecu. Pri metodi stalnih cen z odmiki pa opazimo, da je seštevek manjši od seštevka pri ostalih metodah.

SRS 4 priporoča vrednotenje zalog po zaporednih cenah, torej po metodi FIFO. Na koncu obračunskega obdobja ostanejo v zalogi tiste količine, ki so nabavljene najkasneje in so zato zaloge ovrednotene po zadnjih nabavnih cenah.

4 VPLIV VREDNOTENJA

Različne metode zmanjševanja vrednosti zalog vplivajo na izkaz poslovnega izida in na bilanco stanja.

4.1 Vpliv vrednotenja na izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, ki sistematično in urejeno prikazuje nastale poslovnoizidne tokove, prihodke in odhodke, ter ustvarjeni poslovni izid (razlika med prihodki in odhodki). Če so prihodki večji od odhodkov, podjetje ustvari dobiček, če pa so odhodki večji od prihodka, ima podjetje izgubo. Izkaz poslovnega izida kaže gospodarsko uspešnost poslovanja podjetja v določenem obdobju. Izkaz poslovnega leta ni kumulativen računovodski izkaz, ker se v izkazu seštevajo zgolj prihodki in odhodki, ustvarjeni v posameznem obdobju (Igličar, Hočever & Zaman Groff, 2013, str. 52).

Osnovna povezava med bilanco stanja in izkazom poslovnega izida je dosežen poslovni izid, ki je prikazan v izkazu poslovnega izida in ki povečuje (dobiček) ali zmanjšuje (izguba) kapital, ki je izkazan v bilanci stanja konec obdobja.

Ko podjetje ne posluje z dobičkom, ampak z izgubo, metode vrednotenja nimajo vpliva na višino davka na dobiček, saj se davek v primeru izgube ne plačuje. Različne metode vrednotenja zalog imajo v primeru izgube vpliv na prihodnje plačilo davka, saj znižuje davčno osnovo v prihodnjih poslovnih obdobjih, če podjetje posluje z dobičkom (Štekar, 2006, str. 41).

Glede na vpliv vrednotenja zalog na poslovni izid bom predstavila metode, ki sem jih primerjala v prejšnjem poglavju. Zaradi lažjega razumevanja izkaza poslovnega izida po različnih metodah vrednotenja zalog bom v poslovnem izidu uporabila samo pomembne predpostavke poslovanja podjetja K. K. Kras Kabine. V izkazu poslovnega izida so podatki prilagojeni z namenom, da je tabela bolj pregledna.

Podjetje K. K. Kras Kabine v letnem poročilu prikazuje izkaz poslovnega izida po nemški različici. Drugače se lahko podjetja sama odločijo, katero različico bodo uporabili za zunanje poslovno poročanje. Angloameriška oblika je usmerjena k poslovnim potrebam, medtem ko nemška različica pa k narodnogospodarskim analizam, saj neposredno prikazuje vse nastale stroške v posameznem obdobju. Čeprav SRS priporoča angloameriško obliko izkazovanja poslovnega izida, veliko slovenskih podjetij še vedno uporablja nemško obliko, med njimi je tudi K. K. Kras Kabine (Igličar, Hočevvar & Zaman Groff, 2013, str. 316).

V tabeli 8 je prikazan izkaz poslovnega izida, ki prikazuje vpliv odhodkov za vrednotenje zalog po zaporednih cenah, tehtanih povprečnih, drsečih povprečnih cenah in po stalnih cenah. Za boljšo preglednost so v izkazu poslovnega izida izpuščene določene postavke, ki ne igrajo poglobitne vloge pri predstavitvi. Čisti prihodki od prodaje so prilagojeni na sorazmerni delež na prihodke od prodaje K. K. Kras Kabine.

Vrednosti predpostavke čisti prihodki od prodaje so pri vseh metodah iste, kot tudi nekatere druge predpostavke, razen sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje in davek od dobička. Vrednosti zalog po različnih metodah so prikazane v tabelah 3, 4, 5 in 6.

Tabela 8: Izkaz poslovnega izida⁷

	Metoda stalnih cen z odmiki	Metoda FIFO	Metoda drseče povprečne cene	Metoda tehtane povprečne cene
Čisti prihodki od prodaje	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00
– Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	3.268,77	3.205,06	3.218,58	3.209,52
= Kosmati poslovni izid iz poslovanja	11.731,23	11.794,94	11.781,42	11.790,48
– Stroški blaga in materiala	2.478,00	2.478,00	2.478,00	2.478,00
– Drugi poslovni odhodki	609,40	609,40	609,40	609,40
= Celotni dobiček	8.643,83	8.707,54	8.694,02	8.703,08
– Davek od dobička	1.642,33	1.654,43	1.651,86	1.653,59
= Čisti poslovni izid poslovnega leta	7.001,50	7.053,11	7.042,16	7.049,49

Vir: Lastno delo.

Iz tabele 8 je razvidno, da so pri uporabi metode FIFO izkazani najnižji stroški metalurškega materiala in višji poslovni izid. Pri uporabi metode stalnih cen z odmiki je pa ravno obratno, torej višji stroški metalurškega materiala in manjši poslovni izid.

Metoda, ki pri danih cenah zagotavlja višji poslovni izid, istočasno zahteva višje plačilo davka iz dobička ter obratno, metoda, ki zagotavlja nižji poslovni izid, zahteva nižje plačilo davka (Štekar, 2006, str. 43). Podjetje K. K. Kras Kabine z uporabo metode stalnih cen z odmiki plača manjši davek od dobička, kot pa da bi uporabljali druge metode.

4.2 Vpliv vrednotenja na bilanco stanja

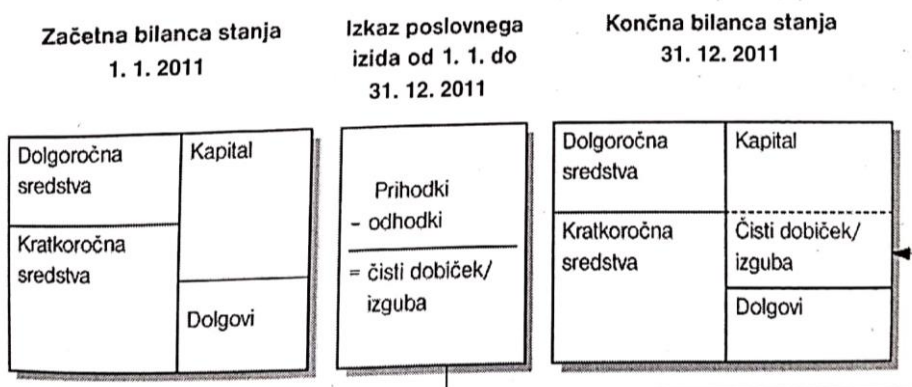
Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje premoženjsko (sredstva) in finančno (obveznosti do virov sredstev) stanje podjetja v določenem trenutku (Igličar, Hočevnar & Zaman Groff, 2013, str. 44). Bilanca stanja je razdeljena na dve strani. Na levi strani bilance stanja so navedena vsa sredstva podjetja, na desni strani pa bilanca prikazuje

⁷ Izkaz poslovnega izida podjetja K. K. Kras Kabine je prikazan v Prilogi 2.

obveznosti do virov sredstev. Na obeh straneh so glavne predpostavke razvrščene po likvidnosti (Corporate Finance Institute®, brez datuma). Bilanca stanja je kumulativen računovodski izkaz, kar pomeni, da so v njej vidne posledice vseh preteklih poslovnih odločitev podjetja, ki se kažejo v višini in strukturi sredstev ter obveznosti do virov sredstev (Igličar, Hočevnar & Zaman Groff, 2013, str. 48).

Konec obdobja podjetja sestavijo kočno bilanco stanja. V njej je kapital spremenjen za ustvarjeni poslovni izid, povečan za čisti dobiček ali zmanjšan zaradi izgube. Neposredna povezava med začetno in končno bilanco stanja ter izkazom poslovnega izida je torej ustvarjen poslovni izid proučevanega obdobja. Slika 2 prikazuje shematično povezavo med bilanco stanja in izkazom poslovnega izida.

Slika 2: Povezava med bilanco stanja in izkazom poslovnega izida



Vir: Igličar, Hočevnar & Zaman Groff (2013, str. 55).

V tabeli 9 je predstavljena bilanca stanja, ki prikazuje vpliv različnih metod vrednotenja zalog. Tudi v tej tabeli so podatki prilagojeni zaradi boljšega razumevanja.

Prvi stolpec je začetno stanje postavk, enak za vse metode. V zadnjem stolpcu so vrednosti tistih postavk, ki so enake za vse metode, saj nanje uporaba različnih metod vrednotenja nima vpliva. Vrednosti postavk začetnega in končnega stanja se razlikujejo zaradi drugih vplivov, ki nastopijo v mesecu decembru. Vmesni štirje stolpci prikazujejo vrednosti predpostavk, na katere vplivajo posamezne metode vrednotenja zalog. Vrednosti zalog po različnih metodah so prikazane v tabelah 3, 4, 5 in 6. Vrednost čistega poslovnega izida meseca decembra ter obveznosti za davke od dobička sta prikazana v tabeli 8.

Tabela 9: Bilanca stanja⁸

	1. 12. 2018	metoda stalnih cen z odmiki	metoda FIFO	metoda drseče povprečne sredine	metoda tehtane povprečne sredine	31. 12. 2018
SREDSTVA						
DOLGOROČNA SREDSTVA	1.431,40	1.431,40	1.431,40	1.431,40	1.431,40	1.500,00
KRA TKOR OČNA SREDSTVA	11.515,48	13.481,45	13.552,40	13.538,88	13.547,94	-
Zaloge	1.515,48	1.965,97	2.036,92	2.023,40	2.032,46 €	-
Ostala kratkoročna sredstva	10.000,00	-	-	-	-	15.000,00
SKUPAJ SREDSTVA	12.946,88	14.912,85	14.983,80	14.970,28	14.979,34	-
OBVEZNO STI DO VIROV SREDSTEV						
KAPITAL	9.129,20	13.270,52	13.329,37	13.317,42	13.325,75 €	
Kapital brez čistega poslovnega izida poslovnega leta	8.415,47	-	-	-	-	
Čisti poslovni izid poslovnega leta	713,73	7.001,50	7.053,11	7.042,16	7.019,49	
		-	-	-	-	
Rezervacije	257,31	-	-	-	-	260,00

se nadaljuje

⁸ Bilanca stanja podjetja K.K.Kras Kabine je prikazana v prilogi 3.

Tabela 9: Bilanca stanja (nadaljevanje)

	1. 12. 2018	metoda stalnih cen z odmiki	metoda FIFO	metoda drseče povprečne sredine	metoda tehtane povprečne sredine	31. 12. 2018
Obveznost za davek od dobička	258,92	1.642,33	1.654,43	1.652,86	1.653,59	-
Ostale finančne in poslovne obveznosti	3.301,45	-	-	-	-	3.401,45
SKUPAJ OBVEZNO STI DO VIROV SREDSTE V	12.946,88	14.912,85	14.983,80	14.970,28	14.979,34	-

Vir: Lastno delo.

Tabela 9 prikazuje, da imamo najnižjo vrednost sredstev izkazano pri metodi stalnih cen z odmiki, najvišjo pa pri metodi tehtanih povprečnih cen.

V bilanci stanja je izkazana višja vrednost vrednosti, torej višja aktivna stran. Bilančno ravnotežje je vzpostavljeno tako, da je na pasivni strani izkazana višja vrednost kapitala posledica višjega izkazanega poslovnega izida, ki je sestavni del kapitala.

5 KNJIŽENJE ZALOG

Za knjiženje porabljamo podatke, ki predstavljajo vrednost zalog in ne količin, in sicer v tabeli 3 gledamo desni del tabele.

Za ponazoritev knjiženja bom uporabila konte v obliki črke T.

Za primer knjiženja bom uporabila podatke, ki sem jih uporabila pri izračunu stroškov zalog pri metodi vrednotenja po stalnih cenah z odmiki. Potek knjiženja je predstavljen v sliki 3, ki prikazuje knjiženje nakup in porabe pločevine brez upoštevanja odmkov. Knjiženje odmkov je predstavljeno v sliki 4.

Podjetje uporablja analitične konte.

Podjetje K. K. Kras Kabine ima v začetku meseca decembra na zalogi 2076 m pločevine po nabavni vrednosti 0,73 €/m pločevine. V mesecu decembru je imelo podjetje naslednje poslovne dogodke:

1. nakup 1838 m po ceni 0,73 €/m + 22 % DDV⁹,
2. poraba 1992 m po ceni 0,73 €/m,
3. nakup 1100 m po ceni 0,73 €/m + 22 % DDV,
4. poraba 2596 m po ceni 0,73 €/m,
5. nakup 1900 m po ceni 0,73 €/m + 22% DDV.

Slika 3: Prikaz knjiženja brez odmikov

SREDSTVA		STROŠKI		OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	
Zaloge metalurškega materiala		Stroški pločevine		Obveznost do dobaviteljev v tujini	
Z. st. 1.515,48	1.454,16 2)	2) 1.454,16	3.152,14 K. st.	K. st. 4.308,72	1.636,92 1)
1) 1.341,74	1.705,90 4)	4) 1.705,90			979,66 3)
3) 803,00	379,60 K. st.				1692,14 5)
5) 1.387,00					
Terjatev do države (DDV)					
1) 295,18	776,98 K. st.				
3) 176,66					
5) 305,14					

Vir: Lastno delo.

Najprej se poknjiži začetno stanje zalog pločevine na debetni strani konta zaloge pločevine. V podjetju zalogo pločevine vodijo na analitičnem kontu 300020 – metalurški material. Knjižba 1) prikazuje nabavo pločevine in povzroči povečanje zaloge metalurškega materiala za nabavno vrednost materiala. Pločevino podjetje nabavlja iz sosednje države Italije. Pri knjiženju upoštevamo tudi vstopni (nabavni) davek na dodano vrednost (DDV), ki pomeni terjatev do države (DDV) in ne povečuje vrednosti materiala. Konto terjatve do države podjetje vodi na analitičnem kontu 160350. Na drugi strani se povečujejo obveznosti do dobavitelja v vrednosti seštevka med nabavljeno vrednostjo in davkom na dodano vrednost, ki predstavlja 22 % (1.341,74 € + 295,18 €). Podjetje vodi obveznosti do dobaviteljev v tujini na analitičnem kontu 221020. Italijanski dobavitelj ima rok plačila 60 dni konec meseca po prejemu blaga, v tem primeru zato ne poravnamo obveznosti do dobavitelja z nakazilom na transakcijski račun. Po istem postopku se poknjiži tudi dogodek 3) in 5).

⁹ Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV)

Knjižba 2) predstavlja porabo oziroma oddajo pločevine v proizvodnjo. Vknjižba povzroči zmanjšanje zaloge metalurškega materiala in nastanejo stroški materiala. Stroški materiala so izračunani po metodi stalnih cen z odmiki, in sicer znašajo 1.454,16 €. Po istem sistemu se poknjiži tudi 4) dogodek.

Podjetje namesto dobavitelja obračuna in plača davek na dodano vrednost. Hkrati z obračunom ima pravico do dobitka DDV ob upoštevanju določbe, ki jih določa 3. člen 1. odstavka 76. člena ZDDV-1. Pravico do odbitka DDV ima davčni zavezanec le za nabavo, ki jih nato porabi za namene svojih obdavčenih transakcij. Nabava storitev torej pomeni, da je od davčnega zavezanca iz Evropske unije, z vidika DDV, v Sloveniji nevtralna. Datum obračuna DDV je datum računa (Ložar, 2016).

Po koncu 5) dogodka zapremo konte in ugotovimo vrednost zaloge metalurškega materiala, ki znaša 379,60 €, vrednost stroškov znašajo 3.152,14 €, obveznost do dobaviteljev tujini znaša 4.308,72 € in terjatev do države (DDV) znaša 776,98 €.

Pri metodi stalnih cen z odmiki je potrebno upoštevati predračunsko ceno in dejansko ceno. Ta razlika se imenuje odmik, ki je izračunan pri tabeli 3.

Dogodek 6) prikazuje knjiženje konec meseca decembra, ko nastanejo odmiki. Konto odmike podjetje vodi na analitičnem kontu 319010.

Slika 4: Prikaz knjiženja z odmiki

SREDSTVA			
Zaloga metalurškega materiala		Odmiki za metalurški material	
Z.st 379,60	574,36 K.st		194,76 6)
6) 194,76			

Vir: Lastno delo.

Za dobljeni odmik 52,51 € podjetje odpre nov konto za odmike, in sicer odmiki za metalurški material na analitičnem kontu 319010. Nato z nastalim odmikom povečajo vrednost zaloge metalurškega materiala. Končna vrednost znaša 574,36 €.

SKLEP

V zaključni nalogi sem poskušala prikazati, kako bi na podjetje vplivala izbira različne metode vrednotenja zalog. Zaloge so ključni sestavni del izračuna stroškov prodanega blaga in ključni dejavnik dobička, sredstev in davčnih obveznosti.

Za podjetja je zelo težavno, da se spreminjajo metode vrednotenja zalog, zato je zelo pomembno, da že na začetku delovanja podjetja določijo, s katero metodo bodo vrednotili njihove zaloge. SRS priporoča vrednotenje zalog po zaporednih cenah, vendar izbrano podjetje K. K. Kras Kabine vrednoti svoje zaloge po stalnih cenah in konec poslovnega leta izračunajo odmike od dejanskih in predračunskih cen. Za podjetje je pomembna pravilna izbira metode, saj nekatere metode prikazujejo višji poslovni izid in s tem mora podjetje plačati več davka od dobička. Pri K. K. Kras Kabine je izkaz poslovnega izida najnižji pri metodi stalnih cen z odmiki in posledično plačajo manjši davek v primerjavi z dejstvom, če bi vrednotili zaloge po drugih metodah. Podjetje K. K. Kras Kabine bo še v prihodnosti vrednotilo svoje zaloge po metodi stalnih cen z odmiki.

LITERATURA IN VIRI

1. Accounting Basics for Students. (brez datuma). *Inventory Accounting Methods: FIFO and LIFO Accounting, Weighted Average Method*. Pridobljeno 6. maja 2019 iz <http://www.accounting-basics-for-students.com/fifo-and-lifo-accounting.html>
2. Accounting for management. (brez datuma). *Advantages and disadvantages of first-in, first-out*. Pridobljeno 24. junija 2019 iz <https://www.accountingformanagement.org/advantages-and-disadvantages-of-fifo/>
3. Averkamp, H. (2019, 13. junij). *Why is the accuracy of inventory valuation so important?* [objava na blogu]. Pridobljeno iz <https://www.accountingcoach.com/blog/accurate-valuation-of-inventory>
4. Bajuk Mušič, A. (2017). Merjenje in vrednotenje zalog. *IKS*, 06, str. 30-42.
5. Cho S., (2018, 25. oktober). *8 inventory costing methods that you might not know about* [objava na blogu]. Pridobljeno iz <https://emergeapp.net/traditional-businesses/8-inventory-costing-methods/>
6. Corporate Finance Institute®. (brez datuma). *What is the Balance Sheet*. Pridobljeno 15. julija 2019 iz <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/balance-sheet/>
7. Corporate Finance Institute®. (brez datuma). *First-in First-out*. Pridobljeno 15. junija 2019 iz <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/first-in-first-out-fifo/>
8. Čížman, M. (2015). Storški prodanih zalog. *IKS*, 10, str. 18.
9. Eribo, S. (brez datuma). *LIFO vs FIFO: the method to manage your stock*. [objava na blogu]. Pridobljeno iz <https://www.odoo.com/ar/blog/business-hacks-1/post/lifo-vs-fifo-the-method-to-manage-your-stock-190>
10. Grintal, B. (2011). *Upravljanje zalog* (interno gradivo). Pridobljeno iz B2: http://www.impletum.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/Upravljanje_zalog-Grintal.pdf
11. Hasita. (2019, 5. februar). *Inventory valuation methods: FIFO, LIFO or weighted average* [objava na blogu]. Pridobljeno iz <https://www.primaseller.com/blog/inventory-valuation-methods/>

12. Igličar, A., Hočevar, M. & Zaman Groff, M. (2013). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta
13. Investing Answers Inc. (brez datuma). *Inventory*. Pridobljeno 3. maja 2019 <https://investinganswers.com/dictionary/i/inventory>
14. Irfanullah, J. (2019, 13.marec). *Inventory valuation methods introduction*. Pridobljeno 3. maja 2019 <https://xplained.com/832934/valuation-methods>
15. K.K. Kras Kabine d.o.o., (2018). *Letno poročilo 2018*. Sežana: K.K. Kras Kabine d.o.o.
16. Kolarič, B., Gerečnik, A. & Sovinc, A. (1995). *Računovodstvo 2*. Ljubljana: Založba DZS.
17. Koželj, S. (2013). Nekatere posebnosti zalog. *IKS, 06*, str. 22-30.
18. Ložar, K. (2016, 8. september). *Prejem računa za storitve iz EU*. Pridobljeno 15. junija 2019 iz <https://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/prejem-racuna-za-storitve-iz-eu>
19. Mayr, B., Kamenšek, D. & Pustotnik, N. (2005). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: GEA College.
20. Reeves and Sons Limited. (brez datuma). *What is an inventory?* Pridobljeno 3. maja 2019 iz <https://ecommerce-platforms.com/glossary/inventory>
21. Stanič, S. (2008). *Management zalog v podjetju K.K. Kras Kabine* (diplosmko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta
22. Štekar, J. (2006). Vpliv vrednotenja zalog po *MSRP* na poslovni in davčni izid v trgovskem podjetju (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta
23. Šubelj, B. (2010). *Osnove računovodstva*. Bevke: Založba Smar-team.
24. Turk, I. (brez datuma). *Kosovnica*. Pridobljeno 16. maja 2019 iz <https://www.zvezarfr.si/pripomocki/slovar?pojem=kosovnica>
25. Vaidya (brez datuma). *FIFO inventory method*. Pridobljeno 24. junija 2019 iz <https://www.wallstreetmojo.com/fifo-first-in-first-out/>
26. Xero Limited. (brez datuma). *What is stock accounting and why do it?* Pridobljeno 24. junija 2019 iz <https://www.xero.com/uk/resources/small-business-guides/accounting/what-is-inventory-accounting/>
27. Zaman, M., Hočevar, M. & Igličar, A. (2007). *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
28. Zupančič, V. & Macarol, B. (1996). *Knjigovodstvo in obdavčitev zasebnikov*. Ljubljana: Zveza računovosij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
29. Zver, S. (2009). *Obladovanje zalog v izbranem proizvodnem podjetju* (magistersko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta

PRILOGE

Priloga 1: Slike podjetja K. K. Kras Kabine



Vir: K.K. Kras Kabine d.o.o. (2018).



Vir: K.K. Kras Kabine d.o.o. (2018).

Priloga 2: Izkaz poslovnega izida K. K. Kras Kabine

		v €	
	Pojasnilo	2018	2017
Čisti prihodki od prodaje	2.7.2.15	15.244.687	13.654.354
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje		381.729	95.232
Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve		0	6.182
Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)		14.338	27.031
Stroški blaga, materiala in storitev	2.7.2.16	14.217.578	12.384.549
Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala		12.338.077	10.848.388
Stroški storitev		1.879.501	1.536.161
Stroški dela	2.7.2.16	958.823	983.101
Stroški plač		721.698	743.029
Stroški socialnih zavarovanj		118.852	121.779
Drugi stroški dela		118.273	118.293
Odpisi vrednosti	2.7.2.16	299.330	319.903
Amortizacija		299.330	319.903
Drugi poslovnih odhodki	2.7.2.16	24.376	21.798
Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	2.7.2.18	1.255	23.128
Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih		1.255	23.128
Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	2.7.2.19	11.007	17.268
Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	2.7.2.19	20.209	33.662
Drugi prihodki		3.252	6
Drugi odhodki		3.741	3.601
Dobiček pred davki	2.7.2.20	110.198	42.051
Davek iz dobička	2.7.2.21	9.906	7.012
Odloženi davki	2.7.2.21	22.278	11.657
Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	2.7.2.20	78.014	23.382

Vir: K.K. Kras Kabine d.o.o. (2018).

Priloga 3: Bilanca stanja na dan 31.12.2018

		v €	
	Pojasnilo	31. 12. 2018	31. 12. 2017
SREDSTVA		10.667.168	8.070.006
Dolgoročna sredstva		4.296.309	4.485.386
Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	2.7.2.1	7.433	4.257
Dolgoročne premoženjske pravice		7.433	4.257
Opredmetena osnovna sredstva	2.7.2.2	3.900.666	4.070.641
Zemljišča in zgradbe		3.662.097	3.790.396
Zemljišča		1.968.029	1.968.029
Zgradbe		1.694.068	1.822.367
Proizvajalne naprave in stroji		189.443	249.545
Druge naprave in oprema		17.535	30.700
Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo	2.7.2.2	31.591	-
Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi		31.591	-
Odložene terjatve za davek	2.7.2.3	388.210	410.488
Kratkoročna sredstva		6.356.205	3.579.948
Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo			
Zaloge	2.7.2.4	2.601.813	1.958.405
Material		1.709.211	1.451.560
Nedokončana proizvodnja		581.778	288.505
Proizvodi in trgovsko blago		306.762	218.239
Predujmi za zaloge		4.062	101
Kratkoročne finančne naložbe		17.500	2.500
Kratkoročna posojila	2.7.2.5	17.500	2.500
Kratkoročna posojila drugim		17.500	2.500
Kratkoročne poslovne terjatve	2.7.2.6	3.649.393	1.550.937
Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini		2.893.664	821.454
Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev		158.914	182.711
Kratkoročne poslovne terjatve do drugih		596.815	546.772
Denarna sredstva	2.7.2.7	87.499	68.106
Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	2.7.2.8	14.654	4.672
Zabilančna sredstva	2.7.2.14	1.676.553	1.488.846

BILANCA STANJA NA DAN 31. 12. 2018
(nadaljevanje)

v €

	Pojasnilo	31. 12. 2018	31. 12. 2017
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		10.667.168	8.070.006
Kapital	2.7.2.9	734.810	648.986
Vpoklicani kapital		897.726	897.726
Osnovni kapital		897.726	897.726
Revalorizacijske rezerve		2.671.016	2.658.536
Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti		26.650	46.461
Preneseni čisti poslovni izid		(2.860.582)	(2.953.737)
Čisti poslovni izid poslovnega leta		-	-
Rezervacije in dolgoročne PČR	2.7.2.10	122.996	148.001
Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti		122.996	148.001
Dolgoročne obveznosti		441.646	454.126
Odložene obveznosti za davek	2.7.2.11	441.646	454.126
Kratkoročne obveznosti	2.7.2.12	9.358.372	6.809.549
Kratkoročne finančne obveznosti	2.7.2.12.1	616.530	681.965
Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini		615.973	605.592
Druge kratkoročne finančne obveznosti		557	76.373
Kratkoročne poslovne obveznosti	2.7.2.12.2	8.741.842	6.127.584
Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini		4.790.724	2.759.025
Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev		3.525.493	2.987.274
Druge kratkoročne poslovne obveznosti		425.624	381.285
Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	2.7.2.13	9.344	9.344
Zabilančne obveznosti	2.7.2.14	1.676.553	1.488.846

Vir: K.K. Kras Kabine d.o.o. (2018).