Narodna in univerzitetna knjižnica
v Ljubljani
294705
40

OK

ZALOŽBA OBZORJA

Dr. Ivan Turk

stroškovno računovodstvo

Knjiga ima 10 poglavij z naslovi: Računovodstvo stvari iz osnovnih sredstev, Računovodstvo drobnega inventarja, Računovodstvo materiala, Računovodstvo osebnih dohodkov, Računovodstvo storitev kot prvin poslovnega procesa, Računovodstvo ustvarjanja učinkov z dejanskimi stroški pri popolnem vrednotenju učinkov, Računovodstvo ustvarjanja učinkov z ocenjenimi stroški pri popolnem vrednotenju učinkov, Računovodstvo ustvarjanja učinkov s standardnimi stroški pri popolnem vrednotenju učinkov, Računovodstvo ustvarjanja učinkov pri zoženem vrednotenju učinkov, Računovodstvo za razpečavo (prodajo) pripravljenih in razpečanih (prodanih) poslovnih učinkov.

Knjiga je drugi del avtorjeve računovodske trilogije, ki obsega še Finančno računovodstvo in Upravljalni vidik računovodstva. V njej je prišla do izraza sodobna koncepcija računovodstva, za katero se avtor zavzema že mnogo let. Napisana je na podlagi dolgoletnega preučevanja svetovne literature in domače prakse kot originalni prispevek k razvoju stroke. Njen namen je podati teoretske temelje za metodologijo oblikovanja računovodskih informacij in razviti zasnovo sodobnega računovodstva, ki je bistvenega pomena pri odnošajih v okviru posamezne organizacije združenega dela. Zato je v prvi vrsti namenjena ne samo študentom, temveč tudi računovodjem, analitikom, strokovnjakom za organizacijo dela in AOP.


ZALOŽBA

Dr. Ivan Turk

Stroškovno računovodstvo

III. DOPOLNJENA IZDAJA

Založba Obzorja Maribor 1985

+ Č 294705

294705

ekonomska, poslovna in organizacijska knjižnica 40

Narodna in univerzitetna knjižnica Ljubljana

9. 85 D 616

Dar: Javno tožilstvo

Izdajata:
Ekonomska fakulteta Borisa Kidriča, Ljubljana
Visoka ekonomsko komercialna šola, Maribor

Ureja uredniški odbor: dr. Rudi Crnković, dr. Viljem Merhar, dr. Danilo Požar, dr. Ferdinand Trošt, dr. Ivan Turk, dr. Danilo Vezjak

Glavni urednik: dr. Ivan Turk

Predgovor k I. izdaji

Ta knjiga se naslanja na avtorjevo že izdano knjigo »Upravljalni vidik računovodstva« (Založba Obzorja, Maribor 1971). Njen namen ni osvetljevati uporabo računovodskih informacij pri poslovnem odločanju, temveč podati teoretske temelje za metodologijo oblikovanja računovodskih informacij o notranjem področju poslovanja. Zato je v prvi vrsti namenjena računovodjem, načrtovalcem, analitikom in organizatorjem v podjetjih.

Tudi pričujoče delo je nastajalo vrsto let. Potem ko je leta 1965 Zveza ekonomistov Slovenije v sodelovanju z Gospodarsko zbornico SRS, Zvezo inženirjev in tehnikov Slovenije ter Združenjem knjigovodij Slovenije priredila svoj prvi simpozij »o sodobnih metodah v stroškovnem računovodstvu«, so se nove ideje stroškovnega računovodstva hitro začele širiti tako v domači literaturi kot v gospodarski praksi. Pri tem ne smemo pozabiti na zasluge, ki jih imata za razvoj sodobnega stroškovnega računovodstva pri nas tudi profesorja Ciril Mikl in Janko Kralj. Avtorjevo dolgoletno sodelovanje z njima je bilo vsestransko koristno. Sicer so pa prvi zametki tega dela v skriptih, ki jih je avtor postopoma pripravil potem, ko je v študijskem letu 1966/67 na Ekonomski fakulteti v Ljubljani prevzel predavanja iz predmeta stroškovno računovodstvo. O tej tematiki je avtor predaval tudi v okviru podiplomskega študija na Ekonomski fakulteti v Subotici in Ekonomski fakulteti v Sarajevu.

V knjigi je na izviren način predstavljeno stroškovno računovodstvo kot sistem, ki je razdeljen na več podsistemov. Pri vsakem izmed njih so obravnavani vložki (inputi) in izložki (outputi); izložek iz posameznega podsistema je nato lahko vložek v drug podsistem, lahko pa tudi kot računovodsko poročilo izstopa iz samega stroškovnega računovodstva. Preden pridemo od vložkov do izložkov, je mnogokrat potrebna obsežna obdelava podatkov. Ker se ta bistveno spreminja ob prehodu iz klasičnega računovodstva v računalniško računovodstvo, je v knjigi nakazana le v obsegu, ki omogoča razumevanje njenega bistva. Podrobnejša organizacija knjigovodstva, ki upošteva določene tehnične možnosti, torej čaka na obdelavo v samostojni knjigi. Isto velja za podrobnejšo metodologijo računovodskega načrtovanja in računovodskega nadzora notranjega področja poslovanja.

Ta knjiga je najprej izšla v srbohrvaškem prevodu pri založbi Informator v Zagrebu. Ker se je prevod precej zavlekel, založba Informator pa se je strinjala s slovensko izdajo šele po preteku pol leta od izida srbohrvaške izdaje, se pojavlja na slovenskem knjižnem trgu ob koncu leta 1973, čeprav je bila napisana že ob koncu leta 1971.

Ljubljana, oktobra 1973

Avtor

Predgovor k II. izdaji

Potreba po drugi izdaji te knjige se je pojavila iz več razlogov. Predvsem je njena prva slovenska izdaja pošla že pred leti, povpraševanje po knjigi kot visokošolskem učbeniku in priročniku za gospodarsko prakso pa ni pojenjalo. Prav tako je naš novejši družbenoekonomski razvoj zahteval posodobljenje nekaterih rešitev, pedagoške izkušnje in raziskovalni dosežki pa dopolnitev nekaterih razglabljanj. Tako se druga izdaja te knjige pojavlja tako rekoč hkrati z novo knjigo »Finančno računovodstvo« ter skupaj z že prej izdano knjigo »Upravljalni vidik računovodstva« zaokroža zasnovo sodobnega računovodstva.

Mnogi mislijo, da dohodkovni sistem omejuje stroške zgolj na materialne stroške in amortizacijo. Toda s poslovnega vidika imajo stroškovni značaj tudi določene sestavine dohodka, ali bolje, postavke pri njegovem razporejanju. Ne samo zato, ker se pojavljajo neodvisno od dohodka in celo v primeru izgube, temveč zlasti zato, ker je mogoče racionalizirati poslovanje le prek posameznih sestavin dohodka in ne prek njegove nerazčlenjene celote. Če ne bi na enak način obravnavali vseh prvin poslovnega procesa, ne bi prišli do jasne predstave o posledicah zamenjave posamezne izmed njih z drugo. Uveljavljanje zamisli tako imenovane »svobodne menjave dela« pa opozarja, da imamo opraviti z določenimi prvinami poslovnega procesa tudi tam, kjer smo v preteklosti videli le družbene dajatve. Zato je v tej izdaji knjige posebno poglavje posvečeno računovodstvu storitev kot prvin poslovnega procesa. Mednje moremo končno šteti še tiste, ki so povezane z zagotavljanjem prisotnosti sredstev. Takšna razširitev pojma storitev in njihovega vrednostnega izraza razširja razumevanje stroškov prek tistih, ki jih je zajemala klasično pojmovana lastna cena. Kaj v konkretnem primeru razumemo s stroški, pa je odvisno od problema, ki ga želimo razrešiti, in od okoliščin, v katerih se pojavlja. S tem vprašanjem se ne bomo ukvarjali v pričujoči knjigi. V njej bodo le na teoretično nevtralen način prikazane različne možnosti.

Kot nobeno delo, tudi ta knjiga nima ambicij, da bi podala dokončne rešitve. S sistematizacijo že poznanih rešitev in z odpiranjem nekaterih novih pa le poskuša nekaj prispevati k obstoječi teoriji in gospodarski praksi.

Ljubljana, oktobra 1979

Avtor

Predgovor k III. izdaji

Druga izdaja te knjige je v manj kot dveh letih povsem pošla. Ker po knjigi obstaja potreba tako na visokih šolah kot tudi v gospodarski praksi, je bila pripravljena sedanja tretja izdaja. Ta se pojavlja po izidu predelane tretje izdaje »Upravljalnega vidika računovodstva« kot tretjega dela avtorjeve računovodske trilogije, ki sicer obsega »Finančno računovodstvo« kot prvi del in »Stroškovno računovodstvo« kot drugi del. V primerjavi z drugo izdajo so v sedanjo bile vnesene nekatere manjše dopolnitve, zlasti pa priloga, v kateri je podana originalno sestavljena sistemizacija metod pri obračunavanju uspeha organizacijskih enot, in ki je sicer bila v skrajšani obliki vključena le v prvo izdajo te knjige.

Ljubljana, decembra 1984

Avtor

Vsebina

Uvod 21

0 Računovodstvo stvari iz osnovnih sredstev 25

00 Osnovna sredstva in računovodstvo osnovnih sredstev 25
000 Pojem osnovnih sredstev 25
001 Vrste osnovnih sredstev 27
002 Osnovna sredstva v poslovnem procesu 28
003 Obseg računovodstva osnovnih sredstev 29

01 Knjigovodstvo stvari iz osnovnih sredstev 31
010 Knjigovodske listine o osnovnih sredstvih 31
0100 Pojem knjigovodskih listin o osnovnih sredstvih 31
0101 Knjigovodske listine o priskrbi osnovnih sredstev 32
0102 Knjigovodske listine o prenosu osnovnih sredstev v uporabo 34
0103 Knjigovodske listine o izločitvi osnovnih sredstev iz uporabe 35
0104 Knjigovodske listine o odsvojitvi osnovnih sredstev . . . 36
011 Poslovne knjige o osnovnih sredstvih 38
0110 Pojem poslovnih knjig o osnovnih sredstvih 38
0111 Register osnovnih sredstev 39
0112 Analitični konti osnovnih sredstev 41
012 Stroški v zvezi z osnovnimi sredstvi 43
0120 Vrste stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi 43
0121 Amortizacija osnovnih sredstev 44
0122 Drugi stroški v zvezi z osnovnimi sredstvi 48
013 Knjigovodstvo osnovnih sredstev v sklopu celotnega knjigovodstva 49

02 Računovodsko načrtovanje stvari iz osnovnih sredstev 50
020 Problemi računovodskega načrtovanja osnovnih sredstev . . . 50
021 Načrtovanje stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi 52

03 Računovodski nadzor stvari iz osnovnih sredstev 53
030 Temelji računovodskega nadzora osnovnih sredstev 53
031 Nekaj smeri računovodskega nadzora stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi 55

04 Računovodska analiza stvari iz osnovnih sredstev 56
040 Temelji računovodske analize osnovnih sredstev 56
041 Nekaj smeri računovodske analize osnovnih sredstev 56
042 Nekaj smeri računovodske analize stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi 58

1 Računovodstvo drobnega inventarja 61

10 Droben inventar in računovodstvo drobnega inventarja 61
100 Pojem drobnega inventarja 61
101 Vrste drobnega inventarja 61
102 Droben iinventar v poslovnem procesu 63
103 Obseg računovodstva drobnega inventarja 64

11 Knjigovodstvo drobnega inventarja 65
110 Knjigovodske listine o drobnem inventarju 65
111 Poslovne knjige o drobnem inventarju 68
112 Stroški v zvezi z drobnim inventarjem 69
113 Knjigovodstvo drobnega inventarja v sklopu celotnega knjigovodstva 72

12 Računovodsko načrtovanje drobnega inventarja 73
13 Računovodski nadzor drobnega inventarja 73
14 Računovodska analiza drobnega inventarja 73

2 Računovodstvo materiala 77
20 Material in računovodstvo materiala 77
200 Pojem materiala 77
201 Vrste materiala 78
202 Material v poslovnem procesu 82
203 Obseg računovodstva materiala 83
21 Materialno knjigovodstvo 84
210 Knjigovodske listine o materialu 84
2100 Pojem knjigovodskih listin o materialu 84
2101 Knjigovodske listine o priskrbi materiala 84
2102 Knjigovodske listine o prenosu materiala v uporabo . . . 86
2103 Knjigovodske listine o izločitvi materiala, ki ne bo uporabljen 88
2104 Knjigovodske listine o odsvojitvi materiala 88
211 Poslovne knjige o materialu 90
2110 Pojem poslovnih knjig o materialu 90
2111 Analitični konti materialnega knjigovodstva 91
212 Stroški v zvezi z materialom 94
2120 Vrste stroškov v zvezi z materialom 94
2121 Neposredni stroški nakupa materiala 96
2122 Stroški porabe materiala 97
2123 Drugi stroški v zvezi z materialom 99
213 Materialno knjigovodstvo v sklopu celotnega knjigovodstva 99
22 Računovodsko načrtovanje materiala 100
220 Problemi računovodskega načrtovanja zalog materiala 100
221 Načrtovanje stroškov v zvezi z materialom 102
23 Računovodski nadzor materiala 102
230 Temelji računovodskega nadzora materirala 102
231 Problemi popisa materiala 103
24 Računovodska analiza materiala 105

3 Računovodstvo osebnih dohodkov 109
30 Osebni dohodki in računovodstvo osebnih dohodkov 109
300 Pojem osebnih dohodkov 109
301 Vrste osebnih dohodkov 110
302 Osebni dohodki z vidika poslovnega procesa 112
303 Obseg računovodstva osebnih dohodkov 114
31 Knjigovodstvo osebnih dohodkov 115
310 Knjigovodske listine o osebnih dohodkih 115
3100 Pojem knjigovodskih listin o osebnih dohodkih 115
3101 Knjigovodske listine o osebnih dohodkih za opravljeno delo 116
3102 Knjigovodske listine o nadomestilih osebnih dohodkov 122
3103 Knjigovodske listine o odtegljajih od osebnih dohodkov 122
311 Obračun osebnih dohodkov 123
3110 Dva vidika obračuna osebnih dohodkov 123
3111 Obračun osebnih dohodkov kot udeležbe delavcev . . . 124
3112 Obračun osebnih dohodkov kot stroškov 125
312 Poslovne knjige o osebnih dohodkih 125
313 Knjigovodstvo osebnih dohodkov v sklopu celotnega knjigovodstva 127

32 Računovodsko načrtovanje osebnih dohodkov 128
33 Računovodski nadzor osebnih dohodkov 129
34 Računovodska analiza osebnih dohodkov 130

4 Računovodstvo storitev kot prvin poslovnega procesa 135
40 Storitve kot prvina in računovodstvo storitev 135
400 Pojem storitev kot prvine 135
401 Vrste storitev kot prvine 136
402 Storitve kot prvine v poslovnem procesu 139
403 Obseg računovodstva storitev kot prvine 140
41 Knjigovodstvo storitev kot prvine 141
410 Knjigovodske listine o storitvah kot prvini 141
411 Poslovne knjige o storitvah kot prvini 143
412 Obračun stroškov storitev 144
413 Knjigovodstvo storitev kot prvine v sklopu celotnega knjigovodstva 145
42 Računovodsko načrtovanje storitev kot prvine 146
43 Računovodski nadzor storitev kot prvine 146
44 Računalniška analiza storitev kot prvine 147

5 Računovodstvo ustvarjanja učinkov z dejanskimi stroški pri popolnem vrednotenju učinkov 149
50 Proizvodnja, ustvarjanje učinkov in računovodstvo ustvarjanja učinkov 149
500 Pojem proizvodnje in ustvarjanja učinkov 149
501 Vrste proizvodnje in ustvarjanja učinkov 151
502 Stroškovni nosilci 153
503 Stroškovna mesta 156
504 Proizvodnja in ustvarjanje učinkov v poslovnem procesu . . . 157
505 Obseg računovodstva ustvarjanja učinkov 158
51 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov 159
510 Ustvarjanje učinkov in obračun stroškov 159
511 Knjigovodstvo stroškovnih mest 161
5110 Stroškovna mesta in njihova razvrstitev 161
5111 Izhodiščne knjigovodske listine o stroških po stroškovnih mestih 166
5112 Poslovne knjige o stroških po stroškovnih mestih 169
5113 Obračun stroškov po stroškovnih mestih 171
51130 Razdelitev izvirnih stroškov in stroškov lastnih polproizvodov po stroškovnih mestih 171
511300 Splošno o razdelitvi stroškov po stroškovnih mestih 171
511301 Razdelitev posameznih vrst stroškov po stroškovnih mestih 173
51131 Prenos stroškov iz splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti 176
511310 Splošno o prenosu stroškov na druga stroškovna mesta 176
511311 Metode obračunavanja notranjih poslovnih učinkov in njihovih stroškov 178
511312 Razdelitev poslovnih učinkov stroškovnih mest pomožne dejavnosti na druga stroškovna mesta 185
511313 Ugotavljanje koeficientov dodatka splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu 186
51132 Prenos stroškov iz stroškovnih mest nakupno-upravno-prodajne dejavnosti 188

511320 Splošno o prenosu stroškov iz stroškovnih mest nakupno-upravno-prodajne dejavnosti na stroškovna mesta dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu 188
511321 Ugotavljanje koeficientov dodatka splošnih nakupno-upravno-prodajnih stroškov . . . 190
51133 Obračunski list stroškov in njegov pomen 195
5114 Knjigovodstvo stroškovnih mest v sklopu knjigovodstva ustvarjanja učinkov 201
512 Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev 201
5120 Stroškovni nosilci in njihova razvrstitev 201
5121 Izhodišče knjigovodske listine o stroških po stroškovnih nosilcih 203
5122 Poslovne knjige o stroških po stroškovnih nosilcih 205
5123 Obračun stroškov po stroškovnih nosilcih 207
51230 Splošno o razdelitvi stroškov po stroškovnih nosilcih 207
51231 Obračun stroškov pri procesni dejavnosti 209
512310 Ugotovitev stroškov dokončane množinske dejavnosti 209
512311 Delitveni obračun lastne cene 211
512312 Vsebinska opredelitev stroškov pri delitvenem obračunu lastne cene ob poznani in ob iskani prodajni ceni poslovnega učinka . . . 219
51232 Obračun stroškov pri naročilni dejavnosti 221
512320 Ugotovitev stroškov dokončane posamične dejavnosti 221
512321 Ugotovitev stroškov dokončane serijske dejavnosti 221
512322 Obračun lastne cene z dodatki 223
512323 Vsebinska opredelitev stroškov pri obračunu lastne cene z dodatki ob poznani in ob iskani prodajni ceni poslovnega učinka 230
51233 Obračunski list ustvarjanja učinkov 231
51234 Vprašanje neposrednih prodajnih stroškov 235
5124 Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev v sklopu knjigovodstva ustvarjanja učinkov 235
512 Knjigovodstvo lastnih polproizvodov 236
5130 Polproizvodi in njihova razvrstitev 236
5131 Izhodiščne knjigovodske listine o polproizvodih lastne proizvodnje 236
5132 Poslovne knjige o polproizvodih lastne proizvodnje . . . 238
5133 Knjigovodstvo lastnih polproizvodov v sklopu knjigovodstva ustvarjanja učinkov 239
514 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov v sklopu celotnega knjigovodstva 240
52 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov 241
520 Pojem in mesto računovodskega načrtovanja ustvarjanja učinkov na podlagi preteklih dejanskih stroškov 241
521 Problem računovodskega načrtovanja ustvarjanja učinkov na podlagi preteklih dejanskih stroškov 241
53 Računovodski nadzor ustvarjanja učinkov 243
54 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov 244

6 Računovodstvo ustvarjanja učinkov z ocenjenimi stroški pri popolnem vrednotenju učinkov 249
60 Ocenjeni stroški in njihovo vključevanje v računovodstvo ustvarjanja učinkov 249
600 Pojem ocenjenih stroškov 249
601 Vključevanje ocenjenih stroškov v računovodstvo 250

61 Postopek pri ocenjevanju stroškov 251
610 Temelji postopka pri ocenjevanju stroškov 251
611 Metode ločevanja stalnih in spremenljivih stroškov 253
6110 Izhodišče pri ločevanju stroškov 253
6111 Izkustvene metode ločevanja stroškov 253
6112 Preproste matematične metode ločevanja stroškov . . . 255
6113 Grafične metode ločevanja stroškov 259
6114 Metode regresijskih enačb pri ločevanju stroškov 259
62 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov 260
620 Temelji računovodskega načrtovanja ustvarjanja učinkov z ocenjenimi stroški 260
621 Načrtovanje stroškov po stroškovnih mestih 261
622 Načrtovanje stroškov po stroškovnih nosilcih 263
63 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov 266
630 Zasnova vključevanja ocenjenih stroškov v obračune 266
631 Knjigovodstvo stroškovnih mest in ocenjeni stroški 266
632 Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev in ocenjeni stroški 269
633 Knjigovodstvo lastnih polproizvodov in ocenjeni stroški . . . 272
64 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov 272

7 Računovodstvo ustvarjanja učinkov s standardnimi stroški pri popolnem vrednotenju učinkov 285
70 Standardni stroški in njihovo vključevanje v računovodstvo ustvarjanja učinkov 285
700 Pojem standardnih stroškov 285
701 Pomen standardnih stroškov 286
702 Razvoj računovodstva standardnih stroškov 288
71 Postopek pri standardiziranju stroškov 289
710 Temelji postopka pri standardiziranju stroškov 289
711 Pomen analize vrednosti pri standardiziranju stroškov 292
712 Standardiziranje neposrednih stroškov materiala 293
713 Standardiziranje neposrednih osebnih dohodkov 295
714 Standardiziranje splošnih proizvodnih stroškov 296
715 Problemi standardiziranja splošnih nakupno-upravno-prodajnih stroškov 298
72 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov 299
720 Načrtovani in standardni stroški 299
721 Načrtovanje stroškov po stroškovnih mestih 301
722 Načrtovanje stroškov po stroškovnih nosilcih 304
73 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov 305
730 Zasnova vključevanja standardnih stroškov v obračune . . . 305
731 Knjigovodstvo stroškovnih mest in standardni stroški 305
732 Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev in lastnih polproizvodov v sistemu standardnih stroškov 306
74 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov 307
740 Temelji analize s pomočjo standardnih stroškov 307
741 Analiza neposrednih stroškov 307
742 Analiza splošnih stroškov 311

8 Računovodstvo ustvarjanja učinkov pri zoženem vrednotenju učinkov 319
80 Metode zoženega vrednotenja učinkov 319
81 Računovodstvo ustvarjanja učinkov pri vrednotenju učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) 322
810 Temeljne posebnosti vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) 322
811 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov 323

8110 Zasnova obračuna stroškov 323
8111 Posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih mestih . . . 324
8112 Posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih . . 327
812 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov 329
813 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov 330
82 Računovodstvo ustvarjanja učinkov pri vrednotenju učinkov po spremenljivih stroških 333
820 Temeljne posebnosti vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških 333
8200 Pojem vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških . . 333
8201 Pomen vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških . . 335
8202 Razvoj vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških . . 337
821 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov 338
8210 Zasnova obračuna stroškov 338
8211 Posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih mestih . . . 340
8212 Posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih . . 342
822 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov 344
823 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov 348
83 Računovodstvo ustvarjanja učinkov pri vrednotenju učinkov po materialnih stroških z amortizacijo 354
830 Temeljne posebnosti vrednotenja učinkov po materialnih stroških z amortizacijo 354
831 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov 354
832 Računovodsko načrtovanje ustvarjalnih učinkov 357
833 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov 358
9 Računovodstvo za razpečavo (prodajo) pripravljenih in razpečanih (prodanih) poslovnih učinkov 361
90 Razmejevanje med računovodstvom proizvodov, blagovnim računovodstvom in računovodstvom razpečave (prodaje) 361
91 Računovodstvo proizvodov 363
910 Proizvodi in računovodstvo proizvodov 363
9100 Pojem proizvodov 363
9101 Vrste proizvodov 363
9102 Proizvodi v poslovnem procesu 365
9103 Obseg računovodstva proizvodov 365
911 Knjigovodstvo proizvodov 366
9110 Knjigovodske listine o proizvodih 366
91100 Pojem knjigovodskih listin o proizvodih 366
91101 Knjigovodske listine o priskrbi proizvodov 366
91102 Knjigovodske listine o izločitvi nekurentnih proizvodov 368
91103 Knjigovodske listine o odsvojitvi proizvodov . . . 368
9111 Poslovne knjige o proizvodih 370
91110 Pojem poslovnih knjig o proizvodih 370
91111 Analitični konti knjigovodstva proizvodov 370
9112 Stroški v zvezi s proizvodi 372
91120 Vrste stroškov v zvezi s proizvodi 372
91121 Stroški v proizvodih 372
9113 Knjigovodstvo proizvodov v sklopu celotnega knjigovodstva 373
912 Računovodsko načrtovanje proizvodov 373
9120 Problemi računovodskega načrtovanja zalog proizvodov 373
9121 Načrtovanje stroškov v zvezi s proizvodi 375
913 Računovodski nadzor proizvodov 375
914 Računovodska analiza proizvodov 376
92 Blagovno računovodstvo 377
93 Računovodstvo razpečave (prodaje) 379

930 Pojmovanje in funkcionalni obseg računovodstva razpečave (prodaje) 379
931 Knjigovodstvo razpečave (prodaje) 380
9310 Knjigovodske listine in poslovne knjige v knjigovodstvu razpečave (prodaje) 380
9311 Stroški, ki vstopijo v knjigovodstvo razpečave (prodaje) mimo knjigovodstva proizvodov 381
9312 Obračunski list razpečave (prodaje) 383
932 Računovodsko načrtovanje razpečave (prodaje) 385
933 Računovodska analiza razpečave (prodaje) 386
94 Uvod v računovodstvo organizacijskih enot 389

Priloge: I. Obračun uspeha nakupne dejavnosti 393
II. Obračun uspeha upravne dejavnosti 398
III. Obračun uspeha prodajne dejavnosti 400
IV. Obračun uspeha proizvodne dejavnosti 406
V. Obračun ostanka v organizaciji združenega dela kot celoti 439

Literatura 465

Stvarno kazalo 471

Seznam slik

1. Razlogi odmika dejanskih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih); različica A 108
2. Razlogi odmika dejanskih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih); različica B 108
3. Razlogi odmika dejanskih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih); različica A 133
4. Razlogi odmika dejanskih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih); različica B 134
5. Obračun notranjih poslovnih učinkov neodvisnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti 179
6. Obračun notranjih poslovnih učinkov enostransko odvisnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti 180
7. Obračun notranjih poslovnih učinkov obojestransko odvisnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti 181
8. Prvi in drugi del obračunskega lista troškov 198
9. Tretji del obračunskega lista stroškov pri enostranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest 199
10. Tretji del obračunskega lista stroškov pri obojestranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest (brez prenosa splošnih nabavno-upravno-prodajnih stroškov na stroškovna mesta pomožne dejavnosti) . . . 199
11. Obračunski list stroškov pri obojestranski odvisnosti vseh temeljnih stroškovnih mest 200
12. Obračunski list ustvarjanja učinkov 234
13. Sistemi stroškov in metode vrednotenja učinkov 321
14. Obračunski list stroškov pri enostranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest in vrednotenju učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) 326
15. Obračunski list stroškov pri obojestranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest in vrednotenju učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) 326
16. Obračunski list stroškov pri enostranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest in vrednotenju učinkov po spremenljivih stroških . . 341
17. Obračunski list stroškov pri enostranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest in vrednotenju učinkov po materialnih stroških z amortizacijo 356
18. Obračunski list razpečave (prodaje) 384

Seznam razpredelnic

1. Obračun odmika knjižno prikazane nabavne vrednosti osnovnih sredstev od ocenjene 57
2. Obračun stopnje odpisanosti osnovnih sredstev z upoštevanjem knjižno prikazanega in ocenjenega popravka vrednosti 57
3. Obračun stroškov investicijskega vzdrževanja v primerjavi z nabavno vrednostjo osnovnih sredstev 58
4. Obračun odmika dejanske amortizacije od ocenjene 59
5. Obračun odmika dejanske amortizacije od standardne 59
6. Obračun odmika dejanskih stroškov investicijskega vzdrževanja od vračunanih 60
7. Obračun razknjiževanja odmika dejanske nabavne vrednosti drobnega inventarja od ocenjene (standardne) 71
8. Obračun stopnje odpisanosti drobnega inventarja in stroškov njegovih popravil 74
9. Obračun odmika dejanskih stroškov v zvezi z drobnim inventarjem od ocenjenih (standardnih) 75
10. Obračun razknjiževanja odmika dejanske nabavne vrednosti materiala od ocenjene (standardne) 95
11. Obračun odmika dejanske nabavne vrednosti kupljenih količin materiala od ocenjene (standardne) 105
12. Obračun gibanja zaloge materiala po ocenjeni (standardni) nabavni vrednosti 106
13. Obračun odmika vračunanih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe potroškov 106
14. Obračun odmika vračunanih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe nabavnih cen 107
15. Obračun odmika vračunanih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe časa 132
16. Obračun odmika vračunanih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe postavk 133
17. Obračun notranjih poslovnih učinkov po metodi poskusa in popravka napak 182
18. Obračun notranjih poslovnih učinkov po metodi postopnega razdeljevanja 183
19. Preprost delitveni obračun lastne cene 212
20. Po stroškovnih mestih razčlenjeni delitveni obračun lastne cene 213
21. Preprosti delitveni obračun lastne cene z enakovrednostnimi števili 214
22. Po stroškovnih mestih razčlenjeni obračun lastne cene z enakovrednostnimi števili 215
23. Po vrstah stroškov razčlenjeni delitveni obračun lastne cene z enakovrednostnimi števili 216
24. Obračun lastne cene vezanih poslovnih učinkov z odvzemanjem 218
25. Obračun lastne cene vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi stopenj udeležbe 218
26. Obračun lastne cene s preprostim dodatkom splošnih stroškov . . . 225
27. Obračun lastne cene z razčlenjenimi dodatki po vrstah splošnih stroškov 227
28. Obračun lastne cene z razčlenjenimi dodatki po stroškovnih mestih 229
29. Obračun odmika splošnih stroškov na stroškovnem mestu od njihovega zneska v preteklem obdobju 244
30. Obračun odmika koeficienta dodatka splošnih stroškov od njegove velikosti v preteklem razdobju 245

31. Obračun odmika neposrednih stroškov materiala v okviru lastne cene učinka od njihovega zneska v preteklem razdobju 246
32. Obračun odmika neposrednih osebnih dohodkov v okviru lastne cene učinka od njihovega zneska v preteklem razdobju 247
33. Obračun odmika splošnih stroškov v okviru lastne cene učinka od njihovega zneska v preteklem razdobju 248
34. Obračun gibanja polproizvodov lastne proizvodnje 248
35. Ločevanje stroškov z ocenjenimi odstotki udeležbe 254
36. Ločevanje stroškov z ocenjenimi koeficienti spremenljivosti stroškov (variatorji) 255
37. Ločevanje stroškov z izračunanimi odstotki udeležbe 256
38. Ločevanje stroškov po območjih obsega proizvodnje 258
39. Izračun podatkov za normalni enačbi 260
40. Kumulativni predračun ocenjene lastne cene z dodatki splošnih stroškov 265
41. Obračun razknjiževanja odmika dejanskih stroškov določene vrste od ocenjenih 271
42. Obračun razknjiževanja odmika dejanskih stroškov od ocenjene vrednosti polproizvodov 273
43. Obračun odmika dejanskih neposrednih stroškov materiala na stroškovnem mestu X od ocenjenih pri ostvarjeni i načrtovani dejavnosti 274
44. Obračun odmika ocenjenih neposrednih stroškov materiala na podlagi dejanskih potroškov na stroškovnem mestu X od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti 275
45. Obračun odmika dejanskih neposrednih osebnih dohodkov na stroškovnem mestu X od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti 276
46. Obračun odmika dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah 277
47. Obračun odmika ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene 278
48. Obračun odmika dejanskega koeficienta dodatka splošnih stroškov od ocenjenega 280
49. Obračun odmika dejanskih neposrednih stroškov materiala v okviru lastne cene poslovnega učinka od ocenjenih 281
50. Obračun odmika dejanskih neposrednih osebnih dohodkov v okviru lastne cene poslovnega učinka od ocenjenih 282
51. Obračun odmika dejanskih splošnih stroškov v okviru lastne cene poslovnega učinka od ocenjenih 283
52. Gibljivi predračun stroškov na stroškovnem mestu 301
53. Obračun odmika dejanskih neposrednih stroškov materiala na stroškovnem mestu X od standardnih v ostvarjeni dejavnosti 308
54. Obračun odmika standardnih neposrednih stroškov materiala na podlagi dejanskih potroškov na stroškovnem mestu X od standardnih v ostvarjeni dejavnosti 309
55. Obračun odmika dejanskih neposrednih osebnih dohodkov na stroškovnem mestu X od standardnih v ostvarjeni dejavnosti 310
56. Obračun odmika dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostverjenem obsegu dejavnosti. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah 313
57. Obračun odmika ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Prva različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene 314
58. Obračun odmika ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Druga različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene 316

59. Obračun odmika dejanskih splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah 331
60. Obračun odmika ostvarjenih splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene 332
61. Obračun odmika spremenljivega dela dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od spremenljivega dela ocenjenih splošnih stroškov pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah 349
62. Obračun odmika stalnega dela dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od stalnega dela ocenjenih splošnih stroškov. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah 350
63. Obračun odmika spremenljivega dela ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od spremenljivega dela ocenjenih splošnih stroškov pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti. Različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene . . 351
64. Obračun odmika stalnega dela ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od stalnega dela ocenjenih splošnih stroškov. Različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene 352
65. Obračun odmika spremenljivega dela dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od spremenljivega dela standardnih splošnih stroškov pri ostvarjeni dejavnosti. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah 352
66. Obračun odmika spremenljivega dela ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od spremenljivega dela standardnih splošnih stroškov pri ostvarjeni dejavnosti. Prva različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene 353
67. Obračun gibanja zaloge proizvodov po ocenjenih (standardnih) stroških 376
68. Obračun odmika dejanskih stroškov v prodanih proizvodih od ocenjenih (standardnih) 377
69. Obračun odmika ocenjenih (standardnih) stroškov v ostvarjeni razpečavi (prodaji) od ocenjenih (standardnih) stroškov v prvotno načrtovani razpečavi (prodaji) 386
70. Obračun odmika dejanskih neposrednih stroškov razpečave (prodaje) od ocenjenih (standardnih) v ostvarjeni razpečavi (prodaji) 387
71. Obračun odmika ocenjenih (standardnih) neposrednih stroškov razpečave (prodaje) v ostvarjeni razpečavi (prodaji) od ocenjenih (standardnih neposrednih stroškov v prvotni načrtovani razpečavi (prodaji) 387
72. Obračun odmika dejanskih nerazdeljenih stroškov od prvotnih načrtovanih v zvezi z razpečanimi (prodanimi) količinami poslovnih učinkov 388
73. Obračun odmika dejanskih prihodkov od ocenjenih (standardnih) prihodkov iz ostvarjene razpečave (prodaje) 388
74. Obračun odmika ocenjenih (standardnih) prihodkov iz ostvarjene razpečave (prodaje) od ocenjenih (standardnih) prihodkov iz načrtovane razpečave (prodaje) 389

Uvod

Računovodstvo je dejavnost računovodskega spremljanja in preučevanja poslovnega procesa.[1] Pri tem s spremljanjem poslovnega procesa mislimo na:

a) knjigovodstvo in
b) računovodsko načrtovanje.

S preučevanjem poslovnega procesa pa nasprotno mislimo na:

c) računovodski nadzor in
č) računovodsko analizo.

Rezultat knjigovodstva so razni obračuni in rezultat računovodskega načrtovanja razni predračuni. Rezultat računovodskega nadzora so zanesljivejši podatki in informacije o poslovnih procesih in stanjih kakor tudi večja skladnost poslovanja z gospodarsko-finančnimi predpisi. Rezultat računovodske analize pa je številčna podlaga za oblikovanje sodbe o boniteti (ugodnosti) v knjigovodstvu izkazanih poslovnih procesov in stanj hkrati s smernicami za njihove izboljšave.

Medtem ko je predmet finančnega računovodstva zunanje področje poslovanja z zgolj povzetimi podatki o notranjem področju poslovanja, je predmet stroškovnega računovodstva notranje področje poslovanja v enoviti delovni organizaciji, temeljni organizaciji združenega dela ali delovni skupnosti. Nas pri nadaljnjih razglabljanjih zanima le stroškovno računovodstvo, tj. računovodstvo notranjega poslovnega področja. Pri njem imamo opravka z računovodskim spremljanjem in preučevanjem:

a) prvin poslovnega procesa od tistega trenutka dalje, ko so že na razpolago, čeprav se še ne trošijo;
b) stroškov in učinkov pri poslovnem procesu;
c) poslovnega izida posameznih sestavnih delov celotnega poslovnega procesa in poslovanja organizacijskih enot.[2]

Kot vidimo, razumemo s stroškovnim računovodstvom celoto različnih računovodstev, od katerih vsako zase obravnava le posamezno stran notranjega poslovanja. Ali z drugimi besedami in bolj podrobno, v okvir stroškovnega računovodstva smiselno spadajo knjigovodstvo osnovnih sredstev, knjigovodstvo drobnega inventarja, materialno knjigovodstvo, knjigovodstvo osebnih dohodkov, knjigovodstvo storitev kot prvin, knjigovodstvo ustvarjanja učinkov (proizvodnje), knjigovodstvo učinkov (proizvodov) in knjigovodstvo razpečave učinkov ter s temi knjigovodstvi povezano računovodsko načrtovanje, računovodski nadzor in računovodska analiza. V prvih petih računovodstvih zaznamujemo nastajanje stroškov, ki jih nato v računovodstvu ustvarjanja učinkov obračunavamo po strokovnih mestih in stroškovnih mestih, medtem ko jih v računovodstvu učinkov in razpečave učinkov zasledujemo do tedaj, ko so njihovi nosilci prodani.

Res pa je zaradi organizacijskih rešitev iz računovodske službe mnogokrat izvzeta dejavnost računovodskega načrtovanja in analiziranja. Ven-

[1] Glej I. Turk: Upravljalni vidik računovodstva. Založba Obzorja, Maribor 1975, str. 58 in dalje.
[2] Glej cit. delo pod 1, str. 55.

dar nas pri nadaljnjih razglabljanjih ne bodo smele motiti konkretne organizacijske rešitve v gospodarski praksi, ker želimo predstaviti sistemsko celoto stroškovnega računovodstva.

Že iz teh uvodnih razglabljanj sledi, da pri stroškovnem računovodstvu nimamo opravka samo s:

a) knjigovodstvom in
b) stroški.

Stroškovno računovodstvo po sodobnem širšem pojmovanju ni omejeno samo na ustrezno knjigovodsko evidenco z obračuni, temveč zajema celotno računovodsko spremljanje in preučevanje določenega dela poslovanja. Prav tako niso predmet stroškovnega računovodstva po širšem pojmovanju samo stroški, temveč so tudi z njimi povezani poslovni učinki in sredstva, pa tudi delni poslovni izidi, ali bolj natančno, celotno notranje poslovanje v organizaciji združenega dela. Pri tem razumemo z njo enovito delovno organizacijo, če je ta razčlenjena, pa razumemo z njo posamezno temeljno organizacijo združenega dela, pri čemer se pa seveda ista dognanja nanašajo tudi na posamezno delovno skupnost.

Za sodoben razvoj stroškovnega računovodstva je značilen premik od zasledovanja preteklih pojavov na notranjem področju poslovanja k prikazovanju takšnih podatkov iz istega področja, ki so bistvenega pomena za upravljanje. Podatkov o dejanskih stroških npr. ni mogoče uporabljati pri dnevnih odločitvah, ker so na razpolago prepozno, se pravi šele, ko mine obračunsko razdobje in tisti čas, ki je potreben za sam obračun; zato je v prikazih marsikdaj treba uporabljati natančno načrtovane velikosti, ki so deloma vstavljene celo v obračune. Po drugi strani lahko presojamo dejanske stroške le, če imamo hkrati podatke o stroških, ki jih pričakujemo (ocenjeni stroški) ali ki naj bi nastali in o katerih bi lahko sodili, da so upravičeni (standardni stroški). Toda za znesek stroškov ne odgovarja proizvod, temveč ljudje: zato je mogoče postaviti vprašanje odgovornosti za stroške le, če jih poznamo po posameznih stroškovnih mestih. Hkrati z večjim nadzorom nad stroški se torej pojavlja tudi premik od obračuna dejansko nastalih stroškov po nosilcih na obračun dejansko nastalih stroškov po mestih. Končno poslovne odločitve zahtevajo ne samo vrsto podatkov, ki so na razpolago v pravem času, temveč tudi utemeljene sodbe o boniteti (ugodnosti) pojavov, na katere se nanašajo. Čedalje bolj pomembna je torej analiza stroškov. Poleg primerjave dejanskih stroškov v različnih časovnih razdobjih ali dejanskih stroškov pri različnih organizacijah združenega dela ali delovnih skupnostih se pojavijo sedaj primerjave med načrtovanimi in ostvarjenimi stroški, pojavijo se izračuni prihranjenih in prekoračenih stroškov, izračuni stalnih in spremenljivih stroškov, stroškov pri različnem obsegu dejavnosti, njihovega gibanja pri različnih poslovnih različicah in podobno.

Zaustavili smo se sicer pri sodobnih pogledih na evidenco, načrtovanje, nadzor in analizo stroškov, toda povsem enako velja tudi za druge pojave na notranjem področju poslovanja, ki so predmet stroškovnega računovodstva.

Celotni razvoj stroškovnega računovodstva lahko delimo na dve stopnji: na prvi se je uveljavil zlasti tisti njegov sestavni del, ki ga imenujemo knjigovodstvo, na drugi pa še preostali njegovi sestavni deli, tj. računovodsko načrtovanje, računovodski nadzor in računovodska analiza. Na prvi stopnji razvoja je bilo stroškovno računovodstvo usmerjeno npr. k

obračunavanju dejansko nastalih stroškov, tj. k preteklemu poslovanju in dejanskim stroškom tega poslovanja. Na drugi stopnji razvoja je stroškovno računovodstvo začelo v večji meri zasledovati prihodnje poslovanje in z raznimi metodami presojati njegovo boniteto (ugodnost) v preteklosti. Na prvi stopnji razvoja je bilo stroškovno računovodstvo še vedno vsebinsko okrnjeno, čeprav na področju samega knjigovodstva končno zadostno razvito; na drugi stopnji razvoja se pojavlja stroškovno računovodstvo kot sistemska celota, s čimer postaja neizogibno pri oblikovanju in izvajanju poslovne politike. Zato mnogokrat označujemo stroškovno računovodstvo na prvi stopnji razvoja kot zgodovinsko stroškovno računovodstvo, stroškovno računovodstvo na drugi stopnji razvoja pa kot poslovno-politično stroškovno računovodstvo.

0
Računovodstvo stvari iz osnovnih sredstev

00 Osnovna sredstva in računovodstvo osnovnih sredstev

000 Pojem osnovnih sredstev

V gospodarski praksi govorimo o osnovnih sredstvih in si pri tem največkrat predstavljamo kar delovna sredstva. Dejansko pa osnovnih sredstev ne moremo istovetiti z delovnimi sredstvi. Pri primerjanju obeh pojmov ne ugotovimo samo dejstva, da obstajajo delovna sredstva, ki niso osnovna sredstva, in osnovna sredstva, ki niso delovna sredstva. Pri primerjanju obeh pojmov pridemo nujno tudi do spoznanja, da sta opredeljena z dveh popolnoma različnih vidikov in da je celo njuna primerjava v mnogočem zelo problematična.

Delovna sredstva so prvina poslovnega procesa, podobno kot delovni predmeti ali delavci. Če govorimo o delovnih sredstvih, si jih moramo nujno predstavljati v zvezi z njihovim delovanjem v okviru določenega poslovnega procesa. Pri posameznem procesu se delovna sredstva ne spremenijo tako, da bi prenehala obstajati s prvotno določeno obliko in s prvotno določenimi lastnostmi, pač pa se sčasoma izrabijo in zastarijo. Z vrednostnega stališča ustreza nastopanju lastnih delovnih sredstev njihovo amortiziranje.

Osnovna sredstva so nasprotno sestavni del celotnih sredstev organizacije združenega dela, podobno kot obratna sredstva, rezervna sredstva ali sredstva skupne porabe. Če govorimo o osnovnih sredstvih, si jih moramo nujno predstavljati v okviru vsega tistega, na kar se nanaša pravica upravljanja v določenem trenutku. Vsa sredstva, ki jih ima organizacija združenega dela, so vrednosti z različnimi pojavnimi oblikami; te vrednosti se zaradi poslovnega procesa stalno spreminjajo tako v pogledu zneska kot v pogledu pojavnih oblik, toda pojmovno jih dojemamo najlaže po njihovem stanju v določenem trenutku. Osnovna sredstva se razlikujejo od obratnih sredstev po tem, da je njihovo preoblikovanje znatno počasnejše; medtem ko se obratna sredstva obrnejo praviloma več kot enkrat na leto, traja proces amortiziranja osnovnih sredstev več let ali celo desetletij. Osnovna sredstva vstopajo v celotnost vseh sredstev vedno le po svoji neodpisani vrednosti.

Vidimo torej, da so delovna sredstva pojem določenega procesa, osnovna sredstva pa po svojem izhodiščnem dojemanju pojem določenega stanja.

Oba pojma je potemtakem mogoče primerjati le, če je preučevano stanje vključeno v preučevani proces. Stroj, ki je kot osnovno sredstvo v organizaciji združenega dela ob koncu leta, lahko potemtakem v nekem smislu nakazuje delovno sredstvo, ki ga je ta uporabljala v preučevanem letu. Vendar to ni vedno nujno. Morda je bil stroj nabavljen šele ob koncu leta.

Med osnovnimi sredstvi se dalje sploh nikoli ne pojavljajo tista delovna sredstva, ki jih organizacija združenega dela uporablja na podlagi najema (zakupa). Toda tudi vsa delovna sredstva, ki pripadajo preučevani organizaciji združenega dela, niso v celoti uvrščena med njena osnovna sredstva. Že iz samega dejstva, da se osnovna sredstva kot vrednosti preoblikujejo počasi, sledi, da mednje ne moremo šteti tistih delovnih sredstev, ki se izrabljajo v krajšem razdobju od leta dni in tedaj v celoti izgube svojo vrednost. Iz povsem praktičnih razlogov pa praviloma ne vštevamo med osnovna sredstva niti tistih delovnih sredstev, ki imajo manjšo vrednost. Takšna delovna sredstva imenujemo droben inventar ter jih uvrščamo med obratna sredstva.

Opredeljevanje osnovnih sredstev z vrednostmi, ki se počasi preoblikujejo, povzroča še nadaljnje odmike od pojma delovnih sredstev. Med osnovna sredstva spadajo tudi razne pravice kot dolgoročne storitve, ki se postopoma amortizirajo in ne prehajajo vrednostno takoj in v celoti na nastajajoče poslovne učinke (tj. proizvode ali opravljene storitve). Takšne dolgoročne storitve, npr. odkupljene patente ali licence, lahko obravnavamo kot posebno prvino poslovnega procesa, ki se razlikuje od delovnih sredstev. Nikakor pa niso prvine poslovnega procesa tako imenovana osnovna sredstva izven uporabe. Prav tako ne tako imenovana osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi. Osnovna sredstva izven uporabe so pravzaprav bivša delovna sredstva ali možnostna delovna sredstva: sposobna so za nastopanje v vlogi prvine kakega konkretnega procesa, čeprav v takšni vlogi v preučevanem trenutku ne nastopajo. Nasprotno pri osnovnih sredstvih v pripravi še ne moremo govoriti o usposobljenosti za nastopanje v vlogi delovnega sredstva.

Končno lahko opredeljevanje osnovnih sredstev z vrednostmi, ki se počasi preoblikujejo, povzroča še, da uvrstimo določena denarna sredstva in terjatve mednje. Le na ta način je namreč mogoče zapreti krog njihovega preoblikovanja. Proces amortiziranja npr. pomeni postopno prenašanje vrednosti osnovnih sredstev v uporabi in izven uporabe preko poslovnih učinkov na amortizacijska sredstva. K temu se pridružujeta prodaja in nakup, ki pomenita preoblikovanje osnovnih sredstev izven uporabe preko terjatev v denarna sredstva osnovnih sredstev in preoblikovanje denarnih sredstev osnovnih sredstev preko osnovnih sredstev v pripravi v osnovna sredstva v uporabi.

To je torej najširši pojem osnovnih sredstev, ki se je izkristaliziral pri nas. Pri nadaljnjih razglabljanjih bomo izhajali iz nekoliko ožjega pojma. Prej pa se moramo dotakniti razvrstitve osnovnih sredstev v najširšem smislu.

001 Vrste osnovnih sredstev

Z razvojem pojmovanja osnovnih sredstev pri nas so se spreminjale tudi posamezne vrste osnovnih sredstev.

Nomenklatura osnovnih sredstev, ki je bila v uporabi leta 1953 ob ocenjevanju osnovnih sredstev gospodarskih organizacij, je osnovna sredstva razvrščala takole:

0 — Zemljišča
1 — Zgradbe
2 — Patenti, licence in druge pravice
3 — Energetski stroji, naprave in instalacije
4 — Delovni stroji, naprave in instalacije
5 — Specialni in specifični stroji, naprave in instalacije
6 — Transportna sredstva in sredstva za zveze
7 — Veliko orodje, instrumenti, laboratorijska oprema, obratni in poslovni inventar
8 — Dolgoletni nasadi
9 — Osnovna čreda

Na ta način so bila razvrščena vsa osnovna sredstva v uporabi in izven uporabe. Posebej so se obravnavale investicije v teku, tj. osnovna sredstva v pripravi.

Do kraja leta 1957 med osnovnimi sredstvi ni bilo drugih poleg pravkar navedenih. Z januarjem 1958 so pa bila med osnovna sredstva uvrščena tudi nekatera denarna sredstva in z njimi povezane terjatve, čeprav o slednjih zakon o sredstvih izrecno ni govoril. Med denarna sredstva osnovnih sredstev je bilo tedaj treba šteti amortizacijska sredstva, denarna sredstva od plačanih odškodnin v zvezi z osnovnimi sredstvi, od prodanih osnovnih sredstev in druga. S terjatvami iz naslova osnovnih sredstev so pa bile mišljene tiste, ki nastajajo pri prodaji osnovnih sredstev, zaradi danih predujmov za nova osnovna sredstva itd. Med osnovna sredstva potemtakem od tedaj spadajo:

a) osnovna sredstva v uporabi;
b) osnovna sredstva izven uporabe;
c) osnovna sredstva v pripravi;
č) denarna sredstva osnovnih sredstev;
d) terjatve iz osnovnih sredstev.

Z januarjem 1961 pa denarna sredstva osnovnih sredstev in z njimi terjatve iz osnovnih sredstev polagoma izgubljajo svoj strogi namenski značaj. Organizacija združenega dela praviloma uporabi amortizacijska sredstva tudi pri rednem poslovanju. Po drugi strani pa lahko uporablja svoja denarna sredstva na žiro računu tudi za investicije. V pojavnih oblikah denarnih sredstev in terjatev se torej osnovna sredstva prepletajo z obratnimi sredstvi in je možno prelivanje v obe smeri. Sklenjen krog preoblikovanja osnovnih sredstev je predrt.

Pri nadaljnjih razglabljanjih med osnovnimi sredstvi ne bomo upoštevali denarnih sredstev in terjatev, temveč le osnovna sredstva v uporabi, izven uporabe ter v pripravi, kolikor imajo obliko stvari.

Stvari iz okvira osnovnih sredstev v uporabi so v knjigovodstvu navadno razvrščene takole:

1. Zemljišča
2. Zgradbe
3. Oprema
4. Dolgoletni nasadi
5. Osnovna čreda

Med zgradbe smiselno spadajo tudi rudarska dela in globinska vrtanja, npr. izvozna in ventilacijska okna, glavni jamski prostori ali etaže dnevnih kopov. Med opremo spadajo stroji, naprave in instalacije, orodje, prevozna sredstva, obratni in poslovni inventar. Z dolgoletnimi nasadi razumemo sadovnjake, vinograde, hmeljnike, oljčne gaje in podobno. Med osnovno čredo spada vsa živina razen živine v pitanju.

Osnovna sredstva izven uporabe so v knjigovodstvu posebej izkazana le, če imajo trajno tak značaj; razvrščena so lahko podobno kot osnovna sredstva v uporabi.

Osnovna sredstva v pripravi med drugim zajemajo tudi investicijski material. Če mislimo na osnovna sredstva v najožjem smislu, potem mednje sploh ne spadajo investicije v teku ali investicijski material. Pri nadaljnjih razglabljanjih pa bomo med osnovnimi sredstvi upoštevali tudi tista, ki so še v pripravi, kajti šele preko njih pridemo do osnovnih sredstev, ki jih lahko uporabljamo.

002 Osnovna sredstva v poslovnem procesu

Kot smo že pojasnili, bomo pri nadaljnjih razglabljanjih z osnovnimi sredstvi razumeli tista, ki so v uporabi, tista, ki so izven uporabe, in tista, ki so še v pripravi. Tako pojmovana osnovna sredstva se pa pri poslovanju organizacije združenega dela pojavljajo v nekoliko drugačnem zaporedju, če jih preučujemo z vidika temeljnih funkcijskih procesov.

Z osnovnimi sredstvi v uporabi imamo res opravka le tedaj, kadar z njimi proizvajamo proizvode ali opravljamo storitve. Z drugimi besedami bi lahko rekli, da so osnovna sredstva v uporabi tesno povezana s procesom ustvarjanja učinkov, kjer ne mislimo samo na dejavnost proizvajalnih ali storitvenih organizacij združenega dela, temveč tudi na dejavnost delovnih skupnosti.

Toda osnovna sredstva so tudi sama lahko predmet nabave ali razpečave. Pravzaprav morajo biti vedno prej nabavljena, preden preidejo v uporabo. Končno jih je mogoče tudi razpečati, če niso več potrebna. Iz tega sledi, da osnovna sredstva nastopajo pravzaprav v istem zaporedju kot trije temeljni funkcijski procesi v delovni organizaciji kot gospodarski celoti: procesu nabave ustrezajo osnovna sredstva v pripravi, procesu proizvodnje osnovna sredstva v uporabi, procesu razpečave pa osnovna sredstva izven uporabe.

Če bi zamisel o različnih stopnjah življenjske dobe osnovnih sredstev in o njihovi različni vlogi v poslovnem procesu poglobili, bi govorili o naslednjem zaporedju njihovih procesov in stanj:

a) priskrba osnovnih sredstev
→ osnovna sredstva v pripravi;
b) prenos osnovnih sredstev v uporabo
→ osnovna sredstva v uporabi;

c) izločitev osnovnih sredstev iz uporabe
→ osnovna sredstva izven uporabe;
č) odsvojitev osnovnih sredstev.

V vseh teh primerih imamo opravka tudi z delovanjem četrtega funkcijskega procesa, tj. s procesom financiranja. Priskrba osnovnih sredstev praviloma pomeni spremembo denarnih sredstev v osnovna sredstva v pripravi; pri tem so denarna sredstva porabljena prej, istočasno ali kasneje, kot se pojavijo sama osnovna sredstva v pripravi. Le v izjemnih primerih denarna sredstva sploh niso potrebna. Ko so osnovna sredstva usposobljena za uporabo, sledi njihov prenos v uporabo, hkrati s tem pa se začne proces amortiziranja, tj. proces, pri katerem vrednost osnovnih sredstev polagoma prehaja iz njihove prvotne oblike v vrednost poslovnih učinkov, da bi končno ob prodaji teh poslovnih učinkov zavzela obliko terjatve in ob vnovčitvi terjatev obliko denarnih sredstev. Osnovna sredstva v uporabi, ali bolje, tisti njihov del, ki ga izčrpajo delovna sredstva, je treba vzdrževati; pri vzdrževanju se spreminjajo v delovne predmete ter povzročajo dodatne stroške. Ko organizacija združenega dela osnovnih sredstev iz tega ali onega razloga ne uporablja več, jih dejansko izloči iz uporabe; s tem da se kot posledica izločitve pojavijo osnovna sredstva izven uporabe, pa še ni rečeno, da takšna osnovna sredstva sploh niso več sposobna za uporabo. Pri njih tudi ne preneha proces amortiziranja, in ker fizično še vedno obstajajo v organizaciji združenega dela, jih mora ta še vedno oskrbovati, kar povzroča spet dodatne stroške. Ko končno odsvoji osnovna sredstva, ta pri njej v fizičnem pogledu ne obstajajo več; odsvojitev osnovnih sredstev pomeni spremembo njihove vrednosti preko terjatev v denarna sredstva; denarna sredstva se pri tem pojavijo prej, istočasno ali kasneje, kot so odsvojena sama osnovna sredstva, in so večja, enaka ali manjša od evidentirane vrednosti teh osnovnih sredstev. Mnogokrat imamo na tej stopnji opravka zgolj s preostalim materialom iz osnovnih sredstev, ki so sicer že popolnoma izrabljena in amortizirana; ob njegovi odsvojitvi seveda ni mogoče pričakovati večje vrednosti v denarni obliki. V izjemnih primerih pa lahko organizacija združenega dela osnovna sredstva, ki še imajo vrednost, odsvoji tudi neodmensko, tj. brez pričakovanja ustreznih denarnih sredstev.

Iz bežno nakazane povezave osnovnih sredstev s funkcijskimi procesi v delovni organizaciji kot gospodarski celoti torej vidimo, da je njihova problematika zelo obsežna in pestra.

003 Obseg računovodstva osnovnih sredstev

Predmet računovodstva osnovnih sredstev so osnovna sredstva v prej obrazloženem smislu ter z njimi povezani stroški. Vendar bi bili v zmoti, če bi menili, da obsega računovodstvo osnovnih sredstev le evidenco osnovnih sredstev in z njimi povezanih stroškov. Prav tako bi bili v zmoti, če bi menili, da vsaka evidenca o osnovnih sredstvih že vstopa v pojem računovodstva osnovnih sredstev.

Pri evidenci nasploh in s tem tudi pri evidenci osnovnih sredstev imamo opravka z zbiranjem, urejevanjem, začetnim obdelovanjem in

prikazovanjem podatkov. V organizaciji združenega dela pa imamo več vrst evidence. Ena izmed njih je knjigovodska evidenca, ki jo nazivamo kar knjigovodstvo. Knjigovodstvo kot celota zajema tisto poslovanje organizacije združenega dela, ki vpliva na stanje njenih sredstev, obveznosti do virov sredstev, na pojav njenih prihodkov, odhodkov ter poslovnega izida kot razlike med njimi. Da bi knjigovodstvo lahko v celoti zajelo poslovanje organizacije združenega dela, morajo biti vse strani poslovanja izražene vrednostno. Zato je tudi za knjigovodstvo osnovnih sredstev zanimiv le v vrednostni vidik osnovnih sredstev, tj. njihova nabavna vrednost, njihovi popravki vrednosti, njihova neodpisana vrednost, njihova amortizacija in drugi stroški. Res knjigovodstvo osnovnih sredstev ta izhodiščni vidik lahko dopolnjuje še z drugimi, vendar ti zanj niso bistveni. Drugače je z operativno evidenco osnovnih sredstev, ki jo navadno nazivamo kar evidenca. Ker je namen te evidence v zasledovanju povsem določenega dela celotnega poslovanja organizacije združenega dela, se seveda pri njej ne pojavlja nikaka potreba po enakem izražanju. Za operativno evidenco osnovnih sredstev zaradi tega ni zanimiv izključno vrednostni vidik osnovnih sredstev, temveč so zanimivi drugi bolj podrobni tehnični in tehnološki vidiki, npr. zmogljivost osnovnih sredstev in njena izraba. Res je takšna operativna evidenca o osnovnih sredstvih mnogokrat koristen pripomoček knjigovodstvu osnovnih sredstev, vendar pojmovno ne spada vanj. Pri nadaljnjih razglabljanjih nas ne bo zanimala več operativna evidenca osnovnih sredstev, temveč samo knjigovodstvo osnovnih sredstev.

Toda knjigovodstvo osnovnih sredstev še ni istovetno z računovodstvom osnovnih sredstev. V tem pogledu prevladujejo v naši gospodarski praksi premalo razčiščeni pojmi. Dejansko je treba z računovodstvom osnovnih sredstev razumeti naslednje dejavnosti:

a) knjigovodstvo osnovnih sredstev;
b) računovodsko načrtovanje osnovnih sredstev;
c) računovodski nadzor nad osnovnimi sredstvi;
č) računovodsko analizo osnovnih sredstev.

Medtem ko so predmet knjigovodstva osnovnih sredstev sedanji in pretekli procesi ali stanja v zvezi z osnovnimi sredstvi, so predmet računovodskega načrtovanja osnovnih sredstev prihodnji procesi ali stanja v zvezi z osnovnimi sredstvi. Zaradi tega bi lahko dejavnosti pod a) in b) označevali skupno kot računovodsko spremljanje osnovnih sredstev in njihovih stroškov. Po drugi strani razumemo z računovodskim nadzorom osnovnih sredstev presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti, kar s pomočjo ustreznih knjigovodskih podatkov izvaja računovodska služba. Z računovodsko analizo osnovnih sredstev pa razumemo sestavljanje številčne podlage za presojanje njihove bonitete (ugodnosti) in iskanje njihovih izboljšav v prihodnosti. Dejavnosti pod c) in č) bi lahko označevali skupno kot računovodsko preučevanje osnovnih sredstev in njihovih stroškov.

Tako pojmovano računovodstvo osnovnih sredstev je sestavni del notranjega računovodstva, ki ga imenujemo stroškovno računovodstvo. Splošno računovodstvo, ki ga imenujemo finančno računovodstvo, le povzema zbirne podatke računovodstva osnovnih sredstev, medtem ko zanj podrobnosti niso zanimive. Finančno računovodstvo namreč spremlja in preučuje sredstva ter obveznosti do njihovih virov nasploh, med-

tem ko se spušča v podrobnosti le pri vprašanjih finančnih razmerij organizacije združenega dela z drugimi izven nje. Ker iz našega pojmovanja osnovnih sredstev izločujemo terjatve in denarna sredstva, prav tako pa med naloge računovodstva osnovnih sredstev ne uvrščamo spremljanja in preučevanja obveznosti do virov osnovnih sredstev, sledi, da v njem niso bistveno zajete sestavine zunanjega poslovanja organizacije združenega dela, ki bi skladno s sedanjo prevladujočo prakso zahtevale uvrščanje računovodstva osnovnih sredstev v sklop finančnega računovodstva.

Ko smo tako pojasnili mesto računovodstva osnovnih sredstev in njegove sestavne dele, je čas, da si slednje ogledamo nekoliko podrobneje.

01 Knjigovodstvo stvari iz osnovnih sredstev

010 Knjigovodske listine o osnovnih sredstvih

0100 Pojem knjigovodskih listin o osnovnih sredstvih

Knjigovodska listina je tista listina, na kateri je na določen način ugotovljena izvedba poslovnega dogodka, ki spreminja kako sredstvo, obveznost do vira sredstev, prihodek ali odhodek. Vse listine, ki se pojavljajo pri poslovanju, niso knjigovodske listine. Pač pa lahko tudi takšne dopolnjujejo knjigovodske listine, in sicer v tem smislu, da nakazujejo celotni proces, ki je končno privedel do obravnavane spremembe določenega sredstva, obveznosti do vira sredstev, prihodka ali odhodka. Takšen značaj ima npr. sklep delavskega sveta o nakupu osnovnih sredstev ali naročilnica osnovnih sredstev. Knjigovodske listine o osnovnih sredstvih so pa nasprotno le tiste, ki izpričujejo že nastale spremembe pri osnovnih sredstvih in se uporabljajo kot podlaga za knjiženje.

V zvezi s knjigovodskimi listinami obstajata dva pravila:

1. Knjigovodska listina mora biti zasnovana na določenem nalogu; nalog mora biti izdan preje kot je začet ustrezni poslovni dogodek, ki ga dokazuje knjigovodska listina, kar pa še ne odklanja možnosti, da sta ustrezni nalog in knjigovodska listina formalno združena in da knjigovodska listina le kasneje dopolnjuje nalog na istem obrazcu.

2. Knjigovodska listina mora biti izstavljena po načelu razbremenitve, tj. da jo izstavi tisti, ki se z njo razbremenjuje, medtem ko navedbe v njej potrjuje tisti, ki se z njo obremenjuje; pri tem z izstavljanjem knjigovodske listine ne mislimo na formalno vpisovanje začetnih podatkov, ki je lahko opravljeno celo skupaj z ustreznim nalogom, temveč na začetek spodbude za potrditev izvedbe določenega poslovnega dogodka.

V nadaljevanju si bomo ogledali uresničevanje obeh pravil pri knjigovodskih listinah o osnovnih sredstvih.

Knjigovodske listine o osnovnih sredstvih so neločljivo povezane z zbiranjem podatkov o spremembah pri osnovnih sredstvih. Vrste teh sprememb smo označili kot priskrbo osnovnih sredstev, prenos osnovnih sredstev v uporabo, izločitev osnovnih sredstev iz uporabe in odsvojitev

osnovnih sredstev. Zato bomo v istem vrstnem redu tudi skušali opisati ustrezne knjigovodske listine.

0101 Knjigovodske listine o priskrbi osnovnih sredstev

Organizacija združenega dela pride do svojih osnovnih sredstev v glavnem na naslednja dva načina:

a) z nakupom, z njihovo gradnjo ali izdelavo;

b) z brezplačnim prejemom.

V prvem primeru mora stopiti v pogodbeno razmerje z dobaviteljem, gradbeno organizacijo združenega dela ali proizvajalcem, lahko pa tudi v lastnem okviru izgradi ali izdela osnovno sredstvo. V drugem primeru prav tako stopa v neko pravno razmerje z drugimi organizacijami, lahko pa pride do osnovnega sredstva tudi na ta način, da ga ugotovi kot neevidentirani presežek v svojem lastnem okviru. Vendar je treba pripomniti, da vključevanje neevidentiranih presežkov največkrat ne pomeni priskrbe dodatnega osnovnega sredstva v fizičnem smislu, temveč le vrednostno in evidenčno. Zaradi neznatnega pomena tovrstnih presežkov osnovnih sredstev jih bomo pri nadaljnjih razglabljanjih zanemarili.

Temeljna knjigovodska listina, ki izpričuje opravljeno priskrbo kakega predmeta, je prejemnica. Toda med knjigovodskimi listinami o priskrbi osnovnih sredstev ima običajna prejemnica prav neznatno vlogo; pojavlja se namreč le pri priskrbi investicijskega materiala, če seveda tega posebej upoštevamo pri osnovnih sredstvih v pripravi. V vseh drugih primerih je temeljna knjigovodska listina, ki izpričuje priskrbo osnovnega sredstva, le **prejemnica osnovnega sredstva.** V nasprotju s prejemnico investicijskega materiala ali materiala nasploh obsega še vrsto posebnih podatkov, ki so potrebni zaradi značaja osnovnih sredstev in njihovega posebnega obravnavanja v knjigovodstvu. Izpolnjuje jo služba ali komisija za prevzem osnovnih sredstev, in sicer tedaj, ko osnovno sredstvo prispe in ko jo skladiščnik obvesti o prispetju. Služba ali komisija za prevzem v prejemnico vpisuje temeljne podatke o osnovnem sredstvu (npr. naziv, tehnični opis in dobavitelj), medtem ko podatke o listinah, potrebnih pred prejemom (npr. sklep delavskega sveta, kupna pogodba, račun), in druge podatke vpisuje knjigovodja osnovnih sredstev. Skladiščnik na prejemnici potrjuje samo prejem.

Seveda ima lahko prejemnica osnovnega sredstva različne oblike glede na to, kakšno osnovno sredstvo organizacija združenega dela prejema. Zlasti se pojavijo posebnosti tedaj, ko prejema osnovno sredstvo postopoma. To velja npr. za zgradbe ali osnovna sredstva, ki jih izdeluje v lastnem okviru. Vendar lahko postavimo kot pravilo, da se v vsakem primeru na tak ali drugačen način pojavlja kaka prejemnica, a se v njene podrobnosti, v njeno obliko in tudi konkretni naziv na tem mestu ne bi spuščali.

Osnovno sredstvo, ki ga je prejela organizacija združenega dela, še ni vedno sposobno za uporabo, temveč ga je treba mnogokrat montirati. V takšnih primerih se pojavljajo stroški montaže. Skoraj v vseh primerih pa je treba osnovno sredstvo transportirati do organizacije združenega dela, ki ga je nabavila, pri čemer prav tako nastajajo stroški. Da bi ugotovili nabavno vrednost osnovnega sredstva, so potrebni naslednji podatki:

a) kupna (fakturna) cena, ki je povečana pri uvoženih osnovnih sredstvih za ustrezno carino, prometni davek in druge uvozne dajatve;

b) stroški dostave;

c) stroški montaže.

Podatek pod a) je pri osnovnih sredstvih, ki jih je organizacija združenega dela prejela brezplačno, povzet po knjigovodskih podatkih tiste organizacije, ki jih je brezplačno odstopila. Pri kupljenih, izgrajenih ali izdelanih osnovnih sredstvih pa je ta podatek razviden iz prejetih ali notranjih računov in situacij ter morebitnih carinskih obračunov. Podobno so za podatek pod b) potrebni razni obračuni. Iz tega sledi, da je k prejemnici osnovnega sredstva nujno treba priložiti še druge knjigovodske listine, ki bodisi pojasnjujejo vrednostne podatke v njej ali jo pa dopolnjujejo. Takšne knjigovodske listine so **prejeti račun za osnovno sredstvo, notranji račun za osnovno sredstvo, prejeta situacija za gradnjo osnovnega sredstva, carinska deklaracija za uvoženo osnovno sredstvo, tovorni list za dovoz osnovnega sredstva, notranji obračun dovoza osnovnega sredstva itd.**

Podatek pod c) je nasprotno viden iz **prejetega računa za montažo osnovnega sredstva** ali iz **notranjega obračuna montaže osnovnega sredstva.** Toda stroški montaže se ne pojavijo že ob fizičnem prejemu osnovnega sredstva, temveč so v tesni zvezi z njegovo kasnejšo usposobitvijo za uporabo. Zato stroškov montaže še ni mogoče vključiti v prejemnico osnovnega sredstva. Ta še ne izpričuje usposobljenosti določenega osnovnega sredstva za uporabo. Potrebna je torej druga knjigovodska listina in sicer nekakšen zapisnik o usposobitvi osnovnega sredstva za uporabo ali krajše, **usposobilnica osnovnega sredstva.** Tudi to je treba sestavljati komisijsko, priloženi so navedeni računi ali obračuni montaže. Pri osnovnih sredstvih, ki jih ni treba montirati, seveda ni nikake časovne razlike med sestavljanjem prejemnice in usposobilnice; obe knjigovodski listini sta celo lahko formalno združeni. V vseh drugih primerih pa se pojavljajo časovne razlike pri sestavljanju obeh, zato je torej primerneje, da sta tudi s formalnega stališča ločeni.

Z nabavno vrednostjo, ki je oblikovana na opisani način, se v organizaciji združenega dela pojavlja novo osnovno sredstvo, ki je končno usposobljeno za uporabo. S tem pa še ni rečeno, da je že v uporabi. Toda akt priskrbe osnovnih sredstev se konča s tem, ko je določeno osnovno sredstvo v uporabni obliki na razpolago.

Oba pravila izstavljanja knjigovodskih listin lahko sedaj konkretiziramo takole:

a) Nalog: Prejemni nalog za investicijski material, po katerem je treba opraviti prevzem in vskladiščenje investicijskega materiala

Listina: Prejemnica investicijskega materiala
Izstavitelj: služba ali komisija za prevzem
Potrditelj: skladiščnik investicijskega materiala

b) Nalog: Oddajni nalog za investicijski material, po katerem je treba oddati investicijski material iz skladišča v uporabo

Listina: Oddajnica investicijskega materiala
Izstavitelj: skladiščnik investicijskega materiala
Potrditelj: vodja investicijske službe

c) Nalog: Prejemni nalog za osnovno sredstvo, po katerem je treba opraviti prevzem in vskladiščenje osnovnega sredstva
Listina: Prejemnica osnovnega sredstva
Izstavitelj: služba ali komisija za prevzem
Potrditelj: vodja investicijske službe

č) Nalog: Montažni nalog za osnovno sredstvo, po katerem je treba montirati osnovno sredstvo in ga s tem usposobiti za uporabo
Listina: Usposobilnica osnovnega sredstva
Izstavitelj: vodja investicijske službe
Potrditelj: upravnik osnovnih sredstev

0102 Knjigovodske listine o prenosu osnovnih sredstev v uporabo

O osnovnih sredstvih v uporabi govorimo v praksi od tistega trenutka dalje, ko so usposobljena za uporabo. S prvim dnem naslednjega meseca je namreč treba obračunati amortizacijo pri takšnih osnovnih sredstvih. Res je sicer, da organizacija združenega dela praviloma ne nabavlja osnovnih sredstev na zalogo, vendar zgolj dejstvo, da ima za uporabo usposobljena osnovna sredstva, še ne pomeni, da so ta osnovna sredstva tudi dejansko v uporabi. Potreben je torej prenos osnovnih sredstev v uporabo.

Osnovno sredstvo je iz skladišča preneseno najprej v okvir tistega stroškovnega mesta, zaradi katerega se je organizacija združenega dela sploh odločila za nabavo. Kasneje seveda lahko spreminja svoje nahajališče. Toda čeprav se utemeljeno pojavlja dvom, da so osnovna sredstva v okviru posameznih stroškovnih mest vedno v uporabi, je vendar poenostavljeno treba jemati trenutek prenosa osnovnega sredstva iz prejemnega skladišča v okvir prvega stroškovnega mesta, ki ga potrebuje, kot trenutek njegove dejanske spremembe v osnovno sredstvo v uporabi. Organizacije združenega dela pri nas vse premalo spremljajo notranje gibanje osnovnih sredstev. Pravilno bi bilo:

a) da se ne bi smelo nobeno osnovno sredstvo brez ustrezne listine preseliti z enega stroškovnega mesta na drugo;

b) da se ne bi smelo nobeno osnovno sredstvo preseliti z enega stroškovnega mesta na drugo brez utemeljnega razloga in ustrezne odobritve.

Listino, ki bi vedno morala spremljati premike osnovnih sredstev v okviru organizacije združenega dela, ki je pa večinoma še nepoznana v praksi, bomo pri nadaljnjih razglabljanjih imenovali **prenosnica osnovnega sredstva.** Lahko bi jo imenovali tudi obremenilnica za osnovno sredstvo, ker je na podlagi nje določeno stroškovno mesto prevzelo odgovornost za osnovno sredstvo, po svojem bistvu pa je zapisnik o spremembi nahajališča osnovnega sredstva. Ta listina je knjigovodska listina, čeprav izpričuje le opravljene premike osnovnih sredstev v okviru organizacije združenega dela; ti premiki namreč utegnejo imeti svoj vpliv na oblikovanje poslovnega izida posameznih organizacijskih enot.

Ko je za novo nabavljeno osnovno sredstvo v zgornjem smislu izstavljena prva prenosnica, smatramo, da je dejansko prešlo v uporabo. Če obstoj osnovnega sredstva v okviru posamezne organizacijske enote vpliva na njen poslovni izid, ta nikakor ne bo želela imeti osnovnih sredstev, ki

jih ne bi potrebovala. Nasprotno si bo prizadevala, da bodo prešla drugam. Če jih obdrži, je to le znak, da jih rabi in uporablja. Ta ugotovitev pa seveda ne drži v primerih, ko obstoj osnovnih sredstev v okviru posamezne organizacijske enote ne vpliva na njen poslovni izid.

Pri izstavljanju prenosnice osnovnega sredstva je spet najbolje uporabljati načelo razbremenitve, tj. da izstavi listino tisti, ki se razbremenjuje, potrdi jo pa tisti, ki se obremenjuje. Sedaj to načelo zahteva, da prvo prenosnico osnovnega sredstva sestavi ustrezni skladiščnik in potrdi stroškovno mesto, ki ga najprej potrebuje, pri nadaljnjem premiku pa jo izstavi to stroškovno mesto in potrdi drugo, na katero je tedaj osnovno sredstvo preneseno.

Prenosnica osnovnega sredstva ima različne oblike, od standardne oblike obrazca do oblike traku — recepisa. Vendar se s takšnimi podrobnostmi na tem mestu ne bi ukvarjali.

V zvezi z obema praviloma izstavljanja knjigovodskih listin lahko sedaj napravimo naslednji povzetek:

d) Nalog: Prenosni nalog za osnovno sredstvo, po katerem je treba osnovno sredstvo prenesti na novo nahajališče
Listina: Prenosnica osnovnega sredstva
Izstavitelj: upravnik osnovnih sredstev ali vodja starega stroškovnega mesta
Potrditelj: vodja stroškovnega mesta ali vodja novega stroškovnega mesta

0103 Knjigovodske listine o izločitvi osnovnih sredstev iz uporabe

Vprašanje, kdaj je treba začeti govoriti o osnovnih sredstvih izven uporabe, v gospodarski praksi ni razčiščeno. Nekateri celo teoretično oporekajo, da sploh obstaja ta vrsta osnovnih sredstev v nasprotju z osnovnimi sredstvi v uporabi. Saj so tako osnovna sredstva v uporabi kot osnovna sredstva izven uporabe podvržena procesu amortiziranja. Prav tako je težko postaviti točno mejo med obema vrstama osnovnih sredstev, če sploh obstajata.

V gospodarski praksi mnogokrat celo istovetijo izločitev osnovnih sredstev iz uporabe z izničenjem (razhodovanjem) osnovnih sredstev. Vendar izločitev osnovnih sredstev iz uporabe še ne zanika osnovnih sredstev v organizaciji združenega dela, medtem ko izničenje (razhodovanje) osnovnih sredstev pomeni, da ta v njej ne obstajajo več. Izločitev osnovnih sredstev iz uporabe ne pomeni nič drugega kot to, da jih organizacija združenega dela ne uporablja več, čeprav so morda za uporabo še sposobna. Zaradi poenostavitve je najprimerneje, če jemljemo kot trenutek njihove spremembe v osnovna sredstva izven uporabe trenutek prenosa osnovnih sredstev v skladišče z zadnjega stroškovnega mesta, na katerem so bila v uporabi. To spremembo pri nas večinoma povsem zanemarjamo, kar ni pravilno. Da bi jo lahko spremljali, je spet potrebna ustrezna knjigovodska listina, ki se pa zaradi kakovostnega skoka ne sme več imenovati prenosnica osnovnega sredstva, ampak npr. **izločilnica osnovnega sredstva,** ki je po svojem smislu poročilo o izločitvi osnovnega sredstva iz uporabe. Po načelu razbremenitve bi to listino moralo izstaviti tisto stroškovno mesto, ki se želi razbremeniti, a ne najde interesenta za osnov-

no sredstvo, temveč ga lahko preda le v skladišče, ki na listini potrdi prejem.

Pravzaprav imamo opravka z osnovnimi sredstvi izven uporabe tudi v primeru, ko smo jih dali nekomu v najem (zakup). Če organizacija združenega dela daje svoje osnovno sredstvo v najem (zakup), lahko pomeni le, da ga sama ne potrebuje, tj. da je pri njej izven uporabe. Če da v najem (zakup) osnovno sredstvo, ki ga ima v skladišču, nikakor ne preide v uporabo pri njej, temveč pri tisti drugi organizaciji, ki ga je vzela v najem (zakup). Kljub temu v smislu same opredelitve osnovnih sredstev ni osnovno sredstvo druge organizacije, temveč osnovno sredstvo prve. Dajanje osnovnega sredstva v najem (zakup) in njegovo vračanje iz najema (zakupa) potemtakem pomeni le premike v okviru osnovnih sredstev izven uporabe. Seveda morajo takšne premike spremljati ustrezne knjigovodske listine. Imenujmo jih npr. **predajnica osnovnega sredstva v najem (zakup)** in **vračilnica osnovnega sredstva iz najema (zakupa).** Ker se v obeh primerih pojavljajo razmerja med preučevano organizacijo združenega dela in drugimi, je treba obema knjigovodskima listinama priložiti še druge listine, ki pojasnjujejo ali dopolnjujejo podatke v njih, npr. pogodbo o dajanju osnovnega sredstva v najem (zakup), ki mora med drugim določevati mesečno najemnino (zakupnino).

Sedaj se pojavljajo naslednji nalogi in knjigovodske listine:

e) Nalog: Izločilni nalog za osnovno sredstvo, po katerem je treba osnovno sredstvo izločiti iz uporabe
Listina: Izločilnica osnovnega sredstva
Izstavitelj: vodja stroškovnega mesta
Potrditelj: upravnik osnovnih sredstev

f) Nalog: Nalog za predajo osnovnega sredstva v najem, po katerem je treba osnovno sredstvo izročiti uporabniku po najemni pogodbi
Listina: Predajnica osnovnega sredstva v najem
Izstavitelj: upravnik osnovnih sredstev
Potrditelj: zastopnik druge OZD

g) Nalog: Nalog za vračilo osnovnega sredstva iz najema, po katerem je treba opraviti prevzem in vskladiščenja osnovnega sredstva, ki se vrača iz najema
Listina: Vračilnica osnovnega sredstva iz najema
Izstavitelj: služba ali komisija za prevzem
Potrditelj: upravnik osnovnih sredstev

0104 Knjigovodske listine o odsvojitvi osnovnih sredstev

Organizacija združenega dela odsvoji svoja osnovna sredstva v glavnem na naslednje načine:

a) s prodajo;
b) z brezplačno oddajo;
c) z izničenjem (razhodovanjem).

V prvem primeru mora praviloma stopiti v pogodbeno razmerje s kupcem. Toda podoben značaj odsvojitve osnovnega sredstva ima npr. tudi

primanjkljaj, za katerega je nekdo obremenjen. V drugem primeru prav tako stopa v neko pravno razmerje s tisto organizacijo, na katero brezplačno prenaša svoje osnovno sredstvo. V tretjem primeru nasprotno odstrani osnovno sredstvo v svojem lastnem okviru.

Temeljna knjigovodska listina, ki izpričuje dokončano odsvojitev osnovnega sredstva s prodajo ali brezplačno oddajo, je **odpravnica osnovnega sredstva.** V nasprotju z odpravnico proizvodov obsega odpravnica osnovnega sredstva še vrsto posebnih podatkov, ki so potrebni glede na značaj osnovnih sredstev in njihovo obravnavanje v knjigovodstvu. Sestavlja jo posebna komisija, vendar podatke o listinah, ki so v zvezi s prodajo osnovnega sredstva (npr. sklep delavskega sveta, kupna pogodba o brezplačnem prenosu), temeljne podatke o evidenci osnovnih sredstev (npr. registrska številka, šifra nomenklature) in vrednostne podatke (npr. nabavna vrednost, popravek vrednosti) posreduje knjigovodja osnovnih sredstev. Zastopnik kupca ali tistega, na katerega je osnovno sredstvo brezplačno preneseno, v njej potrjuje prejem.

Prodajna cena osnovnega sredstva je lahko višja ali nižja od njegove neodpisane vrednosti, tj. razlike med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti. Zato se upravičeno pojavlja vprašanje, ali je za kupca sploh zanimiv podatek o prvotni nabavni vrednosti osnovnega sredstva, če mora zanj plačati le dogovorjeno ceno. Toda če bi nova organizacija združenega dela že rabljeno osnovno sredstvo vključila v svojo evidenco zgolj po ceni, ki jo je morala plačati zanj, bi tudi amortizacijo morala obračunavati od te osnove, kar pomeni, da bi bilo takšno osnovno sredstvo amortizirano šele po toliko letih, kolikor znaša normalna življenjska doba novega osnovnega sredstva. Pričakovanje, da bo nabavljeno staro osnovno sredstvo v rabi prav toliko časa kot nabavljeno novo osnovno sredstvo, je seveda nerealno. Zato je pri nas uveljavljena praksa, da organizacija združenega dela, ki je kupila že rabljeno osnovno sredstvo, obračunava amortizacijo od prvotne nabavne vrednosti osnovnega sredstva, medtem ko dejanska kupna cena, ki jo je morala zanj plačati, opredeljuje njegovo neodpisano vrednost, ki jo je še treba amortizirati. Sledi torej, da je podatek o prvotni nabavni vrednosti v odpravnici osnovnega sredstva pomemben tudi za novega kupca osnovnega sredstva. Za organizacijo združenega dela, na katero je brezplačno preneseno osnovno sredstvo, pa je npr. podatek o nabavni vrednosti ali popravku vrednosti sploh edina podlaga za vrednostno vključitev pridobljenega osnovnega sredstva v evidenco.

Stroški demontaže prodanega ali brezplačno oddanega osnovnega sredstva se v večini primerov ne pojavljajo ali so nebistveni. Če so večji, pa seveda nastopi vprašanje, kako jih pokriti. Kadar organizacija združenega dela osnovno sredstvo proda, bi morala skrbeti, da dosežena prodajna cena pokrije ne samo neodpisano vrednost osnovnega sredstva, temveč tudi stroške njegove demontaže; kupca stroški demontaže izrecno namreč ne zanimajo. Drugače je v primeru brezplačne oddaje osnovnega sredstva. Tedaj takšni stroški upravičeno lahko bremenijo prejemnika osnovnega sredstva, ki bo z njimi, kakor tudi s stroški dovoza in kasnejše montaže, povečal vrednost brezplačno prejetega osnovnega sredstva.

Iz nakazanega sledi, da je k zapisniku o predaji osnovnega sredstva nujno treba priključiti še druge knjigovodske listine, ki bodisi pojasnjujejo vrednostne podatke v njem ali ga pa dopolnjujejo. Takšen značaj

imajo npr. **izdani račun za osnovno sredstvo, prejeti račun ali notranji obračun za demontažo osnovnega sredstva** in drugi.

Izničenje (razhodovanje) osnovnega sredstva ima, kot smo že omenili, drugačen značaj. Organizacija združenega dela se odloči za izničenje osnovnega sredstva tedaj, kadar ga niti s popravili ni več mogoče usposobiti za uporabo, ali je tehnično tako zastarelo, da se njegova uporaba ne izplača več. Ker v takem primeru ni mogoče najti kupca za osnovno sredstvo, niti ne pride v poštev brezplačen prenos, ji ne preostane drugo, kot da osnovno sredstvo v lastnem okviru odstrani (likvidira). Osnovno sredstvo torej neha biti osnovno sredstvo in se pojavlja samo še kot preostali material.

Knjigovodska listina, ki izpričuje navedeni postopek, se imenuje npr. **izničnica osnovnega sredstva.** Sestavlja jo posebna komisija, ki mora med drugim v njej oceniti, koliko materiala bo preostalo iz bivšega osnovnega sredstva. Naloga knjigovodje osnovnih sredstev pa je, da posreduje podatke o nabavni vrednosti in neodpisani vrednosti osnovnega sredstva, kakor tudi o vrednosti preostalega materiala. Iz tega sledi, da je tudi k izničnici osnovnega sredstva treba priključiti druge knjigovodske listine, ki bodisi pojasnjujejo podatke o njej ali pa jo dopolnjujejo. Takšen značaj imajo npr. **izdani račun za prodani preostali material** ali **prejemnica materiala,** če je preostali material uskladiščen pri sami organizaciji združenega dela.

V zvezi z obema praviloma izstavljanja knjigovodskih listin pa sedaj lahko ugotovimo naslednje:

h) Nalog: Odpravni nalog za osnovno sredstvo, po katerem je treba osnovno sredstvo dostaviti kupcu
Listina: Odpravnica osnovnega sredstva
Izstavitelj: upravnik osnovnih sredstev
Potrditelj: prejemnik osnovnega sredstva

i) Nalog: Iznični nalog za osnovno sredstvo, po katerem je treba neuporabno osnovno sredstvo izničiti, tj. fizično likvidirati
Listina: Odpravnica osnovnega sredstva
Izstavitelj: upravnik osnovnih sredstev
Potrditelj: komisija za izničenje

011 Poslovne knjige o osnovnih sredstvih

0110 Pojem poslovnih knjig o osnovnih sredstvih

Poslovne knjige v knjigovodskem smislu so tiste, v katerih so na sistematičen način zapisani vsi poslovni dogodki, ki so razvidni iz knjigovodskih listin. Potemtakem ne moremo govoriti o katerikoli sistematični evidenci kot o poslovni knjigi v knjigovodskem smislu. Nas pa pri nadaljnjih razglabljanjih zanimajo zgolj poslovne knjige v knjigovodskem smislu, in sicer ne vse, temveč le tiste, ki so v zvezi z osnovnimi sredstvi. Ali bolj določno, zanimajo nas tiste poslovne knjige, ki spadajo v okvir knjigovodstva osnovnih sredstev in v katerih se izvaja knjiženje na pod-

lagi že obravnavanih knjigovodskih listin o osnovnih sredstvih. To pomeni, da bomo zanemarili celo knjiženje sprememb osnovnih sredstev v matičnem knjigovodstvu. Res pa se mnogokrat zadevne posamične vknjižbe izvajajo izključno v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev, medtem ko finančno knjigovodstvo prejema od njega le zbirne podatke. Ali z drugimi besedami, obravnavane knjigovodske listine o osnovnih sredstvih so podlaga za knjiženje v knjigovodstvu osnovnih sredstev, medtem ko so zbirniki knjigovodstva osnovnih sredstev podlaga za knjiženje v finančnem knjigovodstvu. Ni nikakega razloga, da ne bi upoštevali ravno takšno razvito obliko knjigovodstva. Knjiženje v poslovnih knjigah o osnovnih sredstvih je potemtakem neločljivo povezano z urejevanjem podatkov o spremembah pri osnovnih sredstvih. Glede na to, po kakšnih vidikih urejujemo podatke, pa razlikujemo v klasičnem knjigovodstvu register osnovnih sredstev, dnevnik osnovnih sredstev in kartoteko analitičnih kontov osnovnih sredstev. V računalniškem knjigovodstvu ne obstajajo dnevniki in kartoteke analitičnih kontov osnovnih sredstev v klasičnem smislu. Ker so poslovne knjige v tem primeru vodene na način, ki neposredno ni dojemljiv človeškemu očesu, je kot njihov sestavni del treba obravnavati vložek v računalnik (tj. luknjane kartice in luknjani trak) ter izložek iz njega (tj. poročila o spremembah in stanju po posameznih knjigovodskih kontih). Nasprotno evidenca osnovnih sredstev po posameznih prostorih ali tehnična kartoteka osnovnih sredstev ne spadata v okvir knjigovodstva osnovnih sredstev kot njihove vrednostne evidence, ki je organsko vključena v spremljanje vseh sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov.

0111 Register osnovnih sredstev

Register osnovnih sredstev, ki se imenuje tudi inventarna knjiga za osnovna sredstva, je pomembna poslovna knjiga o osnovnih sredstvih.

V njej morajo biti obvezno:

a) vpisane vse stvari iz osnovnih sredstev, ki so sposobne za uporabo;
b) izvršeni vpisi v istem zaporedju, kot so te stvari nabavljene;
c) izvršeni izpisi teh stvari v trenutku, ko jih je organizacija združenega dela odsvojila.

Iz prvega sledi, da register osnovnih sredstev ne zajema nujno vseh osnovnih sredstev. Najprej so iz njega izločena osnovna sredstva, ki so v pripravi. Toda tudi vsa osnovna sredstva, ki so usposobljena za uporabo, ne glede na to, ali jih organizacija združenega dela dejansko uporablja ali so nasprotno izven uporabe pri njej, niso nujno vpisana v registru osnovnih sredstev. Praviloma je v register osnovnih sredstev treba vpisovati le stvari. Takšen značaj imajo zemljišča za gospodarske namene, zgradbe gospodarskega značaja, oprema, dolgoletni nasadi in osnovna čreda. Ne predstavljajo pa stvari patenti, licence in druge pravice ter zagonski stroški. Njih potemtakem ni treba vpisovati v register osnovnih sredstev. Osnovna sredstva v pripravi pa razumljivo ne spadajo v register osnovnih sredstev že iz razloga, ker niso usposobljena za uporabo, prav tako pa tudi njihova dokončna nabavna vrednost še ni poznana.

Iz drugega sledi, da register osnovnih sredstev prikazuje ne samo vsa osnovna sredstva, ki so usposobljena za uporabo, temveč tudi vrstni red

njihove nabave. Tisto osnovno sredstvo, ki je bilo prej nabavljeno, mora biti prej vpisano v register osnovnih sredstev. To je mogoče povsem dosledno doseči le tedaj, če so v register vpisana osnovna sredstva ne glede na njihovo vrsto. Obstaja namreč tudi možnost, da bi v registru pustili za vsako vrsto osnovnih sredstev potrebno število praznih listov ali zaporednih številk. Vendar bi na ta način v registru ostajale prazne vrstice, kar ne bi bilo v skladu z načelom urejenega vodenja poslovnih knjig. Velike organizacije združenega dela sicer lahko nastavijo več registrov, od katerih zajema vsak določeno skupino osnovnih sredstev; vsak register pa mora v tem primeru imeti posebno oznako in je v njega treba vpisovati osnovna sredstva ne glede na njihovo vrsto. Prav tako se ponujata dve različni rešitvi v primeru, ko organizacija združenega dela istočasno nabavi več enakih osnovnih sredstev; takšna osnovna sredstva je namreč mogoče vpisati ali skupaj pod isto registrsko številko ali pa vsako osnovno sredstvo pod svojo številko. Prva rešitev nehote predpostavlja enako življenjsko pot vseh skupaj nabavljenih istovrstnih osnovnih sredstev, kar ni realno. Menimo, da je primernejša druga rešitev, ki poudarja posamezno osnovno sredstvo kot enoto. Številka, pod katero je posamezno osnovno sredstvo vpisano v register, ga mora spremljati v celotni njegovi življenjski dobi; registrska številka mora tudi biti prikovana, pritrjena ali izpisana na samem osnovnem sredstvu, če je to seveda izvedljivo.

Iz tretjega končno sledi, da mora biti v registru osnovnih sredstev naznačeno, katera osnovna sredstva je organizacija združenega dela odsvojila. To pomeni, da je nujno treba pri tisti registrski številki, pod katero je bilo prvotno vpisano osnovno sredstvo, pripisati podatke o odsvojitvi. V gospodarski praksi pa obstaja tolmačenje, da morajo biti v registru osnovnih sredstev po časovnem redu vpisane ne samo nabave osnovnih sredstev, temveč tudi vse spremembe osnovnih sredstev. Le na ta način je namreč mogoče primerjati stanje nabavne vrednosti v registru vsebovanih osnovnih sredstev s stanjem nabavne vrednosti osnovnih sredstev v finančnem knjigovodstvu. Po tem tolmačenju bi bilo treba vsako odsvojeno osnovno sredstvo v registru osnovnih sredstev ponovno vpisati v prvo prosto vrsto, toda z njegovo prvotno registrsko številko in z rdečo barvo. Takšno tolmačenje, ki izhaja iz nujnosti usklajevanja posameznih evidenc o osnovnih sredstvih, ima vsekakor svojo utemeljenost tedaj, ko je knjigovodstvo osnovnih sredstev vodeno nekopirno. V naprednejše organiziranem knjigovodstvu osnovnih sredstev pa poskrbijo dnevniki ali razni zbirniki za potrebno usklajevanje podatkov o nabavni vrednosti. Podatki o popravkih vrednosti pa praviloma sploh niso razvidni iz registra osnovnih sredstev in torej njihovo usklajevanje z ustreznimi podatki v finančnem knjigovodstvu nikakor ni izvedljivo. Register osnovnih sredstev ne kaže prenatrpati s podatki, ki jih nudijo druge poslovne knjige o osnovnih sredstvih. Menimo, da je dovolj, če za vsako vpisano osnovno sredstvo vsebuje registrsko številko, šifro nomenklature, podatke o dobavitelju, datumu nabave, knjigovodski temeljnici o nabavi, nabavni vrednosti, kakor tudi podatke o odsvojitvi.

0112 Analitični konti osnovnih sredstev

Na analitičnih kontih osnovnih sredstev so posamično in po določenih stvarnih znakih prikazane spremembe na osnovnih sredstvih. V klasičnem knjigovodstvu imajo analitični konti obliko kartic, celotnost vseh kontov osnovnih sredstev pa sestavlja v formalnem pogledu knjigovodsko kartoteko osnovnih sredstev. V sistemu kopirnega kartotečnega knjigovodstva poteka knjiženje na analitičnih kontih istočasno s knjiženjem na dnevniku, in sicer navadno tako, da se knjiženje vrši na ustreznem kontu, kopira pa na dnevnik. Po svojem bistvu je dnevnik osnovnih sredstev poslovna knjiga, ki po časovnem redu prikazuje vse nastale spremembe na osnovnih sredstvih. Vendar v kopirnem kartotečnem knjigovodstvu dnevnik ne ostaja samo kronološka evidenca. Dnevnik dobiva neke vrste zbiralni značaj, saj združuje podatke, ki so sicer razdrobljeni na velikem številu kontov. Nikakor pa ni nujno, da bi bil zbiralni značaj dnevnika osnovnih sredstev vseobsežen; lahko že pri uporabi dnevnikov začnemo uveljavljati določene stvarne znake, ki jih nato pri kontih le še bolj podrobno razčlenjujemo. Ta rešitev je pri dobro organiziranem klasičnem knjigovodstvu celo pravilo. Namesto enega dnevnika osnovnih sredstev se torej pojavlja več dnevnikov, od katerih vsak zajema le povsem določeno vrsto sprememb na osnovnih sredstvih.

V računalniškem knjigovodstvu seveda nimamo več analitičnih kontov v obliki kartic, niti kopirnega knjiženja na dnevnike. Toda v vsebinskem pogledu analitični konti ostanejo. Zato je ne glede na tehnično izvedbo knjigovodstva osnovnih sredstev potrebno, da si nekoliko podrobneje ogledamo razvrščanje analitičnih kontov osnovnih sredstev in spremembe, ki so vknjižene na njih.

Skladno z že obrazloženimi skupinami osnovnih sredstev, razlikujemo tudi:

a) analitične konte osnovnih sredstev v pripravi;
b) analitične konte osnovnih sredstev v uporabi;
c) analitične konte osnovnih sredstev izven uporabe.

Analitične konte osnovnih sredstev v pripravi (pod a) lahko razvrstimo v naslednje podskupine:

aa) analitične konte investicijskega materiala;
ab) analitične konte investicij v teku;
ac) analitične konte drugih osnovnih sredstev.

Analitični konti investicijskega materiala (pod aa) so nastavljeni posebej za vsako vrsto investicijskega materiala. V klasičnem knjigovodstvu investicijskega materiala se konti po svoji obliki ne razlikujejo od kontov materialnega knjigovodstva, saj vsebujejo med drugim podatke o količini in vrednosti investicijskega materiala. Na analitičnih kontih investicijskega materiala so vknjiženi prejemi in oddaje tega materiala, kamor med drugim spadajo tudi preostali deli od izničenih osnovnih sredstev. Knjigovodske listine, na podlagi katerih so vknjižene te spremembe, so v glavnem prejemnice investicijskega materiala in oddajnice investicijskega materiala.

Analitični konti investicij v teku (pod ab) so nastavljeni posebej za vsak objekt v gradnji, opremo v izdelavi ali montaži in podobno. V klasičnem knjigovodstvu investicij v teku se konti po svoji obliki ne razlikujejo od

kontov finančnega knjigovodstva, saj pri njih ni potreben podatek o količini, kajti vsak konto zajema eno samo osnovno sredstvo v gradnji ali izdelavi, niti ni potreben podatek o popravku vrednosti ali neodpisani vrednosti, ker se osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi praviloma še niso začela amortizirati. Na kontih investicij v teku se nabira vrednost posameznega osnovnega sredstva v gradnji ali izdelavi, ki ustreza stopnji njegove dokončanosti. Knjigovodske listine, na podlagi katerih so vknjižene spremembe, so npr. prejemnice osnovnih sredstev (ki še niso usposobljena za uporabo), obračuni stroškov montaže osnovnega sredstva in usposobilnice osnovnega sredstva. Analitični konti drugih nabav osnovnih sredstev (pod ac) so le prehodnega značaja; na njih so vknjižene nabave tistih osnovnih sredstev, ki so že takoj usposobljena za uporabo. Takšna osnovna sredstva pravzaprav niso več prava osnovna sredstva v pripravi ter jih prikazujemo med njimi lahko samo zaradi tega, da bi nam bil vedno dosegljiv podatek, ki dopolnjuje podatke o nabavljenem investicijskem materialu in o nabavljenih še ne usposobljenih osnovnih sredstvih. Pojem nabavljenih osnovnih sredstev se namreč razlikuje od pojma osnovnih sredstev, ki so v istem obračunskem razdobju na novo usposobljena za uporabo. Če preučujemo financiranje investicij v kakem razdobju, nas ne zanimajo osnovna sredstva, ki so tedaj bila usposobljena za uporabo, temveč tista, ki so tedaj povečala zalogo investicijskega materiala, investicije v teku (brez porabljenega investicijskega materiala) in druga nabavljena osnovna sredstva (brez dokončanih investicij v teku). V klasičnem knjigovodstvu drugih nabav osnovnih sredstev so konti podobni kontom v finančnem knjigovodstvu, in s tem tudi kontom investicij v teku, le da vsak zajema po več novo nabavljenih osnovnih sredstev. Knjigovodske listine, na podlagi katerih so vknjižene spremembe, pa so v glavnem prejemnice osnovnega sredstva in usposobilnice osnovnega sredstva, ki so sestavljene istočasno.

Analitične konte osnovnih sredstev v uporabi (pod b), lahko razvrstimo v naslednje podskupine:

ba) analitične konte zemljišč;
bb) analitične konte zgradb;
bc) analitične konte opreme;
bč) analitične konte dolgoletnih nasadov;
bd) analitične konte osnovne črede.

Vsako osnovno sredstvo ima svoj poseben analitični konto. Na njem so med drugim razvidni podatki o njegovi nabavni vrednosti, popravku vrednosti in neodpisani vrednosti. Zato se tudi analitični konti osnovnih sredstev v uporabi v klasičnem knjigovodstvu po obliki razlikujejo od doslej obravnavanih analitičnih kontov. Kadar govorimo o analitičnih kontih osnovnih sredstev, imamo navadno pred očmi ravno analitične konte osnovnih sredstev v uporabi v pravkar obravnavanem smislu. Na njih vknjižujemo zlasti na podlagi naslednjih knjigovodskih listin: usposobilnic osnovnega sredstva, odpravnic osnovnega sredstva (v primeru prodaje ali brezplačne oddaje) in izničnic osnovnega sredstva. Podatki o letnih popravkih vrednosti so pa vidni iz obračuna popravkov vrednosti ali obračuna amortizacije, o čemer bo govor kasneje. Prav tako so podatki v zvezi z letno revalorizacijo osnovnih sredstev vidni iz posebnih obračunov.

Takšne analitične konte osnovnih sredstev v uporabi pozna vsaka organizacija združenega dela. V dobro organiziranem knjigovodstvu pa so neizbežni še:

bx) analitični konti nahajališč osnovnih sredstev v uporabi.

Vsak analitični konto v tem primeru zajema osnovna sredstva, ki so na posameznem stroškovnem mestu. Tudi po stroškovnih mestih je namreč koristno spremljati nabavno in neodpisano vrednost osnovnih sredstev. Vendar je s tega novega vidika zanimiva le vsota nabavnih vrednosti in vsota neodpisanih vrednosti osnovnih sredstev, ki so na posameznem stroškovnem mestu, ne pa več nabavna vrednost in neodpisana vrednost vsakega posameznega osnovnega sredstva posebej. Neodpisana vrednost osnovnih sredstev v okviru posameznega stroškovnega mesta se seveda spreminja zaradi vsakoletnih popravkov vrednosti, toda že spet povsem zadošča poznati vsoto teh popravkov, ki je v zvezi z osnovnimi sredstvi na posameznem stroškovnem mestu.

Iz analitičnih kontov nahajališč osnovnih sredstev v uporabi so torej vidni premiki teh osnovnih sredstev. Zaradi poenostavitve lahko vzamemo, da je s tistim trenutkom, ko je posamezno osnovno sredstvo usposobljeno za uporabo, tudi dejansko že v uporabi in da je zanj obremenjeno določeno stroškovno mesto. To pomeni, da se istočasno z usposobilnico osnovnega sredstva pojavlja tudi prva prenosnica osnovnega sredstva, ki je začetna knjigovodska listina za vknjižbo v knjigovodstvu nahajališč osnovnih sredstev v uporabi. Vse kasnejše spremembe nahajališč so povezane z izstavljanjem novih prenosnic osnovnega sredstva, kar pomeni, da vsaka takšna knjigovodska listina daje podlago za razknjižbo na enem analitičnem kontu nahajališč osnovnih sredstev in za vknjižbo na drugem analitičnem kontu. Šele izločilnica osnovnega sredstva povzroča zgolj razknjižbo na posameznem analitičnem kontu tega posebnega knjigovodstva brez hkratne vknjižbe na drugem analitičnem kontu.

Analitične konte osnovnih sredstev izven uporabe (pod c) lahko seveda spet razčlenimo na podskupine, ki smo jih navedli pod ba) do bd). Brez dvoma pa je spet zelo pomembno vzpostaviti posebne

cx) analitične konte nahajališč osnovnih sredstev izven uporabe.

Vidimo, da so poslovne knjige osnovnih sredstev lahko precej razvejane in da ne sestoje samo iz individualnih kontov za vsako osnovno sredstvo posebej. Razvejanost teh poslovnih knjig zahteva več dela, zato pa tudi zelo hitro omogoča najrazličnejše podatke o osnovnih sredstvih, ki sicer sploh ne bi bili dosegljivi ali pa bi bili dosegljivi le z znatno zamudo.

012 Stroški v zvezi z osnovnimi sredstvi

0120 Vrste stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi

Po najbolj splošni opredelitvi so stroški cenovni izraz potroškov prvin poslovnega procesa. Toda stroški, ki se pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi, niso izključno cenovni izraz potroškov osnovnih sredstev.

Najbolj značilen strošek, ki nastaja v zvezi z osnovnimi sredstvi, je amortizacija; ta strošek bi lahko opredelili kot cenovni izraz potroška samih osnovnih sredstev. Za uporabo usposobljena osnovna sredstva se namreč fizično izrabljajo in fizično starajo, zaradi česar se zmanjšuje njihova vrednost, ki prehaja na proizvode kot amortizacija; na ta strošek pa lahko vpliva tudi tehnično in gospodarsko staranje osnovnih sredstev. Obračunavanje amortizacije osnovnih sredstev je ena izmed nalog knjigovodstva osnovnih sredstev. To obračunavanje je po svoji vsebini obdelovanje podatkov o osnovnih sredstvih, to obdelovanje pa hkrati ustvarja nove podatke, in sicer ne samo podatke o amortizaciji, temveč tudi podatke o popravku vrednosti osnovnih sredstev.

Takšnega značaja nimajo drugi stroški, ki se pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi. Pri tem so mišljeni npr.:

a) stroški investicijskega in tekočega vzdrževanja osnovnih sredstev (velikih in malih popravil);

b) premija za zavarovanje osnovnih sredstev;

c) obresti od kreditov, kolikor zadevajo osnovna sredstva.

Ti stroški niso cenovni izraz potroškov samih osnovnih sredstev, temveč prej cenovni izraz potroškov nekih storitev, ki so usmerjene k osnovnim sredstvom. Izvirno obračunavanje tovrstnih stroškov ne spada med naloge knjigovodstva osnovnih sredstev, temveč med naloge knjigovodstva storitev kot prvin po naši zamisli, v praksi pa največkrat kar med naloge finančnega knjigovodstva. Pač pa knjigovodstvo osnovnih sredstev izven že obravnavanih poslovnih knjig razčlenjuje podatke o teh stroških po posameznih osnovnih sredstvih ali njihovih skupinah, s katerimi so povezani. S takšno obdelavo ustvarja nove podatke, ki so pomembni v celoti stroškovnega knjigovodstva, zlasti pa pri obračunu uspeha posameznih organizacijskih enot. Ti stroški ne vplivajo na prvotno nabavno ali na vsakokratno neodpisano vrednost osnovnih sredstev. Drugače je s tako imenovanimi stroški adaptacij osnovnih sredstev, ki jih je treba razlikovati od stroškov investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev. Vendar se v tem primeru bivše za uporabo usposobljeno osnovno sredstvo spreminja ponovno v osnovno sredstvo, ki je v gradnji ali izdelavi, in veljajo zanj v načelu iste posebnosti, kot smo jih obravnavali pri priskrbi osnovnih sredstev.

0121 Amortizacija osnovnih sredstev v sklopu celotnega knjigovodstva

Za uporabo usposobljena osnovna sredstva imajo razen pri zemljišču omejeno življenjsko dobo, v kateri lahko nastopajo s svojo funkcijo. Zaradi fizične obrabe in fizičnega staranja izgubljajo svojo uporabnost, zaradi tehničnega in gospodarskega staranja pa svojo koristnost ne glede na uporabnost. Vse to povzroča zmanjševanje vrednosti osnovnih sredstev, dokler ob koncu svoje življenjske dobe ne izgubijo svoje celotne vrednosti, oziroma jo ohranijo le v vrednosti preostalega materiala. Vrednost, ki jo v teku svoje življenjske dobe izgubljajo osnovna sredstva, z vidika organizacije združenega dela praviloma ni izgubljena. Ta vrednost le prehaja na proizvode, ob prodaji in plačilu proizvodov pa se pojavlja v denarni obliki in omogoča ponovno nabavo osnovnih sredstev.

Amortizacija kot strošek je le eden izmed vidikov celotnega procesa amortiziranja, ki smo ga opisali zgoraj. Zmanjševanju vrednosti osnovnih sredstev ustrezajo amortizacijski odpisi ali popravki vrednosti osnovnih sredstev, prenašanju te vrednosti na nastajajoče proizvode ustreza strošek amortizacije, prodaji in plačilu proizvodov pa pojav amortizacijskih sredstev. Seveda v gospodarski praksi vsi ti trije vidiki procesa amortiziranja niso časovno usklajeni, včasih celo kateri izmed njih manjka, vse to pa ne more zanikati zgoraj opisane načelne povezave.

Za knjigovodstvo osnovnih sredstev sta zanimiva le prva dva vidika procesa amortiziranja, kajti iz tega knjigovodstva smo izločili denarna sredstva osnovnih sredstev.

Na drugem mestu[3] smo že nakazali nekatere teoretske in metodološke vidike obračuna amortizacije. Vemo, da je amortizacija v načelu lahko obračunana funkcionalno ali časovno. Letni znesek časovno obračunane amortizacijo dobimo, če z amortizacijsko stopnjo pomnožimo amortizacijsko osnovo. Gledano spet povsem teoretično, ni nujno, da bi bila amortizacijska stopnja pri posameznem osnovnem sredstvu vedno enaka. Niti ni to nujno za njegovo amortizacijsko osnovo. Končno tudi ni nujno, da bi bila amortizacijska osnova vedno istovetna z dejansko ali ocenjeno nabavno vrednostjo posameznega osnovnega sredstva.

Ne nameravamo se spet spuščati v podrobnejšo tehniko najrazličnejših teoretično možnih metod obračuna amortizacije. V preteklosti ni bila omogočena povsem svobodna izbira med raznimi metodami obračuna amortizacije. Sedaj so pa predpisane le najmanjše amortizacijske stopnje, in sicer po tako imenovanih amortizacijskih skupinah osnovnih sredstev, ne pa individualno za vsako vrsto osnovnega sredstva posebej. Amortizacijska osnova je pri tem enaka dejanski ali ocenjeni nabavni vrednosti; izjemo od tega pravila najdemo pri osnovni čredi, kjer je amortizacijska osnova opredeljena z razliko med nabavno in klavno vrednostjo.

Ko knjigovodstvo osnovnih sredstev obračunava amortizacijo, ne ugotavlja samo tovrstni strošek, temveč tudi popravek vrednosti osnovnih sredstev za isto obračunsko razdobje. Toda v razmerju med popravkom vrednosti osnovnih sredstev in amortizacijo lahko zaznamujemo pri nas naslednje posebnosti:

a) nekatera osnovna sredstva v uporabi in izven uporabe se vrednostno ne odpisujejo in od njih tudi ni obračunana amortizacija kot strošek; takšna so zemljišča;

b) nekatera osnovna sredstva v uporabi in izven uporabe se vrednostno odpisujejo, vendar od njih ni obračunana amortizacija kot strošek; takšni so npr. suhi in plavajoči doki, operativne obale in lukobrani, tuneli itd.;

c) od posameznih osnovnih sredstev v uporabi in izven uporabe se obračunava amortizacija tudi še takrat, ko so že popolnoma vrednostno odpisana, če le imajo druga osnovna sredstva iste amortizacijske skupine neodpisano vrednost; popravek vrednosti, ki ustreza obračunani amortizaciji, pri njih ni mogoč, zato pa je izveden pri drugih osnovnih sredstvih iste amortizacijske skupine.

Iz navedbe pod b) sledi, da v nekaterih izjemnih primerih obračun amortizacije kot stroška ne bo istoveten z obračunom letnih popravkov vrednosti osnovnih sredstev.

[3] I. Turk: Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela. Moderna organizacija, Kranj 1979, str. 50 in dalje.

Iz navedbe pod c) sledi, da je treba individualno obračunane letne popravke vrednosti osnovnih sredstev v nekaterih primerih povečati še za letno obračunano amortizacijo tistih osnovnih sredstev iste amortizacijske skupine, ki sicer nimajo več neodpisane vrednosti.

Knjigovodska listina, ki služi kot podlaga za knjiženje amortizacije, se imenuje **obračun amortizacije.** Obračun amortizacije sestavlja knjigovodstvo osnovnih sredstev in v njem upošteva vse spremembe pri osnovnih sredstvih, ki so usposobljena za uporabo, od prvega dne naslednjega meseca. Pri tem je ločeno navedena amortizacija po minimalnih stopnjah in povečana amortizacija, ki pa ne sme skrivati akumulacije. Knjigovodska listina, ki služi kot podlaga za knjiženje letnih popravkov vrednosti osnovnih sredstev, je pa **obračun popravkov vrednosti,** tj. obračun amortizacije, dopolnjen s podatki v smislu navedbe pod b) in spremenjen v smislu navedbe pod c).

V že obravnavanih poslovnih knjigah o osnovnih sredstvih ne vpisujemo nobenih podatkov o obračunani amortizaciji kot strošku, temveč le podatke o letnih popravkih vrednosti osnovnih sredstev. Nas pa sedaj zaradi povezave knjigovodstva osnovnih sredstev z drugimi analitičnimi knjigovodstvi bolj zanima amortizacija kot sam popravek vrednosti osnovnih sredstev. V tej zvezi je koristno, če že na tem mestu osvetlimo razlike med:

a) dejansko amortizacijo,
b) ocenjeno amortizacijo in
c) standardno amortizacijo.

Razlike izhajajo iz samih opredelitev dejanskih, ocenjenih in standardnih stroškov. Dejanski stroški so tisti, ki se v danem znesku v preučevanem razdobju resnično pojavijo. Ker so po opredelitvi cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, bi jih lahko načelno izrazili tudi z obrazcem:

dejanski stroški = dejanski potroški × dejanska cena

Ocenjeni stroški so tisti, ki jih glede na poprečje preteklih dejanskih stroškov in nove razmere lahko pričakujemo. V načelu bi jih lahko izrazili z obrazcem:

ocenjeni stroški = ocenjeni potroški × ocenjena cena

Toda o ocenjenih stroških moremo govoriti tudi v primeru, ko se pri posameznem somnožitelju pojavljajo še dejanski zneski, npr. če ocenjene potroške pomnožimo z dejansko ceno ali dejanske potroške z ocenjeno ceno.

Standardni stroški so končno tisti, ki so v danem znesku teoretično upravičeni. Ne zanima nas več poprečje dejanskih stroškov in njihovo prilagajanje, temveč izhajamo iz standardov. V načelu bi lahko postavili naslednji obrazec:

standardni stroški = standardni potroški × standardne cene.

Brž ko upoštevamo, da potroški osnovnih sredstev niso neposredno merljivi, temveč jih ocenjujemo glede na njihovo fizično obrabo, fizično staranje, tehnično staranje in gospodarsko staranje, dospemo sicer do sklepa, da je o amortizaciji mogoče govoriti le kot o ocenjenem strošku. Res ocenjene potroške pomnožimo največkrat z dejansko nabavno vrednostjo osnovnih sredstev, če zaradi revalorizacije nimamo opraviti z oce-

njeno; to nas pa ne bi smelo odvračati od razumevanja amortizacije kot ocenjenega stroška, medtem ko prvi hip ne bi videli nobene razlike med ocenjeno in dejansko amortizacijo. Brž ko se poglobimo v bistvo razlike med ocenjenimi in dejanskimi stroški, pa utegnemo odkriti tudi razlike med ocenjeno in dejansko amortizacijo. Vzemimo, da je ocenjena amortizacija zasnovana na realno ocenjenih potroških in realno ocenjenih nabavnih vrednostih osnovnih sredstev. Toda mnoge organizacije združenega dela ne glede na dobro poznane življenjske dobe osnovnih sredstev in s tem njihove amortizacijske stopnje želijo amortizirati svoja osnovna sredstva po večjih amortizacijskih stopnjah, da bi hitreje prišle do prvotno vloženih denarnih sredstev. V takšnem primeru bi bila dejanska amortizacija večja od ocenjene in bi skrivala akumulacijo, kar pa ni dopustno. Če bi nasprotno kaka organizacija združenega dela zaradi pričakovanega slabega poslovnega izida obračunala amortizacijo po manjših amortizacijskih stopnjah, kot bi bile tiste, ki bi upoštevale normalno življenjsko dobo osnovnih sredstev, bi imela seveda manjšo dejansko amortizacijo od ocenjene; s tem pa še vedno ne bi nujno kršile predpisa o najmanjših amortizacijskih stopnjah, saj so morda dejanske amortizacijske stopnje še vedno večje od predpisanih, čeprav manjše od realno postavljenih. Po drugi strani moremo najti razlike tudi v amortizacijskih osnovah, od katerih uporabljamo izbrane amortizacijske stopnje. Če revalorizacija osnovnih sredstev ni izvedena, ali ni izvedena v zadostnem obsegu, je povsem očitno, da knjigovodsko prikazana vrednost, od katere je ugotovljena dejanska amortizacija, ni več enaka realno ocenjeni vrednosti, ki bi jo ob sicer nespremenjenih okoliščinah morali upoštevati pri ocenjeni amortizaciji.

Do pojma standardne amortizacije pa pridemo, če delovanje osnovnih sredstev povezujemo z ustvarjenimi poslovnimi učinki. Pravzaprav morajo biti stroški že po svoji izhodiščni opredelitvi povezani z ustvarjanjem določenega učinka in ne smejo presegati določenega zneska pri prizadevanju po ustvarjanju tega učinka; vse ostalo so odhodki. Res pa je takšna opredelitev stroškov dosledno izpeljana le pri standardnih stroških, medtem ko se pri dejanskih, a tudi pri ocenjenih stroških še vedno utegnejo skrivati kake nesmotrnosti. Naše organizacije združenega dela npr. obravnavajo kot strošek tudi amortizacijo tistih osnovnih sredstev, ki sploh niso več v uporabi, čeprav so še vedno uporabljiva. Ker torej ne pripomorejo k nikakršnim poslovnim učinkom, njihove amortizacije ne bi mogli šteti kot strošek, temveč le kot odhodek. Če torej ugotavljamo standardno amortizacijo pri danih osnovnih sredstvih, moramo najprej razdeliti osnovna sredstva na tista, ki so v uporabi, in na tista, ki niso; standardna amortizacija bi nato bila obračunana le od tistih, ki so v uporabi. Toda osnovna sredstva, ki so v uporabi, morda še vedno niso v uporabi takšen čas, ki bi štel kot standarden. Če je zmogljivost osnovnih sredstev skromno izrabljena, bi kazalo pri izračunu standardne amortizacije danih osnovnih sredstev spet razlikovati izrabljeni čas od neizrabljenega; standardna amortizacija bi bila nato obračunana le v sorazmerju z izrabljenim časom. Kot vidimo, že te bežno skicirane zamisli navajajo na jasno razlikovanje med standardno amortizacijo po tej strani in ocenjeno ali dejansko amortizacijo po drugi strani. Medtem ko nas pri ocenjeni ali dejanski amortizaciji v prvi vrsti zanimajo dana osnovna sredstva in njihova življenjska doba, moramo nasloniti izračun standardne

amortizacije na analizo proizvodnje in izrabo zmogljivosti osnovnih sredstev.

Ne glede na to, ali obračunavamo amortizacijo kot dejanski, ocenjeni ali standardni strošek, jo je treba razčlenjevati po stroškovnih mestih. Le v takšnem primeru lahko dobivamo iz knjigovodstva osnovnih sredstev vse potrebne podatke za kasnejši obračun stroškov po stroškovnih mestih. Zahteva po razčlenjevanju amortizacije ne bo težko uresničljiva, če le obstajajo posebni analitični konti nahajališč osnovnih sredstev. V primeru, da je amortizacija kakega osnovnega sredstva neposreden strošek določenega stroškovnega nosilca, je pa seveda potrebno pri obračunih posebej upoštevati še to dejstvo, kajti le tedaj lahko pričakujemo iz knjigovodstva osnovnih sredstev tudi podatke za kasnejši podroben obračun stroškov po stroškovnih nosilcih.

0122 Drugi stroški v zvezi z osnovnimi sredstvi

Kot smo že omenili, se stroški investicijskega in tekočega vzdrževanja osnovnih sredstev, premije za zavarovanje osnovnih sredstev in obresti od kreditov, kolikor zadevajo osnovna sredstva, ne obračunavajo izvirno v samem knjigovodstvu osnovnih sredstev. Tu jih je treba le razčleniti, če ta razčlemba še ni bila opravljena na izvirnih knjigovodskih listinah.

Tako investicijsko kot tekoče vzdrževanje ohranja usposobljenost osnovnega sredstva za uporabo, ne spreminja pa njegove prvotne funkcije. Toda medtem ko se investicijsko vzdrževanje (velika popravila) pri posameznem osnovnem sredstvu praviloma pojavlja v časovnih presledkih, daljših od leta dni, in zajema zamenjavo bistvenih delov konstrukcije, se tekoče vzdrževanje (mala popravila) pri posameznem osnovnem sredstvu pojavlja v časovnih presledkih, krajših od leta dni, in le delno zajema zamenjavo pomembnejših sestavin konstrukcije.

Podobno kot pri amortizaciji lahko tudi sedaj razlikujemo:

a) dejanske stroške vzdrževanja osnovnih sredstev;
b) ocenjene stroške vzdrževanja osnovnih sredstev;
c) standardne stroške vzdrževanja osnovnih sredstev.

Zanimivo je, da v gospodarski praksi navadno vračunajo **dejanske** stroške **tekočega** vzdrževanja, ki so sestavni del splošnih stroškov na posameznem stroškovnem mestu in sploh niso razčlenjeni po posameznih osnovnih sredstvih. Po drugi strani pa vračunajo **ocenjene** stroške **investicijskega** vzdrževanja, s katerimi prek kontov časovnih razmejitev pokrivajo dejanske stroške investicijskega vzdrževanja; ocenjeni stroški investicijskega vzdrževanja so izračunani kar po poprečnem koeficientu od nabavne vrednosti vseh osnovnih sredstev.

Pri analizi delovanja posameznega osnovnega sredstva so mnogokrat neizbežni podatki o njegovih dejanskih stroških vzdrževanja. Zato je že v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev treba poskrbeti, da so natančno poznani vsaj dejanski stroški njegovega investicijskega vzdrževanja in celo vknjiženi na njegovem analitičnem kontu. Nekoliko težje je izpeljati takšno zahtevo pri dejanskih stroških tekočega vzdrževanja, ki so sestavljeni stroški in na podlagi izvirnih knjigovodskih listin poznani le po stroškovnih mestih. Toda če se pojavi potreba, je tudi te mogoče v okviru

posameznega stroškovnega mesta razdeliti na tamkajšnja osnovna sredstva, čeprav npr. le sorazmerno z njihovo nabavno vrednostjo.

Če bi organizacija združenega dela vračunala dejanske stroške investicijskega vzdrževanja, bi ob že omenjenem razčlenjevanju razpolagala tudi z natančnimi podatki o tem, v kolikšni meri bremenijo posamezno stroškovno mesto. Toda ti stroški se ne pojavljajo enakomerno vse leto, niti enakomerno pri vseh osnovnih sredstvih. Da ne bi izmaličili stroškov, ki odpadejo na stroškovne nosilce v različnih razlomkih letnega razdobja, jih vračuna v ocenjenem znesku. Ta znesek nato razčlenjuje po stroškovnih mestih sorazmerno z nabavno vrednostjo tamkajšnjih osnovnih sredstev. Pri takšnem razčlenjevanju ocenjenih stroškov investicijskega vzdrževanja upoštevamo le vzajemnost (solidarnost) stroškovnih mest, ne pa tudi vzročnosti. Zato ne kaže povsem zanemariti zamisli, da bi ocenjene stroške investicijskega vzdrževanja mogli razčleniti tudi v sorazmerju z dejansko nastalimi stroški, ki so poznani ne samo po stroškovnih mestih, temveč tudi po posameznih osnovnih sredstvih.

Že iz dosedanjih razglabljanj razberemo, da so ocenjeni stroški investicijskega vzdrževanja tisti, ki jih izračunamo na podlagi poprečnega koeficienta od nabavne vrednosti osnovnih sredstev, medtem ko so dejanski stroški investicijskega vzdrževanja tisti, ki se resnično pojavijo. O standardnih stroških investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev pa bi spet lahko govorili šele potem, ko bi iz izračuna izločili vsa osnovna sredstva, ki niso v uporabi, pri tistih, ki so v uporabi, pa izločili vse nesmotrnosti tako pri njihovem delovanju kot tudi pri izvajanju investicijskih popravil.

Končno moremo dejanske, ocenjene in standardne zneske razlikovati še pri stroških za zavarovanje osnovnih sredstev in obresti od kreditov za osnovna sredstva. Kadar jih razčlenjujemo po stroškovnih mestih, ne moremo mimo podatkov iz knjigovodstva osnovnih sredstev. Le v nekaterih primerih jih lahko neposredno povezujemo s posameznimi osnovnimi sredstvi, večinoma pa jih je treba razčlenjevati sorazmerno z neodpisano vrednostjo tistih osnovnih sredstev, ki so v okviru obravnavanih stroškovnih mest.

013 Knjigovodstvo osnovnih sredstev v sklopu celotnega knjigovodstva

Knjigovodstvo osnovnih sredstev je del celotnega knjigovodstva. Medtem ko celotno knjigovodstvo zajema celotno poslovanje organizacije združenega dela, ki vpliva na stanje njenih sredstev, obveznosti do virov sredstev, na pojav prihodkov in odhodkov, je knjigovodstvo osnovnih sredstev omejeno na osnovna sredstva in stroške, ki so povezani z njimi, a tudi na slednje le v določenih smereh. To pomeni, da mora biti knjigovodstvo osnovnih sredstev kot analitično knjigovodstvo nujno povezano z drugimi deli celotnega knjigovodstva, in sicer:

a) s sintetičnim finančnim knjigovodstvom;
b) z analitičnim knjigovodstvom ustvarjanja učinkov (proizvodnje).

Ta povezava je podana zlasti z različnimi knjigovodskimi poročili, ki jih knjigovodstvo osnovnih sredstev sestavlja in dostavlja drugim delom celotnega knjigovodstva. S knjigovodskimi poročili, ki v sistematični

obliki povzemajo določene podatke iz poslovnih knjig, je pravzaprav izčrpana zadnja sestavina iz opredelitve knjigovodstva, tj. dejavnosti, ki se ukvarja z zbiranjem, urejevanjem, začetnim obdelovanjem in prikazovanjem vrednostnih podatkov. S knjigovodskimi poročili namreč prikazujemo podatke ali informacije. Vendar nas na tem mestu ne zanimajo vsa knjigovodska poročila, ki jih sestavlja knjigovodstvo osnovnih sredstev. Ne zanimajo nas npr. knjigovodska poročila za potrebe organov upravljanja, ki zajemajo informacije, temveč le tista, s katerimi je knjigovodstvo osnovnih sredstev povezano z drugimi deli celotnega knjigovodstva in zajemajo podatke. Ker knjigovodstvo osnovnih sredstev kot analitično knjigovodstvo podrobno obravnava vsako spremembo osnovnih sredstev, nikakor ne obstaja potreba po takšni obravnavi sprememb v sintetičnem finančnem knjigovodstvu. Povsem zadošča, če knjigovodstvo osnovnih sredstev po preteku krajšega časovnega razdobja sporoči finančnemu knjigovodstvu vsoto nastalih sprememb. Takšno knjigovodsko poročilo, ki je dejansko **zbirnik** v knjigovodstvu osnovnih sredstev opravljenih vknjižb, se uporablja nato kot podlaga za vknjižbe v finančnem knjigovodstvu. Če pa finančno knjigovodstvo navkljub obstoju knjigovodstva osnovnih sredstev vknjižuje določene podatke o osnovnih sredstvih posamično, npr. podatke o na novo nabavljenih ali odsvojenih osnovnih sredstvih, potem je takšen zbirnik koristen pri usklajevanju prometa in stanja v obeh knjigovodstvih.

Drugačen značaj ima povezava knjigovodstva osnovnih sredstev s knjigovodstvom ustvarjanja učinkov. Sedaj nimamo več opravka s posredovanjem podatkov o samih osnovnih sredstvih, temveč o stroških, ki se pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi. Knjigovodstvo osnovnih sredstev daje podatke o razdelitvi teh stroškov po posameznih stroškovnih mestih, s čimer je v okviru knjigovodstva ustvarjanja učinkov s te strani omogočen natančen obračun stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih, a tudi ugotovitev poslovnega izida po posameznih organizacijskih enotah. Poročilo, ki ga v tem smislu sestavlja knjigovodstvo osnovnih sredstev, lahko preprosto imenujemo **razdelilnik.** Razdelilnik torej ne sintetizira podatkov iz analitičnih kontov osnovnih sredstev, temveč podatke o stroških v zvezi z osnovnimi sredstvi razdeljuje po zahtevanih vidikih, čeprav sami stroški takrat še niso ali pa sploh nikoli ne bodo vpisani v analitične konte osnovnih sredstev. Omenili smo že, da se stroški v zvezi z osnovnimi sredstvi, razen amortizacije, ne obračunavajo izvirno v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev, temveč v okviru knjigovodstva storitev kot prvin ali poenostavljeno finančnega knjigovodstva. Knjigovodstvo osnovnih sredstev le posreduje njihovo razdeljevanje, ker neposredno razpolaga s podlago za izvedbo te naloge.

02 Računovodsko načrtovanje stvari iz osnovnih sredstev

020 Problemi računovodskega načrtovanja osnovnih sredstev

Do sedaj smo se podrobneje zadrževali pri knjigovodstvu osnovnih sredstev. Toda že v začetku smo nakazali, da računovodstvo osnovnih sredstev obsega več kot zgolj knjigovodstvo osnovnih sredstev. Da bi torej

spoznali računovodstvo osnovnih sredstev v celoti, se moramo nekoliko seznaniti še z drugimi dejavnostmi iz njegovega okvira. Tako pridemo do računovodskega načrtovanja osnovnih sredstev in njihovih stroškov.

Ni si mogoče zamisliti poslovanja sodobne organizacije združenega dela brez načrtovanja. Predmet načrtovanja so med drugim tudi osnovna sredstva in njihovi stroški. Pojavlja se pa vprašanje, v kakšni meri je mogoče načrtovanje uvrstiti v okvir računovodstva osnovnih sredstev, oziroma v kakšni meri je udeleženo pri njem.

Če govorimo o načrtovanju osnovnih sredstev, mislimo pri tem zlasti na prihodnje spremembe osnovnih sredstev kot funkcionalne celote, tj. na njihovo prihodnjo priskrbo in odsvojitev, na njihovo usposobljenost in uporabo. Očitno se pri takšnem načrtovanju pojavljajo v prvi vrsti vprašanja tehničnega in tehnološkega značaja. Načrtovanje nabave osnovnih sredstev, prodaje, brezplačne oddaje ali izničenja (razhodovanja) osnovnih sredstev je vsekakor tesno povezano z načrtovanjem same proizvodnje. Isto velja za usklajevanje zmogljivosti in načrtovanje izrabe zmogljivosti osnovnih sredstev. Toda nikakršno količinsko načrtovanje ni popolno brez spremljajočega vrednostnega načrtovanja; pri njem dobijo predvidene količinske spremembe svoj vrednostni odraz. Pri njem se šele pojavljajo osnovna sredstva kot vrednosti. Takšno načrtovanje osnovnih sredstev spada v področje računovodstva osnovnih sredstev. Računovodstvo osnovnih sredstev je torej z njim soudeleženo pri celotnem procesu načrtovanja osnovnih sredstev. Nikakor pa ni mogoče računovodskega načrtovanja istovetiti s finančnim načrtovanjem ali načrtovanjem financiranja. Pri slednjem moramo namreč z vsemi spremembami osnovnih sredstev povezovati spremembe denarnih sredstev; za nakup osnovnih sredstev moramo npr. imeti na razpolago potrebna denarna sredstva, pri prodaji osnovnih sredstev pa npr. pridemo do njih. Takšno načrtovanje v zvezi z osnovnimi sredstvi ne spada več v področje računovodstva osnovnih sredstev.

Vrednostne spremembe in z njimi potreba po računovodskem načrtovanju se ne pojavljajo samo pri spremembah osnovnih sredstev kot funkcionalne celote. Omenili smo že, da za uporabo usposobljena osnovna sredstva polagoma izgubljajo svojo prvotno vrednost. Proces amortiziranja se izraža v pojavu popravkov vrednosti osnovnih sredstev. V tem smislu je računovodsko načrtovanje skoraj povsem neodvisno od količinskega načrtovanja; izjema nastopi le tedaj, kadar imamo opravka s funkcionalnim amortiziranjem in je od stopnje obremenitve osnovnih sredstev odvisen znesek njihovega letnega popravka vrednosti. Pri takšnem računovodskem načrtovanju osnovnih sredstev je torej računovodstvo osnovnih sredstev precej neodvisno. Vendar se, kljub že poznanim možnostim odmika, načrtovanje prihodnjih popravkov vrednosti osnovnih sredstev v praksi pojavlja kot načrtovanje amortizacije. Namesto z računovodskim načrtovanjem osnovnih sredstev imamo opravka z načrtovanjem stroškov, ki so povezani z osnovnimi sredstvi.

021 Načrtovanje stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi

Najpomembnejši strošek, ki se pojavlja v zvezi z osnovnimi sredstvi, je amortizacija. Vsaka organizacija združenega dela mora sestaviti letni predračun amortizacije in ga predložiti tudi Službi družbenega knjigovodstva. V njem izhaja iz začetnega stanja osnovnih sredstev ne da bi upoštevala predvidene spremembe v letu, prikazuje pa posebej zneske, ki upoštevajo predpisane najmanjše stopnje amortizacije, in posebej zneske, ki upoštevajo že povečane stopnje. Po drugi strani v njem ne upošteva nahajališč osnovnih sredstev.

Menimo, da bi moral biti predračun amortizacije za potrebe same organizacije združenega dela sestavljen drugače. Predvsem ne zadošča predračun, ki bi upošteval le njo kot celoto, temveč šele predračun amortizacije po njenih stroškovnih mestih. Ne moremo namreč celotnega zneska amortizacije razdeliti po stroškovnih mestih sorazmerno z nabavno vrednostjo tamkajšnjih osnovnih sredstev. Različna osnovna sredstva imajo različne stopnje amortizacije, sestava osnovnih sredstev pa ni na vseh stroškovnih mestih enaka. Predračun amortizacije mora torej upoštevati osnovna sredstva, ki jih dejansko ima posamezno stroškovno mesto; zato ga je mogoče sestaviti le v tesni zvezi s knjigovodstvom osnovnih sredstev. Menimo, da bi v njem morali že vnaprej upoštevati tudi nameravane spremembe v teku leta. Če npr. namerava organizacija združenega dela v naslednjih mesecih kupiti kaka nova osnovna sredstva ali odsvojiti stara, naj to navede tudi pri sestavljanju predračuna amortizacije. Ne vidimo razlogov, zakaj naj bi pri sestavljanju letnega načrta proizvodnje in načrtovanih materialnih stroškov upoštevali predvidene spremembe, pri načrtovani amortizaciji pa ne. Končno naj omenimo še to, da utegne biti predračun amortizacije po najmanjših stopnjah zanimiv za finančno računovodstvo, medtem ko bi moral v stroškovnem računovodstvu imeti večji pomen predračun standardne amortizacije v že nakazanem smislu. Sicer pa je mogoče razlikovati še predračun ocenjene amortizacije od predračuna dejanske amortizacije. V predračunu ocenjene amortizacije bi upoštevali ocenjeno nabavno vrednost osnovnih sredstev ne glede na to, ali je bila revalorizacija že opravljena, kakor tudi takšne amortizacijske stopnje, ki bi bile skladne z ocenjeno življenjsko dobo osnovnih sredstev. V predračunu dejanske amortizacije pa bi upoštevali knjigovodsko izkazano nabavno vrednost osnovnih sredstev in dejansko izbrane amortizacijske stopnje. Ni treba posebej pojasnjevati, da se tako dejanske amortizacijske stopnje kot ocenjene ali standardne lahko bistveno razlikujejo od predpisanih najmanjših.

Načrtovanje stroškov investicijskega vzdrževanja ima v primerjavi z načrtovanjem amortizacije svoje posebnosti, prav tako pa tudi posebnosti v primerjavi z načrtovanjem drugih stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi. Postopek pri načrtovanju je namreč v tem primeru nekoliko drugačen. Načrtovanje stroškov investicijskega vzdrževanja ne poteka izključno v okviru računovodstva osnovnih sredstev. Začne se po posameznih stroškovnih mestih in organizacijskih enotah, ki morajo sestaviti načrt investicijskega vzdrževanja, v zvezi s katerim se nato pojavijo načrtovani stroški investicijskega vzdrževanja, ki so po svojem bistvu ocenjeni stroški. Ob primerjavi vseh načrtovanih stroškov investicijskega vzdrževanja z amortizacijsko osnovo osnovnih sredstev je mogoče dobiti poprečni koeficient, ki velja za organizacijo združenega dela kot ce-

loto. Kot smo že omenili, vračuna stroške investicijskega vzdrževanja praviloma le v skladu s tako dobljenim poprečnim koeficientom in ne po njihovem dejanskem znesku. Pripomniti pa kaže, da tako vračunani letni znesek ni nujno istoveten s prvotno načrtovanim zneskom. Organizacija združenega dela namreč vračunava stroške investicijskega vzdrževanja mesečno, in sicer ne z dvanajstino prvotno načrtovanega zneska, temveč z dvanajstino načrtovanega poprečnega koeficienta, uporabljenega na nabavno vrednost osnovnih sredstev v posameznem mesecu. Če se med letom spremeni prvotno predvidena nabavna vrednost osnovnih sredstev, npr. zaradi nabav ali odsvojitev, ki niso bile upoštevane pri postavljanju poprečnega koeficienta, se s tem spremeni tudi mesečni znesek vračunanih stroškov investicijskega vzdrževanja v primerjavi z dvanajstino prvotno načrtovanega letnega zneska.

Čeprav se načrtovanje stroškov investicijskega vzdrževanja prične po stroškovnih mestih in organizacijskih enotah, ni nujno, da ti stroški v končni stopnji načrtovanja bremenijo stroškovno mesto ali organizacijsko enoto v istem znesku, kot je bil tamkaj predviden. Zaradi načela vzajemnosti (solidarnosti) so v končnem letnem predračunu lahko ti stroški razčlenjeni po stroškovnih mestih in organizacijskih enotah tudi npr. skladno s tamkajšnjo nabavno vrednostjo osnovnih sredstev. Res pa s tem ni dana spodbuda za varčevanje. Kakršnakoli metoda razčlenjevanja teh stroškov je že izbrana pri sestavljanju njihovih predračunov, ne moremo mimo nje pri sestavljanju njihovih obračunov, saj sicer ne bi bila zagotovljena primerljivost načrtovanih velikosti z ostvarjenimi.

Za načrtovanje zavarovalnih premij so potrebni v glavnem le podatki iz knjigovodstva osnovnih sredstev, zato pri njem ni potrebno sodelovanje širšega kroga ljudi. Poleg podatka o neodpisani vrednosti osnovnih sredstev, ki jih je treba zavarovati, je treba poznati le še znesek zavarovalnih premij za posamezne primere. Tako načrtovane stroške je mogoče razdeliti po posameznih stroškovnih mestih glede na neodpisano vrednost tamkajšnjih zavarovanih osnovnih sredstev ali glede na kako drugo podlago, ki je spet najbliža podatkom iz knjigovodstva osnovnih sredstev.

Razdelitev načrtovanih obresti od kreditov, kolikor se nanašajo na osnovna sredstva, je prav tako najlaže izvedljiva v okviru računovodstva osnovnih sredstev, medtem ko je celotni tovrstni strošek izvirno ugotovljen v okviru računovodstva storitev kot prvin ali finančnega računovodstva.

03 Računovodski nadzor stvari iz osnovnih sredstev

030 Temelji računovodskega nadzora osnovnih sredstev

Če govorimo o računovodskem nadzoru osnovnih sredstev, si s tem ne smemo predstavljati evidence o osnovnih sredstvih. Evidenca še zdaleč ni nikak nadzor, čeprav je lahko podlaga za njegovo uresničitev. Pri nadzoru imamo namreč opravka s presojanjem pravilnosti poslovnih procesov in stanj ter z njemu sledečim odpravljanjem ugotovljenih nepravilnosti. Če torej govorimo o nadzoru osnovnih sredstev, si z njim zamišljamo de-

javnost, ki je usmerjena k presojanju pravilnosti gibanja in stanja samih osnovnih sredstev, in dejavnost, ki poskrbi, da so morebitne nepravilnosti pri njih odpravljene. Seveda vsak nadzor osnovnih sredstev še ni računovodski nadzor. Računovodski nadzor je le tisti, ki je povezan s knjigovodskimi listinami in poslovnimi knjigami o osnovnih sredstvih.

Računovodski nadzor osnovnih sredstev poteka potemtakem vzporedno z zbiranjem, urejevanjem, začetnim obdelovanjem in prikazovanjem vrednostnih podatkov o osnovnih sredstvih. Vendar vsak nadzor osnovnih sredstev s pomočjo knjigovodskih podatkov že spet ni kratko malo računovodski nadzor. Na podlagi poročil knjigovodstva osnovnih sredstev lahko izvajajo nadzor tudi npr. organi upravljanja v organizaciji združenega dela ali celo kaki organi izven nje. O računovodskem nadzoru pa govorimo le, kadar ga po svoji funkcionalnosti izvaja sama računovodska služba.

Naloga računovodstva je med drugim sproti nadzirati operativo. Ker je tak nadzor povezan s knjigovodskimi podatki, je povsem razumljivo, odkod načelo ločitve operative od računovodstva, čeprav to načelo v naših razmerah še ni povsem dosledno upoštevano, saj se finančna operativa npr. praviloma združuje z računovodstvom v eno samo službo pod enotnim vodstvom. Računovodstvo osnovnih sredstev je le del celotnega računovodstva. Zato pri njem ne more biti bistvenih odmikov od njegove nadzorstvene naloge. Pač pa je ta stvarno omejena.

Računovodski nadzor osnovnih sredstev se pojavi že v zvezi z njihovo priskrbo in njihovo odsvojitvijo, kjer organizacija združenega dela stopa v stike z zunanjim svetom. Poteka v dveh smereh: v smeri urejenosti in v smeri upravičenosti teh operativnih aktov. Medtem ko ima prva smer nadzora bolj formalen značaj, ima druga smer nadzora vse bolj vsebinski značaj. V prvem primeru se sprašujemo, ali so listine, ki dokazujejo ustrezni poslovni dogodek, popolne, npr. ali obstaja o priskrbi ali o odsvojitvi osnovnega sredstva sklep delavskega sveta; prav tako se sprašujemo, ali so na podlagi teh listin pravilno vknjiženi ustrezni poslovni dogodki. V drugem primeru se nasprotno sprašujemo, ali je ustrezni poslovni dogodek v skladu z gospodarsko-finančnimi predpisi in ali je resničen: prav tako se sprašujemo, ali poslovne knjige pravilno podajajo dejansko stanje.

Znano je, da je treba v primeru, ko pri izničenju osnovnega sredstva ni mogoče pokriti celotne njegove neodpisane vrednosti, razliko pokriti z rezervnim skladom. To je primer, kjer je računovodstvo poklicano, da presoja pravilnost zunanjega gibanja osnovnih sredstev in da tedaj, ko ugotovi nepravilnost, poskrbi za njeno odpravo. Ostane le vprašanje, ali je računovodski nadzor uvrščen izključno v okvir finančnega računovodstva ali nasprotno v okvir računovodstva osnovnih sredstev. Menimo, da je nadzor bolj učinkovit, če se izvaja vzporedno z analitično in ne sintetično evidenco, tj. v okviru računovodstva osnovnih sredstev, ne pa v okviru finančnega računovodstva. S tem pa seveda še ni rečeno, da vodja računovodske službe ne odgovarja za učinkovitost nadzora v pogledu upoštevanja gospodarsko-finančnih predpisov, če se ta nadzor opravlja v okviru računovodstva osnovnih sredstev in ne v okviru finančnega računovodstva.

Dalje se pojavlja računovodski nadzor osnovnih sredstev tudi v zvezi z njihovimi premiki v okviru same organizacije združenega dela. Posebej organizirana evidenca o takih premikih s svoje strani omogoča učinkovit nadzor nad osnovnimi sredstvi in ugotavljanje odgovornih oseb pri

vseh nepravilnostih, ki se pojavijo. Zlasti pride do izraza ta posebnost pri obravnavi popisa osnovnih sredstev.

V normalnih razmerah je popis osnovnih sredstev opravljen ob koncu vsakega leta. Vendar se lahko tudi med letom pojavijo primeri, ki zahtevajo popis osnovnih sredstev. Ne glede na to, ali imamo opravka z rednim ali z izrednim popisom osnovnih sredstev, ga izvede posebna strokovna komisija. Ta v pripravljene popisne liste vnese najdeno stanje osnovnih sredstev na dan popisa, medtem ko knjigovodstvo osnovnih sredstev vnese knjižno stanje. Pri tem se utegnejo pojaviti presežki ali primanjkljaji. Za primanjkljaj je treba obremeniti odgovorno osebo, ki pa je znana le, če je knjigovodstvo osnovnih sredstev primerno organizirano. Odtod tudi njegov pomen za izvedbo nadzora osnovnih sredstev, pa čeprav ta nadzor ni vedno računovodski nadzor, tj. ne poteka samo v okviru računovodstva.

031 Nekaj smeri računovodskega nadzora stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi

Stroški, ki se pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi, so: stroški amortizacije, tekočega in investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev, premij za zavarovanje osnovnih sredstev in obresti od kreditov, ki se nanašajo na osnovna sredstva.

Kot smo že pojasnili, se le stroški amortizacije izvirno obračunavajo v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev. Drugi stroški, ki so zgoraj omenjeni, se izvirno obračunavajo izven knjigovodstva osnovnih sredstev, v njegovem okviru se le razdeljujejo po stroškovnih mestih in organizacijskih enotah ter z manjšimi izjemami pri stroških investicijskega vzdrževanja niti ne vpisujejo v njegove redne poslovne knjige. Zaradi tega tudi računovodski nadzor pri vseh teh stroških nima enakega značaja.

Le računovodski nadzor amortizacije je v celoti izveden v okviru računovodstva osnovnih sredstev. In ne samo to. Računovodski nadzor v tej smeri je celo edino izvedljiv v tem okviru, saj ima le knjigovodstvo osnovnih sredstev vse podrobne podatke o osnovnih sredstvih, ki spadajo v posamezno amortizacijsko skupino. Nadzor nad amortizacijo ima svoja sodila pravilnosti med drugim tudi v predpisih o najmanjših stopnjah amortizacije. Edini problem tega nadzora se poraja iz dejstva, da je amortizacija obračunana prav tako v okviru samega računovodstva osnovnih sredstev.

Računovodski nadzor drugih stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi je v okviru računovodstva osnovnih sredstev zelo omejen, saj je tudi njihova evidenca v tem okviru omejena na razčlenjevanje podatkov, ki so sicer že poznani v knjigovodstvu storitev kot prvin ali finančnem knjigovodstvu.

04 Računovodska analiza stvari iz osnovnih sredstev

040 Temelji računovodske analize osnovnih sedstev

Gospodarska praksa z analizo razume dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem bonitete (ugodnosti) in predlaganjem izboljšav pri poslovanju. Pri analizi osnovnih sredstev si torej želimo ustvariti sodbe o gibanju in stanju osnovnih sredstev ter na podlagi sodb nakazati smeri prihodnje akcije, ki naj bi pospeševala dobre strani, omejevala pa slabe strani iz preteklosti in sedanjosti.

Nikaka analiza in s tem tudi analiza osnovnih sredstev ni mogoča brez ustreznih podatkov. Vendar zbiranje, urejevanje, začetno obdelovanje in prikazovanje teh podatkov še ni analiza, temveč kratko malo evidenca. Analiza se prične šele z analitičnim obdelovanjem podatkov, ob katerem vznikajo posamične sodbe o boniteti (ugodnosti) preučevanih gibanj in stanj, ki jih končno združimo v zaokroženo sodbo. Prav tako postopno vznikajo zamisli o možnostih izboljšav. Dognanja analize morajo biti podana v primerni obliki, kjer nikoli ne smejo izostati obrazložitve v besedah. Niti bonitete preučevanih gibanj in stanj in niti predlogov za izboljšanje te bonitete ni mogoče izraziti samo številčno ali z grafikoni. Analiza je končana šele z besedno obrazložitvijo.

Podatki, ki jih uporabljamo pri analizi osnovnih sredstev, niso vedno knjigovodski podatki. Pri analizi izrabe zmogljivosti osnovnih sredstev moramo npr. uporabljati izključno podatke iz tehnične operativne evidence. Zato ni vsaka analiza osnovnih sredstev njihova računovodska analiza. Toda tudi tista analiza osnovnih sredstev, ki izhaja iz knjigovodskih podatkov, še ni nujno sestavni del računovodstva osnovnih sredstev. Pri analizi podbilance osnovnih sredstev so nam npr. potrebni podatki, s katerimi knjigovodstvo osnovnih sredstev izvirno ne razpolaga, in je potemtakem vprašanje, ali je ne kaže prej uvrščati v okvir finančnega računovodstva kot v okvir računovodstva osnovnih sredstev. Zato se bomo pri nadaljnjih izvajanjih zadržali le pri obravnavanju samih podatkov iz knjigovodstva osnovnih sredstev.

041 Nekaj smeri računovodske analize osnovnih sredstev

Knjigovodske podatke o osnovnih sredstvih moremo prirejati na številne načine. Vendar nas na tem mestu zanimajo le nekateri analitični kazalniki, ki obravnavajo posamična osnovna sredstva in ne njihovo celotnost.

Nabavna vrednost osnovnih sredstev, ki je prikazana v poslovnih knjigah, ni nujno istovetna z njihovo realno ocenjeno nabavno vrednostjo. Pri oblikovanju sodb o osnovnih sredstvih pa bi le bilo koristno poznati razmerje med obema velikostma. Tako pridemo do razpredelnice št. 1.

Neodpisana vrednost osnovnih sredstev, ki je prikazana v poslovnih knjigah, je seveda manjša od njihove nabavne vrednosti; razlika je označena kot popravek vrednosti in ima svoj izvor v amortiziranju (ali odpisovanju pri osnovnih sredstvih, od katerih ni obračunana amortizacija, temveč njihova zmanjšana vrednost vpliva na poslovni sklad). Razmerje med popravkom vrednosti in nabavno vrednostjo osnovnega sredstva

Obračun odmika knjižno prikazane nabavne vrednosti osnovnih sredstev od ocenjene

Stanje na dan ...

Vrsta osnovnega sredstva	Knjižno prikazana nabavna vrednost	Realno ocenjena nabavna vrednost	Razlika	Indeks
1	2	3	4 (2–3)	5 (2 : 3)
Skupaj				

Razpredelnica 1

nam v marsičem nakazuje njegovo izrabljenost. Stopnja odpisanosti posameznega osnovnega sredstva se pa utegne nerealno povečati, ker je zaradi skupinskega amortiziranja znesek amortizacije, ki pripada že povsem odpisanemu drugemu osnovnemu sredstvu iste skupine, izražen kot dodatni popravek vrednosti preučevanega osnovnega sredstva. Prav tako se utegne stopnja odpisanosti posameznega osnovnega sredstva nerealno povečati, ker je pri njem bila uporabljena večja stopnja amortizacije, kot bi ustrezala njegovi normalni življenjski dobi. Zato je koristno začetne navedbe o odpisanosti posameznega osnovnega sredstva dopolniti s spoznanji o odmikih njegovega knjižno prikazanega popravka vrednosti od ocenjenega. Ocenjeni popravek vrednosti na določen dan je pri tem enak ocenjeni amortizaciji od knjižno prikazane nabavne vrednosti danega osnovnega sredstva od začetka njegove uporabe do izbranega dne. Tako pridemo do razpredelnice št. 2.

Obračun stopnje odpisanosti osnovnih sredstev z upoštevanjem knjižno prikazanega in ocenjenega popravka vrednosti

Stanje na dan ...

Vrsta osnovnega sredstva	Knjižno prikazana nabavna vrednost	Knjiženo prikazani popravek vrednosti	Stopnja odpisanosti	Ocenjeni popravek vrednosti	Popravljena stopnja odpisanosti
1	2	3	4 (3 : 2)	5	6 (5 : 2)
Skupaj					

Razpredelnica 2

S knjižno prikazano nabavno vrednostjo osnovnih sredstev pa ni koristno primerjati samo popravka vrednosti, temveč tudi stroške investicijskih popravil. Seveda niso zanimivi po poprečnem koeficientu vračunani stroški, temveč tisti, ki so se pri posameznem osnovnem sredstvu de-

jansko pojavili. Ker se pri njem ne pojavljajo nujno vsako leto v enako občutnem znesku, pridemo do realnejše sodbe o relativni velikosti teh stroškov, če upoštevamo podatke o njih za več let. V takšnem primeru najprej kaže izračunati letno poprečje vračunanih in dejanskih stroškov in ga šele nato primerjati z nabavno vrednostjo obravnavanega osnovnega sredstva. Če je tako izračunani koeficient zelo velik, je treba preučiti vprašanje zamenjave preučevanega osnovnega sredstva. V razpredelnici št. 3 so prikazane podrobnosti izračuna.

Obračun stroškov investicijskega vzdrževanja v primerjavi z nabavno vrednostjo osnovnih sredstev

Razdobje...

Vrsta osnovnega sredstva	Knjižno prikazana nabavna vrednost na dan...	Vračunani stroški investicijskega vzdrževanja po poprečnem koeficientu	Dejanski stroški investicijskega vzdrževanja	Poprečni koeficient	Dejanski koeficient
1	2	3	4	5 (3 : 2)	6 (4 : 2)
Skupaj					

Razpredelnica 3

042 Nekaj smeri računovodske analize stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi

Omenili smo že, da je mogoče razlikovati med dejansko obračunano amortizacijo, ocenjeno amortizacijo in standardno amortizacijo. Potemtakem naj bi tudi računovodstvo osnovnih sredstev pripravilo vsaj pri pomembnejših osnovnih sredstvih razčlembo odmikov dejansko obračunane amortizacije od ocenjene in standardne. V razpredelnicah 4 in 5 je nakazana zamisel takšnega prikazovanja.

Če je revalorizacija osnovnega sredstva opravljena skladno s predpisi in so njeni rezultati že vneseni v poslovne knjige, se seveda ocenjena nabavna vrednost osnovnih sredstev (stolpec 3) ne bo razlikovala od knjižno prikazane nabavne vrednosti (stolpec 2). V vseh drugih primerih pa bo treba ocenjeno nabavno vrednost prikazati posebej. Do nje pridemo lahko tako, da zasledujemo gibanje cen posameznih vrst osnovnih sredstev na trgu ali pa da preprosto uporabimo indeks cen, ki velja za ustrezna osnovna sredstva. Za ocenjeno stopnjo amortizacije (stolpec 5) že vemo, da mora upoštevati življenjsko dobo posameznega osnovnega sredstva, ki je glede na njegovo fizično obrabo, fizično staranje, tehnično staranje in gospodarsko staranje najkrajša. Dejanska stopnja amortizacije (stolpec 4) se od ocenjene stopnje razlikuje po tem, da se v njej utegne izražati želja po hitrejšem ali počasnejšem amortiziranju. Najtežje pa je seveda izračunati standardno stopnjo amortizacije. Vendar so načela lahko preprosta.

Če je kako osnovno sredstvo izrabljeno samo s 50 % njegove zmogljivosti, bi bilo pravzaprav samo 50 % njegove ocenjene amortizacije vnesene med stroške, medtem ko bi drugih 50 % pomenilo odhodke. Standardna amortizacija bi glede na izrabo zmogljivosti znašala samo 50 % ocenjene amortizacije. Seveda je pa do končnih podatkov o standardni amortizaciji mogoče priti šele potem, ko je podrobno preučena dejavnost, pri kateri sodeluje osnovno sredstvo.

Obračun odmika dejanske amortizacije od ocenjene

Razdobje . . .

Vrsta osnovnega sredstva	Knjižno prikazana nabavna vrednost	Realno ocenjena nabavna vrednost	Dejanska stopnja amortizacije	Ocenjena stopnja amortizacije	Dejanska amortizacija	Ocenjena amortizacija ob knjižni nabavni vrednosti	Ocenjena amortizacija ob ocenjeni nabavni vrednosti	Razlika		
								celotna	zaradi spremenjenih stopenj amortizacije	zaradi spremenjene nabavne vrednosti
1	2	3	4	5	6 (2 × 4)	7 (2 × 5)	8 (3 × 5)	9 (6-8)	10 (6-7)	11 (7-8)
Skupaj										

Razpredelnica 4

Obračun odmika dejanske amortizacije od standardne

Razdobje . . .

Vrsta osnovnega sredstva	Knjižno prikazana nabavna vrednost	Realno ocenjena nabavna vrednost	Dejanska stopnja amortizacije	Standardna stopnja amortizacije	Dejanska amortizacija	Standardna amortizacija ob knjižni nabavni vrednosti	Standardna amortizacija ob ocenjeni nabavni vrednosti	Razlika		
								celotna	zaradi spremenjenih stopenj amortizacije	zaradi spremenjene nabavne vrednosti
1	2	3	4	5	6 (2 × 4)	7 (2 × 5)	8 (3 × 5)	9 (6-8)	10 (6-7)	11 (7-8)
Skupaj										

Razpredelnica 5

Ne glede na to, ali preučujemo odmike dejansko obračunane amortizacije od ocenjene ali standardne, najdemo njihove razloge v:

a) spremenjenih stopnjah amortizacije;
b) spremenjeni nabavni vrednosti osnovnega sredstva.

Zneski, ki se pojavljajo zaradi prvega razloga, so prikazani v stolpcu razpredelnic 10 št. 4 in 5, zneski, ki se pojavljajo zaradi drugega razloga, pa v stolpcu 11.

Od drugih stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi bi se dotaknili le stroškov investicijskega vzdrževanja. Pri njih je treba razlikovati dejanske stroške investicijskega vzdrževanja, ki odpadejo na posamezno osnovno sredstvo, tiste, ki smo jih pri tem v istem razdobju pričakovali in s tem ocenjevali, in tiste, ki smo jih glede na nabavno vrednost tega osnovnega sredstva po usvojenem poprečnem koeficientu v tem razdobju vračunali. Zamisel analize pa je podana v razpredelnici št. 6.

Obračun odmika dejanskih stroškov investicijskega vzdrževanja od vračunanih

Razdobje . . .

Vrsta osnovnega sredstva	Knjižno prikazana nabavna vrednost	Dejanski stroški investicijskega vzdrževanja	Ocenjeni stroški investicijskega vzdrževanja	Popredni koeficient za vračunavanje stroškov investicijskega vzdrževanja	Vračunani stroški investicijskega vzdrževanja	Razlike		
						celotna	zaradi spremenjenega pričakovanja	zaradi načina vračunavanja
1	2	3	4	5	6 (2×5)	7 (3–6)	8 (3–4)	9 (4–6)
Skupaj								

Razpredelnica 6

1
Računovodstvo drobnega inventarja

10 Droben inventar in računovodstvo drobnega inventarja

100 Pojem drobnega inventarja

Z drobnim inventarjem v širšem smislu razumemo vsa tista delovna sredstva, ki niso uvrščena med osnovna sredstva, ker imajo:

a) življenjsko dobo pri normalni uporabi krajšo od leta dni ne glede na nabavno vrednost;

b) nabavno vrednost pri posameznem kosu manjšo od zneska, ki ga opredeljuje predpis ne glede na normalno življenjsko dobo.

Vendar je nekaj izjem od tega splošnega pravila. Tako je npr. poslovni inventar (računski, pisalni in drugi pisarniški stroji, blagajne, omare in drugo pohištvo) vedno uvrščen med osnovna sredstva. Po drugi strani so npr. kovinski podporniki v rudarstvu vedno uvrščeni med obratna sredstva. Organizacija združenega dela ima seveda mnogokrat možnost samostojno odločiti, ali bo določena delovna sredstva obravnavala v okviru osnovnih sredstev ali v okviru drobnega inventarja; to velja pri delovnih sredstvih iz kategorije 7 Nomenklature osnovnih sredstev (veliko orodje, instrumenti, laboratorijska oprema, obratni in poslovni inventar) z izjemo poslovnega inventarja, dalje pri železniških tračnicah do 12 kg/m, jeklenih vrveh, lesenih in kovinskih gradbenih odrih in podobno. Brž ko se odloči tako ali drugače, mora enotno obravnavati vsa delovna sredstva iste vrste; ni jih namreč mogoče delno uvrščati med osnovna sredstva in delno med droben inventar.

Če govorimo o drobnem inventarju v širšem smislu, razumemo z njim tudi embalažo in avtomobilske gume. Če nasprotno govorimo o drobnem inventarju v ožjem smislu, ga pa opredeljujemo vzporedno z embalažo in avtomobilskimi gumami.

101 Vrste dobrega inveťarja

Podobno kot pri osnovnih sredstvih tudi sedaj razlikujemo

a) droben inventar (v širšem smislu) v uporabi;

b) droben inventar (v širšem smislu) izven uporabe.

Tisti droben inventar (v širšem smislu), ki ga organizacija združenega dela ne uporablja, je morda šele v skladišču in sploh še ni bil prenesen v uporabo, morda pa je uporabo že zapustil, ker ni več potreben.

Droben inventar (v širšem smislu) v uporabi je mogoče razčleniti takole:

aa) droben inventar (v ožjem smislu) v uporabi;
ab) embalaža v uporabi;
ac) avtogume v uporabi.

Droben inventar (v širšem smislu) izven uporabe pa je mogoče razčleniti takole:

ba) droben inventar v zalogi;
bb) embalaža v zalogi;
bc) avtogume v zalogi;
bč) nepotreben droben inventar in embalaža.

Droben inventar v ožjem smislu (pod aa in ba) zajema:

1. orodja, naprave, kalupe in modele;
2. pisarniški, obratni, skladiščni in laboratorijski droben inventar;
3. sredstva in naprave za HTV, PAV in varnostno službo, varstveno obleko in obutev, službeno in delovno obleko itd.

Razlikovati je torej treba tri skupine drobnega inventarja v ožjem smislu, in sicer ne glede na to, ali je v uporabi ali izven nje. Res pa v vlogi delovnih sredstev v preučevanem obračunskem razdobju nastopa le tisti droben inventar, ki je tedaj v uporabi.

Droben inventar je mogoče dalje razčleniti na specialni in univerzalni (standardni). Ta razčlenitev je zlasti v običaju pri orodju. Specialno orodje je tisto, ki je v uporabi pri uresničevanju kakega posebnega namena ali pri proizvodnji povsem določenega proizvoda po delovnem nalogu. Brž ko je proizvodnja takega proizvoda dokončana, je orodje nepotrebno, saj ga ni več mogoče uporabiti za kak drug namen. Nasprotno je univerzalno (standardno) orodje tisto, ki ga je mogoče uporabiti pri različnih delih v zvezi s proizvodnjo, pri proizvodnji več vrst proizvodov ali pri vzdrževanju; to orodje ni vezano izključno na proizvodnjo povsem določenega proizvoda ali na določen delovni nalog. Uporabiti ga je mogoče za različne namene, zato tudi ni tako hitro nepotrebno.

Podobno kot orodje je seveda mogoče razčleniti tudi naprave, kalupe in modele na specialne in univerzalne (standardne). Res pa imajo kalupi in modeli navadno le specialen namen. Obravnavana razčlenitev prve skupine drobnega inventarja v ožjem smislu je posebej zanimiva za stroškovno računovodstvo, saj je od nje odvisno, ali se bo strošek drobnega inventarja pojavil kot neposreden ali kot posreden strošek.

Končno je tudi droben inventar iz druge in tretje skupine mogoče razčleniti na specialen in univerzalen (standardni) inventar. Pač pa se ustrezni strošek praviloma pojavlja le kot splošni strošek.

Droben inventar je dalje mogoče razčleniti na tisti, ki ga uporablja delavec neposredno, na tisti, ki ga uporablja skupina delavcev iste delavnice (ali oddelka), in na tisti, ki ga uporabljajo delavci iz dveh ali več delavnic (ali oddelkov). Prav tako ga je mogoče razčleniti na tisti, ki ga delavec, skupina delavcev iz iste delavnice (ali oddelka) ali skupina delavcev iz več delavnic (ali oddelkov) neprestano potrebujejo, in na tisti, ki ga isti delavci potrebujejo le od časa do časa. Ta razčlenitev je po-

membna pri organizaciji evidence o drobnem inventarju v uporabi in pri opredelitvi odgovornosti zanj.

Kot posebnost iz prakse naj navedemo še, da organizacije združenega dela uvrščajo razna hitro izrabljiva delovna sredstva kar med material in ne med droben inventar: takšno je npr. orodje, ki se izrabi že ob času prve uporabe ali največ v mesecu dni, odkar je dano v uporabo.

Pri označevanju osnovnih sredstev se organizacije združenega dela naslanjajo na Nomenklaturo osnovnih sredstev iz l. 1953. Nasprotno pa sestavi vsaka organizacija združenega dela skladno s svojimi potrebami lastno nomenklaturo drobnega inventarja, embalaže in avtogum. V njej so točno določeni nazivi za vsako delovno sredstvo, ki spada v ta okvir, a tudi šifre, ki olajšujejo ravnanje z njimi. Šifriranje v tej nomenklaturi je podobno šifriranju v nomenklaturi materiala, ki jo prav tako sestavi vsaka organizacija združenega dela skladno s svojimi potrebami in jo bomo obravnavali kasneje.

102 Droben inventar v poslovnem procesu

Podobno kot pri osnovnih sredstvih velja za droben inventar (v širšem smislu) naslednje zaporedje procesov in stanj:

a) priskrba drobnega inventarja
→ droben inventar v zalogi;
b) prenos drobnega inventarja v uporabo
→ droben inventar v uporabi;
c) izločitev drobnega inventarja iz uporabe
→ nepotreben droben inventar;
č) odsvojitev drobnega inventarja.

Ob primerjavi tega pregleda s podobnim pri osnovnih sredstvih ugotovimo razlike le v tem, da priskrbi drobnega inventarja ne ustreza droben inventar v pripravi, temveč droben inventar v zalogi, kakor tudi, da po izločitvi drobnega inventarja iz uporabe ne govorimo o drobnem inventarju izven uporabe, temveč o nepotrebnem drobnem inventarju. Res sicer obstaja načelna možnost, da v lastni režiji izdelan predmet šele postopoma pridobi lastnosti, ki so mu potrebne, da bi lahko nastopal kot droben inventar v uporabi. Vendar je na splošno treba obravnavati priskrbo drobnega inventarja na podoben način kot priskrbo materiala. To se kaže tudi v pojavu zalog drobnega inventarja. Medtem ko ne bi bilo smotrno nabavljati osnovnih sredstev na zalogo, je to pri drobnem inventarju pravilo.

Do sedaj obravnavani procesi v zvezi z drobnim inventarjem sledijo pravzaprav prvim trem temeljnim funkcijskim procesom. Omeniti pa je treba še delovanje četrtega procesa, tj. financiranja. V nasprotju z osnovnimi sredstvi ob nabavi drobnega inventarja navadno ne govorimo več o investiranju. Prav tako ob prodaji nepotrebnega drobnega inventarja organizacija združenega dela ne pride do namenskih sredstev, ki bi vsaj v načelu bila namenjena le nabavi novega drobnega inventarja. Podobno se iz drobnega inventarja prenesena vrednost ne spremeni v končni stopnji v kaka namenska sredstva, saj se denarna sredstva iz tega naslova vedno sproti stapljajo z drugimi denarnimi sredstvi iz obratnih sredstev.

Res s teoretičnega stališča izgublja droben inventar svojo vrednost postopoma, tj. prav tako, kot jo izgubljajo osnovna sredstva. Vendar v praksi ne govorimo o amortizaciji drobnega inventarja niti tedaj, kadar uporabljamo časovne ali funkcionalne stopnje njegovega odpisovanja. Stroški v zvezi z odpisom drobnega inventarja so uvrščeni kar v skupino stroškov materiala.

Droben inventar v uporabi je treba od časa do časa popravljati; v tem pogledu najdemo spet podobnost z osnovnimi sredstvi v uporabi, ki jih je treba vzdrževati. Vendar pri drobnem inventarju ne razlikujemo več velikih in majhnih popravil. Prav tako niso v običaju kaki koeficienti, po katerih bi obračunavali tovrstne stroške.

103 Obseg računovodstva drobnega inventarja

Predmet računovodstva drobnega inventarja je stanje in gibanje drobnega inventarja v širšem smislu skupaj s stroški, ki so povezani z njim. Medtem ko je stvarni obseg tega računovodstva na ta način podan, je njegov funkcionalni obseg označen z že znanim spletom računovodskih funkcij, ki se sedaj pojavljajo kot:

a) knjigovodstvo drobnega inventarja;
b) računovodsko načrtovanje drobnega inventarja;
c) računovodski nadzor nad drobnim inventarjem;
č) računovodska analiza drobnega inventarja.

V samo knjigovodstvo drobnega inventarja zaradi razlogov, ki smo jih navedli že pri knjigovodstvu osnovnih sredstev, ne spada operativna evidenca drobnega inventarja. Res pa ta prevzema nekatere naloge, ki so bile pri osnovnih sredstvih še sestavni del knjigovodstva. Tako je npr. vsa zadolžitev posameznih oseb za prevzeti droben inventar v uporabo praviloma uvedena izvenknjigovodsko, tj. zgolj na podlagi različnih količinskih evidenc. Knjigovodstvo drobnega inventarja le sintetizira podatke o zadolžitvah, ki morajo biti nujno razčlenjeni v operativni evidenci. Razlog za takšno rešitev je v manjši vrednosti drobnega inventarja, a tudi v njegovem hitrejšem gibanju iz rok v roke. S tem pa še ni rečeno, da se računovodstva drobnega inventarja prav nič ne tiče dobra organizacija te operativne evidence, saj je povsem razumljivo, da brez nje tudi knjigovodski podatki ne morejo biti zanesljivi in bi do vsakokratnega popisa obstajala negotovost o tem, ali prikazujejo dejansko stanje ali ne. Končno tudi ne bi bilo zadovoljivo rešeno vprašanje notranje kontrole drobnega inventarja, znano pa je, da mora računovodstvo sodelovati pri njeni organizaciji na splošno, čeprav morda ni neposredno vključena vanj.

11 Knjigovodstvo drobnega inventarja

110 Knjigovodske listine o drobnem inventarju

Knjigovodske listine o drobnem inventarju (v širšem smislu) so tiste, ki izpričujejo nastale spremembe pri njem in nastopajo kot podlaga za knjiženje. Podobno kot pri osnovnih sredstvih razlikujemo sedaj knjigovodske listine o priskrbi drobnega inventarja, o njegovem prenosu v uporabo, o njegovi izločitvi iz uporabe in o njegovi odsvojitvi. Seveda obstajajo tudi knjigovodske listine o odpisih in popravilih drobnega inventarja, vendar bomo te obravnavali posebej pri stroških v zvezi z drobnim inventarjem.

Temeljna knjigovodska listina, ki izpričuje, da je droben inventar prišel v skladišče preučevane organizacije združenega dela, je **prejemnica drobnega inventarja.** Sestavljena je na povsem podoben način kot prejemnica materiala, o kateri bomo podrobneje govorili kasneje. Na tem mestu naj le omenimo, da mora prejemnica drobnega inventarja obsegati tudi podatke o njegovem količinskem in kakovostnem prevzemu; količinski prevzem drobnega inventarja je navadno komisijski, kakovostni prevzem pa strokovni, zato ne more biti prepuščen samemu skladiščniku. Naloga takšnega prevzema je ugotoviti, ali je količina in kakovost prispelega drobnega inventarja soglasna z dobaviteljevo dobavnico in naročilnico preučevane organizacije združenega dela. Zato so izsledki pri njem včasih vsebovani v posebnem zapisniku o prevzemu drobnega inventarja, ki dopolnjuje samo prejemnico drobnega inventarja, a neposredno ni podlaga za knjiženje. Res pa je v večini primerov zapisnik o prevzemu drobnega inventarja kar združen s samo prejemnico drobnega inventarja. Prejemnica drobnega inventarja obremenjuje skladiščnika za droben inventar, ki je prišel v organizacijo združenega dela, medtem ko morebiten poseben zapisnik o količinskem in kakovostnem prevzemu drobnega inventarja rabi predvsem kot dokazno sredstvo v primeru spora z dobaviteljem.

Prejemnica drobnega inventarja je torej temeljna knjigovodska listina o opravljeni priskrbi drobnega inventarja, in sicer ne glede na to, ali je njegov dobavitelj druga organizacija združenega dela ali ga je nasprotno preučevana izdelala v lastnem okviru. Pač pa se med seboj razlikujejo spremljevalne listine, ki dopolnjujejo samo prejemnico drobnega inventarja ali pojasnjujejo vrednostne podatke o njej.

Če je dobavitelj druga organizacija združenega dela, so priložene k prejemnici drobnega inventarja še naslednje listine: **zapisnik o prevzemu drobnega inventarja, prejeta dobavnica in račun za droben inventar, carinska deklaracija za uvoženi droben inventar, tovorni list za dovoz drobnega inventarja, notranji obračun dovoza drobnega inventarja** itd. Če je preučevana organizacija združenega dela izdelala droben inventar v svojem okviru, praviloma ni potreben zapisnik o njegovem prevzemu, namesto dobaviteljeve dobavnice in računa pa se **pojavlja notranja dobavnica z notranjim računom za droben inventar.**

Ker je droben inventar že takoj ob prejemu v skladišče usposobljen za uporabo, ni potrebna še kaka posebna listina, ki bi utemeljevala njegovo usposobitev za uporabo. Toda dokler je v skladišču, še ni v uporabi.

Listina, ki označuje njegov prenos v uporabo, pa je **oddajnica drobnega inventarja.** Z oddajnico drobnega inventarja je v praksi največkrat obremenjena tista organizacijska enota, ki je droben inventar vzela v uporabo. Vendar je precej boljša rešitev ta, da je prenos drobnega inventarja v uporabo opravljen prek posebnih oddajnih mest za droben inventar in da so ta mesta obremenjena zanj. Oddajna mesta za droben inventar so specializirana: posebno oddajno mesto je npr. organizirano za orodje v obratu, posebno za sredstva higiensko-tehničnega varstva pri delu, posebno pa obstaja za droben pisarniški inventar, in sicer navadno kar v okviru ekonomata. Če so organizirana takšna oddajna mesta, je omogočena boljša evidenca o gibanju drobnega inventarja v uporabi, a tudi skrb za njegovo popravilo. Z druge strani se zlasti orodje v obratu hitro giblje iz roke v roke; brž ko je oddajno mesto za takšen droben inventar v bližini delovnih mest, na katerih ga delavci potrebujejo, lahko pridejo hitro do njega, a ga po uporabi tudi hitro vrnejo. S tem pa je omogočena boljša kontrola nad uporabniki drobnega inventarja.

Posamezno oddajno mesto na podlagi oddajnice prevzame droben inventar iz skladišča in skrbi zanj ves čas njegove uporabe. To mesto daje droben inventar neposrednim uporabnikom na stalno ali občasno uporabo. Ko ga uporabniki vračajo, ga po opravljeni kontroli razvrsti na tisti droben inventar, ki ga je mogoče takoj ponovno dati novim uporabnikom, na tisti droben inventar, ki ga je najprej treba popraviti, preden bi ga bilo mogoče ponovno uporabiti, in na tisti droben inventar, ki ga je treba sploh izločiti iz uporabe. Če je droben inventar treba samo namazati, očistiti, naostriti ali v manjšem obsegu popraviti, se loti takšnega vzdrževalnega dela oddajno mesto samo; če je nasprotno potrebno na njem kako večje popravilo, pa oddajno mesto poskrbi, da je pravočasno opravljeno.

Vsako oddajno mesto za droben inventar je obremenjeno za ves droben inventar, ki je pri njem v uporabi. Od operativne evidence v njegovem okviru pa je odvisno, ali je za vsak predmet mogoče ob kateremkoli trenutku najti osebo, ki ga uporablja, in to celo v primeru, ko v posameznem dnevu večkrat preide iz rok v roke. Če je droben inventar dan v trajno uporabo, je navadno vpisan v posebno knjižico drobnega inventarja (orodno knjižico), ki jo ima pri sebi vsak delavec in v dvojniku oddajno mesto. Če pa je droben inventar dan samo v občasno uporabo, je bolj prikladen sistem znamkic drobnega inventarja (orodnih znamkic). V tem primeru prejme vsak delavec določeno število kovinskih znamkic z isto številko; ko nato npr. dvigne katerokoli orodje na oddajnem mestu za droben inventar, pusti tam po eno znamkico, ki na stalnem nahajališču tega orodja naznačuje, kdo ga trenutno uporablja. Vidimo torej, da pri drobnem inventarju pravzaprav nimamo knjigovodske listine, ki bi ustrezala prenosnici osnovnega sredstva. Oddajnica drobnega inventarja pove le, katero oddajno mesto je zadolženo za nadaljnjo skrb o drobnem inventarju v uporabi, medtem ko niti iz nje niti iz drugih knjigovodskih listin ni več mogoče ugotoviti, kdo v določenem trenutku uporablja kak predmet iz skupine drobnega inventarja. Knjigovodske listine se spet pojavljajo šele v primeru, ko je posamezno oddajno mesto za droben inventar razbremenjeno. Dokler imamo opravka z drobnim inventarjem v uporabi, pa je takšna razbremenitev možna le, če je opravljen prenos drobnega inventarja med različnimi oddajnimi mesti. Le v takšnem pri-

meru bi tudi lahko govorili o **prenosnici drobnega inventarja** kot knjigovodski listini.

Dokler je droben inventar v okviru oddajnih mest, smatramo, da je v uporabi, čeprav njegova uporaba ni neprekinjena. Iz uporabe je izločen pravzaprav šele tedaj, ko ni več potreben v tem okviru. Njegov povratek v skladišče izpričuje posebna knjigovodska listina, ki jo podobno kot v materialnem knjigovodstvu lahko imenujemo **vračilnica drobnega inventarja.** Vendar se na tak način ne povečuje prvotna zaloga drobnega inventarja, temveč le zaloga nepotrebnega drobnega inventarja. Povratnica drobnega inventarja je po svojem bistvu podobna izločilnici osnovnega sredstva.

Med knjigovodskimi listinami o odsvojitvi drobnega inventarja pa je na prvem mestu treba omeniti **odpravnico drobnega inventarja,** ki se pojavi v primeru prodaje. Organizacija združenega dela lahko proda kako stvar iz skupine drobnega inventarja preden jo je sama uporabljala ali pa šele tedaj, ko je ne uporablja več; v prvem primeru se zmanjšuje prvotna zaloga drobnega inventarja, v drugem pa le zaloga nepotrebnega drobnega inventarja. Na odpravnico drobnega inventarja se kasneje naslanja tudi izdani **račun za droben inventar.**

Če pa je droben inventar postal neuporaben, ga organizacija združenega dela izniči; knjigovodska listina o tem aktu se imenuje **izničnica drobnega inventarja** in se lahko pojavlja v zvezi z zalogo drobnega inventarja, v zvezi z drobnim inventarjem v uporabi ali v zvezi z nepotrebnim drobnim inventarjem.

Če sedaj na podoben način kot pri osnovnih sredstvih povzamemo konkretizacijo pravil o izstavljanju knjigovodskih listin, pridemo do naslednjega pregleda:

a) Nalog: Prejemni nalog za droben inventar, po katerem je treba opraviti prevzem in vskladiščenje drobnega inventarja
Listina: Prejemnica drobnega inventarja
Izstavitelj: služba ali komisija za prevzem
Potrditelj: skladiščnik drobnega inventarja

b) Nalog: Oddajni nalog za droben inventar, po katerem je treba prenesti droben inventar v uporabo
Listina: Oddajnica drobnega inventarja
Izstavitelj: skladiščnik drobnega inventarja
Potrditelj: vodja oddajnega mesta za droben inventar

c) Nalog: Prenosni nalog za droben inventar, po katerem je treba spremeniti nahajališče drobnega inventarja v uporabi
Listina: Prenosnica drobnega inventarja
Izstavitelj: vodja starega oddajnega mesta za droben inventar
Potrditelj: vodja novega oddajnega mesta za droben inventar

č) Nalog: Vračilni nalog za droben inventar, po katerem je treba droben inventar vrniti iz uporabe v skladišče
Listina: Vračilnica drobnega inventarja
Izstavitelj: vodja oddajnega mesta za droben inventar
Potrditelj: skladiščnik drobnega inventarja

d) Nalog: Odpravni nalog za droben inventar, po katerem je treba droben inventar dostaviti kupcu
Listina: Odpravnica drobnega inventarja
Izstavitelj: skladiščnik drobnega inventarja
Potrditelj: prejemnik

e) Nalog: Iznični nalog za droben inventar, po katerem je treba neuporaben droben inventar izničiti, tj. fizično likvidirati
Listina: Iznična drobnega inventarja
Izstavitelj: skladiščnik drobnega inventarja
Potrditelj: komisija za izničenje

111 Poslovne knjige o drobnem inventarju

Kot smo že omenili, je treba razlikovati knjigovodstvo drobnega inventarja od operativne evidence drobnega inventarja. Knjigovodstvo drobnega inventarja je zaradi vrednostnih podatkov mogoče vključiti v celotno knjigovodstvo, vendar ne zajema več vseh podrobnosti iz gospodarjenja z drobnim inventarjem, zlasti ne podatkov o njegovih dnevnih premikih iz roke v roke.

Do sedaj obravnavane knjigovodske listine o drobnem inventarju so podlaga za knjiženje v knjigovodstvu drobnega inventarja. Kot poslovne knjige v klasičnem knjigovodstvu pa nastopajo dnevnik in kartoteka analitičnih kontov drobnega inventarja. V kopirnem kartotečnem knjigovodstvu se seveda dnevnik ne pojavlja samo kot kronološka evidenca, temveč ima tudi zbiralni značaj. Če naj zajema poslovne dogodke v zvezi z drobnim inventarjem tako, da bi bilo mogoče na lahek način sestaviti zbirnike za finančno knjigovodstvo, ga je pač treba razčleniti; namesto enega dnevnika drobnega inventarja se jih pojavlja več.

Vendar se bomo pri nadaljnjih razglabljanjih raje zadržali pri analitičnih kontih drobnega inventarja in spremembah, ki so vknjižene na njih.

Skladno z že obrazloženima skupinama drobnega inventarja (v širšem smislu), razlikujemo:

a) analitične konte drobnega inventarja (v širšem smislu) v uporabi;
b) analitične konte drobnega inventarja (v širšem smislu) izven uporabe.

Prve lahko razvrstimo v posebne podskupine drobnega inventarja (v ožjem smislu) v uporabi, embalaže v uporabi in avtogum v uporabi, druge pa v posebne podskupine drobnega inventarja (v ožjem smislu) v zalogi, embalaže v zalogi, avtogum v zalogi in nepotrebnega drobnega inventarja z embalažo.

Analitični konti drobnega inventarja (v širšem smislu) v uporabi (pod a) vsaj v klasičnem knjigovodstvu niso odprti posebej za vsak kos drobnega inventarja, embalaže ali avtogum, temveč za vse istovrstne kose skupaj. Zato vključujejo podobno kot analitični konti materialnega knjigovodstva tudi posebne kolone za gibanje količin in posebne kolone za gibanje vrednosti. Toda po drugi strani vključujejo podobno kot analitični konti osnovnih sredstev še posebno kolono o popravkih vrednosti; če se popravek vrednosti spreminja v obe smeri, tj. povečuje z odpisi in

zmanjšuje s stroški popravil, pa niti ne zadošča več posamezna kolona o popravkih vrednosti, temveč jih je potrebnih več. Knjigovodske listine, na podlagi katerih so opravljene vknjižbe na teh analitičnih kontih, so oddajnice drobnega inventarja, povratnice drobnega inventarja, izbrisnice drobnega inventarja in nekatere druge, zlasti v zvezi s popravkom njegove vrednosti.

Pripominjamo pa, da v dobro organiziranem knjigovodstvu drobnega inventarja kaže podobno kot pri osnovnih sredstvih vzpostaviti tudi analitične konte nahajališč drobnega inventarja v uporabi. Seveda so z nahajališči v tem primeru mišljena le oddajna mesta.

Analitični konti drobnega inventarja (v širšem smislu) izven uporabe (pod b) so v klasičnem knjigovodstvu vzpostavljeni na povsem enak način kot analitični konti materialnega knjigovodstva. Knjigovodske listine, na podlagi katerih so vknjižene spremembe, so npr. prejemnice drobnega inventarja, oddajnice drobnega inventarja, v primeru nepotrebnega drobnega inventarja in embalaže pa še povratnice drobnega inventarja, odpravnice drobnega inventarja in izničnice drobnega inventarja.

112 Stroški v zvezi z drobnim inventarjem

Po splošni opredelitvi bi bili stroški drobnega inventarja cenovni izraz njihovih potroškov. Ker droben inventar sestavljajo delovna sredstva, se obrablja postopoma in ne takoj ob prenosu v uporabo. Vendar to dejstvo iz praktičnih razlogov navadno ni upoštevano pri zajemanju stroškov v zvezi z drobnim inventarjem. Kot strošek se namreč pojavlja odpis vrednosti drobnega inventarja, ki je lahko izveden na različne načine, npr. kot

a) 100% odpis ob prenosu drobnega inventarja v uporabo;

b) 50% odpis ob prenosu drobnega inventarja v uporabo in 50% odpis ob njegovem izničenju;

c) časovni odpis;

č) funkcionalni odpis.

Ne glede na to, po kakšni poti je ugotovljena tista vrednost drobnega inventarja, ki vstopa med stroške, je vsak obračun njegovega odpisa po svoji vsebini obdelovanje prvotnih podatkov o drobnem inventarju.

Naši gospodarsko-finančni predpisi nekoč niso dovoljevali 100% odpisa drobnega inventarja ob njegovem prenosu v uporabo; zato tudi v praksi še ni v večji meri razširjen. Vendar ne moremo mimo dejstva, da se npr. nekatera orodja zelo hitro izrabijo, morda že ob prvi uporabi ali najdalje v mesečnem roku, medtem ko je njihova začetna vrednost majhna. V takem primeru je skorajda najbolj primeren takojšen odpis, brž ko je droben inventar dan v uporabo. Organizacija združenega dela takih predmetov včasih niti ne obravnava več kot droben inventar, temveč kar kot material, kar pa s teoretičnega stališča ni pravilno. Knjigovodska listina o tako nastalem strošku je že sama **oddajnica drobnega inventarja,** ki v tem primeru podobno kot oddajnica materiala zajema celotno nabavno vrednost drobnega inventarja.

50% odpis drobnega inventarja ob njegovem prenosu v uporabo je najbolj pogost. Knjigovodska listina o tako nastalem strošku je že spet

oddajnica drobnega inventarja, ki pa sedaj celotno nabavno vrednost deli na dva enaka dela; polovica se nanaša na droben inventar v uporabi in polovica na nastali strošek drobnega inventarja. Oddajnica drobnega inventarja ima torej dvojen značaj; deloma se rabi kot podlaga za knjiženje drobnega inventarja v uporabi in deloma kot podlaga za knjiženje stroškov drobnega inventarja. Da ne bi prišlo do pomote, mora biti oboje v njej izrecno naznačeno. Ista zahteva velja seveda tudi za oddajnico drobnega inventarja v primeru 100% odpisa.

V primeru časovnega ali funkcionalnega odpisa pa oddajnica drobnega inventarja še ne naznačuje nikakršnih stroškov. Stroški v tem primeru niso obračunani tedaj, ko je droben inventar prenesen v uporabo, temveč kasneje. Časovni odpis je v rabi predvsem pri drobnem inventarju, ki ima večjo vrednost in mu je mogoče predvideti dobo trajanja. Ob njegovem prenosu v uporabo je sicer že mogoče predvideti mesečne zneske odpisa, vendar je zanj treba postopoma izstavljati posebne knjigovodske listine, ki jih imenujemo npr. **odpisnice drobnega inventarja.** Podobno je v primeru funkcionalnega odpisa. Ta se pojavlja predvsem pri drobnem inventarju, ki je potreben pri proizvodnji konkretnih proizvodov ali pri konkretnih proizvodnih fazah, in je mogoče predvideti obseg poslovnih učinkov, pri katerih bo sodeloval. Ob njegovem prenosu v uporabo sicer ni mogoče predvideti mesečnega zneska odpisa, temveč le znesek odpisa na enoto poslovnega učinka. Na tej podlagi pa je kasneje mogoče sestavljati posebne knjigovodske listine, ki jih spet imenujemo npr. odpisnice drobnega inventarja.

Pri časovnem ali funkcionalnem odpisovanju se pojavljajo stroški drobnega inventarja postopoma, mesečno, in je morda le zadnji odpis zadržan do izničenja drobnega inventarja. Nasprotno je tedaj, ko je v uporabi 50% odpis, pridržanih kar 50 % njegove nabavne vrednosti do izničenja. Zato pa nastopa tedaj **izničnica drobnega inventarja** kot knjigovodska listina, ki prenese še njegovo preostalo vrednost na stroške. Ta knjigovodska listina ima potemtakem že spet dvojen značaj; deloma je podlaga za razknjižbo drobnega inventarja in deloma podlaga za knjiženje stroškov. Oboje mora biti v njej razvidno na nesporen način.

Do sedaj obravnavane stroške drobnega inventarja je treba, če je le mogoče, povezati ne samo s stroškovnimi mesti, temveč tudi s poslovnimi (proizvodnimi) nalogi. Le v takšnem primeru bodo namreč pravilno upoštevani pri obračunih stroškov, ki odpadejo na stroškovne nosilce. Vendar je izvedba te naloge iz praktičnih razlogov mnogokrat otežkočena.

Končno naj omenimo še stroške popravil drobnega inventarja, ki so razvidni iz različnih knjigovodskih listin, npr. iz **notranjih obračunov popravil drobnega inventarja** itd. Te stroške je mogoče obravnavati na različne načine, npr. tako, da

a) obremenjujejo kot splošni stroški stroškovna mesta, ki uporabljajo ustrezen droben inventar;

b) povečujejo vrednost drobnega inventarja v uporabi.

V prvem primeru stroški popravil niso vpisani v knjigovodstvu drobnega inventarja; iz tega knjigovodstva dobimo le podlago za njihovo razdelitev po stroškovnih mestih. V drugem primeru so stroški popravil vpisani na ustreznih analitičnih kontih drobnega inventarja v uporabi, in sicer v koloni popravka vrednosti. Iz tega pa sledi, da jih je treba

upoštevati pri obračunavanju odpisov, kar je posebnost v primerjavi z amortizacijo osnovnih sredstev.

Do sedaj smo govorili o dejanskih stroških v zvezi z drobnim inventarjem. Podobno kot pri osnovnih sredstvih pa lahko razlikujemo:

a) dejanske stroške v zvezi z drobnim inventarjem;
b) ocenjene stroške v zvezi z drobnim inventarjem;
c) standardne stroške v zvezi z drobnim inventarjem.

Ocenjeni in standardni stroški v zvezi z drobnim inventarjem se razlikujejo od dejanskih že po tem, da pri njih ne izhajamo iz dejanske

Obračun razknjiževanja odmika dejanske nabavne vrednosti drobnega inventarja od ocenjene (standardne)

Razdobje...

Vrsta drobnega inventarja	Vrednost začetne zaloge po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah	Vrednost v razdobju kupljenega drobnega inventarja po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah	Vrednost v razdobju razpoložljivega drobnega inventarja po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah	V razdobju odpisana vrednost drobnega inventarja po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah	Vrednost končne zaloge po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah
1	2	3	4 (2+3)	5	6 (4–5)
Skupaj					

Vrsta drobnega inventarja	Odmik od vrednosti začetne zaloge	Odmik od vrednosti v razdobju kupljenega drobnega inventarja	Celoten odmik	Koeficient
1	7	8	9 (7+8)	10 (9 : 4)
Skupaj				

Vrsta drobnega inventarja	Razmejitev odmika na	
	stroške v razdobju	končno zalogo
1	11 (5 × 10)	12 (6 × 10)
Skupaj		

Razpredelnica 7

nabavne vrednosti drobnega inventarja. V nasprotju z že opisanim položajem pri osnovnih sredstvih, kjer večkrat revaloriziramo nabavno vrednost, pa pri drobnem inventarju, podobno kot pri materialu, od samega začetka vzpostavljamo ocenjene (standardne) cene. Razlika med dejansko in ocenjeno (standardno) ceno se lahko takoj pojavi med stroški ali pa šele postopoma. Podrobnosti vknjiževanja te razlike so prikazane v razpredelnici št. 7.

Po drugi strani se ocenjeni in standardni stroški v zvezi z drobnim inventarjem razlikujejo od dejanskih še po tem, da jih obračunavamo po ocenjenih ali standardnih stopnjah, ki utegnejo privesti do drugačnega zneska stroškov. Vzemimo kot primer samo dejstvo, da organizacija združenega dela mnogokrat zaradi poenostavitve uporabljajo kar 50% odpis ob prenosu v uporabo, kar povzroča, da je v tistem trenutku dejansko prikazani strošek v zvezi z drobnim inventarjem prav velik, v naslednjih razdobjih, ki so lahko zelo dolga, pa ni v tej zvezi nobenega stroška več, če je le droben inventar še uporaben. Ocenjeni strošek drobnega inventarja bi nasprotno morali zasnovati na spoznanjih o postopni obrabi drobnega inventarja, standardni strošek pa celo na spoznanjih o njegovem koristnem sodelovanju pri ustvarjanju poslovnih učinkov.

113 Knjigovodstvo drobnega inventarja v sklopu celotnega knjigovodstva

Knjigovodstvo drobnega inventarja je kot analitično knjigovodstvo povezano:

a) s sintetičnim finančnim knjigovodstvom;

b) z analitičnim knjigovodstvom ustvarjanja učinkov (proizvodnje).

Knjigovodstvo drobnega inventarja pripravlja za finančno knjigovodstvo razne **zbirnike**, ne samo zbirnike za knjiženje na kontih drobnega inventarja (v širšem smislu) v razredu 3, temveč tudi za knjiženje stroškov v razredu 4. V finančnem knjigovodstvu niso vknjiženi posamični podatki o drobnem inventarju (v širšem smislu) in njegovih stroških, temveč le zbirni podatki. Pri tem je zbirnik v knjigovodstvu drobnega inventarja opravljenih vknjižb podlaga za vknjižbe v finančnem knjigovodstvu. Prav tako je lahko zbirnik stroškov drobnega inventarja podlaga za vknjižbe v finančnem knjigovodstvu, vendar sam neizbežno ne zrcali opravljenih vknjižb v knjigovodstvu drobnega inventarja.

Še v večji meri kot za samo finančno knjigovodstvo je v pogledu stroškov koristno sodelovanje knjigovodstva drobnega inventarja s knjigovodstvom ustvarjanja učinkov. To sodelovanje je v glavnem spet enostransko, saj knjigovodstvo drobnega inventarja prejema od tega knjigovodstva kvečjemu podatke o doma proizvedenem drobnem inventarju ali o njegovih popravilih. Zato pa daje knjigovodstvo drobnega inventarja knjigovodstvu ustvarjanja učinkov v **razdelilnikih** številne podatke o stroških drobnega inventarja, ki so razčlenjeni po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

12 Računovodsko načrtovanje drobnega inventarja

Količinsko načrtovanje drobnega inventarja nikakor ne spada v področje računovodstva drobnega inventarja. Pri tem načrtovanju je najvažneje ugotoviti potrebe po drobnem inventarju; s tem se pa ukvarja nakupna služba ali kaka druga služba. Vsekakor je treba ugotoviti, katere vrste in kakšne količine drobnega inventarja morajo biti na razpolago, da bi poslovni proces v načrtovalnem razdobju potekal normalno; iskani podatki izhajajo iz poslovnega (proizvodnega) načrta in konkretnih načrtov posameznih organizacijskih enot in delavnic. Na količinski načrt nabave drobnega inventarja pa seveda vpliva tudi še obstoječa zaloga drobnega inventarja v skladišču.

Čeprav računovodstvo drobnega inventarja pomaga pri količinskem načrtovanju s podatki o zalogi, je v večji meri pri načrtovanju soudeleženo šele tedaj, ko je treba spremeniti količinske podatke v vrednostne. Načrtovanje stroškov drobnega inventarja pa sploh sodi v njegovo domeno, saj stroški mnogokrat niso neposredno povezani s potroški, temveč so rezultat politike odpisovanja. Stroške drobnega inventarja je treba načrtovati na enak način, kot so sicer obračunani ostvarjeni stroški.

13 Računovodski nadzor drobnega inventarja

Računovodski nadzor drobnega inventarja je tisti nadzor, ki je vključen v samo računovodstvo drobnega inventarja in se izvaja s pomočjo knjigovodskih podatkov. Kontrola knjigovodskih listin o priskrbi drobnega inventarja, o njegovem prenosu v uporabo, o njegovi izločitvi iz uporabe in o njegovem izničenju je že sestavni del računovodskega nadzora drobnega inventarja. Ta se torej pojavlja že pred samim vpisom podatkov v poslovne knjige. Brž ko so podatki vpisani v poslovne knjige, nam knjižno stanje drobnega inventarja v zalogi ali v uporabi daje podlago za nadzor dejanskega stanja, ki je ugotovljeno ob popisu. V nasprotju s položajem pri računovodskem nadzoru osnovnih sredstev, pa sedaj samo knjigovodstvo drobnega inventarja navadno ne daje podatkov o tem, kdo uporablja posamezne stvari v določenem trenutku. Računovodski nadzor drobnega inventarja v uporabi se v tem pogledu zadržuje na zadolžitvi posameznih oddajnih mest za drobni inventar in na načelni skrbi, da v okviru teh oddajnih mest obstaja zadovoljiva operativna evidenca in praksa pri izdajanju posameznih predmetov neposrednim uporabnikom.

Stroški v zvezi z drobnim inventarjem so prav tako predmet računovodstva, vendar z omejitvami, ki smo jih nakazali pri stroških v zvezi z osnovnimi sredstvi.

14 Računovodska analiza drobnega inventarja

Računovodstvo drobnega inventarja mora na podlagi svojih podatkov pripravljati poročila, ki omogočajo oblikovati razne sodbe. Če so za droben inventar določene vrste poznane načrtovane cene, ki so po svojem

bistvu ocenjene ali standardne nabavne cene, je vsekakor zanimivo vedeti, kako se od njih odmikajo dejanske nabavne cene, ki jih je organizacija združenega dela morala plačati, ko je kupila kako stvar ali jo je izdelala v lastnem okviru. Razlika utegne takoj preiti na stroške ali odhodke, lahko jo pa organizacija združenega dela tudi razmejuje. Podrobnosti prikazovanja tovrstnih podatkov so vidne že iz razpredelnice št. 7, ki smo jo vstavili v razglabljanja o stroških v zvezi z drobnim inventarjem.

Ne glede na to, ali je v knjigovodstvu razvidna dejanska ali ocenjena (standardna) nabavna vrednost drobnega inventarja, je koristno poznati vsaj pri pomembnejših stvareh iz tega okvira razmerje med njihovo vrednostjo, ki je že prešla na stroške, in celotno nabavno vrednostjo. Po drugi strani je pa koristno vedeti, koliko znašajo stroški popravil drobnega inventarja v primerjavi z njegovo nabavno vrednostjo. S tem namenom je sestavljena razpredenica št. 8.

Obračun stopnje odpisanosti drobnega inventarja in stroškov njegovih popravil

Stanje na dan . . .

Vrsta drobnega inventarja	Knjižno prikazana nabavna vrednost drobnega inventarja	Popravek vrednosti	Stopnja odpisanosti	Stroški popravil drobnega inventarja v razdobju	Koeficient stroškov popravil na nabavno vrednost
1	2	3	4 (3 : 2)	5	6 (5 : 2)
Skupaj					

Razpredelnica 8

V razpredelnici št. 9 pa je končno prikazano še, kako je mogoče ugotavljati odmike dejanskih stroškov drobnega inventarja in njegovih popravil od ocenjenih (standardnih) stroškov. Dejanski stroški drobnega inventarja pri tem ne zajemajo razlik med dejansko in ocenjeno (standardno) nabavno vrednostjo, ki je v istem razdobju prenesena na stroške in je sicer obravnavana posebej v razpredelnici št. 7.

Obračun odmika dejanskih stroškov v zvezi z drobnim inventarjem od ocenjenih (standardnih)

Razdobje . . .

Vrsta drobnega inventarja	Ocenjena (standardna) nabavna vrednost drobnega inventarja	Ocenjena (standardna) stopnja odpisovanja	Ocenjeni (standardni) koeficient stroškov popravil na nabavno vrednost	Dejanski stroški drobnega inventarja	Dejanski stroški popravil drobnega inventarja	Ocenjeni (standardni) stroški drobnega inventarja	Ocenjeni (standardni) stroški popravil drobnega inventarja	Razlika	
								v stroških drobnega inventarja	v stroških popravil drobnega inventarja
1	2	3	4	5	6	7 (3 × 2)	8 (4 × 2)	9 (5-7)	10 (6-8)
Skupaj									

Razpredelnica 9

2
Računovodstvo materiala

20 Material in računovodstvo materiala

200 Pojem materiala

Pojem materiala ni istoveten s pojmom delovnih predmetov. A tudi sam pojem materiala lahko opredeljujemo na različne načine, tako da zajema enkrat več in drugič manj.

V računovodstvu pojma delovnih predmetov največkrat sploh ne uporabljamo. Ta pojem se pojavlja pri splošnem razpravljanju o prvinah poslovnega procesa ter se nanaša zlasti na

a) kupljene surovine, material, polproizvode in dele;
b) kupljeno energijo.

Med delovne predmete pa ne spadajo samo tisti, ki so kupljeni, temveč tudi

c) naravne snovi.

Končno na delovne predmete v posamezni organizaciji združenega dela ne smemo gledati niti kot na očitno nasprotje lastnih poslovnih učinkov, kajti poslovni učinek dane faze se utegne pojaviti kot prvina naslednje faze. V tem smislu se kot delovni predmeti pojavljajo še:

č) lastna nedokončana proizvodnja, polproizvodi in deli;
d) lastna proizvedena energija;
e) proizvodi in trgovsko blago.

Vedno pa je treba imeti pred očmi dejstvo, da govorimo o delovnih predmetih le takrat, ko ti dejansko nastopajo pri posameznem poslovnem procesu in niso samo nedotaknjeni na zalogi, čeprav takrat že prenehajo obstajati v svoji prvotni obliki in s svojimi prvotnimi lastnostmi. Nedotaknjene zaloge nasprotno sestavljajo le možnostni delovni predmeti.

Če opredeljujemo material v najširšem smislu, zajemamo z njim vse zgoraj navedene pojme pod a, c, č in e). Izločamo torej le energijo, ki nima materialne oblike in jo je praviloma treba porabiti takoj, ko je proizvedena; izjemo najdemo le v elektriki iz akumulatorjev in baterij. Toda pojmi pod a, c, č in e) niso na enak način zajeti v pojmu materiala v širšem smislu in v pojmu delovnih predmetov. Bistveno razliko zapazimo takoj, ko se vprašamo, kakšen material ima organizacija združenega dela v preučevanem trenutku na razpolago, nato pa še, kateri delovni predmeti aktivno sodelujejo kot prvina njenega proizvodnega oziroma poslovnega procesa. V prvem primeru bomo pri odgovoru mislili na tisto, kar ima

še v skladišču ali v zalogi, v drugem primeru pa na tisto, kar je že uvrščeno v njen proces in tam preneha obstajati. Material je v načelu opredeljen statično, delovni predmeti so opredeljeni dinamično. Res razlikujemo dejanske in možnostne delovne predmete. Prav tako razlikujemo material v zalogi in v uporabi. Toda možnostni delovni predmeti še ne nastopajo v svoji funkciji. Material v uporabi pa že preneha obstajati kot prvoten material. Možnostni delovni predmeti se ujemajo z materialom v zalogi, dejanski delovni predmeti pa z materialom v uporabi.

Če opredeljujemo material v ožjem smislu, zajemamo le prej navedeni pojem pod a). Material je nekakšno nabavljeno gradivo, iz katerega je s pomočjo fizikalnega, kemičnega ali montažnega postopka mogoče napraviti nekaj drugega.

Če končno opredeljujemo material v najožjem smislu, ga je treba razlikovati še od nabavljenih surovin, polproizvodov in delov, včasih pa celo od goriva in maziva.

Pri nadaljnjih razglabljanjih bomo z materialom razumeli pojem pod a). Ta material v ožjem smislu (ne v najožjem smislu!) je namreč zanimiv za računovodstvo materiala, ki je po njem dobilo tudi svoj naziv.

201 Vrste materiala

Tako pri osnovnih sredstvih kot pri drobnem inventarju smo razlikovali stvari, ki še niso v uporabi, in stvari, ki so v uporabi. Če nasprotno razpravljamo o vrstah tistega materiala, ki ga ima določena organizacija združenega dela, se pa moramo nujno omejiti le na material v zalogi, kajti tisti material, ki gre v uporabo, že preneha obstajati kot material. Razvrščanje materiala, ki gre v uporabo, ni več razvrščanje stvari, ki jih organizacija združenega dela ima, temveč razvrščanje stroškov, ki so se pojavili zaradi tega, ker so dotedanje stvari prenehale obstajati s svojo prvotno samostojno obliko in s svojimi prvotnimi lastnostmi. V stroškovnem računovodstvu je seveda izredno pomembno ravno razvrščanje stroškov v zvezi z materialom. Toda kadar govorimo o vrstah materiala kot posebne pojavne oblike sredstev, ne mislimo na razvrščanje teh stroškov.

V finančnem računovodstvu je material v zalogi mnogokrat razdeljen takole:

a) surovine in material
b) gorivo in mazivo
c) polproizvodi in deli
č) pisarniški material
d) nepotreben in zastarel material
e) odpadki

Takšna razdelitev pravzaprav že nakazuje glavne skupine materiala, s katerimi imamo opravka v računovodstvu materiala.

Poleg materiala v zalogi lahko posebej obravnavamo še material v obdelavi, dodelavi in manipulaciji. Takšen material pravzaprav še nima vseh potrebnih lastnosti in bi ga mogli primerjati z osnovnimi sredstvi v gradnji ali izdelavi. Toda ko bodo na njem opravljena vsa potrebna dela in bo prišel (ali se bo vrnil) v skladišče preučevane organizacije združene-

ga dela, bo izkazan na enem izmed prvotno navedenih kontov. Spada torej v končni stopnji ponovno med že poznane vrste materiala in ne opredeljuje kake posebne vrste. Kadar torej govorimo o vrstah materiala, ni potrebno, da bi se posebej zadrževali na materialu v obdelavi, dodelavi in manipulaciji.

Tako smo se vrnili na prvotno razdelitev materiala, ki jo pa kaže nekoliko poglobiti.

Razlikovanje surovin in materiala ni vedno povsem jasno. Tako surovine kot material so že proizvodi človeškega dela. Vendar z izrazom »surovina« navadno označujemo material, ki je proizvod ekstraktivnih dejavnosti, tj. rudarstva, kmetijstva ali gozdarstva, in z izrazom »material« tisti material, ki je proizvod kake predelovalne, obdelovalne ali dodelovalne dejavnosti. V praksi pa organizacije združenega dela mnogokrat istovetijo surovine kar z osnovnim materialom in material s pomožnim ali splošnim (režijskim) materialom. Osnovni in pomožni material sta porabljena v okviru samega tehnološkega procesa, pri čemer prvi vedno sestavlja snov novega proizvoda, medtem ko drugi sploh ne vstopa v nov proizvod ali pa vstopa vanj s kemično spremenjenimi lastnostmi, npr. barva v tkivo tekstilnega prediva. Nasprotno je splošni material porabljen izven samega tehnološkega procesa, npr. v pisarnah.

Značaj surovine ali materiala v prejšnjem smislu imata končno tudi gorivo in mazivo; gorivo je lahko celo material, npr. pri proizvodnji energije. Vendar sta gorivo in mazivo navedena posebej zaradi svojega namena.

Polproizvodi in deli so pravzaprav že spet material in je stvar sporazuma, kaj razumemo z njimi. V načelu je polproizvod izdelek proizvodnje z delno tehnološko dokončanostjo. Deli se razlikujejo od polproizvodov po tem, da pri nadaljnji proizvodnji ne bodo več spremenili svoje oblike ali sestava, temveč bodo le vgrajeni v končni proizvod.

Končno lahko tudi nepotreben in zastarel material ter odpadke povezujemo s prvotnim pojmom surovin in materiala. Nepotreben in zastarel material sicer še ni izgubil svoje prvotne samostojne oblike, čeprav morda nima več svoje prvotne kakovosti, pač pa ga organizacija združenega dela ne more uporabiti za prvotne namene. Nasprotno so odpadki ostali v procesu proizvodnje in jih zaradi spremenjene oblike in bistvenih lastnosti ni več mogoče uporabiti za prvotne namene. Zato so navedeni kot posebna vrsta materiala.

Do materiala, polproizvodov in delov pride preučevana organizacija združenega dela navadno z nakupom. Če te stvari nasprotno proizvede sama in bodo v njenem okviru kasneje ponovno vstopale v proces, bi jih morala prikazati posebej, tj. ne v razredu 3 kontnega plana. Vendar pa ni prikladno istovrstne stvari obravnavati na dveh različnih mestih. Zato si organizacije združenega dela mnogokrat pomagajo tako, da prenesejo material lastne proizvodnje preko kontov prodaje v razred 3.

Število različnih tehniških vrst materiala, ki so potrebne pri poslovnem procesu posamezne organizacije združenega dela, znaša več sto do več tisoč ali celo deset tisoč. Zato načelna razvrstitev materiala na pravkar obravnavani način nikakor ne zadošča. Organizacija združnega dela si pač mora skladno s svojimi potrebami sestaviti lastno nomenklaturo materiala, v kateri sta za vsako tehniško vrsto materiala naznačena točen naziv in šifra. Takšno nomenklaturo navadno sestavljajo v pripravi proizvodnje, in sicer v prvi vrsti za potrebe tehnikov, prav pa je, da pri

njej sodelujejo tudi druge zainteresirane službe. Celoten sistem razvrščanja materiala v nomenklaturi mora biti rezultat temeljitega študija. Veljati mora dalj časa, kajti kasnejše spremembe otežkočajo primerjavo novejših podatkov s prejšnjimi. Z druge strani pa mora biti sistem razvrščanja dovolj prožen, da omogoča dopolnjevanje.

Točen naziv materiala je v nomenklaturi dopolnjen z ustrezno šifro. Šifra je skrajšan izraz za posamezno postavko v sistemu razvrščanja. Uporaba šifer namesto dolgega besednega opisa je med drugim pomoč spominu, zmanjšuje pisarniško delo in olajšuje mehanično razvrščanje. Če organizacija združenega dela uporablja naprave za mehanizirano ali avtomatizirano obdelavo podatkov, je uporaba šifer celo neizbežna. V vsakem primeru pa naj uporaba šifer omogoča hitro in točno označitev tistega mesta v okviru celotne razvrstitve materiala, ki pripada njegovi posamezni tehniški vrsti. Sistem šifer mora torej slediti sistemu razvrščanja. Zato si oglejmo najprej to formalno stran problema.

Šifre so največkrat sestavljene iz številk, čeprav so kot njihov sestavni del možne tudi črke. Od številčnih sistemov, ki jih je mogoče uporabljati pri šifriranju, pa je treba navesti zlasti sistem zaporednih števil, sistem področij, dekadni sistem in decimalni sistem.

Pri sistemu zaporednih števil so z zaporednimi števili, torej z 1, 2, 3, 4, ... n, označene postavke, ki se same pojavljajo v časovnem zaporedju, stvarnem zaporedju, naključnem zaporedju ali podobno. Ta sistem pa ne ustreza prejšnji zahtevi, da mora šifra označiti tudi mesto, ki ga zavzema posamezna tehniška vrsta materiala v okviru celotne razvrstitve materiala. Zato ni uporaben pri nomenklaturi materiala.

Pri sistemu področij je posamezno število še vedno pridržano za označevanje posamezne postavke, vendar so sama števila razdeljena v področja, da bi s tem vsako število že od začetka nakazovalo mesto posamezne postavke v skupini ali podskupini. Tako se pojavlja npr. področje števil od 1 do 5 za označevanje postavk, ki spadajo v prvo skupino ali podskupino, področje števil od 6 do 10 za označevanje postavk, ki spadajo v drugo skupino ali podskupino itd. Področja so seveda lahko neenakomerno velika; slediti morajo le ustrezni razvrstitvi in pridržati po eno število za vsako postavko, ki se utegne pojaviti v njej. Vidimo torej, da se ta sistem že nekoliko približuje zahtevi, da mora šifra označiti tudi mesto, ki ga zavzema posamezna tehniška vrsta materiala v okviru celotne razvrstitve materiala. Toda z njim še vedno ne moremo pri posamezni vrsti materiala nakazati zaporedja vseh nadrejenih pojmov, npr. da spada jeklo »Poldi« Ø 5 mm med jekla in jekla med črne kovine. Zato že spet v čisti obliki navadno ni uporaben pri nomenklaturi materiala.

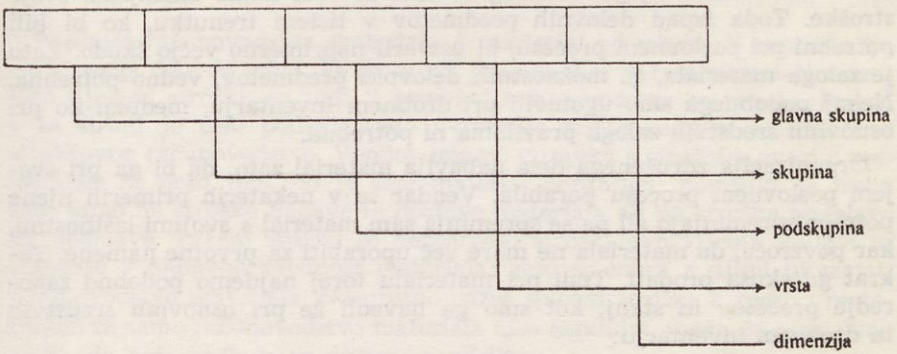
Bolj pogost je dekadni sistem, pri katerem lahko celoto postavk uvrstimo največ v 10 razredov, ki imajo številčne oznake od 0 do 9. Vsak od teh razredov je dalje lahko razčlenjen največ na 10 skupin, vsaka od skupin največ na 10 podskupin itd. Pri tem vsaki nadaljnji razčlenitvi ustreza nova številka, ki je pripisana na desni strani dotedanji številki. Število 2352 bi torej v dekadnem sistemu moglo pomeniti konkretno postavko iz 5. podskupine 3. skupine 2. razreda. Dekadni sistem označevanja je pogost, vendar po svoje vpliva na samo razvrščanje postavk; zahteva namreč, da pri razčlenjevanju določene postavke ne dobimo več kot 10 sestavnih delov. S to omejitvijo je seveda uporaben pri nomenklaturi materiala.

Decimalni sistem se razlikuje od dekadnega sistema po tem, da so številčne oznake, ki se pojavljajo pri dodatnem razčlenjevanju, ločene od prejšnjih številčnih oznak z decimalno piko. Zato ni nujno, da bi bile postavke v razvrstitvi omejene samo na 10 razredov, da bi vsak razred imel samo 10 skupin, vsaka skupina samo 10 podskupin itd. Oznaka 2.15.03.162 bi torej v decimalnem sistemu mogla pomeniti konkretno postavko iz 3. podskupine 15. skupine 2. razreda. Ta sistem bi torej bil najbolj prikladen za označevanje v nomenklaturi materiala, če ne bi veliko število pik brez potrebe povzročalo dodatnega dela.

Črkovni sistem končno izhaja pri označevanju postavk kake razvrstitve iz abecednega zaporedja. Pri tem je dana možnost označevanja z eno ali več črkami. Ker je v naši abecedi 25 črk, je mogoče z enim mestom označiti 2,5-krat toliko postavk kot s številkami. Če uporabljamo dvomestno označevanje, je mogoče vsako od 25 črk na drugem mestu kombinirati spet z vsako od 25 črk, torej AA, AB, AC... BA, BB, BC... ŽŽ, kar pomeni znatno prednost v primerjavi s katerimkoli sistemom številk, ki omogočajo na dveh mestih le 100 različnih kombinacij. Kljub temu je ta sistem manj pogost kot npr. dekadni sistem.

V praksi se organizacije združenega dela največkrat odločijo za kombinacijo različnih sistemov, največkrat za dekadni sistem z rezerviranjem več dodatnih mest za ožji pojem, kar je navsezadnje isto kot decimalni sistem brez vmesnih pik. Sicer je pa sestava šifre vedno odvisna od sestave same razčlenitve materiala, kar je vsekakor vsebinska stran problema.

V načelu je vsaka šifra materiala sestavljena iz več delov, ki označujejo glavno skupino, skupino, podskupino, tehniško vrsto in morda še dimenzijo materiala. Shematično je sestava šifre, ki ustreza razčlenitvi materiala, prikazana takole:



Brž ko se pojavi več kot 10 glavnih skupin, je treba v šifri materiala rezervirati za oznako glavne skupine dve mesti. Brž ko se pojavi v okviru katerekoli glavne skupine več kot 10 skupin, je treba v šifri rezervirati naslednji dve mesti, tj. tretje in četrto mesto. Isto velja za podskupine, vrste in dimenzije. Zato ima šifra materiala le redkokdaj zgolj 5 številk.

Kaj pri konkretni organizaciji združenega dela nastopa kot glavna skupina v nomenklaturi materiala, kaj kot skupina, podskupina, vrsta in dimenzija, je v marsičem odvisno od njenega poslovnega predmeta, njene velikosti, organizacijskega sestava in podobno. Morda izhaja kaka

organizacija združenega dela pri razvrščanju materiala celo iz skladišč, v katerih je material spravljen; v takem primeru se bodo na prvem mestu v šifri pojavljale oznake skladišč. Kot skupine materiala, npr. v skladišču kovin, se nato pojavljajo tiste, ki izhajajo iz istega temeljnega materiala, npr. aluminij, baker, železo itd. Kot podskupine se pojavljajo npr. razne zlitine ali spojine, tj. pri bakru čisti baker SAE 71, čisti baker SAE 75, žarjeni baker SAE 83, berilijev baker itd. Kot tehniške vrste materiala se morda pojavljajo različne oblike določenega materiala, npr. trakovi, pločevine, žice itd. Končno imamo pri vsaki tehniški vrsti materiala še več dimenzij, od katerih je za vsako predvidena posebna oznaka.

V neki organizaciji združenega dela ima npr. okrogla palica iz berilijevega bakra premera 1/4 cole šifro 0103073149, ki pove naslednje: material iz skladišča kovin (01), na temelju bakra (03), berilijev baker (07), paličast (3), okrogel (1), premera 1/4″ (49). V kaki drugi organizaciji združenega dela ima morda isti material povsem drugačno šifro, ker nomenklatura materiala ni poenotena.

202 Material v poslovnem procesu

Omenili smo že, da material takrat, kadar nastopa v vlogi delovnega predmeta, preneha obstajati s svojo samostojno pojavno obliko in s svojimi prvotnimi lastnostmi. Poslovni proces pa je izvedljiv le, če so v pravem času na razpolago vse njegove potrebne prvine, med njimi tudi delovni predmeti. Zato je material kot možnostni delovni predmet treba stalno znova in znova nabavljati. Če bi organizacija združenega dela prejela material vedno tisti hip, kot ga potrebuje pri poslovnem procesu, ne bi potrebovala nikakih njegovih zalog. S tem bi tudi lahko zmanjšala svoje stroške. Toda izpad delovnih predmetov v tistem trenutku, ko bi bili potrebni pri poslovnem procesu, bi ustvaril neprimerno večjo škodo. Zato je zaloga materiala, tj. možnostnih delovnih predmetov, vedno potrebna. Nekaj podobnega smo ugotovili pri drobnem inventarju, medtem ko pri osnovnih sredstvih zaloga praviloma ni potrebna.

Organizacija združenega dela nabavlja material zato, da bi ga pri svojem poslovnem procesu porabila. Vendar se v nekaterih primerih njene potrebe spreminjajo ali pa se spreminja sam material s svojimi lastnostmi, kar povzroča, da materiala ne more več uporabiti za prvotne namene. Takrat ga skuša prodati. Tudi pri materialu torej najdemo podobno zaporedje procesov in stanj, kot smo ga navedli že pri osnovnih sredstvih in drobnem inventarju:

a) priskrba materiala
→ material v zalogi;
b) prenos materiala v uporabo
→ porabljeni material;
c) izločitev materiala, ki ne bo uporabljen
→ nepotreben in zastarel material;
č) odsvojitev materiala.

Bistvena posebnost tega očrta v primerjavi z očrti, ki smo jih navedli pri osnovnih sredstvih in drobnem inventarju, je v tem, da prenos materiala v uporabo naznačuje že njegovo porabo. Če se npr. del prvotnega

materiala vrača iz proizvodnje v skladišče, pomeni le, da še ni začel nastopati kot delovni predmet in da pravzaprav sploh še ni zapustil zaloge, pri čemer ni pomembno vprašanje, kje je ta zaloga. Drugače je z odpadki, ki imajo drugačno kakovost kot prvoten material; njihov prevzem iz proizvodnje pomeni pravzaprav priskrbo nove vrste materiala.

Zgornje procese in stanja lahko osvetlimo še v vidika financiranja. Priskrba materiala praviloma zahteva denarna sredstva, bodisi istočasno, pred samo priskrbo ali po njej. Le pri odpadkih in pri presežkih ob popisu je zadeva drugačna. Prenosu materiala v uporabo ustreza prenos celotne njegove vrednosti na nastajajoče proizvode. Ob prodaji proizvodov in ob prejemu plačila zanje je vrednost materiala spet spremenjena v denarno obliko. Vidimo, da je proces preoblikovanja vrednosti pri materialu hitrejši kot pri drobnem inventarju. Odsvojitvi materiala končno ustreza sprememba celotne njegove vrednosti v denarno obliko brez vmesnega prehajanja na proizvode.

Zaloge materiala povzročajo stroške manipulacije v skladiščih, zavarovalnih premij, obresti in druge stroške, ki so tipični za katerakoli materializirana sredstva in ne vstopajo v vrednost zalog. V nasprotju z osnovnimi sredstvi in drobnim inventarjem pa pri materialu nimamo več stroškov investicijskega vzdrževanja. Zato se pa utegnejo pojaviti stroški obdelave ali dodelave materiala, ki bi jih lahko primerjali s stroški rekonstrukcije osnovnih sredstev. Ti stroški vstopajo v vrednost zaloge materiala ter so pravzaprav povezani z nastajanjem njegove nove vrste, tj. s priskrbo materiala.

203 Obseg računovodstva materiala

Predmet računovodstva materiala je material od vstopa v organizacijo združenega dela do tedaj, ko ga ni več v njem. Ker porabi materiala ustrezajo njegovi stroški, so tudi ti predmet računovodstva materiala. Ravno s te strani je celo podkrepljeno uvrščanje računovodstva materiala v stroškovno računovodstvo. Vendar imamo opravka s stroški v zvezi z materialom že pred tem, ko je sam material porabljen; pomisliti je treba npr. samo na stroške nabave in dostave materiala ali na stroške obdelave ali dodelave. Takšni stroški so neposredni stroški nabavljenih količin in vstopajo v nabavno vrednost materiala; zato se mora z njimi ukvarjati računovodstvo materiala. Nasprotno razni splošni stroški v zvezi z materialom za samo računovodstvo materiala niso zanimivi, razen če pomislimo na to, da daje podlago za njihovo razdelitev.

Medtem ko je stvarni obseg računovodstva materiala že podan, označujemo njegov funkcionalni obseg kot:

a) materialno knjigovodstvo;
b) računovodsko načrtovanje materiala;
c) računovodski nadzor materiala;
č) računovodsko analizo materiala.

Računovodstvo materiala torej funkcionalno zajema precej več kot materialno knjigovodstvo. Z druge strani pa računovodstvo materiala kot dejavnost vrednostnega spremljanja in preučevanja materiala ne zajema

katerokoli evidenco o materialu. Teoretsko razmejitev knjigovodstva in operativne evidence že poznamo in zato ni treba posebej pojasnjevati, zakaj npr. v okvir materialnega knjigovodstva ne spada skladiščna kartoteka.

21 Materialno knjigovodstvo

210 Knjigovodske listine o materialu

2100 Pojem knjigovodskih listin o materialu

Po opredelitvi je knjigovodska listina o materialu tista listina, na kateri je ugotovljen in obrazložen poslovni dogodek, ki vpliva na sredstva v pojavni obliki materiala. Knjigovodska listina torej izpričuje in pojasnjuje že nastalo spremembo pri materialu in rabi nato kot podlaga za knjiženje. Naročilnica materiala npr. nima takšnega značaja in je ni mogoče obravnavati kot knjigovodsko listino. Drugače je z listinami, iz katerih je razvidno povečanje ali zmanjšanje zalog materiala.

Knjigovodske listine o materialu so neločljivo povezane z zbiranjem podatkov o spremembah pri materialu. Tipe teh sprememb smo označili kot priskrbo materiala, prenos materiala v uporabo, izločitev materiala, ki ne bo uporabljen, in kot odsvojitev materiala. Zato bomo v istem vrstnem redu tudi skušali opisati ustrezne knjigovodske listine.

2101 Knjigovodske listine o priskrbi materiala

Temeljna knjigovodska listina, ki izpričuje, da je material prišel v skladišče preučevane organizacije združenega dela, je **prejemnica materiala.** V praksi je poleg nje včasih sestavljen še zapisnik o prevzemu materiala, ki dopolnjuje prejemnico materiala. Da bi nam bila razlika bolj jasna, si oglejmo postopek pri priskrbi materiala.

Ko naročeni material prispe, ga je treba prevzeti. Prevzemanje materiala pa poteka v dveh smereh: količinsko in kakovostno. Količinsko prevzemanje pomeni med drugim tudi kontrolo količine in kakovostno prevzemanje kontrolo kakovosti. V obeh primerih gre pravzaprav za ugotavljanje, ali material ustreza navedbam v naročilnici ali v kupoprodajni pogodbi ter prejeti dobavnici.

Večje organizacije združenega dela imajo posebno službo za prevzem materiala, ki ne spada v pristojnost nakupne službe in skladišča. Vse nabavljene količine mora prevzeti najprej ta služba. Če nasprotno ni organizirana posebna služba za prevzem materiala, je treba imenovati posebno komisijo za prevzem materiala. Ta komisija ima praviloma tri člane: osebo s tehnično izobrazbo, zastopnika nakupne službe in administrativno osebo. Komisija mora podrobno pregledati vse prispele pošiljke ter ugotovljene količine primerjati z navedbami na dobavnici in naročilnici.

V mnogih primerih opravi količinski prevzem kar skladiščnik sam, zlasti če ugotovi, da so prejete količine istovetne s tistimi, ki so navedene v

dobaviteljevi dobavnici. Če se količina, ki jo je dobavitelj označil v dobavnici, ne ujema z dejansko prejeto količino, pa je prevzem neizbežno treba opraviti komisijsko. Le tedaj je namreč mogoče računati na uspešno reklamacijo. Medtem ko je mogoče količinski prevzem v nakazanih primerih prepustiti skladiščniku, mu ne sme biti nikoli prepuščen kakovostni prevzem. Za kontrolo kakovosti morajo obstajati posebna sredstva, ki jih nima skladiščnik, prav tako pa tudi strokovnjak, ki jo bo sposoben opraviti.

Samostojno sestavljen zapisnik o količinskem in kakovostnem prevzemu materiala pa še ni listina, na podlagi katere odgovarja skladiščnik za ves v skladišče prejeti material. Taka listina je šele prejemnica materiala. V praksi jo največkrat sestavi kar skladiščnik. Vendar menimo, da bi jo po načelu razbremenitve morala sestaviti služba ali komisija za prevzem materiala, razen v primeru, ko količinski prevzem opravi skladiščnik sam. Ker jo je torej treba sestaviti na istem mestu kot zapisnik o prevzemu materiala, se ponovno pojavlja vprašanje, zakaj v načelu razlikovati obe listini. Odgovor dobimo takoj, ko si predstavljamo prevzem pošiljke, ki ne ustreza niti količinsko in niti kakovostno. Prejemnica materiala je stalni obrazec, v katerega je med drugim vpisana prejeta količina, ni pa v njem nobenega mesta za besedno obrazložitev raznih ugotovitev ob količinskem ali kakovostnem prevzemu, ki so nujno potrebne pri katerikoli reklamaciji. Z druge strani prejemnica materiala zajema še podatke, ki niso razvidni iz samega zapisnika o prevzemu materiala in tudi niso zanimivi v primeru reklamacije. V načelu vsebuje vsaka prejemnica materiala naslednje podatke: naziv organizacije združenega dela, naziv dobavitelja, listina, po kateri je dostavljen material, način dostave, naziv materiala, šifra materiala, številka konta v materialnem knjigovodstvu, prejeta količina, datum količinskega in kakovostnega prevzema, cena, vrednost in skladišče, ki je obremenjeno za material. Bistveni sestavni del prejemnice materiala je seveda tudi podpis skladiščnika.

Nabavna cena prejete količine materiala je izid obračuna, pri katerem je treba upoštevati:

a) kupno (fakturno) ceno, ki je pri uvoženem materialu povečana za ustrezno carino, prometni davek in druge uvozne dajatve;
b) stroške dostave;
c) stroške obdelave in dodelave.

Podatki pod a) so navadno vidni iz prejetih računov; če je material uvožen, se jim pridružijo carinski obračuni. Le v primeru, ko je organizacija združenega dela v lastnem okviru proizvedla stvari, ki jih sicer kupuje drugod, utegne izhajati podatek pod a) iz notranjega obračuna. Za podatke pod b) so potrebni razni obračuni. Računi, iz katerih izhajajo podatki pod c), pa prihajajo v poštev le, če se v organizacijo združenega dela vrača material iz obdelave ali dodelave.

Ker pride organizacija združenega dela do materiala povsem določene vrste z nakupom, z obdelavo-dodelavo ali s proizvodnjo v lastnem okviru, bi poleg običajne prejemnice materiala lahko navedli še **prejemnico materiala iz lastne proizvodnje** in **prejemnico materiala iz obdelave-dodelave.** V vsakem primeru pa je k temeljnim knjigovodskim listinam o priskrbi materiala treba priložiti še druge listine, ki bodisi pojasnjujejo podatke v njih ali jih dopolnjujejo. Takšne listine so npr. že podrobneje obravnavani **zapisnik o prevzemu materiala, prejeta dobavnica in račun za**

material, notranji račun, carinska deklaracija za uvoženi material, tovorni list za dovoz materiala, notranji obračun dovoza materiala, prejeti račun za obdelavo-dodelavo materiala itd.

Končno naj omenimo, da se kot posebna knjigovodska listina o priskrbi materiala povsem določene vrste pojavlja še **prejemnica odpadkov.** Nikakor pa to, vsaj s teoretičnega vidika, ne velja za povratnico materiala. Povratnica materiala le popravlja na realen znesek podatke o tistih količinah, ki so prenehale obstajati, čeprav bi jo z ozkega skladiščnega vidika mogli uvrstiti med knjigovodske listine, ki ustrezajo novemu prejemu, ne pa zmanjšani oddaji.

Razmerja med ustreznimi nalogi in knjigovodskimi listinami so pa sedaj naslednja:

a) Nalog: Prejemni nalog za material, po katerem je treba opraviti prevzem in vskladiščenje materiala
Listina: Prejemnica materiala
Izstavitelj: služba ali komisija za prevzem
Potrditelj: skladiščnik materiala

b) Nalog: Prejemni nalog za odpadke, po katerem je treba opraviti vskladiščenje odpadkov, ki se vračajo v skladišče
Listina: Prejemnica odpadkov
Izstavitelj: tehnična kontrola
Potrditelj: skladiščnik materiala

2102 Knjigovodske listine o prenosu materiala v uporabo

Dokler je material v skladišču, odgovarja zanj skladiščnik. Toda ta material še ni v uporabi, še ne nastopa v vlogi delovnih predmetov. Material je prenesen v uporabo šele tedaj, ko zapusti skladišče. A tudi tedaj še ni nujno, da je že porabljen. Zato porabljene količine niso vedno istovetne s tistimi, ki so razvidne iz oddajnic materiala, čeprav zaradi poenostavitve v praksi to domnevamo. V resnici pa šele z oddajnico materiala skupaj s povratnicami materiala dobimo podlago za spoznanje, kakšne količine so dejansko prenehale obstajati pri posamezni vrsti materiala, tj. kakšne količine so bile dejansko prenesene v uporabo. Tiste količine, ki so na podlagi povratnic materiala vrnjene v skladišče, še niso bile v uporabi, ampak v hrambi izven skladišča.

Kot vidimo, se pojavljata dve temeljni knjigovodski listini, ki kažeta na prenos materiala v uporabo. Zaustavimo se najprej pri prvi, tj. pri pri **oddajnici materiala.**

Na podlagi oddajnice materiala je za material obremenjeno tisto stroškovno mesto, na katero prehaja. Če je pri oddajnicah materiala spet upoštevano načelo, da jih sestavlja tisti, ki se razbremenjuje, in podpiše tisti, ki se obremenjuje, bi jih moral sestavljati skladiščnik. Vendar je mogoča oddaja materiala iz skladišča le na podlagi posebnega naloga. Ta nalog se v našem primeru mnogokrat imenuje zahtevnica materiala. Zahtevnica materiala je torej v načelu nekaj drugega kot oddajnica materiala. V zahtevnici materiala je navedena vrsta, dimenzija in količina potrebnega materiala, poslovni (proizvodni) nalog, stroškovno mesto, ki potrebuje material, številka zahtevnice in datum; podpiše jo lahko le pooblaščena oseba. Zahtevnica materiala sama po sebi še ni nikaka

knjigovodska listina, saj ne pove, kakšne količine materiala so bile oddane iz skladišča. V skladišču včasih niti ni na razpolago toliko materiala zahtevane vrste, kot bi ga bilo treba oddati na podlagi zahtevnice. Iz skladišča oddana količina je lahko manjša. Ta je pa razvidna šele iz oddajnice materiala, na kateri potrdi prejem zastopnik stroškovnega mesta, ki prejema material. Res sta mnogokrat zahtevnica ali oddajni nalog in oddajnica materiala združeni v eno samo tiskovino z dvema kolonama o količini. Prejemnik seveda v vsakem primeru podpiše le prejem dejanske in ne zahtevane količine materiala. Iz tega pa sledi, da je treba celo tedaj, ko sta zahtevnica in oddajnica materiala združeni, razlikovati njun značaj.

Zahtevnica materiala za materialno knjigovodstvo ni pomembna. Pomembna pa je oddajnica materiala. Zato mora obsegati podobne podatke kot prejemnica materiala, le da sedaj niso več potrebne navedbe o količinskem in kakovostnem prevzemu. V primerjavi z zahtevnico materiala pa ima oddajnica materiala še razne dodatne podatke, npr. o ceni ali vrednosti oddanega materiala. Da bi bil obračun stroškov materiala pravilen, mora seveda vsaka oddajnica materiala obsegati točne podatke o stroškovnem mestu, na katero je prenesen material, in o poslovnem (proizvodnem) nalogu, zaradi katerega je material dvignjen iz skladišča. Res pa je označba tega naloga možna le v primeru, ko vrednost materiala prehaja med neposredne stroške, medtem ko ni možna tedaj, ko vrednost materiala prehaja med splošne stroške. Končno naj še omenimo, da je koristno posebej označevati oddajnico tistega materiala, ki pri opravljanju kake naloge preseže ocenjene (standardne) potroške.

Oglejmo si še **vračilnico materiala!**

Omenili smo že, da mnogokrat ni porabljen ves material, ki je bil vzet iz skladišča; morda je bil dosežen prihranek v primerjavi z ocenjenim potroškom, na podlagi katerega je bil material zahtevan, morda je v zahtevnici prišlo do pomote, ali pa je bil obseg proizvodnje ali poslovanja zmanjšan in ni več potrebna prvotno zahtevana količina. V vseh teh primerih je treba material vrniti v skladišče. Knjigovodska listina, na kateri je zabeležen ta poslovni dogodek, se imenuje vračilnica ali povratnica materiala. Po že znanem načelu za sestavljanje knjigovodskih listin o obremenitvi in razbremenitvi bi jo moralo sestaviti stroškovno mesto, ki material vrača, medtem ko bi jo skladiščnik le podpisal. Zajemati pa mora podobne podatke kot oddajnica materiala, saj šele skupaj z njo omogoča pravilen obračun stroškov.

Razmerja med ustreznimi nalogi in knjigovodskimi listinami so pa sedaj naslednja:

c) Nalog: Oddajni nalog za material, po katerem je treba prenesti material v uporabo
Listina: Oddajnica materiala
Izstavitelj: skladiščnik materiala
Izstavitelj: vodja stroškovnega mesta

č) Nalog: Vračilni nalog za material, po katerem je treba neporabljeni material vrniti v skladišče
Listina: Vračilnica materiala
Izstavitelj: vodja stroškovnega mesta
Potrditelj: skladiščnik materiala

2103 Knjigovodske listine o izločitvi materiala, ki ne bo uporabljen

Zaloga materiala določene vrste je v organizaciji združenega dela smiselna le, če tak material potrebuje pri svojem proizvodnem ali poslovnem procesu. Zaloga takšnega materiala med drugim omogoča, da so v procesu potrebne količine pravočasno na razpolago, čeprav morda dobavitelji z novimi pošiljkami zakasnijo. Čim pa material kake vrste ni več potreben pri proizvodnem ali poslovnem procesu, ni več smiselna njegova zaloga. Podobno velja, če je material izgubil svojo prvotno kakovost in ga zato ni več mogoče uporabiti za prvotne namene. Tak material bo morala organizacija združenega dela čimprej prodati, da ne bi imela škode.

Knjigovodsko listino, na kateri je ugotovljeno, da je določen material postal nepotreben ali zastarel, lahko imenujemo **izločilnico materiala.** Sestavi jo posebna komisija, ki v njej obrazloži premik v smotru samega materiala. Kot knjigovodska listina ima dvojni značaj: istočasno nastopa kot knjigovodska listina o zmanjšanju zaloge potrebnega materiala in še kot knjigovodska listina o povečanju zaloge materiala, ki ga je treba čimprej prodati. Izločilnico materiala bi utegnili primerjati z izločilnico osnovnih sredstev ali s povratnico drobnega inventarja, le da so osnovna sredstva in droben inventar že bili v uporabi, medtem ko material še ni bil.

V gospodarski praksi izločilnice materiala večinoma ne poznajo; v takem primeru seveda tudi ni mogoče posebej izkazovati nepotrebnega in zastarelega materiala. Včasih je treba nepotreben in zastarel material, ki je v zalogi, prevrednotiti, ker je njegova prvotna nabavna cena nerealna. V takšnem primeru odpišemo del njegove vrednosti, ustrezno knjigovodsko listino pa lahko imenujemo **odpisnica materiala.**

Razmerja med ustreznimi nalogi in knjigovodskimi listinami so pa sedaj naslednja:

d) Nalog: Izločilni nalog za material, po katerem je treba izločiti material, ki ni več potreben v skladišču
Listina: Izločilnica materiala
Izstavitelj: komisija za izločitev
Potrditelj: skladiščnik materiala

e) Nalog: Odpisni nalog za material, po katerem je treba zmanjšati vrednost obstoječih zalog materiala
Listina: Odpisnica materiala
Izstavitelj: komisija za odpis
Potrditelj: skladiščnik materiala

2104 Knjigovodske listine o odsvojitvi materiala

Organizacija združenega dela praviloma odsvoji le tisti material, ki ga sama ne potrebuje ali ga v dani obliki ne more uporabiti; le v primeru finančnih težav utegne odsvojiti tudi prekomerne zaloge materiala, ki ga sicer redno potrebuje pri svojem proizvodnem ali poslovnem procesu. Odsvojitev materiala ima praviloma odmenski značaj, tj. pojavlja se kot prodaja.

Temeljna knjigovodska listina o prodaji materiala je **odpravnica materiala,** ki vsebuje naslednje podatke: naziv organizacije združenega dela, naziv kupca, način dostave, vrsta embalaže, naziv materiala, šifra materiala, številka konta v materialnem knjigovodstvu, količina, cena, vrednost in datum. Odpravnico po že znanem načelu izstavlja skladiščnik, ki se z njo razbremenjuje za odpravljeni material, podpiše pa jo prejemnik, ki je lahko tudi transportna organizacija in ne sam kupec. Seveda pa ne odloča skladiščnik o tem, komu bo dal material. Odpravnica materiala kot knjigovodska listina je lahko sestavljena šele na podlagi odpravnega naloga, ki izhaja iz prodajne službe. Spet je torej treba razlikovati nalog za odpravo materiala od odpravnice materiala, pri čemer prvi ne predstavlja nikakršne knjigovodske listine, saj še ne dokazuje, da je zahtevani poslovni dogodek že dokončan.

Kot smo že omenili, je v odpravnici materiala med drugim navedena tudi cena enote in vrednost celotne prodane količine. Za materialno knjigovodstvo seveda ni zanimiva prodajna cena materiala; ta je pomembna za kupca in jo lahko vidi že iz dobavnice kot blagovne listine. Nabavne cene pa ni treba sporočiti kupcu, medtem ko jo je v samem materialnem knjigovodstvu vedno mogoče najti na ustrezni kartici. Res pa naši gospodarsko-finančni predpisi ne dovoljujejo, da bi organizacija združenega dela pri prodaji materiala nastavljala poljubne prodajne cene; v načelu lahko k nabavni ceni prišteje le stroške v zvezi z manipulacijo, ki pa v okviru materialnega knjigovodstva navadno neposredno niso poznani.

Odpravnico materiala kot temeljno knjigovodsko listino o prodaji materiala pojasnjujejo ali dopolnjujejo še nekatere druge knjigovodske listine, npr. **izdani račun za material.**

Omenimo naj še, da moremo razlikovati navadno odpravnico materiala in **odpravnico materiala v obdelavo-dodelavo.** Če preučevana organizacija združenega dela da kak material iz svojega skladišča v obdelavo ali dodelavo drugi organizaciji združenega dela, seveda nimamo opravka s prodajo. Toda ob povratku materiala iz obdelave ali dodelave pride preučevana organizacija združenega dela do nove tehniške vrste materiala. Zato je ustrezno oddajo treba upoštevati v okviru odsvojitve prvotnega materiala, prejem pa v okviru priskrbe novega materiala. Ta primer se torej razlikuje od možnih premikov materiala iz skladišča v skladišče, ki jih spremljajo **medskladiščne prenosnice materiala.**

Na koncu naj omenimo še **izničnico materiala,** ki se pojavi takrat, kadar kak material ni mogoče niti porabiti niti prodati, ker je neuporaben.

Razmerja med ustreznimi nalogami in knjigovodskimi listinami so pa sedaj naslednja:

f) Nalog: Odpravni nalog za material, po katerem je treba nepotreben material dostaviti kupcu

Listina: Odpravnica materiala
Izstavitelj: skladiščnik materiala
Potrditelj: Prejemnik

g) Nalog: Odpravni nalog za material v obdelavo, po katerem je treba dostaviti material v zunanjo obdelavo

Listina: Odpravnica materiala v obdelavo
Izstavitelj: skladiščnik materiala
Potrditelj: Prejemnik

h) Nalog: Medskladiščni prenosni nalog za material, po katerem je treba material prenesti iz enega skladišča v drugo

Listina: Medskladiščna prenosnica materiala
Izstavitelj: skladiščnik starega skladišča
Potrditelj: skladiščnik novega skladišča

i) Nalog: Iznični nalog za material, po katerem je treba neuporabni material izničiti, tj. fizično likvidirati

Listina: Izničnica materiala
Izstavitelj: skladiščnik materiala
Potrditelj: komisija za izničenje

211 Poslovne knjige o materialu

2110 Pojem poslovnih knjig o materialu

Medtem ko so s pomočjo že obravnavanih knjigovodskih listin zbrani podatki o spremembah pri materialu, so v poslovnih knjigah ti podatki primerno urejeni. Kot vemo, pa nima značaja poslovne knjige v knjigovodskem smislu katerakoli evidenca o materialu. V okvir klasičnega materialnega knjigovodstva npr. spadajo le dnevnik in kartoteka analitičnih kontov materialnega knjigovodstva. V računalniškem materialnem knjigovodstvu pa je kot sestavni del poslovnih knjig treba obravnavati vložek v računalnik (tj. luknjane kartice in luknjani trak) ter izložek iz njega (tj. poročila o spremembah in stanju po posameznih knjigovodskih kontih).

Že poznane knjigovodske listine o materialu so podlaga za knjiženje v materialnem knjigovodstvu, ne pa tudi v finančnem knjigovodstvu; za knjiženje v finančnem knjigovodstvu so nasprotno potrebni zbirniki materialnega knjigovodstva.

Posebnost knjigovodstva in s tem tudi materialnega knjigovodstva je, da pri poslovnih dogodkih poudarja njihovo vrednostno stran, čeprav ne zanemarja nujno in v celoti njihove količinske strani. Vendar je le zaradi vrednostnih podatkov mogoče vključiti materialno knjigovodstvo v celotno knjigovodstvo. Drugače je z operativno evidenco in s tem tudi z operativno evidenco materiala, ki je zase zaokrožena celota in kot taka pomembna za normalni potek operativnih dejavnosti, tj. v našem primeru poslovanja skladišč. V skladiščih so npr. poznane viseče skladiščne kartice, ki so v bližini uskladiščenega materiala. Nanje so podatki vneseni sproti, tj. takoj, ko je material prejet, ko je rezerviran ali ko je oddan. Prav tako ima skladišče skladiščno kartoteko, ki vsebuje na enem mestu vse kartice materiala. Na te kartice so spet vneseni isti podatki kot na viseče skladiščne kartice, dodatno pa morda še podatki o minimalnih in maksimalnih količinah. Niti v prvem in niti v drugem primeru kartice ne vsebujejo vrednostnih podatkov. Zato pa niti visečih skladiščnih kartic in niti skladiščne kartoteke ne moremo imeti za poslovno knjigo v knjigovodskem smislu.

2111 Analitični konti materialnega knjigovodstva

Analitični konti materialnega knjigovodstva v klasičnem smislu imajo obliko kartic, celotnost vseh kontov pa sestavlja v formalnem pogledu kartoteko materialnega knjigovodstva. V sistemu kopirnega kartotečnega knjigovodstva poteka knjiženje na analitičnih kontih istočasno s knjiženjem na dnevniku. Vendar ni nujno, da bi v materialnem knjigovodstvu imeli en sam dnevnik. Lahko uporabljamo več dnevnikov in preko vsakega zapisujemo le spremembe na povsem določenih vrstah materiala ali povsem določene vrste sprememb na materialu. V takšnem primeru je zbiralni značaj posameznega dnevnika že od samega začetka stvarno omejen. Takšna rešitev je pri dobro organiziranem klasičnem knjigovodstvu celo normalna. Vendar nas pri nadaljnjem razglabljanju ne bodo več zanimali dnevniki, temveč predvsem analitični konti materialnega knjigovodstva po vsebinski strani. To njihovo stran je namreč treba razumeti tudi ob prehajanju na računalniško knjigovodstvo.

Skladno z že obrazloženimi skupinami materiala razlikujemo:

a) analitične konte materiala v zalogi;
b) analitične konte materiala v obdelavi, dodelavi in manipulaciji.

Analitične konte materiala v zalogi (pod a) lahko dalje razvrstimo v naslednje podskupine: surovine in material, gorivo in mazivo, polproizvodi in deli, pisarniški material, nepotreben in zastarel material, odpadki. Ne glede na kasnejše razvrščanje pa vedno zajema posamezen analitični konto le povsem določeno tehniško vrsto in dimenzijo materiala.

V klasičnem materialnem knjigovodstvu vsebujejo konti posebne stolpce za količinski prejem, oddajo in zalogo, za ceno enote v zalogi, kakor tudi za vrednost prejema, oddaje in zaloge. Knjigovodske listine, na podlagi katerih so vknjižene spremembe na kontih, so prejemnice materiala, oddajnice materiala, vračilnice materiala, odpravnice materiala, izničnice materiala in druge, ki smo jih že navedli. Pač pa je koristno na tem mestu opozoriti, da nekaterih knjigovodskih listin o materialu ni mogoče do konca sestaviti pred vpogledom v ustrezni konto materialnega knjigovodstva, če vztrajamo na zapisovanju vseh sprememb po dejanskih cenah.

Pri količinah, ki povečujejo zalogo kake tehniške vrste materiala, je dejanska cena enote poznana iz spremljevalnih listin, in je torej mogoč vrednostni preračun v temeljnih knjigovodskih listinah o materialu že od samega začetka. Drugače je pri količinah, ki zmanjšujejo zalogo kake tehniške vrste materiala, kajti dejansko ceno enote v zalogi je včasih mogoče ugotoviti šele iz ustreznega konta materialnega knjigovodstva. Nabavna cena istovrstnega materiala se namreč večkrat spreminja, zato je nabavno ceno vsakokratne zaloge mogoče ugotoviti le s pomočjo knjigovodskega konta. Kakšna je cena, po kateri je treba obračunati konkretno zmanjšanje zaloge, pa je v marsičem odvisno od uveljavljene metode vrednotenja zalog.

Ker je v organizaciji združenega dela vedno kaka količina materiala posamezne tehniške vrste, se lahko vprašamo, po kateri nabavni ceni je treba ovrednotiti tiste količine, za katere so bile zmanjšane zaloge, in po kateri tiste količine, ki še ostanejo v zalogi, če se namreč nabavna cena pri različnih nabavah razlikuje. Tako pridemo do metod poprečnega,

zaporednega in povratnega vrednotenja zalog, ki izhajajo iz treh različnih predpostavk.

Po prvi predpostavki v zalogi ni več mogoče razlikovati značilnosti posameznih prejemov; vsaka količinska enota nastopa kot poprečni predstavnik zaloge in ji je mogoče pripisati le poprečno nabavno ceno. Ob vsakem novem prejemu je torej treba izračunati novo poprečno nabavno ceno, ki upošteva prejšnjo poprečno nabavno ceno obstoječih zalog in novo nabavno ceno. Vsaka oddaja je obračunana po zadnji poprečni nabavni ceni, prav tako pa tudi zaloga. To je bistvo metode vrednotenja zalog s poprečnimi cenami, ali kratko, metode poprečnega vrednotenja zalog. Ker je novo poprečno nabavno ceno treba ugotoviti po vsaki novi nabavi, jo lahko imenujemo tudi metodo drsečih poprečnih nabavnih cen. Razlikovati pa jo je treba od metode tehtanih poprečnih nabavnih cen. Pri njej je namreč poprečna nabavna cena določene vrste materiala dobljena tako, da je seštevek vrednosti začetne zaloge in vseh prejemov v obračunskem razdobju razdeljen s seštevkom količine v začetni zalogi in vseh prejetih količin v obračunskem razdobju. Oddajnic materiala in drugih knjigovodskih listin o zmanjšanju zalog seveda v tem primeru ni mogoče vrednostno obračunati sproti, temveč šele ob koncu obračunskega razdobja. Zato pa metoda tehtanih poprečnih nabavnih cen v opisani izvedbi ni praktična.

Po drugi predpostavki se količinske enote v zalogi gibljejo po določenem zaporedju, in sicer tako, da so tiste, ki so najprej prejete, tudi najprej oddane. Oddajo je torej treba obračunati po prvih dejanskih nabavnih cenah obstoječe zaloge, končne zaloge pa po zadnjih. V ZDA je ta metoda obračuna poznana kot FIFO metoda, medtem ko bi jo v slovenščini lahko označili kot metodo zaporednega vrednotenja.

Po tretji predpostavki zahteva poslovanje vedno določeno stanje zalog, zato bi bilo nesmiselno, če bi se zaradi spreminjanja nabavnih cen, ki opredeljujejo vrednost zalog, spreminjala obratna sredstva. Prejem novih količin je dejansko namenjen njihovi oddaji v istem obračunskem razdobju. Oddajo je potemtakem treba obračunati po zadnjih nabavnih cenah, končne zaloge pa po prvih. V ZDA je ta metoda obračuna zelo razširjena in o njej govorijo kot o LIFO metodi, medtem ko bi jo v slovenščini lahko označili kot metodo povratnega vrednotenja. Pripomniti pa je treba, da zmanjšanje zalog ni mogoče sproti obračunati po zadnjih nabavnih cenah, temveč šele ob koncu razdobja.

V knjigovodske listine o zmanjšanju zalog je v vseh primerih mogoče vpisati podatke o ceni enote šele po vpogledu v ustrezne konte materialnega knjigovodstva. Drugače je v primeru, ko so zaloge materiala v materialnem knjigovodstvu prikazane po načrtovanih, tj. ocenjenih ali standardnih nabavnih cenah, kajti takšne cene je mogoče kadarkoli razbrati tudi iz vnaprej postavljenega cenika. Knjigovodske listine o zmanjšanju zalog so v takšnem primeru vrednostno obračunane že v trenutku izstavitve. V tem najdemo razlog, da načrtovane nabavne cene na splošno uporabljajo skoraj vse organizacije združenega dela. Sicer so pa lahko opredeljene kot ocenjene ali kot standardne nabavne cene. V prvem primeru imamo opravka z nabavnimi cenami, ki jih glede na poprečje preteklih dejanskih nabavnih cen in nove razmere lahko pričakujemo. V drugem primeru pa imamo opravka z nabavnimi cenami, ki so v danem znesku teoretično upravičene.

Seveda se v primeru, ko je povečanje in zmanjšanje zaloge kake vrste materiala prikazano po ocenjenih (standardnih) cenah, pojavljajo tudi odmiki dejanskih nabavnih vrednosti od ocenjenih (standardnih). Ob vsaki nabavi je na ustreznem analitičnem kontu mogoče vzpostaviti podatek o nastalem odmiku. Nato se pa seveda pojavlja vprašanje, kako celotne odmike pri kaki vrsti materiala ob koncu razdobja razdeliti na tedanjo zalogo in na porabljeno količino. Če se organizacija združenega dela odloči za metodo tehtanih poprečnih nabavnih cen, bo morala izračunati naslednji koeficient (1):

$$\frac{\text{odmiki od ocenjenih (standardnih) cen v razdobju skupaj z začetnim stanjem}}{\text{v razdobju razpoložljive količine po ocenjenih (standardnih) cenah}}$$

Brž ko z njim pomnožimo končno vrednost zaloge po ocenjenih (standardnih) cenah, dobimo sorazmerni del celotnih odmikov, ki jo popravlja. Če z njim nasprotno pomnožimo vrednost porabljenih količin v razdobju, ki so izvirno obračunane po ocenjenih (standardnih) cenah, dobimo sorazmerni del celotnih odmikov, ki popravljajo stroške ali odhodke v razdobju.

Toda organizacija združenega dela se lahko odloči tudi za metodo povratnega vrednotenja (LIFO). V takšnem primeru mora izračunati naslednji koeficient (2):

$$\frac{\text{v razdobju X nastali odmiki od ocenjenih (standardnih) cen}}{\text{v razdobju X nabavljene količine po ocenjenih (standardnih) cenah}}$$

Brž ko z njim pomnožimo v razdobju X porabljene količine, ki so obračunane po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah, dobimo sorazmerni del celotnih odmikov, ki popravljajo stroške ali dohodke v razdobju. Vsa razlika v odmikih, ki so se pojavili v razdobju, popravlja vrednost končnih zalog. Vendar je uporaba takšnega koeficienta v skladu s čisto metodo povratnega vrednotenja (LIFO) le pod naslednjim pogojem:

$$\text{v razdobju X porabljene količine po ocenjenih (standardnih) cenah} \leqslant \text{v razdobju X nabavljene količine po ocenjenih (standardnih) cenah}$$

Če so namreč v razdobju X pri dani vrsti materiala porabljene večje količine, kot so bile tedaj nabavljene, izhaja razlika iz prejšnjega razdobja in se torej nanjo ne more nanašati koeficient iz preučevanega razdobja. Za presežek v razdobju X porabljenih količin, obračunanih po ocenjenih (standardnih) cenah, nad nabavljenimi količinami v tem razdobju, prav tako obračunanimi po ocenjenih (standardnih) cenah, lahko uporabimo le koeficient (2 a):

$$\frac{\text{v razdobju X-1 nastali odmiki od ocenjenih (standardnih) cen}}{\text{v razdobju X-1 nabavljene količine po ocenjenih (standardnih) cenah}}$$

Toda tudi pri uporabi tega koeficienta mora biti zadoščeno pogoju:

presežek v razdobju X porabljenih količin po ocenjenih (standardnih) cenah nad v razdobju X nabavljenimi količinami po ocenjenih (standardnih) cenah	$\leqslant$	presežek v razdobju X-1 nabavljenih količin po ocenjenih (standardnih) cenah nad v razdobju X-1 porabljenimi količinami po ocenjenih (standardnih) cenah

Le v takšnem primeru je namreč v razdobju X prišlo do zmanjšanja takšnih količin, ki so bile povečane v razdobju X-1, in torej zanje velja tedanji koeficient (2 a). V nasprotnem primeru pa je treba poseči po koeficientu iz razdobja X-2 itd.

Razdeljevanje odmikov na končne zaloge in porabljene količine odpade le v primeru, ko se TOZD odloči za vrednotenje po ocenjenih (standardnih) cenah: tedaj se namreč vsi v razdobju nastali odmiki takoj pojavijo med stroški ali odhodki. Vendar to ni pogost primer v gospodarski praksi. TOZD najpogosteje razmejuje odmike v smislu prvotnega koeficienta (1) kar za vse vrste materiala skupaj. V takšnem primeru niti niso vidni iz materialnega knjigovodstva. Menimo pa, da bi jih v dobro organiziranem materialnem knjigovodstvu le bilo treba poznati in spremljati ločeno po posameznih vrstah materiala, saj niso pri vseh vrstah enako intenzivni. To pa pomeni, da bi jih bilo treba vključevati tudi na analitične konte knjigovodstva materiala in poskrbeti za primerne knjigovodske listine, ki bi omogočile celo ločen izračun odmikov, ki odpadejo na posamezen stroškovni nosilec, če je takšen podatek koristen.

Kasnejši način razknjiževanja teh odmikov pa je nakazan v razpredelnici št. 10.

212 Stroški v zvezi z materialom

2120 Vrste stroškov z zvezi z materialom

Da bi dojeli različne vrste stroškov v zvezi z materialom, lahko spet izhajamo iz splošne opredelitve stroškov, po kateri so ti cenovni izraz potroškov prvin poslovnega procesa. Vendar ne smemo izhajati samo od materiala v uporabi, tj. delovnih predmetov kot prvin poslovnega procesa; v tem primeru bi namreč prišli le do stroškov materiala. Stroški v zvezi z materialom zajemajo znatno več.

Predvsem je v okviru celotnega poslovnega procesa treba videti vrsto funkcijskih in delnih procesov. Med njimi se pojavlja tudi proces nakupa in v njegovem okviru nakup materiala. Pri tem procesu se prav tako pojavljajo stroški kot cenovni izrazi potroškov, ki pa niso kratko in malo stroški materiala, temveč stroški v zvezi z materialom. Stroški v zvezi z materialom se torej ne pojavljajo šele tedaj, ko je material porabljen, temveč že tedaj, ko je nabavljen. Del teh stroškov je neposredno odvisen od količin, ki so prejete v skladišče preučevane organizacije združenega dela in jih je treba povezovati z njimi. Drugi del teh stroškov nasprotno

Obračun razknjiževanja odmika dejanske nabavne vrednosti materiala od ocenjene (standardne)

Razdobje...

Vrsta materiala	Vrednost začetne zaloge po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah	Vrednost v razdobju prevzetih količin po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah	Vrednost v razdobju razpoložljivih količin po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah	Vrednost v razdobju porabljenih količin po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah	Vrednost končne zaloge po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah
1	2	3	4 (2 + 3)	5	6 (4–5)
Skupaj					

Vrsta materiala	Odmik od vrednosti začetne zaloge	Odmik od vrednosti v razdobju kupljenih količin	Celoten odmik	Koeficient
1	7	8	9 (7 + 8)	10 (9 : 4)
Skupaj				

Vrsta materiala	Razmejitev odmika na	
	v razdobju porabljene količine	končno zalogo
1	11 (5 × 10)	12 (6 × 10)
Skupaj		

nima takšnega značaja in se pojavlja zaradi obstoja nakupne službe nasploh, kakor tudi zaradi uskladiščenja materiala. V obeh primerih ni mogoče govoriti o cenovnih izrazih potroškov materiala, temveč le o cenovnih izrazih potroškov nekih drugih prvin, ki so usmerjeni k materialu kot možnostnemu delovnemu predmetu.

Drugače je pa tedaj, ko začne material nastopati kot dejanski delovni predmet. Takrat preneha obstajati s svojo prvotno samostojno obliko, izgubi pa tudi svojo prvotno vrednost. Pojavi se strošek materiala kot cenovni izraz njegovega potroška.

Obračunavanje stroškov v zvezi z materialom je po svoji vsebini pravzaprav obdelovanje podatkov o materialu; to spada v pristojnost materialnega knjigovodstva. Le obračunavanje nabavnih stroškov splošnega značaja nima take neposredne oznake. Izvirno obračunavanje tovrstnih stroškov celo ne spada med naloge materialnega knjigovodstva. Pač pa to knjigovodstvo razpolaga s podlago za njihovo razdeljevanje po stroškovnih mestih, s čimer ustvarja nove podatke, ki so pomembni v celoti stroškovnega knjigovodstva.

2121 Neposredni stroški nakupa materiala

Poudarili smo že, da nabavna cena materiala ni istovetna s kupno (fakturno) ceno. Toda medtem ko o kupni ceni nabavljene enote še ne moremo govoriti kot o strošku, so vse druge sestavine nabavne cene že stroški. To so stroški, ki se pojavijo zaradi procesa nakupa materiala in je njihov stroškovni nosilec ravno nabavljena količina. Razdelimo jih v tri skupine:

a) stroški uvoza;
b) stroški dostave;
c) stroški obdelave in dodelave.

Če organizacija združenega dela uvaža material, se ob prehodu državne meje pojavijo stroški uvoza, med katere spadajo carina, prometni davek in druge uvozne dajatve. Ti stroški razumljivo bremenijo uvožene količine, zaradi katerih so se pojavili.

Stroški dostave se nasprotno pojavijo v vsakem primeru in so precej raznovrstni, saj mednje npr. spadajo:

ba) prevozni stroški;
bb) stroški natovarjanja, prekladanja in razkladanja;
bc) stroški prevoznega zavarovanja;
bč) stroški posebej zaračunane embalaže;
bd) stroški spremljanja materiala;
be) stroški posredniških agencij;
bf) stroški prevzema.

Če te stroške v celoti ali delno nosi dobavitelj, so v tistem obsegu pravzaprav zajeti že v kupni ceni. Če jih nasprotno nosi kupec, jih mora posebej vračunati v nabavno ceno materiala. Nikakor ni umestno takšne stroške obravnavati kot splošne stroške, ki bremenijo npr. proizvodni proces v razdobju, v katerem se pojavijo. To so posebni stroški nakupa, ki morajo bremeniti nabavljene količine. Netočnost pri izračunavanju nabavne cene ima namreč lahko občutne posledice kasneje pri ugotavljanju lastne cene proizvodov. Zato je treba vse neposredne stroške nakupa obračunati z nabavljenimi količinami, čeprav se s tem povečuje vrednost zaloge in potreba po obratnih sredstvih. Če se pojavljajo za več nabavljenih tehniških vrst materiala hkrati, jih je treba razdeliti na posamezne vrste v sorazmerju z vrednostjo ali količino.

Tudi splošne stroške nakupa bi navsezadnje bilo mogoče razdeliti na nabavljene količine. Vendar se po uveljavljeni praksi obravnavajo skupaj z drugimi splošnimi stroški, s čimer pa še ni rečeno, da jih kaže razdeljevati na posamezne proizvode na enak način.

Končno se kot neposredni stroški nakupa materiala pojavljajo še stroški obdelave in dodelave.

Vse neposredne stroške nakupa materiala je torej treba upoštevati pri sestavljanju obračuna (kalkulacije) nabavne cene, ki je sestavni del dopolnjene prejemnice materiala. Na podoben način so bili neposredni stroški nakupa osnovnih sredstev upoštevani pri ugotavljanju nabavne vrednosti osnovnega sredstva, neposredni stroški nakupa drobnega inventarja pa pri ugotavljanju nabavne vrednosti drobnega inventarja.

Do sedaj smo govorili o dejanski kupni in dejanski nabavni ceni, ki vključuje tudi dejanske neposredne stroške nakupa materiala. Toda kot moremo razlikovati dejansko, ocenjeno in standardno kupno ceno, moremo razlikovati tudi:

a) dejanske neposredne stroške nakupa materiala;
b) ocenjene neposredne stroške nakupa materiala;
c) standardne neposredne stroške nakupa materiala.

Dejanska nabavna cena se torej more razlikovati od ocenjene (standardne) zaradi tega, ker se razlikuje dejanska kupna cena od ocenjene (standardne) ali zaradi tega, ker se razlikujejo dejanski neposredni stroški nakupa materiala odcenjenih (standardnih).

2122 Stroški porabe materiala

Večkrat smo že naglasili, da material v uporabi preneha obstajati kot material. Nastopanje materiala v vlogi delovnega predmeta je njegovo zanikanje. Material se spreminja v nekaj drugega, njegova dotedanja vrednost se pa spreminja v strošek, ki bremeni poslovni učinek. Ta strošek je cenovni izraz potroška materiala.

V računovodstvu nasploh in zato tudi v materialnem knjigovodstvu se seveda ne zadovoljujemo z načelnimi ugotovitvami o stroških materiala. Zanima nas, kako jih je mogoče meriti. Najbolj pogosta pojasnila, da so ti stroški razvidni iz oddajnic materiala, nas ne morejo zadovoljiti. V oddajnici materiala so le zapisane tiste količine posamezne tehniške vrste materiala, ki so zapustile skladišče. S tem pa še ni rečeno, da so že prenehale obstajati. V resnici šele oddajnice materiala skupaj s povratnicami materiala dajejo podlago za spoznanje, kakšne količine posamezne tehniške vrste materiala so prenehale obstajati. Zato je tudi do stroškov materiala mogoče priti šele na podlagi podatkov v **oddajnicah materiala** in **vračilnicah materiala.** A niti ti podatki ne nakazujejo vedno pravilnega zneska nastalih stroškov, ki bremenijo npr. proizvodnjo kakega razdobja. Ni namreč rečeno, da so stroški materiala npr. enaki ravno razliki med prvotno vrednostjo v proizvodnjo prenesenih količin in vrednostjo v skladišče vrnjenih količin iste tehniške vrste materiala. Pri proizvodnji se namreč utegnejo pojaviti odpadki, ki v skladišče niso več vrnjeni kot prvotna tehniška vrsta materiala, temveč kot posebna tehniška vrsta materiala. Zato pravzaprav odpadki niti niso vrnjeni v skladišče, temveč so vanj na novo prejeti. Knjigovodske listine, ki spremljajo to gibanje, smo imenovali **prejemnice odpadkov.** Tudi nje je treba upoštevati pri ugotavljanju stroškov materiala v zvezi s proizvodnjo kakega razdobja, saj zmanjšujejo tisti znesek, ki je sicer utemeljen z oddajnicami materiala in povratnicami materiala.

Oddajnice materiala, vračilnice materiala in prejemnice odpadkov imajo dvojen značaj. Najprej so podlaga za knjiženje sprememb na kontih ma-

teriala; oddajnice materiala zmanjšujejo in vračilnice materiala povečujejo zalogo iste tehniške vrste materiala, medtem ko prejemnice odpadkov povečujejo zaloge neke druge tehniške vrste materiala. Po drugi strani te knjigovodske listine skupaj omogočajo spoznavanje nastalih stroškov.

Da bi ugotovili, kakšni so stroški v zvezi s porabo kake tehniške vrste materiala, moramo v preučevanem obračunskem razdobju zbrati vse oddajnice in vračilnice te vrste materiala in še prejemnice tistih odpadkov, ki ostajajo od nje. To je seveda mogoče le, če prejemnice odpadkov vsebujejo označbo prvotne tehniške vrste materiala. Toda ne zanimajo nas le stroški v zvezi s porabo kake tehniške vrste materiala, temveč tudi stroški, ki bremenijo posamezno stroškovno mesto ali celo stroškovni nosilec. Le v primeru, ko oddajnice materiala, vračilnice materiala in prejemnice odpadkov vsebujejo še te označbe, je mogoče nastale stroške materiala pravilneje upoštevati pri obračunih stroškov.

V načelu razlikujemo:

a) dejanske stroške materiala;
b) ocenjene stroške materiala;
c) standardne stroške materiala.

Pri tem so ocenjeni stroški tisti, ki jih glede na poprečje preteklih dejanskih stroškov in nove razmere lahko pričakujemo, standardni pa tisti, ki so v danem znesku teoretično upravičeni. Ker so stroški materiala vedno zmnožek potroškov materiala in nabavnih cen, govorimo o ocenjenih stroških materiala kot o naslednjih zmnožkih:

ba) dejanski potroški materiala × ocenjena nabavna cena materiala;
bb) ocenjeni potroški materiala × dejanska nabavna cena materiala;
bc) ocenjeni potroški materiala × ocenjena nabavna cena materiala.

Ocenjeni stroški materiala na podlagi dejanskih potroškov (pod ba) se pojavljajo bolj pogosto kot ocenjeni stroški materiala na podlagi dejanskih nabavnih cen (pod bb). Seveda pa imamo s povsem čistimi ocenjenimi stroški opravka le tedaj, kadar ocenjene potroške materiala pomnožimo z ocenjenimi nabavnimi cenami (pod bc).

Podobno moremo o standardnih stroških materiala govoriti kot o naslednjih zmnožkih:

ca) dejanski potroški materiala × standardna nabavna cena materiala;
cb) standardni potroški materiala × dejanska nabavna cena materiala;
cc) standardni potroški materiala × standardna nabavna cena materiala.

Spet so standardni stroški materiala na podlagi dejanskih potroškov pod ca) bolj pogosti kot standardni stroški materiala na podlagi dejanskih nabavnih cen pod bb). Čisti standardni stroški materiala so pa seveda le zmnožek standardnih potroškov materiala s standardnimi nabavnimi cenami (pod cc).

Iz knjigovodskih listin o stroških materiala je treba razbrati vse tiste velikosti, ki so potrebne pri izračunih ocenjenih in standardnih stroškov materiala, če se že odločimo zanje. Posebej pa naj opozorimo na dejstvo, da ocenjene in standardne nabavne cene materiala niso istovetne z dejanskimi nabavnimi cenami in da moramo stroške materiala, ki so ugotovljeni na njihovi podlagi, popraviti za sorazmerne odmike, ki ustrezajo metodi vrednotenja po tehtanih poprečnih nabavnih cenah ali povratnih nabavnih cenah.

Ti popravki so lahko izvršeni vzporedno s spoznavanjem ocenjenih in standardnih stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih; toda navadno povsem zadošča, če jih poznamo le po stroškovnih mestih ali celo za organizacijo združenega dela kot celoto. Odgovor na vprašanje, ali odmiki kot strošek bremenijo proizvodnjo ali se nasprotno takoj pojavljajo med odhodki, pa je odvisen od izbrane metode vrednotenja stroškovnih nosilcev. Menimo le, da ne kaže obračun odmikov popolnoma zanemariti v knjigovodstvu materiala in ga prepustiti kar finančnemu knjigovodstvu.

2123 Drugi stroški v zvezi z materialom

Že pri knjigovodstvu osnovnih sredstev in drobnega inventarja smo se srečali z nekaterimi stroški, ki niso bili tamkaj izvirno obračunani, niti vknjiženi, so pa bili povezani z osnovnimi sredstvi in drobnim inventarjem. Podoben značaj imajo pri materialu tako imenovani splošni stroški nakupa, med katere spadajo:

a) stroški uskladiščenja materiala;
b) stroški nakupne službe nasploh.

V obeh primerih imamo opravka z nekim ožjim procesom, s potroški njegovih prvin in z ustreznimi stroški, ki se pa pojavljajo zaradi materiala. Le pri trgovskih organizacijah se stroški nakupne službe pojavljajo v glavnem zaradi trgovskega blaga in ne zaradi materiala. Vendar se za zdaj omejimo kar na proizvajalne organizacije.

Splošni stroški nakupa ne obsegajo samo obresti od kreditov v zvezi z zalogo materiala, stroškov zavarovanja zaloge materiala in podobnih stroškov, temveč tudi amortizacijo osnovnih sredstev v skladišču in nakupni službi, osebne dohodke v skladišču in nakupni službi, potne stroške v zvezi z nakupom itd. Ti stroški po uveljavljeni praksi ne vstopajo v nabavno ceno materiala, temveč se obravnavajo skupaj s splošnimi stroški uprave in prodaje. Nikakor pa ni pravilno, če jih razporejamo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih na enak način kot splošne stroške uprave in prodaje. Ker se pojavljajo z zvezi z materialom, je bolj realno predpostavljati, da bremenijo stroškovna mesta in stroškovne nosilce v istem sorazmerju kot tamkajšnji neposredni stroški materiala. Ker jih potemtakem kaže razdeliti skladno z neposrednimi stroški materiala, je materialno knjigovodstvo poklicano, da pripravi podlago za njihovo razdelitev.

213 Materialno knjigovodstvo v sklopu celotnega knjigovodstva

Materialno knjigovodstvo je del celotnega knjigovodstva in je kot tako povezano:

a) s sintetičnim finančnim knjigovodstvom;
b) z analitičnim knjigovodstvom ustvarjanja učinkov (proizvodnje).

Ker materialno knjigovodstvo kot analitično knjigovodstvo podrobno obravnava vsako spremembo pri materialu, ne obstaja potreba po takšni obravnavi sprememb še v sintetičnem finančnem knjigovodstvu. Povsem

zadošča, če sporoča finančnemu knjigovodstvu od časa do časa vsoto nastalih sprememb. **Zbirnik** v materialnem knjigovodstvu opravljenih vknjižb je podlaga za vknjižbe v razredu 3 finančnega knjigovodstva. Prav tako je zbirnik stroškov materiala podlaga za vknjižbe v razredu 4 finančnega knjigovodstva.

Drugačen značaj ima povezava materialnega knjigovodstva s knjigovodstvom ustvarjanja učinkov. Za knjigovodstvo ustvarjanja učinkov so zanimivi stroški materiala, ki jih ugotavlja materialno knjigovodstvo, vendar ne več po posameznih vrstah materiala, temveč po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. **Razdelilniki**, ki jih materialno knjigovodstvo pripravlja za knjigovodstvo ustvarjanja učinkov, so torej drugačni od zbirnikov, ki so pripravljeni za finančno knjigovodstvo; zajemati namreč morajo stroške materiala po povsem določenih stvarnih znakih. Sodelovanje materialnega knjigovodstva s knjigovodstvom ustvarjanja učinkov je v glavnem enostransko, saj materialno knjigovodstvo le v manj pogostih primerih prejema od knjigovodstva ustvarjanja učinkov podatke o doma proizvedenem materialu, ki je vključen v razred 3 kontnega plana, ali podatke o doma opravljeni obdelavi ali dodelavi materiala; le ti podatki bi namreč bili potrebni pri samem vodenju analitičnih kontov materiala. Če nasprotno prejema materialno knjigovodstvo od knjigovodstva ustvarjanja učinkov podatke o splošnih stroških nakupa, jih prejema samo zato, da bi jih razčlenilo na način, ki ga zahteva sam obračun stroškov po poslovnih učinkih.

Končno naj še opozorimo na dejstvo, da materialno knjigovodstvo v primeru, ko uporablja načrtovane nabavne cene, kljub vsem potrebnim izračunom največkrat še ne more nuditi podatkov o popolnih stroških materiala. Odmiki dejanskih nabavnih cen od načrtovanih cen so namreč največkrat prepuščeni finančnemu knjigovodstvu in skupinskemu obračunu v njegovem okviru, čeprav to nikakor ni edino možna rešitev.

22 Računovodsko načrtovanje materiala

220 Problemi računovodskega načrtovanja zalog materiala

Zaloga materiala kot celote kot tudi zaloga materiala povsem določene tehniške vrste je opredeljena količinsko in vrednostno. Nanjo vplivajo prejemi in oddaje materiala. Če prejeme materiala poenostavljeno povezujemo z nabavo, oddaje materiala pa z njihovo porabo, se nam načrtovanje materiala razdeli na dva dela: na načrtovanje nabave in na načrtovanje porabe materiala.

Niti načrtovanje nabave in niti načrtovanje porabe materiala se seveda ne začne v okviru materialnega računovodstva. V njegov okvir že po opredelitvi spada le računovodsko načrtovanje, ki se pojavi v končni stopnji, ko so poznana že vsa predvidena količinska gibanja. Res pa deloma vrednostna sodila vplivajo tudi na časovno razporeditev količinskih nabav.

Načrt porabe materiala je naslonjen na načrt poslovanja ali npr. proizvodnje. Če načrtovano proizvodnjo po posameznih vrstah proizvodov (ali po sestavnih delih, sklopih in podsklopih) pomnožimo z ustreznimi

ocenjenimi (standardnimi) potroški materiala, dobimo načrtovano letno porabo neposrednega materiala po povsem določenih tehniških vrstah. V ocenjenih (standardnih) potroških materiala so seveda upoštevani že vsi odpadki in izmet. Nekoliko težje je načrtovati porabo splošnega materiala, kjer je navadno treba izhajati kar iz porabe v preteklem letu, popravljene glede na načrtovani obseg proizvodnje ali poslovanja; pri tem pa je treba upoštevati dejstvo, da se poraba splošnega materiala ne giblje sorazmerno z obsegom proizvodnje ali poslovanja. Vendar bi tudi tu ob podrobnejši analizi lahko prešli od ocenitev na standarde.

Načrt nabave materiala je nasprotno naslonjen na načrt porabe materiala, mora pa dodatno upoštevati še morebitno spremembo končnega stanja zaloge v primerjavi z začetnim stanjem.

Količinsko načrtovanje materiala v zgornjem smislu je podlaga za njegovo vrednostno načrtovanje, pri katerem se najprej pojavi vprašanje nabavnih cen. Pri načrtovanju se organizacije združenega dela spet poslužujejo ocenjenih (standardnih) nabavnih cen, ki zajemajo že poznane sestavine in jih je mogoče postaviti na podlagi podatkov o gibanju dejanskih nabavnih cen; upoštevati pa je seveda treba tudi predvidene spremembe. Razlike med novimi dejanskimi in ocenjenimi (standardnimi) nabavnimi cenami bi morale biti minimalne, če organizacija združenega dela teži za realnim vrednostnim načrtom. Povsem se jim pa ni mogoče izogniti, zlasti kadar kupuje material pri različnih dobaviteljih.

Medtem ko je pri letnem načrtu nabav materiala vrednostni predračun v zgornjem smislu drugotnega značaja, je upoštevanje vrednostnih podatkov pri določevanju pogostnosti in obsega naročil odločilnega pomena. Če organizacija združenega dela naroča manjkrat, mora vsekakor naročiti večje količine materiala; zaradi tega bodo njene poprečne zaloge materiala večje, kar bo povzročilo večje stroške v zvezi z zalogami, tj. stroške skladiščenja, obresti in zavarovalnih premij. Če bo organizacija združenega dela nasprotno naročala večkrat, lahko vsakokrat naroča manjše količine materiala; zaradi tega bodo njene poprečne zaloge materiala manjše, toda z vsakim naročilom so prav tako povezani stroški, ki niso odvisni od naročene količine. Na rešitev vprašanja, kako letno načrtovano količino razdeliti na posamezne nabave, mora torej vplivati razmerje med stroški zalog in stroški naročil. Optimalno količino, ki naj jo z gospodarskega vidika zajema posamezno naročilo, je mogoče izračunati npr. takole:

$$\sqrt{\frac{2 \times \text{letno načrtovana količina} \times \text{stroški posameznega naročila}}{\text{letni stroški količinske enote v zalogi}}}$$

Pri tem so letni stroški količinske enote v zalogi sestavljeni takole: nabavna cena enote × letna obrestna mera (v stotinkah) : koeficient obračanja + stroški skladiščenja na količinsko enoto

Da bi bil izračun izvedljiv, mora seveda računovodstvo med drugim dati primerne podatke o ocenjenih (standardnih) stroških posameznega naročila, kakor tudi o stroških skladiščenja količinske enote. Nalogo lahko izpolni le, če so tudi v knjigovodstvu tovrstni stroški že od samega začetka poznani in ne stopljeni z množico drugih stroškov. Res so pa tako stroški naročanja kot stroški skladiščenja obravnavani kot splošni stroški in jih zaradi tega nimamo v materialnem knjigovodstvu. To daje lahko le podlago za njihovo razdelitev. Po drugi strani je npr. zaloga, pri kateri se mora organizacija združenega dela odločiti za novo naročilo, opredeljena takole:

poprečna dnevna poraba × število dni od naročila do prejema + rezervna količina.

Signal za novo nabavo materiala kake tehniške vrste prihaja nato iz materialnega knjigovodstva. Res pa je tak avtomatizem pri naročanju manj uspešen, če se organizacija združenega dela ne ukvarja stalno in v enaki meri z dejavnostjo, ki zahteva preučevano tehniško vrsto materiala, kakor tudi, če razmere na trgu ne omogočajo nabav poljubnih količin ob poljubnem času.

221 Načrtovanje stroškov v zvezi z materialom

Kot smo že pojasnili, poznamo naslednje stroške v zvezi z materialom:

a) neposredne stroške nakupa materiala, ki so sestavni del nabavne cene materiala;

b) stroške materiala, ki so zmnožek porabljenih količin z njihovimi nabavnimi cenami in pri proizvajalnih organizacijah neposredno bremenijo konkretno proizvodnjo ali poslovne učinke;

c) splošne stroške nakupa, s katerimi je pri proizvajalnih organizacijah prav tako obremenjena proizvodnja, vendar šele posredno.

Stroške v zvezi z materialom je potemtakem treba načrtovati v vseh treh smereh. Načrtovanje neposrednih stroškov nakupa materiala se začne že pri postavljanju ocenjenih (standardnih) nabavnih cen. Njihov celoten načrtovani znesek v razdobju je zmnožek načrtovanih količin materiala, ki jih bo organizacija združenega dela nabavila, z ustreznimi razlikami med ocenjenimi (standardnimi) nabavnimi in kupnimi cenami.

Pri načrtovanju stroškov materiala izhaja organizacija združenega dela iz ustreznega količinskega načrta porabe, o katerem smo že govorili; načrtovano količinsko porabo je samo treba pomnožiti z ocenjenimi (standardnimi) nabavnimi cenami. Koristno pa je načrtovati porabljene količine materiala tudi po stroškovnih mestih in nosilcih, kajti le v tem primeru je v okviru materialnega računovodstva mogoče pripraviti razdelilnike, ki so potrebni pri sestavljanju natančnega predračuna stroškov po poslovnih učinkih.

Načrtovanje splošnih stroškov nakupa ne spada v okvir materialnega računovodstva. Res pa to lahko pripravi podlago za njihovo razdelitev v predračunu stroškov po poslovnih učinkih.

23 Računovodski nadzor materiala

230 Temelji računovodskega nadzora materiala

Ves nadzor materiala in njegovih stroškov, ki je potreben, nikakor ne spada v okvir računovodstva materiala. Vprašljivo je tudi, ali spada sodelovanje pri organiziranju notranjega nadzora materiala in njegovih stroškov med naloge računovodstva materiala ali nasprotno med naloge računovodstva na splošno. Drži pa, da je računovodski nadzor materiala in

njegovih stroškov tisti nadzor, ki je vključen v samo računovodstvo materiala in se izvaja s pomočjo knjigovodskih podatkov. Pravzaprav je težišče računovodskega nadzora materiala in njegovih stroškov treba videti ravno v kontroli knjigovodskih listin o priskrbi materiala, prenosu materiala v uporabo, izločitvi materiala, ki ne bo uporabljen, in odsvojitvi materiala.

Vsaka knjigovodska listina mora imeti povsem določene sestavne dele. Temeljne knjigovodske listine pojasnjujejo ali dopolnjujejo še druge listine, ki smo jih prav tako že predstavili. Če podatki v medsebojno povezanih listinah niso usklajeni ali obstaja kaka druga pomanjkljivost v njih, ki pomeni odmik od poznanega sodila pravilnosti, se je treba lotiti odkrivanja razlogov, preden so opravljene katerekoli vknjižbe v materialnem knjigovodstvu. Mnogokrat seveda kljub kontroli, ki je vgrajena v računovodski sistem, ni mogoče pravočasno odkriti nepravilnosti v pogledu materialnega poslovanja. To velja zlasti za tiste, ki se ne pokažejo v normalnih knjigovodskih listinah. Kako npr. na podlagi samih knjigovodskih listin odkriti, da je bila dana prednost posameznemu dobavitelju, ki sicer prodaja dražje kot drugi možni dobavitelji, referenti nakupne službe so pa povezani z njim zaradi kakih osebnih koristi? Kako z druge strani npr. odkriti tatvino, ki ne temelji na popravljanju knjigovodskih listin o prenosu materiala v uporabo, temveč ima za posledico primanjkljaj v skladišču, ki bo ugotovljen morda šele ob popisu? Za takšne in podobne primere je pač treba pravočasno storiti razne ukrepe, da bi nepravilnosti izven samega računovodstva materiala čimprej odkrivali, zlasti pa v čim večji meri preprečevali.

Računovodski nadzor materiala se seveda ne konča tedaj, ko so spremembe, ki jih vidimo iz knjigovodskih listin, vpisane v materialno knjigovodstvo. Nadaljuje se s kontrolo skladiščne kartoteke s pomočjo materialnega knjigovodstva. Ker je podlaga za vpise v obeh evidencah ista, bi se morala v načelu skladiščna kartoteka, ki je količinska, ujemati z materialnim knjigovodstvom, ki je količinsko in vrednostno. Vendar niso izključene razlike. Zato je najmanj enkrat mesečno koristno primerjati stanje v obeh evidencah. Še bolje pa je, če je kontrola sprotna. V tem primeru morajo vse knjigovodske listine o materialu vsebovati posebno kolono, v kateri skladiščni evidenčnik vpiše novo stanje materiala po zadnji spremembi. Ker materialno knjigovodstvo ne sme vzeti v postopek nobene knjigovodske listine, če ni na njej označeno, da je že bila vknjižena v skladiščni evidenci, lahko sproti primerja navedbo o količinskem stanju konkretnega materiala po skladiščni kartoteki s pravkar ugotovljenim količinskim stanjem tega materiala na ustreznem knjigovodskem kontu. Vsako neskladnost mora takoj razčistiti.

231 Problemi popisa materiala

Ujemanje skladiščne kartoteke z materialnim knjigovodstvom še ne pomeni, da je knjižno stanje materiala istovetno z njegovim dejanskim stanjem. Kakšno je dejansko stanje, je mogoče ugotoviti šele s popisom (inventuro). Popis materiala je povezan s kontrolo stanja materiala, s kontrolo njegove evidence, a tudi s kontrolo poslovanja z njim. Zato je treba dobro organizirati delo popisnih komisij, za kar je zadolžen raču-

novodja. Člani komisije morajo poznati material, skladiščno poslovanje, knjigovodstvo in predpise o popisu. Komisija mora vedno delati skupaj; mora meriti in šteti, ne pa samo ocenjevati; knjigovodsko stanje ne sme imeti za dejansko; izogibati se mora metod, ki bi utegnile pripeljati k večkratnemu upoštevanju kakega materiala; ne sme se omejevati le na material, ki je v evidenci, in zanemariti neevidentirani material; ugotavljati mora tudi kakovost in ne samo količino materiala; dokler ne konča dela, ne sme v svoji odsotnosti dovoliti skladiščniku pristop v skladišče itd.

Količinski popis materiala je prva stopnja celotnega popisa. Sledi ji vrednotenje kot druga stopnja popisa. Pravzaprav sme popisna komisija šele na tej stopnji imeti dostop do knjigovodskih podatkov. Medtem ko bi na prvi stopnji poznavanje knjigovodskih podatkov celo utegnilo zmanjšati točnost popisa, so na drugi stopnji knjigovodski podatki že neizbežni, saj je treba ugotovljene količine navadno pomnožiti kar z nabavnimi cenami, ki so znane iz knjigovodstva. Le v primeru, ko je tržna cena nižja od stare nabavne cene, je ob popisu treba prevrednotiti dotedanjo zalogo.

Na tretji stopnji popisa ugotavljamo razlike tako v pogledu količin kot v pogledu cen. V obeh primerih je seveda razlike treba izraziti vrednostno, in sicer takole:

razlika v količini × nabavna cena
ali
količina v zalogi × razlika v ceni

O presežkih in primanjkljajih morajo odločati organi upravljanja, medtem ko popisna komisija poda zgolj poročilo o njihovi ugotovitvi. Napačno je mišljenje, da organizacija združenega dela ni oškodovana, če vsota presežkov pokriva vsoto primanjkljajev; primanjkljaji morejo biti posledica tatvine, medtem ko so presežki najpogosteje posledica slabega oddajanja in bi se sicer pri točnem oddajanju pojavili kot prihranek. Zaradi tega je treba pri vsaki tehniški vrsti materiala posebej raziskati, zakaj je prišlo do presežka ali primanjkljaja.

Primanjkljaji so navadno posledica tatvine, utegnejo pa biti tudi posledica površnega prejema, površne oddaje, napak pri evidentiranju, uničevanja materiala zaradi slabe hrambe, posledica naravnih procesov ali manipulacij, kot je npr. kalo in podobno. Pripomniti pa je treba, da upoštevanje največjega dovoljenega kala, razsipa, okvar in razbitja na podlagi ustreznih odstotkov omogoča prikrivanje tatvin in slabe hrambe ter na ta način ustvarjenih primanjkljajev.

Presežki imajo največkrat svoj izvor v strahu pred primanjkljaji in v površnosti pri delu. Nastajajo zaradi površnega prejema, zlasti pa površne oddaje; skladiščnik npr. lahko prikrajša prejemnika pri meri, ker meri na oko, izdaja bruto za neto, meri v nepreskušenih posodah itd. Lahko so presežki posledica napak pri evidentiranju: oddan je morda kak material, razknjižen pa drug zaradi pomanjkljive navedbe; material je morda oddan z drugimi enotami mere, kot je evidentiran; v evidenci je morda že upoštevana oddaja materiala, ki še ni bil oddan; morda so popravljene številke na oddajnicah materiala; evidenca morda vsebuje napačne seštevke, prenose in podobno. Lahko so pa presežki tudi posledica raznih manipulacij, kot npr. polivanja z vodo, raztezanja ali dodajanja primesi, s čimer je bila poslabšana kakovost materiala. Kontrolni organi se morajo zavedati, da se tudi za presežki že lahko skriva gospodarski kriminal, če se ne, ga pa vsaj omogočajo.

24 Računovodska analiza materiala

Skoraj vse organizacije združenega dela nastavljajo materialno knjigovodstvo po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah. Ker se dejanske nabavne cene od njih razlikujejo, je seveda koristno poznati razloge odmikov. V načelu se odmiki pojavljajo zaradi:

a) spremenjene kupne cene;

b) spremenjenih neposrednih stroškov nakupa.

Dejanska kupna cena se razlikuje od ocenjene (standardne) zaradi sprememb tržnih cen materiala nasploh, zaradi nakupa pri dobavitelju, ki ni najugodnejši ponudnik, itd. Neposredni stroški nakupa se pa lahko razlikujejo zaradi nakupa večjih ali manjših količin, kot so tiste, ki so bile upoštevane pri postavljanju ocenjene (standardne) velikosti neposrednih stroškov nakupa, zaradi nakupa pri neugodno razmeščenem dobavitelju, prekomernih izgub pri prevozu, plačila dodatnih stroškov za posebno ravnanje ali hitrejše prevažanje itd. V materialnem knjigovodstvu je treba že od začetka vzpostaviti takšno evidenco, ki bo ob koncu razdobja omogočila sestaviti obračun odmika dejanske nabavne vrednosti kupljenih količin materiala od ocenjene (standardne). Zasnova takšnega obračuna je v razpredelnici št. 11.

Obračun odmika dejanske nabavne vrednosti kupljenih količin materiala od ocenjene (standardne)

Razdobje...

Vrsta materiala	Dejanska kupna vrednost	Neposredni stroški nakupa	Nabavljena količina	Ocenjena (stand.) kupna cena enote	Ocenjeni (stand.) neposredni stroški nakupa enote	Ocenjena (stand.) kupna vrednost nabavljenih količin	Ocenjeni (stand.) neposredni stroški nakupa nabavljenih količin	Razlika v kupni vrednosti nabavljenih količin	Razlika v neposrednih stroških nakupa količin
1	2	3	4	5	6	7 (4×5)	8 (4×6)	9 (2–7)	10 (3–8)
Skupaj									

Razpredelnica 11

Nadaljnje področje računovodske analize materiala najdemo pri zalogah materiala. Le če so knjigovodski podatki primerno zbrani in predočeni, moremo hitro razbrati, pri katerih vrstah materiala so zaloge zelo velike in poraba v nikakršnem smotrnem razmerju z razpoložljivimi količinami. Prav tako je koristno vedeti, kdaj je zadnjikrat šla v uporabo kaka količina preučevane vrste materiala. S takšnim namenom je mogoče sestaviti obračun gibanja zaloge materiala po ocenjenih (standardnih) nabavnih vrednostih, tj. razpredelnico št. 12.

Če so zaloge materiala prikazane izvirno po ocenjenih (standardnih) nabavnih cenah, vračunanih stroškov materiala seveda ni več mogoče označevati kot dejanske stroške. To so ocenjeni (standardni) stroški na podlagi dejanskih potroškov, ali bolj preprosto, zmnožek dejanskih potroškov z ocenjenimi (standardnimi) nabavnimi cenami. Še vedno pa obstaja

Obračun gibanja zaloge materiala po ocenjeni (standardni) nabavni vrednosti

Razdobje...

Vrsta materiala	Stanje v začetku razdobja	Nabavljeno v razdobju	Skupaj razpoložljivo	Porabljeno v razdobju	Stanje ob koncu razdobja	Koeficient	Datum zadnje oddaje iz skladišča
1	2	3	4 (2+3)	5	6 (4–5)	7 (5:4)	8
Skupaj							

Razpredelnica 12

razlika med tako vračunanimi stroški materiala in čistimi ocenjenimi (standardnimi) stroški materiala, ki so zmnožek ocenjenih (standardnih) potroškov z ocenjenimi (standardnimi) cenami. Ta razlika nastaja zaradi različnosti potroškov materiala pri ustvarjanju učinkov v preučevanem razdobju. Svoj izvor ima v razlikah pri oblikovanju proizvoda, pri strojih, orodju ali metodah proizvodnje, v zamenjavi z drugimi materiali, v slabši ali boljši izrabi materiala itd. V razpredelnici št. 13 je prikazan obračun odmika vračunanih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih), ki ima svoj izvor v spremenjenih potroških.

Obračun odmika vračunanih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe potroškov

Razdobje...

Vrsta materiala	Dejanski potroški	Ocenjeni (standardni) potroški	Ocenjena (standardna) nabavna cena	Ocenjeni (standardni) stroški na podlagi dejanskih potroškov	Ocenjeni (standardni) stroški	Razlika zaradi spremenjenih potroškov
1	2	3	4	5 (2×4)	6 (3×4)	7 (5–6)
Skupaj						

Razpredelnica 13

Nikjer pa ni rečeno, da se organizacija združenega dela ocenjenih (standardnih) nabavnih cen ne poslužuje le kot tehničnega pomagala in da se odmiki od ocenjenih (standardnih) nabavnih vrednosti prej ali slej pojavljajo kar med odhodki. Brž ko pa vnaša te odmike med svoje stroške in jih morda celo razporeja po stroškovnih mestih in nosilcih, in sicer skladno z dejanskimi potroški ustreznih vrst materiala, pa ne smemo zanemariti obračuna tistega odmika vračunanih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih), ki ima svoj izvor v spremenjenih nabavnih

cenah. Toda v tem primeru vračunavamo dejanske stroške materiala, ki so zmnožek dejanskih potroškov z dejanskimi nabavnimi cenami, čeprav so slednje pri vračunavanju prikazane najprej po ocenjenem (standardnem) znesku in šele nato s popravkom. Preučujemo torej razliko med vračunanimi dejanskimi stroški materiala in ocenjenimi (standardnimi) stroški materiala na podlagi dejanskih potroškov. To ni ista razlika, kot je navedena v razpredelnici št. 11, ker pri njej nimamo opravka z nabavljenimi količinami v preučevanem razdobju, temveč s tedaj porabljenimi količinami. Zato je treba sestaviti novo razpredelnico št. 14.

Obračun odmika vračunanih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe nabavnih cen

Razdobje...

Vrsta materiala	Dejanska nabavna cena	Ocenjena (standardna) nabavna cena	Dejanski potroški	Dejanski stroški materiala	Ocenjeni (standardni) stroški materiala na podlagi dejanskih potroškov	Razlika zaradi spremenjenih nabavnih cen
1	2	3	4	5 (2×4)	6 (3×4)	7 (5–6)
Skupaj						

Razpredelnica 14

Naj pripomnimo, da se podatki o dejanskih potroških v razpredelnicah št. 13 in 14 nanašajo na celotno dejavnost, s katero se je organizacija združenega dela ukvarjala v preučevanem razdobju. Če sedaj združimo obe tabeli, ugotovimo, da smo celotni odmik dejanskih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih) razdelili na dva dela ali na dve razliki:

a) razliko zaradi spremenjenih nabavnih cen, tj.
dejanska nabavna cena × dejanski potroški
— ocenjena (standardna) nabavna cena × dejanski potroški

b) razliko zaradi spremenjenih potroškov, tj.
ocenjena (standardna) nabavna cena × dejanski potroški
— ocenjena (standardna) nabavna cena × ocenjeni (standardni) potroški.

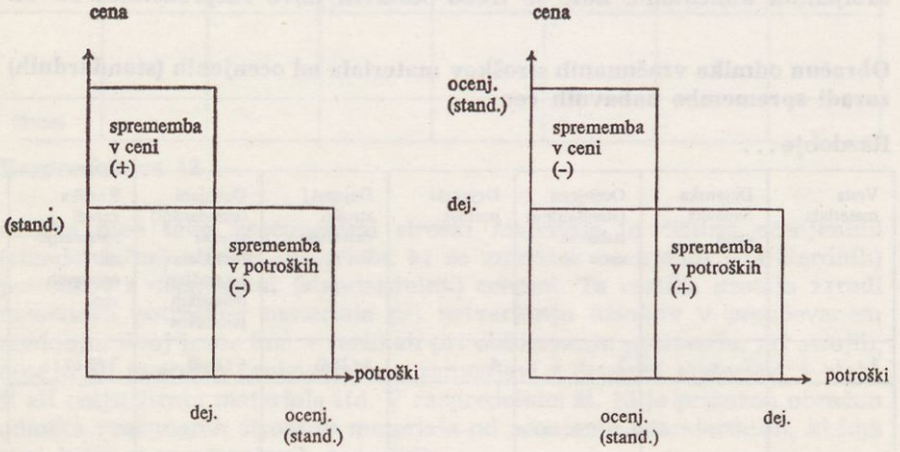
Obe razliki si lahko predočimo tudi grafično, če na abscisno os nanašamo podatke o potroških, na ordinatno os pa podatke o nabavnih cenah, medtem ko zmnožke obeh velikosti izražamo s površino. Vzemimo, da so čisti ocenjeni (standardni) stroški materiala prikazani z neprekinjeno črto, dejanski stroški materiala pa s prekinjeno črto.

Če je le eden od ocenjenih (standardnih) podatkov večji od dejanskega, je grafičen prikaz razlik takšen kot ga prikazuje slika 1 na str. 108.

Če sta oba ocenjena (standardna) podatka ali večja ali manjša od dejanskih, pa je grafični prikaz razlik drugačen; prikazan je v sliki 2 na str. 108.

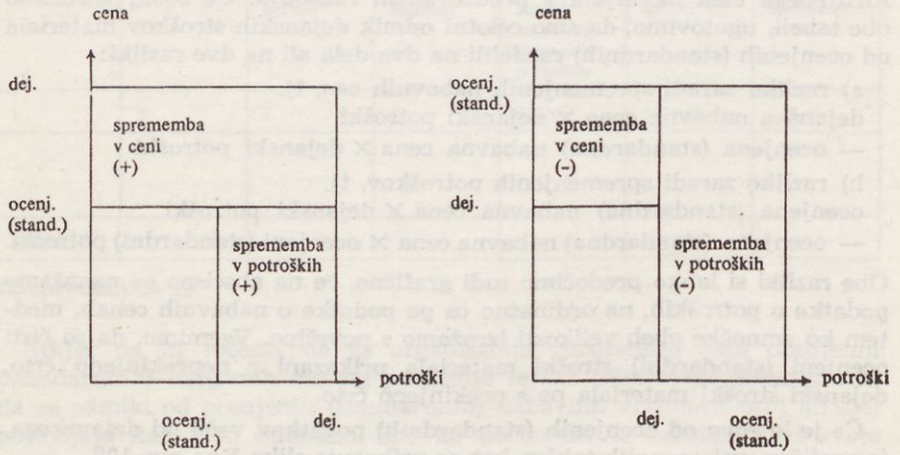
Del celotne razlike je torej, kot vidimo, lahko posledica tako različnosti v potroških kot različnosti v nabavnih cenah. Če jo v smislu razpredelnic št. 13 in 14 pripišemo le spremembi nabavnih cen, je to sporazumna poenostavitev.

Prečiščeni teoretski model analize odmika pa je obravnavan v knjigi »Finančno računovodstvo« kot prvem delu avtorjeve računovodske trilogije.



Slika 1

Razlogi odmika dejanskih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih), različica A.



Slika 2

Razlogi odmika dejanskih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih), različica B.

3
Računovodstvo osebnih dohodkov

30 Osebni dohodki in računovodstvo osebnih dohodkov

300 Pojem osebnih dohodkov

Osebni dohodki so opredeljeni povsem drugače kot doslej obravnavana osnovna sredstva, droben inventar in material. Osnovna sredstva, droben inventar in material so po svojem izhodiščnem dojemanju pojmi določenega stanja; vrednostno jih moremo opredeliti le z vidika trenutka, v katerem jih preučujemo. Njihovemu sodelovanju pri procesu v kakem obračunskem razdobju ustrezajo njihovi stroški. Osebni dohodki so nasprotno po svojem izhodiščnem dojemanju pojem določenega procesa; opredeliti jih moremo le z vidika obračunskega razdobja, v katerem jih preučujemo. V kateremkoli izbranem trenutku se pojavljajo kvečjemu obveznosti do delavcev ali morda še dani predujmi delavcem iz tega naslova, kar pa ne more vstopati v opredelitev samih osebnih dohodkov.

Osebne dohodke moremo potemtakem primerjati s stroški, ki nastajajo zaradi nastopanja osnovnih sredstev, drobnega inventarja in materiala pri proizvodnem ali poslovnem procesu, nikakor pa ne z osnovnimi sredstvi, drobnim inventarjem ali materialom kot sredstvi. Osebne dohodke ne moremo opredeliti kot sredstva, kakor tudi stroške osnovnih sredstev, drobnega inventarja ali materiala ne moremo opredeliti kot sredstva. Pač pa so bili stroški osnovnih sredstev, drobnega inventarja in materiala pred svojim nastankom sestavni del sredstev, medtem ko osebni dohodki nikoli niso bili. Niti delavci kot nosilci delovne sile niti delovna sila kot lastnost delavcev in niti osebni dohodki, ki pripadajo delavcem za opravljeno delo, niso sredstva organizacije združenega dela.

Osebni dohodki imajo dvojen značaj. Lahko jih osvetljujemo kot stroške, s katerimi mora organizacija združenega dela računati. Lahko jih pa osvetljujemo tudi kot udeležbo delavcev v dohodku. Toda medtem ko je z obračunskega vidika treba upoštevati osebne dohodke kot stroške že v času ustvarjanja učinkov ali proizvodnje, se pojavljajo osebni dohodki kot udeležba delavcev v dohodku šele v času, ko so ustrezni poslovni učinki ali proizvodi prodani.

Po podobnosti z drugimi prvinami poslovnega procesa bi lahko v osebnih dohodkih videli cenovno izražene potroške delovne sile. Osebni dohodki bi bili zmnožek potroškov delovne sile in določenih obračunskih

postavk. Potroški delovne sile bi bili pri tem v načelu opredeljeni z dolžino trajanja procesa dela in z intenzivnostjo dela. Vendar se upravičeno sprašujemo, ali so individualni potroški delovne sile res pravilno izhodišče za osebne dohodke, saj vendar ni rečeno, da imajo enaki potroški delovne sile enake rezultate. Še težje je sveda kot ceno označiti obračunske postavke, s katerimi je treba pomnožiti potroške delovne sile, da bi dobili osebne dohodke, saj je vendar treba računati z dohodkovnim sistemom.

Na končni znesek osebnega dohodka posameznega delavca vpliva zlasti naslednje:

a) sestavljenost dela;
b) količina opravljenega dela;
c) kakovost rezultatov dela;
č) gospodarnost pri delu;
d) kalkulativna vrednost računske enote opravljenega dela.

Dodatno pa vpliva na osebni dohodek delavca še način obračunavanja raznih nadomestil, kakor tudi rezultat delavčevih inovacij in racionalizacij ter upravljanja s sredstvi.[4]

Izhodišče za oblikovanje osebnega dohodka posameznega delavca je vsekakor sestavljenost dela (pod a) in količina opravljenega dela (pod b). Za to mu pripada določeno število točk, ki jih je vedno mogoče glede na načrtovano, tj. ocenjeno vrednost točke za posamezno obračunsko razdobje spremeniti v pogojne dinarske zneske (načrtovane postavke osebnih dohodkov). Tako ugotovljeni osebni dohodek pa je treba trikrat revalorizirati. Pri tem potekata prva in druga revalorizacija (pod c in č) glede na dokončanje poslovnih učinkov. Tretja revalorizacija (pod d) pa je odvisna od prodaje poslovnih učinkov in prihodkov, ki so doseženi z njo, a tudi od drugih vrst prihodkov.

Veliko sorodnost z oblikovanjem osebnih dohodkov ima oblikovanje tistega dela sklada skupne porabe, katerega sredstva so razdeljena med delavce po solidarnostnem načelu. V obeh primerih se delavcem ustvarjajo možnosti za individualno zadovoljevanje potreb. Zato je z vidika delavcev pojem osebnih dohodkov lahko razširjen tudi na del oblikovanja sklada skupne porabe.

301 Vrste osebnih dohodkov

Ker bomo obravnavo osebnih dohodkov omejili na tiste, ki pripadajo delavcem v posameznem obračunskem razdobju, smo s tem začrtali tudi okvir za njihovo razvrščanje. Pojavljata se le dve skupini osebnih dohodkov:

a) vračunani osebni dohodki;
b) osebni dohodki nad vračunanim zneskom.

Vračunani osebni dohodki so pri proizvajalnih organizacijah združenega dela ugotovljeni glede na proizvodnjo oziroma ustvarjanje učinkov in pripadajo delavcem ne glede na to, da je morda njihovo delo vsebovano še v nedokončani proizvodnji in da organizacija združenega dela še ni prišla do dohodka, s katerim bi jih pokrila. Vračunani osebni dohodki

[4] Za vsebinske podrobnosti glej I. Turk: Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela. Moderna organizacija, Kranj 1979, str. 67 in dalje.

v vmesnem razdobju bremenijo obratna sredstva. Pri obračunih imajo značaj stroškov.

Osebne dohodke nad vračunanim zneskom mora organizacija združenega dela nasprotno pokriti sproti z ostvarjenim dohodkom, ali bolje, z ostvarjenimi osebnimi dohodki, ki izvirajo iz njegovega razporejanja. Z ostvarjenimi osebnimi dohodki mora najprej pokriti tiste vračunane osebne dohodke, ki niso več vsebovani v nedokončani proizvodnji. V tem znesku ostvarjeni osebni dohodki razbremenjujejo obratna sredstva. Brž ko so pokriti vračunani osebni dohodki v pravkar navedenem smislu, je ves presežek ostvarjenih osebnih dohodkov na razpolago za pokritje oziroma za izplačilo osebnih dohodkov nad vračunanim zneskom. Osebni dohodki nad vračunanim zneskom pri obračunih nimajo značaja stroškov. Res pa v praksi mnogokrat ni točne razmejitve med vračunanimi osebnimi dohodki in osebnimi dohodki nad tem zneskom. Mnogokrat npr. najdemo vračunane osebne dohodke v znesku, ki že upošteva razporejanje ostvarjenega dohodka v vsakokratnem obračunskem razdobju in s tem zadnji revalorizacijski faktor pri osebnih dohodkih, s katerim se spreminja načrtovana, tj. ocenjena vrednost točke.

Pri vračunanih osebnih dohodkih je treba razlikovati zlasti:

aa) osebne dohodke iz opravljenega dela;

ab) nadomestila osebnih dohodkov.

Osebni dohodki iz opravljenega dela so obračunani glede na sestavljenost dela, količino opravljenega dela, kakovost rezultatov dela, gospodarnost pri delu in z upoštevanjem načrtovane, tj. ocenjene vrednosti točke, dokler imamo opravka z njihovo vračunano velikostjo. V ta okvir so vključeni tudi razni dodatki na sicer obračunane osebne dohodke. Z dodatki na te osebne dohodke pa je treba razumeti tiste, ki pripadajo delavcem za nadurno delo ter delo v dneh tedenskega počitka in praznikov kakor tudi za nočno delo v rednem delovnem času, v nadurnem delovnem času, v dneh tedenskega počitka in praznikov. Končno spadajo semkaj še razni drugi dodatki, npr. dodatki za stalnost zaposlitve.

Nadomestila osebnih dohodkov za neopravljeno delo so obračunana glede na individualno poprečje osebnega dohodka posameznih delavcev. S tem mislimo na tista nadomestila, ki pripadajo delavcem za čas bolezenskega dopusta do 30 dni, letne dopuste, državne in narodne praznike, prekinitve in zastoje dela, plačane izredne dopuste do 7 dni v letu, odstranitve z dela po odločbi organizacije združenega dela itd.

Do sedaj obravnavana nadomestila osebnih dohodkov so vračunana ter jih mora organizacija združenega dela končno pokriti z ostvarjenim dohodkom. S stališča posameznega delavca pa s tem še niso izčrpana vsa nadomestila osebnega dohodka, ki mu pripadajo. Izven organizacije združenega dela, toda prek nje so npr. krita nadomestila osebnega dohodka za čas daljšega bolezenskega dopusta ali nege obolelega ožjega družinskega člana, za izpadek osebnega dohodka zaradi skrajšanega delovnega časa po zdravniški odločbi, zaradi porodniškega dopusta, nege otrok itd. Drugi npr. prek organizacije združenega dela krijejo nadomestila osebnih dohodkov za orožne vaje in predvojaški pouk, za protiletalsko in protipožarno službo, za javne funkcije v državnih, vojaških ter drugih organih in organizacijah javnih služb, za odstranitve z dela po odločbi drugih organov itd. Takšna nadomestila osebnih dohodkov seveda

niso sestavni del vračunanih osebnih dohodkov niti ne sestavni del osebnih dohodkov nad vračunanim zneskom v prej obrazloženem smislu.

Prav tako je razumljivo, da kot vračunani osebni dohodki ne štejejo npr. terenski dodatki ali nadomestila za ločeno življenje. Isto velja za otroške dodatke, ki jih prek organizacije združenega dela krije ustrezna samoupravna interesna skupnost. To torej niso osebni dohodki z vidika organizacije združenega dela, čeprav imajo tak značaj z vidika posameznega delavca. Zato jih pri nadaljnjem obravnavanju ne bomo več upoštevali, saj izstopajo iz postavljene opredelitve osebnih dohodkov v začetku teh razglabljanj. Res pomeni takšno stališče tudi poenostavitev razglabljanj o delu, ki poteka v okviru računovodstva osebnih dohodkov. Vender se bomo ravno s tem lahko osredotočili na temeljne probleme.

Do sedaj smo se zadrževali na vračunanih osebnih dohodkih kot prvi skupini osebnih dohodkov. Osebne dohodke nad temi zneski pa delimo na:

ba) povečanje osebnih dohodkov iz opravljenega dela;
bb) osebne dohodke iz inovacij in racionalizacij;
bc) osebne dohodke iz upravljanja s sredstvi.

V to skupino pa navsezadnje spada še:

bč) oblikovanje sklada skupne porabe, katerega sredstva so razdeljena med delavce po solidarnostnem načelu.

Vendar bomo v nadaljevanju opustili podrobnejše pojasnjevanje te postavke.

Prva vrsta osebnih dohodkov npr. vključuje presežek osebnih dohodkov, ki je na razpolago za dodatno izplačilo delavcem, ker je uspeh organizacije združenega dela v posameznem obračunskem razdobju povečal prvotno načrtovano, tj. ocenjeno vrednosti točke. Drugi dve vrsti osebnih dohodkov se nanašata na »minulo delo« delavcev in jih ni, če ustrezni uspeh organizacije združenega dela izostane. Takšnih osebnih dohodkov delavcem praviloma ni mogoče akontirati. Toda da bi v nekaterih primerih mogli oblikovati pravilno predstavo o vsem, kar pričakujejo delavci v pogledu svojih osebnih dohodkov, jih je mogoče upoštevati že vnaprej na podlagi načrtovanega ali ocenjenega dohodka. V takšnem primeru se pogojno pojavljajo tudi v okviru vračunanih osebnih dohodkov, medtem ko ostanejo med nevračunanimi osebnimi dohodki le njihovi presežki. Povsem podobna ugotovitev velja celo za oblikovanje sklada skupne porabe, katerega sredstva so razdeljena med delavce po solidarnostnem načelu.

Ob koncu naj se dotaknemo še načelnega vprašanja, kako je pri osebnih dohodkih s podobno nomenklaturo, kot smo jo zasledili pri osnovnih sredstvih, drobnem inventarju ali materialu. Predvsem moramo takoj poudariti, da sedaj ne pride v poštev kaka nomenklatura samih osebnih dohodkov, temveč nomenklatura opravkov v konkretni organizaciji združenega dela.

302 Osebni dohodki z vidika poslovnega procesa

Pojav osebnih dohodkov je tesno povezan z obstojem delavcev — upravljalcev. Čeprav delavci samo združujejo svoje delo s sredstvi, pa moremo vendar tudi pri njih zasledovati podobno zaporedje procesov in

stanj kot pri osnovnih sredstvih, drobnem inventarju in materialu. Priskrbi teh sredstev ustreza sedaj sklenitev delovnega razmerja. Prenosu teh sredstev v uporabo ustreza sedaj angažiranje delavcev pri konkretnem delu. Izločitvi teh sredstev iz uporabe ustreza sedaj neangažiranje delavcev pri konkretnem delu. Odsvojitvi teh sredstev ustreza sedaj prenehanje delovnega razmerja.

Sredstvom v zalogi ustrezajo sedaj delavci po spisku. Sredstvom v uporabi ustreza sedaj izrabljeni delovni čas razpoložljivih delavcev. Sredstvom, ki so izločena iz uporabe, ustreza neizrabljeni delovni čas razpoložljivih delavcev.

Toda nas zanimajo osebni dohodki in ne delavci sami. Osebne dohodke je pa mogoče povezovati le z izrabljenim delovnim časom in s tistim delom neizrabljenega delovnega časa, za katerega prejemajo delavci nadomestila osebnih dohodkov iz dohodka same organizacije združenega dela.

Načelna skica o procesih in stanjih v zvezi z delavci in njihovimi osebnimi dohodki je torej takale:

a) sklenitev delovnega razmerja
→ delavci po spisku;

b) angažiranje delavcev pri poslovnem procesu
→ izrabljeni delovni čas
↓
osebni dohodki za opravljeno delo;
osebni dohodki iz inovacij in racionalizacij;
osebni dohodki iz upravljanja s sredstvi;

c) neangažiranje delavcev pri poslovnem procesu
→ neizrabljeni delovni čas
↓
nadomestila osebnih dohodkov;

č) prenehanje delovnega razmerja.

Seveda pa postavko pod c) ne smemo tolmačiti tako, da pripadajo delavcem za ves neizrabljeni delovni čas nadomestila osebnih dohodkov. Del tega časa, npr. neplačani dopusti, neopravičeni izostanki itd., ne najdejo nikakršnega vrednostnega izraza v nadomestilih osebnih dohodkov. Za del tega časa prejmejo delavci nadomestila osebnih dohodkov od ustrezne samoupravne interesne skupnosti. Nas pa zanimajo le tista nadomestila osebnih dohodkov, za katera ustvarjajo kritje delavci sami v lastni organizaciji združenega dela, npr. za čas bolezenskih dopustov do 30 dni, letnih dopustov, državnih in narodnih praznikov, zastojev pri delu, plačanih izrednih dopustov do 7 dni ali odstranitev z dela po odločbi organizacije združenega dela.

Brž ko proučujemo zgornje procese in stanja v zvezi z delavci s stališča financiranja, se pa ne smemo zadrževati samo na osebnih dohodkih. Kadrovska služba namreč povzroča sama po sebi določene stroške. Primerjali bi jih lahko s splošnimi stroški nakupa pri materialu. Podobno kot splošni stroški nakupa bremenijo tudi stroški kadrovske službe navadno kar nastajajoče poslovne učinke danega obračunskega razdobja, čeprav bi jih kot sestavni del splošnih stroškov utegnili obračunati celo samo s prodanimi količinami. Toda splošne stroške nakupa bi vsaj v načelu utegnili obračunati kar z nabavljenimi količinami materiala in bi potem-

takem utegnili vstopati v nabavno ceno materiala. Takšne možnosti sedaj ni, kajti delavci niso sredstva, ki bi jih vrednotili na različne načine. Če bi po podobnosti z materialom trdili, da bremenijo stroški kadrovske službe delavce, samo pojasnjujemo nujnost, da so razdeljeni na poslovne učinke skladno z delom, ki je opravljeno v zvezi z njim.

303 Obseg računovodstva osebnih dohodkov

Računovodstvo osebnih dohodkov se ukvarja z osebnimi dohodki, ki pripadajo delavcem v posameznem obračunskem razdobju. Če osebne dohodke osvetljujemo kot udeležbo delavcev pri razporejanju dohodka, se moramo zavedati, da v posameznem obračunskem razdobju niso med delavce proizvajalne organizacije združenega dela razdeljeni izključno takrat ostvarjeni osebni dohodki, tj. osebni dohodki na podlagi prodaje, temveč v prvi vrsti osebni dohodki za opravljeno delo, ne glede na to, ali je ob koncu razdobja vsebovano še v nedokončani proizvodnji. Le če ostvarjeni osebni dohodki takrat presegajo tiste, ki so bili že prej dani kot predujem delavcem za opravljeno delo v dokončanih in prodanih proizvodih, jim dodatno pripada še razlika. Ugotovitev, kakšne osebne dohodke je treba pokriti z ostvarjenim dohodkom posameznega obračunskega razdobja in kakšne je tedaj mogoče dodatno izplačati delavcem, ni naloga računovodstva osebnih dohodkov. Če osebne dohodke z druge strani osvetljujemo z obračunskega stališča kot stroške, se pa moramo zavedati, da ni normalno, če vključujejo vsakokratni vpliv ostvarjenega dohodka, tj. delovanje zadnjega revalorizacijskega faktorja.

Medtem ko je stvarni obseg računovodstva osebnih dohodkov povsem jasen, označujemo njegov funkcionalni obseg kot:

a) knjigovodstvo osebnih dohodkov;
b) računovodsko načrtovanje osebnih dohodkov;
c) računovodski nadzor osebnih dohodkov;
č) računovodsko analizo osebnih dohodkov.

Računovodstvo osebnih dohodkov torej zajema precej več kot samo knjigovodstvo osebnih dohodkov. Toda tudi knjigovodstvo osebnih dohodkov ne smemo razumeti tako ozko, da bi pri njem imeli opravka samo z vpisovanjem osebnih dohodkov na analitični konto osebnega dohodka posameznega delavca. V okvir knjigovodstva osebnih dohodkov spada tudi vsa tista dejavnost, ki jo v praksi opravlja tako imenovana služba za obračun osebnih dohodkov.

Končno naj ponovno opozorimo, da utegne računovodstvo osebnih dohodkov vključevati tudi del oblikovanja in razporejanja sklada skupne porabe.

31 Knjigovodstvo osebnih dohodkov

310 Knjigovodske listine o osebnih dohodkih

3100 Pojem knjigovodskih listin o osebnih dohodkih

Kot knjigovodska listina o osebnih dohodkih šteje vsaka listina, na kateri je ugotovljen in obrazložen kak poslovni dogodek, iz katerega izhaja obračun osebnega dohodka posameznega delavca ali skupine delavcev v kakem obračunskem razdobju. Samoupravni akt o delitvi osebnih dohodkov npr. nima takšnega značaja. Isto velja za kak poseben pravilnik o delovnih normah ali o cenitvi dela. Ti pravilniki ne govore o tem, kakšno delo je bilo opravljeno in kdo ga je opravil, temveč samo, kako je treba opravljeno delo ovrednotiti in ugotoviti pripadajoče osebne dohodke.

Knjigovodske listine o osebnih dohodkih smo opredelili na povsem podoben način kot knjigovodske listine o osnovnih sredstvih, drobnem inventarju ali materialu. Vendar jih povsem le ni mogoče primerjati z njimi. Medtem ko so na podlagi knjigovodskih listin o osnovnih sredstvih v načelu opravljene vknjižbe na analitičnih kontih osnovnih sredstev in medtem ko najdemo podobne odnošaje tudi med knjigovodskimi listinami o materialu in analitičnimi konti materialnega knjigovodstva, ne moremo isto trditi za knjigovodske listine o osebnih dohodkih in analitične konte oziroma dnevnike knjigovodstva osebnih dohodkov. Podlaga za knjiženje na kontih v tem knjigovodstvu, če je seveda vodeno na klasičen način in ne računalniško, so šele izplačilni seznami. Od izvirnih listin, na podlagi katerih so obračunani osebni dohodki, do izplačilnih seznamov, je pa dolga pot. Kljub temu menimo, da ni utemeljena delitev listin o osebnih dohodkih na:

a) evidenčno-obračunske listine o osebnih dohodkih;
b) knjigovodske listine o osebnih dohodkih.

V literaturi namreč najdemo tolmačenje, da v prvo vrsto spadajo npr. delovni listi, v drugo pa npr. izplačilni seznami. Toda izplačilni seznami v ničemer izvirno ne dokazujejo, da je bilo opravljeno kako delo in kdo ga je opravil, kar je bistveno za izvirno knjigovodsko listino. Zato je v njih mogoče videti le posebej prirejen zbirnik, kakršnega utegnemo najti navsezadnje tudi v materialnem knjigovodstvu. Uporaba zbirnikov pri knjiženju pa nikakor ne more spremeniti značaja izhodiščnim knjigovodskim listinam. Kot smo prej trdili, da spada v okvir knjigovodstva osebnih dohodkov vsa tista dejavnost, ki jo v praksi opravlja tako imenovana služba za obračun osebnih dohodkov, lahko sedaj trdimo, da je kot knjigovodske listine o osebnih dohodkih treba obravnavati že tako imenovane evidenčno-obračunske listine o osebnih dohodkih.

Knjigovodske listine o osebnih dohodkih so torej neločljivo povezane z zbiranjem podatkov za obračun osebnega dohodka posameznega delavca. Ker na znesek osebnih dohodkov vplivajo različne okoliščine, je treba razlikovati tudi:

a) knjigovodske listine o osebnih dohodkih za opravljeno delo;

b) knjigovodske listine o nadomestilih osebnih dohodkov;

c) knjigovodske listine o rezultatih inovacij in racionalizacij;

č) knjigovodske listine o rezultatih upravljanja s sredstvi.

Na znesek izplačanih osebnih dohodkov pa vplivajo še razni odtegljaji, ki ga zmanjšujejo pod znesek obračunanih osebnih dohodkov. Zato naj navedemo še:

d) knjigovodske listine o odtegljajih od osebnih dohodkov.

Res pa so te knjigovodske listine zanimive le pri sestavljanju izplačilnih seznamov, medtem ko niso pomembne za obračun stroškov poslovnih učinkov.

3101 Knjigovodske listine o osebnih dohodkih za opravljeno delo

Oglejmo si sedaj, katere knjigovodske listine dajejo podlago za obračun osebnih dohodkov v zgornjem smislu!

Temeljna knjigovodska listina o opravljenem delu je v večini primerov **delovni list.** Ne glede na to, kakšno obliko ima, vsebuje v načelu podatke o delavcu, o poslovnem (proizvodnem) nalogu in stroškovnem mestu, o delovnem opravku ali vrsti dela, o dejansko porabljenem delovnem času in doseženih poslovnih učinkih, kakor tudi razne podatke o obračunu osebnih dohodkov iz tega naslova. Manjkati seveda ne sme niti podpis tistega, ki kontrolira opravljeno delo ali prevzema njegove rezultate.

Za hip primerjajmo delovni list z oddajnico materiala! Tako delovni list kot oddajnica materiala se sklicujeta na poslovni nalog ali na stroškovno mesto, kjer sta delo in material potrebna. Toda razlikujemo zahtevnico materiala od oddajnice materiala; prav tako vemo, da npr. zahtevana količina ni vedno istovetna z oddano količino. Res so pa navadno zahtevnice materiala in oddajnice materiala združene v enem samem obrazcu. Podobno je sedaj z delovnimi listi. Tudi pri njih navadno en sam obrazec združuje sestavine naloga s podatki o izvedbi, tj. delovni nalog in delovni list. V vsakem primeru so v skupnem obrazcu navedeni tudi podatki o predvidenem delovnem času. Nas pa seveda zanimajo bolj podatki o izvedbi, saj le v tem smislu govorimo o delovnem listu kot o knjigovodski listini.

Razlikovati je treba:

a) delovni list za neposredno delo (proizvodni delovni list);

b) delovni list za splošno delo (režijski delovni list);

in morda še

c) delovni list za odpravo napak.

Na prvem je zapisano opravljeno delo, ki pri proizvajalni organizaciji združenega dela neposredno bremeni posamezno vrsto proizvodov; na drugem je nasprotno zapisano opravljeno delo, ki se pri njej pojavlja v okviru določenega stroškovnega mesta in ne bremeni neposredno posamezne vrste proizvoda, temveč šele posredno. Medtem ko je na delovnih listih za neposredno delo bistvena sestavina označba poslovnega (pro-

izvodnega) naloga,[5] take označbe na delovnih listih za splošno delo ni. Medtem ko daje nalog za neposredno delo pri proizvajalnih organizacijah združenega dela služba priprave dela, ki med drugim izstavlja tudi poslovni (proizvodni) nalog, daje nalog za splošno delo vodja tistega stroškovnega mesta, ki bo z njim obremenjeno. Delovni listi za odpravo napak, ki se rabijo v nekaterih primerih, pa imajo svoj izvor v nalogih tehnične kontrole. Na njih je zapisano opravljeno delo, s katerim so bile odpravljene kake napake pri proizvodnji. Če ga opravi delavec, ki je sicer sam zakrivil napake, mu iz tega naslova ne pripada nikakršen dodatni osebni dohodek, pač pa mu je pri obračunu priznana celotna prvotna količina, ki jo je sprva zavrnila tehnična kontrola. Če delo nasprotno opravi kak drug delavec, mu iz tega naslova pripada osebni dohodek, ki je pa sestavni del osebnih dohodkov na podlagi prvotno proizvedene, a kakovostno neustrezne količine; to pomeni, da ta osebni dohodek zmanjšuje prvotne osebne dohodke, ki bi jih sicer prejeli prvotni delavci, če ne bi pri proizvodnji zakrivili napake. V nobenem primeru pa nimamo opravka niti z neposredno in niti s posredno obremenitvijo določene vrste proizvoda.

Delovni listi za neposredno delo se, kot smo ugotovili, praviloma sklicujejo na nek povsem določen poslovni nalog. Zbir vseh delovnih listov za neposredno delo, ki se sklicujejo na isti poslovni nalog, omogoča obračun neposrednih osebnih dohodkov, ki se nanašajo nanj. V praksi sicer najdemo obrazce z nazivom »delovni list« tudi v primerih, ko je nanje zapisano delo posameznega delavca na podlagi različnih poslovnih nalogov; zlasti velja takšna praksa v delavnicah za popravilo strojev, avtomobilov itd. Takšen obrazec ima bolj značaj obračunskega lista, o katerem bomo še govorili. Ker je teoretično čista le prva rešitev, bomo pri nadaljnjih razglabljanjih upoštevali le njo.

Posamezen delovni list za neposredno delo se torej sklicuje le na en sam poslovni nalog. Pač pa ima posamezen poslovni nalog za posledico največkrat več delovnih listov. Brž ko je za izvedbo poslovnega naloga potrebnih več delavcev, se pojavlja vprašanje, ali naj posamezen delovni list zajema le delo posameznega delavca ali delo večje skupine delavcev. V praksi so rešitve precej različne. Vendar menimo, da je z organizacijskega vidika boljša takšna rešitev, po kateri za delo vsakega delavca obstaja poseben delovni list. Le če so v uporabi skupinske norme, je nujno, da se ne ravnamo po podanem pravilu.

Posamezen delavec se lahko ukvarja z več opravki. Zato pridemo do novega vprašanja: ali naj se posamezen delovni list nanaša na posameznega delavca, ki dela na izvedbi določenega poslovnega naloga, ali naj se nasprotno nanaša le na posamezen opravek pri tem delu. Različni opravki so navadno različno ovrednoteni, in torej za obračun osebnih dohodkov ni vseeno, s katerim se delavec ukvarja. Nekateri menijo, da je primernejša druga rešitev, po kateri za vsako vrsto opravka ali skupino sorodnih opravkov posameznega delavca obstaja poseben delovni list. Če delovni list neizbežno zajema skupino delavcev, naj potemtakem za vsako vrsto opravka ali skupino sorodnih opravkov takšne skupine delavcev obstaja poseben delovni list.

[5] Razlikovati je treba poslovni nalog, ki se v proizvajalni OZD pojavlja kot proizvodni nalog, od delovnega naloga. Delovni nalog sproži samo delo določenih delavcev, ki je povezano z ustvarjanjem poslovnega učinka v smislu poslovnega naloga. Toda na poslovni nalog se sklicujejo tudi zahtevnice materiala in drugi nalogi, ki jim kasneje sledijo ustrezne knjigovodske listine o stroških.

Končno se lahko še vprašamo, katero razdobje dela zajema posamezen delovni list. Vzoren primer najdemo tedaj, ko posamezen delovni list zajema določeno vrsto opravka ali skupino sorodnih opravkov določenega delavca v določenem dnevu. Navadno pa zajema določeno vrsto opravka ali skupino sorodnih opravkov določenega delavca (ali skupine delavcev) v daljšem razdobju, v katerem se izvaja poslovni nalog. Vendar najdemo v tem primeru dve možnosti. Posamezen delovni list lahko zajema le podatke o opravljenem delu do konca obračunskega razdobja, medtem ko je za novo obračunsko razdobje nastavljen nov delovni list. Lahko pa delovni list zajema podatke o opravljenem delu ne glede na konec obračunskega razdobja, kar pomeni, da je tedaj potreben popis.

Podatke o opravljenem delu vpisuje v delovni list bodisi delavec sam ali kaka druga oseba, npr. mojster, preddelavec ali kdo drug. Menimo, da je boljša prva rešitev, ki se tudi ujema z načeli sestavljanja knjigovodskih listin o osnovnih sredstvih, drobnem inventarju in materialu. Seveda pa morajo biti navedbe kateregakoli evidentičarja kontrolirane. Kontrola ima pri tem značaj prevzema delavčevega dela in jo je spet mogoče primerjati s postopki pri knjigovodskih listinah o osnovnih sredstvih, drobnem inventarju in materialu.

Omenili smo že, da zajema delovni list med drugim podatke o delovnem času in količini poslovnih učinkov. Podatki o količini so seveda neizbežni le, če so osebni dohodki obračunani po normi ali akordu, medtem ko so podatki o delovnem času potrebni v vsakem primeru. Presnova teh podatkov v podatke o osebnih dohodkih je že naloga službe za obračun osebnih dohodkov v okviru knjigovodstva osebnih dohodkov.

Osebni dohodki po času so ugotovljeni takole: ostvarjeni delovni čas (po delovnem listu) × osebni dohodki po načrtovani, tj. ocenjeni vrednosti točke (načrtovanih, tj. ocenjenih postavkah osebnih dohodkov) za enoto delovnega časa preučevane vrste opravka ali vrste sorodnih opravkov.

Osebni dohodki po akordu so ugotovljeni takole: ostvarjene količine poslovnega učinka (po delovnem listu) × osebni dohodki po načrtovani, tj. ocenjeni vrednosti točke (načrtovanih, tj. ocenjenih postavkah osebnih dohodkov) za preučevano vrsto opravka ali skupino sorodnih opravkov.

Osebni dohodki po normi so pa navadno ugotovljeni tako, da najprej pomnožimo ostvarjeno količino poslovnih učinkov, na kateri je bila opravljena določena vrsta opravka ali skupina sorodnih opravkov, z normiranim časom za enoto poslovnega učinka in dobimo ostvarjene norma ure. Nato pa pomnožimo:
ostvarjeni norma čas (po delovnem listu) × osebni dohodki po načrtovani, tj. ocenjeni vrednosti točke (načrtovanih postavkah osebnih dohodkov) za enoto delovnega časa preučevane vrste opravka ali skupine sorodnih opravkov.

Seveda je tak preprost izračun izvedljiv le v primeru, ko naj določenemu odstotku preseganja norm ustreza enak odstotek povečanja osebnih dohodkov.

Obračun osebnih dohodkov, ki pripadajo posameznemu delavcu (ali skupini delavcev) po posameznem delovnem listu, je normalno sestavni del samega delovnega lista. Točnost takšnega obračuna pa je seveda odvisna od točnosti podatkov o času in količini poslovnih učinkov.

Mnogokrat ni v celoti normiran čas, ki je potreben pri ustvarjanju kakega poslovnega učinka. Za nekatera dela so morda osebni dohodki obra-

čunani po količini poslovnih učinkov, medtem ko so za druga dela obračunani po času. Da bi bilo delo obračunano pravilno, ne smejo delavci, ki dejajo po normi, istočasno dobiti tudi naloge, za katere bodo osebni dohodki obračunani po času. Če se ne bi držali te zahteve, bi obstajala nevarnost dvakratnega obračuna osebnega dohodka za isti čas dela, onemogočeno pa bi bilo realno zasledovanje norm. Zato je treba povsod, kjer je neizbežna kombinacija dela po času in količini poslovnih učinkov, pred prehodom na delo po času ugotoviti ostvarjeno količino in zapisati čas začetka novega dela.

Do sedaj smo se zadrževali na različnih problemih v zvezi z delovnimi listi za neposredno delo. Podobne ugotovitve pa veljajo tudi za druge delovne liste.

Pripomniti je le treba, da pri delovnih listih za splošno delo ni postavljena zahteva, da naj bi bil posamezen delovni list sestavljen za vsako vrsto opravka ali skupino sorodnih opravkov posameznega delavca, ki dela na izvedbi poslovnega naloga, temveč zahteva, da naj bi bil sestavljen za posamezno vrsto dela, ki ga opravlja posamezen delavec v okviru stroškovnega mesta. Z druge strani zajemajo delovni listi za splošno delo vedno le posamezno obračunsko razdobje.

Delovni list še ne izčrpa vseh listin o opravljenem delu. Ali bolje, v nekaterih primerih je na opravljeno delo, za katero pripada delavcu osebni dohodek, treba sklepati iz drugih listin, ki imajo nato značaj knjigovodskih listin.

Vzemimo najprej visoko specializirano proizvajalno organizacijo združenega dela, kjer se vsak delavec ukvarja z eno samo vrsto opravkov. Proizvodnja je množinska, stroji pa narekujejo hitrost dela, ki ni odvisna od volje in sposobnosti posameznega delavca. Tipičen primer takšne organizacije je tam, kjer obstaja tekoči trak. Obračun osebnih dohodkov je v takih primerih izvedljiv brez delovnih listov. Povsem zadošča druga listina, tj. **lista prisotnosti na delovnem mestu**, ki jo izpolnjuje vodja oddelka, delavnice ali kaka druga oseba.

Podobne primere najdemo, kadar imamo v mislih osebne dohodke raznih vodstvenih delavcev. Tudi ti navadno ne izpolnjujejo nobenih delovnih listov, temveč je lista prisotnosti na delovnem mestu zadostna utemeljitev za opravljeno delo.

Lista prisotnosti na delovnem mestu seveda ni nastavljena samo za tiste delavce, ki drugače ne bi mogli utemeljiti svojega dela. Vendar ima v primerih, ko sicer delavci izpolnjujejo delovne liste, kontrolni značaj. Le tedaj, kadar je edino dokazilo o delu in pravici do osebnih dohodkov, jo moremo šteti za knjigovodsko listino.

Lista prisotnosti na delovnem mestu naj bi bila nastavljena za vsakega delavca posebej, in sicer tako, da bi vsebovala za vsak dan v mesecu podatke o urah prisotnosti, o bolezni, dopustih, službeni odsotnosti, neopravičenih izostankih itd. V praksi pa je mnogokrat nastavljena skupno za vse delavce iz področja osebe, ki evidentira prisotnost.

Iz liste prisotnosti je torej mogoče sklepati na porabljeni delovni čas ali opravljeno delo. Sicer je mogoče na razne načine ugotavljati tudi čas prihoda v organizacijo združenega dela in odhoda iz nje. Vendar so to izključno kontrolni ukrepi, ki ne nadomeščajo evidence o delovnem času. Čas prisotnosti v njej pa končno še ne pomeni časa prisotnosti na delovnem mestu.

Oglejmo si sedaj še knjigovodske listine, na podlagi katerih so delavcem obračunani razni popravki osebnih dohodkov, ki so sicer obračunani po času!

Nadurno delo je že po določbah zakona izjemno. Zato je za vsako nadurno delo potreben poseben nalog, knjigovodsko listino o nadurnem delu pa imenujemo **delovni list za nadurno delo.** Za nočne ure nasprotno mnogokrat niti ni potrebna posebna knjigovodska listina, saj je v temeljne delovne liste mogoče vključiti podatke o tem, kdaj je bil porabljen delovni čas. V takem primeru je obračun dodatka za nočne ure tesno povezan že s samim obračunom osebnih dohodkov po času ali količini poslovnih učinkov. Vendar takšna rešitev ni prikladna, brž ko npr. dodatki iz delovnih listov za neposredno delo vstopajo v splošne stroške. Zato je koristno predvideti posebno knjigovodsko listino, ki bi jo imenovali **delovni list za nočno delo.**

Posebnost najdemo pri dodatkih za stalnost zaposlitve, ki pripadajo delavcem glede na službena leta v dani organizaciji združenega dela. Ti dodatki se po številu točk ali obračunanem znesku ne spreminjajo iz meseca v mesec, razen v primeru, ko posamezen delavec ne dela ves delovni čas. Brž ko so pa dodatki za stalnost zaposlitve povezani z opravljenim delovnim časom, jih je mogoče obračunati že na podlagi do sedaj obravnavanih knjigovodskih listin; upoštevati je treba le dodatno obračunsko postavko.

Do sedaj smo se zadrževali pri knjigovodskih listinah, ki omogočajo obračun osebnih dohodkov po času, akordu ali normi. Toda na osebni dohodek posameznega delavca more vplivati tudi kakovost rezultatov njegovega dela in gospodarnost pri delu. Zato so potrebne še knjigovodske listine, iz katerih je mogoče razbrati osnove za konkretni izračun tovrstnega vpliva na osebni dohodek. Lahko jih označimo z delovnim nazivom **kakovostni list** in **gospodarnostni list,** medtem ko imajo v praksi lahko povsem drugačne nazive ali so pa brez njih.

Uspeh organizacije združenega dela, ki v posameznem obračunskem razdobju spreminja načrtovano, tj. ocenjeno vrednost točke in tudi znesek osebnih dohodkov za izplačilo nad njihovim vračunanim zneskom, pa je viden iz knjigovodske listine, ki jo imenujemo kar preprosto **obračun delitve ostvarjenih osebnih dohodkov.** Njegovo bistvo je prikazano z naslednjo enačbo:

ostvarjeni osebni dohodki iz razporejanja dohodka v obračunskem razdobju

— vračunani osebni dohodki (iz opravljenega dela in nadomestila) v razdobju, zmanjšani za presežek vračunanih osebnih dohodkov v končni nedokončani proizvodnji v primerjavi s tistimi v začetni nedokončani proizvodnji

— osebni dohodki iz inovacij in racionalizacij (po posebnem obračunu)

— osebni dohodki iz upravljanja s sredstvi (po posebnem obračunu)

= povečanje osebnih dohodkov iz opravljenega dela v danem obračunskem razdobju

Povečanje vrednosti točke v danem obračunskem razdobju je nato ugotovljeno takole:

$$\frac{\text{povečanje osebnih dohodkov iz opravljenega dela v obračunskem razdobju}}{\text{število točk v obračunskem razdobju}}$$

Odstotek povečanja osebnih dohodkov iz opravljenega dela v danem obračunskem razdobju pa je ugotovljen takole:

$$\frac{\text{povečanje osebnih dohodkov iz opravljenega dela v obračunskem razdobju}}{\text{razdobju}} \times 100$$

Kot v prejšnjih poglavjih lahko tudi sedaj povzamemo ugotovitve o povezavi med ustreznimi nalogi in knjigovodskimi listinami na naslednji način:

a) Nalog: Proizvodni delovni nalog, po katerem je treba opraviti določeno delo na nastajajočem proizvodu
Listina: Proizvodni delovni list
Izstavitelj: evidentičar osebnih dohodkov
Potrditelj: tehnični kontrolor

b) Nalog: Režijski delovni nalog, po katerem je treba opraviti kako drugo delo
Listina: Režijski delovni list
Izstavitelj: evidentičar osebnih dohodkov
Potrditelj: tehnični kontrolor

c) Nalog: Delovni nalog za odpravo napak pri proizvodnji, po katerem je treba popraviti preteklo delo na nastajajočem proizvodu
Listina: Delovni list za odpravo napak pri proizvodnji
Izstavitelj: evidentičar osebnih dohodkov
Potrditelj: vodja stroškovnega mesta

č) Nalog: Nalog za evidentiranje prisotnosti na delovnem mestu, po katerem se ugotavlja čas trajanja dela
Listina: Lista prisotnosti na delovnem mestu
Izstavitelj: referent za kadre
Potrditelj: vodja stroškovnega mesta

d) Nalog: Premijski nalog, po katerem je treba obračunati premije
Listina: Premijski list
Izstavitelj: evidentičar osebnih dohodkov
Potrditelj: tehnični kontrolor

e) Nalog: Delovni nalog za nadurno delo, po katerem je kako delo treba opraviti v nadurah
Listina: Delovni list za nadurno delo
Izstavitelj: evidentičar osebnih dohodkov
Potrditelj: vodja stroškovnega mesta

f) Nalog: Delovni nalog za nočno delo, po katerem je treba kako delo opraviti v nočnem času
Listina: Delovni list za nočno delo
Izstavitelj: evidentičar osebnih dohodkov
Potrditelj: vodja stroškovnega mesta

3102 Knjigovodske listine o nadomestilih osebnih dohodkov

Za neopravljeno delo pravzaprav delavci ne bi smeli prejemati ničesar. Vendar se pri poslovanju pojavljajo številni primeri, ko delavcem pripadajo za neopravljeno delo tako imenovana nadomestila osebnih dohodkov. Od njih nas na tem mestu zanimajo le tista, za katera ustvarijo kritje delavci sami, ker se pač osebni dohodki za sicer opravljeno delo obračunavajo v nekoliko manjših zneskih.

Nikakor ne smemo misliti, da prejemajo delavci za neopravljeno delo kvečjemu nadomestila osebnih dohodkov. Mnogokrat je namreč neopravljeno delo skrito in ga organizacije združenega dela obravnavajo kar v okviru rednega obračuna osebnih dohodkov. Vzemimo kot primer samo 30-minutni odmor v okviru delavnika. V tem času brez dvoma ni opravljeno nobeno delo. Vendar se delavcem šteje, kot da bi tedaj delali. Če so njihovi osebni dohodki obračunani po času, se sicer utegne pojaviti vprašanje, katere stroškovne nosilce bremenijo osebni dohodki za čas odmora. Če so nasprotno njihovi osebni dohodki obračunani po količini poslovnih učinkov, ni niti tega vprašanja, kajti čas odmora je po jugoslovanski praksi upoštevan že v normi in ni prikazan posebej. Tudi v primeru manjših dnevnih zastojev pri delu so delavcem obračunani redni osebni dohodki po času in ne samo nadomestila zanje. Pač pa je podatke o takem primeru treba navesti v posebnem delovnem listu za splošno delo.

Drugače je tedaj, ko pride do daljše prekinitve dela zaradi pomanjkanja električne energije ali drugih razlogov. Samoupravni akti o delitvi osebnih dohodkov sicer različno obravnavajo te razloge, a tudi znesek nadomestila osebnih dohodkov. Obstajati pa le mora posebna knjigovodska listina, ki pove, komu pripada takšno nadomestilo, koliko časa zaradi kakega razloga ni mogel delati in kakšen je obračunski znesek nadomestila. Imenujmo takšno listino kar preprosto **list za nadomestilo osebnih dohodkov.** Po načinu izstavljanja ima mnogo podobnosti z delovnim listom za splošno delo.

Podoben list bi moral obstajati tudi pri nadomestilih osebnih dohodkov za čas bolezenskih dopustov do 30 dni, letnega dopusta, državnih praznikov, plačanega izrednega dopusta do 7 dni ali odstranitve z dela z odločbo organizacije združenega dela. Res pa si računovodstvo osebnih dohodkov v praksi mnogokrat delo poenostavi, in sicer na tak način, da izhaja kar iz liste prisotnosti na delovnem mestu, ustreznih odločb organizacije združenega dela in določil v samoupravnem aktu o delitvi osebnih dohodkov. Podatki za obračun nadomestil osebnih dohodkov v takem primeru niso formalno zajeti na kaki posebni knjigovodski listini.

Če nadomestila osebnih dohodkov krije kdo drug, je treba neizbežno obrazložiti vse podatke, ki so potrebni za obračun. Knjigovodske listine o takšnih nadomestilih imajo različne oblike in različne nazive.

3103 Knjigovodske listine o odtegljajih od osebnih dohodkov

Odtegljaje od osebnih dohodkov moremo razdeliti v tri skupine:

a) zakonski in samoupravni odtegljaji;
b) prisilni odtegljaji;
c) dogovorjeni odtegljaji.

Zakonski in samoupravni odtegljaji od osebnih dohodkov se pojavljajo tedaj, kadar so osebni dohodki najprej obračunani v kosmatem znesku. Takšen značaj imajo npr. prispevki iz osebnega dohodka in davki iz osebnega dohodka. Za takšne odtegljaje niso potrebne nikake posebne knjigovodske listine, ker so obračunani kar ob sestavljanju izplačilnega seznama.

Prisilni odtegljaji od osebnih dohodkov imajo svoje izhodišče v sodnih sklepih in so v zvezi z alimenti, nadomestilom škode itd. Ker je tudi pri njih treba v načelu razlikovati nalog od knjigovodske listine o izvršitvi naloga, bi bilo povsem normalno, če bi bila mesečno izstavljena posebna knjigovodska listina o odtegljajih. Vendar se praksa navadno izogne kompliciranim formalnim postopkom; v izplačilnih seznamih se sklicuje kar na ustrezne sodne akte.

Dogovorjeni odtegljaji od osebnih dohodkov nastajajo na podlagi svobodnega dogovora, npr. v zvezi s članarinami, obročnim odplačevanjem računov za blago, vračanjem kreditov itd. Za knjigovodske listine o dogovorjenih odtegljajih velja isto, kot smo že ugotovili za knjigovodske listine o prisilnih odtegljajih. Naj omenimo samo še to, da listine o odtegljajih od osebnih dohodkov niso pomembne za ugotavljanje vračunanega zneska osebnih dohodkov.

311 Obračun osebnih dohodkov

3110 Dva vidika obračuna osebnih dohodkov

Knjigovodske listine o osebnih dohodkih neposredno še ne pomenijo podlage za knjiženje v knjigovodstvu osebnih dohodkov. Da bi nam bila zadeva jasnejša, vzemimo kot primer samo delovne liste, ki so v okviru kakega poslovnega (proizvodnega) naloga povezane s kako vrsto opravkov ali skupino opravkov posameznega delavca. Pri izvajanju kateregakoli poslovnega naloga bi posamezno vrsto opravkov utegnili primerjati s posamezno tehniško vrsto porabljenega materiala. Toda medtem ko za vsako tehniško vrsto materiala najdemo poseben analitični konto v materialnem knjigovodstvu, ne obstaja za vsako vrsto opravkov poseben analitični konto v knjigovodstvu osebnih dohodkov. Takšen konto niti ne bi bil smiseln. Če želimo ugotoviti osebni dohodek, ki pripada posameznemu delavcu, je treba zbrati podatke ne glede na to, s katerimi opravki se je ukvarjal in kateri poslovni nalog izvaja. Če nasprotno želimo ugotoviti osebne dohodke, ki so povezani s kakim stroškovnim nosilcem ali stroškovnim mestom, je treba zbrati podatke ne glede na to, kateri delavec je delal in s katerimi opravki se je ukvarjal.

Če so v prvem primeru nastavljeni analitični konti za vsakega delavca posebej, bi morda lahko na njih vpisovali podatke, ki izvirajo iz že obravnavanih knjigovodskih listin o osebnih dohodkih. Toda brž ko želimo imeti na takšnih kontih lepši pregled in manj zapisovanja, se moramo vsaj v klasičnem knjigovodstvu neizbežno posluževati zbirnikov kot podlage za knjiženje.

Če so v drugem primeru nastavljeni analitični konti za vsak stroškovni nosilec ali stroškovno mesto posebej, bi morda spet na njih lahko vpisovali

podatke, ki izvirajo iz že obravnavanih knjigovodskih listin o osebnih dohodkih. Toda brž ko želimo imeti na takšnih kontih lepši pregled in manj zapisovanja, se moramo vsaj v klasičnem knjigovodstvu neizbežno posluževati zbirnikov kot podlage za knjiženje.

Vidimo torej dvojni namen izhodiščnih knjigovodskih listin o osebnih dohodkih. Najdemo pa tudi dva vidika pri obračunu osebnih dohodkov:

a) obračun osebnih dohodkov kot udeležbe delavcev;
b) obračun osebnih dohodkov kot stroškov.

V obeh primerih obdelujemo podatke, ki so zbrani na knjigovodskih listinah. V obeh primerih so za nas zanimivi podatki o osebnih dohodkih v kosmatem znesku, tj. z vsemi prispevki in davki. Toda v prvem primeru nas zanimajo še osebni dohodki v čistem znesku, kakor tudi razna nadomestila osebnih dohodkov zunaj organizacije združenega dela ali odtegljaji od osebnih dohodkov. Le v prvem primeru pripravljamo zbirnik za knjiženje na analitičnih kontih osebnih dohodkov. V drugem primeru le pripravljamo razdelilnik za potrebe knjigovodstva ustvarjanja učinkov (proizvodnje).

Naj na tem mestu opozorimo, da najdemo oba zgornja vidika še v večji meri v zvezi s tistim delom sklada skupne porabe, katerega sredstva so razdeljena med delavce po solidarnostnem načelu. V primeru pod a) namreč mislimo na ustrezno delitev, v primeru pod b) pa na ustrezno oblikovanje celotnega zneska, ki poteka praviloma na drugačen način.

3111 Obračun osebnih dohodkov kot udeležbe delavcev

Delni obračun osebnih dohodkov je vsebovan že na samih knjigovodskih listinah o opravljenem delu in o nadomestilih osebnih dohodkov, saj so na njih prvotni podatki o času in količini poslovnih učinkov npr. že spremenjeni v dinarske zneske. Te delne obračune je pa sedaj treba združiti v mesečni obračun osebnega dohodka za posameznega delavca. Preden pridemo do izplačilnega seznama, se navadno pojavi **mesečni obračunski list.**

Vsak mesec je za vsakega delavca odprt nov mesečni obračunski list, ki utegne v praksi vsebovati prav različne podatke. Vendar menimo, da je najbolj prikladno, če vsebuje kolone za vse temeljne podatke, ki so vidni iz knjigovodskih listin o opravljenem delu in o nadomestilih osebnih dohodkov, tj. datum, označba poslovnega naloga ali stroškovnega mesta, podatke o delovnem času (npr. dejanski proizvodni, proizvodni v akordu ali normi, režijski, nadurni, čas dopustov itd.) in podatke o obračunanem osebnem dohodku (za proizvodno delo po času, za proizvodno delo po akordu ali normi, za režijsko delo, za nadurno delo, za dopuste itd.). Če so v mesečni obračunski list podatki iz ustreznih knjigovodskih listin vpisani sproti, tj. dnevno, ob koncu meseca ne bo nikakih večjih težav pri sestavljanju izplačilnega seznama. Potrebni bodo le seštevki posameznih kolon in morda še popravek vračunanega osebnega dohodka glede na spremembo vrednosti točke. Ta popravek je nakazan v obračunu delitve osebnih dohodkov, ki je kot knjigovodska listina prav tako vpisan na koncu mesečnega obračunskega lista.

Mesečni obračunski list je pomožna listina, ki pomaga pri sestavljanju **izplačilnega seznama.** Izplačilni seznam vsebuje za vsakega delavca podatke iz mesečnega obračunskega lista, poleg njih pa še podatke o nadome-

stilih osebnih dohodkov, ki jih krije kdo drug; prav tako vsebuje podatke o odtegljajih od osebnih dohodkov. Imena delavcev so v njem vnesena po abecednem zaporedju. Delavci se morajo v njem podpisati, kadar prejmejo pripadajoče zneske.

Kot vidimo, je izplačilni seznam mogoče sestaviti šele na podlagi vseh do sedaj obravnavanih knjigovodskih listin o osebnih dohodkih. Izplačilni seznam je pravzaprav končni mesečni zbirnik osebnih dohodkov.

3112 Obračun osebnih dohodkov kot stroškov

Če je izplačilni seznam mesečni zbirnik osebnih dohodkov, še ni nujno tudi mesečni razdelilnik osebnih dohodkov kot stroškov. Predvsem nas sedaj ne zanimajo več nadomestila osebnih dohodkov, ki jih krije kdo drug, niti odtegljaji od osebnih dohodkov. Toda po naših uvodnih tolmačenjih ne bi smeli upoštevati niti mesečnih sprememb načrtovane, tj. ocenjene vrednosti točke. Tudi v primeru, ko je pri končnem letnem obračunu treba pokriti vnaprej razdeljeno udeležbo na dobičku, ki ima potemtakem značaj stroška, spada bolj v okvir finančnega računovodstva in ne stroškovnega računovodstva, saj pri zadnjem ne izpeljujemo popravkov prek stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev.

Ni pa dovolj, če poznamo samo celoten znesek vračunanih osebnih dohodkov. Poznati moramo tudi vračunane osebne dohodke ločeno po stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih. Podatke iz knjigovodskih listin o osebnih dohodkih je torej treba urediti še na drug način in ne samo po delavcih.

Podatke o vračunanih osebnih dohodkih, ki se nanašajo na posamezen stroškovni nosilec, je mogoče najti le v delovnih listih za neposredno delo. Hkrati pa je treba tudi vedeti, na katerih stroškovnih mestih se ti osebni dohodki pojavljajo, saj je le na ta način mogoče najti podlago za razdelitev splošnih stroškov.

Delovni listi za splošno delo nasprotno omogočajo le spoznavanje tovrstnih vračunanih osebnih dohodkov po stroškovnih mestih. Podobno velja za gospodarnostne liste ali liste za nadomestilo osebnih dohodkov. Z dodatki k osebnim dohodkom za opravljeno delo, ki so razvidni iz ustreznih knjigovodskih listin, pa bi bilo mnogokrat mogoče bremeniti tudi stroškovne nosilce in ne samo stroškovna mesta. Vendar najdemo načelne pomisleke k takšni praksi. Če z dodatkom za nadurno ali nočno delo obremenimo neposredno stroškovni nosilec, je takšna obremenitev lahko neupravičena, saj izhaja iz konkretne razporeditve dela; zato bi bilo bolje z njim obremeniti kar stroškovno mesto.

Kot vidimo, je pravilna razdelitev vračunanih osebnih dohodkov po stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih odločilnega pomena za pravilen obračun stroškov po poslovnih učinkih.

312 Poslovne knjige o osebnih dohodkih

Po opredelitvi so poslovne knjige v knjigovodskem smislu tiste, v katerih so na sistematičen način zapisani vsi poslovni dogodki, ki so razvidni iz knjigovodskih listin: knjiženje v njih je tesno povezano z urejevanjem

podatkov. Kako so te splošne lastnosti poslovnih knjig prilagojene posebnostim osebnih dohodkov?

Predvsem moramo ugotoviti, da so v knjigovodstvu osebnih dohodkov poslovne knjige prirejene tako, da so podatki vedno urejeni po delavcih. Ker pa vsak mesec praviloma najdemo večje število knjigovodskih listin, ki se nanašajo na posameznega delavca, po uveljavljeni praksi ne knjižimo v poslovnih knjigah, če so te vodene na klasičen način in ne računalniško, na podlagi teh listin, temveč na podlagi njihovega zbirnika — izplačilnega seznama. Tako je v poslovnih knjigah o osebnih dohodkih praviloma vsak mesec za vsakega delavca opravljena le ena sama vknjižba. Toda ta vknjižba ni več tako preprosta kot npr. v poslovnih knjigah o osnovnih sredstvih, drobnem inventarju ali materialu. Sicer smo npr. že pri poslovnih knjigah o materialu našli poleg vrednostnih podatkov še količinske. Število različnih podatkov se pa pri poslovnih knjigah o osebnih dohodkih še znatno pomnoži.

V klasičnem knjigovodstvu osebnih dohodkov se kot poslovni knjigi pojavljata dnevnik osebnih dohodkov in kartoteka analitičnih kontov osebnih dohodkov.

Za vsakega delavca je odprt poseben analitični konto osebnih dohodkov. Na njem so vsak mesec vpisani podatki o rednem in nadurnem delovnem času, o obračunanem osebnem dohodku, nadomestilih za osebni dohodek in o nekaterih odtegljajih od osebnega dohodka (npr. prispevkih in davkih). Podatki o času in osebnem dohodku so razčlenjeni na razne podrobnosti, podobno kot v izplačilnem seznamu. Ker ima posamezen konto veliko število kolon, je navadno zelo dolg, po nekaterih izvedbah pa ima celo podatke za posamezen mesec vpisane na dveh straneh; na prvi strani podatke o času in na drugi strani podatke o osebnem dohodku.

Dnevnik osebnih dohodkov mora vsebovati iste kolone kot analitični konti osebnih dohodkov; le v tem primeru je namreč izvedljivo kopirno knjiženje. Kot je običajno v kopirnem knjigovodstvu, so vknjižbe na analitičnih kontih osebnih dohodkov kopirane na dnevnik osebnih dohodkov. Dnevnik osebnih dohodkov torej povezuje analitične konte osebnih dohodkov, ker zajema vse delavce. Ker pa vknjižbe na analitičnih kontih osebnih dohodkov temelje na izplačilnem seznamu, se upravičeno poraja vprašanje, ali nima potemtakem že sam izplačilni seznam vloge dnevnika osebnih dohodkov. Res ima po nekaterih izvedbah poslovnih knjig o osebnih dohodkih kar izplačilni seznam vlogo dnevnika. V tem primeru so podatki, ki so vpisani v izplačilni seznam, kopirani na analitične konte osebnih dohodkov, kar je nasproten postopek tistemu, ki je običajen pri kopirnem knjigovodstvu. To seveda ne sme motiti. Pač pa tako urejen dnevnik osebnih dohodkov povezuje kvečjemu le vknjižbe na analitičnih kontih osebnih dohodkov za posamezen mesec, medtem ko navadno od dnevnika osebnih dohodkov pričakujemo, da bo zajel letni promet analitičnih kontov in bo skupno z njimi zaključen šele ob koncu leta.

Ni torej nujno, da bi obstajal vsako leto le en sam dnevnik osebnih dohodkov; celo koristno je, če obstaja toliko dnevnikov osebnih dohodkov, kolikor je kontov osebnih dohodkov v finančnem knjigovodstvu. Podobno velja za razčlenitev knjigovodske kartoteke osebnih dohodkov. V računalniškem knjigovodstvu osebnih dohodkov dnevniki osebnih dohodkov ne obstajajo. Izvedba obračunov osebnih dohodkov po vseh naštetih vidikih je precej hitrejša in lažja. Ne glede na tamkajšnje organizacijske

rešitve se pa ne spremeni vsebinska stran knjigovodstva osebnih dohodkov, kot smo jo predstavili v tem poglavju.

Na koncu naj ponovno opozorimo, da utegnejo poslovne knjige o osebnih dohodkih vsebovati tudi po delavcih razdeljena sredstva skupne porabe.

313 Knjigovodstvo osebnih dohodkov v sklopu celotnega knjigovodstva

Knjigovodstvo osebnih dohodkov je del celotnega knjigovodstva in je kot tako povezano:

a) s sintetičnim finančnim knjigovodstvom;
b) z analitičnim knjigovodstvom ustvarjanja učinkov (proizvodnje).

Obe povezavi smo pravzaprav že nakazovali pri razglabljanjih o dveh vidikih obračuna osebnih dohodkov.

Ker je osebni dohodek, ki pripada posameznem delavcu, posebej naveden v knjigovodstvu osebnih dohodkov, ni nikake potrebe, da bi ga tako navajali tudi v sintetičnem finančnem knjigovodstvu. Povsem zadošča, če knjigovodstvo osebnih dohodkov pripravi **zbirnik** za knjiženje osebnih dohodkov v finančnem knjigovodstvu. Opozoriti pa je treba, da so po naših utemeljitvah v razredu 4 ali kje drugje (in na protipostavkah) prikazani le vračunani osebni dohodki, medtem ko so na kontih obveznosti do delavcev poleg njih zajeti še tisti, ki izhajajo iz revalorizacije ob vsakokratnem razporejanju dohodka.

Podatki, ki jih knjigovodstvo osebnih dohodkov daje analitičnem knjigovodstvu ustvarjanja učinkov, se prav tako nanašajo na vračunane osebne dohodke. Toda sedaj morajo biti vračunani osebni dohodki razdeljeni po stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih. Le **razdelilnik,** ki je pripravljen na tak način, omogoča sestavo obračuna ustvarjanja učinkov in obračunov stroškov učinka. Res je sicer v praksi takšno razčlenjevanje vračunanih osebnih dohodkov mnogokrat prepuščeno kar knjigovodstvu ustvarjanja učinkov, ki prejme od knjigovodstva osebnih dohodkov izhodiščne knjigovodske listine. Vendar menimo, da spada urejevanje izhodiščnih knjigovodskih listin in sestavljanje ustreznega zbirnika še v okvir knjigovodstva osebnih dohodkov, kakor npr. spada urejevanje podatkov o stroških materiala po stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih v okvir materialnega knjigovodstva. Pri knjigovodstvu ustvarjanja učinkov se nasprotno srečujemo z drugimi problemi, ki so zanj bistveni.

Ob koncu naj ponovno opozorimo, da zgornji zbirnik in razdelilnik utegne vsebovati tudi del, ki se nanaša na oblikovanje sklada skupne porabe in delitev njegovih sredstev med delavce po solidarnostnem načelu.

32 Računovodsko načrtovanje osebnih dohodkov

Računovodsko načrtovanje osebnih dohodkov temelji na načrtovanju delovnega časa, ki seveda ni izvedljivo v okviru samega računovodstva osebnih dohodkov.

Predračun delovnega časa je tesno povezan z načrtom ustvarjanja učinkov. Če načrtovano proizvodnjo po posameznih vrstah proizvodov (ali po sestavnih delih, sklopih in podsklopih) pomnožimo z ustreznimi časovnimi normami, dobimo načrtovani letni izdelovalni čas na različnih izdelovalnih mestih in za različne operacije. V časovnih normah, ki so po svojem bistvu ocenjeni (standardni) potroški delovne sile, je, kot vemo, upoštevan tudi 30-minutni odmor v okviru delavnika. Če delavci prejemajo osebne dohodke po količini poslovnih učinkov, v izhodišču zadošča tako ugotovljeni letni izdelavni čas. Drugače je, če prejemajo osebne dohodke po času; tedaj bi namreč bilo treba letni izdelovalni čas na podlagi časovnih norm deliti z odstotkom doseganja norm, da bi dobili tisti letni izdelovalni čas, za katerega bi nato načrtovali osebne dohodke. Toda problem se navadno odpira v drugi smeri: niso vedno na razpolago časovne norme. V takem primeru je pač treba ugotoviti število delavcev, ki bodo neposredno delali na načrtovanem ustvarjanju učinkov, in od njihovega normalnega delovnega časa odšteti ves neizrabljeni del, za katerega ne bodo prejemali osebnih dohodkov, temveč samo nadomestila zanje ali pa še teh ne. Tako pridemo do načrtovanega letnega izdelovalnega časa, ki bo kasneje v svoji ostvarjeni višini vnesen v delovne liste za neposredno delo. Podobno na podlagi načrtovanega števila režijskih delavcev pridemo do načrtovanega časa splošnega dela, ki bo kasneje v svoji ostvarjeni višini vnesen v delovne liste za splošno delo. Prav tako je treba posebej načrtovati čas nočnega in nadurnega dela ter čas, za katerega se bodo obračunala nadomestila osebnih dohodkov v okviru same organizacije združenega dela. Podatki o načrtovanem letnem času morajo biti v končni fazi razčlenjeni po delovnih mestih ali opravkih in skupinah opravkov, saj ravno pri njih pričenjamo z računovodskim načrtovanjem osebnih dohodkov.

Brž ko je poznan načrtovani, tj. ocenjeni (standardni) letni čas na posameznem delovnem mestu in vemo, kolikšno število točk pripada delavcem na njem za enoto časa, lahko izračunamo letno število točk za delo na njem. Brž ko je poznan načrtovani, tj. ocenjeni (standardni) letni čas za posamezno vrsto opravkov in vemo, kolikšno število točk pripada zanjo delavcem in koliko opravijo v enoti časa, lahko izračunamo letno število točk za to vrsto opravka. Če nato seštejemo letno število točk na vseh delovnih mestih ali za vse vrste opravkov, dobimo celotni letni znesek točk. Vrednost posamezne točke pa je odvisna od načrtovanega, tj. ocenjenega dohodka in njegovega razporejanja. Če zanemarimo kritje osebnih dohodkov iz inovacij in racionalizacij in iz upravljanja s sredstvi, jo dobimo takole:

$$\frac{\text{načrtovani osebni dohodki pri razporejanju načrtovanega dohodka}}{\text{načrtovano število točk za predvideno delo}}$$

Pri tem domnevamo, da so vsi poslovni učinki, v katere bo vloženo delo, tudi prodani, kar je seveda poenostavitev. Če bi hoteli biti bolj natančni,

bi seveda morali načrtovane osebne dohodke primerjati le z načrtovanim številom točk v proizvodih, na podlagi katerih je načrtovan dohodek.

Navadno pa pri računovodskem načrtovanju osebnih dohodkov ne operiramo s točkami, temveč z vračunanimi osebnimi dohodki po stari načrtovani vrednosti točke. Če nam je poznana vsota vračunanih osebnih dohodkov po stari načrtovani vrednosti točke po delovnih mestih oziroma vrstah opravkov, jih revaloriziramo z naslednjim količnikom:

$$\frac{\text{načrtovani osebni dohodki pri razporejanju načrtovanega dohodka}}{\text{vračunani osebni dohodki po stari načrtovani vrednosti točke}}$$

Podobne pripombe kot pri prejšnjem razmerju veljajo tudi za sedanje.

Končno naj samo še pripomnimo, da mora računovodsko načrtovanje osebnih dohodkov vsebovati tudi razčlembo osebnih dohodkov po stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih. Le v tem primeru je namreč izvedljiv predračun ustvarjanja učinkov po enaki metodologiji kot kasnejši obračun. Seveda pa mora računovodstvo osebnih dohodkov za takšno razčlembo prejeti primerne podatke o načrtovanem delovnem času.

Z računovodskim načrtovanjem osebnih dohodkov je mogoče povezati tudi računovodsko načrtovanje tistega dela sklada skupne porabe, katerega sredstva bodo razdeljena med delavce po solidarnostnem načelu.

33 Računovodski nadzor osebnih dohodkov

Težišče računovodskega nadzora osebnih dohodkov je v kontroli knjigovodskih listin o osebnih dohodkih in zbirnikov ali razdelilnikov, ki so sestavljeni na podlagi njih. Pri tem se s pridom poslužuje tudi raznih oblik operativne evidence.

V knjigovodskih listinah o osebnih dohodkih so med drugim navedeni podatki o delovnem času. Brž ko so ti podatki vneseni v mesečni obračunski list posameznega delavca, jih je mogoče primerjati z drugimi evidencami o delovnem času. Med njimi naj navedemo matično karto, ki jo delavec da žigosati ob prihodu v organizacijo združenega dela in ob odhodu iz nje, dovolilnico za izhod med delovnim časom ali listo prisotnosti na delovnem mestu. Če lista prisotnosti na delovnem mestu nastopa v vlogi knjigovodske listine, je navedbe v njej mogoče kontrolirati s pomočjo matične karte in dovolilnice za izhod med delovnim časom.

Medtem ko je kontrola delovnega časa na knjigovodskih listinah o osebnih dohodkih izvedena na pravkar opisani način, je kontrola delovnega rezultata pravzaprav že sestavni del izpolnjevanja knjigovodskih listin, zlasti delovnih listov. Ta kontrola ni sestavni del računovodskega nadzora, saj poteka v operativi ob prevzemu poslovnih učinkov; če ti nimajo potrebne kakovosti, jih tehnična kontrola zavrne, a tudi delavcem niso priznani siceršnji osebni dohodki. O tem smo govorili že pri delovnih listih za odpravo napak. Naloga računovodskega nadzora je le, da ugotovi, ali je v tem pogledu sama knjigovodska listina popolna.

Sledi kontrola obračuna osebnih dohodkov po času ali količini poslovnih učinkov na knjigovodskih listinah o osebnih dohodkih. Ker sam obračun že spada med naloge računovodstva osebnih dohodkov, je pač treba

delo v tej službi organizirati tako, da ga nekdo v naslednji stopnji kontrolira.

Vsota osebnih dohodkov iz vseh obračunskih listov mora ustrezati vsoti osebnih dohodkov v izplačilnem seznamu. Prav tako pa mora vsota osebnih dohodkov iz vseh obračunskih listov (z izjemo njihove revalorizacije glede na vsakokratni uspeh organizacije združenega dela) ustrezati vsoti osebnih dohodkov v razdelilniku po stroškovnih nosilcih in stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih.

V računovodstvu osebnih dohodkov ne sme biti nikakega obračunskega lista za delavca, ki ni poznan v kadrovski evidenci, ali za delavca, za katerega ni formalno pravilno izstavljenih odločb za obračun osebnega dohodka.

Izplačevanje osebnih dohodkov mora biti končno ločeno od računovodstva osebnih dohodkov, saj je po svoji naravi operativna dejavnost, medtem ko je računovodstvo spremljevalno-preučevalna dejavnost. Delavci se morajo ob prejemu denarja podpisati v izplačilnem seznamu, računovodstvo osebnih dohodkov pa mora kontrolirati, ali obstajajo podpisi vseh upravičencev in ali so verodostojni. Če kje manjka kak podpis in ni niti z odrezkom nakaznice pojasnjeno plačilo, pomeni le, da mora biti denar še v blagajni, če si ga že kdo ni neupravičeno prilastil.

Naloga računovodskega nadzora osebnih dohodkov je tudi, da opozarja na probleme in nepravilnosti v pogledu norm ali obračunskih postavk in delovanja samoupravnega akta o delitvi osebnih dohodkov. Vendar nadaljnji postopek že izstopa iz njegovega okvira.

34 Računovodska analiza osebnih dohodkov

V okviru računovodstva osebnih dohodkov ne analiziramo ostvarjenih osebnih dohodkov in njihove delitve v kakem obračunskem razdobju, temveč osebne dohodke, ki so v kakem obračunskem razdobju vračunani. Ker pri proizvajalnih organizacijah združenega dela prejemajo delavci osebne dohodke za opravljeno delo ne glede na to, ali je vsebovano še v nedokončani proizvodnji, pomeni, da v glavnem dobijo predujem iz obratnih sredstev. Le njihovo povečanje nad načrtovano, tj. ocenjeno vrednostjo točke v posameznem obračunskem razdobju ima vedno neposredno kritje v tedaj ostvarjenem dohodku. Vse to seveda ni toliko zanimivo za računovodstvo osebnih dohodkov kot za finančno računovodstvo. Na problem smo ponovno opozorili samo zato, da bi nam bilo jasno, zakaj se sedaj zaustavljamo pri analizi vračunanih osebnih dohodkov, ne pa ostvarjenih osebnih dohodkov. Ker bomo pri nadaljnjih izvajanjih v tej točki uporabljali le izraz »osebni dohodki«, s tem vemo, kaj je njegova vsebina.

Vzemimo, da so osebni dohodki preprost zmnožek delovnega časa, ki je bil porabljen pri kakem opravku na določenem delovnem mestu, z ocenjeno ali standardno postavko osebnih dohodkov na uro dela. Dejanska postavka osebnih dohodkov se seveda utegne razlikovati od ocenjene (standardne). V literaturi so razlike v postavkah navadno pojasnjene s tem, da je bil uporabljen delavec z neustrezno strokovnostjo ali osebnimi dohodki za konkretno delo, da je bil potreben obračun posebnega do-

datka, da so bili z obračuni zajamčeni zneski tistim, ki sicer niso izpolnili delovnih norm, da so bili obračunani novim delavcem manjši zneski, kot sicer pripadajo drugim itd.

Omenili smo že, da zaradi načel našega dohodkovnega sistema ne moremo govoriti o kakih nespremenljivih postavkah osebnih dohodkov na uro dela, temveč da na znesek osebnih dohodkov posameznega delavca vpliva tudi uspeh organizacije združenega dela. Vendar ni mogoče kratko in malo šteti za strošek poslovnega učinka tiste povečane zneske osebnih dohodkov, ki izvirajo iz razporejanja ostvarjenega dohodka, ugotovljenega v trenutku prodaje. Pri načrtovanju vrednosti točke za novo obračunsko razdobje sicer v določeni meri predpostavljamo določen dohodek. Res se kasneje dejanska vrednost točke lahko razlikuje od tako načrtovane vrednosti. Toda če se razlika, ki se pojavi pri obračunu, sproti poračunava, ne bremeni posameznega poslovnega učinka in je tudi ni treba upoštevati pri primerjavi ocenjenih (standardnih) osebnih dohodkov z dejanskimi osebnimi dohodki.

Nekoliko drugačna je ugotovitev, kadar imamo pred očmi tisti uspeh, ki izvira iz prihrankov na predvidenih stroških delovnih sredstev, delovnih predmetov in tujih storitev. V praksi se takšen prihranek preliva v osebne dohodke delavcev, ki delajo v proučevani organizacijski enoti, torej pomenijo tudi strošek posameznega proizvoda. Takšno prelivanje v osebne dohodke delavcev, ki delajo v preučevani organizacijski enoti, (standardnih) postavk osebnih dohodkov. Zato se iz tega naslova utegnejo pojaviti tudi razlike med dejanskimi postavkami osebnih dohodkov in ocenjenimi (standardnimi) postavkami osebnih dohodkov.

Ker najdemo podlago za postavke osebnih dohodkov v analitični oceni, ne pa v strokovnosti delavca, se praviloma ne bodo pojavljale razlike med dejanskimi in ocenjenimi (standardnimi) postavkami osebnih dohodkov zaradi uporabe delavca z neustrezno strokovnostjo na določenem delovnem mestu. Zato pa lahko ustvarja razlike dejstvo, da utegnejo biti v uporabi posebni dodatki za službena leta ali za stalnost zaposlitve; teh dodatkov namreč ni mogoče upoštevati pri postavljanju ocenjenih (standardnih) postavk osebnih dohodkov, medtem ko so vključeni v dejanske postavke. Podobne razlike se lahko pojavljajo, če delavci-pripravniki ne dobijo polne postavke za delo na svojem delovnem mestu.

Obračunavanje osebnih dohodkov po času se pri nas skuša v čim večji meri nadomestiti z obračunom na podlagi količin poslovnih učinkov. Če kot podlaga za obračun rabi akordna postavka, se ne bodo pojavljale razlike iz tega naslova med dejanskimi in ocenjenimi (standardnimi) osebnimi dohodki; predpostavljamo seveda, da je delovni čas, ki je bil upoštevan pri postavljanju akordne postavke, istoveten z ocenjenim (standardnim) časom. Toda tudi ob takšni predpostavki se lahko pojavljajo razlike med dejanskimi in ocenjenimi (standardnimi) osebnimi dohodki, kadar se poslužujemo norm. Ni namreč rečeno, da odstotku doseganja norm ustreza isti odstotek doseganja osebnih dohodkov; pri izračunavanju dejanskih osebnih dohodkov lahko izhajamo iz zajamčenega izhodiščnega zneska, odstotek preseganja ali nedoseganja norm pa spremenimo v nekoliko večji ali manjši odstotek pri ustreznih osebnih dohodkih. Medtem ko takšni sistemi obračunavanja dela po normi bistveno vplivajo na dejanske osebne dohodke, nimajo vpliva na ocenjene (standardne) osebne dohodke.

Do sedaj smo govorili o tem, da se dejanske postavke osebnih dohodkov na uro dela utegnejo razlikovati od ocenjenih (standardnih) postavk. Toda razlikovati se utegne tudi dejanski čas, ki je bil porabljen pri kaki dejavnosti, od ocenjenega (standardnega) časa. Večja učinkovitost, kot je bila pričakovana ali pa postavljena s standardi, je npr. dosežena v primeru, ko sta prizadevanje delavca ali njegova sposobnost večja kot normalna, ko so v uporabi novo orodje, nov stroj ali nove metode dela, medtem ko se standard ni spremenil, ali ko je bil standardni čas postavljen za delo na enem stroju, medtem ko delavec dela na več strojih itd. Nasprotno je dosežena manjša učinkovitost, kot je bila pričakovana ali pa postavljena s standardi, v primerih, ko se delavec prvikrat ukvarja z določenim opravkom, ko je v uporabi počasen ali zastarel stroj, ko opravki v predhodnih oddelkih niso izvedeni tako, kot je bilo predvideno, ko je bil standardni čas postavljen za delo na več strojih, medtem ko delavec dela na enem samem, ko je potrebna dodatna priprava zaradi okvare stroja, ko sta prizadevnost delavca ali njegova sposobnost manjša kot normalna, ko orodje ni na razpolago v trenutku, ko je potrebno itd.

Iz dosedanjih razglabljanj sledi, da moremo celotni odmik dejanskih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih) razdeliti na dva dela ali na dve razliki:

a) razliko zaradi spremembe postavk osebnih dohodkov, tj.
dejanska postavka × dejanski čas
— ocenjena (standardna) postavka × dejanski čas

b) razliko zaradi spremembe časa, tj.
ocenjena (standardna) postavka × dejanski čas
— ocenjena (standardna) postavka × ocenjeni (standardni) čas

V drugem primeru iščemo razliko med ocenjenimi (standardnimi) osebnimi dohodki na podlagi dejanskega časa in čistimi ocenjenimi (standardnimi) osebnimi dohodki. V prvem primeru pa iščemo razliko med dejanskimi osebnimi dohodki in ocenjenimi (standardnimi) osebnimi dohodki na podlagi dejanskega časa. S tem namenom sta sestavljeni razpredelnici št. 15 in 16.

Obračun odmika vračunanih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe časa

Razdobje . . .

Vrsta opravka	Dejanski čas	Ocenjeni (standardni) čas	Ocenjena (standardna) postavka osebnih dohodkov	Ocenjeni (standardni) osebni dohodki na podlagi dejanskega časa	Ocenjeni (standardni) osebni dohodki	Razlika zaradi spremenjenega časa
1	2	3	4	5 (2×4)	6 (3×4)	7 (5–6)
Skupaj						

Razpredelnica 15

Obračun odmika vračunanih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe postavk

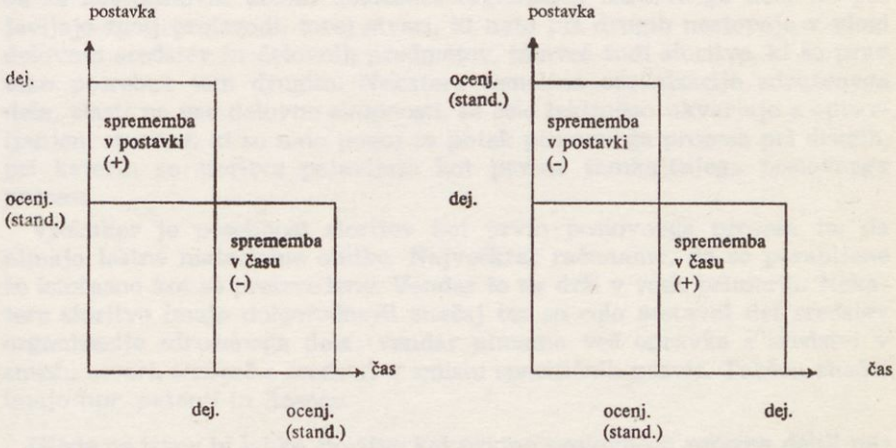
Razdobje . . .

Vrsta opravka	Dejanska postavka osebnih dohodkov	Ocenjena (standardna) postavka osebnih dohodkov	Dejanski čas	Dejanski osebni dohodki	Ocenjeni (standardni) osebni dohodki na podlagi dejanskega časa	Razlika zaradi spremenjenih postavk
1	2	3	4	5 (2×4)	6 (3×4)	7 (5–6)
Skupaj						

Razpredelnica 16

Obe razliki si lahko predočimo tudi grafično, če na abscisno os nanašamo podatke o času, na ordinatno os podatke o postavkah, zmnožke obeh pa izražamo s površino. Vzemimo, da so čisti ocenjeni (standardni) osebni dohodki označeni z neprekinjeno črto, dejanski osebni dohodki pa s prekinjeno.

Če je le eden od ocenjenih (standardnih) podatkov večji od dejanskega, je grafični prikaz razlik naslednji (slika 3):



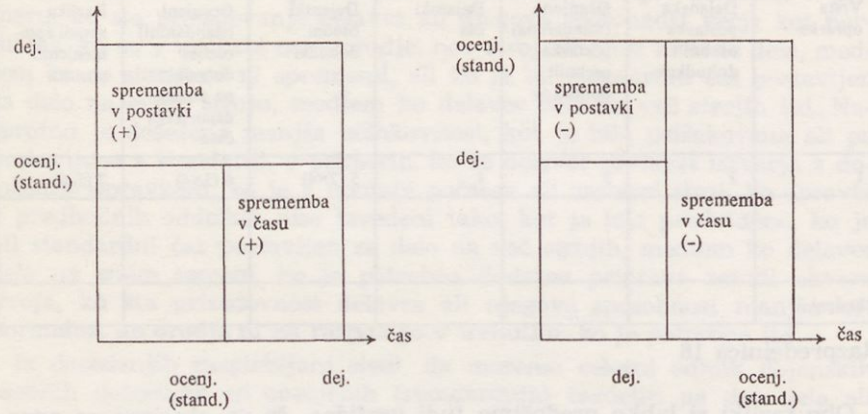
Slika 3

Razlogi odmika dejanskih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih), različica A

Če sta oba ocenjena (standardna) podatka ali večja ali manjša od dejanskih, pa je grafični prikaz razlik drugačen; podan je v sliki 4 na str. 160.

Del skupne razlike je, kot vidimo, posledica tako različnosti v postavki kot različnost v času. Če jo v smislu razpredelnic št. 15 in 16 pripisujemo le

spremembi postavke, je to sporazumna poenostavitev. Prečiščeni teoretski model analize odmika pa je obravnavan v knjigi »Finančno računovodstvo« kot prvem delu avtorjeve računovodske trilogije.



Slika 4

Razlogi odmika dejanskih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih), različica B

4
Računovodstvo storitev kot prvin poslovnega procesa

40 Storitve kot prvina in računovodstvo storitev

400 Pojem storitev kot prvine

Področje storitev kot prvin poslovnega procesa je močno zapostavljeno ne samo v računovodstvu, temveč tudi v ekonomiki. Celo s samim pojmom storitev kot prvin poslovnega procesa se ukvarjajo prav redki avtorji. Največkrat so pa storitve pri obravnavanju prvin poslovnega procesa kar izpuščene, kot da bi bile zajete že v okviru delovnih sredstev, delovnih predmetov in dela, ali kot da se sploh ne bi pojavljale kot samostojna prvina, različna od drugih, že navedenih. Vendar je neizpodbitno dejstvo, da se kot poslovni učinki določenih organizacij združenega dela ne pojavljajo zgolj proizvodi, torej stvari, ki nato pri drugih nastopajo v vlogi delovnih sredstev in delovnih predmetov, temveč tudi storitve, ki so prav tako potrebne tem drugim. Nekatere temeljne organizacije združenega dela, zlasti pa vse delovne skupnosti, se celo izključno ukvarjajo z opravljanjem storitev, ki so nato pogoj za potek poslovnega procesa pri drugih, pri katerih se storitve pojavljajo kot prvina tamkajšnjega poslovnega procesa.

Vsekakor je posebnost storitev kot prvin poslovnega procesa ta, da nimajo lastne materialne oblike. Največkrat računamo, da so porabljene že istočasno kot so proizvedene. Vendar to ne drži v vseh primerih. Nekatere storitve imajo dolgoročnejši značaj ter so celo sestavni del sredstev organizacije združenega dela; vendar nimamo več opravka s sredstvi v smislu stvari, temveč s sredstvi v smislu specifičnih pravic. Takšen značaj imajo npr. patenti in licence.

Glede na izvor bi lahko storitve kot prvino poslovnega procesa delili na:

a) kupljene ali na drug način pridobljene storitve;
b) lastne storitve.

V prvem primeru vstopajo v dano temeljno organizacijo (ali delovno skupnost) kot poslovni učinek neke druge temeljne organizacije (ali delovne skupnosti). Ni pa rečeno, da so kupoprodajni odnosi pri tem prehajanju neizogibno potrebni. Lahko imamo opravka tudi s tako imenovano svobodno menjavo dela. V drugem primeru nastopajo storitve kot prvina poslovnega procesa v okviru iste temeljne organizacije (ali delovne skup-

nosti), kjer so nastale kot poslovni učinek. Vzpostavljanje temeljnih organizacij in delovne skupnosti v okviru do tedaj enovite delovne organizacije je precej zmanjšalo obseg lastnih storitev. Z vidika posamezne temeljne organizacije namreč ni več lastna storitev tista, ki jo na področju računovodstva, financiranja, analize, kadrovske službe in podobno zanjo opravi delovna skupnost. Iz dotedanje lastne storitve se je pojavila z vidika te temeljne organizacije storitev delovne skupnosti, do katere prihaja na podlagi svobodne menjave dela. Hkrati pa je v novi samoupravni organiziranosti jasneje izstopilo dejstvo, da obstajajo storitve kot prvine poslovnega procesa tudi tam, kjer je bilo v preteklosti govora le o splošnih stroških uprave in drugih splošnih stroških.

Toda lastne storitve se še vedno utegnejo pojavljali celo v okviru posamezne temeljne organizacije, zlasti če je sorazmerno velika in razvejana. Zadošča, če pomislimo zgolj na obstoj posebne vzdrževalne skupine v njenem okviru, ki s svojimi storitvami kot poslovnim učinkom omogoča redni potek tiste dejavnosti, ki je za temeljno organizacijo osnovna in pri kateri se potemtakem te storitve pojavljajo kot prvine. Če imamo nasprotno namesto posamezne temeljne organizacije (ali delovne skupnosti) še vedno opravka z enovito delovno organizacijo, pa je seveda obseg lastnih storitev, ki nato nastopajo kot prvine poslovnega procesa, neprimerno večji. V tem okviru se ne pojavljajo samo storitve najrazličnejših pomožnih dejavnosti, temveč tudi nakupa, uprave in prodaje.

Ker pa ne samo v finančnem računovodstvu, temveč tudi v stroškovnem računovodstvu vedno izhajamo iz določene najmanjše celote, ki ima oznako pravne osebe, torej v našem primeru temeljne organizacije, delovne skupnosti ali enovite delovne organizacije, opredeljujemo kot izvirne prvine poslovnega procesa le tiste, ki v to celoto vstopajo in niso tamkajšnji rezultati. Lastne storitve so potemtakem izvedena prvina poslovnega procesa v takšnem okviru. Zato jih sistematsko obravnavamo tudi v tej knjigi šele v poglavju o ustvarjanju učinkov. V sedanjem poglavju se pa bomo omejili le na storitve kot prvino poslovnega procesa, ki smo jih navedli pod a). Rešitev je torej podobna kot smo jo sprejeli v okviru računovodstva materiala, kjer smo zanemarili v lastnem okviru proizvedene stvari, ki nastopajo nato v vlogi delovnih predmetov.

401 Vrste storitev kot prvine

Storitve kot prvine poslovnega procesa lahko razvrščamo na različne načine. Kake splošno uveljavljene razvrstitve storitev pa še ni, ker je tudi teoretska razdelava tega pojma sorazmerno mlada.

Na drugem mestu,[6] kjer smo prvikrat podrobneje obravnavali to prvino poslovnega procesa, smo razlikovali:

aa) storitve, ki so neposredno vključene v izvajanje poslovnega procesa;

ab) storitve, ki neposredno oblikujejo znanje, potrebno pri poslovnem procesu;

[6] Glej I. Turk: Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela. Moderna organizacija, Kranj 1979, str. 60 in dalje.

ac) storitve, ki vplivajo na vzpostavljanje okoliščin pri izvajanju poslovnega procesa;

ač) storitve, ki omogočajo prisotnost sredstev, potrebnih pri poslovnem procesu.

Pod aa) je zajeto tisto, kar običajno razumemo s storitvami, pod ab) prenašanje tehnološkega in drugega znanja, med drugim v povezavi s patenti in licencami, pod ac) delovanje samoupravnih interesnih skupnosti v organizaciji združenega dela, ki so vezane na njih, ter družbenopolitičnih skupnosti, pod ač) pa v glavnem oblikovanje ustreznih virov sredstev, kar vse povzroča tudi stroške določene vrste, ki jih nato lahko obravnavamo kot stroške storitev v širšem smislu, saj jih ni mogoče označiti niti kot stroške delovnih sredstev, niti kot stroške delovnih predmetov in niti kot stroške v zvezi z delom delavcev.

Storitve pa moremo razvrstiti tudi drugače:

ba) storitve, ki omogočajo prisotnost drugih prvin poslovnega procesa;

bb) storitve, ki izboljšujejo nastopanje drugih prvin poslovnega procesa;

bc) storitve, ki dopolnjujejo druge prvine pri izvajanju poslovnega procesa;

bč) storitve, ki zamenjujejo del poslovnega procesa;

bd) storitve, ki vplivajo na poslovni proces z oblikovanjem okolja, v katerem poteka;

be) storitve, ki omogočajo s finančnega vidika obstoj in razvoj poslovnega procesa.

Kot primer pod ba) lahko navedemo dajanje določenih delovnih sredstev v najem (zakup) preučevani organizaciji združenega dela; takšna delovna sredstva niso sestavni del njenih osnovnih sredstev, ker so pa potrebna kot prvina njenega poslovnega procesa, je njihova prisotnost pogojena z najemom (zakupom) kot storitvijo posebne vrste, za kar je treba obračunavati najemnino (zakupnino) kot strošek. Dalje spadajo v ta okvir storitve tekočega in investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev. V zvezi z delovnimi predmeti se pojavljajo storitve njihovega prevoza, prav tako tudi v zvezi z delavci, dodatno pa v zvezi z njimi še razne stanovanjske in druge storitve, povezane s sredstvi skupne porabe izven dela, ki je razdeljen neposredno med delavce po solidarnostnem načelu in ki smo ga nakazovali že v poglavju o računovodstvu osebnih dohodkov.

Kot primer pod bb) lahko navedemo različne storitve na področju izobraževanja, kulture, zdravstva itd., ki so usmerjene k delavcem kot prvini poslovnega procesa. Takšne storitve lahko posamezna organizacija združenega dela angažira neposredno ali se pa nasprotno pojavljajo v globalu in jih pomaga sofinancirati prek ustreznih samoupravnih interesnih skupnosti po solidarnostnem načelu.

Kot primer pod bc) lahko navedemo poštne, telefonske in telegrafske storitve, storitve gospodarske propagande, plačilnega prometa in druge bančne storitve, dalje svetovalne storitve ter storitve na področju raziskovanja, kakor tudi vse tisto, kar se skriva za patenti in lincencami. Takšne storitve posamezna organizacija združenega dela angažira večinoma neposredno, le v primeru nekaterih storitev na področju raziskovanja se nasprotno poslužuje ustreznih samoupravnih interesnih skupnosti.

Kot primer pod bč) lahko navedemo najprej, da lahko kdo drug namesto preučevane organizacije združenega dela prevzame kako fazo ustvarjanja

njenih učinkov, npr. barvanje iz okvira celotne proizvodnje v kaki organizaciji združenega dela tekstilne dejavnosti. Storitve drugih potemtakem nadomeste določeno proizvodno fazo. Toda povsem podoben značaj imajo za temeljno organizacijo tudi storitve, ki jih zanjo opravi delovna skupnost; ta namreč prevzema izvajanje določenih administrativno-strokovnih, pomožnih in tem podobnih del, ki bi jih sicer bilo treba opraviti v njenem lastnem okviru.

Kot primer pod bd) lahko navedemo koordinacijske storitve gospodarskih zbornic, splošnih združenj ali samoupravnih interesnih skupnosti na področju gospodarstva. Končno pa spadajo v ta okvir tudi storitve, ki so povezane z delovanjem družbenopolitičnih skupnosti.

V zvezi s storitvami pod be) kaže spomniti, da je poslovni proces mogoče izvesti le, če so zagotovljena finančna sredstva, ki se stalno preoblikujejo in v določenem trenutku zavzemajo obliko stvari in pravic in ne samo denarja. Do virov sredstev obstajajo določene obveznosti. Zato moremo nastala razmerja pojasniti s storitvami tistih, ki so zagotovili potrebna sredstva, za kar jim pripadajo obresti ali nadomestila za gospodarjenje. Če imajo sredstva svoje pokritje v poslovnem skladu, pa moremo govoriti celo o najmanjši akumulaciji kot vrednostnem izrazu tovrstne »storitve«, ki nato povečuje sam poslovni sklad. Po drugi strani spadajo v ta okvir tudi storitve, ki so povezane s preprečevanjem izpada v sredstvih. Njihov vrednostni izraz najdemo v zavarovalnih premijah in v oblikovanju rezervnega sklada kot posebni obliki samozavarovanja.

Zaznamo torej zelo široko področje nastopanja storitev kot prvin poslovnega procesa, kjer se v zvezi s tem nastopanjem pojavljajo stroški. Od konkretnega namena, ki ga zasledujemo, pa je nato odvisno, kaj bomo v zvezi s storitvami v tem širšem smislu obravnavali kot strošek, in kaj kot postavko razporejanja ostanka dohodka.

Vendar moremo storitve razvrščati še na druge načine.

Glede na značaj njihovega angažiranja in oblikovanje njihovega vrednostnega izraza moremo razlikovati:

ca) storitve s konkretnim povračilom glede na njihove značilnosti in obseg, npr. PTT storitve, prevozne storitve, a tudi storitve, ki se skrivajo za patenti in licencami, dobljenimi krediti itd., kajti poznana je njihova cena;

cb) storitve s konkretnim povračilom glede na njihov prispevek k uspehu poslovnega procesa, npr. storitve delovne skupnosti, kjer je ustrezni znesek zanje vsaj delno odvisen od dohodka temeljne organizacije;

cc) storitve s pavšalnim solidarnostnim povračilom glede na njihove značilnosti in obseg, npr. zavarovalne storitve;

cč) storitve s pavšalnim solidarnostnim povračilom glede na njihov prispevek k uspehu poslovnega procesa, npr. storitve družbenih dejavnosti in družbenopolitičnih skupnosti, za kar plačuje organizacija združenega dela prispevke in davke iz dohodka;

cd) storitve brez vidnega povračila, npr. če je odškodnina za kako tehnološko ali organizacijsko rešitev skrita v povečani kupni ceni materiala, ki ga dostavlja tisti, ki je odstopil tudi ustrezno znanje.

Glede na prenašanje vrednostnega izraza storitev kot prvin poslovnega procesa na poslovne učinke pa moremo razlikovati:

ča) storitve s kratkoročnim značajem;

čb) storitve z dolgoročnim značajem.

Nabavna vrednost prvih se takoj pojavlja med stroški in torej bremeni poslovne učinke v istem razdobju. Nabavna vrednost drugih se pa razmejuje in se šele postopoma pojavlja med stroški ter torej bremeni poslovne učinke v več razdobjih. To velja zlasti za patente, licence in druge pravice, ki so pridobljene z enkratnim plačilom, kar pomeni dolgoročnejšo vezavo sredstev. Zato o njih govorimo kot o sestavnem delu osnovnih sredstev, ki se nato amortizirajo. Če so nasprotno licence dobljene s sprotno odškodnino, npr. po mesečnem obračunu, jih je mogoče vsaj vrednostno obravnavati v okviru primera pod ča).

Končno moremo storitve glede na zakonsko obravnavo stroškov, ki so povezani z njimi, še razčleniti na:

da) storitve, ki povzročajo materialne stroške, npr. proizvodne storitve drugih, storitve, za katere se obračunavajo najemnine (zakupnine), vzdrževalne storitve, prevozne storitve, storitve gospodarske propagande, reprezentance itd.;

db) storitve, ki povzročajo amortizacijo, npr. storitve, ki se skrivajo za patenti in licencami z enkratnim odkupom in plačilom;

dc) storitve, ki povzročajo prispevke in davke iz dohodka, npr. storitve, opravljene prek samoupravnih interesnih skupnosti in družbenopolitičnih skupnosti;

dč) storitve, ki povzročajo pogodbene obveznosti iz dohodka, npr. storitve, ki se skrivajo za obrestmi, zavarovalnimi premijami, a tudi zneski za delovno skupnost;

dd) storitve, ki povzročajo najmanjše oblikovanje skladov.

Pri nadaljnjih razglabljanjih v glavnem ne bomo upoštevali primera pod dd), vedeti pa je treba, da je tudi ta možnost podana in jo nekateri nameni obračuna stroškov celo predpostavljajo.

402 Storitve kot prvine v poslovnem procesu

Iz dosedanjih razglabljanj zaznamo, da so storitve kot prvina poslovnega procesa dosti bolj heterogena prvina, kot to velja za delovna sredstva, delovne predmete ali delavce. Zato je tudi neprimerno težje na enoten način prikazati zaporedje procesov in stanj, povezanih z njimi, kot je to bilo mogoče pri drugih prvinah.

Pri tistih storitvah, ki povzročajo materialne stroške, bi še najlaže prikazali zaporedje njihovega nastopanja, če se naslonimo na ustrezne navedbe z zvezi z materialom v točki 202, a jih popravimo glede na dejstvo, da ne moremo govoriti o zalogah storitev. Torej:

a) priskrba storitev
   → razpoložljive storitve;
b) prenos storitev v uporabo
   → porabljene storitve.

Seveda s tem, da se z vrednostnega vidika razlikujejo razpoložljive storitve od porabljenih le v primeru njihovega kratkoročnega časovnega razmejevanja.

Pri tistih storitvah, ki povzročajo amortizacijo, kaže nasprotno izhajati iz ustreznih navedb v zvezi z osnovnimi sredstvi v točki 002, nakar po dopolnitvah pridemo do naslednjega prikaza:

a) priskrba storitev
→ pravice v okviru osnovnih sredstev v pripravi;
b) prenos storitev v uporabo
→ pravice v okviru osnovnih sredstev v uporabi;
c) izločitev storitev iz uporabe
→ pravice v okviru osnovnih sredstev izven uporabe.

Amortizacija se sedaj pojavlja le pri storitvah, ki so statično gledano sestavni del pravic v okviru osnovnih sredstev v uporabi in izven uporabe. Neamortizirana vrednost je nasprotno dolgoročno časovno razmejena.

Pri tistih storitvah, ki so z vrednostnega vidika povezane s postavkami razporejanja dohodka, se pa še najbolj približamo spoznaji njihovega nastopanja v poslovnem procesu, če izhajamo iz ustreznih navedb o delavcih in osebnih dohodkih v točki 302, nakar po dopolnitvah pridemo do naslednjega prikaza:

a) oblikovanje pravne podlage za angažiranje storitev
→ angažirane storitve po spisku;
b) prenos storitev v uporabo
→ porabljene storitve
↓
postavke razporejanja dohodka.

Ker je sedaj v znatni meri zastopano načelo solidarnosti, ni rečeno, da so postavke razporejanja dohodka ravno skladne s porabljenimi storitvami v preučevani organizaciji združenega dela.

403 Obseg računovodstva storitev kot prvine

Če želimo to računovodstvo opredeliti na podoben način kot računovodstvo osnovnih sredstev, materiala ali osebnih dohodkov, mora zajeti že razpoložljive storitve, brž ko jih je mogoče izraziti vrednostno, čeprav ta izraz še ne pomeni stroška; težišče tega računovodstva pa je gotovo v stroških, ki so povezani z nastopanjem storitev kot prvin poslovnega procesa.

Funkcionalni obseg tega računovodstva bi nato lahko pojasnili kot:

a) knjigovodstvo storitev kot prvine;
b) računovodsko načrtovanje storitev kot prvine;
c) računovodski nadzor storitev kot prvine;
č) računovodska analiza storitev kot prvine.

Vendar je to zgolj futuristična zasnova računovodstva storitev kot prvine. Zaenkrat se namreč pojavlja v zelo rudimentarnih oblikah in se nanaša kvečjemu na patente in licence, ki so obravnavani kot dodatek k siceršnjem knjigovodstvu osnovnih sredstev, ali na storitve kooperantov, ki so obravnavane na posebni analitiki v okviru finančnega knjigovodstva. Sploh finančno knjigovodstvo kot sintetično knjigovodstvo v praksi največkrat opravi tiste naloge, ki bi jih v podrobnostih moralo knjigovodstvo storitev kot prvine. Posledice v pogledu racionalnosti pri poslovnem procesu so pa nato podobne tistim, ki bi jih imeli, če bi ukinili npr. knjigovodstvo osnovnih sredstev ali materiala.

Kar smo omenili za knjigovodstvo storitev kot prvin in njegovo uresničevanje v gospodarski praksi, velja seveda tudi za širši pojem računovodstva storitev kot prvine.

41 Knjigovodstvo storitev kot prvine

410 Knjigovodske listine o storitvah kot prvini

Kot knjigovodska listina o storitvah šteje vsaka listina, na kateri je ugotovljen in obrazložen kak poslovni dogodek, iz katerega izhaja obračun njihovih stroškov, a tudi sprememba njihovega morebitnega stanja, ko se pojavljajo npr. kot pravice v okviru osnovnih sredstev. Knjigovodske listine se nato uporabljajo kot podlaga za knjiženje.

V točki 403 smo že pojasnili nekatere podobnosti obravnave storitev in obravnave drugih prvin poslovnega procesa. Zato se tudi sedaj lahko naslonimo na nekatere podobnosti v pogledu knjigovodskih listin.

Pri tistih storitvah, ki povzročajo materialne stroške, lahko govorimo o **prejemnici storitve** kot glavni knjigovodski listini, ki se sklicuje na ustrezno pogodbo ali naročilnico kot nalog. Seveda je tudi sedaj potreben količinski in kakovostni prevzem storitev, o katerem smo sicer govorili že v točki 2101 v zvezi z materialom. V nasprotju z rešitvami pri materialu pa je sedaj prejemnica storitev tudi že knjigovodska listina o stroških, ki jih povzroča ta storitev ter niso potrebne še druge knjigovodske listine; edino izjemo najdemo v primeru kratkoročnega razmejevanja stroškov določene vrste storitev, kjer se mora kot dodatna knjigovodska listina pojavljati še npr. **obračun razmejevanja stroškov storitve.**

Zadeva je že nekoliko drugačna pri tistih storitvah, ki povzročajo amortizacijo. Pri njih je **prejemnica storitve (pravice)** šele knjigovodska listina, ki izpričuje pojavljanje tovrstnega osnovnega sredstva v pripravi, medtem ko je po analogiji listina, ki izpričuje pojavljanje tovrstnega osnovnega sredstva v uporabi. Res pa je največkrat mogoče obe listini združiti. Pač pa je očitno **izločilnica storitve (pravice)** knjigovodska listina, ki izpričuje pojavljanje tovrstnega osnovnega sredstva izven uporabe. K vsem se končno pridružuje še **obračun amortizacije** kot knjigovodska listina, ki izpričuje pojavljanje stroškov v zvezi s temi storitvami.

Pri tistih storitvah, ki so z vrednostnega vidika povezane s postavkami razporejanja dohodka, je zadeva spet nekoliko drugačna. Pravno podlago za njihovo angažiranje gotovo najdemo v samoupravnih sporazumih in pogodbah, toda tedaj še nimamo opravka s knjigovodsko listino, ki bi že nakazovala spremembe sredstev, obveznosti do virov sredstev, odhodke ali prihodke, kar je bistveno zanjo. Kot knjigovodska listina se pojavlja šele **obračun obveznosti iz dohodka,** ki ima pri posameznih vrstah storitev tudi drugačne nazive.

Za začetno predstavo o knjigovodskih listinah, ki se nanašajo na storitve kot prvino, navedeno zadošča. Nekatere podrobnosti o njih so itak vidne že v poglavjih, kjer smo obravnavali knjigovodske listine o drugih prvinah poslovnega procesa. Na tem mestu pa se bomo nekoliko bolj poukvarjali le s knjigovodskimi listinami o storitvah delovne skupnosti za potrebe posamezne temeljne organizacije.

Knjigovodske listine o storitvah delovne skupnosti za potrebe posamezne temeljne organizacije so odvisne od tega, kako so same storitve obračunane. V primeru kupoprodajnih odnosov, je temeljna knjigovodska listina **prejemnica storitev,** v kateri so natančne navedbe o vrsti, količini in ceni storitev. To listino seveda dopolnjuje račun za opravljene storitve. V primeru odnosov tako imenovane »svobodne menjave dela« pa je zadeva bolj kompliciranа. Tudi tu bi sicer lahko govorili najprej o prejemnici storitev, toda njo dopolnjuje sedaj **obračunski list opravljenih storitev.** Cena za opravljene storitve je sedaj odvisna od:

a) vrste, obsega in kakovosti opravil, ki jih je delovna skupnost opravila za dano temeljno organizacija;
b) prispevka k poslovnemu uspehu dane temeljne organizacije;
c) pridobljenega dohodka dane temeljne organizacije.

Vrsta, obseg in kakovost nalog delovne skupnosti (pod a) za potrebe dane temeljne organizacije so predmet dogovora v okviru vsakoletnega programa dela delovne skupnosti in neposredno izhajajo iz potreb ali načrtov dane temeljne organizacije. Na tem mestu ne bomo pojasnjevali, kako so načrtovani stroški nalog, ki jih opravlja delovna skupnost; opozorimo naj le na potrebo po ločenem načrtovanju materialnih stroškov z amortizacijo ter osebnih dohodkov in drugih sestavin dohodka, ki so pri delovni skupnosti predvidene. Od celotnega zneska načrtovanih stroškov v delovni skupnosti odpade na dano temeljno organizacijo le del, ki ustreza načrtovanim opravilom zanjo. Možno se je dogovoriti, da določen odstotek načrtovanih stroškov delovne skupnosti, ki odpade na dano temeljno organizacijo, prevzema ta v vsakem primeru ne glede na momente pod b) in c). To je lahko odstotek od vseh načrtovanih stroškov delovne skupnosti za dano temeljno organizacijo ali pa le odstotek od načrtovanih stalnih stroškov.

Prispevek k poslovnemu uspehu dane temeljne organizacije (pod b) je mogoče upoštevati tako, da je pri celotni dejavnosti delovne skupnosti za dano temeljno organizacijo izmerjen prispevek k poslovnemu uspehu, kar je težje, ali pa da je uveden le popravljalni količnik, ki upošteva razmerje med ostvarjenim obsegom in kakovostjo opravil, ki jih je delovna skupnost opravila za dano temeljno organizacijo, in med načrtovanim obsegom in kakovostjo opravil, ki bi jih morala opraviti za dano temeljno organizacijo na podlagi načrta. Poenostavljeno bi nato mogli videti v popravljalnem količniku prispevek k poslovnemu uspehu temeljne organizacije v pogledu dane vrste, obsega in kakovosti opravil. V primeru, ko je določen odstotek načrtovanih stroškov delovne skupnosti, ki odpadejo na dano temeljno organizacijo, prevzet v vsakem primeru, sedaj navedeni količnik popravlja le drugi del teh stroškov izven tistih, ki so že zajeti s tem odstotkom.

Odvisnost zneska, ki ga dana temeljna organizacija daje delovni skupnosti, od samega dohodka te temeljne organizacije, pa je mogoče spet obravnavati na več načinov. V vsakem primeru gre spet za revalorizacijo prvotnih postavk iz letnega načrta. Možno je že od samega začetka ves načrtovani znesek, ki odpade na dano temeljno organizacijo, primerjati z njenim načrtovanim dohodkom. Če izračunamo načrtovani odstotek dohodka temeljne organizacije za posamezno delovno skupnost, ga moremo uporabljati tudi na ostvarjeni dohodek. Vendar bi takšen celovit izračun ostvarjenega zneska za storitve delovne skupnosti povzročal velika

nihanja, medtem ko so v delovni skupnosti v glavnem stalni stroški. Zato je primerneje, če izračunamo stvarni indeks ostvarjanja načrtovanega dohodka v dani temeljni organizaciji, nakar za vsak njegov odmik od 1,00 predvidimo poseben količinik, po katerem je treba popraviti znesek, ki ga dana temeljna organizacija daje delovni skupnosti za njene storitve. S tem je nato mogoče popraviti celoten znesek ali pa le tisti njegov del, ki ima spremenljiv značaj.

Tudi sedaj bi lahko podobno kot v prejšnjih poglavjih podali povzetek ugotovitev o povezavi ustreznih nalogov in knjigovodskih listin. Vendar naj kot vzorec zadoščata le dve navedbi:

a) Nalog: Prejemni nalog za storitve, po katerem je treba prevzeti opravljene storitve
Listina: Prejemnica storitev
Izstavitelj: nabavni referent
Potrditelj: vodja stroškovnega mesta

b) Nalog: Nalog za obračun dajatev, po katerem je treba obračunati razne pogodbene, zakonske in samoupravne obveznosti iz dohodka
Listina: Obračun dajatev
Izstavitelj: referent v finančni operativi
Potrditelj: vodja stroškovnega mesta

411 Poslovne knjige o storitvah kot prvini

V načelu so poslovne knjige o storitvah kot prvini spet tiste, v katerih so na sistematičen način zapisani vsi poslovni dogodki, ki so razvidni iz ustreznih knjigovodskih listin.

Če naj bi bile vzpostavljene na podoben način kot poslovne knjige v knjigovodstvu osnovnih sredstev ali materiala, bi morale obsegati za vsako vrsto storitev poseben konto. Bistveno je torej njihovo razčlenjevanje po vrstah storitev, tj. navsezadnje tudi po vrstah stroškov storitev, ne pa po njihovih dobaviteljih ali izvoru. Gre namreč predvsem za analitične konte stroškov in ne za saldakonte. V tem se pa tudi razlikuje značaj teh poslovnih knjig od tistih, ki smo jih obravnavali v okviru knjigovodstva osebnih dohodkov in kjer so obstajali posebni konti po delavcih. Tako zasnovano knjigovodstvo osebnih dohodkov je prej vstopalo v okvir stroškovnega knjigovodstva le zaradi tega, ker so ti isti osebni dohodki nastopali tudi kot stroški in jih je bilo treba poznati po njihovih vrstah, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Ravno ta drugi vidik je pa bistven sedaj v knjigovodstvu storitev kot prvin.

Toda kot že vemo iz točke 402, ni nujno, da bi pojav vseh vrst storitev pomenil hkrati že pojav stroškov. Priskrba nekaterih storitev pomeni npr. pojavljanje pravic v okviru osnovnih sredstev, nakar bi morale poslovne knjige obsegati tudi konte o njih. Čeprav so takšni konti že v sedanji praksi najbolj pogosti in največkrat tudi edini iz okvira knjigovodstva storitev kot prvine, le ni rečeno, da povsem ustrezajo siceršnjim kontom za stvari iz okvira osnovnih sredstev. Med drugim je mogoče amortizacijo na njih upoštevati kot neposredno in ne le kot posredno zmanjševanje njihovega vrednostnega izkazovanja, saj imamo navsezad-

nje opravka zgolj z dolgoročnim časovnim razmejevanjem prvotnih zneskov. Podobna evidenca bi mogla obstajati tudi pri tistih storitvah, katerih vrednost se kratkoročno časovno razmejuje.

V vsakem primeru vidimo, da moreta v načelu obstajati dve seriji kontov v zvezi s storitvami; v okviru prve so konti storitev, ki so vsaj začasno vključene med sredstva organizacije združenega dela, v okviru druge pa konti stroškov storitev. Vse konte pa seveda v klasičnem knjigovodstvu, ki še ne pozna računalnika, spremljajo ustrezni dnevniki.

V praksi menijo, da posebna kartoteka analitičnih kontov za stroške storitev ni potrebna in da zadošča zgolj njihovo spremljanje v okviru finančnega knjigovodstva. Tako ostane le kartoteka analitičnih kontov storitev, ki so vsaj začasno vključene med sredstva organizacije združenega dela, zlasti če so sestavni del osnovnih sredstev. Ne smemo pa pozabiti, da je tisto, kar je v okviru knjigovodstva storitev kot prvin najvažnejše, ravno obračun njihovih stroškov.

412 Obračun stroškov storitev

V načelu so stroški vedno zmnožek potroškov določene prvine poslovnega procesa z njeno ceno. To velja seveda tudi za stroške storitev. Posebnosti pa najdemo sedaj v opredeljevanju samih potroškov in cen.

Če najprej obravnavamo tiste vrste storitev, ki povzročajo materialne stroške ali amortizacijo, najdemo pri njih še največ podobnosti z opredelitvijo potroškov in cen, ki smo je vajeni v zvezi z delovnimi predmeti in delovnimi sredstvi. Edina razlika pri tistih vrstah storitev, ki povzročajo materialne stroške, je v tem, da je njihov potrošek pravzaprav enak njihovi celoti in le v primeru kratkoročnega časovnega razmejevanja najdemo tudi odmike. Cena, s katero pomnožimo te potroške, je seveda nabavna cena količinske enote storitve. Ravno pri teh vrstah storitev, ki so praviloma posamično naročene, torej ni težav pri zaznavanju njihovih stroškov. Drugo je seveda vprašanje, ali so potroški storitev in njihove cene v racionalnem odnosu do koristi, ki jo storitve dajejo. Vendar je to že zadeva analize in na njej zasnovanega nadzora, ne pa samega računovodskega obračuna. Vsi podatki za obračun stroškov tovrstnih storitev so praviloma vidni iz prejemnic storitev in jih je redko treba dopolnjevati s podatki o njihovem kratkoročnem razmejevanju.

Pri tistih vrstah storitev, ki povzročajo amortizacijo, je tolmačenje potroškov in cen, katerih zmnožek vodi do stroškov, odvisno od tega, ali imamo opravka s časovnim ali funkcionalnim amortiziranjem. V prvem primeru je potroške mogoče videti v amortizacijskih stopnjah, ki kažejo na odnos porabljenega zamišljenega dela storitve v posameznem obračunskem razdobju, do njene celote; cene so še vedno istovetne z nabavnimi cenami. V primeru funkcionalnega amortiziranja so nasprotno potroški storitev izmerjeni posredno, s količinami poslovnih učinkov, pri katerih nastajanju so storitve soudeležene kot prvine, medtem ko so cene opredeljene na količinsko enoto poslovnega učinka. Vsi podatki za obračun tovrstnih storitev so dobljeni iz prenosnic storitev (pravic) in iz seznama amortizacijskih stopenj, kadar imamo opravka s časovnim amortiziranjem, ter iz količinskega obračuna ustvarjenih učinkov ter cenika na količinsko enoto, kadar imamo opravka s funkcionalnim amortiziranjem.

Brž ko preidemo na obračun stroškov storitev, ki pomenijo zajemanje določenega dela dohodka, se pa zadeva zaplete. Praviloma sedaj ni več mogoče neposredno izmeriti potroškov, cene, s katerimi je treba pomnožiti posredno izražene potroške, so pa že zelo odmaknjene od pojmovanja samih storitev. Največkrat imamo opravka kar z nekakšnim obračunom stroškov na solidarnostni podlagi. Izjeme od tega so sorazmerno redke. Najdemo jih pri obračunu stroškov bančnih storitev in storitev v zvezi s plačilnim prometom. Toda že pri obračunu stroškov storitev delovne skupnosti za posamezno temeljno organizacijo nimamo več vedno povsem jasno opredeljene cene, ki bi se nanašala na količinsko enoto storitve. Celotni znesek, ki ga prejema delovna skupnost za svoje storitve posamezni temeljni organizaciji, je v načelu odvisen od njenega prispevka k uspehu pri poslovanju in zadovoljevanju potreb in interesov temeljne organizacije, a tudi od vrste in obsega ter kakovosti opravljenih storitev, kot od dohodka, ki ga pridobi temeljna organizacija. To pa pomeni, da je pravzaprav cena storitev delovne skupnosti za posamezne temeljne organizacije mnogokrat opredeljena za zaokroženo celoto storitev in ne za enoto storitev, a tudi, da cena ni stalna, ampak deloma podvržena kasnejšim popravkom.

Pri drugih vrstah storitev, kar je tako rekoč pravilo za njihovo sedaj preučevano skupino, pa obračun njihovih stroškov temelji na poznavanju določenih osnov in stopenj. Če je dohodek ali kakšen njegov del osnova, od katere se obračunavajo zneski, ki jih daje posamezna organizacija združenega dela, povedo ustrezne stopnje npr. za prispevke in davke, kolikšni del te osnove in nato kakšne zneske daje. Tovrstne storitve so torej izražene z nečim drugim, njihovi potroški so izmerjeni z delom celote tega drugega, tj. s stopnjami, cena, po kateri je njihove potroške treba spremeniti v stroške, pa z vrednostno celoto tega drugega, tj. z osnovo. Povsem jasno je, da je sedaj cena spet spremenljiva postavka. Ni pa to vedno nujno. Če podobno miselno konstrukcijo uporabimo v primeru obračuna obresti ali zavarovalne premije, ki se potemtakem spet nanaša na posebno vrsto storitev iz te skupine, je cena oziroma osnova poznana že vnaprej v znesku kredita v primeru obresti in v vrednosti zavarovanih stvari v drugem primeru.

V podrobnejšem preučevanju problematike, ki se skriva za takšnimi obračuni in v preučevanju racionalnosti v pogledu razmerij med tako opredeljenimi stroški storitev in koristmi, ki jih dajejo, vidimo pomembno, novo poglavje stroškovnih raziskav, ki so bile v preteklosti vse preveč zanemarjene. Seveda pa te raziskave odločno posegajo tudi v okolje, v katerem posluje organizacija združenega dela.

413 Knjigovodstvo storitev kot prvine v sklopu celotnega knjigovodstva

Če je knjigovodstvo storitev kot prvine izpeljano v svoji celovitosti, je povezano:

a) s sintetičnim finančnim knjigovodstvom;
b) z analitičnim knjigovodstvom ustvarjanja učinkov (proizvodnje).

Zbirnik v knjigovodstvu storitev kot prvine opravljenih vknjižb je podlaga za vknjižbe na ustreznih sintetičnih kontih finančnega knjigovodstva. Po drugi strani pa so v okviru knjigovodstva storitev kot prvine pripravljeni tudi različni **razdelilniki** o stroških storitev, ki so razčlenjeni po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih; ti vstopajo v analitično knjigovodstvo ustvarjanja učinkov kot izvedena knjigovodska listina, ki zamenjuje sicer tam potrebno delo.

42 Računovodsko načrtovanje storitev kot prvine

Ne samo v knjigovodstvu storitev kot prvine, temveč tudi v računovodskem načrtovanju storitev kot prvine je težišče v ustreznih stroških. Če smo v okviru knjigovodstva samo ugotavljali in obračunavali dejansko nastale stroške storitev, jih moramo v okviru računovodskega načrtovanja predvidevati in usmerjati. Namesto dejanskih stroškov storitev se nam tu tako rekoč neizbežno pojavljajo ocenjeni in standardni stroški storitev, z njimi v zvezi pa presoja racionalnosti potroškov in cen kot dejavnikov, na katerih so zasnovani. Prav tako se neizbežno pojavljajo razmišljanja o razmerju med stroški storitev in njihovimi koristmi. Medtem ko takšna razmerja pri delovnih sredstvih in delovnih predmetih bolj bodejo v oči in medtem ko so pri delavcih in opravljenem delu mnogokrat zaradi socialnih in drugih razlogov namenoma zanemarjena, se največkrat niti ne zavedamo, da jih kaže preučevati tudi pri storitvah, ker sicer utegne strošek določenih vrst storitev skrivati velike neracionalnosti. Le od časa do časa je pri kaki vrsti storitev, npr. stroških za reprezentanco in ekonomsko propagando, poudarjena potreba po njihovem podrobno načrtovanem znesku, ki ga morajo sprejeti samoupravljalci. Zlasti tisti stroški storitev, ki pomenijo postavke razporejanja dohodka, so namreč nasprotno prepogosto sprejeti kot zunanje dane velikosti, velikosti, ki se pojavljajo pri delitvi, namesto velikosti, ki pomenijo stroške in morajo biti pogojene z ustvarjanjem učinkov. Res se zaradi močno prisotnega načela solidarnosti vsaj delno zamegli prava predstava, toda v zavest jo mora priklicati navsezadnje že zamisel svobodne menjave dela, ki negira proračunske in predračunske odnose z dajatvami in zahteva jasno opredeljevanje storitev, ki jih bo opravila prva stran, in zneskov iz dohodka, ki jih bo za takšno opravljanje storitev prispevala druga stran.

To ozadje mora biti zastopano pri načrtovanju stroškov storitev po vrstah. Ko so kasneje razporejeni po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, imamo večinoma že opravka z izvedenimi velikostmi, ki jih neposredno ni več mogoče nadzirati z vidika racionalnosti.

43 Računovodski nadzor storitev kot prvine

Računovodski nadzor je strokovni nadzor, ki je vpleten v potek računovodstva kot informacijske dejavnosti; razlikovati ga je treba od nadzora kot upravljalne funkcije. Zato se tudi računovodski nadzor storitev kot prvine omejuje le na presojo pravilnosti podatkov in knjigovodskih

listin o storitvah, ter na presojo pravilnosti njihove kasnejše obdelave in sestavljanja obračunov, ne spušča se pa v presojo racionalnosti pojava kake vrste storitev nasploh in velikosti njenih stroškov še posebej.

Pri storitvah, ki so posamično naročene, ne pa periodično trajno dobljene, je zato z vidika računovodskega nadzora zelo pomembno, da obstaja ustrezni nalog, ki jih je sprožil. Težišče računovodskega nadzora pa je nato v primerjavi navedb v knjigovodskih listinah o storitvah z navedbami v ustreznih nalogih.

44 Računovodska analiza storitev kot prvine

Kot pri ostalih prvinah poslovnega procesa, se tudi pri storitvah kot prvini ukvarja računovodska analiza z odmiki njihovih ostvarjenih velikosti od načrtovanih velikosti. Ker imamo v glavnem opravka le s stroški storitev, nas zanimajo odmiki, ki imajo svoj izvor v spremenjenih potroških in odmiki, ki imajo svoj izvor v spremenjenih cenah. Pri tem lahko uporabimo razpredelnici št. 13 in 14, ki sta prikazani v točki 24, seveda s potrebnimi spremembami, ki izhajajo iz posebnosti sedaj obravnavane prvine.

5
Računovodstvo ustvarjanja učinkov z dejanskimi stroški pri popolnem vrednotenju učinkov

50 Proizvodnja, ustvarjanje učinkov in računovodstvo ustvarjanja učinkov

500 Pojem proizvodnje in ustvarjanja učinkov

Proizvodnja je spreminjanje določenih delovnih predmetov ob sodelovanju drugih prvin poslovnega procesa v proizvode. V najširšem smislu sicer moremo kot proizvode obravnavati tako proizvedene stvari kot opravljene storitve. Vendar normalno s proizvodi razumemo le tiste, ki so materializirani, opredmeteni.

Sam proces proizvodnje bi utegnili razdeliti na dva dela: na proces razvijanja proizvodnje in na proces dejanske proizvodnje. Pri nadaljnjih razglabljanjih se bomo ukvarjali zlasti z drugim procesom. Kadar bomo torej govorili o proizvodnji ali o procesu proizvodnje, bomo mislili nanj, medtem ko bomo proces razvijanja proizvodnje označevali posebej.

Do sedaj smo govorili o splošnem pojmu proizvodnje ali proizvodnega procesa. Sicer pa najdemo v vsaki proizvajalni organizaciji združenega dela več konkretnih proizvodnih procesov. V tekstilni tovarni npr. moremo govoriti posebej o proizvodnem procesu predelave bombaža v bombažno predivo, o proizvodnem procesu predelave bombažnega prediva v bombažno tkanino in morda še o proizvodnem procesu predelave bombažne tkanine v bombažno konfekcijo. Celotni proizvodni proces je potemtakem treba preučevati ne z vidika posameznega proizvoda ali njegovega sestavnega dela, temveč z vidika posameznega obrata ali dela obrata.

Brž ko prehajamo od splošne opredelitve proizvodnje ali proizvodnega procesa na bolj konkretne opredelitve, pa ugotovimo tudi, da proizvodni proces ni istoveten s tehnološkim procesom. Pravzaprav se samo pri tehnološkem procesu po nekem vrstnem redu in po določenih postopkih spreminja oblika ali lastnost tistega delovnega predmeta, ki se pretvarja v proizvod. Proizvodni proces v istem primeru zajema še več, npr. pripravo, notranji transport, kontrolo, vzdrževanje naprav in podobno.

Pri dosedanjih razglabljanjih smo proizvodnjo razumeli kot proces; to pomeni, da smo jo obravnavali kot kategorijo, ki jo je mogoče dojeti le v nekem razdobju, ne pa v nekem trenutku. Včasih najdemo v tej zvezi tudi izraz »proizvodnja v teku«. Povsem drugače je, kadar razpravljamo o nedokončani proizvodnji, polproizvodih ali delih lastne proizvodnje. To so po izhodiščnem dojemanju pojmi določenega stanja. Medtem ko ne moremo govoriti o proizvodnji v kakem trenutku, temveč le v kakem razdobju, ne moremo govoriti o nedokončani proizvodnji v kakem razdobju, temveč le v kakem trenutku. Nedokončana proizvodnja, polproizvodi in deli lastne proizvodnje so sestavni del sredstev. Sredstva so pa opredeljena vedno le s stanjem v določenem trenutku.

Če preučujemo katerikoli proces proizvodnje v katerem koli trenutku, imamo opravka samo z nedokončano proizvodnjo, polproizvodi in deli lastne proizvodnje. Proizvodnjo kot kategorijo je torej mogoče primerjati z nedokončano proizvodnjo, polproizvodi in deli lastne proizvodnje kot kategorijami, če se pri tem zavedamo dejstva, da razpravljamo o vključitvi določenega stanja v določen proces ali o stanju določenega procesa v določenem trenutku.

Nedokončana proizvodnja, polproizvodi in deli lastne proizvodnje so delni rezultati proizvodnega procesa, ki se v isti organizaciji združenega dela pojavljajo v naslednji stopnji kot delovni predmeti. Na te delovne predmete že spet delujejo delavci s pomočjo delovnih sredstev. Med seboj se razlikujejo po stopnji obdelave, predelave ali dodelave. Nedokončana proizvodnja še ni na takšni stopnji, da bi jo bilo mogoče uskladiščiti, polproizvode je že mogoče uskladiščiti, niso pa namenjeni prodaji in bodo pri nadaljnji proizvodnji spremenili svojo obliko ali svojo sestavo. Dele je tudi že mogoče uskladiščiti, vendar pri nadaljnji proizvodnji ne bodo več spremenili svoje oblike ali sestave, temveč bodo le vgrajeni v končni proizvod. Seveda lahko o polproizvodih ali delih lastne proizvodnje govorimo kot o delovnih predmetih šele tedaj, ko že vstopajo v nadaljnjo stopnjo proizvodnje. Dokler so še v skladišču, so začasno izven samega procesa.

Vendar nas ne zanima zgolj proizvodnja. Mnoge organizacije združenega dela se ukvarjajo izključno s storitveno dejavnostjo, delovne skupnosti pa celo izključno z njo. Tudi pri trgovskih organizacijah združenega dela imamo potem, ko odmislimo nakup zaradi prodaje, opravka pravzaprav s storitveno dejavnostjo, ki je povezana s trgovskim blagom kot delovnim predmetom ali s posredovanjem storitev kakih drugih organizacij združenega dela. Najbolj očitno je to v primeru ustvarjanja in razporejanja skupnega prihodka proizvajalne in trgovske organizacije združenega dela, kjer zadnji pripada udeležba le za njene storitve, ki jih je opravila v zvezi s proizvodi proizvajalne organizacije. Da bi razglabljanja v naši knjigi vsaj v svojem posplošenem delu bila enako veljavna tako za proizvajalne organizacije kot za storitvene in trgovske ter delovne skupnosti, v nadaljevanju ne bomo govorili preprosto o proizvodnji in proizvodih, temveč o ustvarjanju učinkov in o poslovnih učinkih. S poslovnimi učinki namreč lahko razumemo tako proizvode kot storitve, proces ustvarjanja učinkov pa je tisti, ki pripelje od potrebnih prvin poslovnega procesa do samih poslovnih učinkov.

Pri proizvajalni organizaciji združenega dela je potemtakem ustvarjanje učinkov v glavnem istovetno s proizvodnjo, pri storitveni in trgovski ali delovni skupnosti pa z opravljanjem storitev. Vendar lahko tudi pri

proizvajalni organizaciji združenega dela opazimo kako dejavnost, ki bi jo mogli označiti kot storitveno in pri storitveni organizaciji združenega dela kako dejavnost, ki bi jo mogli označiti kot proizvodno; v drugem primeru se spomnimo samo za založniško dejavnost v okviru kake šole. Brž ko računamo z dejstvom, da se npr. proizvajalna organizacija združenega dela ukvarja tudi z nakupom in morda tudi s prodajo ter da ima vsaj zametke upravne dejavnosti, kar vse bi mogli označiti tudi z ustvarjanjem specifičnih učinkov, nam sam izraz ustvarjanje učinkov v premali meri naznačuje ožji pojem proizvodnje. Zato bomo razlikovali med ustvarjanjem učinkov nasploh, s čimer zajemamo vse dejavnosti, in med ustvarjanjem učinkov v ožjem smislu, s čimer bomo pri proizvajalni organizaciji razumeli proizvodnjo in pri storitveni organizaciji opravljanje tistih storitev, s katerimi se pojavlja na trgu ali v okviru svobodne menjave dela z drugimi.

Dejstvo je, da je v teoriji neprimerno bolj obdelana proizvodna dejavnost kot storitvena. Tudi knjige o stroškovnem računovodstvu so navadno zgolj knjige o stroškovnem računovodstvu proizvajalnih organizacij. Čeprav se v tej knjigi poskušamo povzpeti do posplošitev, ki bi bile veljavne za vse enovite delovne organizacije, temeljne organizacije in delovne skupnosti, bomo le morali od časa do časa izhajati iz specifičnih dognanj v zvezi s proizvodnjo. Šele potem, ko bomo rešitve v proizvajalnih organizacijah primerjali z rešitvami v storitvenih organizacijah, nam bodo jasneje izstopile podobnosti, a tudi razlike.

501 Vrste proizvodnje in ustvarjanja učinkov

Glede na proizvod kot končni rezultat proizvodnje razlikujemo:

a) izdelčno proizvodnjo in
b) presnovilno proizvodnjo.

V prvem primeru ima proizvod geometrično določeno obliko, ki je pogojena z njegovo funkcijo. V proizvodnem procesu izhodiščne delovne predmete praviloma fizikalno spreminjamo, tj. oblikujemo, preoblikujemo, ločujemo, sestavljamo ali izboljšujemo. Proizvode lahko štejemo, ker se pojavljajo v kosih.

V drugem primeru proizvod nima geometrično določene oblike, ker ta ni pomembna, pač pa je pomembna snov samega proizvoda. V proizvodnem procesu izhodiščne delovne predmete spreminjamo kemično ali drugače. Proizvodi so sipki, tekoči ali plinasti, ni jih mogoče šteti, temveč le tehtati ali meriti na kak drug način.

Glede na količino proizvodov in pogostnost njihove proizvodnje razlikujemo:

a) posamično proizvodnjo
b) serijsko proizvodnjo
c) množinsko proizvodnjo.

Posebnost posamične proizvodnje je v stalnem spreminjanju tipa proizvodov, saj se posamezen proizvod navadno pojavlja le enkrat, če se ponavlja, pa njegova proizvodnja ni časovno povezana s poprejšnjo. Pri posamični proizvodnji so potrebna univerzalna delovna sredstva in delav-

ci z večjo strokovnostjo, medtem ko ni mogoče postavljati tehničnih norm. Z razvojem industrializacije se postopoma zmanjšuje posamična proizvodnja, ker se uvajajo tipizirani proizvodi. A tudi tam, kjer še obstaja, je izvedena vsaj standardizacija nekaterih delov.

Posebnost serijske proizvodnje je, da se organizacija združenega dela ukvarja z manjšim številom tipov proizvoda, zato pa pri vsakem od njih vsakokrat proizvede določeno količino. Razlikujemo maloserijsko in velikoserijsko proizvodnjo. V vsakem primeru so poleg univerzalnih delovnih sredstev potrebna tudi specialna, strokovnost delavcev je lahko različna, uvedene so tehnične norme. Prav tako se v večji meri pojavljajo polproizvodi in deli lastne proizvodnje. Serijska proizvodnja je prehodna vrsta proizvodnje od posamične do množinske in je v naši industriji najbolj razširjena.

Posebnost množinske proizvodnje je v stalni proizvodnji istega tipa ali istih tipov proizvoda. Delovna sredstva so zato visoko specializirana, delavci so pa lahko zgolj priučeni. Obseg polproizvodov in delov je odvisen od usklajenosti njihove proizvodnje s proizvodnjo končnih proizvodov.

Pri posamični proizvodnji je za vsak proizvod potrebna popolna tehnična priprava proizvodnje, za vsako operacijo na vsakem proizvodu je posebej treba pripraviti delovno mesto. Pri serijski proizvodnji je tehnična priprava proizvodnje potrebna le za vso serijo kot celoto, prav tako je po pripravi delovnega mesta mogoče opraviti isto operacijo na vseh proizvodih, kolikor jih ima serija. Pri množinski proizvodnji sta tehnična priprava proizvodnje in priprava delovnih mest opravljeni le enkrat za določen tip proizvoda.

Glede na razmestitev delovnih sredstev razlikujemo:

a) delavniško proizvodnjo in
b) linijsko proizvodnjo.

V prvem primeru so istovrstna delovna sredstva drugo poleg drugega. Zato je omogočena večja prožnost pri razporejanju dela na posamezna delovna mesta, ker se delo lahko razporedi na katerikoli prazen stroj. Toda delovni predmeti pri svojem gibanju od enega delovnega mesta k drugemu obhodijo nepotrebno dolgo pot in tudi spreminjajo smer gibanja. V večji meri so potrebna vmesna skladišča. Pri obračunu stroškov nastopijo razne težave.

V drugem primeru so delovna sredstva postavljena v istem zaporedju kot poteka tehnološki proces. Pri tem se podoben stroj utegne ponoviti tolikokrat, kolikokrat je na določenem proizvodu treba opraviti enako operacijo. Skrajšana je pot notranjega transporta, toda z druge strani je treba imeti več istovrstnih strojev v opisanem zaporedju, ki niso nujno popolnoma izrabljeni. V manjši meri so potrebna vmesna skladišča. Obračun stroškov je lahek.

Pri posamični in maloserijski proizvodnji imamo opravka z delavniško proizvodnjo, pri množinski, a tudi velikoserijski proizvodnji pa z linijsko proizvodnjo.

Glede na sproženje proizvodnega procesa in kasnejši obračun stroškov končno razlikujemo:

a) naročilno proizvodnjo in
b) procesno proizvodnjo.

Naročilna proizvodnja se začne na podlagi proizvodnega naloga, ki izhaja iz kupčevega naročila ali načrta proizvodnje. Proizvodni nalog je nalog za proizvodnjo točno določene količine in vrste proizvodov z določeno kakovostjo v določenem časovnem razdobju. Nanj se nato sklicujejo številni drugi nalogi, ki imajo bolj omejen značaj, npr. zahtevnice materiala, delovni nalogi, nalogi za izdajo specialnega orodja v uporabo, nalogi za zasedbo strojev in njihovo ureditev in podobni. Proizvodni nalog in izvedene naloge izstavlja operativna priprava proizvodnje. Vsak proizvodni nalog ima posebno zaporedno številko, ki jo vsebujejo tudi vsi izvedeni nalogi in kasnejše knjigovodske listine. Proizvodni nalog je lahko kosovni ali serijski nalog; v prvem primeru se sklicuje na posamezen proizvod, v drugem primeru pa na večje število istovrstnih proizvodov. Vidimo torej, da se kot naročilna proizvodnja pojavlja posamična ali serijska proizvodnja.

Pri procesni proizvodnji ne obstajajo proizvodni nalogi v prejšnjem smislu, ker istovrstna proizvodnja, brž ko je vpeljana, poteka neprekinjeno. Medtem ko je pri naročilni proizvodnji vnaprej poznana količina, ki jo je treba proizvesti, je ta pri procesni proizvodnji poznana šele ob koncu obračunskega razdobja. Knjigovodske listine o nastalih stroških se ne morejo sklicevati niti na proizvodni nalog, niti na enoto proizvoda, temveč le na procese, pri katerih nastajajo. Sicer se pa organizacija združenega dela lahko ukvarja z neprekinjeno proizvodnjo posamezne vrste proizvoda, večjega števila sorodnih proizvodov ali proizvodno-tehnično povezanih proizvodov. Kot procesna proizvodnja se pojavlja množinska proizvodnja.

Katera od teh spoznanj se morejo nanašati tudi na opravljanje storitev in jih potemtakem lahko posplošimo pri ustvarjanju učinkov?

Predvsem moremo tudi pri opravljanju storitev razlikovati posamično, serijsko in množinsko dejavnost. Pri dejavnosti prevoza je npr. posamična dejavnost enkraten prevoz po posebnem naročilu in serijska dejavnost trajno vzdrževanje določene linije. Res je pa že pri teh dveh primerih treba spremeniti prvotna pojasnila, ki so bila dana v zvezi s posamično in serijsko proizvodnjo. Še v večji meri jih je treba spremeniti, kadar želimo namesto o množinski proizvodnji govoriti o množinski dejavnosti, v mislih pa imamo storitve. Praviloma ima tak značaj tista dejavnost, pri kateri ni mogoče točno razločevati posameznih vrst storitev ali pa takšno razločevanje ne bi bilo racionalno, ker bi povzročalo pri obračunu večje stroške kot bi bile koristi. Takšno dejavnost med drugim zasledimo npr. pri trgovskih organizacijah na drobno.

Po drugi strani je tudi pri opravljanju storitev mogoče razlikovati naročilno in procesno dejavnost. Pri prvi se nato pojavljajo poslovni nalogi, medtem ko pri drugi niso potrebni.

Ko smo se tako dokopali do splošnejših pojmov, bomo v nadaljevanju govorili o posamični, serijski in množinski dejavnosti ter o naročilni in procesni dejavnosti, druge ožje pojme pa opustili.

502 Stroškovni nosilci

Pri poslovni dejavnosti se pojavljajo stroški, tj. cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, do katerih pride v zvezi z ustvarjanjem poslovnih učinkov.

Brž ko so stroški povezani z ustvarjanjem poslovnih učinkov, jih je tudi treba obračunati z njimi. V tem smislu govorimo o stroškovnih nosilcih. Stroškovni nosilci so proizvedene stvari ali opravljene storitve, zaradi katerih so stroški nastali in na katere se tudi nanašajo. Kot stroškovni nosilci se ne pojavljajo samo tisti proizvodi, ki jih organizacija združenega dela prodaja, temveč tudi tisti, ki jih proizvaja za lastne potrebe. Tudi ni nujno, da bi kot stroškovne nosilce obravnavali le dokončane proizvode; lahko tako obravnavamo tudi njihove sestavne dele. Podobno je s storitvami kot stroškovnimi nosilci.

Vidimo torej, da je pri poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih treba razlikovati:

a) poslovne učinke za lastne potrebe:
b) poslovne učinke za prodajo.

Poslovni učinki za lastne potrebe so samo začasni stroškovni nosilci, kajti kasneje bremenijo poslovne učinke za prodajo kot končne stroškovne nosilce. Pri tem izgubljajo značaj stroškovnega nosilca; cenovni izraz njihovega potroška so spet stroški, vendar ne več izvirni (primarni) stroški, temveč izvedeni (sekundarni) stroški. Poslovni učinki za prodajo so nasprotno končni stroškovni nosilci; ti zbirajo vse stroške, ki se nanašajo na njihovo nastajanje. Poslovni učinki za prodajo se ne vračajo več v proces ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, temveč na skladišču dokončanih proizvodov čakajo na prodajo, če že niso takoj, kot npr. storitve, prodani.

Potemtakem je treba stroškovne nosilce deliti na:

a) začasne stroškovne nosilce in
b) končne stroškovne nosilce.

Ne glede na to, ali imamo opravka z začasnimi ali končnimi stroškovnimi nosilci, ugotavljamo pri njih:

a) neposredne stroške in
b) posredne (splošne) stroške.

Takšna razdelitev je zlasti pomembna pri serijski in posamični (individualni) dejavnosti, kjer so v začetku poznani le neposredni stroški v zvezi s poslovnim nalogom, medtem ko moremo posredne ali splošne stroške šele izračunati s poznanimi koeficienti dodatka. Neposredni stroški že od začetka bremenijo celoto poslovnih učinkov iz posameznega poslovnega naloga, medtem ko so obremenjeni s posrednimi ali splošnimi stroški šele prek stroškovnih mest, na katerih poteka proces njihovega nastajanja. Pri serijski dejavnosti torej nastopa kot stroškovni nosilec količina poslovnih učinkov iz posameznega poslovnega naloga. Ker sestavljajo celoten obseg raznovrstni poslovni učinki, ki niso v stalnem medsebojnem razmerju, imamo opravka s tako imenovanim obračunom stroškov učinka z dodatki (kalkulacijo stroškov z dodatki, dodatno kalkulacijo stroškov). Šele če razdelimo stroške istovrstne količine iz posameznega poslovnega naloga na količinsko enoto, se lahko poslužujemo delitvenega obračuna stroškov učinka (delitve kalkulacije stroškov).

Nasprotno pri množinski (masovni) dejavnosti nima tolikšnega pomena delitev stroškov na neposredne in posredne, razen če želimo posebej poudariti mesta, na katerih se stroški pojavljajo, ali da je npr. treba razlikovati stroške vložka od drugih stroškov. Sedaj ne nastopajo kot stroškovni no-

silci količine iz posameznih poslovnih nalogov; stroškovni nosilec je celotna količina poslovnih učinkov v določenem obračunskem razdobju, ki je tedaj v postopku. Če jo sestavljajo istovrstni poslovni učinki (npr. cement, pivo), zadošča, da vse stroške, ki odpadejo nanjo bodisi naenkrat ali postopoma, delimo z dejansko količino. Morda pa proizvodnjo sestavljajo sorodni proizvodi, ki so le po snovi istovrstni, medtem ko se razlikujejo po razsežnosti (npr. pločevina, opeka), ali pa sorodni proizvodi, ki se po snovi med seboj razlikujejo, čeprav so proizvedeni iz istega osnovnega materiala v istem procesu proizvodnje (npr. sladkor in melasa); toda tudi v takšnih primerih imamo opravka z eno izmed metod tako imenovanega delitvenega obračuna stroškov učinka (delitvene kalkulacije stroškov).

Če vse v razdobju nastale stroške, razen tistih, ki bremenijo nabavljene količine materiala, drobnega inventarja ali osnovna sredstva ali so začasno razmejeni, obračunamo s tedanjo proizvodnjo, govorimo o njeni lastni ceni. Sestavni deli lastne cene so navadno navedeni takole:

1. Stroški izdelovalnega materiala
2. Amortizacija
3. Izdelovalni osebni dohodki
4. Splošni izdelovalni stroški
5. Splošni upravno-prodajni stroški

Takšno razčlenjevanje lastne cene je brez dvoma prilagojeno izdelčni proizvodnji, ne pa presnovilni, še manj seveda storitveni dejavnosti. Po drugi strani iz njega ni povsem razvidno, kje so zajeti splošni stroški nakupa. Končno je pa amortizacijo mogoče zajeti že v postavkah pod 4. in 5. Zato je primerneje, da razčlenjujemo lastno ceno v enoviti delovni organizaciji npr. takole:

1. Neposredni materialni stroški
2. Neposredni osebni dohodki
3. Splošni stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnje)
4. Splošni stroški nakupa
5. Splošni stroški uprave
6. Splošni stroški prodaje ter neposredni stroški prodaje

Kljub temu se še vedno zadržujemo pri najbolj načelni razčlenitvi lastne cene. Prav tako v okviru lastne cene posebej ne navajamo splošnih osebnih dohodkov in drugih sestavin vračunanega dohodka, ki so v končni fazi predmet dodatne revalorizacije. Zato bomo pri kasnejših razglabljanjih upoštevali nekatere podrobnejše rešitve. Prav tako pa tudi rešitve, ki bodo bolje odražale vidik posamezne temeljne organizacije ali delovne skupnosti, iz katere izhajajo preučevani poslovni učinki.

Na tem mestu pa naj posebej opozorimo na dejstvo, da lastna cena v širšem smislu obsega tudi vračunano najmanjše oblikovanje skladov in normalno nadomestilo za gospodarjenje s sredstvi. Kljub temu tedaj, kadar vrednotimo zalogo proizvodov po dejanskih lastnih cenah v vrednost zaloge ne vključujemo takšnih postavk, niti ne neposrednih prodajnih stroškov.

503 Stroškovna mesta

Stroškovno mesto je funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožena enota, na kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne poslovne učinke in je zanje nekdo odgovoren.

Ker je šele delovna organizacija ekonomska celota, kaže tudi stroškovna mesta najprej osvetliti s tega vidika.

Če nas najprej zanima osrednja dejavnost ustvarjanja učinkov (tj. v ožjem smislu), ki jo pri proizvajalnih delovnih organizacijah označujemo s proizvodnjo, se pri njej pojavljajo:

aa) stroškovna mesta osnovne (glavne) dejavnosti;

ab) stroškovna mesta stranske dejavnosti;

ac) stroškovna mesta pomožne dejavnosti.

Na stroškovnih mestih osnovne dejavnosti poteka tista proizvodnja ali opravljanje storitev, zaradi katere je bila delovna organizacija ustanovljena. Imenujemo jih tudi glavna stroškovna mesta. Poslovni učinki teh stroškovnih mest kot celote imajo značaj končnih stroškovnih nosilcev, medtem ko imajo poslovni učinki posameznega stroškovnega mesta iz te skupine največkrat le značaj začasnih stroškovnih nosilcev.

Na stroškovnih mestih stranske dejavnosti delovna organizacija prav tako proizvaja ali opravlja storitve, vendar to ni njen glavni namen, niti ni neizogibno potrebno osnovni dejavnosti; s stransko dejavnostjo se ukvarja le zato, da bi poslovala bolj racionalno. Stranska dejavnost obsega npr. proizvodnjo embalaže za proizvode osnovne dejavnosti ali proizvodnjo raznih proizvodov iz odpadkov ali stranskih proizvodov osnovne dejavnosti. Vsaka delovna organizacija nima stranske dejavnosti in potemtakem tudi ne takšnih stroškovnih mest. Sicer pa imajo poslovni učinki stroškovnih mest stranske dejavnosti kot celote spet značaj končnih stroškovnih nosilcev.

Pomožna dejavnost praviloma pomaga osnovni dejavnosti, ki brez nje ne bi bila izvedljiva ali pa bi bil njen potek precej otežkočen. Kot stroškovna mesta pomožne dejavnosti naj navedemo energetsko centralo (proizvodnja električne energije, pare, plina), vzdrževalne delavnice in prevoz za lastne potrebe. Poslovni učinki stroškovnih mest pomožne dejavnosti praviloma nastopajo kot prvine poslovnega procesa v osnovni dejavnosti, a tudi v stranski dejavnosti ali kot prvine poslovnega procesa v drugih dejavnostih; potemtakem nimajo značaja končnih stroškovnih nosilcev, temveč začasnih stroškovnih nosilcev. Le v izjemnih primerih delovna organizacija poslovne učinke teh stroškovnih mest prodaja, pri čemer imajo značaj končnih stroškovnih nosilcev.

Do sedaj smo se zadrževali takorekoč pri stroškovnih mestih ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (ali proizvodnih stroškovnih mestih v enoviti proizvajalni delovni organizaciji). Med druga stroškovna mesta (ali neproizvodna stroškovna mesta v enoviti proizvajalni delovni organizaciji) pa v praksi sodijo:

ba) stroškovna mesta nakupa;

bb) stroškovna mesta uprave;

bc) stroškovna mesta prodaje.

Medtem ko je poslovne učinke stroškovnih mest ustvarjanja učinkov v ožjem smislu mogoče izraziti količinsko, te možnosti praviloma ni pri poslovnih učinkih sedaj obravnavanih drugih stroškovnih mest. Poslovni učinki teh stroškovnih mest nastopajo kot prvine poslovnega procesa v osnovni in stranski dejavnosti, lahko pa tudi v pomožni dejavnosti. Zato nimajo značaja končnih stroškovnih nosilcev, temveč začasnih.

Brž ko imamo opravka s posamezno temeljno organizacijo ali delovno skupnostjo, ne pa z enovito delovno organizacijo, se pri njej ne pojavljajo stroškovna mesta iz vseh teh skupin. Spreminja se pa tudi pojmovanje osnovne dejavnosti. Za neko proizvajalno temeljno organizacijo je npr. osnovna dejavnost lahko tudi tista, ki smo jo z vidika delovne organizacije označili kot stransko ali pomožno. Pri trgovski temeljni organizaciji očitno osnovna dejavnost poteka na stroškovnih mestih nakupa in prodaje, pri delovni skupnosti pa na stroškovnih mestih uprave.

504 Proizvodnja in ustvarjanje učinkov v poslovnem mestu

Poslovni proces vsake delovne organizacije je mogoče razčleniti na vrsto funkcijskih procesov, med katerimi se utegne pojavljati tudi proizvodnja. Posebnost tega procesa je, da so njegovi poslovni učinki v zadnji fazi nosilci vseh nastalih stroškov. Pri tem ne mislimo samo na proizvodne stroške, splošne stroške nakupa, uprave in prodaje, temveč prav tako na tiste stroške, ki ob svojem nastanku še bremenijo nabavljene količine materiala, drobnega inventarja in osnovnih sredstev, oziroma ki so začasno razmejeni. Res pa prva skupina stroškov bremeni proizvode že v istem obračunskem razdobju kot se pojavi, medtem ko druga skupina stroškov bremeni proizvode šele kasneje. Podobno je z neposrednimi stroški prodaje, ki ne bremenijo proizvodov istega obračunskega razdobja, temveč tedaj prodane količine, ki ne izhajajo nujno iz istega obračunskega razdobja.

Pri preučevanju proizvodnje naletimo na naslednje zaporedje procesov in stanj:

a) sprožitev proizvodnje
   → nedokončana proizvodnja;
b) začasna prekinitev proizvodnje
   → polproizvodi lastne proizvodnje;
c) trajna prekinitev proizvodnje
   → ustavljena proizvodnja, nepotrebni in zastareli polproizvodi lastne proizvodnje
č) dokončanje proizvodnje

Brž ko je proces proizvodnje sprožen, bremenijo stroški nastajajoče proizvode, ki se v danem trenutku pojavljajo kot nedokončana proizvodnja. Če proces ni neprekinjen in je stopenjske poslovne učinke treba uskladiščiti, imamo opravka s polproizvodi lastne proizvodnje, ki kasneje spet vstopajo v sam proces. Lahko pa pride tudi do trajne prekinitve tega procesa; v takem primeru se pojavljajo ustavljena proizvodnja, nepotrebni in zastareli polproizvodi lastne proizvodnje. Brž ko je proizvodnja dokončana, dokončani proizvodi izstopajo iz njenega okvira.

Z vrednostnega vidika je preučevanje proizvodnje usmerjeno k vprašanju stroškov.

Pri storitveni delovni organizaciji, a tudi temeljni organizaciji in zlasti delovni skupnosti, seveda praviloma ni nedokončane proizvodnje, polproizvodov lastne proizvodnje, ustavljene proizvodnje ali nepotrebnih in zastarelih polproizvodov lastne proizvodnje, kjer bi se lahko zadrževali stroški. Vsi nastali stroški so že stroški končnih stroškovnih nosilcev, čeprav se evidenčno lahko prelivajo preko začasnih stroškovnih nosilcev. Zato je v takšnem primeru zgornja shema bistveno poenostavljena.

505 Obseg računovodstva ustvarjanja učinkov

Predmet tega računovodstva je proces ustvarjanja učinkov od tedaj, ko je sprožen, do tedaj, ko so poslovni učinki dokončani in ga zapuščajo. Vendar je za računovodstvo zanimiva v prvi vrsti vrednostna stran procesa ustvarjanja učinkov, pri čemer se srečujemo s stroški. S procesom ustvarjanja učinkov v določenem obračunskem razdobju je treba povezovati vse stroške, ki se tedaj pojavljajo, razen tistih, ki ob svojem nastanku bremenijo nabavljene količine materiala, drobnega inventarja in osnovnih sredstev, neposredno prodane količine poslovnih učinkov, ali tistih, ki so začasno razmejeni. Ne smemo pa pozabiti, da v nabavno vrednost materiala, drobnega inventarja in osnovnih sredstev ali v razmejene stroške utegnejo vstopati tudi določeni poslovni učinki lastne dejavnosti, npr. lastne prevozne storitve. Opravka imamo torej z nekakšno notranjo prodajo v širšem smislu, ki po uveljavljeni praksi vpliva na prikazovanje celotnega prihodka in se enači s prodajo drugim. Prav zaradi tega pa o takšnih poslovnih učinkih ne smemo več govoriti kot o začasnih stroškovnih nosilcih, temveč kot o končnih stroškovnih nosilcih.

Stroški, ki bremenijo poslovne učinke v določenem obračunskem razdobju, se pojavljajo na različnih stroškovnih mestih in jih je treba obračunati z različnimi stroškovnimi nosilci, vendar v končni stopnji le s tistimi, ki zapuščajo organizacijo združenega dela.

Medtem ko je stvarni obseg računovodstva ustvarjanja učinkov že podan, označujemo njegov funkcijski obseg kot:

a) knjigovodstvo ustvarjanja učinkov;
b) računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov;
c) računovodski nadzor ustvarjanja učinkov;
č) računovodsko analizo ustvarjanja učinkov.

Računovodstvo ustvarjanja učinkov torej zajema precej več kot samo knjigovodstvo ustvarjanja učinkov. Z druge strani pa računovodstvo ustvarjanja učinkov kot dejavnost vrednostnega spremljanja in preučevanja ne zajema katerekoli evidence o ustvarjanju učinkov.

Sestavni del knjigovodstva ustvarjanja učinkov so obračuni stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. To pomeni, da v pojem knjigovodstva ustvarjanja učinkov vključujemo tudi sestavljanje obračunov stroškov. Ti obračuni lahko zajemajo stroške, ki se v določenem obračunskem razdobju pojavljajo na posameznih stroškovnih mestih ali v celoti. Lahko pa povzemajo tudi nastale stroške, ki se nanašajo na povsem

določen obseg poslovnih učinkov ali na povsem določen individualen poslovni učinek.

Medtem ko je knjigovodstvo ustvarjanja učinkov usmerjeno nazaj, je računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov usmerjeno naprej. Pri njem imamo opravka s sestavljanjem predračunov stroškov. Ti spet lahko zajemajo stroške, ki jih v določenem razdobju predvidevamo na posameznih stroškovnih mestih ali v celoti. Lahko pa povzemajo tudi predvidene stroške, ki se bodo pojavili v zvezi s povsem določenim obsegom poslovnih učinkov ali v zvezi s povsem določenim poslovnim učinkom.

Pri računovodskem nadzoru ustvarjanja učinkov pravzaprav presojamo stroške po vrstah, mestih in nosilcih z vidika njihove pravilnosti, pri računovodski analizi pa z vidika njihove bonitete (ugodnosti).

Omenimo naj le še, da v tem poglavju še ne bomo obravnavali načrtovanje stroškov v zvezi z ustvarjanjem učinkov, ker se bomo ukvarjali z dejanskimi in ne z ocenjenimi stroški.

51 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov

510 Ustvarjanje učinkov in obračun stroškov

Obračun stroškov, ki bremenijo poslovne učinke, zajema več zaporednih stopenj, in sicer:

1. Zajemanje izvirnih (primarnih) in z njimi izenačenih stroškov po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska.
2. Razdelitev izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po stroškovnih mestih.
3. Razdelitev izvirnih in izvedenih stroškov na stroškovne nosilce.
4. Obračun dokončanih poslovnih učinkov.

Stroški porabljenih lastnih polproizvodov navadno vstopajo v obračun stroškov samostojno mimo že navedene 1. stopnje.

Ker za zdaj ne upoštevamo zoženega vrednotenja stroškovnih nosilcev (npr. po spremenljivih stroških), bremenijo vsi stroški ustvarjene količine, ne pa deloma neposredno prodane količine. Izjema se pojavlja le pri neposrednih prodajnih stroških, ki bremenijo takoj le ustrezne prodane količine in se ne zadržujejo v zalogah proizvodov.

V stroških razreda 4 kontnega plana smo vajeni videti izvirne stroške, tj. takšne, ki se z vidika preučevane organizacije združenega dela pojavljajo prvič in so povezani s potroški izven nje nabavljenih prvin poslovnega procesa. Opozoriti pa je treba na dejstvo, da vsi stroški v razredu 4 kontnega plana le nimajo takšnega značaja. Naj omenimo v prvi vrsti stroške investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev, ki so izvirni stroški v pravem pomenu besede le tedaj, kadar ta dela ne izvaja preučevana organizacija združenega dela sama. Kadar se nasprotno z investicijskim vzdrževanjem osnovnih sredstev ukvarja sama, je vrednost teh del pravzaprav že izvedeni strošek, medtem ko je kot izvirne stroške treba šteti stroške porabljenega materiala, amortizacije, osebnih dohodkov itd., ki vstopajo v vzdrževalno storitev. Tudi stroške vračunanega kala, okvar in razbitja ne moremo obravnavati več kot izvirne stroške v pravem pomenu besede;

če so v zvezi s tovrstnimi izgubami pri polproizvodih ali proizvodih, je povsem očitno, da je kot izvirne stroške treba upoštevati le stroške porabljenega materiala in drugih prvin proizvodnega procesa, ki so izgubljeni, ker njihov stroškovni nosilec ni koristen. Končno niti za stroške gospodarske propagande ni vedno nujno, da bi bili zgolj izvirni stroški; organizacija združenega dela se npr. lahko s temi nameni poslužuje tudi lastnih proizvodov. Ker so pa v vseh takšnih primerih prihodki iz prodaje lastnih učinkov za lastne potrebe upoštevani na podoben način kot prihodki iz prodaje drugim, so tudi njim ustrezajoči stroški izenačeni z izvirnimi stroški. Kakor torej razlikujemo izhodiščno in izvedeno razčlenitev prodaje na notranjo in zunanjo, razlikujemo tudi izhodiščno in izvedeno razčlenitev stroškov na izvirne in izvedene. Če govorimo o stroških v razredu 4 kontnega plana kot o izvirnih stroških, se potemtakem poslužujemo poenostavitve in se že odmikamo od teoretično povsem čistega pojma izvirnih stroškov. Zato je bolje govoriti kot o izvirnih in z njimi izenačenih stroških.

Proizvodnjo seveda ne bremenijo samo stroški, ki so preneseni iz razreda 4, temveč tudi stroški porabljenih lastnih polproizvodov in delov. Dokler lastni polproizvodi in deli niso porabljeni, so knjigovodsko zajeti v isti skupini kot sama proizvodnja, in se torej iz nje črpajo dodatni stroški k stroškom razreda 4. Seveda so pa ti stroški že izvedeni stroški, podobno kot tudi vsi stroški, ki izhajajo iz odnošajev med različnimi stroškovnimi mesti.

Vzpostavitev analitičnih kontov ustvarjanja učinkov je povsem prepuščena potrebam in spoznanjem v posamezni organizaciji združenega dela. Na splošno obstajajo naslednje možnosti:

a) stroški so razdeljeni samo po stroškovnih mestih;

b) stroški so razdeljeni samo po stroškovnih nosilcih;

c) stroški so razdeljeni po sestavinah lastne cene, tj. neposredni stroški po stroškovnih nosilcih, splošni stroški pa po stroškovnih mestih.

Ne glede na to, ali se organizacija združenega dela pri razdeljevanju stroškov poslužuje obračunskega lista stroškov (»OBOL«) ali drugih metod, imajo zgoraj navedene metode določene pomanjkljivosti. Če so stroški v okviru sintetičnega konta ustvarjanja učinkov razdeljeni le po stroškovnih mestih, ni v knjigovodstvu prave povezave z obračuni stroškov po nosilcih. Če so stroški v okviru sintetičnega konta ustvarjanja učinkov razdeljeni le po stroškovnih nosilcih, ni v knjigovodstvu pravega vpogleda v gospodarjenje po stroškovnih mestih ali kasneje po organizacijskih enotah. Če so končno neposredni stroški razdeljeni po stroškovnih nosilcih, medtem ko so le splošni stroški razdeljeni najprej po stroškovnih mestih, se odpovedujemo knjigovodskemu ugotavljanju razmerij med splošnimi stroški in neposrednimi velikostmi, na podlagi katerih je splošne stroške treba razdeliti po stroškovnih nosilcih. Zato bomo pri nadaljnjih razglabljanjih upoštevali dvojno razčlenjevanje sintetičnega konta ustvarjanja učinkov, in sicer:

I. razčlenjevanje po stroškovnih mestih;

II. razčlenjevanje po stroškovnih nosilcih.

Takšno razčlenjevanje ima didaktičen pomen in omogoča podrobnejše razumevanje povezav med posameznimi deli knjigovodstva ustvarjanja učinkov. Konkretne organizacijske rešitve so pa v gospodarski praksi lahko bolj preproste.

Medtem ko je za finančno knjigovodstvo dovolj, da povzema sintetične podatke o ustvarjanju učinkov, razpada knjigovodstvo ustvarjanja učinkov v več analitičnih knjigovodstev, in sicer:

I. analitično knjigovodstvo stroškovnih mest;
II. analitično knjigovodstvo stroškovnih nosilcev.

Podobno, kot so ustrezni konti finančnega knjigovodstva podrobno razčlenjeni v knjigovodstvu osnovnih sredstev, drobnega inventarja, materiala, osebnih dohodkov in storitev kot prvin, so tudi podrobno razčlenjeni v knjigovodstvu ustvarjanja učinkov. Analitično knjigovodstvo stroškovnih mest ima pri tem prehodni značaj, ker ob koncu vsakega obračunskega razdobja lahko ostajajo saldi le v analitičnem knjigovodstvu stroškovnih nosilcev.

Pri nadaljnjih razglabljanjih bomo vključevali analitično knjigovodstvo stroškovnih mest v sintetično knjigovodstvo preko konta »ustvarjanja učinkov po stroškovnih mestih«, analitično knjigovodstvo stroškovnih nosilcev pa preko konta »ustvarjanje učinkov po stroškovnih nosilcih«.

Če se sedaj vrnemo na zaporedne stopnje pri obračunu stroškov, ki bremenijo poslovne učinke, ugotovimo naslednje:

1. Zajemanje izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska (I. stopnja) je prepuščeno finančnemu knjigovodstvu oziroma analitičnim knjigovodstvom prvin poslovnega procesa.

2. Razdelitev izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po stroškovnih mestih (II. stopnja) in obračun notranjih učinkov z razdelitvijo izvedenih stroškov po stroškovnih mestih (III. stopnja) je naloga knjigovodstva stroškovnih mest, čeprav mu pri tem vsaj na II. stopnji deloma pomagajo analitična knjigovodstva prvin poslovnega procesa, knjigovodstvo stroškovnih nosilcev, polproizvodov oziroma finančno knjigovodstvo.

3. Razdelitev izvirnih in izvedenih stroškov na stroškovne nosilce (IV. stopnja) ter obračun dokončanih poslovnih učinkov (V. stopnja) je naloga knjigovodstva stroškovnih nosilcev, čeprav mu pri tem pomagajo vsaj delno analitična knjigovodstva prvin poslovnega procesa in knjigovodstvo stroškovnih mest oziroma polproizvodov.

Končno naj navedemo, da v okviru knjigovodstva ustvarjanja učinkov v širšem smislu spada še posebno analitično knjigovodstvo polproizvodov.

511 Knjigovodstvo stroškovnih mest

5110 Stroškovna mesta in njihova razvrstitev

Kot smo že pojasnili, je stroškovno mesto funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožena enota, na kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne proizvode in je zanje nekdo odgovoren. Pri vzpostavljanju stroškovnih mest so organizacije združenega dela povsem samostojne. Zato tudi ni mogoče najti povsem enakih rešitev pri vseh. V vsakem primeru pa je pri vzpostavljanju stroškovnih mest treba zasledovati dvoje:

a) omogočiti popolnejši obračun stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke;

b) omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, za katera je nekdo odgovoren.

Ustvarjanje vseh vrst poslovnih učinkov ne poteka na vseh stroškovnih mestih. Prav tako ustvarjanje vseh vrst poslovnih učinkov ne poteka enako dolgo na posameznem stroškovnem mestu. Splošni stroški, ki se pojavljajo na različnih stroškovnih mestih, se pa lahko bistveno razlikujejo. Da bi ugotovili stroške, ki odpadejo na posamezno vrsto poslovnega učinka, moramo torej zasledovati gibanje tega poslovnega učinka preko različnih stroškovnih mest. Z druge strani tudi ni vseeno, kako je vzpostavljena podlaga za razdelitev njihovih stroškov na proizvode; ta je namreč pri različnih stroškovnih mestih lahko bistveno različna. Vse to pa spet v znatni meri vpliva na obračun lastne cene poslovnega učinka.

Medtem ko povzroča prva zahteva pri vzpostavljanju stroškovnih mest združevanje stroškov, ki se gibljejo podobno, povzroča druga zahteva združevanje stroškov, ki spadajo v pristojnost iste odgovorne osebe. Posameznemu preddelavcu, mojstru, oddelkovodji, poslovodji itd. je s tem dana spodbuda za skrb, da se na njegovem področju gibljejo stroški v okviru predračuna ali postavljenih standardov, oziroma da so čim manjši. Z druge strani razdelitev stroškov po stroškovnih mestih omogoča organom delavskega samoupravljanja, da pravilno ocenjujejo delo posameznih vodij. Lahko pa razdelitev stroškov po stroškovnih mestih vpliva tudi na oblikovanje osebnih dohodkov.

Stroškovno mesto je mnogokrat prostorsko zaokrožena enota. Vendar to ni vedno nujno; lahko je v enem prostoru več stroškovnih mest, lahko pa tudi eno stroškovno mesto obsega več prostorov. Po drugi strani je stroškovno mesto praviloma funkcijsko zaokrožena enota; toda vsako funkcijo je mogoče opredeljevati širše ali ožje, in potemtakem še ni zadovoljiva podlaga za opredelitev stroškovnega mesta. V vsakem primeru pa je pri določevanju stroškovnih mest treba predvideti možnost nadaljnje razdelitve stroškov po posameznih poslovnih učinkih in odgovornosti za vsako nepotrebno povečevanje stroškov na teh stroškovnih mestih.

Vsaka dejavnost navadno obsega več strokovnih mest. V glavnem pa je število stroškovnih mest odvisno od

a) velikosti organizacije združenega dela;

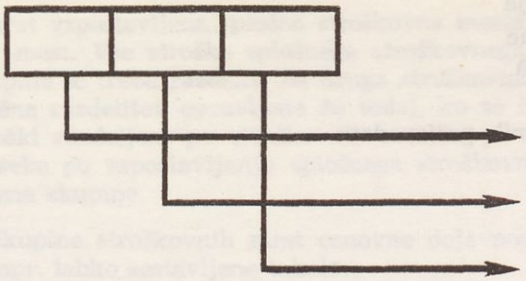
b) organizacijskega načrta organizacije združenega dela;

c) posebnosti procesa ustvarjanja učinkov v ožjem smislu;

č) uporabe metod obračunavanja stroškov po poslovnih učinkih;

d) oblik kontrole poslovanja.

Vsaka organizacija združenega dela potrebuje nomenklaturo stroškovnih mest, ki vsebuje točen naziv in šifro vsakega stroškovnega mesta. Sestavljajo jo navadno v računovodstvu, in sicer v prvi vrsti za potrebe obračuna stroškov, prav pa je, da pri njej sodelujejo tudi druge službe, saj naj bi bila sestavljena po enakih načelih za celotno delovno organizacijo in ne posebej za vsako temeljno organizacijo. Če naj šifra posameznega stroškovnega mesta označuje njegov položaj v celotnem sistemu razvrščanja, mora biti sestavljena iz več delov. Sestavo šifre, ki ustreza sestavi same razdelitve stroškovnih mest, je mogoče prikazati takole:



Kot vrste dejavnosti se npr. pri proizvajalni delovni organizaciji pojavljajo naslednje:

1 — Osnovna (glavna) dejavnost
2 — Stranska dejavnost
3 — Pomožna dejavnost
4 — Nakupna dejavnost
5 — Upravna dejavnost
6 — Prodajna dejavnost

Če je katerakoli od teh vrst dejavnosti razdeljena na več kot 10 skupin stroškovnih mest, je treba predvideti naslednji dve mesti v šifri, tj. drugo in tretje mesto, za označbo posamezne skupine. Če so nasprotno vrste dejavnosti razdeljene največ na 10 skupin stroškovnih mest, povsem zadošča za označbo posamezne skupine že drugo mesto v šifri.

V okviru vsake izmene zgornjih dejavnosti se pojavljajo stroški, ki jih ni mogoče razdeliti neposredno na tamkajšnja temeljna stroškovna mesta in zanje odgovarja vodja dejavnosti kot celote. Zato so v praksi mnogokrat vzpostavljena splošna stroškovna mesta v okviru navedenih dejavnosti. Vse stroške splošnih stroškovnih mest v okviru posamezne dejavnosti je treba kasneje razdeliti na druga temeljna stroškovna mesta v okviru iste dejavnosti. Če je takšna razdelitev opravljena že tedaj, ko so izvirni in z njimi izenačeni stroški razdeljeni po stroškovnih mestih, seveda popolnoma odpade potreba po vzpostavljanju splošnih stroškovnih mest v okviru posamezne dejavnosti. Namesto da bi kasneje razdeljevali izvedene stroške kot cenovni izraz porabljenega učinka splošnih stroškovnih mest v okviru posamezne dejavnosti, razdeljujemo kar izvirne in z njimi izenačene stroške. Vprašanje odgovornosti za stroške pa je v takšnem primeru treba rešiti drugače.

V okviru osnovne dejavnosti npr. lahko obstajajo v enoviti proizvajalni delovni organizaciji poleg splošnega stroškovnega mesta v skupini 10 — Vodstvo proizvodnje — še naslednje skupine stroškovnih mest:

a) pri stopenjski proizvodnji na splošno:

11 — Proizvodnja I. stopnje
12 — Proizvodnja II. stopnje
13 — Proizvodnja III. stopnje itd.

b) pri proizvodnji tkanin:

11 — Pripravljalnica
12 — Tkalnice
13 — Čistilnica surovega blaga
14 — Plemenitilnica

c) pri proizvodnji papirja
11 — Proizvodnja lesovine
12 — Proizvodnja papirja
13 — Dodelava papirja

č) pri proizvodnji metalnih proizvodov:
11 — Livarna
12 — Pločevinski obrat
13 — Cevarna
14 — Žični obrat
itd.

V okviru pomožne dejavnosti npr. lahko obstajajo poleg splošnega stroškovnega mesta v skupini 30 — Vodstvo pomožne dejavnosti — še naslednje skupine stroškovnih mest:
31 — Vzdrževalne delavnice
32 — Kotlarna
33 — Proizvodnja električne energije
34 — Prevoz
35 — Konstrukcijski biro
itd.

V okviru nakupne dejavnosti npr. lahko obstajajo poleg splošnega stroškovnega mesta v skupini 40 — Vodstvo nakupa — še naslednje skupine stroškovnih mest:
41 — Nakup
42 — Skladišče materiala
itd.

V okviru upravne dejavnosti npr. lahko obstajajo poleg splošnega stroškovnega mesta v skupini 50 — Vodstvo — še naslednje skupine stroškovnih mest:
51 — Splošne službe
52 — Tehnične službe
53 — Računovodstvo
itd.

V okviru prodajne dejavnosti npr. lahko obstajajo poleg splošnega stroškovnega mesta v skupini 60 — Vodstvo prodaje — še naslednje skupine stroškovnih mest:
61 — Prodaja
62 — Skladišče proizvodov
itd.

Če je katerakoli od skupin stroškovnih mest razdeljena na več kot 10 stroškovnih mest, je treba predvideti naslednji dve mesti v šifri, tj. četrto in peto (ali tretje in četrto) mesto, za označbo posameznega stroškovnega mesta. Če so nasprotno skupine stroškovnih mest razdeljene največ na 10 stroškovnih mest, povsem zadošča za označbo posameznega stroškovnega mesta že četrto (ali tretje) mesto v šifri.

V okviru posamezne skupine stroškovnih mest se pa spet utegnejo pojaviti stroški, ki jih ni mogoče razdeliti neposredno na temeljna stroškovna mesta in zanje odgovarja ustrezni vodja. Zato so v praksi mno-

gokrat vzpostavljena splošna stroškovna mesta v okviru skupin stroškovnih mest. Vse stroške splošnega stroškovnega mesta v okviru določene skupine je treba razdeliti na druga stroškovna mesta iste skupine. Če je takšna razdelitev opravljena že tedaj, ko so izvirni in z njim izenačeni stroški razdeljeni po stroškovnih mestih, pa seveda popolnoma odpade potreba po vzpostavljanju splošnega stroškovnega mesta v okviru posamezne skupine.

Skupine stroškovnih mest osnovne dejavnosti, ki smo jih že navedli, so npr. lahko sestavljene takole:

b) pri proizvodnji tkanin:
11 — Pripravljalnica
110 — Vodstvo pripravljalnice
111 — Previjanje osnove in votka
112 — Snovanje
113 — Škrobljenje
114 — Vdevanje
12 — Tkalnice
120 — Vodstvo tkalnic
121 — Tkalnica A
121 — Tkalnica B itd.
14 — Plemenitilnica
140 — Vodstvo plemenitilnice
141 — Barvarna
142 — Tiskarna
143 — Apretura
144 — Adjustirnica

Skupine stroškovnih mest pomožne dejavnosti, ki smo jih prav tako že navedli, so npr. lahko sestavljene takole:

31 — Vzdrževalne delavnice
310 — Vodstvo vzdrževalnih delavnic
311 — Mehanska delavnica
312 — Kovaška delavnica
313 — Inštalatersko-kleparska delavnica
314 — Elektrodelavnica
itd.

Ti primeri povsem zadoščajo za razumevanje stroškovnih mest v gospodarski praksi. Kot vidimo, je pri njihovem vzpostavljanju potrebno tudi poznavanje tehnološkega procesa.

Praviloma naj bi proizvodno stroškovno mesto zajemalo tehnološko zaokroženi del proizvodnega procesa, v okviru katerega ne more biti polproizvodov na zalogi. Toda da bi bil tehnološko zaokroženi del proizvodnega procesa označen kot stroškovno mesto, mora obstajati možnost za ločeno ugotavljanje stroškov in učinkov; ne bi bilo smiselno, če bi vzpostavljali stroškovno mesto za takšen del proizvodnega procesa, na katerem ni mogoča posebna evidenca o nastajanju stroškov in ostvarjenih učinkov. Po drugi strani pa tudi ne bi bilo smotrno, če bi vzpostavljali posebna stroškovna mesta za takšne tehnološko zaokrožene dele proizvodnega procesa, pri katerih ločeno ugotavljanje stroškov in učinkov ne bi dajalo posebnih koristi.

V nadaljevanju nas ne bo zanimala delovna organizacija kot celota, temveč predvsem posamezna temeljna organizacija ali delovna skupnost in stroškovna mesta v njej. Gotovo je število stroškovnih mest v tem okviru precej manjše kot npr. pri manjši enoviti delovni organizaciji. Če se npr. kaka temeljna organizacija ukvarja z vzdrževalno dejavnostjo, ima v svojem okviru le stroškovna mesta, ki smo jih prej označili na prvem mestu s številko 3. V nekaterih primerih pa lahko najdemo v okviru posamezne temeljne organizacije tudi stroškovna mesta z različno začetno številko; vzemimo temeljno organizacijo nakup in prodaja, ki zajema stroškovna mesta z oznako 4 in 6, medtem ko se pojavlja na novo še splošno stroškovno mesto, ki združuje obe skupini stroškovnih mest.

Končno naj samo še pripomnimo, da je šifre stroškovnih mest mogoče vključiti v knjigovodstvo tako, da jim spredaj pripišemo splošno številčno oznako analitičnega knjigovodstva stroškovnih mest.

5111 Izhodiščne knjigovodske listine o stroških po stroškovnih mestih

V knjigovodstvu obravnavamo poslovne dogodke samo na podlagi listin, ki jih dokazujejo. Trditev velja za knjigovodstvo kot celoto. Pri takšni opredelitvi knjigovodskih listin pa zanemarjamo dejstvo, da je celotno knjigovodstvo razčlenjeno na več delov, ki si medsebojno izmenjujejo določene podatke. Različni organizacijski deli knjigovodstva nato pri istem predmetu evidence izhajajo iz različnih knjigovodskih listin. Tisti organizacijski del knjigovodstva, ki sporoča drugemu kake podatke, brez dvoma izhaja iz knjigovodskih listin, ki dokazujejo poslovne dogodke. Nasprotno drugi organizacijski del knjigovodstva, ki prejema podatke in jih vključuje v nadaljnji postopek, v tem pogledu ne izhaja več iz knjigovodskih listin, ki dokazujejo poslovne dogodke. Razlikovati je torej treba:

a) temeljne knjigovodske listine;
b) zbirnike in razdelilnike kot knjigovodske listine.

Zbirniki so sestavljeni v knjigovodstvu na podlagi več temeljnih knjigovodskih listin; sestavljeni so kasneje, da bi bilo mogoče pri knjiženju z eno postavko zamenjati več istovrstnih postavk. Razdelilniki so prav tako sestavljeni v knjigovodstvu kasneje, vendar z drugačnim namenom; podatek iz temeljne knjigovodske listine ali iz temeljnih knjigovodskih listin namreč razčlenjujejo tako, da je posamezno postavko pri knjiženju mogoče zamenjati z več istovrstnimi postavkami.

S temeljnimi knjigovodskimi listinami o stroških, tj. s tistimi, ki dokazujejo nastanek stroškov, se srečujemo že pri knjigovodstvih prvin poslovnega procesa, tj. knjigovodstvu osnovnih sredstev, drobnega inventarja, materiala, osebnih dohodkov in stroškov kot prvin. Deloma se pojavljajo celo v okviru finančnega knjigovodstva, npr. v zvezi z storitvami, če ni posebnega knjigovodstva storitev kot prvin. Brž ko ta knjigovodstva sistematično opravijo del celotne obdelave podatkov o stroških, ni več potrebno, da bi v knjigovodstvu ustvarjanja učinkov ponovno pričeli z istimi temeljnimi knjigovodskimi listinami. Kar velja za knjigovodstvo ustvarjanja učinkov nasploh, velja seveda za knjigovodstvo stroškovnih mest posebej. Pri že nakazani organizaciji knjigovodstva so torej knjigovodske listine po stroškovnih mestih po svojem bistvu zbirniki stroškov in razdelilniki stroškov, ki jih prejema knjigovodstvo stroškovnih mest.

V organizaciji združenega dela se ne more pojaviti noben strošek izven sistema stroškovnih mest. Na vsaki temeljni knjigovodski listini mora biti oznaka stroškovnega mesta — povzročitelja stroška ali uporabnika storitev. Vodja stroškovnega mesta s podpisom na temeljni knjigovodski listini vedno prizna, da se sme obremeniti stroškovno mesto, za katerega odgovarja. Brž ko obstajajo splošna stroškovna mesta za celoto, za vsako posamezno vrsto dejavnosti in za vsako posamezno skupino stroškovnih mest, tudi ni težko rešiti vprašanja, kam na začetku uvrstiti tiste stroške, ki pri kasnejši obdelavi bremenijo več stroškovnih mest. Sestavljanje zbirnikov in razdelilnikov stroškov po stroškovnih mestih potemtakem ne ustvarja kakih posebnih težav.

Nas najprej zanima razdelitev izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po stroškovnih mestih. Izhodiščne knjigovodske listine v knjigovodstvu stroškovnih mest lahko imenujemo poenostavljeno **razdelilniki izvirnih stroškov po stroškovnih mestih.** Če so sestavljene mesečno, jih mora knjigovodstvo stroškovnih mest prejeti čim prej po preteku vsakega meseca. Po izvoru jih delimo na:

a) razdelilnik amortizacije po stroškovnih mestih;

b) razdelilnik stroškov drobnega inventarja po stroškovnih mestih;

c) razdelilnik stroškov materiala po stroškovnih mestih;

č) razdelilnik osebnih dohodkov po stroškovnih mestih;

d) razdelilnik stroškov storitev kot prvin po stroškovnih mestih.

Prvi razdelilnik prihaja iz knjigovodstva osnovnih sredstev, drugi iz knjigovodstva drobnega inventarja, tretji iz materialnega knjigovodstva, četrti iz knjigovodstva osebnih dohodkov in peti iz knjigovodstva storitev kot prvin oziroma iz finančnega knjigovodstva. Podatki iz vseh pet razdelilnikov skupaj morajo biti enaki podatku o na novo vračunanih stroških v preučevanem obračunskem razdobju.

Oblika razdelilnikov je lahko različna, v vsakem primeru pa morajo vsebovati navedbo vseh tistih vrst stroškov, ki jih zajemajo, in vseh tistih stroškovnih mest, s katerimi so stroški povezani. Razdelilnik stroškov storitev kot prvin po stroškovnih mestih (pod d), ki pride v knjigovodstvo stroškovnih mest iz knjigovodstva storitev kot prvin oziroma iz finančnega knjigovodstva, v mnogih primerih razdeljuje stroške kar po splošnih stroškovnih mestih, saj je le tam mogoče najti odgovorno osebo, ki podpiše ustrezno temeljno knjigovodsko listino. Toda splošna stroškovna mesta imajo zgolj prehodni značaj. Če na njih zbiramo stroške najrazličnejših vrst, ne bomo mogli najti nobene realne podlage, po kateri bi jih kasneje razdelili na druga stroškovna mesta iste skupine, iste vrste dejavnosti ali iste organizacije združenega dela. Zato je bolje, če pri bistveno različnih skupinah stroškov, ki so po prejetem razdelilniku pod d) povezane s kakim splošnim stroškovnim mestom, poiščemo različne podlage za razdelitev.

Do sedaj smo se zaustavljali pri izvirnih in z njimi izenačenih stroških. Toda pri proizvodnji se poleg novih stroškov utegnejo v vsakem obračunskem razdobju pojaviti še stroški, ki so cenovni izraz potroškov lastnih polproizvodov. To pa niso več izvirni ali z njimi izenačeni stroški, temveč očitno izvedeni stroški. Če vse stroške proizvodnje spremljamo najprej po stroškovnih mestih, ne smemo mimo stroškov porabe lastnih polproizvodov niti v knjigovodstvu stroškovnih mest. Kot izhodiščna listina pri

tem nastopa **razdelilnik stroškov polproizvodov po stroškovnih mestih,** ki ga v knjigovodstvo stroškovnih mest dostavlja knjigovodstvo polproizvodov.

Oblika tega razdelilnika je spet lahko različna. V vsakem primeru pa mora vsebovati navedbo vseh tistih stroškovnih mest, na katera prehajajo polproizvodi. Ker so izvedeni stroški v dohodkovnem sistemu sestavljeni iz izvedenih materialnih stroškov z amortizacijo in izvedenega vračunanega dohodka, bi takšno razdelitev bilo navsezadnje mogoče upoštevati tudi v razdelilniku stroškov polproizvodov, zlasti še, če je ustrezna evidenca vzpostavljena že na kontih polproizvodov.

Če v knjigovodstvu stroškovnih mest ne bi bila pomembna delitev stroškov na neposredne in splošne, bi razdelilniki stroškov po stroškovnih mestih v vlogi izhodiščnih knjigovodskih listin povsem zadoščali. Toda na vsakem kontu stroškovnega mesta je treba ločiti neposredne stroške od splošnih, saj le v takšnem primeru lahko ugotovimo tamkajšnje razmerje med splošnimi in neposrednimi stroški, ki je bistvenega pomena za sestavljanje obračuna stroškov učinka. Če želimo kasneje v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev uporabiti kake druge podlage za razdelitev splošnih stroškov, npr. izdelovalne ure, norma ure ali strojne ure, moramo tudi te podatke zajeti že v knjigovodstvu stroškovnih mest. Vidimo torej, da razdelilniki stroškov po stroškovnih mestih ne zadoščajo kot izhodiščne knjigovodske listine v knjigovodstvu stroškovnih mest. Potrebni so še **razdelilniki neposrednih stroškov po stroškovnih nosilcih,** ki morda vsebujejo celo nekatere podatke o neposrednih potroških.

Razdelilniki neposrednih stroškov po stroškovnih nosilcih torej zajemajo le tiste stroške, ki jih je mogoče neposredno ugotoviti pri posameznih poslovnih učinkih. Ti stroški se pojavljajo na najrazličnejših stroškovnih mestih. Zato morajo tudi razdelilniki neposrednih stroškov po stroškovnih nosilcih vsebovati navedbo neposrednih stroškov in vseh tistih stroškovnih mest, na katerih se pojavljajo. Razlika med vsemi stroški na posameznem stroškovnem mestu in tamkajšnjimi neposrednimi stroški nakazuje splošne stroške. V tem smislu razdelilniki neposrednih stroškov po stroškovnih nosilcih dopolnjujejo razdelilnike stroškov po stroškovnih mestih.

Razlikujemo:

a) razdelilnik neposredne amortizacije po stroškovnih mestih;

b) razdelilnik neposrednih stroškov drobnega inventarja po stroškovnih mestih;

c) razdelilnik neposrednih stroškov materiala po stroškovnih mestih;

č) razdelilnik neposrednih osebnih dohodkov po stroškovnih mestih;

d) razdelilnik neposrednih stroškov storitev kot prvine po stroškovnih mestih.

Res pa so stroški amortizacije in drobnega inventarja le v redkih primerih neposredni stroški; podobno velja za stroške storitev kot prvine. Ali je kak strošek neposreden ali splošen, mora biti v načelu ugotovljeno že na ustrezni temeljni knjigovodski listini. To je pa zlasti v primeru amortizacije tako rekoč neizvedljivo.

5112 Poslovne knjige o stroških po stroškovnih mestih

Knjigovodstvo stroškovnih mest je analitično knjigovodstvo, podobno kot npr. knjigovodstvo osnovnih sredstev ali osebnih dohodkov. To pomeni, da posamezni konto sintetičnega finančnega knjigovodstva zajema več kontov knjigovodstva stroškovnih mest. Kot poslovne knjige se pa v klasično organiziranem knjigovodstvu pojavljajo dnevnik in kartoteka analitičnih kontov stroškovnih mest.

V kartoteki analitičnih kontov stroškovnih mest je za vsako stroškovno mesto odprt poseben konto. Zaradi kopirnega knjiženja združuje dnevnik knjigovodstva stroškovnih mest podatke, ki so sicer razdrobljeni na velikem številu kontov. Če je v finančnem knjigovodstvu predviden le en sam konto za ustvarjanje učinkov po stroškovnih mestih, povsem zadošča en sam dnevnik v knjigovodstvu stroškovnih mest. Če bi pa le imeli v finančnem knjigovodstvu več kontov za ustvarjanje učinkov po stroškovnih mestih, bi seveda bilo treba povečati tudi število dnevnikov v knjigovodstvu stroškovnih mest, tako da bi vsak dnevnik združeval le tiste analitične konte, ki jih povzema posamezen sintetični konto. Pri nadaljnjih razglabljanjih se ne bomo več zadrževali pri problemih dnevnikov, ki so očitno povezani le s klasično organiziranim knjigovodstvom stroškovnih mest.

Na dnevnik in konte knjigovodstva stroškovnih mest so vknjiženi najprej izvirni in z njimi izenačeni stroški, ki so se na novo pojavili v preučevanem obračunskem razdobju, kakor tudi izvedeni stroški, ki se pojavljajo ob porabi polproizvodov. Knjigovodske listine, iz katerih so razvidni ti stroški, so že poznane: razdelilniki stroškov po stroškovnih mestih. Toda začetnemu urejevanju stroškov po stroškovnih mestih sledi obračun notranjih učinkov, zaradi katerega je stroške iz določenih stroškovnih mest treba prenesti na druga stroškovna mesta. Končno je treba vse stroške iz knjigovodstva stroškovnih mest prenesti v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev. O knjigovodskih listinah, ki ustrezajo III. in IV. stopnji obračuna stroškov, pa bomo govorili kasneje.

V knjigovodstvu stroškovnih mest morajo biti posebej prikazani neposredni in splošni stroški **z vidika stroškovnih nosilcev.** Pri neposrednih stroških je treba razlikovati neposredne stroške materiala, drobnega inventarja, storitev, amortizacije in osebnih dohodkov, včasih pa je treba navesti še npr. podatke o dejanskih urah, norma urah, strojnih urah in podobno. Toda med neposrednimi stroški se utegnejo pojaviti tudi izvedeni stroški, tj. stroški lastnih polproizvodov, ki jih ni mogoče stapljati z drugimi neposrednimi stroški. Pri splošnih stroških pa je vsaj pri proizvajalnih in storitvenih delovnih organizacijah treba razlikovati splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu od splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje: tudi ti so na posameznem stroškovnem mestu lahko izvirni ali izvedeni stroški, vendar ta delitev ni več pomembna. Tako pridemo do naslednjega osnutka glavnih stolpcev v klasičnem knjigovodstvu stroškovnih mest:

A Neposredni stroški poslovnih učinkov
- Aa) neposredni stroški materiala
- Ab) neposredni stroški drobnega inventarja
- Ac) neposredni stroški storitev
- Ač) neposredna amortizacija

Ad) neposredni osebni dohodki
Ae) izvedeni: stroški lastnih polproizvodov

B Splošni stroški poslovnih učinkov
Ba) splošni stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu
Bb) splošni stroški nakupa
Bc) splošni stroški uprave
Bč) splošni stroški prodaje

Če zaradi dohodkovnega sistema želimo ločiti materialne stroške z amortizacijo od vračunanega dohodka, pa pridemo do naslednjega osnutka glavnih stolpcev v knjigovodstvu stroškovnih mest:

I. Materialni stroški z amortizacijo

A Neposredni stroški poslovnih učinkov
Aa) neposredni stroški materiala
Ab) neposredni stroški drobnega inventarja
Ac) neposredni stroški storitev
Ač) neposredna amortizacija
Ad) izvedeni: materialni stroški z amortizacijo v lastnih polproizvodih

B Splošni stroški poslovnih učinkov
Ba) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških ustvarnja učinkov v ožjem smislu
Bb) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških nakupa
Bc) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških uprave
Bč) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških prodaje

II. Vračunani dohodek

A Neposredni stroški poslovnih učinkov
Aa) neposredni osebni dohodki
Ab) izvedeni: vračunani dohodek v lastnih polproizvodih

B Splošni stroški poslovnih učinkov
Ba) vračunani dohodek v splošnih stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu
Bb) vračunani dohodek v splošnih stroških nakupa
Bc) vračunani dohodek v splošnih stroških uprave
Bč) vračunani dohodek v splošnih stroških prodaje

Na vseh stroškovnih mestih seveda ne bodo izpolnjeni vsi stolpci. Pojavlja se celo načelno vprašanje, ali v pogojih temeljnih organizacij in delovnih skupnosti zadošča, da bi na vsakem stroškovnem mestu poleg neposrednih stroškov poslovnih učinkov poznali samo še splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. Saj so npr. na kateremkoli stroškovnem mestu osnovne dejavnosti v proizvajalni temeljni organizaciji lahko vključeni med stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu tudi zneski, ki jih daje za upravno dejavnost delovni skupnosti, medtem ko v primeru ustvarjanja in razporejanja skupnega prihodka ostajajo stroški prodaje kar v trgovski temeljni organizaciji in niso razporejeni na proizvajalne temeljne organizacije in njihove poslovne učinke. Po drugi strani so v

trgovski temeljni organizaciji nekdanji splošni stroški prodaje razčlenjeni na neposredne stroške prodajnih učinkov in na tamkajšnje splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu in nimamo več preprosto zgolj splošnih stroškov prodaje, ki so značilni za enovite delovne organizacije. Prav tako so v delovni skupnosti nekdanji splošni stroški uprave razčlenjeni na neposredne stroške storitev določenih vrst in za določene proizvajalne in trgovske temeljne organizacije, ter na splošne stroške ustvarjanja tovrstnih poslovnih učinkov, kar spet pomeni, da nimamo več preprosto zgolj splošnih upravnih stroškov, ki so značilni za enovite delovne organizacije. Da smo v prej navedenih shemah kljub vsemu poleg splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu posebej navedli še splošne stroške nakupa, uprave in prodaje, nas je vodilo več razlogov. Prvič, pri enovitih delovnih organizacijah ostaja nekdanja razčlenitev. Drugič, proizvajalne in trgovske temeljne organizacije naj obravnavajo posebej zneske, ki jih dajejo za delovanje delovne skupnosti in ki zanje pomenijo »stroške uprave«, zlasti če njihovo razporejanje po poslovnih učinkih ne izhaja iz enake podlage kot razporejanje drugih splošnih stroškov; če delovne skupnosti obsegajo zaradi manjšega obsega še dejavnost nakupa in prodaje, velja z vidika proizvajalnih temeljnih organizacij na podoben način obravnavati tudi prevzete »stroške nakupa in prodaje«, ki nastajajo v zvezi z ustreznimi zneski, ki jih proizvajalne temeljne organizacije dajejo delovnim skupnostim. In tretjič, v shemi obračuna stroškov učinka so posebej navedeni tudi splošni stroški nakupa, uprave in prodaje, njihovo prevzemanje iz ustreznih delovnih skupnosti na temeljne organizacije pa ni zasnovano nujno na enakih kriterijih kot njihovo kasnejše razporejanje na poslovne učinke v okviru posamezne temeljne organizacije.

V knjigovodstvo stroškovnih mest so vsak mesec vneseni stroški, ki se tedaj pojavljajo na novo ali ki tedaj izhajajo iz konta lastnih polproizvodov. Po končanem obračunu med stroškovnimi mesti jih je treba prenesti v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev. Tako je knjigovodstvo stroškovnih mest ob koncu vsakega meseca brez salda.

5113 Obračun stroškov po stroškovnih mestih

51130 Razdelitev izvirnih stroškov in stroškov lastnih polproizvodov po stroškovnih mestih

511300 Splošno o razdelitvi stroškov po stroškovnih mestih

Omenili smo že, da je treba vzpostaviti vrsto splošnih stroškovnih mest; ta povzemajo stroške, ki jih ob nastanku ni mogoče zajeti na temeljnih stroškovnih mestih, tj. dejanskih povzročiteljih stroškov. Ne glede na to, da na knjigovodski listini potrdi nastanek takšnih stroškov vodja kakega splošnega stroškovnega mesta, jih je treba v knjigovodstvu stroškovnih mest že od začetka v čim večji meri razdeliti po temeljnih stroškovnih mestih. Skupnih stroškov posameznega splošnega stroškovnega mesta namreč ni več mogoče realno razdeliti na temeljna stroškovna mesta, saj so sestavljeni iz preveč različnih sestavnih delov in ne bi bila nobena enotna podlaga za razdelitev primerna.

Če so pri sestavljanju izhodiščnih knjigovodskih listin pri vseh stroških označena stroškovna mesta, čeprav delno le splošna stroškovna mesta kot izhod v sili, so pravzaprav vsi stroški neposredno stroški stroškovnih mest. Brž ko se nasprotno želimo izogniti kopičenju stroškov na splošnih stroškovnih mestih in nameravamo stroške v čim večji meri razdeliti po ustreznih temeljnih stroškovnih mestih, se nam pa že pojavi njihova delitev na:

a) stroške, ki jih je mogoče neposredno zajeti po temeljnih stroškovnih mestih;

b) stroške, ki jih je mogoče zajeti neposredno le po splošnih stroškovnih mestih, po temeljnih stroškovnih mestih pa šele posredno, upoštevajoč kako podlago za razdelitev.

Prve stroške bi sedaj lahko imenovali **neposredne stroške temeljnih stroškovnih mest** in druge **posredne stroške temeljnih stroškovnih mest.** Če nato na vsakem stroškovnem mestu zasledujemo njegove poslovne učinke, pa ne moremo več preprosto v prvem primeru govoriti o neposrednih stroških in v drugem primeru o posrednih stroških poslovnih učinkov posameznega stroškovnega mesta kot stroškovnega nosilca. Še manj imamo opravka kratko in malo z neposrednimi in splošnimi stroški končnih stroškovnih nosilcev, saj se neposredni stroški posameznega stroškovnega mesta utegnejo z vidika končnega stroškovnega nosilca pojaviti kot splošni stroški. Vzemimo kot primer samo neposredne stroške na stroškovnem mestu kotlarna.

Med neposredne stroške temeljnih stroškovnih mest spadajo vsi neposredni stroški tamkajšnjih stroškovnih nosilcev, npr. neposredni stroški materiala, storitev, amortizacije in neposredni osebni dohodki. Toda mednje je treba šteti tudi npr. stroške goriv in maziv, drobnega inventarja, kala, razsipa, okvar in razbitja, drugega materiala, potne stroške v državi in tujini, stroške za gospodarsko propagando, reprezentančne stroške, dnevnice, nagrade vajencem ali splošne osebne dohodke; v vseh teh primerih so že na izhodiščnih knjigovodskih listinah med drugim označena temeljna stroškovna mesta.

Posredne stroške temeljnih stroškovnih mest pa je treba razdeliti na dve skupini:

ba) na stroške, ki jih je mogoče razdeliti na temeljna stroškovna mesta na podlagi kakih realističnih meril;

bb) na stroške, ki jih je mogoče razdeliti na temeljna stroškovna mesta le s pomočjo dogovorjenih podlag za razdelitev, ki pa morajo biti v vzročni zvezi s samimi stroški.

V prvo skupino spadajo npr. stroški nabavljene energije, vode, plina itd.; stroške nabavljene električne energije je npr. mogoče razdeliti na posamezna temeljna stroškovna mesta sorazmerno s porabljenimi kilovatnimi urami na njih.

V drugo skupino pa spadajo npr. stroški obresti od kreditov ali stroški zavarovalnih premij; pri njih je neprimerno težje najti podlago za razdelitev.

Ali spadajo posredni stroški temeljnih stroškovnih mest v prvo ali v drugo skupino in v kakšnem obsegu se pojavljajo, je odvisno od njihovih posebnosti, kakor tudi od razmer v konkretni organizaciji združenega dela, ki morda preprečuje neposredno zajemanje stroškov po stroškovnih mestih. Čim več stroškov je mogoče zajeti neposredno na temeljnih stro-

škovnih mestih in čim bolj realne so podlage za razdelitev drugih stroškov, tem bolj točen bo v zadnji stopnji obračun stroškov preučevanega poslovnega učinka.

511301 Razdelitev posameznih vrst stroškov po stroškovnih mestih

Razdeljevanje neposrednih stroškov poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev po stroškovnih mestih ne ustvarja nobenih težav. Isto velja za razdeljevanje drugih neposrednih stroškov temeljnih stroškovnih mest. Drugače pa je pri razdeljevanju posrednih stroškov temeljnih stroškovnih mest. Oglejmo si sedaj, kako pri razdeljevanju stroškov izpolnjujemo načelo, po katerem naj stroški bremenijo tisto stroškovno mesto, ki jih je povzročilo!

Stroški surovin in izdelovalnega materiala so neposredni stroški poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev in hkrati neposredni stroški temeljnih stroškovnih mest. Katera stroškovna mesta bremenijo, je razvidno iz knjigovodskih listin. Isto velja tudi za stroške drugega materiala, čeprav ti niso več neposredni stroški poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev.

Stroški nabavljene električne energije bi bili najbolje razdeljeni po stroškovnih mestih, če bi vsako od njih imelo poseben števec. Sicer je pa stroške pogona strojev mogoče razdeljevati glede na število in moč elektromotorjev na stroškovnih mestih, upoštevajoč čas njihove uporabe. Stroške razsvetljave je podobno mogoče razdeljevati glede na število svetlobnih teles in jakost žarnic na stroškovnih mestih, upoštevajoč še čas njihove uporabe. Če ima organizacija združenega dela lastno električno centralo, obremenjujejo stroški nabavljene električne energije stroškovno mesto »proizvodnja električne energije«, da bi bili tam izračunani poprečni stroški nabavljene in lastne energije na kilovatno uro. Razdelitev teh stroškov po stroškovnih mestih je povsem podobna prej obrazloženi, le da jo je treba obravnavati v okviru 3. stopnje obračuna stroškov, tj. pri obračunu med stroškovnimi mesti. Pri tem se pojavljajo posebni problemi le zaradi dohodkovnega sistema, če ta zahteva ločitev materialnih stroškov z amortizacijo od vračunanega dohodka.

Stroški goriva in maziva so neposredni stroški temeljnih stroškovnih mest. Katera stroškovna mesta bremenijo, je razvidno iz knjigovodskih listin.

Stroški drobnega inventarja, embalaže in avtomobilskih gum imajo različen značaj. Le v izjemnih primerih so odpisi drobnega inventarja neposredni stroški poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev. A tudi v drugih primerih navadno niso neposredni stroški stroškovnih mest, temveč jih je nanje treba razdeliti kar na podlagi vrednosti drobnega inventarja na njih. Vendar so na razpolago še druge možnosti. Odpise standardnega orodja, danega v uporabo ob predaji orodnih znamkic, je npr. mogoče razdeliti po stroškovnih mestih na podlagi izdelovalnih ur ali kakega dogovorjenega razmerja. Odpisi avtomobilskih gum se pa mnogokrat nanašajo le na eno samo stroškovno mesto; če je prizadetih več stroškovnih mest in jih nanje ni mogoče razdeliti neposredno, prihajajo v poštev kot podlaga za razdelitev prevoženi kilometri.

Stroški kala, razsipa, okvar in razbitja bi morali bremeniti tisto stroškovno mesto, na katerem so ugotovljeni; v tem primeru bi bili neposredni stroški stroškovnih mest. V večini primerov so pa ti stroški ugo-

tovljeni občasno, in sicer v skladiščih; organizacija združenega dela jih ne vračunava v nastalem znesku, temveč na podlagi ocenjenih koeficientov glede na nabavno ceno materiala. Ocenjeni stroški nato obremenjujejo posamezna stroškovna mesta sorazmerno s tamkajšnjimi stroški materiala ali so pa v celoti zajeti v okviru stroškovnih mest nakupa. Takšni stroški pa pravzaprav že izstopajo iz čistega sistema dejanskih stroškov, ki ga osvetljujemo sedaj.

Stroške drugega materiala je v čim večji meri treba razdeliti neposredno na stroškovna mesta; v tem primeru je že iz knjigovodskih listin razvidno, katera stroškovna mesta bremenijo. Včasih se je pa le treba poslužiti kakih sporazumnih podlag za razdelitev; stroške nabavljene pitne vode je npr. treba razdeliti glede na število ljudi, ki so zaposleni na posameznih stroškovnih mestih.

Stroški popravil, izvršenih od drugih, so neposredni stroški stroškovnih mest, zato je že iz knjigovodskih listin razvidno, katera stroškovna mesta bremenijo.

Stroški transportnih storitev obremenjujejo skladišče materiala (za prevoz nabavljenega materiala), skladišče gotovih proizvodov (za prevoz proizvodov) ali proizvodna stroškovna mesta (za prevoz polproizvodov iz obrata v obrat in podobno); spet mora biti iz knjigovodskih listin razvidno, katera stroškovna mesta bremenijo.

Poštni, telefonski in telegrafski stroški navadno bremenijo stroškovna mesta nakupa, prodaje in uprave, kar je pojasnjeno v knjigovodskih listinah. Takšna stroškovna mesta so pa seveda lahko tudi v okviru proizvodne temeljne organizacije.

Stroški denarnega in plačilnega prometa praviloma bremenijo tisto stroškovno mesto v okviru uprave, ki se ukvarja s financiranjem, vendar je v primeru temeljnih organizacij treba poskrbeti, da se ne zadržijo kar v okviru delovne skupnosti.

Stroški najemnin (zakupnin) bremenijo stroškovna mesta, ki uporabljajo prostor ali delovne priprave. Če je več uporabnikov in ne obstaja za vsakega posebna knjigovodska listina, se obračunana najemnina razdeli v sorazmerju s površino ali kako drugo podlago.

Potni stroški bremenijo tista stroškovna mesta, za katera so potovanja opravljena, kar je razvidno iz knjigovodskih listin. Isto velja za dnevnice.

Stroški izvedencev, svetovanja, revizije in arbitraže bremenijo stroškovno mesto, ki je naročnik storitve; so torej spet neposredni stroški stroškovnih mest.

Stroški za reprezentanco bremenijo stroškovno mesto, ki jih je povzročilo, npr. upravo, prodajo, nakup itd. Stroškovna mesta so označena že na knjigovodski listini.

Stroški za udeležbo na sejmih, razstavah, filmskih festivalih itd. bremenijo stroškovno mesto prodaje in le izjemoma upravo, če ima razstava splošen pomen.

Stroške investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev je mogoče razdeliti po stroškovnih mestih na različne načine. Če so razdeljeni sorazmerno z amortizacijsko osnovo osnovnih sredstev, stroškovna mesta niso spodbujena za skrbno gospodarjenje. Če so nasprotno na podlagi knjigovodskih listin obravnavani kot neposredni stroški stroškovnih mest, pa lahko pride do bistvenih razlik pri obremenitvi enakih stroškovnih mest, a tudi pri obremenitvi posameznega stroškovnega mesta v različnih letih.

Stroški usvajanja nove proizvodnje so lahko obravnavani na različne načine. Če jih organizacija združenega dela vračunava šele tedaj, ko že pričenja s proizvodnjo, zaradi katere so v pripravljalni stopnji nastali, imamo opravka celo z neposrednimi stroški proizvodov. Če jih nasprotno vračuna že sproti, bremenijo v resnici proizvode, zaradi katerih niso nastali; po proizvodnih stroškovnih mestih jih je pa treba razdeliti na podlagi kakega vzročnega razmerja. Seveda imamo v tem primeru opravka kar z obračunom stroškov med stroškovnimi mesti.

Terenski dodatki in nadomestila za ločeno življenje bremenijo tista stroškovna mesta, na katerih delajo njihovi prejemniki; delitev mora biti nakazana že v knjigovodskih listinah.

Amortizacija je razdeljena po stroškovnih mestih skladno s tamkajšnjimi osnovnimi sredstvi. Ne bi pa bilo prav, če bi celotni znesek amortizacije razdeljevali po stroškovnih mestih v sorazmerju z amortizacijskimi osnovami tamkajšnjih osnovnih sredstev, ker imajo stroškovna mesta osnovna sredstva z različnimi amortizacijskimi stopnjami. To pomeni, da je treba stroške amortizacije obračunati ločeno za vsako stroškovno mesto.

Obresti od kreditov po zastareli praksi bremenijo kar upravno stroškovno mesto, nato so prenesene na druga stroškovna mesta obenem z drugimi upravnimi stroški, ki imajo povsem drugačno vzročnost. Pravilno pa je, če jih razdelimo po stroškovnih mestih skladno z vrednostjo sredstev, za katera odgovarjajo. To pomeni, da je pri teh stroških najprej treba razlikovati del, ki se nanaša na osnovna sredstva, in del, ki se nanaša na obratna sredstva. Prvi del obresti lahko nato razdeljujemo na posamezna stroškovna mesta sorazmerno z neodpisano vrednostjo tamkajšnjih osnovnih sredstev, vendar tako, da za obresti, ki se nanašajo na terjatve ali denarna sredstva iz osnovnih sredstev, bremenimo upravna stroškovna mesta. Obresti od zalog materiala bremenijo nakupna stroškovna mesta, obresti od nedokončane proizvodnje proizvodna stroškovna mesta, obresti od zalog proizvodov in terjatev do kupcev prodajna stroškovna mesta, obresti od denarnih sredstev na žiro računu upravna stroškovna mesta itd.

Pri razdelitvi stroškov zavarovalnih premij na stroškovna mesta je treba upoštevati poleg zavarovalne vsote še zavarovanja (npr. požar, vlom, strojelom itd.). Če bi zavarovalne premije razdelili po stroškovnih mestih kar sorazmerno z neodpisano vrednostjo tamkajšnjih osnovnih in obratnih sredstev, bi zanemarili dejstvo, da so nekateri deli sredstev zavarovani proti več vrstam nevarnosti. Zato je treba stroške vsake vrste zavarovanja razdeliti posebej na stroškovna mesta, ki odgovarjajo za zavarovana sredstva, ali pa sestaviti poseben razdelilnik, v katerem bo posamezno stroškovno mesto zajeto tolikokrat s svojimi sredstvi, kolikokrat so zavarovana. Če je na kakih stroškovnih mestih mogoče ugotoviti stroške zavarovanja neposredno, seveda ne kaže zamuditi te priložnosti.

Prispevki in članarine zbornicam in drugim organizacijam bremenijo upravno ali kako drugo stroškovno mesto, ki ima koristi od članstva v zadevnih organizacijah.

Dodatni prispevek za socialno zavarovanje razdelimo bodisi na vsa stroškovna mesta sorazmerno s tamkajšnjimi osebnimi dohodki, bodisi v celoti v breme socialne ali kadrovske službe ali splošnih služb, skratka, v breme tistega stroškovnega mesta, ki odgovarja za preventivno zdravstveno službo in lahko vpliva, da je čim manj primerov, zaradi katerih se plačujejo taki prispevki.

Vračunani osebni dohodki imajo z vidika proizvodnih stroškovnih nosilcev deloma neposreden in deloma posreden značaj. V vsakem primeru pa je že od začetka znano, katera stroškovna mesta so obremenjena z njimi. Nadomestila osebnih dohodkov končno razporejamo po stroškovnih mestih skladno s tamkajšnjimi osebnimi dohodki.

Nikakor pa ne moremo zanemariti dejstva, da se poleg izvirnih in z njimi izenačenih stroškov v preučevanem obračunskem razdobju utegnejo pojaviti še nekateri izvedeni stroški, ki bremenijo tedanjo proizvodnjo in ne nastajajo zgolj zaradi prenosa stroškov z enega stroškovnega mesta na drugo. Mislimo na porabljene lastne polproizvode. Stroški, ki so razdeljeni po stroškovnih mestih, zajemajo poleg vseh izvirnih in z njimi izenačenih stroškov še vrednost porabljenih polproizvodov. Tudi te stroške je treba razdeliti po stroškovnih mestih, pri čemer se lahko poslužimo navedb v ustreznih knjigovodskih listinah.

51131 Prenos stroškov iz splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti

511310 Splošno o prenosu stroškov na druga stroškovna mesta

Potem ko so po stroškovnih mestih razdeljeni vsi izvirni in z njimi izenačeni stroški ter stroški porabljenih lastnih polproizvodov, imamo sicer pregled o tem, koliko izvirnih in drugih stroškov je v začetku nastalo na posameznem stroškovnem mestu. Toda to še niso vsi stroški, ki so v zvezi z njim. Da bi na koncu vedeli, koliko stroškov nosijo poslovni učinki, ki so namenjeni prodaji, moramo vse stroške povezati z osnovno dejavnostjo, a tudi s stransko dejavnostjo. Do tega cilja je pa še dolga pot. Da jo premagamo, je najprej treba prenesti na temeljna stroškovna mesta stroške s splošnih stroškovnih mest, nato pa še stroške s temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti na temeljna stroškovna mesta osnovne dejavnosti, nakupa, uprave in prodaje. Šele na ta način lahko ugotovimo, kolikšni so celotni stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu na tistih stroškovnih mestih, s katerih izhajajo poslovni učinki za prodajo, kakor tudi, kolikšni so celotni splošni stroški nakupa, uprave in prodaje.

Kot smo že pojasnili, se splošna stroškovna mesta ne pojavljajo samo v okviru pomožne ali upravne dejavnosti. Splošna in temeljna stroškovna mesta obstajajo pri vseh dejavnosti. V okviru osnovne dejavnosti imamo npr. njeno vodstvo in v okviru vsakega obrata spet njegovo vodstvo, torej stroškovna mesta, ki jih ne moremo obravnavati kot temeljna, pač pa se njihovi poslovni učinki nanašajo nanje. V istem smislu se splošna stroškovna mesta pojavljajo pri pomožni dejavnosti, kjer imamo npr. njeno vodstvo in v okviru vsake delavnice vodstvo delavnice itd. Podobna so razmerja med splošnimi in temeljnimi stroškovnimi mesti v okviru upravne ali kake druge dejavnosti. Mnoge izvirne stroške, ki se sicer nanašajo na večje število temeljnih stroškovnih mest, a bi jih na podlagi izhodiščnih knjigovodskih listin lahko zajeli le na ustreznih splošnih stroškovnih mestih, je koristno že od samega začetka razdeliti na temeljna stroškovna mesta. Tega načela smo se npr. držali pri obrestih od kreditov, pri zavarovalnih premijah in stroških investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev. Navadno pa ostanejo na splošnih stroškovnih mestih osebni dohodki vodstvenega osebja, stroški splošnega materiala in podobni stroški. Vendar je takšne stroške mogoče prenesti s splošnih stroškovnih

mest na ustrezna temeljna stroškovna mesta v istem sorazmerju, kot se tamkaj pojavljajo osebni dohodki ali izdelovalne ure. Osebne dohodke vodje obrata in druge stroške njegove pisarne je npr. mogoče prenesti na vsa temeljna stroškovna mesta v obratu na podlagi osebnih dohodkov ali izdelovalnih ur na njih. Če bi nasprotno na splošnem stroškovnem mestu zajeli še vse obresti, zavarovalne premije ali stroške investicijskega vzdrževanja, pa nikakor ne bi ustrezala takšna podlaga za razdelitev stroškov. Toda tudi za stroške vodstva obrata ni nujno, da jih prenašamo na tamkajšnja temeljna stroškovna mesta le skladno z opravljenim delom; lahko upoštevamo tudi obstoječe zmogljivosti in z njimi povezane stroške, če so le stroški vodstva obrata v smiselnem razmerju z njimi.

Prenos stroškov s splošnih stroškovnih mest na ustrezna stroškovna mesta, bodisi v okviru proizvodne ali neproizvodne dejavnosti, odvisno od tega, na katera temeljna stroškovna mesta se nanašajo učinki posameznega splošnega stroškovnega mesta, ne ustvarja posebnih težav. Zato se bomo pri nadaljnjih razglabljanjih raje zadržali pri vprašanju, kako prenesti stroške s temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti na temeljna stroškovna mesta osnovne in stranske dejavnosti, kakor tudi nakupne, upravne in prodajne dejavnosti.

Ko smo opredelili pomožno dejavnost, smo ugotovili, da pomaga vsem drugim dejavnostim, zlasti pa osnovni dejavnosti, ki brez nje ne bi bila izvedljiva ali pa bi bil njen potek precej otežkočen. Njeni poslovni učinki torej nastopajo kot prvine procesov na stroškovnih mestih osnovne, stranske in neproizvodne dejavnosti. Z njenimi poslovnimi učinki so seveda povezani stroški, ki jih je pri naslednjih dejavnostih treba obravnavati kot izvedene stroške.

Če bi bila razmerja pomožne dejavnosti z drugimi dejavnostmi preprosta, bi se vprašanje prenosa njenih stroškov omejilo na vprašanje njihovega merjenja in ugotavljanja stroškovnih mest, na katera prehajajo. Dejansko pa posamezno temeljno stroškovno mesto pomožne dejavnosti ne daje samo poslovnih učinkov stroškovnim mestom drugih dejavnosti, temveč tudi drugim stroškovnim mestom pomožne dejavnosti. Zaradi tega je prenos stroškov s temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti znatno bolj zapleten kot je videti na prvi pogled.

Brž ko se sprašujemo, na katera stroškovna mesta prehajajo poslovni učinki temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti, razlikujemo:

a) poslovne učinke, za katere je že v začetku poznano, na katera stroškovna mesta se nanašajo;

b) poslovne učinke, ki jih je mogoče razdeliti na druga stroškovna mesta šele s pomočjo kake podlage za razdelitev.

Cenovni izrazi potroškov teh poslovnih učinkov so v obeh primerih izvedeni stroški novega stroškovnega mesta. Razlika je le v tem, da so v prvem primeru preneseni na nova stroškovna mesta neposredno. Poslovne učinke delavnic je npr. mogoče obračunati po proizvodnih nalogih, na katerih je že zapisano, za katera stroškovna mesta je opravljeno kako delo. Drugače je v drugem primeru, kjer utegnemo v načelu razlikovati celo:

ba) poslovne učinke, ki jih je mogoče razdeliti na druga stroškovna mesta na podlagi kakih realističnih meril;

bb) poslovne učinke, ki jih je mogoče razdeliti na druga stroškovna mesta le s pomočjo dogovorjenih podlag za razdelitev, ki pa morajo biti v vzročni zvezi s samimi potroški.

V prvo skupino spadajo npr. poslovni učinki kotlarne, ki jih je mogoče razdeliti po drugih stroškovnih mestih na podlagi podatkov o porabljenih kg pare na njih. Podobno je s poslovnimi učinki domače električne centrale. Poslovne učinke temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti, ki bi spadali v drugo skupino, najdemo le v izjemnih primerih; pač pa spadajo v to skupino vsi poslovni učinki temeljnih stroškovnih mest nakupne, upravne in prodajne dejavnosti.

S tem da so nam poznani poslovni učinki temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti in njihovi potroški na drugih stroškovnih mestih, še ne poznamo z njimi povezanih stroškov. Pri obračunu med stroškovnimi mesti ni težav v pogledu potroškov, temveč v pogledu cen. Kako npr. ugotoviti vrednost poslovnega učinka kotlarne in s tem stroške pare na drugih stroškovnih mestih, če pa tudi stroškovna mesta, ki uporabljajo paro, sama dajejo poslovne učinke kotlarni? Kotlarna npr. daje paro pomožnim delavnicam, hkrati pa pomožne delavnice opravljajo svoje storitve kotlarni. Preden torej prenesemo stroške kotlarne v breme drugih stroškovnih mest, jo moramo obremeniti za ustrezen del stroškov pomožnih delavnic. Toda k stroškom pomožnih delavnic je treba prištevati ustrezen znesek za porabljeno paro.

Oglejmo si sedaj, kako je mogoče reševati problem medsebojnih učinkov!

511311 Metode obračunavanja notranjih poslovnih učinkov in njihovih stroškov

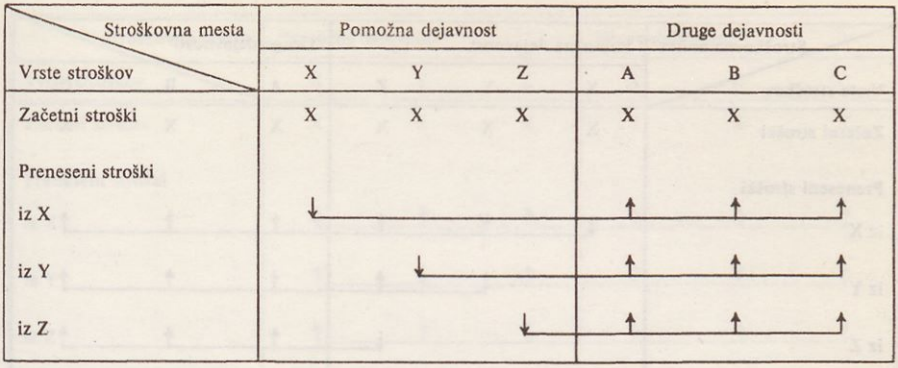
Pri nadaljnjih razglabljanjih bomo začasno zanemarili dejstvo, da utegnejo splošni nakupni, upravni in prodajni stroški bremeniti stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Nalogo torej omejimo na razdelitev stroškov pomožne dejavnosti na druga proizvodna ali neproizvodna stroškovna mesta, a tudi na druga stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Rešujemo jo z različnimi metodami, od katerih navajamo le najbolj pogoste.

1. predpostavka

Na temeljnih stroškovnih mestih pomožne dejavnosti nas zanimajo le izvirni in z njimi izenačeni stroški. Seštevek teh stroškov na vsakem stroškovnem mestu pomožne dejavnosti razdelimo na stroškovna mesta osnovne dejavnosti, a tudi stranske, nakupne, upravne in prodajne dejavnosti, nikakor pa ne na druga stroškovna mesta pomožne dejavnosti. To pomeni, da funkcija temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti preneha, brž ko so na njih ugotovljeni izvirni in z njimi izenačeni stroški. Te stroške ni več treba prenašati z enega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti na drugo; zanemarimo torej medsebojne poslovne učinke stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Čeprav je ta metoda enostavna, z njo ne ugotovimo, kakšni so stroški ustvarjanja učinkov posameznega temeljnega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti. Zato pa tudi cenovno izraženi potroški poslovnih učinkov, ki izhajajo iz posameznega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, ne izražajo dejanskih izvedenih stroškov na drugih stroškovnih mestih. Bistvo te metode je podano v sliki 5.

2. predpostavka

Na temeljnih stroškovnih mestih pomožne dejavnosti nas ne zanimajo le izvirni in z njimi izenačeni stroški, temveč tudi preneseni stroški s tistih stroškovnih mest pomožne dejavnosti, ki preučevanemu stroškovnemu

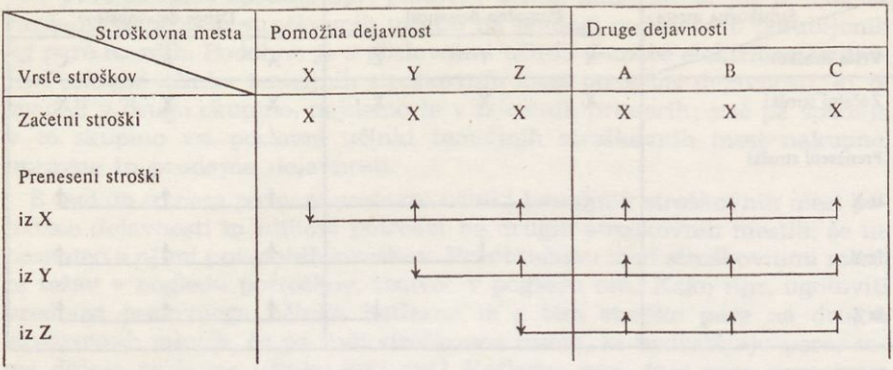


Slika 5:

Obračun notranjih poslovnih učinkov neodvisnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

mestu dajejo svoje poslovne učnke, a jih od njega ne prejemajo, ali vsaj poenostavljeno domnevamo, da jih ne. Najprej je torej treba razdeliti stroške tistega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, ki ne prejema nobenih poslovnih učinkov od drugih stroškovnih mest pomožne dejavnosti ali pri katerem takšne prejeme zanemarimo. Seštevek izvirnih in z njimi izenačenih stroškov na tem stroškovnem mestu razdelimo na stroškovna mesta drugih dejavnosti, a tudi na druga stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Nato razdelimo stroške naslednjega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, ki je morda prejelo nekaj poslovnih učinkov s prvega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, vendar jih ne prejema od nobenega drugega, ali vsaj takšne prejeme zanemarimo. Seštevek začetnih in s prejšnjega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti prenesenih stroškov razdelimo na stroškovna mesta drugih dejavnosti, a tudi na druga stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Nato preidemo k razdeljevanju stroškov tretjega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, ki je prejelo poslovne učinke s prvega in drugega stroškovnega mesta iste dejavnosti, a jih ne prejema od nobenega drugega, ali vsaj takšne prejeme zanemarimo. Seštevek začetnih in s prvih dveh stroškovnih mest pomožne dejavnosti prenesenih stroškov razdelimo na stroškovna mesta drugih dejavnosti, a tudi na naslednja stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Tako nadaljujemo z razdeljevanjem stroškov, dokler ob koncu ne pridemo do zadnjega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, ki je morda prejelo poslovne učinke z vseh prejšnjih stroškovnih mest iste dejavnosti, a jih daje le stroškovnim mestom osnovne, stranske, nakupne, upravne in prodajne dejavnosti, nikakor pa ne drugim stroškovnim mestom pomožne dejavnosti. Bistvo te metode je podano v sliki 6.

Vidimo torej, da po tej metodi že prenašamo stroške z enega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti na drugo. Vendar pri tem upoštevamo le enostransko odvisnost stroškovnih mest pomožne dejavnosti, tj. da posamezno stroškovno mesto prejema poslovne učinke drugih stroškovnih mest, medtem ko jim istočasno svojih poslovnih učinkov ne daje, ali narobe, da posamezno stroškovno mesto daje svoje poslovne učinke drugim stroškovnim mestom, medtem ko od istih stroškovnih mest ne prejema njihovih poslovnih učinkov. Ta metoda ni več tako preprosta kot prva



Slika 6:

Obračun notranjih poslovnih učinkov enostransko odvisnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

metoda, zato pa daje nekoliko boljše rezultate. Toda če le v preveliki meri zanemarimo dejstvo, da posamezno stroškovno mesto pomožne dejavnosti daje svoje poslovne učinke drugemu stroškovnemu mestu pomožne dejavnosti, od katerega istočasno prejema njegove poslovne učinke, še vedno ne bomo mogli ugotoviti, kakšni so stroški ustvarjanja njihovih poslovnih učinkov. Zato pa tudi cenovno izraženi potroški poslovnih učinkov, ki izhajajo iz posameznega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, ne izražajo dejanskih izvedenih stroškov na drugih stroškovnih mestih.

3. predpostavka

Na temeljnih stroškovnih mestih pomožne dejavnosti nas ne zanimajo le izvirni in z njimi izenačeni stroški, temveč tudi preneseni stroški s tistih stroškovnih mest pomožne dejavnosti, ki preučevanemu stroškovnemu mestu dajejo svoje poslovne učinke, ne glede na to, ali jih od njega istočasno tudi prejemajo. Potemtakem že spet prenašamo stroške z enega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti na drugo. Vendar pri tem upoštevamo vzajemno odvisnost stroškovnih mest pomožne dejavnosti, tj. da posamezno stroškovno mesto prejema poslovne učinke drugih stroškovnih mest, ki jim istočasno daje tudi svoje poslovne učinke (glej sliko 7). Razdelitev stroškov posameznega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti v tem primeru sploh ni več preprosta, zato pa daje dobre rezultate, kajti spoznamo stroške ustvarjanja njegovih učinkov. Cenovno izraženi potroški poslovnih učinkov, ki izhajajo iz posameznega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, izražajo dejanske izvedene stroške na drugih stroškovnih mestih.

Vprašanje, ki ga je treba rešiti, pa je, kako ugotoviti stroške ustvarjanja učinkov posameznega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, preden poznamo prenesene stroške z drugih stroškovnih mest, tj. kako prenesti stroške s posameznega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, če nam v celotnem znesku še niso poznani. Pri reševanju tega vprašanja se poslužujemo metode poskusa in popravka napak, metode postopnega razdeljevanja ali metode enačb.

Stroškovna mesta / Vrste stroškov	Pomožna dejavnost			Druge dejavnosti		
	X	Y	Z	A	B	C
Začetni stroški	X	X	X	X	X	X
Preneseni stroški						
iz X	↓	↑	↑	↑	↑	↑
iz Y	↑	↓	↑	↑	↑	↑
iz Z	↑	↑	↓	↑	↑	↑

Slika 7:

Obračun notranjih poslovnih učinkov obojestransko odvisnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Po **metodi poskusa in popravka napak** izhajamo na vsakem stroškovnem mestu pomožne dejavnosti iz tamkajšnjih izvirnih in z njimi izenačenih stroškov. Hkrati pa upoštevamo, kolik odstotek poslovnih učinkov daje posamezno stroškovno mesto pomožne dejavnosti drugim stroškovnim mestom; izračun teh odstotkov ne ustvarja posebnih težav, saj imamo opravka s količinskimi podatki. Najprej nas pa zanimajo samo odstotki poslovnih učinkov, ki jih daje posamezno stroškovno mesto pomožne dejavnosti drugim stroškovnim mestom iste dejavnosti. K začetnemu znesku stroškov, ki se pojavljajo na prvem stroškovnem mestu pomožne dejavnosti, je pri prvem poskusu treba prišteti zneske, ki so preneseni nanj z drugih stroškovnih mest iste dejavnosti, upoštevajoč odstotek udeležbe tega stroškovnega mesta na njihovih začetnih stroških. Podobno povečamo začetne stroške, ki se pojavljajo na drugem, tretjem in naslednjih stroškovnih mestih iste dejavnosti. Kot rezultat prvega poskusa se torej pojavijo na vsakem stroškovnem mestu pomožne dejavnosti večji stroški kot v začetku. Ker smo pa pri njem izračunali odstotek prenesenih stroškov na podlagi začetnih stroškov, je napako treba popraviti. Zato pri drugem poskusu k začetnim stroškom, ki se pojavijo na prvem stroškovnem mestu pomožne dejavnosti, prištejemo zneske, ki so preneseni nanj z drugih stroškovnih mest iste dejavnosti, upoštevajoč odstotek udeležbe tega stroškovnega mesta na njihovih celotnih stroških ob koncu prvega poskusa. Podobno ravnamo pri naslednjih stroškovnih mestih iste dejavnosti. Kot rezultat drugega poskusa se torej pojavijo na vsakem stroškovnem mestu pomožne dejavnosti večji stroški kot ob koncu prvega poskusa. To pa pomeni, da odstotki prenesenih stroškov spet niso bili izračunani od dovolj velike osnove. Lotiti se je torej treba še tretjega poskusa in morda še četrtega in petega, dokler niso razlike nebistvene in jih lahko zanemarimo. Tako pri zadnjem poskusu ugotovimo celotne stroške na posameznem stroškovnem mestu pomožne dejavnosti, ki jih je mogoče razdeliti na vsa druga stroškovna mesta skladno s prvotno postavljenimi odstotki udeležbe. Pri celotnem obračunu se lahko poslužujemo razpredelnice št. 17.

Po **metodi postopnega razdeljevanja** izhajamo iz kateregakoli stroškovnega mesta pomožne dejavnosti in tamkajšnjih izvirnih in z njimi izenačenih stroškov. Če vemo, kolikšen odstotek celotnih poslovnih učinkov

Obračun notranjih poslovnih učinkov po metodi poskusa in popravka napak

Stroškov. mesto pomožne dejavnosti	Vrste stroškov	I. poskus		II. poskus		III. poskus		itd.
		osnova	znesek	osnova	znesek	osnova	znesek	
X	Začetni troški + % od poznanih stroškov Y + % od poznanih stroškov Z							
	Skupaj							
Y	Začetni stroški + % od poznanih stroškov X + % od poznanih stroškov Z							
	Skupaj							
Z	Začetni stroški + % od poznanih stroškov X + % od poznanih stroškov Y							
	Skupaj							

Razpredelnica 17

daje to stroškovno mesto drugim stroškovnim mestom, lahko izračunamo, kolikšen del tamkajšnjih začetnih stroškov odpade na katerokoli drugo stroškovno mesto, med drugim na nadaljnja stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Nato začnemo z razdeljevanjem stroškov drugega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti; poleg začetnih stroškov imamo na njem že prenesene stroške s prvega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti. Njegove celotne stroške razdelimo na vsa druga stroškovna mesta skladno z odstotkom poslovnih učinkov, ki prehajajo nanje; med drugim je del teh stroškov razdeljenih tudi na prvo stroškovno mesto pomožne dejavnosti. Nato preidemo k razdelitvi stroškov tretjega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti; ti stroški so sestavljeni iz začetnega zneska in prenesenih zneskov s prvega in drugega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti. Skladno z odstotkom poslovnih učinkov, ki jih daje preučevano stroškovno mesto drugim stroškovnim mestom, jih prenašamo nanje, med drugim tudi na prvo in drugo stroškovno mesto pomožne dejavnosti. Tako nadaljujemo, dokler ne pridemo do zadnjega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti. Medtem so se na prejšnjih stroškovnih mestih pomožne dejavnosti že spet nabrali preneseni stroški, ki jih je treba dodatno razdeliti na druga stroškovna mesta na podlagi istih odstotkov kot prvotno. Ko nato pri drugi razdelitvi pridemo do zadnjega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, so se že spet pojavili manjši zneski na prejšnjih stroškovnih mestih pomožne dejavnosti. Zato nadaljujemo še s tretjo in morda še s četrto razdelitvijo. Vidimo torej, v čem je bistvo te metode. Na vseh stroškov-

nih mestih se postopno zbirajo preneseni stroški s stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Ker pa se pri vsaki razdelitvi stroškov s posameznega stroškovnega mesta pojavljajo tudi preneseni stroški na tistih stroškovnih mestih pomožne dejavnosti, s katerih smo njihove dotedanje stroške že prenesli, moramo z razdeljevanjem nadaljevati, dokler ni razdeljen še zadnji delček stroškov s kateregakoli stroškovnega mesta pomožne dejavnosti. Tako so na koncu vsi stroški s stroškovnih mest pomožne dejavnosti razdeljeni na druga stroškovna mesta. Pri celotnem obračunu se lahko poslužujemo razpredelnice št. 18.

Obračun notranjih poslovnih učinkov po metodi postopnega razdeljevanja

Stroškovno mesto pomožne dejavnosti	Stopnja razdeljevanja	Vrste stroškov	Znesek stroškov za razdelitev	Stroškovna mesta pomožne dejavnosti						Druga stroškovna mesta					
				X		Y		Z		A		B		C	
				%	znesek	%	znesek	%	znesek	%	znesek	%	znesek	%	znesek
X	I. II. III.	Začetni stroški Preneseni stroški iz Y in Z (I. razr.) Preneseni stroški iz Y in Z (II. razd.) itd.													
		Skupaj													
Y	I. II. III.	Začetni stroški in preneseni stroški iz X (I. razd.) Preneseni stroški iz Z (I. razd.) in X (II. razd.) Preneseni stroški iz Z (II. razd.) in X (III. razd.) itd.													
		Skupaj													
Z	I. II. III.	Začetni stroški in preneseni stroški iz X in Y (I. razd.) Preneseni stroški iz X in Y (II. razd.) Preneseni stroški iz X in Y (III. razd.) itd.													
		Skupaj													

Razpredelnica 18

Metoda enačb temelji na postavljanju in razreševanju linearnih enačb, ki jih je toliko, kolikor je stroškovnih mest pomožne dejavnosti, ali celo toliko, kolikor je vseh stroškovnih mest. Oglejmo si najprej prvo različico, po kateri je za vsako stroškovno mesto pomožne dejavnosti postavljena posebna enačba! Vsaka enačba nam pove, kako so celotni stroški posameznega stroškovnega mesta posamezne pomožne dejavnosti sestavljeni iz začetnih stroškov in določenega odstotka celotnih stroškov vsakega izmed naslednjih stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Po enačbi za prvo stroškovno mesto pomožne dejavnosti so npr. njegovi celotni stroški sestavljeni iz njegovih začetnih stroškov, iz določenega odstotka celotnih stroškov drugega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, iz določenega odstotka celotnih stroškov tretjega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti itd. Po enačbi za drugo stroškovno mesto pomožne dejavnosti so npr. njegovi celotni stroški sestavljeni iz njegovih začetnih stroškov, iz določenega odstotka celotnih stroškov prvega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti, iz določenega odstotka celotnih stroškov tretjega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti itd. Imamo torej toliko enačb, kolikor je neznank,

neznanke so pa celotni stroški na vsakem izmed stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Ko enačbe razrešimo, poznamo celotne stroške na vsakem izmed stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Ker pa že od začetka vemo, kolikšen odstotek celotnih poslovnih učinkov daje posamezno stroškovno mesto pomožne dejavnosti drugim stroškovnim mestom, ni več težko izračunati stroškov, ki jih je treba prenesti nanje, saj je sedaj poznana osnova, od katere računamo te odstotke. Kolikor stroškovnih mest pomožne dejavnosti imamo, toliko razdelilnikov njihovih celotnih stroškov je treba napraviti.

Sedaj pa si oglejmo še drugo različico, po kateri je enačb toliko, kolikor je stroškovnih mest. Tudi v tem primeru je najprej treba razrešiti enačbe, ki se nanašajo na stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Nato pa v enačbe za vsa druga stroškovna mesta vstavljamo podatke o celotnih stroških na posameznih stroškovnih mestih pomožne dejavnosti. Enačbe nam povedo, da so celotni stroški posameznega stroškovnega mesta osnovne, stranske, nakupne, upravne ali prodajne dejavnosti sestavljeni iz začetnih stroškov in določenega odstotka celotnih stroškov vsakega izmed stroškovnih mest pomožne dejavnosti.

Pri vseh dosedanjih razglabljanjih smo zanemarili dejstvo, da utegnejo tudi splošni nakupni, upravni in prodajni stroški bremeniti temeljna stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Zato pravzaprav nismo iskali lastne cene poslovnih učinkov na teh stroškovnih mestih, temveč le njihove proizvodne stroške oziroma stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. Če nasprotno želimo poznati njihovo lastno ceno, moramo prenesti na stroškovna mesta pomožne dejavnosti še sorazmerni del stroškov s stroškovnih mest nakupne, upravne in prodajne dejavnosti. Ker pa v tem primeru stroškovna mesta pomožne dejavnosti ne dajejo samo svojih poslovnih učinkov stroškovnim mestom nakupne, upravne in prodajne dejavnosti, temveč poslovne učinke od njih tudi prejemajo, pomeni, da obstaja med njimi vzajemna odvisnost in ne samo enostranska odvisnost. Razglabljanja o uporabi raznih metod je torej treba dopolniti tako, da hkrati z razdelitvijo poslovnih učinkov oziroma stroškov stroškovnih mest pomožne dejavnosti obravnavamo še razdelitev poslovnih učinkov oziroma stroškov stroškovnih mest nakupne, upravne in prodajne dejavnosti.

Končno naj omenimo, da imajo vse metode prenašanja dejanskih stroškov, ki se pojavljajo na stroškovnih mestih pomožne dejavnosti, skupno slabost, da gospodarnost teh mest vpliva na rezultat drugih stroškovnih mest. Vsak prihranek na stroškovnih mestih pomožne dejavnosti npr. zmanjšuje lastno ceno končnega poslovnega učinka, to zmanjšanje pa pripisujemo prizadevnosti stroškovnih mest osnovne dejavnosti. Težavam pri obračunavanju medsebojnih poslovnih učinkov kakor tudi pri prenašanju uspeha enega stroškovnega mesta na drugo se je mogoče ogniti le, če opuščamo klasični način prenašanja dejanskih stroškov in obračunavamo poslovne učinke stroškovnih mest pomožne dejavnosti po ocenjenih ali standardnih stroških.

Ne glede na to, katero metodo uporabljamo pri prenašanju stroškov s stroškovnih mest pomožne dejavnosti, lahko imenujemo knjigovodsko listino, ki vsebuje ustrezne podatke za vpis na analitične konte knjigovodstva stroškovnih mest — **razdelilnik stroškov stroškovnih mest pomožne dejavnosti.** Podobno lahko nazivamo knjigovodsko listino, ki vsebuje podatke o razdelitvi stroškov splošnih stroškovnih mest na temeljna stroškovna mesta — **razdelilnik stroškov splošnih stroškovnih mest.**

511312 Razdelitev poslovnih učinkov stroškovnih mest pomožne dejavnosti na druga stroškovna mesta

Pri dosedanjih razglabljanjih smo se zadržali na vprašanju, kako prenesti stroške s stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Predpostavljali smo, da poznamo poslovne učinke posameznih stroškovnih mest pomožne dejavnosti, a tudi, komu jih ta mesta dajejo. Zato smo razpravljali le o njihovem cenovnem izrazu, tj. o prenesenih stroških nasploh. Zanemarili smo celo delitev izvedenih stroškov na materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek, čeprav je v dohodkovnem sistemu potrebna. Vendar takšna delitev ne povzroča kakih novih metodoloških problemov, temveč le dodatno delo, saj je po obravnavanih metodah treba ločeno razdeljevati stroške teh skupin z vsakega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti ali pa rezultate razdeljevanja celotnih stroškov posameznega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti kasneje razdeliti na materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek skladno z njihovo prvotno sestavo.

Medtem ko smo prej predpostavljali, da poznamo poslovne učinke posameznih stroškovnih mest pomožne dejavnosti, a tudi, kdo jih prejema, si sedaj oglejmo, kako pridemo do teh predpostavljenih rešitev.

Poslovni učinki delavnic so obrazloženi v proizvodnih nalogih, na podlagi katerih je bilo začeto delo in na katerih so označena tudi stroškovna mesta — naročniki. Vendar je treba že od začetka pripomniti, da investicije v lastni režiji, investicijska popravila, izdelava drobnega inventarja ali storitve za druge ne pomenijo poslovnih učinkov, ki v istem obračunskem razdobju ustvarjajo izvedene stroške na drugih stroškovnih mestih. Stroški takšnih poslovnih učinkov so obravnavani kot stroški zunanje prodaje, čeprav se prodajna vrednost poslovnih učinkov nato pojavlja na kontih osnovnih sredstev, drobnega inventarja ali aktivnih časovnih razmejitev. Če so poslovni učinki posamezne delavnice proizvodi, jih je mogoče meriti v kosih, kilogramih in podobno: na takšen način so nato tudi razdeljeni po stroškovnih mestih — naročniki. Če so nasprotno poslovni učinki posamezne delavnice storitve, jih je težje izmeriti. Mnogokrat so merjene kar v norma urah ali dejanskih urah, vendar s tem zanemarjamo potroške materiala, ki so pri različnih storitvah lahko različno intenzivni. Razdelitev takšnih poslovnih učinkov po stroškovnih mestih — naročnikih torej ne bi bila pravilna, če bi jemali kot podlago kar norma ure ali dejanske ure. Potreben je pač obračun proizvodnih nalogov, kjer so ločeno upoštevani neposredni stroški materiala in neposredni osebni dohodki (oziroma izdelovalni čas), splošni stroški pa dodani v sorazmerju z izdelovalnimi osebnimi dohodki, dejanskimi urami ali norma urami, torej podobno, kot bomo kasneje ugotavljali za poslovne učinke stroškovnih mest osnovne poslovne dejavnosti. Odstotke poslovnih učinkov, ki jih delavnice dajejo drugim stroškovnim mestom, je v takšnem primeru mogoče ugotoviti le na podlagi njihovih stroškov, ki še ne vključujejo prenesenih zneskov z drugih stroškovnih mest.

Poslovne učinke energetskih stroškovnih mest je vedno mogoče meriti v naravnih enotah, tj. paro v kg ali tonah, električno energijo v Kwh, vodo v m^3, plin v m^3 in podobno. Zato tudi pri njihovem razdeljevanju na druga stroškovna mesta izhajamo iz takšnih naravnih enot. S težavami se srečujemo le, če na vsakem od teh stroškovnih mest nimamo števcev, ki bi izmerili prejete energetske učinke. Zato se moramo posluževati raznih

predračunov in ocen, ki smo jih za električno energijo nakazovali že pri razdeljevanju stroškov nabavljene energije.

Poslovne učinke prevozne dejavnosti je mogoče meriti pri prevozih s kamioni v prevoženih kilometrih, tonskih kilometrih ali urah vožnje, pri prevozih z avtobusi pa s prevoženimi kilometri, potniškimi kilometri ali urami vožnje. Ker je z voznih razlogov razvidno, za katera stroškovna mesta je bil opravljen prevoz, ni težko razdeliti poslovnih učinkov te dejavnosti po stroškovnih mestih. Brž ko nam je poznana razdelitev poslovnih učinkov stroškovnih mest pomožne dejavnosti, lahko razdelimo njihove stroške. Pri tem razpoložljive metode smo pa že obrazložili.

511313 Ugotavljanje koeficientov dodatka splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu

Ko so stroški preneseni s splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti, imamo na temeljnih stroškovnih mestih osnovne in stranske dejavnosti zbrane vse stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali proizvodne stroške, na temeljnih stroškovnih mestih nakupne, upravne in prodajne dejavnosti pa vse druge stroške. Nas sedaj zanimajo stroški ustvarjanja učinkov, ki si jih bomo ogledali na primeru osnovne dejavnosti. Te ugotovitve lahko posplošimo kasneje na stransko dejavnost, a tudi na pomožno dejavnost, če njeni poslovni učinki zapuščajo organizacijo združenega dela ali so uvrščeni med sredstva v okviru razreda 0, 1 in 3 kontnega plana.

Na temeljnih stroškovnih mestih osnovne dejavnosti imamo torej zbrane poleg tamkajšnjih začetnih stroškov še prenesene stroške s splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Glede na njihovo povezavo s poslovnimi učinki razlikujemo neposredne in splošne stroške teh poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev, ki jih ne smemo istovetiti z neposrednimi in posrednimi stroški teh stroškovnih mest. Glede na dohodkovni sistem pa tako neposredne kot splošne stroške delimo na materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek po shemi, ki smo jo navedli že v točki 4112 — Poslovne knjige o stroških po stroškovnih mestih.

Stroški ustvarjanja učinkov na temeljnih stroškovnih mestih osnovne dejavnosti so sestavljeni iz neposrednih stroškov in iz splošnih stroškov ustvarjanja učinkov, ali v dohodkovnem sistemu iz neposrednih materialnih stroškov z amortizacijo in neposrednih osebnih dohodkov ter iz splošnih materialnih stroškov z amortizacijo in splošnega vračunanega dohodka v zvezi z ustvarjanjem učinkov.

Neposredni materialni stroški z amortizacijo so lahko izvirni ali izvedeni; prav tako so neposredni osebni dohodki lahko izvirni ali izvedeni.

Toda nas zanimajo le splošni materialni stroški z amortizacijo in splošni vračunani dohodek v zvezi z ustvarjanjem učinkov v ožjem smislu, ali če uporabimo drug izraz, splošni proizvodni stroški (obratna režija, splošni izdelovalni stroški, splošni izdelovalni stroški).

Če jih najprej upoštevamo kot celoto, so na vsakem temeljnem stroškovnem mestu osnovne dejavnosti lahko sestavljeni iz:

a) izvirnih in z njimi izenačenih stroškov, ki so nanj razdeljeni neposredno;

b) izvedenih stroškov, ki so preneseni s splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti.

Toda povsem isto velja, če jih preučujemo ločeno kot materialne stroške z amortizacijo in kot vračunani dohodek.

Splošni stroški iz prve skupine so sestavljeni takole:

aa) del stroškov materiala, npr. v zvezi s pogonsko energijo, kurjavo, razsvetljavo, vodo in čiščenjem v obratu, tekočim vzdrževanjem v obratu, drobnim inventarjem, embalažo in avtomobilskimi gumami v obratu;

ab) del stroškov storitev, npr. v zvezi s popravili v obratu, najemninami (zakupninami);

ac) del stroškov amortizacije, npr. amortizacija osnovnih sredstev v obratu;

ač) del pogodbenih obveznosti iz dohodka, npr. ustrezni del obresti od kreditov, ki se nanašajo na osnovna in obratna sredstva v obratu;

ad) dela zakonskih in samoupravnih obveznosti iz dohodka, npr. ustrezni del prispevkov in davkov iz dohodka;

ae) del vračunanih osebnih dohodkov, npr. osebni dohodki tehničnih in administrativnih delavcev v obratu ali osebja pri notranjem transportu.

Splošni stroški iz druge skupine so pa sestavljeni iz:

ba) prenesenih stroškov vzdrževalnih delavnic;

bb) prenesenih stroškov lastne energetike;

ac) prenesenih stroškov lastnega prevoza;

ač) prenesenih stroškov konstrukcijskega biroja;

ad) prenesenih stroškov drugih stroškovnih mest pomožne dejavnosti; itd., kakor tudi iz

ae) prenesenih stroškov s splošnih stroškovnih mest osnovne dejavnosti.

V dohodkovnem sistemu je koristno vse te splošne stroške razčleniti na materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek.

Poslovni učinki posameznih stroškovnih mest osnovne dejavnosti bodo prevzeli nase tudi sorazmerni del splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. Zato je na vsakem stroškovnem mestu osnovne dejavnosti treba poiskati posebno podlago za razdelitev teh stroškov po stroškovnih nosilcih. Tak izračun sicer ni pomemben za samo knjigovodstvo stroškovnih mest, temveč za knjigovodstvo stroškovnih nosilcev, vendar je izvedljiv le v okviru knjigovodstva stroškovnih mest. Zato ga tudi obravnavamo na tem mestu.

Kot podlago za razdelitev teh stroškov po stroškovnih nosilcih jemljemo:

a) neposredne osebne dohodke;

b) izdelovalne ure;

c) strojne ure;

č) neposredne osebne dohodke skupaj z neposredno amortizacijo;

d) neposredne osebne dohodke skupaj z neposrednimi materialnimi stroški;

itd.

To pomeni, da ugotavljamo razmerja splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu do teh velikosti, tj.

$$\frac{\text{splošni stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu na stroškovnem mestu x}}{\text{izbrani neposredni stroški (ali potroški) na stroškovnem mestu x}}$$

ali celo ločena razmerja za materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek iz okvira splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu.

Če primerjamo splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu z neposrednimi osebnimi dohodki, se utegne razmerje spremeniti že samo zaradi tega, ker se spreminja vrednost točke ali načrtovana, tj. ocenjena postavka osebnih dohodkov; z druge strani je le v tem primeru mogoče upoštevati razlike v strokovnosti neposrednega dela. Če primerjamo splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu z izdelovalnimi urami, na razmerje ne vpliva sprememba vrednosti točke ali načrtovane postavke neposrednih osebnih dohodkov; z druge strani pa pri tem ni mogoče upoštevati razlik v strokovnosti neposrednega dela. Naj pripomnimo, da kot neposredne osebne dohodke (oziroma izdelovalne ure) upoštevamo le tiste, ki so se na stroškovnem mestu v preučevanem razdobju pojavili prvič, ne pa tudi tistih, ki so tedaj vsebovani v porabljenih lastnih polproizvodih.

Pri izbiri podlage za razdelitev splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu moramo upoštevati njihovo vzročno povezanost. Če menimo, da je znesek splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu nekako odvisen od zneska neposrednih osebnih dohodkov, se bomo odločili zanje kot podlago za razdelitev. Če nasprotno menimo, da je znesek splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu v povezavi s številom opravljenih strojnih ur, se bomo raje odločili zanje kot podlago za razdelitev. Seveda pa ni nujno, da bi vse splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu na kakem stroškovnem mestu razdelili na enak način. Lahko namreč tisti njihov del, ki je vzročno povezan z obsegom dela delavcev, razdeljujemo skladno z neposrednimi osebnimi dohodki (ali izdelovalnimi urami), tisti njihov del, ki je vzročno povezan z delovanjem strojev, pa skladno s strojnimi urami.

Koeficienti dodatka splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu se razlikujejo od stroškovnega mesta do stroškovnega mesta, a tudi na posameznem stroškovnem mestu niso vedno enaki.

51132 Prenos stroškov iz stroškovnih mest nakupno-upravno-prodajne dejavnosti

511320 Splošno o prenosu stroškov s stroškovnih mest nakupno-upravno-prodajne dejavnosti na stroškovna mesta dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu

Tudi stroškovna mesta nakupne, upravne in prodajne dejavnosti delimo na splošna in temeljna stroškovna mesta. Stroške splošnih stroškovnih mest teh dejavnosti je treba prenesti na ustrezna temeljna stroškovna mesta teh dejavnosti. Toda nanje je treba prenesti tudi ustrezni del stroškov s stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Na temeljnih stroškovnih mestih teh dejavnosti imamo torej zbrane poleg tamkajšnjih začetnih stroškov še prenesene stroške s splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Vsi ti stroški so z vidika končnih stroškovnih nosilcev osnovne ali stranske dejavnosti delovne organizacije splošni stroški.

V dohodkovnem sistemu je splošne stroške nakupa, uprave in prodaje (upravno-prodajno režijo) treba deliti na materialne stroške z amortiza-

cijo in vračunani dohodek. Če upoštevamo najprej te stroške kot celoto, ne glede na njihovo razdelitev v že omenjenem smislu, so na vsakem temeljnem stroškovnem mestu teh dejavnosti lahko sestavljeni iz:

a) izvirnih in z njimi izenačenih stroškov, ki so bili nanj razdeljeni neposredno;

b) izvedenih stroškov, ki so preneseni s splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti.

Toda povsem isto velja, če jih preučujemo ločeno kot materialne stroške z amortizacijo in kot vračunani dohodek.

Splošni stroški iz prve skupine so sestavljeni takole:

aa) del stroškov materiala, npr. v zvezi s kurjavo, razsvetljavo, vodo in čiščenjem v upravi, tekočim vzdrževanjem upravnih zgradb, drobnim inventarjem v upravi;

ab) del stroškov storitev, npr. v zvezi z zunanjim transportom, PTT, denarnim in plačilnim prometom, potnimi stroški, gospodarsko propagando, reprezentanco, udeležbo na sejmih;

ac) del stroškov amortizacije, npr. amortizacija osnovnih sredstev v upravi;

ač) del pogodbenih obveznosti iz dohodka, npr. ustrezni del obresti od kreditov, ki se nanaša na osnovna in obratna sredstva, za katera odgovarja uprava, prispevki zbornicam;

ad) del zakonskih in samoupravnih obveznosti iz dohodka, npr. ustrezni del prispevkov in davkov iz dohodka;

ae) dela vračunanih osebnih dohodkov, npr. osebni dohodki udeležencev v upravi ali komerciali.

Splošni stroški iz druge skupine so pa sestavljeni iz

ba) prenesenih stroškov s splošnih stroškovnih mest teh dejavnosti;

bb) prenesenih stroškov s stroškovnih mest pomožne dejavnosti.

V dohodkovnem sistemu jih je seveda treba razdeliti na prenesene materialne stroške z amortizacijo in preneseni vračunani dohodek.

Stroškovna mesta teh dejavnosti dajejo svoje poslovne učinke pravzaprav vsem drugim dejavnostim, čeprav včasih zanemarjamo to smer povezave med njimi in stroškovnimi mesti pomožne dejavnosti. Njihove poslovne učinke je mogoče razdeliti na druga stroškovna mesta le z dogovorjenimi podlagami za razdelitev, ki pa morajo biti v vzročni zvezi s samimi potroški. Ker pa jih ni mogoče izraziti v naravnih enotah mere, že od samega začetka obravnavamo kar prenos stroškov s stroškovnih mest teh dejavnosti na druga stroškovna mesta. Vendar je treba pripomniti, da v gospodarski praksi takšen prenos stroškov mnogokrat ni opravljen. Enovite delovne organizacije se namreč zadovoljujejo s tem, da so jim poznani koeficienti dodatka teh stroškov, ki so potrebni v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev. To pa pomeni, da se npr. na stroškovnih mestih osnovne dejavnosti v končni stopnji ne pojavljajo tudi stroški teh dejavnosti, čeprav bi le v takšnem primeru bilo mogoče ob pravilnem tolmačenju vzbuditi zanimanje neposrednih proizvajalcev za kontrolo njihovih stroškov.

Zadeva pa je povsem drugačna v primeru, ko je delovna organizacija sestavljena iz temeljnih organizacij združenega dela in delovni skupnosti. Če je obseg nakupne in prodajne dejavnosti manjši in ta dejavnost ni po-

razdeljena npr. po proizvajalnih temeljnih organizacijah, se tudi z njo ukvarja delovna skupnost. V takšnem primeru se splošni stroški nakupa, uprave in prodaje pojavljajo z vidika proizvajalnih temeljnih organizacij v delovni skupnosti. Prihodki delovne skupnosti, ki jih dosega v odnosih s temeljnimi organizacijami, za katere opravlja svojo dejavnost, naj pokrivajo te stroške. Toda zneski, ki jih posamezne temeljne organizacije prispevajo za delovanje delovne skupnosti, pri njih spet štejejo kot stroški. To pa pomeni, da se sedaj na poseben način pojavlja razporejanje splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje na proizvajalne temeljne organizacije; največkrat na splošna stroškovna mesta v njih, iz njih pa na temeljna stroškovna mesta. Le če se z dejavnostjo nakupa in prodaje ukvarja posebna temeljna organizacija, ki s proizvajalnimi temeljnimi organizacijami ustvarja skupni prihodek, nimamo več opravka z razporejanjem splošnih stroškov nakupa in prodaje na proizvajalne temeljne organizacije in na stroškovna mesta v njihovem okviru.

511321 Ugotavljanje koeficientov dodatka splošnih nakupno-upravno-prodajnih stroškov

Ne glede na to, ali prenašamo stroške s stroškovnih mest nakupno-upravno-prodajne dejavnosti na vsa druga stroškovna mesta ali samo na vsa stroškovna mesta osnovne in stranske dejavnosti, in ne glede na to, ali jih formalno sploh prenašamo na druga stroškovna mesta ali jih nasprotno razdeljujemo le po poslovnih učinkih, jih nikoli ne moremo obravnavati kot istovrstno celoto. Ni namreč mogoče najti nobene enotne podlage za njihovo razdelitev, ki bi zadovoljevala. Zato jih je treba ločiti na:

1. splošne stroške nakupa;
2. splošne stroške uprave;
3. splošne stroške prodaje.

Ker **splošni stroški nakupa** ne vstopajo v vrednost zalog materiala, temveč bremenijo ustvarjanje učinkov v ožjem smislu (proizvodnjo) tistega obračunskega razdobja, v katerem se pojavljajo, jih kaže razdeljevati skladno z neposrednimi stroški materiala. Povsem bi namreč pogrešili, če bi jih razdelili na stroškovna mesta in nato na stroškovne nosilce kar na podlagi tamkajšnjih neposrednih osebnih dohodkov, saj niso v nikakršni vzročni zvezi z njimi. Ne bi bilo realno, če bi tisti poslovni učinek, ki vsebuje večje neposredne osebne dohodke, obremenili tudi z večjimi splošnimi stroški nakupa. Neprimerno bolje je, če nosi tisti poslovni učinek, ki vsebuje večje neposredne stroške materiala, tudi večje splošne stroške nakupa. Kolikšni so neposredni stroški materiala v danem obračunskem razdobju, v katerem je treba razdeliti splošne stroške nakupa, ugotovimo med drugim v knjigovodstvu stroškovnih mest, saj je na vsakem analitičnem kontu podatek o tem, kolikšni neposredni stroški materiala se pojavljajo na posameznem stroškovnem mestu. Med neposredne stroške materiala pa ne smemo vključevati stroškov porabljenih lastnih polproizvodov.

Splošni stroški nakupa se seveda pojavljajo tudi ob nabavi drobnega inventarja. Zato je včasih koristno, če kot podlago za njihovo razdelitev upoštevamo neposredne stroške materiala in neposredne stroške drobnega inventarja, tj. specifičnega orodja. V nekaterih primerih pa celo ne bi bilo realistično jemati neposrednih stroškov materiala kot podlago za razde-

litev splošnih stroškov nakupa, temveč le njegove potroške. Vidimo torej, da kot podlago za razdelitev splošnih stroškov nakupa lahko jemljemo:

a) neposredne stroške materiala;
b) neposredne stroške materiala in drobnega inventarja;
c) neposredne potroške materiala;
itd.

Koeficient dodatka splošnih stroškov nakupa dobimo torej takole:

$$\frac{\text{splošni stroški nakupa}}{\text{neposredni stroški (ali potroški) materiala}}$$

Če z njimi pomnožimo na kateremkoli stroškovnem mestu tamkajšnje neposredne stroške (ali potroške) materiala, pridemo do splošnih stroškov nakupa, ki jih je treba prenesti nanj s stroškovnih mest nakupne dejavnosti. Povsem podoben postopek je v primeru, ko uporabljamo ločen koeficient dodatka materialnih stroškov z amortizacijo v okviru splošnih stroškov nakupa in ločen koeficient dodatka vračunanega dohodka v istem okviru.

Drugače je pri razdelitvi **splošnih stroškov uprave.**

Pri njih predvsem obstajata dve možnosti:

1. S splošnimi stroški uprave bremenimo celotno dejavnost ustvarjanja učinkov v ožjem smislu tistega obračunskega razdobja, v katerem se pojavljajo.

2. S splošnimi stroški uprave bremenimo samo dokončane poslovne učinke tistega obračunskega razdobja, v katerem se pojavljajo.

V drugem primeru nedokončana proizvodnja (in morda celo polproizvodi) ne bi bila obremenjena z nobenimi splošnimi stroški uprave. Ti bi bremenili šele proizvode, ki so v razdobju sprejeti v skladišče; če bi splošne stroške uprave prenašali na stroškovna mesta proizvodne dejavnosti, bi z njimi bremenili samo zadnjega v vrstnem redu zaporednih stopenj. Čistejši je vsekakor prvi primer, ki ga bomo tudi podrobneje obravnavali.

Pri iskanju podlage za razdelitev splošnih stroškov uprave moramo spet upoštevati njihovo vzročno povezanost. V načelu lahko kot podlago jemljemo:

a) neposredne osebne dohodke;
b) izdelovalne ure;
c) neposredne osebne dohodke skupaj z neposrednimi materialnimi stroški;
č) neposredne osebne dohodke skupaj z amortizacijo, ne glede na to, ali je neposredna ali splošna;
d) proizvodne stroške oziroma stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu;
itd.

Razdelitev splošnih stroškov uprave po stroškovnih nosilcih in ne samo po stroškovnih mestih je izvedljiva le, če se ne poslužujemo podlage pod č). Če se odločimo samo za takšno podlago, pa moramo na vsakem stroškovnem mestu proizvodne dejavnosti kasneje ugotoviti nov koeficient dodatka prenesenih splošnih stroškov uprave, ki bo upošteval obstoječe podatke o stroških (ali potroških) tamkajšnjih stroškovnih nosilcev. Vendar o tem nekoliko več kasneje.

Brž ko razdelimo splošne stroške uprave skladno z neposrednimi osebnimi dohodki (ali izdelovalnimi urami), bo tisti poslovni učinek, ki vsebuje večje neposredne osebne dohodke (ali izdelovalni čas), obremenjen tudi z večjimi splošnimi stroški uprave; prav tako bo tisto stroškovno mesto, na katerem so obračunani večji neposredni osebni dohodki (ali izdelovalni čas), obremenjeno tudi z večjimi splošnimi stroški uprave. Kolikšni so neposredni osebni dohodki (ali izdelovalne ure) v danem obračunskem razdobju, ugotovimo iz analitičnih kontov stroškovnih mest; pri tem ne smemo upoštevati osebnih dohodkov, ki so vsebovani v porabljenih lastnih polproizvodih. Toda na nekaterih stroškovnih mestih upravne dejavnosti se pojavljajo splošni stroški, ki niso v vzročni odvisnosti zgolj od neposrednih osebnih dohodkov. Stroške vodstva proizvodnje bi morda bilo bolje razdeliti na temeljna stroškovna mesta proizvodne dejavnosti skladno s tamkajšnjimi neposrednimi osebnimi dohodki in amortizacijo. Vidimo torej, da je splošne stroške uprave včasih koristno razdeljevati ločeno in ne kot celoto.

Če naj bo koeficient dodatka splošnih stroškov uprave uporaben tako pri prenašanju teh stroškov na stroškovna mesta kot na stroškovne nosilce, je opredeljen takole:

$$\frac{\text{splošni stroški uprave}}{\text{izbrani neposredni stroški (ali potroški)}}$$

Če naj bo nasprotno koeficient dodatka splošnih stroškov uprave uporaben samo pri prenašanju teh stroškov na stroškovna mesta, pa je lahko opredeljen tudi takole:

$$\frac{\text{splošni stroški uprave}}{\text{izbrani del stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu}}$$

Tako v prvem kot tudi v drugem primeru moremo različne dele splošnih stroškov uprave razdeliti tudi na različne načine. Če se pa le npr. odločimo, da vse splošne stroške uprave razdelimo sorazmerno z neposrednimi osebnimi dohodki, pridemo do koeficienta dodatka:

$$\frac{\text{splošni stroški uprave}}{\text{neposredni osebni dohodki}}$$

Če z njim pomnožimo na kateremkoli stroškovnem mestu tamkajšnje neposredne osebne dohodke, ugotovimo splošne stroške uprave, ki jih je treba prenesti nanj s stroškovnih mest upravne dejavnosti. Povsem podoben postopek je v primeru, ko uporabljamo ločen koeficient dodatka materialnih stroškov z amortizacijo v okviru splošnih stroškov uprave in ločen koeficient dodatka vračunanega dohodka v istem okviru.

Do sedaj smo obravnavali primer, ko s splošnimi stroški uprave bremenimo celotno dejavnost ustvarjanja učinkov v ožjem smislu tistega obračunskega razdobja, v katerem se pojavljajo. Brž ko z njimi nameravamo bremeniti le dokončane poslovne učinke, pa je ustrezni koeficient dodatka opredeljen takole:

$$\frac{\text{splošni stroški uprave}}{\text{izbrani neposredni stroški (ali potroški) v razdobju dokončanih poslovnih učinkov}}$$

ali

$$\frac{\text{splošni stroški uprave}}{\text{izbrani del stroškov v razdobju dokončanih poslovnih učinkov}}$$

Zadnji koeficient je seveda največkrat mogoče uporabljati le pri prenašanju splošnih stroškov uprave na stroškovna mesta dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu in ne tudi pri njihovem prenašanju na stroškovne nosilce.

Kako pa razdeljujemo **splošne stroške prodaje?** Če z njimi bremenimo proizvodnjo tistega obračunskega razdobja, v katerem se pojavljajo, je najbolj prikladna domneva, da so v vzročni povezavi s proizvodnimi stroški oziroma stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. Pri tem zajemajo ti stroški vse stroške razen splošnih stroškov uprave in prodaje ali celo splošnih stroškov nakupa. Če jih obrazložimo bolj natančno, bi rekli, da zajemajo neposredne stroške materiala, neposredne osebne dohodke, stroške lastnih polproizvodov, razne druge neposredne stroške in splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. To so torej stroški, ki so poznani na stroškovnih mestih proizvodne dejavnosti prej, kot začnemo nanje prenašati stroške s stroškovnih mest neproizvodnih dejavnosti. Iz knjigovodstva stroškovnih mest torej ne bo težko ugotoviti zneska stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu v danem obračunskem razdobju. Brž ko je poznan, pa lahko izračunamo ustrezen koeficient dodatka:

$$\frac{\text{splošni stroški prodaje}}{\text{stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu}}$$

Če z njim pomnožimo na kateremkoli stroškovnem mestu dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu tamkajšnje stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, pridemo do splošnih stroškov prodaje, ki jih je treba prenesti nanj s stroškovnih mest prodajne dejavnosti. Povsem podoben postopek je v primeru, ko uporabljamo ločen koeficient dodatka materialnih stroškov z amortizacijo v okviru splošnih stroškov prodaje in ločen koeficient dodatka vračunanega dohodka v istem okviru.

Toda splošne stroške prodaje lahko razdelimo tudi tako, da bremenijo samo v razdobju dokončane proizvode in ne tudi tedanje nedokončane proizvodnje (ter polproizvode). V takšnem primeru je koeficient njihovega dodatka opredeljen drugače, in sicer:

$$\frac{\text{splošni stroški prodaje}}{\text{stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu v razdobju dokončanih poslovnih učinkov}}$$

Z njimi seveda prenašamo splošne stroške prodaje le na zadnje stroškovno mesto proizvodne dejavnosti v zaporedju stopenj, medtem ko ga upoštevamo pri vseh obračunih stroškov, ki odpadejo na dokončane stroškovne nosilce.

Možnost, po kateri bi splošne stroške prodaje povezovali le s prodanimi količinami, na tem mestu še zanemarjamo, ker preučujemo popolno vrednotenje učinkov. Omenimo naj le še, da je iz popolnega vrednotenja učinkov v sistemu dejanskih stroškov izključen znesek posebnih prodajnih stroškov, ki se kot neposredni stroški pojavljajo šele ob prodaji in potemtakem ne vstopajo v vrednost zaloge. Nekaj podobnega velja za normalno oblikovanje skladov, če ga upoštevamo med stroški.

Knjigovodsko listino, na podlagi katere vknjižimo prenose stroškov s stroškovnih mest nakupne dejavnosti, lahko imenujemo **razdelilnik stroškov stroškovnih mest nakupne dejavnosti.** Knjigovodsko listino, na pod-

lagi katere vknjižimo prenose stroškov s stroškovnih mest upravne dejavnosti, lahko podobno imenujemo **razdelilnik stroškov stroškovnih mest upravne dejavnosti.** Knjigovodsko listino, na podlagi katere vknjižimo prenose stroškov s stroškovnih mest prodajne dejavnosti, pa lahko imenujemo **razdelilnik stroškov stroškovnih mest prodajne dejavnosti.**

Ko so končno na temeljnih stroškovnih mestih proizvodne dejavnosti oziroma dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu zbrani tudi splošni nakupno-upravno-prodajni stroški, bi mogli za vsako od njih ugotoviti posebno razmerje med vsemi tamkajšnjimi splošnimi stroški in izbranimi neposrednimi stroški (ali potroški), npr. z neposrednimi osebnimi dohodki. Tako torej dobimo nov, enotni koeficient dodatka, in sicer:

$$\frac{\text{splošni stroški na temeljnem stroškovnem mestu dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu}}{\text{neposredni stroški (ali potroški) na istem stroškovnem mestu}}$$

Z njim bi si nato utegnili pomagati pri sestavljanju obračuna stroškov učinka. Toda tak postopek bi spet povzročil pomanjkljivost, ki smo se ji želeli ogniti ravno z iskanjem posebnih podlag za razdelitev splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje. Ni namreč rečeno, da imajo vsi poslovni učinki, ki gredo skozi posamezno stroškovno mesto, enako sestavo stroškov, zlasti pa enako razmerje med neposrednimi stroški materiala in neposrednimi osebnimi dohodki.

Dosedanja razglabljanja v celoti veljajo za enovito delovno organizacijo in stroškovna mesta v njej; v takšnem primeru je tudi povsem jasno, da z ustvarjanjem učinkov v ožjem smislu mislimo tisto, ki je v središču eksternega obravnavanja delovne organizacije. Zadeva se pa spremeni tisti hip, ko izhajamo iz posamezne temeljne organizacije ali delovne skupnosti. Kjer so temeljne organizacije medsebojno zaporedno povezane, kaže vzpostavljati odnose ustvarjanja in razporejanja skupnega prihodka, kar pomeni, da ni nikakega prevzemanja stroškov iz stroškovnih mest druge temeljne organizacije. Če nasprotno med njimi obstajajo kupoprodajni odnosi, se pri posamezni temeljni organizaciji na njenih stroškovnih mestih pojavljajo tudi izvirni stroški, ki se nanašajo na porabljene poslovne učinke drugih temeljnih organizacij, ne pa preneseni stroški iz stroškovnih mest iz okvira drugih temeljnih organizacij. Odnosi med temeljnimi organizacijami in delovno skupnostjo pa temeljijo na svobodni menjavi dela, kar pomeni, da že spet ne gre za preprosto prevzemanje stroškov, temveč za poseben način odmerjanja zneska, ki ga posamezna temeljna organizacija daje za delovanje delovne skupnosti. Če naj pri tem upoštevamo tudi vpliv delovanja delovne skupnosti na dohodek temeljne organizacije, je povsem jasno, da razdeljevanje tamkajšnjih stroškov na posamezne temeljne organizacije in tamkajšnja stroškovna mesta ne more potekati na podlagi preprostih koeficientov, ki smo jih najprej prikazovali ob predpostavki, da imamo opravka z enovito delovno organizacijo. To pomeni, da je v primeru obstoja temeljnih organizacij in delovne skupnosti neizbežno dvostopenjsko razporejanje tamkajšnjih stroškov: v prvi stopnji so prihodki delovne skupnosti, ki pokrivajo tamkajšnje stroške, razporejeni na temeljne organizacije, v drugi stopnji pa v okviru temeljnih organizacij na tamkajšnja stroškovna mesta. V prvi stopnji so v uporabi kriteriji, ki ustrezajo načelom svobodne menjave dela, v drugi stopnji so pa že lahko v uporabi koeficienti, ki smo jih v začetku obravnavali v zvezi

z enovito delovno organizacijo. Ti koeficienti so lahko istovetni s koeficienti, ki so v uporabi pri razporejanju teh splošnih stroškov po poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih, lahko se pa tudi razlikujejo od njih.

51133 Obračunski list stroškov in njegov pomen

Pri dosedanjih razglabljanjih smo za vsako stroškovno mesto predvidevali poseben konto. Ta ima v klasičnem knjigovodstvu obliko kartice z vrsto kolon, v katerih so sistematično vpisani podatki o stroških, razdeljenih na neposredne in posredne, na izvirne in izvedene. Stroški iz kontov splošnih stroškovnih mest so preneseni na konte temeljnih stroškovnih mest, stroški iz kontov stroškovnih mest pomožne dejavnosti na konte stroškovnih mest drugih dejavnosti in stroški iz kontov stroškovnih mest nakupno-upravno-prodajne dejavnosti na konte stroškovnih mest osnovne in stranske dejavnosti. Seveda so lahko preneseni tudi stroški iz kontov stroškovnih mest nakupno-upravno-prodajne dejavnosti na konte stroškovnih mest pomožne dejavnosti, prav tako utegne biti tisti del stroškov iz kontov stroškovnih mest pomožne dejavnosti, ki je povezan s prodajo drugim, neprenesen. Toda če postopek opišemo poenostavljeno, lahko rečemo, da se ob koncu vsakega obračunskega razdobja pojavijo vsi stroški na kontih stroškovnih mest osnovne in stranske dejavnosti. Ker ti stroški bremenijo končne stroškovne nosilce, hkrati zapuščajo knjigovodstvo stroškovnih mest in vstopajo v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev. Na podlagi v knjigovodstvu stroškovnih mest spoznanih koeficientov dodatka splošnih stroškov je v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev mogoče ugotoviti lastno ceno končnih stroškovnih nosilcev.

Sredstvo, s katerim je mogoče zmanjšati število kontov v knjigovodstvu stroškovnih mest in vpisov na njih ali vsaj vzpostaviti zbirni pregled stroškov po stroškovnih mestih in njihovega prenašanja, pa imenujemo **obračunski list stroškov** (OLS). V praksi se navadno imenuje OBOL (obratni obračunski list) in ima značaj pomožne knjige. Med analitičnimi konti knjigovodstva stroškovnih mest in obračunskim listom stroškov so možna naslednja razmerja:

a) obstajajo analitični konti knjigovodstva stroškovnih mest brez obračunskega lista stroškov;
b) obstaja obračunski list stroškov brez analitičnih kontov knjigovodstva stroškovnih mest;
c) obstajajo analitični konti knjigovodstva stroškovnih mest in še obračunski list stroškov.

V praksi in literaturi najdemo različna mišljenja o tem, ali naj obračunski list stroškov zajema samo splošne stroške ali tudi neposredne stroške. Ni pa spora o tem, da je njegov namen v razdelitvi splošnih stroškov in iskanju njihovih koeficientov dodatka, ki so potrebni pri obračunih stroškov učinka. V primeru pod b) obračunski list stroškov prevzema iz finančnega knjigovodstva splošne stroške po vrstah, jih razdeljuje po stroškovnih mestih in jih po ugotovitvi koeficientov dodatka spet vrača v knjigovodstvo, kjer bremenijo ustrezne stroškovne nosilce. V primeru pod c) obračunski list stroškov nasprotno prevzema iz knjigovodstva stroškovnih mest izhodiščne splošne stroške, jih razdeljuje po stroškovnih mestih in ugotavlja koeficiente dodatka; zbirni rezultati prenosov splošnih stroškov z enega stroškovnega mesta na drugo so nato iz obračunskega lista

stroškov vneseni ponovno v knjigovodstvo stroškovnih mest, koeficienti dodatka splošnih stroškov pa uporabljeni v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev. Vidimo torej, da obračunski list stroškov lahko nadomešča razdelilnike stroškov splošnih stroškovnih mest, stroškovnih mest pomožne, upravne, nakupne in prodajne dejavnosti, ki so sicer neizogibno potrebni v primeru pod a).

Obračunski list stroškov ima obliko tabele večjega ali manjšega obsega, odvisno od organizacije združenega dela, števila vrst stroškov, stroškovnih mest in drugih okolnosti. Njegova sestava ni predpisana, pa jo lahko vsaka organizacija združenega dela vzpostavi tako, kot ustreza njenim potrebam.

Ker ima obračunski list stroškov dvorazsežno obliko, si oglejmo, kakšna je njegova vodoravna in navpična razčlenitev!

Stolpce, ki jih ima obračunski list stroškov, so sestavljeni iz naslednjih delov:

1. Številka in naziv vrste stroškov
2. Stroški posamezne vrste
3. Podlaga za razdelitev stroškov posamezne vrste
4. Stroškovna mesta

Navesti je treba vsa stroškovna mesta, ki se pojavljajo, tj. stroškovna mesta osnovne, stranske, pomožne, nakupne, upravne in prodajne dejavnosti in v njihovem okviru tako splošna kot temeljna stroškovna mesta. Pri tem se pojavi vprašanje njihovega zaporedja. Nekateri menijo, da bi bilo treba navesti najprej stroškovna mesta pomožne dejavnosti, nato stroškovna mesta osnovne in stranske dejavnosti in na koncu stroškovna mesta nakupa, uprave in prodaje. Drugi spet menijo, da je treba postaviti stroškovna mesta nakupne dejavnosti celo pred stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Dalje prevladuje mnenje, da je koristno v okviru posamezne dejavnosti najprej navesti tista stroškovna mesta, ki dajejo poslovne učinke naslednjim stroškovnim mestom iste dejavnosti. Če upoštevamo vzajemno povezanost stroškovnih mest, pa seveda razglabljanje o zaporedju stroškovnih mest nima prave podlage.

Naj navedemo še, da nekateri pri stroškovnih mestih uvajajo posebne stolpce za neposredne stroške končnih stroškovnih nosilcev in njihove splošne stroške. Ker je pa število stolpcev navadno že itak preveliko, je delitev stroškov na neposredne in splošne primerneje upoštevati pri navpični razčlenitvi obračunskega lista stroškov. Na splošno lahko rečemo, da utegne preveliko število stolpcev v obračunskem listu stroškov povzročiti nepreglednost ali celo napake pri njegovem sestavljanju. V takem primeru ga je bolje razstaviti na več posebnih listov, npr. na poseben list za stroškovna mesta osnovne dejavnosti, za stroškovna mesta pomožne dejavnosti itd. Zbirni obračunski list stroškov nato povzema v svojih stolpcih podatke, ki se nanašajo na skupine stroškovnih mest iz posebnih obračunskih listov stroškov.

Tudi pri navpični razčlenitvi obračunskega lista stroškov je treba razlikovati več delov. Če jemljemo stroške kot celoto in ne upoštevamo njihove delitve na materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek, bi bili ti deli naslednji:

1. Neposredni stroški izvirnega in z njim izenačenega značaja in stroški lastnih polproizvodov
2. Splošni stroški izvirnega in z njim izenačenega značaja

3. Preneseni stroški iz drugih stroškovnih mest
in morda še
4. Stroški v nedokončani proizvodnji, polproizvodih in gotovih proizvodih
5. Stroški v zalogah proizvodov in prodanih proizvodih

Vendar spadata 4. in 5. del bolj v obračun stroškov po nosilcih kot v obračun stroškov po mestih. Zato bomo 4. del obravnavali v okviru obračuna ustvarjanja učinkov in 5. del v okviru obračuna prodaje, medtem ko se bomo pri obračunskem listu stroškov, ki zajema obračun med mesti in pripravo podatkov za obračun po nosilcih, omejili le na 1., 2. in 3. del.

Zaporedje prvih treh delov v obračunskem listu stroškov je mnogokrat spremenjeno, in sicer tako, da so neposredni stroški izvirnega in z njim izenačenega značaja skupaj s stroški porabljenih lastnih polproizvodov navedeni na koncu in ne na začetku. Kot neposredni stroški niso mišljeni tisti, ki so neposredno razdeljeni na posamezna stroškovna mesta, temveč tisti, ki jih je mogoče neposredno poračunati s proizvodi v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev. Če je glavni namen obračunskega lista stroškov v razdelitvi splošnih stroškov in v iskanju razmerij med njimi in nekaterimi neposrednimi velikostmi, potem je najprej treba poznati njihov celotni znesek. Šele nato je v obračunski list stroškov koristno vnesti neposredne stroške ali kake druge neposredne velikosti, na podlagi katerih jih razdeljujemo. Vendar ni mogoče prenesti splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje, če nam niso poznani neposredni stroški ali kake druge velikosti za njihovo razdelitev. Iz tega pa sledi, da nam morajo biti v obračunskem listu stroškov poznani neposredni stroški prej, kot so razdeljeni vsi splošni stroški.

Ne glede na to, na katerem stroškovnem mestu se v obračunskem listu stroškov pojavljajo neposredni stroški izvirnega in z njim izenačenega značaja in stroški porabljenih polproizvodov, so v glavnem sestavljeni iz naslednjih vrst:

a) neposredni stroški materiala;
b) neposredni stroški drobnega inventarja;
c) neposredni stroški storitev;
č) neposredni stroški amortizacije, vendar le v izjemnih primerih;
d) neposredni osebni dohodki;
e) stroški porabljenih lastnih polproizvodov.

Vrednostni podatki morajo biti mnogokrat dopolnjeni še s količinskimi, npr. podatek o neposrednih osebnih dohodkih s podatkom o izdelovalnih urah (dejanskih ali norma urah).

Splošni stroški izvirnega in z njim izenačenega značaja obsegajo navadno kar vse konte, ki so po kontnem planu predvideni; njihovo razčlenitev zato ni treba navajati.

Preneseni stroški z drugih stroškovnih mest so pa sestavljeni iz:

a) prenesenih stroškov z vsakega splošnega stroškovnega mesta posebej;
b) prenesenih stroškov z vsakega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti posebej;
c) prenesenih stroškov s stroškovnih mest nakupne dejavnosti skupaj ali ločeno, s stroškovnih mest upravne dejavnosti skupaj ali ločeno in s stroškovnih mest prodajne dejavnosti skupaj ali ločeno.

Na stroškovna mesta je pač treba prenašati stroške z drugih stroškovnih mest tako, da je pri vsakem prenosu zadoščeno vzročnim razmerjem. Iz tega sledi, da je treba ločeno navajati vse tiste vrste izvedenih stroškov, pri katerih so v uporabi posebne podlage za njihovo razdelitev.

V dohodkovnem sistemu se dosedanja izvajanja spremene tako, da imamo namesto enotnega obračunskega lista stroškov opravka z obračunskim listom materialnih stroškov z amortizacijo in obračunskim listom vračunanega dohodka. Pri tem ima prvi obračunski list naslednje dele:

1. Neposredni materialni stroški in amortizacija izvirnega in z njim izenačenega značaja in tisti, ki so vsebovani v porabljenih lastnih polprozvodih
2. Splošni materialni stroški in amortizacija izvirnega in z njim izenačenega značaja
3. Preneseni materialni stroški in amortizacija z drugih stroškovnih mest

Podobno je z obračunskim listom vračunanega dohodka, ki je sestavljen iz naslednjih delov:

1. Neposredni osebni dohodki izvirnega in z njim izenačenega značaja in vračunani dohodek v porabljenih lastnih polproizvodih
2. Splošni vračunani dohodek izvirnega in z njim izenačenega značaja
3. Preneseni vračunani dohodek z drugih stroškovnih mest

Če v skrajno poenostavljenem shematičnem prikazu izhajamo iz obračunskega lista stroškov in ne iz obračunskega lista materialnih stroškov z amortizacijo in obračunskega lista vračunanega dohodka, bi razdelitev stroškov v prvih dveh delih lahko označili tako, kot je prikazano v sliki 8 na tej strani.

Seveda je vsako vrsto neposrednih in splošnih stroškov treba navesti posebej in jo tudi posebej razdeliti na ustrezna stroškovna mesta. Ker na stroškovnih mestih pomožne dejavnosti ni končnih stroškovnih nosilcev, temveč so le prehodni, ki vstopajo kasneje v splošne stroške drugih stroškovnih mest, nanje v prikazani shemi niso razdeljeni neposredni stroški, temveč splošni.

Stroškovna mesta / Vrste stroškov	Osnovna dejavnost				Pomožna dejavnost				Nakup	Uprava	Prodaja
	splošno	A	B	C	splošno	X	Y	Z			
1. Neposredne		X	X	X							
2. Splošne	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

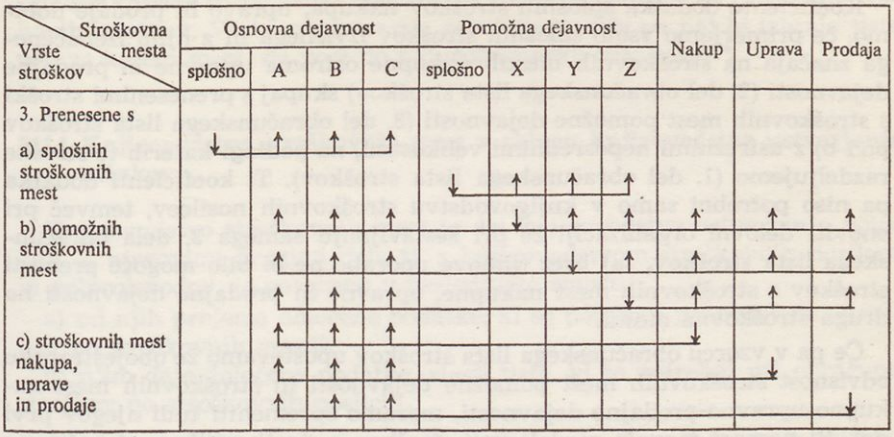
Slika 8

Prvi in drugi del obračunskega lista stroškov

Tretji del obračunskega lista stroškov je že bolj zapleten. Če so stroškovna mesta le enostransko odvisna, poteka prenašanje njihovih stroškov po vzorcu kot je prikazan v sliki 9 na str. 199.

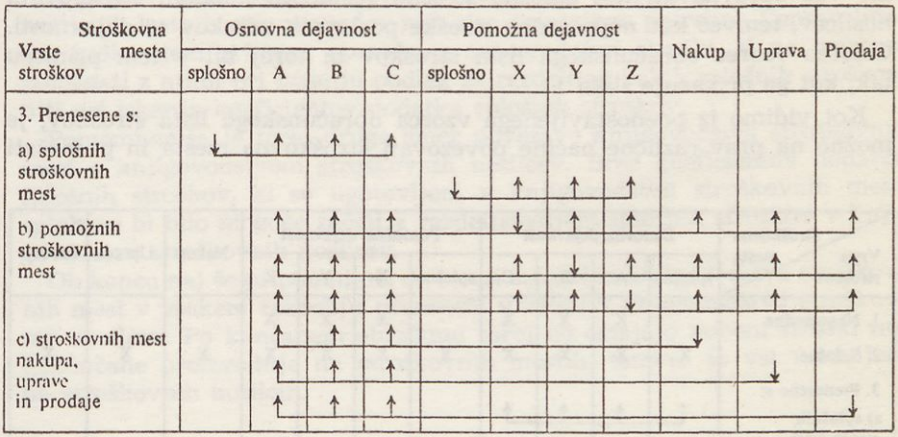
Če so stroškovna mesta pomožne dejavnosti nasprotno obojestransko odvisna, poteka prenašanje stroškov po vzorcu iz slike 10.

Na koncu so v obračunskem listu stroškov zbrani vsi stroški danega obračunskega razdobja na temeljnih stroškovnih mestih osnovne (stranske) dejavnosti.



Slika 9

Tretji del obračunskega lista stroškov pri enostranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest



Slika 10

Tretji del obračunskega lista stroškov pri obojestranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest (brez prenosa splošnih nakupno-upravno-prodajnih stroškov na stroškovna mesta pomožne dejavnosti)

Koeficienti dodatka splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu na poljubnem temeljnem stroškovnem mestu osnovne (stranske) dejavnosti dobimo, če primerjamo vsoto splošnih stroškov izvirnega in s tem izenačenega značaja na tem stroškovnem mestu (2. del obračunskega lista stroškov) skupaj s prenesenimi stroški splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti (3. del obračunskega lista stroškov pod a in b) s tamkajšnjimi neposrednimi osebnimi dohodki, izdelovalnimi urami ali kako drugo podlago (1. del obračunskega lista stroškov). Ti koeficienti dodatka so potrebni v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev.

Koeficiente dodatka splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje dobimo, če primerjamo vsoto splošnih stroškov izvirnega in z njim izenačenega značaja na stroškovnih mestih nakupne oziroma upravne in prodajne dejavnosti (2. del obračunskega lista stroškov) skupaj s prenesenimi stroški s stroškovnih mest pomožne dejavnosti (3. del obračunskega lista stroškov pod b) z ustreznimi neposrednimi velikostmi, na podlagi katerih te stroške razdeljujemo (1. del obračunskega lista stroškov). Ti koeficienti dodatka pa niso potrebni samo v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev, temveč pri enoviti delovni organizaciji že pri sestavljanju samega 3. dela obračunskega lista stroškov, saj brez njihove uporabe ne bi bilo mogoče prenesti stroškov s stroškovnih mest nakupne, upravne in prodajne dejavnosti na druga stroškovna mesta.

Če pa v vzorcu obračunskega lista stroškov upoštevamo že obojestransko odvisnost stroškovnih mest pomožne dejavnosti in stroškovnih mest nakupno-upravno-prodajne dejavnosti, moramo spremeniti tudi njegov prvi del. Ni namreč mogoče razdeljevati stroškov s stroškovnih mest nakupne ali upravne dejavnosti na stroškovna mesta pomožne dejavnosti, če ne poznamo tamkajšnjih neposrednih stroškov materiala, neposrednih osebnih dohodkov ali kake druge neposredne velikosti. Stroškov takšnega materiala in dela na stroškovnih mestih pomožne dejavnosti torej ne smemo več obravnavati kot splošne stroške s stališča končnih stroškovnih nosilcev, temveč kot neposredne stroške poslovnih učinkov te dejavnosti. Celoten vzorec obračunskega lista stroškov bi torej bil v tem primeru tak, kot ga prikazuje slika 11.

Kot vidimo iz poenostavljenega vzorca obračunskega lista stroškov, je možno na prav različne načine povezovati stroškovna mesta in prenašati

Stroškovna mesta / Vrste stroškov	Osnovna dejavnost				Pomožna dejavnost				Nakup	Uprava	Prodaja
	splošno	A	B	C	splošno	X	Y	Z			
1. Neposredne		X	X	X		X	X	X			
2. Splošne	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
3. Prenesene s:											
a) splošnih stroškovnih mest	↓	↑	↑	↑							
					↓	↑	↑	↑			
b) stroškovnih mest pomožne dejavnosti		↑	↑	↑		↓	↑	↑	↑	↑	↑
		↑	↑	↑		↑	↓	↑	↑	↑	↑
		↑	↑	↑		↑	↑	↓	↑	↑	↑
c) stroškovnih mest nakupa, uprave in prodaje		↑	↑	↑		↑	↑	↑	↓		
		↑	↑	↑		↑	↑	↑		↓	
		↑	↑	↑		↑	↑	↑			↓

Slika 11

Obračunski list stroškov pri obojestranski odvisnosti vseh temeljnih stroškovnih mest

njihove stroške in ne samo uporabljati različne podlage za razdelitev njihovih stroškov. Vsaka organizacija združenega dela pa naj bi izbrala tisto pot, za katero meni, da vodi do najprimernejših rezultatov.*

5114 Knjigovodstvo stroškovnih mest v sklopu knjigovodstva ustvarjanja učinkov

Knjigovodstvo stroškovnih mest je del knjigovodstva ustvarjanja učinkov. Z njegovimi drugimi deli, tj. s knjigovodstvom stroškovnih nosilcev in polproizvodov, je povezano v naslednjem smislu:

a) od njih prejema določene podatke, ki so potrebni pri obračunu stroškov po stroškovnih mestih;

b) njim daje določene podatke, zlasti tiste, ki so potrebni pri obračunu stroškov po stroškovnih nosilcih.

Glavnina stroškov vstopa v knjigovodstvo stroškovnih mest iz knjigovodstev prvin poslovnega procesa oziroma finančnega knjigovodstva. Vendar so nekateri podatki o stroških na razpolago le v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev, npr. obračuni stroškov pomožne dejavnosti. Podobno velja za podatke o stroških porabljenih polproizvodov, ki so izvirno na razpolago v knjigovodstvu polproizvodov. Res pa podatki o stroških porabljenih lastnih polproizvodov niti niso neizogibno potrebni. Čepray imamo tudi v tem primeru opravka z neposrednimi stroški, si ne moremo pomagati z njimi pri iskanju podlag za razdelitev kakih splošnih stroškov, niti pri iskanju koeficientov dodatka splošnih stroškov.

Pomembnejša je torej druga smer povezave knjigovodstva stroškovnih mest s knjigovodstvom stroškovnih nosilcev. Brez koeficientov dodatka splošnih stroškov, ki so ugotovljeni v knjigovodstvu stroškovnih mest, sploh ne bi bilo mogoče začeti z razdeljevanjem splošnih stroškov v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev.

Ob koncu naj še pripomnimo, da so vsi stroški iz knjigovodstva stroškovnih mest v vsakem razdobju preneseni v celoti v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev. Po končanem obračunu torej ne ostajajo nobeni stroški nedokončane proizvodnje na stroškovnih mestih, temveč so vsi razdeljeni po stroškovnih nosilcih.

512 Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev

5120 Stroškovni nosilci in njihova razvrstitev

Kot že vemo, so stroški vedno povezani z ustvarjanjem kakega poslovnega učinka. Zato jih je tudi treba obračunati z njim; poslovni učinek je torej stroškovni nosilec. Razlikovati pa je treba poslovne učinke za lastne potrebe in poslovne učinke za prodajo; prvi so začasni stroškovni nosilci, drugi pa končni stroškovni nosilci. Zato se torej na začetku pojavi vprašanje, s katerimi se ukvarjamo v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev.

---

* Poenostavljeni praktični primeri obračunskega lista stroškov so vključeni v knjigo I. Turk: »Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela«.

Če bi se v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev enovite proizvajalne ali storitvene delovne organizacije ukvarjali z vsemi začasnimi stroškovnimi nosilci, bi imeli opravka tudi s storitvami nakupne, upravne in prodajne dejavnosti. Ti poslovni učinki fizično največkrat niso merljivi, njihovi stroški so pa razdeljeni na druga stroškovna mesta že v knjigovodstvu stroškovnih mest.

Če bi se v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev enovite proizvajalne ali storitvene delovne organizacije nasprotno ukvarjali le s končnimi stroškovnimi nosilci, ne bi mogli stroškov povezovati z njihovimi sestavnimi deli, ki so morda celo enaki pri različnih proizvodih za prodajo. Prav tako bi pri stranski dejavnosti izpuščali tiste morebitne poslovne učinke, ki nastopajo kot prvina procesa osnovne dejavnosti. Končno bi pri pomožni dejavnosti upoštevali le manjši del tamkajšnjih poslovnih učinkov, in sicer tiste, ki so predmet prodaje, medtem ko bi zanemarili vse tiste, katerih cenovni izraz je v istem razdobju prenesen na druga stroškovna mesta v okviru ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. Vemo pa, da so vsi poslovni učinki osnovne, stranske in pomožne dejavnosti (razen poslovnih učinkov tamkajšnjih splošnih stroškovnih mest v že obrazloženem smislu) fizično merljivi in da je treba ugotavljati njihove stroške ne glede na to, ali jih bo delovna organizacija na naslednji stopnji porabila sama ali jih bo prodala.

Vidimo torej, da se v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev enovite proizvajalne ali storitvene delovne organizacije ukvarjamo tako z začasnimi kot s komičnimi stroškovnimi nosilci iz dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, ne pa tudi z začasnimi stroškovnimi nosilci iz dejavnosti nakupa, uprave in prodaje. Pri tem lahko upoštevamo vse začasne stroškovne nosilce iz prve dejavnosti ali pa le tiste iz osnovne in stranske dejavnosti. V glavnem bi lahko rekli, da moramo v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev zajeti vse tiste stroškovne nosilce, na katere se nanašajo navedbe o neposrednih stroških v obračunskem listu stroškov ali v knjigovodstvu stroškovnih mest.

V primeru, ko imamo opravka s temeljno organizacijo združenega dela ali delovno skupnostjo in vzpostavljamo knjigovodstvo stroškovnih nosilcev zanjo, se pa dosedanja razglabljanja nekoliko spremene. Poslovne učinke kot stroškovne nosilce je povsem nedvomno treba opredeliti celo pri upravni dejavnosti, s katero se ukvarja posamezna delovna skupnost, in ne samo pri nakupni in prodajni dejavnosti, s katero se ukvarja posamezna specializirana temeljna organizacija. To pa hkrati pomeni, da se nam kar naenkrat pojavijo namesto dotedanjih splošnih stroškov proizvodov neposredni in splošni stroški nakupnih, upravnih in prodajnih storitev v zvezi s proizvodi. Zadeva je torej podobna kot pri pomožni dejavnosti, kjer z vidika proizvodov kot končnih stroškovnih nosilcev lahko govorimo o splošnih stroških, medtem ko z vidika tamkajšnjih storitev nujno razlikujemo neposredne in splošne stroške. Toda medtem ko se je takšno razmišljanje v enoviti proizvajalni ali storitveni organizaciji nehalo že pri pomožni dejavnosti, ga sedaj nujno razširjamo na vse temeljne organizacije in delovne skupnosti. To pa pomeni bistveno razširitev nekdanjega knjigovodstva stroškovnih nosilcev, s tem pa tudi stroškovnega računovodstva, ki postaja sredstvo borbe za racionalnost pri vseh dejavnostih.

Pojem stroškovnega nosilca je izrazit računovodski pojem, podobno kot pojem stroškovnega mesta. Čeprav se mora čim bolj prilagoditi poslovnim

pojavom, ne kaže pozabiti na načelo gospodarnosti. Tako pri vzpostavljanju stroškovnih mest kot pri vzpostavljanju stroškovnih nosilcev ne smemo iti v takšno širino, da bi razdeljevanje stroškov povzročalo več stroškov, kot bi dajalo koristi. Od konkretnih razmer je torej odvisno, kaj bo treba obravnavati kot stroškovne nosilce. Stroškovni nosilec je lahko:

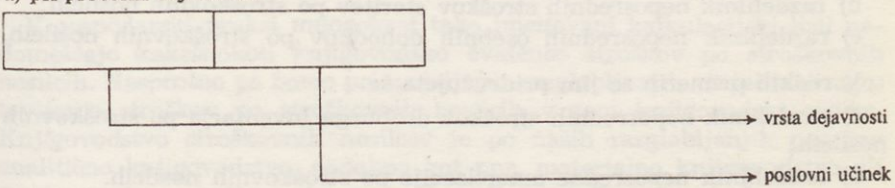
a) celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov;

b) serija poslovnih učinkov, posamezni poslovni učinek ali del poslovnega učinka.

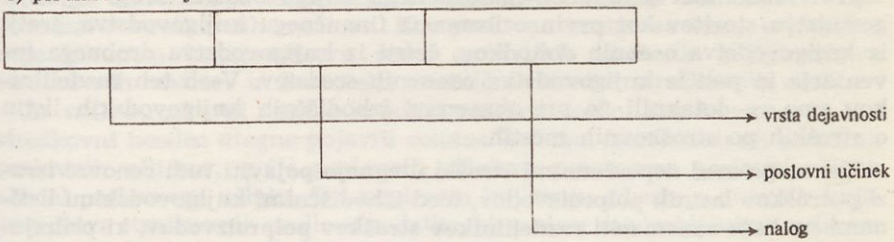
Prvi primer nastopa pri procesni dejavnosti, drugi pa pri naročilni dejavnosti. Ker v prvem primeru ni izstavljen poslovni nalog, tudi ni vnaprej poznana količina poslovnih učinkov; ugotoviti jo je mogoče šele na koncu obračunskega razdobja. V drugem primeru so izstavljeni poslovni nalogi, pa je torej količina poslovnih učinkov poznana že vnaprej.

Vsaka organizacija združenega dela potrebuje nomenklaturo stroškovnih nosilcev, ki vsebuje ločen naziv in šifro vsakega stroškovnega nosilca. Če naj šifra posameznega stroškovnega nosilca naznačuje njegov položaj v celotnem sistemu razvrščanja, mora biti sestavljena iz več delov. Čeprav so rešitve prav različne, lahko sestavo šifre prikažemo takole:

a) pri procesni dejavnosti:



b) pri naročilni dejavnosti:



Vrste dejavnosti so iste, kot smo jih navajali že v knjigovodstvu stroškovnih mest. Označba poslovnega učinka omogoča povezavo z nomenklaturo proizvodov (ali polproizvodov), medtem ko je označba naloga zgolj napotek za uvrstitev v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev.

Končno naj še pripomnimo, da je šifre stroškovnih nosilcev mogoče vključiti v knjigovodstvo tako, da jim spredaj pripišemo splošno številčno oznako analitičnega knjigovodstva stroškovnih nosilcev.

5121 Izhodiščne knjigovodske listine o stroških po stroškovnih nosilcih

S temeljnimi knjigovodskimi listinami o stroških, tj. s tistimi, ki dokazujejo nastanek stroškov, smo se srečali že pri knjigovodstvih prvin poslovnega procesa in finančnem knjigovodstvu. Brž ko ta knjigovodstva

sistematično opravijo del celotne obdelave podatkov o stroških, ni več potrebno, da bi v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev ponovno pričeli z istimi temeljnimi knjigovodskimi listinami. Pri že nakazani organizaciji knjigovodstva so torej izhodiščne knjigovodske listine o stroških po stroškovnih nosilcih zbirniki stroškov in razdelilniki stroškov, ki jih prejema knjigovodstvo stroškovnih nosilcev.

V pogledu splošnih stroškov si pa v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev itak ne moremo pomagati z njihovimi knjigovodskimi listinami, saj jih je najprej treba razdeliti po stroškovnih mestih in jih prenašati z enega stroškovnega mesta na drugo, dokler ob koncu ne ugotovimo tistih koeficientov dodatka, s katerimi operiramo v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev.

Čeprav pri procesni dejavnosti ni tako pomembna delitev stroškov na neposredne in splošne, si le oglejmo ločeno knjigovodske listine o neposrednih in splošnih stroških, s katerimi imamo opravka v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev.

Med **razdelilnike izvirnih neposrednih stroškov po stroškovnih nosilcih** spadajo:

a) razdelilnik neposrednih stroškov materiala po stroškovnih nosilcih;
b) razdelilnik neposrednih stroškov storitev po stroškovnih nosilcih;
c) razdelilnik neposrednih osebnih dohodkov po stroškovnih nosilcih.

V redkih primerih se jim pridružujeta še

č) razdelilnik neposrednih stroškov drobnega inventarja po stroškovnih nosilcih;
d) razdelilnik neposredne amortizacije po stroškovnih nosilcih.

Prvi razdelilnik prihaja iz materialnega knjigovodstva, drugi iz knjigovodstva storitev kot prvin oziroma iz finančnega knjigovodstva, tretji iz knjigovodstva osebnih dohodkov, četrti iz knjigovodstva drobnega inventarja in peti iz knjigovodstva osnovnih sredstev. Vseh teh razdelilnikov smo se dotaknili že pri obravnavi izhodiščnih knjigovodskih listin o stroških po stroškovnih mestih.

Ker se pa med neposrednimi stroški utegnejo pojaviti tudi cenovni izrazi potroškov lastnih polproizvodov, med izhodiščnimi knjigovodskimi listinami ne kaže zanemariti **razdelilnikov stroškov polproizvodov,** ki prihajajo iz knjigovodstva polproizvodov.

S podatki o splošnih stroških po stroškovnih nosilcih je nekoliko drugače. Za njihov izračun je na razpolago v začetku le **seznam koeficientov dodatka splošnih stroškov,** ki ga pripravi knjigovodstvo stroškovnih mest.

Ta seznam vsebuje:

a) koeficiente dodatka splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu za vsako stroškovno mesto posebej;
b) koeficiente dodatka splošnih stroškov nakupa;
c) koeficiente dodatka splošnih stroškov uprave;
č) koeficiente dodatka splošnih stroškov prodaje.

Na podlagi tega seznama je treba sestaviti **razdelilnik splošnih stroškov po stroškovnih nosilcih,** ki mora imeti enak seštevek kot ustrezni splošni stroški v knjigovodstvu stroškovnih mest.

Do sedaj smo se zaustavljali pri izhodiščnih knjigovodskih listinah, na podlagi katerih se povečuje stanje v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev. Navesti pa je treba še tiste, na podlagi katerih se zmanjšuje stanje v njem.

Proces proizvodnje zapuščajo polproizvodi in proizvodi. Tako prvi kot drugi so prevzeti v skladišče. Knjigovodske listine, ki dokazujejo ta premik, so **prejemnice lastnih polproizvodov** in **prejemnice proizvodov.** Njihov naziv sicer bolj ustreza knjigovodstvu polproizvodov ali knjigovodstvu proizvodov, medtem ko bi knjigovodstvu stroškovnih nosilcev morda bolj ustrezal naziv predajnice polproizvodov ali predajnice proizvodov.

Vsi stroški, ki bremenijo kak stroškovni nosilec, a še niso s temi prejemnicami preneseni v knjigovodstvo polproizvodov ali knjigovodstvo proizvodov, ostajajo v okviru nedokončane proizvodnje. Toda od normalne nedokončane proizvodnje je treba razlikovati ustavljeno proizvodnjo, ki je prikazana posebej. Knjigovodsko listino, ki nakazuje takšen premik pa imenujemo **izločilnica proizvodnje.**

Končno naj omenimo še zapisnik o izmetu, ki je po svojem smislu **izničnica proizvodnje.**

5122 Poslovne knjige o stroških po stroškovnih nosilcih

V gospodarski praksi mnogokrat tako imenovani kalkulacijski listi nadomeščajo kakršnokoli knjigovodsko evidenco stroškov po stroškovnih nosilcih. Nasprotno pa bomo pri nadaljnjih razglabljanjih vključevali ugotavljanje stroškov po stroškovnih nosilcih v sam knjigovodski sistem. Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev je po naših razglabljanjih posebno analitično knjigovodstvo, podobno kot npr. materialno knjigovodstvo ali že obravnavano knjigovodstvo stroškovnih mest. To pomeni, da posamezni konto sintetičnega finančnega knjigovodstva zajema več kontov knjigovodstva stroškovnih nosilcev. Kot poslovne knjige se torej v klasično organiziranem knjigovodstvu sedaj pojavljajo dnevnik knjigovodstva stroškovnih nosilcev in kartoteka analitičnih kontov stroškovnih nosilcev.

Za vsak stroškovni nosilec je odprt poseben konto. Kot že vemo, se kot stroškovni nosilec utegne pojaviti celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov, serija poslovnih učinkov, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Pri kopirnem knjiženju združuje dnevnik knjigovodstva stroškovnih nosilcev podatke, ki so sicer razdrobljeni na velikem številu analitičnih kontov. Z druge strani pa omogoča kontrolo, ali so v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev zajeti vsi stroški, ki so se pred tem pojavljali v knjigovodstvu stroškovnih mest in še pred tem na kontih stroškov in na kontih lastnih polproizvodov.

Na analitične konte knjigovodstva stroškovnih mest so vknjiženi najprej neposredni stroški ustreznega stroškovnega nosilca. Pri njih je treba razlikovati neposredne stroške materiala, drobnega inventarja, storitev, amortizacije in osebnih dohodkov, včasih pa je treba navesti še npr. podatke o dejanskih urah, norma urah, strojnih urah in podobno. Toda med neposrednimi stroški se utegnejo pojaviti tudi izvedeni stroški, tj. stroški lastnih polproizvodov, ki jih ni mogoče stapljati z drugimi neposrednimi stroški. Knjigovodske listine, iz katerih so razvidni vsi ti stroški, so že poznane: razdelilniki stroškov po stroškovnih nosilcih.

Neposrednim stroškom ustreznega stroškovnega nosilca se pridružujejo splošni stroški, ki so sestavljeni iz splošnih stroškov ustvarjanja učinkov

v ožjem smislu, nakupa, uprave in prodaje. Znesek teh stroškov, ki odpade na posamezen stroškovni nosilec, je le pri procesni dejavnosti mogoče ugotoviti iz knjigovodstva stroškovnih mest na povsem preprost način. Vendar pri takšni dejavnosti delitev stroškov na neposredne in splošne ni več toliko pomembna. Nasprotno je pri naročilni dejavnosti mogoče ugotoviti znesek splošnih stroškov, ki odpade na posamezen stroškovni nosilec, šele s pomočjo koeficientov dodatka splošnih stroškov.

Če ne upoštevamo posebnosti dohodkovnega sistema, zadošča takšen načrt stolpcev v klasičnem knjigovodstvu stroškovnih nosilcev:

A. Neposredni stroški:
Aa) neposredni stroški materiala
Ab) neposredni stroški drobnega inventarja
Ac) neposredni stroški storitev
Ač) neposredna amortizacija
Ad) neposredni osebni dohodki
Ae) stroški lastnih polproizvodov

B. Splošni stroški:
Aa) splošni stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu
Ab) splošni stroški nakupa
Ac) splošni stroški uprave
Ač) splošni stroški prodaje

Brž ko pa zaradi dohodkovnega sistema želimo ločiti materialne stroške z amortizacijo od vračunanega dohodka, je potrebna takšna razvrstitev stolpcev:

I. Materialni stroški z amortizacijo:

A. Neposredni:
Aa) neposredni stroški materiala
Ab) neposredni stroški drobnega inventarja
Ac) neposredni stroški storitev
Ač) neposredna amortizacija
Ad) materialni stroški z amortizacijo v lastnih polproizvodih

B. Splošni:
Ba) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških ustvarjanja učinkov o ožjem smislu
Bb) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških nakupa
Bc) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških uprave
Bč) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških prodaje

II. Vračunani dohodek:

A. Neposredni:
Aa) neposredni osebni dohodki
Ab) vračunani dohodek v lastnih polproizvodih

B. Splošni:
Ba) vračunani dohodek v splošnih stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu

Bb) vračunani dohodek v splošnih stroških nakupa
Bc) vračunani dohodek v splošnih stroških uprave
Bč) vračunani dohodek v splošnih stroških prodaje.

To je že hkrati zasnova obračuna lastne cene, ki je prilagojena dohodkovnemu sistemu. Seveda jo je skladno s potrebami mogoče tudi nekoliko skrajšati ali podaljšati.

V nasprotju s knjigovodstvom stroškovnih mest utegne imeti knjigovodstvo stroškovnih nosilcev tudi salde ob začetku in koncu vsakega meseca. Ti saldi so v zvezi s tedanjo nedokončano proizvodnjo določenega stroškovnega nosilca. Pri serijski in množinski proizvodnji vsebuje posamezen konto podatke za vrsto mesecev. Za vsak stroškovni nosilec se namreč odpre nov konto le enkrat v koledarskem letu.

5123 Obračun stroškov po stroškovnih nosilcih

51230 Splošno o razdelitvi stroškov po stroškovnih nosilcih

Vsak konto v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev naj daje lep vpogled v povezavo stroškov in ustreznih poslovnih učinkov. Zato pa je treba na zadovoljiv način zbrati podatke o stroških in poslovnih učinkih ter jih zapisati na njih.

Podatki o neposrednih stroških niso težko dosegljivi in tudi ne delajo kakih posebnih težav. Drugače je s podatki o splošnih stroških. Koeficienti dodatka splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, nakupa, uprave in prodaje se spreminjajo iz meseca v mesec. Ker v sistemu dejanskih stroškov ne upoštevamo ocenjenih ali standardnih koeficientov dodatka splošnih stroškov, moramo pač vsak mesec posebej ugotoviti njihov dejanski koeficient dodatka; šele nato lahko izračunamo tisti znesek splošnih stroškov, ki bremeni posamezen stroškovni nosilec. Pri neposrednih velikostih, ki jih jemljemo kot podlago za razdelitev splošnih stroškov, smemo vsak mesec upoštevati le tisti podatek, ki se je tedaj pojavil na novo in ni bil prenesen iz preteklega meseca. Le v takšnem primeru se namreč izognemo neupravičenemu kopičenju splošnih stroškov pri stroškovnih nosilcih, ki niso na koncu posameznega meseca dokončani.

Različna stroškovna mesta imajo v istem mesecu različne koeficiente dodatka splošnih stroškov ustvarjanja učinkov. Zato je treba upoštevati, preko katerih stroškovnih mest se je gibal posamezen stroškovni nosilec. Za vsako izmed njih je treba poznati tamkaj nastale neposredne velikosti in tamkajšnje koeficiente dodatka splošnih stroškov ustvarjanja učinkov, ki temeljijo na njih. S pomočjo teh podatkov izračunamo znesek splošnih stroškov ustvarjanja učinkov, ki bremeni preučevani stroškovni nosilec na posameznem stroškovnem mestu. Skupen znesek splošnih stroškov ustvarjanja učinkov, ki odpade na posamezen stroškovni nosilec, pa je seštevek tistih zneskov, ki odpadejo nanj na posameznih stroškovnih mestih.

Prav tako je ponovno treba opozoriti na dejstvo, da splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje ne kaže razdeljevati po posameznih stroškovnih nosilcih s pomočjo kakega skupnega koeficienta dodatka. Pri obravnavi stroškovnih mest smo že pojasnjevali, da je treba splošne stroške vedno razdeljevati skladno z njihovo vzročno odvisnostjo. Tako je pri splošnih stroških nakupa koristno uporabiti npr. njihovo razmerje s stroški po-

rabljenega neposrednega materiala, pri splošnih stroških uprave morda njihovo razmerje z neposrednimi osebnimi dohodki in pri splošnih stroških prodaje njihovo razmerje s stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. Koeficienti dodatka splošnih stroškov, ki jih uporabljamo v knjigovodstvu stroškovnih mest, so potrebni tudi v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev.

Takšen natančen obračun stroškov seveda zahteva precej dela, zlasti še, če je zaradi dohodkovnega sistema treba pri vsakem stroškovnem mestu posebej ugotavljati splošne materialne stroške z amortizacijo in splošen vračunani dohodek. Zato v gospodarski praksi navadno obstajajo številne poenostavitve, ki sicer omogočajo hitrejše, vendar manj točne obračune stroškov po stroškovnih nosilcih. Če za zdaj še zanemarimo vpeljavo ocenjenih (standardnih) postavk v obračun, lahko od teh poenostavitev navedemo vsaj prizadevanje po zmanjšanju števila upoštevanih stroškovnih mest ali pa po združevanju splošnih stroškov na njih, tako da zadošča manjše število koeficientov dodatka.

Do sedaj smo se zadrževali pri podatkih o stroških, ki se zbirajo na kontih knjigovodstva stroškovnih nosilcev. Toda z druge strani se tamkaj zbirajo tudi podatki o poslovnih učinkih. Na koncu vsakega meseca bi mesečno ustvarjene poslovne učinke lahko razdelili na:

a) opravljene storitve, proizvode in polproizvode, ki so prevzeti v skladišče;
b) nedokončano proizvodnjo;
c) izmet.

Pojavlja se torej vprašanje, kako razdeliti stroške na tri vrste poslovnih učinkov. Medtem ko stroški nedokončane proizvodnje ob koncu meseca še ostajajo v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev, ga stroški storitev, proizvodov, polproizvodov in izmeta zapuščajo.

Pri klasičnem obračunu stroškov po stroškovnih nosilcih bi morali ugotoviti lastno ceno storitev, proizvodov in polproizvodov, a tudi nedokončane proizvodnje in izmeta. Obdobni obračun ustvarjanja učinkov bi izhajal iz naslednjega načelnega razmerja:

stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje
skupaj z
novo nastalimi stroški v obračunskem razdobju
=
stroški v opravljenih storitvah, proizvodih, polproizvodih in izmetu
skupaj s
stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje.

Prvi del enačbe pri proizvajalnih organizacijah združenega dela ne povzroča kakih posebnih problemov, pač pa drugi. Da bi razglabljanja vsaj delno poenostavili, bomo zanemarili izmet s predpostavko, da stroški, ki bi odpadli nanj, bremenijo po kakovosti ustrezne količine. To pomeni, da je stroške treba razdeliti le na dokončano in na nedokončano proizvodnjo. Če pri tem uporabljamo popisno metodo, moramo popisati in ovrednotiti končno nedokončano proizvodnjo, nato pa zvemo, koliko stroškov se nanaša na dokončano proizvodnjo. Če se nasprotno poslužujemo knjigovodske metode, moramo ovrednotiti že poznane količine dokončanih proizvodov, medtem ko razlika stroškov odpade na nedokončano proizvodnjo. Toda kako v prvem primeru ugotoviti lastno ceno nedokončane pro-

izvodnje, ne da bi poznali lastno ceno dokončane proizvodnje? In kako v drugem primeru ugotoviti lastno ceno dokončane proizvodnje, ne da bi poznali lastno ceno nedokončane proizvodnje? Povsem očitno se nam v obeh primerih ponuja rešitev v ocenjenih (standardnih) lastnih cenah nedokončane ali dokončane proizvodnje. Ker smo se pri vseh dosedanjih razglabljanjih izogibali vpeljavi ocenjenih (standardnih) velikosti v obračun in se držali čistega sistema dejanskih stroškov, pa skušajmo tudi sedaj rešiti problem brez njihove uporabe. O drugačnih metodah bomo govorili v kasnejših poglavjih.

Medtem ko pri obdobnem obračunu ustvarjanja učinkov rešujemo vprašanje, koliko stroškov odpade na dokončane in koliko na nedokončane poslovne učinke, nas pri podrobnejšem obračunu poslovnih učinkov zanimajo stroški posamezne vrste ustvarjanja učinkov in končno njegove enote. Ker razlikujemo naročilno in procesno dejavnost, oziroma posamično, serijsko in množinsko dejavnost, si moramo tudi obračun ustvarjanja učinkov osvetliti v vseh teh smereh.

51231 Obračun stroškov pri procesni dejavnosti

512310 Ugotovitev stroškov dokončane množinske dejavnosti

Posebnost množinske dejavnosti je neprekinjen proces ustvarjanja učinkov. Ta poteka istočasno na neki količini delovnih predmetov, ki se gibljejo od delovnega mesta do delovnega mesta, medtem ko se nove količine delovnih predmetov neprestano dodatno vstavljajo v ta proces, dokončani poslovni učinki ga pa zapuščajo.

Ker pri množinski dejavnosti ni poslovnih nalogov, se kot stroškovni nosilec pojavlja celotna količina poslovnih učinkov. Pri tem je vseeno ali imamo opravka z neprekinjenim ustvarjanjem posamezne vrste poslovnih učinkov, večjega števila sorodnih poslovnih učinkov ali proizvodno-tehnično povezanih poslovnih učinkov. Šele če bi se organizacija združenega dela ukvarjala z ustvarjanjem povsem različnih vrst poslovnih učinkov, bi kazalo vsako izmed njih označiti kot poseben stroškovni nosilec.

Namesto da bi razčlenjevali dejavnost po vrstah poslovnih učinkov, vzpostavljamo pri množinski dejavnosti najprej samo njeno razčlenjevanje po fazah (stopnjah). Za vsako stopnjo je odprt poseben analitični konto že v knjigovodstvu stroškovnih mest. V knjigovodstvu stroškovnih nosilcev pa v primeru proizvodne dejavnosti stroške razmejujemo med dokončane proizvode in nedokončano proizvodnjo, jih razčlenjujemo na sorodne vrste proizvodov, predvsem pa jih zbiramo le s tistih stroškovnih mest, preko katerih se je gibala proizvodnja določene vrste proizvodov.

Pri vsakem stroškovnem nosilcu se v vsakem obračunskem razdobju pojavljajo stroški. Če ni na koncu razdobja nikake nedokončane proizvodnje, so stroški v celoti povezani s tedanjo dokončano proizvodnjo, ki jo je treba količinsko izmeriti. Brž ko proizvodni proces ni razčlenjen po stopnjah, je ta količina razvidna iz prejemnic proizvodov ali lastnih polproizvodov.

Vendar je tak primer zelo redek. Navadno se pojavlja ob koncu razdobja tudi nedokončana proizvodnja. Čeprav proizvodni proces ni razčlenjen po stopnjah, ne moremo sestaviti obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih, če poznamo le nastale stroške in dokončano količino pro-

rabljenega neposrednega materiala, pri splošnih stroških uprave morda njihovo razmerje z neposrednimi osebnimi dohodki in pri splošnih stroških prodaje njihovo razmerje s stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. Koeficienti dodatka splošnih stroškov, ki jih uporabljamo v knjigovodstvu stroškovnih mest, so potrebni tudi v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev.

Takšen natančen obračun stroškov seveda zahteva precej dela, zlasti še, če je zaradi dohodkovnega sistema treba pri vsakem stroškovnem mestu posebej ugotavljati splošne materialne stroške z amortizacijo in splošen vračunani dohodek. Zato v gospodarski praksi navadno obstajajo številne poenostavitve, ki sicer omogočajo hitrejše, vendar manj točne obračune stroškov po stroškovnih nosilcih. Če za zdaj še zanemarimo vpeljavo ocenjenih (standardnih) postavk v obračun, lahko od teh poenostavitev navedemo vsaj prizadevanje po zmanjšanju števila upoštevanih stroškovnih mest ali pa po združevanju splošnih stroškov na njih, tako da zadošča manjše število koeficientov dodatka.

Do sedaj smo se zadrževali pri podatkih o stroških, ki se zbirajo na kontih knjigovodstva stroškovnih nosilcev. Toda z druge strani se tamkaj zbirajo tudi podatki o poslovnih učinkih. Na koncu vsakega meseca bi mesečno ustvarjene poslovne učinke lahko razdelili na:

a) opravljene storitve, proizvode in polproizvode, ki so prevzeti v skladišče;
b) nedokončano proizvodnjo;
c) izmet.

Pojavlja se torej vprašanje, kako razdeliti stroške na tri vrste poslovnih učinkov. Medtem ko stroški nedokončane proizvodnje ob koncu meseca še ostajajo v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev, ga stroški storitev, proizvodov, polproizvodov in izmeta zapuščajo.

Pri klasičnem obračunu stroškov po stroškovnih nosilcih bi morali ugotoviti lastno ceno storitev, proizvodov in polproizvodov, a tudi nedokončane proizvodnje in izmeta. Obdobni obračun ustvarjanja učinkov bi izhajal iz naslednjega načelnega razmerja:

stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje
skupaj z
novo nastalimi stroški v obračunskem razdobju
=
stroški v opravljenih storitvah, proizvodih, polproizvodih in izmetu
skupaj s
stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje.

Prvi del enačbe pri proizvajalnih organizacijah združenega dela ne povzroča kakih posebnih problemov, pač pa drugi. Da bi razglabljanja vsaj delno poenostavili, bomo zanemarili izmet s predpostavko, da stroški, ki bi odpadli nanj, bremenijo po kakovosti ustrezne količine. To pomeni, da je stroške treba razdeliti le na dokončano in na nedokončano proizvodnjo. Če pri tem uporabljamo popisno metodo, moramo popisati in ovrednotiti končno nedokončano proizvodnjo, nato pa zvemo, koliko stroškov se nanaša na dokončano proizvodnjo. Če se nasprotno poslužujemo knjigovodske metode, moramo ovrednotiti že poznane količine dokončanih proizvodov, medtem ko razlika stroškov odpade na nedokončano proizvodnjo. Toda kako v prvem primeru ugotoviti lastno ceno nedokončane pro-

izvodnje, ne da bi poznali lastno ceno dokončane proizvodnje? In kako v drugem primeru ugotoviti lastno ceno dokončane proizvodnje, ne da bi poznali lastno ceno nedokončane proizvodnje? Povsem očitno se nam v obeh primerih ponuja rešitev v ocenjenih (standardnih) lastnih cenah nedokončane ali dokončane proizvodnje. Ker smo se pri vseh dosedanjih razglabljanjih izogibali vpeljavi ocenjenih (standardnih) velikosti v obračun in se držali čistega sistema dejanskih stroškov, pa skušajmo tudi sedaj rešiti problem brez njihove uporabe. O drugačnih metodah bomo govorili v kasnejših poglavjih.

Medtem ko pri obdobnem obračunu ustvarjanja učinkov rešujemo vprašanje, koliko stroškov odpade na dokončane in koliko na nedokončane poslovne učinke, nas pri podrobnejšem obračunu poslovnih učinkov zanimajo stroški posamezne vrste ustvarjanja učinkov in končno njegove enote. Ker razlikujemo naročilno in procesno dejavnost, oziroma posamično, serijsko in množinsko dejavnost, si moramo tudi obračun ustvarjanja učinkov osvetliti v vseh teh smereh.

51231 Obračun stroškov pri procesni dejavnosti

512310 Ugotovitev stroškov dokončane množinske dejavnosti

Posebnost množinske dejavnosti je neprekinjen proces ustvarjanja učinkov. Ta poteka istočasno na neki količini delovnih predmetov, ki se gibljejo od delovnega mesta do delovnega mesta, medtem ko se nove količine delovnih predmetov neprestano dodatno vstavljajo v ta proces, dokončani poslovni učinki ga pa zapuščajo.

Ker pri množinski dejavnosti ni poslovnih nalogov, se kot stroškovni nosilec pojavlja celotna količina poslovnih učinkov. Pri tem je vseeno ali imamo opravka z neprekinjenim ustvarjanjem posamezne vrste poslovnih učinkov, večjega števila sorodnih poslovnih učinkov ali proizvodnotehnično povezanih poslovnih učinkov. Šele če bi se organizacija združenega dela ukvarjala z ustvarjanjem povsem različnih vrst poslovnih učinkov, bi kazalo vsako izmed njih označiti kot poseben stroškovni nosilec.

Namesto da bi razčlenjevali dejavnost po vrstah poslovnih učinkov, vzpostavljamo pri množinski dejavnosti najprej samo njeno razčlenjevanje po fazah (stopnjah). Za vsako stopnjo je odprt poseben analitični konto že v knjigovodstvu stroškovnih mest. V knjigovodstvu stroškovnih nosilcev pa v primeru proizvodne dejavnosti stroške razmejujemo med dokončane proizvode in nedokončano proizvodnjo, jih razčlenjujemo na sorodne vrste proizvodov, predvsem pa jih zbiramo le s tistih stroškovnih mest, preko katerih se je gibala proizvodnja določene vrste proizvodov.

Pri vsakem stroškovnem nosilcu se v vsakem obračunskem razdobju pojavljajo stroški. Če ni na koncu razdobja nikake nedokončane proizvodnje, so stroški v celoti povezani s tedanjo dokončano proizvodnjo, ki jo je treba količinsko izmeriti. Brž ko proizvodni proces ni razčlenjen po stopnjah, je ta količina razvidna iz prejemnic proizvodov ali lastnih polproizvodov.

Vendar je tak primer zelo redek. Navadno se pojavlja ob koncu razdobja tudi nedokončana proizvodnja. Čeprav proizvodni proces ni razčlenjen po stopnjah, ne moremo sestaviti obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih, če poznamo le nastale stroške in dokončano količino pro-

izvodov. Poznati je treba tudi količine, na katerih proizvodni proces še ni končan. Te je mogoče ugotoviti s popisom. Vendar ne zadošča samo popis količin ob koncu obračunskega razdobja; označiti je treba tudi stopnjo njihovega dokončanja.

Brž ko poznamo stopnje dokončanja nedokončane proizvodnje, lahko vse količine iz končnega stanja nedokončane proizvodnje preračunamo na pogojne dokončane enote. To pa pomeni, da iščemo lastno ceno enote v nedokončani proizvodnji hkrati z lastno ceno enote v dokončani proizvodnji, kajti prva je v istem sorazmerju z drugo, kot znaša stopnja dokončanja nedokončane proizvodnje. Šele ko tako izračunamo lastno ceno dokončane enote, lahko ugotovimo tiste stroške, ki odpadejo na dokončano množinsko proizvodnjo. Res pa je bolje, če izvršimo preračun na pogojne enote ločeno za neposredne materialne stroške in druge sestavine lastne cene, kajti stopnja dokončanosti se pri njih utegne razlikovati. To pa pomeni, da tudi pri preračunavanju stroškov na pogojno dokončano enoto kaže včasih upoštevati različne njihove sestavne dele posebej.

Če imamo opravka s stopnjami proizvodnega procesa kot posebnimi stroškovnimi mesti, je treba dosedanja razglabljanja dopolniti. V tem primeru je namreč le dokončana proizvodnja zadnje stopnje razvidna iz prejemnic proizvodov ali lastnih polproizvodov, medtem ko je količino proizvodov, ki je prešla s kake predhodne stopnje na naslednjo stopnjo, mogoče ugotoviti kvečjemu iz medstopenjskih prenosnic. Ločitev stroškov dokončane in nedokončane proizvodnje je nato treba izvesti po že opisani poti posebej za vsako stopnjo. Pri tem je treba pričeti s prvo stopnjo, kajti stroški dokončane proizvodnje z vidika te stopnje prehajajo na naslednjo stopnjo proizvodnega procesa. Podobno stroški dokončane proizvodnje z vidika druge stopnje prehajajo na eno izmed kasnejših stopenj proizvodnega procesa. Iz tega pa sledi, da vsaka naslednja stopnja zajema tudi del stroškov iz prejšnjih stopenj. Če želimo še na zadnji stopnji poznati vse do takrat nastale stroške po sestavinah lastne cene, je pač treba prenesene stroške razvrščati po vseh kolonah knjigovodstva stroškovnih nosilcev. Zlasti je to pomembno v dohodkovnem sistemu, kajti ob prevzemu proizvodov v skladišče želimo poznati med drugim morda tudi vsoto v njih vsebovanega vračunanega dohodka, ne glede na stopnjo, na kateri se je pojavil.

Vidimo torej, da ne moremo ugotoviti stroškov dokončane proizvodnje ločeno od stroškov nedokončane proizvodnje. Če bi uporabljali ocenjene (ali standardne) velikosti pri ovrednotenju nedokončane proizvodnje, bi vsa razlika med celotnimi stroški in ocenjenimi (standardnimi) stroški nedokončane proizvodnje bremenila dokončano proizvodnjo. Če nasprotno ne uporabljamo takšnih velikosti pri vrednotenju nedokončane proizvodnje, moramo najprej preračunati nedokončane količine v pogojne dokončane enote in izračunati, kolikšen del celotnih stroškov odpade na pogojno dokončano enoto. Ker vemo, koliko količinskih enot je bilo dokončanih, ni težko izračunati vrednost dokončane proizvodnje. Toda vemo tudi, s koliko pogojnimi dokončanimi enotami je izražena nedokončana proizvodnja na koncu obračunskega razdobja. Zato ni težko izračunati vrednost nedokončane proizvodnje.

Na koncu naj opozorimo samo še na to, da je tudi gibanje nedokončane proizvodnje mogoče obravnavati po metodah poprečnih cen, FIFO ali LIFO, ki so nam poznane iz poglavja o materialu.

512311 Delitveni obračun lastne cene

Pri procesni oziroma množinski dejavnosti ugotavljamo stroške, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka, praviloma z delitvenim obračunom (delitveno kalkulacijo). Razlikujemo pa čisti delitveni obračun stroškov, delitveni obračun stroškov z enakovrednostnimi števili in obračun stroškov vezanih poslovnih učinkov. Čisti delitveni obračun stroškov pride v poštev tedaj, kadar so končni poslovni učinki istovrstni. Delitveni obračun stroškov z enakovrednostnimi števili pride v poštev tedaj, kadar se končni poslovni učinki razlikujejo po kakovosti, razsežnosti, obliki itd., vendar so sorodni po materialu in načinu ustvarjanja ter je znaten del stroškov le mogoče neposredno povezovati s posamezno vrsto poslovnih učinkov; organizacija združenega dela lahko poljubno izbira med temi vrstami poslovnih učinkov, stroški, ki odpadejo na količinske enote različnih vrst poslovnih učinkov, so pa v nekem stalnem medsebojnem razmerju. Obračun stroškov vezanih poslovnih učinkov pa pride v poštev tedaj, kadar se končni poslovni učinki bistveno razlikujejo, vendar se pojavljajo istočasno zaradi svoje tehnološke povezanosti, medtem ko stroškov ni mogoče neposredno povezovati s posameznimi vrstami poslovnih učinkov; organizacija združenega dela ne more izbirati med temi vrstami, vendar so količine različnih vrst v nekem stalnem medsebojnem razmerju, dokler se ne spremeni kakovost materiala ali način njihovega ustvarjanja.

Če so to splošne lastnosti vseh treh različic delitvenega obračuna stroškov, pa ne smemo zanemariti posebnosti nekaterih podrazličič. Razpoložljive metode namreč lahko razvrstimo takole:

A Čisti delitveni obračun lastne cene
AA Preprost (sumaren)
AB Razčlenjen po stroškovnih mestih

B Delitveni obračun lastne cene z enakovrednimi števili
BA Preprost (sumaren)
BB Razčlenjen po stroškovnih mestih
BC Razčlenjen po vrstah stroškov
BČ Razčlenjen po stroškovnih mestih in vrstah stroškov

C Obračun lastne cene vezanih poslovnih učinkov
CA Z odvzemanjem
CB Z delitvijo na podlagi stopenj udeležbe
CC Z delitvijo na podlagi enakovrednih števil

Oglejmo si sedaj postopoma vse te metode!

Pogoja za uporabo **preprostega delitvenega obračuna lastne cene** sta:

a) končni poslovni učinki so istovrstni;
b) vsi poslovni učinki enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest, kjer nastajajo.

Stroške, ki se pojavijo v kakem obračunskem razdobju, je treba le deliti s količino tedaj proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev. Pri tem jih lahko razčlenimo na različne načine, npr.:

— na vrste in skupine v smislu kontnega plana;
— na stroške po stroškovnih mestih;

— na stroške neposrednega materiala, druge stroške po stroškovnih mestih dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu in splošne stroške nakupa, uprave in prodaje.

Izvedba preprostega delitvenega obračuna stroškov je nakazana v razpredelnici št. 19. Pri tem so v stolpcu 1 navedeni stroški razčlenjeni poljubno, toda količina poslovnih učinkov dane vrste (stolpec 3) mora biti pri vsakem nizu stroškov enaka. Ustrezno pa je seveda treba upoštevati tudi gibanje nedokončane proizvodnje.

Preprost delitveni obračun lastne cene

Naziv stroškov	Znesek stroškov	Količina poslovnih učinkov dane vrste	Stroški na količinsko enoto poslovnih učinkov dane vrste
1	2	3	4 (2:3)
Skupaj			

Razpredelnica 19

Pogoja za uporabo **po stroškovnih mestih razčlenjenega delitvenega obračuna lastne cene** sta:

a) končni poslovni učinki so istovrstni;

b) poslovni učinki neenakomerno prehajajo prek stroškovnih mest, kjer nastajajo.

Stroške, ki se pojavijo v kakem obračunskem razdobju, je treba najprej poznati po stroškovnih mestih dejavnosti ustvarjanja učinkov, pri čemer seveda lahko posebej navedemo stroške neposrednega materiala. Na vsakem stroškovnem mestu jih je nato treba posebej deliti s količino tamkaj proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev. Stroške, ki odpadejo na količinsko enoto konkretnega poslovnega učinka, dobimo končno tako, da seštejemo stroške na količinsko enoto, ki se pojavljajo na vseh stroškovnih mestih, prek katerih se giblje proizvodnja preučevanega proizvoda ali širše, poslovnega učinka, pri čemer moramo seveda upoštevati tudi gibanje nedokončane proizvodnje na njih.

Izvedba po stroškovnih mestih razčlenjenega delitvenega obračuna stroškov je nakazana v razpredelnici št. 20. Pri tem so v stolpcu 1 navedena po vrsti vsa stroškovna mesta dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, ki zajema tudi ustrezni del splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje (stolpec 2). Količina poslovnih učinkov na različnih stroškovnih mestih ni nujno enaka (stolpec 3). Zato tudi ni mogoče sešteti stroškov, ki se pojavijo na količinsko enoto poslovnega učinka na različnih stroškovnih mestih (stolpec 4), da bi dobili lastno ceno količinske enote končnega poslovnega učinka, temveč je to treba napraviti ločeno za vsako podvrsto končnega poslovnega učinka glede na njegovo gibanje (stolpec 5) in dalje.

Po stroškovnih mestih razčlenjeni delitveni obračun lastne cene

Naziv stroškov na stroškovnem mestu	Znesek stroškov	Proizvedena količina na stroškovnem mestu	Stroški stroškovnega mesta na količinsko enoto
1	2	3	4 (2 : 3)
Skupaj	—	—	

itd. za naslednja stroškovna mesta

Rekapitulacija

Stroškovno mesto	Stroški na količinsko enoto poslovnega učinka		
	A	B	itd.
5	6	7	8
I II			
Skupaj			

Razpredelnica 20

Pogoji za uporabo **preprostega delitvenega obračuna lastne cene z enakovrednostnimi števili** so:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, toda sorodni;

b) vse vrste poslovnih učinkov enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo;

c) za vse vrste stroškov je mogoče uporabiti ista enakovrednostna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov.

Stroške, ki se pojavijo v kakem obračunskem razdobju, je treba najprej deliti s količinami tedaj ustvarjenih poslovnih učinkov, ki so izraženi v pogojnih enotah. Kot pogojno enoto vzamemo količinsko enoto določenega poslovnega učinka, dejanske količine drugih vrst poslovnih učinkov pa preračunamo na pogojne količinske enote s tako imenovanimi enakovrednostnimi števili. Enakovrednostna števila prikazujejo stalna razmerja stroškov, ki odpadejo na količinsko enoto posamezne vrste poslovnih učinkov, in stroškov, ki odpadejo na pogojno enoto. Enakovrednostno število, ki je manjše od 1, pomeni, da dejanska količinska enota te vrste poslovnega učinka prevzame manjše stroške kot pogojna enota; če znaša npr. 0,7, odpade nanjo samo 70 % tistih stroškov, ki bremenijo pogojno enoto. Enakovrednostna števila je mogoče postaviti na različne načine, od katerih v sistemu dejanskih stroškov pridejo v poštev naslednji:

— teža, površina, prostornina proizvoda itd.;
— kakovost proizvoda, ki je izražena v odstotkih glavne snovi;
— strojne ure za ustvarjanje količinske enote;
— količina neposrednega materiala ali dela v proizvodu;

— neposredni stroški materiala ali neposredni osebni dohodki v poslovnem učinku;
— itd.

Izračunane stroške, ki odpadejo na pogojno enoto, moramo končno pomnožiti z ustreznim enakovrednostnim številom, da dobimo stroške, ki odpadejo na dejansko količinsko enoto posamezne vrste poslovnega učinka.

Izvedba preprostega delitvenega obračuna stroškov z enakovrednostnimi števili je nakazana v razpredelnici št. 21. Omenimo naj še, da je ob začetku izračuna mogoče navajati stroške na različne načine, npr. po vrstah in skupinah v smislu kontnega plana, po stroškovnih mestih itd. (stolpec 1), toda v nadaljevanju nastopajo le v svojem celotnem znesku. Dejanskih količin poslovnih učinkov različnih vrst (stolpec 4) ni mogoče seštevati, prav tako ne enakovrednostnih števil (stolpec 5), pač pa količine, ki so izražene v pogojni enoti (stolpec 6). Stroške na pogojno enoto (stolpec 7) je mogoče ugotoviti najprej le za celotno količino poslovnih učinkov in šele nato jih moremo uporabiti pri izračunu stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka dane vrste (stolpec 8).

Preprosti delitveni obračun lastne cene z enakovrednostnimi števili

Naziv stroškov	Znesek stroškov
1	2
Skupaj	

Vrsta poslovnih učinkov	Količina poslovnih učinkov dane vrste	Enakovrednostna števila	Količina poslovnih učinkov v pogojnih enotah	Stroški na pogojno enoto	Stroški na količinsko enoto poslovnega učinka dane vrste
3	4	5	6 (4 × 5)	7 (2 : 6)	3 (7 × 5)
				-	
				-	
				-	
Skupaj	-	-			-

Razpredelnica 21

Pogoji za uporabo **po stroškovnih mestih razčlenjenega delitvenega obračuna lastne cene z enakovrednostnimi števili** so:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, toda sorodni;

b) različne vrste poslovnih učinkov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest, kjer nastajajo;

c) za vse vrste stroškov na posameznem stroškovnem mestu dejavnosti ustvarjanja učinkov je mogoče uporabiti ista enakovrednostna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov.

Stroške, ki se pojavijo v kakem obračunskem razdobju, je sedaj treba najprej poznati po stroškovnih mestih dejavnosti ustvarjanja učinkov. Na vsakem stroškovnem mestu je nato treba izvesti ločen obračun, v rekapitulaciji pa povzeti podatke o stroških, ki odpadejo na količinsko enoto posamezne vrste poslovnega učinka glede na to, prek katerih stroškovnih mest se je gibalo njegovo ustvarjanje. Na različnih stroškovnih mestih so seveda lahko veljavna različna enakovrednostna števila in izbrane tudi različne podlage za njihov izračun.

Izvedba celotnega obračuna je nakazana v razpredelnici št. 22.

Po stroškovnih mestih razčlenjeni obračun lastne cene z enakovrednostnimi števili

Stroškovno mesto	Znesek stroškov
I/1	I/2

Vrsta poslovnih učinkov	Količina vseh vrst poslovnih učinkov na stroškovnem mestu	Enakovrednostna števila	Količina poslovnih učinkov na stroškovnem mestu v pogojnih enotah	Stroški stroškovnega mesta na pogojno enoto	Stroški stroškovnega mesta na količinsko enoto poslovnega učinka dane vrste
I/3	I/4	I/5	I/6 (4 × 5)	I/7 (2 : 6)	I/8 (7 × 5)
Skupaj	-	-		-	-

itd. za naslednja stroškovna mesta

Rekapitulacija

Stroškovno mesto	Stroški na količinsko enoto poslovnega učinka določene vrste		
	A	B	itd.
1	2	3	4
I II			
Skupaj			

Razpredelnica 22

Pogoji za uporabo **po vrstah stroškov razčlenjenega delitvenega obračuna lastne cene z enakovrednostnimi števili** so:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, toda sorodni;

b) vse vrste poslovnih učinkov enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest, kjer nastajajo;

c) za različne vrste stroškov je treba uporabiti različna enakovrednostna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov.

Stroške, ki se pojavijo v kakem obračunskem razdobju, je sedaj treba najprej poznati po tistih njihovih vrstah za katere veljajo izbrana enakovrednostna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov. Tako je npr. koristno vzpostavljati enakovrednostna števila za razdelitev materialnih stroškov na podlagi teže proizvodov, enakovrednostna števila za razdelitev osebnih dohodkov na podlagi neposrednega delovnega časa v proizvodih, enakovrednostna števila za razdelitev drugih stroškov pa na podlagi strojnih ur v proizvodih različnih vrst. Za vsako takšno vrsto stroškov je nato treba izvesti ločen obračun, v rekapitulaciji pa povzeti podatke o stroških, ki odpadejo na količinsko enoto posamezne vrste poslovnega učinka. Podrobnosti so vidne iz razpredelnice št. 23.

Po vrstah stroškov razčlenjeni delitveni obračun lastne cene z enakovrednostnimi števili

Vrsta stroškov	Znesek stroškov
I/1	I/2

Vrsta poslovnih učinkov	Količina vseh vrst poslovnih učinkov v zvezi z dano vrsto stroškov	Enakovrednostna števila	Količina poslovnih učinkov v pogojnih enotah	Stroški proučevane vrste na pogojno enoto	Stroški proučevane vrste na količinsko enoto poslovnega učinka
I/3	I/4	I/5	I/6 (4 × 5)	I/7 (2 : 6)	I/8 (7 × 5)
				- - -	
Skupaj		-			-

itd. za naslednjo vrsto stroškov

Rekapitulacija

Vrsta stroškov	Stroški na količinsko enoto poslovnega učinka določene vrste		
	A	B	itd.
1	2	3	4
I II			
Skupaj			

Razpredelnica 23

Pogoji za uporabo **po stroškovnih mestih in vrstah stroškov razčlenjenega delitvenega obračuna lastne cene z enakovrednostnimi števili** so:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, toda sorodni;

b) različne vrste poslovnih učinkov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest, kjer nastajajo;

c) za različne vrste stroškov na posameznem stroškovnem mestu je treba uporabiti različna enakovrednostna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov.

V tem primeru je treba stroške, ki se pojavijo v kakem obračunskem razdobju, poznati po stroškovnih mestih, v okviru vsakega pa še po sorodnih vrstah. Za izvedbo obračuna je treba kombinirati razpredelnici št. 22 in 23.

Pogoja za uporabo **obračuna lastne cene vezanih poslovnih učinkov z odvzemanjem** sta:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, vendar tehnološko povezani;

b) poleg glavnega poslovnega učinka se pojavlja stranski poslovni učinek (ali več stranskih poslovnih učinkov), ki ga je mogoče ovrednotiti.

Od stroškov, ki se pojavljajo v kakem obračunskem razdobju, je najprej treba odšteti vrednost stranskih poslovnih učinkov, medtem ko ostanek odpade na glavni poslovni učinek. Pri tem obračunu stroškov torej razdelimo poslovne učinke na glavne in stranske. Vsi stroški v načelu bremenijo glavne poslovne učinke, vendar so ti stroški zmanjšani za nekakšno neodvisno ugotovljeno vrednost stranskih poslovnih učinkov. Glavno vprašanje, ki ga je treba rešiti, pa je, po kakšni vrednosti upoštevati stranske poslovne učinke. V načelu obstajajo naslednje možnosti:

— stranski poslovni učinki so obračunani po tržni ceni;

— stranski poslovni učinki so obračunani po tržni ceni, zmanjšani za neposredne stroške njihove nadaljnje obdelave (predelave, dodelave);

— stranski poslovni učinki so obračunani po tržni ceni, zmanjšani za neposredne stroške njihove nadaljnje obdelave (predelave, dodelave) in še za poprečni dobiček.

Če so npr. stranski proizvodi obračunani po tržni ceni, ki je zmanjšana ne samo za neposredne stroške njihove nadaljnje obdelave (predelave, dodelave), temveč še za poprečni dobiček, gotovo odpade na glavni proizvod večji znesek stroškov kot v drugih primerih. Toda v takšnem primeru dobiček ni izkazan samo pri glavnih proizvodih, temveč tudi sorazmerno pri stranskih.

Podrobnosti izračuna so razvidne iz razpredelnice št. 24.

Pogoja za uporabo **obračuna lastne cene vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi stopenj udeležbe** sta:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, vendar tehnološko povezani;

b) obstaja več vrst glavnih poslovnih učinkov, vendar je za vsako mogoče ugotoviti stopnjo njene udeležbe v celotnih stroških, ker obstajajo med njimi stalna razmerja.

Stopnje udeležbe posamezne vrste poslovnih učinkov v celotnih stroških so lahko zasnovane na:

— skupni sestavini v posameznih vrstah poslovnih učinkov;

— prodajni vrednosti posameznih vrst poslovnih učinkov;

— itd.

Obračun lastne cene vezanih poslovnih učinkov z odvzemanjem

Naziv stroškov	Znesek stroškov	Vrednost stranskih poslovnih učinkov				Stroški glavnega poslovnega učinka	Količina glavnega poslovnega učinka	Stroški na količinsko enoto glavnega poslovnega učinka
		A	B	C	skupaj			
1	2	3	4	5	6 (3 do 5)	7 (2-6)	8	9 (7 : 8)
		-	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-
Skupaj								

Razpredelnica 24

Brž ko so te stopnje udeležbe poznane, je mogoče razdeliti celotne stroške na posamezne vrste poslovnih učinkov in nato s preprosto delitvijo ugotoviti, koliko znašajo stroški na količinsko enoto posamezne vrste poslovnega učinka. Podrobnosti so razvidne iz razredelnice št. 25.

Obračun lastne cene vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi stopenj udeležbe

Naziv stroškov	Znesek stroškov
1	2
Skupaj	

Vrsta poslovnih učinkov	Količina vseh vrst poslovnih učinkov	Stopnja udeležbe posamezne vrste poslovnih učinkov	Stroški na posamezno vrsto poslovnega učinka	Stroški na količinsko enoto posamezne vrste poslovnega učinka
3	4	5	6 (2 × 5)	7 (6 : 4)
Skupaj		1,0	-	-

Razpredelnica 25

Pogoja za uporabo **obračuna lastne cene vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi enakovrednostnih števil** sta:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, vendar tehnološko povezani:

b) obstaja več vrst glavnih poslovnih učinkov, vendar je mogoče postaviti enakovrednostna števila, s katerimi dejanske količine preračunamo na pogojne enote.

Enakovrednostna števila so lahko zasnovana na podlagi:

— stroškov, ki se pojavljajo pri nevezanem ustvarjanju učinkov;
— skupne sestavine v posameznih vrstah poslovnih učinkov;
— prodajnih cen količinske enote različnih vrst poslovnih učinkov;
— itd.

Sicer je pa obračun enak preprostemu delitvenemu obračunu lastne cene z enakovrednostnimi števili, ki je nakazan v razpredelnici št. 21.

Seveda lahko obstajajo tudi različne kombinacije sedaj prikazanih metod, vendar jih na tem mestu ni potrebno pojasnjevati.

Na koncu naj še omenimo, da je zaradi zahtev dohodkovnega sistema treba posebej ugotavljati, koliko materialnih stroškov z amortizacijo in koliko vračunanega dohodka odpade na količinsko enoto poslovnega učinka. To seveda poveča število ločenih delitev, razen v primeru, ko se poslužujemo kar strukturnih odstotkov.*

512312 Vsebinska opredelitev stroškov pri delitvenem obračunu lastne cene ob poznani in ob iskani prodajni ceni poslovnega učinka

Pri dosedanjih razglabljanjih smo se ukvarjali bolj z vprašanji metodologije razporejanja stroškov po poslovnih učinkih kot pa z vprašanji vsebinske opredelitve teh stroškov. Sedaj je pa čas, da pokažemo, kako utegne poznavanje ali nepoznavanje prodajne cene poslovnega učinka vplivati ne samo na opredeljevanje njegove lastne cene, temveč na opredeljevanje stroškov nasploh. Razlike se namreč pojavljajo ravno pri stroških storitev kot prvin, ki smo jih v poglavju 4 obravnavali s sorazmerno širokim spektrom.

Vzemimo najprej, da nam je poznana prodajna cena posameznega poslovnega učinka in da nas zanima vpliv tega dejstva na obseg zajemanja stroškov storitev kot prvin ter na opredeljevanje njegove lastne cene. Da nas ne bi motile druge okoliščine, ki so nas v prejšnji točki pripeljale do različnih metod delitvenega obračuna lastne cene, upoštevajmo v tem pogledu poenostavljeni model, tj. da imamo opravka z istovrstnimi poslovnimi učinki. Stroške lahko razvrščamo v najbolj pomembne skupine, ki se pojavljajo pred ugotovitvijo dohodka, iz dohodka in iz čistega dohodka. Vsebinsko opredelitev stroškov, lastne cene in njeno razmerje do poznane prodajne cene nam pa nakazuje naslednja shema:

1.	Materialni stroški v razdobju	: količina
2.	+ Amortizacija v razdobju	: količina
3.	= Materialni stroški z amortizacijo v razdobju (1 do 2)	: količina
4.	+ Prispevki in davki iz dohodka v razdobju	: količina
5.	+ Vračunane druge obveznosti iz dohodka v razdobju	: količina
6.	+ Vračunani osebni dohodki v razdobju	: količina
7.	= Razširjena lastna cena I v razdobju (3 do 6)	: količina
8.	+ Potrebno oblikovanje sklada skupne porabe	: količina
9.	+ Potrebno oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada	: količina
10.	= Razširjena lastna cena II v razdobju (7 do 9)	: količina
11.	+ Neangažirani čisti dobiček (12 manj 11)	
12.	= Poznana prodajna cena	

* Poenostavljeni praktični primeri obračunskega lista stroškov so vključeni v knjigo I. Turk: »Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela« ter v knjigo I. Turk: »Temelji kalkulacije stroškov v dohodkovnem sistemu«.

Pod 7) govorimo o razširjeni lastni ceni zato, ker vključuje tudi prispevke in davke iz celotnega kalkulativnega dobička, označujemo jo pa z I, ker še ne vključuje povečanja skladov med stroški. Neangažirani čisti dobiček pod 11) omogoča povečanje osebnih dohodkov in skladov preko zneskov, ki so že upoštevani v predhodnih točkah. Če pa je poznana prodajna cena pod 12) manjša od lastne cene I pod 7), govorimo o izgubi pri tem poslovnem učinku. Seveda so pa v tem primeru tudi prispevki in davki iz dohodka pod 4) že zmanjšani na znesek, ki omogoča zgolj pokritje vračunanih osebnih dohodkov in drugega vračunanega dohodka.

Če prodajno ceno količinske enote poslovnega učinka šele iščemo, jo je treba razčleniti takole:

1.	Materialni stroški v razdobju	: količina
2.	+ Amortizacija v razdobju	: količina
3.	= Materialni stroški z amortizacijo v razdobju (1 do 2)	: količina
4.	+ Vračunani osebni dohodki v razdobju	: količina
5.	+ Vračunane druge obveznosti iz dohodka v razdobju	: količina
6.	+ Vračunani prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za osebne dohodke in druge obveznosti iz dohodka v razdobju (z % na 4 do 5)	: količina
7.	= Lastna cena I v razdobju (3 do 6)	: količina
8.	+ Potrebno oblikovanje sklada skupne porabe	: količina
9.	+ Potrebno oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada	: količina
10.	+ Prispevki in davki iz dohodka v zvezi s potrebnim dohodkom za oblikovanje skladov (z % na 8 do 9)	: količina
11.	= Lastna cena II (7 do 10)	: količina
12.	+ Neangažirani dobiček	: količina
13.	= Iskana prodajna cena (11 do 12)	

Kot vidimo, to pot že ne moremo obračunati stroškov retrogradno, temveč jih lahko le progresivno z nizanjem sestavin v nekoliko drugačnem vrstnem redu, tj. od poznanih k izračunanim. Takšna izračunana sestavina je sedaj npr. znesek prispevkov in davkov iz dohodka, ki se pojavlja najprej v okviru lastne cene I pod 6), nato v okviru kalkulativno potrebnega čistega dobička pod 10), ki pridobiva značaj stroška, in končno še skrit v nerazporejenem čistem dobičku pod 12), če ta seveda obstaja.

Vidimo pa tudi, da je treba razlikovati najmanj štiri različno opredeljene lastne cene določenega poslovnega učinka:

a) lastno ceno I;
b) lastno ceno II;
c) razširjeno lastno ceno I;
č) razširjeno lastno ceno II.

Če bi iz neangažiranega dobička v smislu drugega prikaza izvzeli tamkajšnje prispevke in davke iz dohodka ter jih dodali k lastni ceni II, bi prišli še do lastne cene III, ki pa bi bila istovetna z razširjeno lastno ceno II.

Razširjena lastna cena I se razlikuje od lastne cene I po tem, da vključuje vse prispevke in davke iz dohodka, ne glede na to, ali je dohodek v okviru prodajne cene poslovnega učinka namenjen tudi potrebnemu oblikovanju skladov ali je še morda nerazporejen; pogoj zanjo pa je poznana prodajna cena poslovnega učinka. Lastna cena I je pravzaprav kla-

sično pojmovana lastna cena, ki je nasprotje dobička. Lastna cena II se razlikuje od lastne cene I po tem, da vključuje tudi potrebno oblikovanje skladov s prispevki in davki iz dohodka, ki jih je v tej zvezi treba dodatno obračunati. Razširjena lastna cena II se razlikuje od razširjene lastne cene I po tem, da vključuje tudi potrebno oblikovanje skladov, medtem ko so prispevki in davki iz dohodka, ki se nanašajo na ta del dohodka, vključeni že v razširjeni lastni ceni I. Razširjena lastna cena II se razlikuje od razširjene lastne cene I po tem, da vključuje tudi že prispevke in davke iz tistega dela dohodka, ki je sicer še nerazporejen. Razširjena lastna cena II je najbližja pojmovanjem v ekonomski teoriji, kjer je stroškovno treba obravnavati vse dejavnike, med drugim tudi ceno lastnega kapitala.

51232 Obračun stroškov pri naročilni dejavnosti

512320 Ugotovitev stroškov dokončane posamične proizvodnje

Medtem ko pri množinski dejavnosti ni poslovnih nalogov in se kot stroškovni nosilec pojavlja celotna količina poslovnih učinkov, je položaj pri posamični dejavnosti povsem drugačen. Sedaj se ustvarjanje učinkov začne na podlagi poslovnega naloga, stroškovni nosilec je pa od samega začetka posamezen poslovni učinek. To pomeni, da vsebuje knjigovodstvo stroškovnih nosilcev toliko kontov, kolikor je nalogov, po katerih se je pričelo posamično ustvarjanje učinkov. Ker je nalog izstavljen za posamezen poslovni učinek in ne za več istovrstnih poslovnih učinkov, so tudi na ustreznem analitičnem kontu zbrani le podatki, ki se nanašajo nanj.

Na analitičnem kontu posameznega stroškovnega nosilca se nabirajo stroški toliko časa, dokler ni dokončan. Del teh stroškov ga bremeni neposredno, drugi del pa je ugotovljen na podlagi koeficientov dodatka splošnih stroškov in poznanih neposrednih velikosti, ki so že razvidni iz analitičnih kontov. Če se proces nastajanja poslovnih učinkov razteza na več časovnih razdobij, je za vsako posebej treba priračunati splošne stroške po tedaj veljavnih koeficientih. V dohodkovnem sistemu pa so seveda vsi stroški razdeljeni še na materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek.

Ko je kak proizvod dokončan, pomenijo vsi stroški, ki ga bremenijo, stroške dokončane proizvodnje. Navadno označujejo ta premik prejemnice proizvodov ali lastnih polproizvodov. Analitični konti posamične proizvodnje so torej zaključeni, brž ko so proizvodi, za katere so bili odprti, dokončani. Ob koncu meseca ohranijo salde le tisti konti, ki zajemajo nedokončano proizvodnjo.

Vidimo torej, da ni težko ugotoviti, koliko znašajo stroški dokončane in koliko stroški nedokončane posamične proizvodnje. Povsem zadošča vpogled v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev. Le od časa do časa je koristno kontrolirati knjigovodsko stanje nedokončane proizvodnje s popisom.

512321 Ugotovitev stroškov dokončane serijske dejavnosti

V nasprotju z množinsko dejavnostjo se tudi serijska dejavnost začne na podlagi poslovnega naloga, tj. podobno kot posamična dejavnost. Toda v nasprotju s posamično dejavnostjo stroškovni nosilec ni posamezen poslovni učinek, temveč večje število poslovnih učinkov, tj. podobno kot pri množinski dejavnosti, le da je sedaj celotna količina poslovnih učinkov po obsegu in času omejena.

O enostavni (kontinuirani) serijski proizvodnji kot vrsti serijske dejavnosti govorimo, kadar se vsi sestavni deli, sklopi in podsklopi proizvajajo v takšnih količinah, ki so sproti potrebne pri proizvodnji končnih proizvodov. Zato se sestavni deli, sklopi in podsklopi praviloma ne uskladiščijo. Glavni proizvodni nalog je izstavljen za serijo končnih proizvodov, ki je potemtakem glavni stroškovni nosilec. Za sestavne dele, sklope in podsklope so izstavljeni pomožni proizvodni nalogi, ki so povezani z glavnim proizvodnim nalogom; v tej zvezi nato govorimo o pomožnih stroškovnih nosilcih.

O sestavljeni (nekontinuirani) serijski proizvodnji pa govorimo, kadar so serije sestavnih delov, sklopov in podsklopov po količini različne od serij končnih proizvodov. Zato je samostojen proizvodni nalog izstavljen za vsako serijo končnih proizvodov, sestavnih delov, sklopov in podsklopov, ki so potemtakem samostojni stroškovni nosilci. Medtem ko so dokončani končni proizvodi prevzeti v skladišče proizvodov, so dokončani sestavni deli, sklopi in podsklopi prevzeti le v skladišče polproizvodov.

Za vsak stroškovni nosilec v zgornjem smislu je v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev odprt poseben konto. To knjigovodstvo ima potemtakem toliko kontov, kolikor serij je bilo od začetka leta v procesu. Na vsakem kontu se zbirajo najprej podatki o neposrednih stroških posamezne serije, njim se pa vsak mesec pridružujejo podatki o splošnih stroških, ki so ugotovljeni na podlagi tedaj veljavnih koeficientov dodatka splošnih stroškov in poznanih neposrednih velikosti. Podatki o stroških, ki bremenijo preučevano serijo, se na kontu dodajajo toliko časa, dokler serija ni dokončana. Toda stroški, ki odpadejo na dokončane količine, že sproti zmanjšujejo stanje tega konta. Pojavi se torej vprašanje, kako nastale stroške kake serije razdeliti na dokončane in nedokončane količine.

Iz prejemnic proizvodov ali lastnih polproizvodov so razvidne količine, ki so zapustile proizvodni proces. Če bi se organizacija združenega dela posluževala ocenjenih (standardnih) cen, bi vse dokončane količine pomnožila z njimi ter bi jih tako ovrednotene tudi prevzemala v skladišče. Končni obračuni stroškov pa bi bili možni šele tedaj, ko bi bila celotna serija dokončana.

Toda pri naših razglabljanjih še ne upoštevamo vpeljave ocenjenih (standardnih) velikosti v obračun. O njih bomo govorili kasneje. Na tem mestu pa želimo nasprotno prikazati čisti obračun dejanskih stroškov. Ta je izvedljiv le, če v preučevanem trenutku poznamo ne samo dokončane količine, temveč tudi nedokončane količine v posamezni seriji. Količine, na katerih proizvodni proces še ni končan, je mogoče ugotoviti le s popisom. Vendar ne zadošča samo popis količin ob koncu obračunskega razdobja, temveč je treba označiti tudi stopnje njihovega dokončanja.

Brž ko poznamo stopnje dokončanja nedokončane proizvodnje, lahko vse količine iz končnega stanja nedokončane proizvodnje preračunamo na pogojne dokončane enote. To pa pomeni, da iščemo lastno ceno enote v nedokončani proizvodnji hkrati z lastno ceno enote v dokončani proizvodnji, kajti prva je v istem sorazmerju z drugo kot znaša stopnja dokončanja nedokončane proizvodnje. Šele ko poznamo lastno ceno v tem smislu, lahko ugotovimo tisti znesek stroškov, ki odpade na dokončano serijsko proizvodnjo, in tisti znesek stroškov, ki odpade na nedokončano serijsko proizvodnjo. Ker vemo, koliko količinskih enot je bilo dokončanih, ni težko izračunati vrednost dokončane proizvodnje. Toda vemo tudi, s koliko pogojnimi dokončanimi enotami je izražena nedokončana proizvodnja na

koncu obračunskega razdobja. Zato tudi ni težko izračunati vrednosti nedokončane proizvodnje.

Pri teh razglabljanjih smo spet zanemarili izmet s predpostavko, da stroški, ki bi odpadli nanj, bremenijo po kakovosti ustrezne količine.

Lastna cena istovrstne količinske enote je pri vsakem obračunu lahko različna, saj se spreminjajo stroški iz meseca v mesec. Težava je pa v tem, da v trenutku, ko so v skladišče prevzete dokončane količine, še ni poznana. Že to dejstvo samo nam poraja spoznanje, da v stroškovnem računovodstvu ne more zadoščati zgolj obračun dejanskih stroškov brez vpeljave ocenjenih (standardnih) velikosti.

412322 Obračun lastne cene z dodatki

Medtem ko pri procesni in množinski dejavnosti izhajamo iz celotnih stroškov v organizaciji združenega dela ali celotnih stroškov na stroškovnem mestu in uporabljamo delitveni obračun stroškov, je pri naročilni dejavnosti položaj drugačen. Ne glede na to, ali imamo opravka s posamično ali serijsko dejavnostjo, so nam v začetku poznani le neposredni stroški posamezne vrste poslovnega učinka, medtem ko je treba vse splošne stroške šele dodati na podlagi njihove predhodne razvrstitve in poznavanja ustreznih koeficientov dodatka.

Kot poznamo pri delitvenih obračunih stroškov več različic, razlikujemo tudi sedaj:

A Obračun lastne cene s preprostim dodatkom splošnih stroškov

B Obračun lastne cene z razčlenjenimi dodatki po vrstah splošnih stroškov

C Obračun lastne cene z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih

Č Obračun lastne cene z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah

Oglejmo si spet postopoma vse te metode!

Pogoji za uporabo **obračuna lastne cene s preprostim dodatkom splošnih stroškov** so:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, toda pri vsaki njihovi vrsti so poznani neposredni stroški;

b) različne vrste poslovnih učinkov prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest njihovega nastajanja ali je pa razmerje med splošnimi stroški in izbranimi neposrednimi velikostmi na vseh teh stroškovnih mestih enako;

c) za vse vrste splošnih stroškov je mogoče uporabiti isto podlago za razdelitev.

Vse splošne stroške, ki se pojavijo v kakem obračunskem razdobju, primerjamo z izbrano neposredno velikostjo, ki je poznana pri vseh vrstah proizvodov. Iščemo torej koeficient:

$$\frac{\text{celotni splošni stroški}}{\text{celotni znesek izbrane neposredne velikosti}}$$

Pri tem lahko kot podlaga za razdelitev splošnih stroškov nastopajo:

— neposredni materialni stroški;
— neposredni osebni dohodki;
— seštevek neposrednih osebnih dohodkov in neposrednih materialnih stroškov;
— seštevek neposrednih osebnih dohodkov in neposredne amortizacije;
— izdelovalni čas;
— strojni čas;
itd.

Odločiti se je pač treba za takšno podlago, ki je v danih okoliščinah v vzročni povezanosti s pojavom splošnih stroškov. Brž ko ugotovljeni koeficient, ki ima veljavo za organizacijo združenega dela kot celoto, uporabimo na podatek o izbrani neposredni velikosti pri poslovnih učinkih določene vrste, dobimo znesek splošnih stroškov, ki odpadejo nanjo. Izračun splošnih stroškov je torej preprost, toda v večini primerov ni realen, saj je le redko mogoče zadostiti postavljenim pogojem za uporabo te metode.

Razpredelnica št. 26 podaja poenostavljeni primer obračuna s preprostim dodatkom splošnih stroškov. Od neposrednih stroškov v njej navajamo posebej le neposredne stroške materiala in neposredne osebne dohodke, medtem ko se v praksi utegnejo pojaviti tudi neposredni stroški drobnega inventarja, neposredni stroški storitev, neposredna amortizacija in stroški porabljenih lastnih polproizvodov. Od neposrednih stroškov materiala, ki so navedeni ločeno za posamezne vrste materiala, je odšteta vrednost odpadkov. Porabljene količine so preračunane po nabavnih cenah, ki ne vključujejo splošnih stroškov nakupa; splošni stroški nakupa so torej vključeni v celoto splošnih stroškov, za katero je izračunan koeficient dodatka. Znesek splošnih stroškov, ki odpade na celotno količino poslovnih učinkov dane vrste, dobimo tako, da pomnožimo znesek izbrane neposredne velikosti pri preučevani dejavnosti (stolpec 2) s koeficientom dodatka vseh splošnih stroškov (stolpec 3). Res pa obstaja tudi možnost, da tako izračunane splošne stroške razčlenimo po vrstah v smislu kontnega plana, po stroškovnih mestih itd. Prav tako obstaja možnost, da v primeru, ko vse splošne stroške povezujemo z izdelovalnimi urami, obravnavamo skupaj postavke osebnih dohodkov na uro dela in pripadajoče splošne stroške. Takšna rešitev bi zmanjšala celoten obračun stroškov na dva dela: obračun neposrednih stroškov materiala in stroškov dela (tj. neposrednih osebnih dohodkov in vseh splošnih stroškov). Kar zadeva ugotavljanje stroškov, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka, pa naj omenimo, da ni nujno, da delimo celotne stroške s celotno količino, temveč lahko delimo tudi ločeno neposredne stroške materiala, neposredne osebne dohodke in splošne stroške s količino; seveda je v takšnem primeru treba tabelo podaljšati vodoravno in ne navpično.

Pogoji za uporabo **obračuna lastne cene z razčlenjenimi dodatki po vrstah splošnih stroškov** so:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, toda pri vsaki njihovi vrsti so poznani neposredni stroški;

b) različne vrste poslovnih učinkov ne povzročajo enakomerno vseh vrst splošnih stroškov;

c) za različne vrste splošnih stroškov je treba uporabiti različne podlage za razdelitev.

Obračun lastne cene s preprostim dodatkom splošnih stroškov

					Seštevek stroškov po sestavinah lastne cene
Neposredni stroški materiala	Vrsta materiala	Porabljene količine	Cena količinske enote	Stroški po vrstah materiala	
	I/1	I/2	I/3	I/4 (2 × 3)	
	Manj vrednost odpadkov				
	Popravljeni neposredni stroški materiala				
Neposredni osebni dohodki	Delovna operacija	Porabljeni delovni čas	Postavka osebnih dohodkov na uro	Osebni dohodki po delovnih operacijah	
	II/1	II/2	II/3	II/4 (2 × 3)	
Splošni stroški	Naziv neposredne velikosti za razdelitev splošnih stroškov	Znesek neposredne velikosti za razdelitev splošnih stroškov		Koeficient dodatka vseh splošnih stroškov na neposredno velikost	
	III/1	III/2		III/3	
				Skupaj stroški	
				Skupaj količina	
				Stroški na količinsko enoto poslovnega učinka	

Razpredelnica 26

Pri podrobnejši preučitvi splošnih stroškov ugotovimo, da nekateri nastajajo v zvezi z delom ljudi, drugi v zvezi z uporabo strojev in nekateri v zvezi z uporabo materiala. V prvo skupino spadajo osebni dohodki vodstvenega osebja in osebja v splošnih službah. nadomestila za osebne dohodke delavcev, stroški razsvetljave in kurjave, potni stroški itd. V drugo skupino spadajo amortizacija, stroški tekočega in investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev, obresti od kreditov za osnovna sredstva itd. V tretjo skupino spadajo stroški nakupa in skladiščne službe, obresti od zalog materiala itd. Brž ko želimo pri obračunih stroškov upoštevati načelno vzročnost, moramo tiste vrste poslovnih učinkov, v katere je vloženega več živega dela, bremeniti z večjim delom tistih splošnih stroškov, ki so v zvezi z delom, tiste vrste poslovnih učinkov, ki so večinoma rezultat stroj-

nega dela, bremeniti z večjim delom tistih splošnih stroškov, ki so v zvezi z uporabo strojev, tiste vrste poslovnih učinkov, pri katerih so zelo pomembni stroški materiala, pa bremeniti z večjih delom tistih splošnih stroškov, ki so v zvezi z uporabo materiala. Iz tega sledi, da je treba poiskati več različnih koeficientov dodatka splošnih stroškov. Vse splošne stroške, ki se v kakem razdobju pojavljajo v zvezi z delom ljudi, primerjamo npr. s tedanjimi neposrednimi osebnimi dohodki ali izdelovalnim časom, vse splošne stroške, ki se v kakem razdobju pojavljajo v zvezi z uporabo strojev, npr. s tedanjimi strojnimi urami, vse splošne stroške, ki se v kakem razdobju pojavljajo v zvezi z uporabo materiala, pa npr. s tedanjimi neposrednimi materialnimi stroški. Tako pridemo npr. do naslednjih koeficientov:

$$\frac{\text{celotni splošni stroški v zvezi z delom}}{\text{celotni neposredni osebni dohodki (izdelovalni čas)}}$$

$$\frac{\text{celotni splošni stroški v zvezi z uporabo strojev}}{\text{celotne strojne ure}}$$

$$\frac{\text{celotni splošni stroški v zvezi z uporabo materiala}}{\text{celotni neposredni materialni stroški}}$$

Brž ko izračunani koeficient, ki ima pri splošnih stroških posamezne vrste veljavo za organizacijo združenega dela kot celoto, pomnožimo s podatki o izbrani neposredni velikosti pri poslovnih učinkih določene vrste, dobimo znesek splošnih stroškov, ki odpade nanjo.

V razpredelnici št. 27 je podan poenostavljen primer celotnega obračuna lastne cene po tej metodi. V primerjavi z razpredelnico 26 je sedaj pri splošnih stroških potrebnih toliko ločenih izračunov, kolikor različnih njihovih vrst glede na podlago za njihovo razdelitev vzpostavljamo.

Naj še omenimo, da moremo podobno kot pri obračunu lastne cene s preprostim dodatkom splošnih stroškov tudi v sedanjem primeru združevati tiste splošne stroške, ki so v zvezi z delom ljudi, s postavkami neposrednih osebnih dohodkov, nakar dobimo postavke o stroških dela (tj. neposrednih osebnih dohodkih in vseh splošnih stroških, ki so v zvezi z delom); če pomnožimo ure neposrednega dela s takšnimi postavkami, že v prvi del obračuna tudi vključujemo splošne stroške. Po drugi strani moremo združevati tiste splošne stroške, ki so v zvezi z materialom, s cenami neposrednega materiala; če pomnožimo porabljene količine materiala s tako povečanimi cenami, že v prvi del obračuna vključujemo nekaj splošnih stroškov. Celoten obračun lastne cene torej moremo zmanjšati na dva dela, če le ne upoštevamo posebej še kake druge skupine splošnih stroškov, ki je ni mogoče povezovati z neposrednim materialom ali neposrednim delom.

Pogoji za uporabo **obračuna lastne cene z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih** so:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, toda pri vsaki njihovi vrsti so poznani neposredni stroški;

b) različne vrste poslovnih učinkov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest njihovega nastajanja;

c) za vse vrste splošnih stroškov na posameznem stroškovnem mestu je mogoče uporabiti isto podlago za razdelitev.

Obračun lastne cene z razčlenjenimi dodatki po vrstah splošnih stroškov

					Seštevek stroškov po sestavinah lastne cene
Neposredni stroški materiala	Vrsta materiala	Porabljene količine	Cena količinske enote	Stroški po vrstah materiala	
	I/1	I/2	I/3	I/4 (2×3)	
	Manj vrednost odpadkov				
	Popravljeni neposredni stroški materiala				
Neposredni osebni dohodki	Delovna operacija	Porabljeni delovni čas	Postavka osebnih dohodkov na uro	Osebni dohodki po delovnih operacijah	
	II/1	II/2	II/3	II/4 (2×3)	
Splošni stroški	Vrste splošnih stroškov glede na povezavo z neposredno velikostjo	Znesek neposredne velikosti pri proučevani vrsti poslovnih učinkov	Koeficient dodatka posamezne vrste splošnih stroškov na neposredno velikost	Splošni stroški poslovnega učinka po vrstah	
	III/1	III/2	III/3	III/4 (2×3)	
			Skupaj stroški		
			Skupaj količina		
			Stroški na količinsko enoto poslovnega učinka		

Razpredelnica 27

Ta metoda obračuna je izvedljiva v dveh različicah: za vsa stroškovna mesta dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, nakupa, uprave in prodaje izračunavamo ločene koeficiente dodatka splošnih stroškov ali pa splošne stroške uprave in prodaje že razdelimo na stroškovna mesta dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ter jih potemtakem vključujemo v tamkajšnji koeficient dodatka.

Prva različica je čistejša. Pri njej uporabljamo koeficiente dodatka, ki smo jih navedli že pri obravnavi prenosa stroškov med stroškovnimi mesti (točka 511313 in 51132). Za vsako stroškovno mesto dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu potemtakem izračunamo koeficient:

$$\frac{\text{splošni stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu na stroškovnem mestu X}}{\text{izbrani neposredni stroški (ali potroški) na stroškovnem mestu X}}$$

Koeficient dodatka splošnih stroškov nakupa je opredeljen takole:

$$\frac{\text{splošni stroški nakupa}}{\text{neposredni stroški (ali potroški) materiala}}$$

Koeficient dodatka splošnih stroškov uprave je opredeljen npr. takole:

$$\frac{\text{splošni stroški uprave}}{\text{izbrani neposredni stroški (ali potroški)}}$$

Koeficient dodatka splošnih stroškov prodaje pa je opredeljen npr. takole:

$$\frac{\text{splošni stroški prodaje}}{\text{stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu}}$$

Različne druge možnosti pri splošnih stroških uprave in prodaje smo nakazovali v točki 51132, pa jih na tem mestu ni treba ponavljati.

Brž ko pri preučevani vrsti poslovnih učinkov vemo, kolikšne so tamkajšnje neposredne velikosti, ki jih zahteva uporaba koeficientov v zgornjem smislu, ni težko izračunati splošnih stroškov posameznega stroškovnega mesta, ki odpadejo nanjo. V razpredelnici št. 28 je pri izračunu splošnih stroškov treba predvideti toliko ločenih izračunov, kolikor je posebnih koeficientov dodatka po stroškovnih mestih.

Druga različica, ki smo jo že omenili, je pogostejša, od prve pa krajša, ker so splošni stroški uprave in prodaje že vključeni med splošne stroške stroškovnih mest ustvarjanja učinkov v ožjem smislu in jih torej pri posamezni vrsti poslovnih učinkov ni treba ugotavljati posebej.

Naj še omenimo, da moremo koeficient dodatka splošnih stroškov na vsakem stroškovnem mestu dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu že spet združevati s tamkajšnjimi postavkami osebnih dohodkov, nato pa skrajšamo celoten postopek izračunavanja. Res pa bi morali v takšnem primeru vsaj splošne stroške nakupa združevati s cenami neposrednega materiala, da bi ga realneje razdelili na različne vrste poslovnih učinkov.

Pogoji za uporabo **obračuna lastne cene z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah** so:

a) končni poslovni učinki so raznovrstni, toda pri vsaki njihovi vrsti so poznani neposredni stroški;

b) različne vrste poslovnih učinkov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest njihovega nastajanja;

c) za vse vrste splošnih stroškov na posameznem stroškovnem mestu ni mogoče uporabiti iste podlage za razdelitev.

Ta obračun je podoben prej obravnavanemu (razpredelnica 28), le da je sedaj na nekaterih stroškovnih mestih treba uporabiti več različnih koeficientov dodatka splošnih stroškov.

Obračun lastne cene z razčlenjenimi dodatki po stroškovnih mestih

						Seštevek stroškov po sestavinah lastne cene
Neposredni stroški materiala	Vrsta materiala		Porabljene količine	Cena količinske enote	Stroški po vrstah materiala	
	I/1		I/2	I/3	I/4 (2 × 3)	
	Manj vrednost odpadkov					
	Popravljeni neposredni stroški materiala					
Neposredni osebni dohodki	Delovna operacija		Porabljeni delovni čas	Postavka osebnih dohodkov na uro	Osebni dohodki po delovnih operacijah	
	II/1		II/2	II/3	II/4 (2 × 3)	
Splošni stroški	Stroškovno mesto	Izbrana neposredna velikost za razdelitev splošnih stroškov	Znesek izbrane neposredne velikosti pri proučevani vrsti poslovnih učinkov	Koeficient dodatka splošnih stroškov na neposredno velikost	Splošni stroški poslovnega učinka po stroškovnih mestih	
	III/1	III/2	III/3	III/4	III/5 (3 × 4)	
				Skupaj stroški		
				Skupaj količina		
				Stroški na količinsko enoto poslovnega učinka		

Razpredelnica 28

Ob koncu naj samo še omenimo, da je zaradi zahtev dohodkovnega sistema mogoče v vseh navedenih obračunih lastne cene vzpostavljati tudi posebne dodatke za materialne stroške z amortizacijo v okviru splošnih stroškov in za vračunani dohodek v istem okviru. V tabelah je v tej zvezi le treba zamenjati izraz »stroški« prvič z izrazom »materialni stroški z amortizacijo« in drugič z izrazom »vračunani dohodek«. Razen takšnega dvostopenjskega obračuna se ne spremeni nič drugega.*

* Poenostavljeni praktični primeri obračuna stroškov poslovnih učinkov so vključeni v knjigo I. Turk: »Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela« ter v knjigo I. Turk: »Temelji kalkulacije stroškov v dohodkovnem sistemu«.

512323 Vsebinska opredelitev stroškov pri obračunu lastne cene z dodatki ob poznani in ob iskani prodajni ceni poslovnega učinka

Podobno kot smo v točki 512312 pojasnili vsebinsko opredelitev stroškov, lastne cene in njeno razmerje do poznane prodajne cene poslovnega učinka, če imamo opravka z množinsko dejavnostjo, lahko sedaj enako nalogo rešimo v pogojih posamične ali serijske dejavnosti. Bistvena razlika je le v tem, da je to pot stroške treba razčleniti na neposredne in splošne, kjer so prvi že ob začetku poznani na količinsko enoto poslovnega učinka, druge pa priračunavamo s pomočjo ustreznih koeficientov dodatka. S koeficienti dodatka razumemo razmerje splošnih stroškov in neposrednih velikosti, ki je računano posebej po stroškovnih mestih in vrstah splošnih stroškov.

Poznano prodajno ceno količinske enote pa razčlenimo takole:

1. Neposredni materialni stroški
2. + Splošni materialni stroški z amortizacijo (s koeficientom dodatka)

3. = Materialni stroški z amortizacijo (1 do 2)
4. + Prispevki in davki iz dohodka v razdobju (na podlagi razlike med poznano prodajno ceno in materialnimi stroški z amortizacijo)
5. + Vračunane druge obveznosti iz dohodka (s koeficientom dodatka)
6. + Neposredni vračunani osebni dohodki
7. + Splošni vračunani osebni dohodki (s koeficienti dodatka)

8. = Razširjena lastna cena I (3 do 7)
9. + Potrebno oblikovanje sklada skupne porabe (s koeficienti dodatka)
10. + Potrebno oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada (s koeficienti dodatka)

11. = Razširjena lastna cena II (8 do 10)
12. + Neangažirani čisti dobiček (13 manj 12)

13. = Poznana prodajna cena

Razširjena lastna cena I pod 8 že spet vključuje tudi prispevke in davke iz dohodka, ki omogočajo čiste sestavine pod 9, 10 in 12, ostanek dobička pod 12 pa omogoča povečanje osebnih dohodkov in skladov preko zneskov, ki so že upoštevani v predhodnih točkah.

Naj omenimo še, da je potrebno oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada pod 10 koristno vezati na angažirano višino poslovnih sredstev (osnovnih in obratnih) ali poslovnega sklada pri pridobivanju dane vrste poslovnega učinka ter potemtakem koeficient dodatka obravnavati kot koeficient donosnosti.

Če prodajno ceno količinske enote poslovnega učinka šele iščemo, pa je zaporedje postavk treba prirediti takole:

1. Neposredni materialni stroški
2. + Splošni materialni stroški z amortizacijo (s koeficienti dodatka)

3. = Materialni stroški z amortizacijo (1 do 2)
4. + Neposredni vračunani osebni dohodki
5. + Splošni vračunani osebni dohodki (s koeficienti dodatka)
6. + Vračunane druge obveznosti iz dohodka (s koeficienti dodatka)
7. + Vračunani prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za osebne dohodke in druge obveznosti iz dohodka v razdobju (z odstotkom na 4 do 6)

8. = Lastna cena I (3 do 7)
9. + Potrebno oblikovanje sklada skupne porabe (s koeficienti dodatka)
10. + Potrebno oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada (s koeficientom dodatka)
11. + Prispevki in davki iz dohodka v zvezi s potrebnim dohodkom za oblikovanje skladov (z odstotkom na 8 do 10)

12. = Lastna cena II (8 do 11)
13. + Neangažirani dobiček

14. = Iskana prodajna cena (12 do 13)

Že spet torej med sestavine vključujemo prispevke in davke iz dohodka šele postopoma, ker njihov celotni znesek ob začetku še ni poznan.

Kar se tiče drugih pripomb, velja isto, kar smo povedali že v točki 512312.

51233 Obračunski list ustvarjanja učinkov

Z obračunom ustvarjanja učinkov razumemo dvoje:

a) obdobni obračun ustvarjanja učinkov;
b) obračun stroškov po stroškovnih nosilcih.

Pri obdobnem obračunu ustvarjanja učinkov ugotavljamo najprej, koliko stroškov je v preučevanem obračunskem razdobju vračunanih. Toda proizvodnja je lahko tedaj dokončana ali pa ne. Zaradi tega je naloga obdobnega obračuna proizvodnje kot posebne vrste obračuna ustvarjanja učinkov, da ugotovi, koliko stroškov se nanaša na nedokončano proizvodnjo in koliko na proizvode, ki so do konca preučevanega obračunskega razdobja dokončani. Ker tudi na začetku preučevanega obračunskega razdobja utegne obstajati nedokončana proizvodnja, pomeni, da je treba pri obdobnem obračunu proizvodnje upoštevati ne samo v preučevanem obračunskem razdobju pojavljajoče se stroške, temveč tudi tiste, ki izhajajo iz prejšnjega obračunskega razdobja, ker jih tedaj še niso prevzeli dokončani proizvodi.

Pri obračunu stroškov po stroškovnih nosilcih nasprotno ugotavljamo, koliko stroškov se nanaša na ustvarjanje določene vrste učinkov ne glede na obračunsko razdobje. Proizvodnja posamezne vrste proizvoda se pa ne začne in konča nujno ravno v preučevanem obračunskem razdobju, temveč lahko izhaja iz preteklega obračunskega razdobja in prehaja v naslednje obračunsko razdobje. Toda isto smo nakazali že pri obdobnem obračunu proizvodnje, le da so nas stroški tedaj zanimali kot celota, sedaj nas pa zanimajo glede na konkretne vrste proizvodov, na katere se na-

našajo. Zaradi tega lahko štejemo obdobni obračun proizvodnje kot vsoto obračunov stroškov po stroškovnih nosilcih, pri katerih so predhodno izločena časovna neskladja.

Obračun ustvarjanja učinkov v zgornjem smislu smo pri dosedanjih razglabljanjih naslanjali na konte v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev. Za vsak stroškovni nosilec smo v tem knjigovodstvu predvideli poseben konto. Sredstvo, s katerim je mogoče dobiti vpogled v gibanje stroškov po stroškovnih nosilcih glede na same konte, ali s katerim je mogoče dobiti vsaj zbirni pregled stroškov po stroškovnih nosilcih, pa imenujemo **obračunski list ustvarjanja učinkov**, ali v ožjem smislu **obračunski list proizvodnje** (OLP). Obračunski list ustvarjanja učinkov je nekakšno nadaljevanje obračunskega lista stroškov (OLS). Med analitičnimi konti knjigovodstva stroškovnih nosilcev in obračunskim listom ustvarjanja učinkov so možna naslednja razmerja:

a) obstajajo analitični konti knjigovodstva stroškovnih nosilcev brez obračunskega lista ustvarjanja učinkov;

b) obstaja obračunski list ustvarjanja učinkov brez analitičnih kontov knjigovodstva stroškovnih nosilcev;

c) obstajajo analitični konti knjigovodstva stroškovnih nosilcev in še obračunski list ustvarjanja učinkov.

V praksi in literaturi najdemo različne oblike obračunskega lista ustvarjanja učinkov. Včasih je celo združen z obračunskim listom stroškov, čeprav je njegov namen drugačen — v primeru proizvodnje prikazati razdelitev stroškov na nedokončano in dokončano proizvodnjo po stroškovnih nosilcih. V primeru pod b) obračunski list ustvarjanja učinkov oziroma proizvodnje za posamezno obračunsko razdobje prevzema najprej iz finančnega knjigovodstva zbirni podatek o stroških začetne nedokončane proizvodnje, ki ga razčleni po stroškovnih nosilcih s pomočjo predhodnega obračunskega lista proizvodnje. Nato razdeli novo nastale stroške po stroškovnih nosilcih, celotne stroške, ki bremenijo stroškovne nosilce različnih vrst, pa na tiste, ki zapuščajo proizvodni proces, in na tiste, ki se nanašajo na končno nedokončano proizvodnjo. Seštevek takšnih podatkov seveda spet vstopa v finančno knjigovodstvo. V primeru pod c) obračunski list ustvarjanja učinkov oziroma proizvodnje prevzema iz knjigovodstva stroškovnih nosilcev tamkajšnje izhodiščne podatke in jih predstavlja na preglednejši način. Če je potreben prenos stroškov določenega stroškovnega nosilca na drug stroškovni nosilec, je izvedljiv brez posebnih dodatnih knjigovodskih listin, ki so nujno potrebne v primeru pod a).

Obračunski list ustvarjanja učinkov ima obliko tabele večjega ali manjšega obsega, odvisno od organizacije združenega dela, števila stroškovnih nosilcev in drugih okoliščin. Njegova sestava naj bi bila takšna, da bi čim bolj ustrezala potrebam organizacije združenega dela.

Ker ima obračunski list ustvarjanja učinkov spet dvorazsežnostno obliko, si oglejmo, kakšna je njegova vodoravna in navpična razčlenitev!

Stolpci, ki jih ima obračunski list ustvarjanja učinkov, so npr. lahko sestavljeni iz naslednjih delov:

1. Skupina stroškov
2. Stroški v posamezni skupini
3. Podlaga za razdelitev splošnih stroškov
4. Stroškovni nosilci

Navesti je treba vse stroškovne nosilce, ki se pojavljajo v organizaciji združenega dela. Če bi preveliko število stolpcev o stroškovnih nosilcih utegnilo povzročiti nepreglednosti ali celo napake, pa kaže obračunski list ustvarjanja učinkov razstaviti na več posebnih listov, od katerih bi vsak zajemal skupino stroškovnih nosilcev. Zbirni obračunski list ustvarjanja učinkov bi nato povzemal v svojih stolpcih podatke, ki bi se nanašali na skupine stroškovnih nosilcev iz posebnih obračunskih listov ustvarjanja učinkov.

Tudi pri navpični razčlenitvi obračunskega lista ustvarjanja učinkov je treba razlikovati več delov. Če jemljemo stroške ne glede na razlike med materialnimi stroški in amortizacijo po tej strani in vračunani dohodek po drugi strani, bi bili ti deli naslednji:

1. Stroški v začetni nedokončani proizvodnji
2. Stroški v obračunskem razdobju
3. Prenos stroškov med stroškovnimi nosilci
4. Razmejitev stroškov med nedokončano in dokončano proizvodnjo.

Postavke pod 1 in 4 se pojavljajo le pri proizvodni dejavnosti, medtem ko jih pri storitveni dejavnosti ni.

Na novo nastali stroški (pod 2) so razdeljeni na dve skupini, in sicer:

A. Neposredni stroški
B. Splošni stroški

Prva skupina obsega:

Aa) neposredne stroške materiala;
Ab) neposredne stroške drobnega inventarja;
Ac) neposredne stroške storitev;
Ač) neposredno amortizacijo (v izjemnih primerih);
Ad) neposredne osebne dohodke;
Ae) stroške porabljenih lastnih polproizvodov.

Druga skupina pa obsega:

Ba) splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu;
Bb) splošne stroške nakupa;
Bc) splošne stroške uprave;
Bč) splošne stroške prodaje.

Splošni stroški bremenijo stroškovne nosilce skladno s kakim vzročnim razmerjem. Iz tega sledi, da je treba ločeno navesti vse tiste njihove vrste, pri katerih so v uporabi posebne podlage za njihovo razdelitev.

Prenos stroškov med stroškovnimi nosilci (pod 3) pride v poštev zlasti pri serijski proizvodnji; tedaj se namreč kot posebni stroškovni nosilci pojavljajo sestavni deli, sklopi in podsklopi, ki vstopajo kasneje v končni proizvod kot stroškovni nosilec. Brž ko so sestavni deli, sklopi in podsklopi prevzeti v skladišče polproizvodov, seveda nimamo več opravka z enostavnim prenosom stroškov med stroškovnimi nosilci, temveč z začasno dokončano proizvodnjo (pod 4), ki ob ponovni vključitvi v proces povzroča tedaj na novo nastale stroške (pod 2).

V četrtem delu obračunskega lista ustvarjanja učinkov oziroma proizvodnje je končno posebej navedeno, kolikšen del stroškov odpade na nedokončano proizvodnjo in kolikšen del na dokončano, posebej pa je morda obravnavan tudi izmet.

V dohodkovnem sistemu se dosedanja razglabljanja spremene tako, da se namesto enotnega obračunskega lista ustvarjanja učinkov pojavljata obračunski list ustvarjanja učinkov po materialnih stroških z amortizacijo in obračunski list ustvarjanja učinkov po vračunanem dohodku.

Če v skrajno poenostavljenem prikazu izhajamo iz obračunskega lista, v katerem niso ločeni materialni stroški z amortizacijo od vračunanega dohodka, bi razdelitev stroškov lahko označili tako, kot je prikazano v sliki 12.

Skupina stroškov	Skupaj stroškov	Stroškovni nosilci										
		A	B	C	Č	D	E	F	G	H	I	J
1. Stroški v začetni nedokončani proizvodnji	X	X	X	X				X	X		X	X
2. Na novo nastali stroški												
a) neposredni	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X
b) splošni	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X
3. Prenos stroškov									↓	↑	↓	↑
4. Razmejitev stroškov												
a) stroški v končni nedokončani proizvodnji	X		X	X		X	X	X		X	X	X
b) stroški v dokončani proizvodnji	X	X		X	X		X			X	X	X

Slika 12: **Obračunski list ustvarjanja učinkov**

Proizvodnja stroškovnega nosilca A se je začela že v preteklem obračunskem razdobju in je bila v preučevanem dokončana. Proizvodnja stroškovnega nosilca B se je začela v preteklem obračunskem razdobju in v preučevanem še ni bila dokončana. Proizvodnja stroškovnega nosilca C se je začela še v preteklem obračunskem razdobju in je bila v preučevanem delno dokončana. Proizvodnja stroškovnega nosilca Č se je začela v preučevanem obračunskem razdobju in je bila v njem tudi dokončana. Proizvodnja stroškovnega nosilca D se je začela v preučevanem obračunskem razdobju, a v njem še ni bila dokončana. Proizvodnja stroškovnega nosilca E se je začela v preučevanem obračunskem razdobju in je bila v njem delno dokončana. Proizvodnja stroškovnega nosilca F se je začela v preteklem obračunskem razdobju, v preučevanem se ni nadaljevala, zato kot nespremenjena nedokončana proizvodnja prehaja v naslednje obračunsko razdobje.

Proizvodnja stroškovnega nosilca G se je začela v preteklem obračunskem razdobju; v preučevanem je bila v celoti vključena v proizvodnjo stroškovnega nosilca H, ki se je tedaj začela, a je bila le delno dokončana. Proizvodnja stroškovnega nosilca I se je prav tako začela v preteklem obračunskem razdobju, medtem ko je v preučevanem delno vključena v proizvodnjo stroškovnega nosilca J. Ob koncu preučevanega obračunskega razdobja je drugi del proizvodnje stroškovnega nosilca I dokončan in

prevzet v skladišče oziroma še nedokončan. Isto velja za proizvodnjo stroškovnega nosilca J.

Možne so pa seveda še številne druge različice.

51234 Vprašanje neposrednih prodajnih stroškov

Lastna cena v doslej upoštevanem smislu še ni nujno popolna lastna cena tistega proizvoda, ki ga prodamo. Ob prodaji se namreč pojavljajo novi stroški, ki ob času proizvodnje še niso poznani, pa jih potemtakem še ni mogoče zajeti v lastni ceni tistih proizvodov, ki so prevzeti v skladišče. Mislimo na neposredne prodajne stroške prodanih količin, ki zajemajo npr.:

a) prevozne stroške prodanih proizvodov;
b) stroške natovarjanja, prekladanja in razkladanja;
c) stroške prevoznega zavarovanja;
č) stroške embalaže.

Ker so ti stroški neposredni stroški prodanih količin, jih nikakor ni mogoče v razdobju, v katerem se pojavijo, razdeliti na tedaj proizvedene količine. Z njimi torej ravnamo drugače kot s splošnimi prodajnimi stroški. Zato v sistemu dejanskih stroškov, ki ga obravnavamo, nikakor ne morejo vstopati v vrednost proizvedenih količin. Kasneje, ko bomo obravnavali sistem ocenjenih stroškov, pa bomo že prišli do drugačnih rešitev.

Naj omenimo še to, da so neposredni prodajni stroški lahko povsem nepomembni ali pa sploh odpadejo, če organizacija združenega dela prodaja svoje proizvode franko proizvajalec.

5124 Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev v sklopu knjigovodstva ustvarjanja učinkov

Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev je del knjigovodstva ustvarjanja učinkov. Z njegovimi drugimi deli, tj. s knjigovodstvom stroškovnih mest in polproizvodov, je povezano v naslednjem smislu:

a) od njih prejema določene podatke, ki so potrebni pri obračunu stroškov po stroškovnih nosilcih;
b) njim daje določene podatke, ki so potrebni pri obračunu stroškov po stroškovnih mestih ali pa v knjigovodstvu polproizvodov.

Ni treba posebej utemeljevati, da brez koeficientov dodatka splošnih stroškov, ki so ugotovljeni v knjigovodstvu stroškovnih mest, sploh ne bi bilo mogoče razdeliti splošnih stroškov v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev. Z druge strani pa npr. tudi v knjigovodstvu stroškovnih mest ne bi bilo mogoče prenesti stroškov delavnic na druga stroškovna mesta, če ne bi bilo poznano, v kakšnem znesku bremenijo posamezen nalog.

5130 Polproizvodi in njihova razvrstitev

Medtem ko nedokončana proizvodnja še ni na takšni stopnji, da bi jo bilo mogoče uskladiščiti, so polproizvodi že prevzeti v skladišče in tamkaj čakajo, da bi bili kasneje ponovno vključeni v proces. Omenili smo že, da v načelu razlikujemo polproizvode od delov, pri čemer prvi kasneje še spreminjajo svojo obliko ali svoj sestav, medtem ko so drugi le vgrajeni v končni proizvod. Vendar bomo pri nadaljnjih razglabljanjih razumeli z izrazom »polproizvod« tudi dele lastne proizvodnje. Prav tako se ne bomo spuščali v vprašanje, kaj je s konstrukcijskega stališča treba razumeti kot sklop ali podsklop. Povsem zadošča spoznanje, da so bili polproizvodi tedaj, ko še niso zapustili proizvodnega procesa v ožjem smislu, obravnavani kot stroškovni nosilci v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev. Brž ko so prevzeti v skladišče, pa so predmet knjigovodstva polproizvodov.

Vsaka organizacija združenega dela potrebuje nomenklaturo polproizvodov, ki je v tesni povezavi z nomenklaturo proizvodov in smo se je dotaknili že pri nomenklaturi stroškovnih nosilcev. Nomenklatura stroškovnih nosilcev pravzaprav izhaja iz nomenklature proizvodov in polproizvodov, ki jo dopolnjuje le z označevanjem nalogov, saj se pri isti vrsti proizvodov ali polproizvodov utegne pojaviti več različnih stroškovnih nosilcev za čas njihove proizvodnje. Nomenklature polproizvodov zato ni treba več posebej pojasnjevati. Morda bi samo še omenili, da je šifre polproizvodov mogoče vključiti v knjigovodstvo tako, da jim spredaj pripišemo splošno številčno oznako analitičnega knjigovodstva polproizvodov.

5131 Izhodiščne knjigovodske listine o polproizvodih lastne proizvodnje

Temeljna knjigovodska listina o prejemu polproizvodov v skladišče je **prejemnica lastnih polproizvodov.** Ko smo govorili o knjigovodskih listinah o priskrbi materiala smo pa ugotovili, da so prejemnice materiala včasih dopolnjene z zapisniki o količinskem in kakovostnem prevzemu. Ali je podobno tudi prejemnice lastnih polproizvodov treba dopolniti z listinami o njihovem prevzemu?

Položaj je sedaj nekoliko drugačen, saj ni več potreben obračun med preučevano organizacijo združenega dela in zunanjim svetom. S tem pa ni rečeno, da odpade kakršnakoli potreba po kakovostnem prevzemu. Vendar sedaj to funkcijo opravi tehnična kontrola za časa same proizvodnje ali pred predajo proizvodov ali polproizvodov v skladišče. Potreba po izstavljanju posebnega zapisnika o količinskem in kakovostnem prevzemu proizvodov ali polproizvodov tudi ni več tako poudarjena, razen če jo povezujemo z obračunavanjem osebnih dohodkov.

Po načelu razbremenitve so prejemnice lastnih polproizvodov izstavljene v okviru tistega proizvodnega oddelka, ki polproizvode predaja v skladišče.

Ker lahko preučevana organizacija združenega dela polproizvode lastne proizvodnje preda drugi organizaciji združenega dela v obdelavo ali dodelavo, se kot izhodiščna knjigovodska listina o ponovnem prejemu polproizvodov v skladišče utegne pojaviti še **prejemnica lastnih polproizvodov iz obdelave-dodelave.**

Vse druge izhodiščne knjigovodske listine o lastnih polproizvodih so v zvezi z zmanjšanjem njihove zaloge.

Kot smo že omenili, polproizvodi lastne proizvodnje praviloma le začasno zapustijo proces proizvodnje. Ponovno se vrnejo vanj tedaj, ko zapuste skladišče. Toda porabljene količine niso vedno istovetne s tistimi, ki so razvidne iz **oddajnic lastnih polproizvodov,** čeprav zaradi poenostavitve v praksi to predpostavljamo. V resnici pa so šele oddajnice lastnih polproizvodov skupaj z **vračilnicami lastnih polproizvodov** osnova za spoznanje, kakšne količine polproizvodov so dejansko prenehale obstajati. Tiste količine, ki so na podlagi vračilnic lastnih polproizvodov vrnjene v skladišče, še niso bile v uporabi, ampak v hrambi zunaj skladišča.

Podobno kot pri materialu je tudi sedaj treba razlikovati zahtevnice lastnih polproizvodov ali oddajne naloge od oddajnic lastnih polproizvodov. Značaj knjigovodskih listin imajo seveda le oddajnice lastnih polproizvodov, saj le te dokazujejo poslovne dogodke. Po načelu razbremenitve izstavi oddajnice lastnih polproizvodov na podlagi zahtevnic lastnih polproizvodov skladiščnik. Nasprotno po načelu razbremenitve izstavi vračilnice lastnih polproizvodov tisti proizvodni oddelek, ki v skladišče vrača neporabljene polproizvode lastne proizvodnje.

Na oddajnicah lastnih polproizvodov mora biti oznaka stroškovnih mest, na katere polproizvodi prehajajo, in stroškovnih nosilcev, ki jih bremenijo. Prav tako mora biti na vračilnicah lastnih polproizvodov oznaka stroškovnih mest, s katerih so polproizvodi vrnjeni, in stroškovnih nosilcev, katere bi sicer bremenili. Le v takem primeru je mogoče pravilno obračunati stroške po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Zaloga polproizvodov v skladišču se seveda ne zmanjšuje le tedaj, kadar so kake količine ponovno vnesene v proizvodni proces. Morda preučevana organizacija združenega dela lastne polproizvode proda. V takem primeru bi se kot knjigovodska listina utegnila pojaviti **odpravnica lastnih polproizvodov,** če se pač ne bi zavedali dejstva, da ne moremo govoriti o polproizvodih, kadar nekaj prodajamo. Pravilneje bi bilo z medskladiščno prenosnico preuvrstiti ustrezne polproizvode v proizvode, potem pa bi se kot knjigovodska listina pojavila kar odpravnica proizvodov.

Če preučevana organizacija združenega dela preda drugim polproizvode v obdelavo ali dodelavo, se kot knjigovodska listina pojavi **odpravnica lastnih polproizvodov v obdelavo-dodelavo.**

Knjigovodsko listino, na kateri je ugotovljeno, da so kaki polproizvodi lastne proizvodnje postali nepotrebni ali da so sploh zastareli, pa lahko imenujemo **izločilnico lastnih polproizvodov.**

Če sedaj na podoben način kot v začetnih poglavjih povzamemo konkretizacijo pravil o izstavljanju knjigovodskih listin, pridemo do naslednjega pregleda:

a) Nalog: Prejemni nalog za polproizvode, po katerem je treba polproizvode iz proizvodnje vskladiščiti
Listina: Prejemnica polproizvodov
Izstavitelj: tehnična kontrola
Potrditelj: skladiščnik polproizvodov

b) Nalog: Prejemni nalog za polproizvode iz obdelave, po katerem je treba polproizvode iz zunanje obdelave prevzeti in vskladiščiti

Listina: Prejemnica polproizvodov iz obdelave
Izstavitelj: služba ali komisija za prevzem
Potrditelj: skladiščnik polproizvodov

c) Nalog: Oddajni nalog za polproizvode, po katerem je treba polproizvode ponovno prenesti v proizvodnjo
Listina: Oddajnica polproizvodov
Izstavitelj: skladiščnik polproizvodov
Potrditelj: vodja stroškovnega mesta

č) Nalog: Vračilni nalog za polproizvode, po katerem je treba preveč prevzete polproizvode vrniti v skladišče
Listina: Vračilnica polproizvodov
Izstavitelj: vodja stroškovnega mesta
Potrditelj: skladiščnik polproizvodov

d) Nalog: Odpravni nalog za polproizvode, po katerem je treba polproizvode dostaviti kupcem
Listina: Odpravnica polproizvodov
Izstavitelj: skladiščnik polproizvodov
Potrditelj: prejemnik

e) Nalog: Odpravni nalog za polproizvode v obdelavo, po katerem je treba polproizvode dostaviti v zunanjo obdelavo
Listina: Odpravnica polproizvodov v obdelavo
Izstavitelj: skladiščnik polproizvodov
Potrditelj: prejemnik

f) Nalog: Izločilni nalog za polproizvode, po katerem je treba izločiti nepotrebne polproizvode
Listina: Izločilnica polproizvodov
Izstavitelj: komisija za izločitev
Potrditelj: skladiščnik polproizvodov

g) Nalog: Odpisni nalog za polproizvode, po katerem je treba zmanjšati vrednost obstoječih zalog polproizvodov
Listina: Odpisnica polproizvodov
Izstavitelj: komisija za odpis
Potrditelj: skladiščnik polproizvodov

h) Nalog: Iznični nalog za polproizvode, po katerem je neuporabne polproizvode treba izničiti, tj. fizično likvidirati
Listina: Izničnica polproizvodov
Izstavitelj: skladiščnik polproizvodov
Potrditelj: komisija za izničenje

5132 Poslovne knjige o polproizvodih lastne proizvodnje

Knjigovodstvo polproizvodov lastne proizvodnje je posebno analitično knjigovodstvo, kot npr. knjigovodstvo proizvodov. To pomeni, da posamezen konto sintetičnega finančnega knjigovodstva zajema več kontov knjigovodstva polproizvodov lastne proizvodnje. Kot poslovne

knjige se pa po klasičnih rešitvah pojavljajo dnevnik in kartoteka analitičnih kontov polproizvodov lastne proizvodnje.

Poseben analitični konto je odprt sedaj za vsako tehniško vrsto in dimenzijo polproizvodov. Oblika tega konta se v klasičnem knjigovodstvu polproizvodov razlikuje od tiste, s katero smo se srečali pri knjigovodstvu stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev; ni namreč potrebno tako podrobno razčleniti vrednostnih podatkov, medtem ko so neizbežni sistematični količinski podatki. Konti knjigovodstva polproizvodov lastne proizvodnje so lahko povsem enaki kontom knjigovodstva proizvodov. V praksi so navadno povsem enaki tudi kontom materialnega knjigovodstva. Obsegati morajo posebne kolone za količinski prejem, oddajo in zalogo, za lastno ceno in tudi za vrednost prejema, oddaje in zaloge. V čistem sistemu dejanskih stroškov bi seveda vedno morali razpolagati s podatkom o dejanski lastni ceni prejetih polproizvodov, nato pa bi izračunavali drseče ali tehtano povprečje teh cen ali uporabljali FIFO oziroma LIFO metodo. Takšna rešitev pa ne bi bila praktična, saj praviloma lastna cena prejetih količin ni takoj poznana. Zato je uporaba ocenjenih lastnih cen skorajda neizbežna. Vendar bomo o njej govorili kasneje, ker spada v obravnavo sistema ocenjenih stroškov.

Na tem mestu naj samo še opozorimo, da utegne dohodkovni sistem povzročiti tudi drugačno razvrščanje vrednostnih podatkov na analitičnih kontih polproizvodov lastne proizvodnje. Lastna cena polproizvodov je namreč sestavljena iz dveh bistveno različnih sestavnih delov: materialnih stroškov z amortizacijo in vračunanega dohodka. Če naj knjigovodstvo polproizvodov lastne proizvodnje daje ločene podatke o teh dveh delih tedaj, ko so polproizvodi ponovno vneseni v proces, mora imeti temu ustrezno prirejene tudi analitične konte. Poleg količinskih podatkov bi morali obsegati ločeno še podatke o materialnih stroških z amortizacijo v okviru lastne cene in tudi o vračunanem dohodku v okviru lastne cene, nato pa v istem smislu tudi razčlenjene podatke o vrednosti prejema, oddaje in zaloge.

Knjigovodske listine, na podlagi katerih so vpisani podatki v dnevnike in analitične konte polproizvodov lastne proizvodnje, smo že obrazložili in jih ni treba ponovno našteti.

5133 Knjigovodstvo lastnih polproizvodov v sklopu knjigovodstva ustvarjanja učinkov

Knjigovodstvo lastnih polproizvodov je del knjigovodstva ustvarjanja učinkov, čeprav so ti polproizvodi začasno zapustili proces ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. Toda v nasprotju z dokončanimi proizvodi še niso namenjeni prodaji. To pomeni, da pravzaprav še niso zapustili celotnega procesa ustvarjanja učinkov. Odtod tudi uvrstitev njihovega knjigovodstva v okvir knjigovodstva ustvarjanja učinkov, kamor v prvi vrsti spadata knjigovodstvo stroškovnih mest in knjigovodstvo stroškovnih nosilcev. Povezavo knjigovodstva lastnih polproizvodov z drugimi sestavnimi deli knjigovodstva ustvarjanja učinkov najdemo v naslednjih smereh:

a) knjigovodstvo lastnih polproizvodov prejema podatke o polproizvodih iz knjigovodstva stroškovnih nosilcev;

b) knjigovodstvo lastnih polproizvodov daje podatke o polproizvodih knjigovodstvu stroškovnih nosilcev, deloma pa tudi knjigovodstvu stroškovnih mest.

V prvem primeru so mišljeni podatki o polproizvodih, ki so prejeti v skladišče. V drugem primeru so pa mišljeni podatki o polproizvodih, ki so ponovno vstavljeni v proces ter se njihova vrednost pojavlja kot izvedeni strošek. Če se držimo že postavljenih načel o izstavljanju knjigovodskih listin, pripravlja knjigovodstvo lastnih polproizvodov razdelilnike, ki nato nastopajo kot izhodiščne knjigovodske listine v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev in stroškovnih mest.

514 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov v sklopu celotnega knjigovodstva

Do sedaj smo se zadrževali na vprašanjih, kako so posamezni sestavni deli knjigovodstva ustvarjanja učinkov povezani med seboj. Sedaj si pa še oglejmo, kakšna povezava obstaja med njimi kot celoto in drugimi sestavnimi deli knjigovodstva.

Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov je analitično knjigovodstvo, ali bolje, zbir treh analitičnih knjigovodstev: knjigovodstva stroškovnih mest, knjigovodstva stroškovnih nosilcev in knjigovodstva polproizvodov. Kot tako je povezano:

a) s sintetičnim finančnim knjigovodstvom;
b) z analitičnim knjigovodstvom proizvodov, a tudi prodajo učinkov.

Ta povezava je izvedena zlasti s pomočjo različnih poročil, ki jih knjigovodstvo ustvarjanja učinkov sestavlja in dostavlja drugim delom celotnega knjigovodstva. Ker knjigovodstvo ustvarjanja učinkov kot analitično knjigovodstvo podrobno obravnava spremembe pri nastajanju poslovnih učinkov, tj. razdelitev stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih, kakor tudi dokončanje posameznih stroškovnih nosilcev in njihov prevzem v skladišče, ni potrebno da bi sintetično finančno knjigovodstvo zajelo kaj več kot zbirne spremembe. Finančno knjigovodstvo potemtakem prejema od knjigovodstva ustvarjanja učinkov, ali bolje, od njegovih sestavnih delov, zbirnike o stroških po stroškovnih mestih, stroškovnih nosilcih in o polproizvodih lastne proizvodnje. Ta poročila imajo značaj knjigovodskih listin v finančnem knjigovodstvu.

Nekoliko drugačna je povezava knjigovodstva ustvarjanja učinkov oziroma proizvodnje s knjigovodstvom proizvodov in prodaje poslovnih učinkov. Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov daje knjigovodstvu proizvodov podatke o dejanskih stroških, ki odpadejo na količinsko enoto posamezne vrste dokončanih proizvodov, a knjigovodstvu prodaje poslovnih učinkov o tistih dejanskih stroških, ki jih je treba pokriti s prihodki. V primeru, ko so proizvodi obravnavani po lastni ceni, je nerazdeljenih stroškov pravzaprav malo; omejujejo se le na neposredne prodajne stroške. Le-ti preskočijo analitično knjigovodstvo proizvodov in se takoj pojavijo v analitičnem knjigovodstvu prodaje poslovnih učinkov. Pri storitveni dejavnosti se pa nasprotno vsi stroški pojavljajo v analitičnem knjigovodstvu prodaje učinkov in se prehodno ne zadržujejo več v analitičnem knjigovodstvu proizvodov.

52 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov

520 Pojem in mesto računovodskega načrtovanja ustvarjanja učinkov na podlagi preteklih dejanskih stroškov

Iz načrta ustvarjanja učinkov v ožjem smislu izhajajo načrt nakupa materiala, načrt nakupa drobnega inventarja in načrt delovnega časa, ki smo se jih dotaknili že pri računovodstvu prvin poslovnega procesa. Prav tako iz načrta ustvarjanja učinkov v ožjem smislu v določeni meri izhajata načrt prodaje in načrt financiranja poslovanja. Toda s tem še ni rečeno, da ni nikakega obratnega vpliva na načrt ustvarjanja učinkov v ožjem smislu. Nanj npr. brez dvoma vpliva možnost prodaje ali dodatnega financiranja poslovanja, prav tako možnost nakupa materiala. Končno za količinski načrt ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ne more in ne sme biti brez vpliva niti vprašanje stroškov, ki se pojavljajo ob različnih kombinacijah.

Načrtovanje ustvarjanja učinkov v ožjem smislu je v marsičem odvisno tudi od tega, ali se organizacija združenega dela ukvarja s procesno (množinsko) dejavnostjo ali naročilno (serijsko, posamično) dejavnostjo. Pri množinski dejavnosti je mogoče sestaviti načrt ustvarjanja učinkov za daljše razdobje. Zlasti preprosto ga je sestaviti tedaj, kadar se organizacija združenega dela ukvarja z eno samo vrsto poslovnega učinka. Pri načrtu serijske dejavnosti se že srečujemo z nekaterimi težavami; med drugim je treba upoštevati optimalne serije npr. za vsak proizvod ali njegov sestavni del, skladiščni prostor in dobavne roke. Načrt posamične (in včasih tudi maloserijske) dejavnosti pa je lahko samo okviren, izražen v normah urah in skupinah poslovnih učinkov.

Načrtovanje ustvarjanja učinkov se seveda ne začne v okviru računovodstva. V njegov okvir že po opredelitvi spada le računovodsko načrtovanje, tj. načrtovanje stroškov v zvezi z ustvarjanjem učinkov. Takšno načrtovanje je seveda izvedljivo šele v končni stopnji, ko so poznana že vsa predvidena količinska gibanja. Res pa vrednostna sodila deloma vplivajo na količinski načrt ustvarjanja učinkov.

Pri računovodskem načrtovanju ustvarjanja učinkov imamo torej opravka s stroški, tj. s cenovno izraženimi potroški prvin poslovnega procesa. Toda niti pri načrtovanju potroškov niti pri načrtovanju cen ni realno upoštevati samo podatke iz preteklosti. Zato tudi načrtovani stroški ne morejo biti kratko in malo istovetni s preteklimi dejanskimi stroški. Načrtovani stroški v glavnem temeljijo na ocenjenih stroških, tj. na poprečnih stroških preteklega obračunskega obdobja, prilagojenih pričakovanim razmeram v preučevanem načrtovalnem razdobju. Ti pa še niso predmet obravnave v tem poglavju.

521 Problem računovodskega načrtovanja ustvarjanja učinkov na podlagi preteklih dejanskih stroškov

Če se pri računovodskem načrtovanju ustvarjanja učinkov držimo dejanskih stroškov iz preteklosti, pomeni, da ne upoštevamo niti sprememb v potroških niti sprememb v cenah, do katerih utegne priti v načrtovalnem

razdobju. Brez dvoma je že domneva o nespremenjenih cenah marsikdaj nerealna. Še v večji meri pa je seveda nerealna domneva o nespremenjenih potroških, saj nanje vpliva med drugim vsaka sprememba obsega dejavnosti. Brž ko upoštevamo spremembo obsega dejavnosti, spremembo potroškov in spremembo cen, pa nimamo več opravka s preteklimi dejanskimi stroški, temveč z ocenjenimi stroški.

Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov na podlagi preteklih dejanskih stroškov je torej pomanjkljivo in po svoji uporabnosti precej omejeno.

Pri računovodskem načrtovanju ustvarjanja učinkov se ukvarjamo z:

a) obdobnimi predračuni stroškov;
b) predračunih stroškov po stroškovnih nosilcih.

Brž ko prvi zajemajo dejanske stroške iz preteklosti, so pravzaprav istovetni s prejšnjimi obdobnimi obračuni stroškov. Toda če se ob drugih nespremenjenih okoliščinah spremeni samo obseg dejavnosti, je že očitno, da celotni stroški preteklega razdobja ne morejo biti enaki načrtovanim stroškom novega razdobja. Isto velja za stroške po stroškovnih mestih. Stroški se tudi ne spreminjajo v istem razmerju, kot se spreminja obseg dejavnosti. Pri obdobnih predračunih stroškov si torej ne moremo pomagati s preteklimi dejanskimi stroški, ne da bi jih prilagodili in tako imeli opravka z ocenjenimi stroški.

Nekoliko boljši je položaj, kadar sestavljamo predračune stroškov po stroškovnih nosilcih. Tedaj namreč utegnemo upoštevati pretekle dejanske stroške, ki odpadejo na preučevani stroškovni nosilec, kot načrtovane stroške takšnega stroškovnega nosilca v naslednjem razdobju. Celo tako imenovane stalne lastne cene, po katerih so ovrednotene zaloge proizvodov, polproizvodov, a tudi nedokončana proizvodnja, so mnogokrat istovetne s preteklimi dejanskimi stroški.

Toda če se v načrtovalnem razdobju spremeni obseg dejavnosti pri drugih nespremenjenih okoliščinah, pretekli dejanski stroški kakega stroškovnega nosilca le ne ustrezajo več. Brž ko se obseg dejavnosti poveča, se namreč zmanjša tisti del stalnih stroškov, ki odpade nanj. Stalna lastna cena je v takšnem primeru previsoka, čeprav je istovetna s preteklimi dejanskimi stroški. Če se nasprotno obseg dejavnosti zmanjša, se poveča tudi tisti del stalnih stroškov, ki odpade na kak stroškovni nosilec, kar pomeni, da je njegova stalna lastna cena prenizka, čeprav je istovetna s preteklimi dejanskimi stroški. Celotnih stroškov v načrtovalnem razdobju torej le ni mogoče ugotoviti tako, da bi preprosto pomnožili stalne lastne cene poslovnih učinkov z njihovimi načrtovanimi količinami. Prav tako ni mogoče na podoben način načrtovati stroškov po stroškovnih mestih. Na podlagi predračunov stroškov po stroškovnih nosilcih ne moremo sestaviti zanesljivih obdobnih predračunov stroškov. V čistem sistemu dejanskih stroškov torej ni realnega načrtovanja stroškov.

53 Računovodski nadzor ustvarjanja učinkov

Računovodski nadzor ustvarjanja učinkov je nadzor stroškov v zvezi z ustvarjanjem učinkov. Vendar vsak nadzor stroškov v zvezi z ustvarjanjem učinkov še ne spada v okvir računovodstva ustvarjanja učinkov, saj so knjigovodski podatki o stroških mnogokrat podlaga za nadzor, ki ga izvajajo drugi organi. A tudi vsak računovodski nadzor stroškov še ne spada v okvir računovodstva ustvarjanja učinkov, saj se delno pojavlja že v okviru računovodstva osnovnih sredstev, drobnega inventarja, materiala, osebnih dohodkov, storitev kot prvin ali finančnega računovodstva. Pravzaprav se računovodski nadzor ustvarjanja učinkov začne s kontrolo knjigovodskih listin, ki nastopajo v okviru računovodstva ustvarjanja učinkov kot izhodiščne.

Vsaka takšna knjigovodska listina mora imeti povsem določene sestavne dele, predvsem pa morajo podatki o njej ustrezati podatkom v tistih knjigovodskih listinah, na podlagi katerih je bila sestavljena. Če podatki v medsebojno povezanih listinah niso usklajeni ali obstaja kaka druga pomanjkljivost v njih, ki pomeni odmik od poznanega sodila pravilnosti, je treba odkrivati razloge, preden so opravljene kakršnekoli vknjižbe v knjigovodstvu stroškovnih mest ali stroškovnih nosilcev.

Računovodski nadzor ustvarjanja učinkov se nato nadaljuje ob razdeljevanju stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Pri tem že spet ne mislimo na presojo dejanskih stroškov po stroškovnih mestih s tamkaj načrtovanimi stroški, ki lahko nastopajo kot sodilo pravilnosti; takšen nadzor je namreč naloga drugih organov. Pač pa je stalna naloga računovodskega nadzora, da skrbi za poenotenje postopkov pri obračunih in predračunih in da vse podlage za razdeljevanje splošnih stroškov, ki niso v tesni vzročni zvezi s predlaganimi neposrednimi velikostmi, zamenja z bolj prikladnimi rešitvami.

Računovodski nadzor polproizvodov se razteza tudi na kontrolo skladiščne kartoteke s pomočjo knjigovodstva polproizvodov. Ker je podlaga za vpise v obeh evidencah enaka, ki se morala skladiščna kartoteka, ki je količinska, ujemati s knjigovodstvom polproizvodov, ki je količinsko in vrednostno. Vendar niso izključene razlike. Zato je najmanj enkrat mesečno koristno primerjati stanje v obeh evidencah. Ker v knjigovodstvu ustvarjanja učinkov odsevajo spremembe v zvezi z ustvarjanjem poslovnih učinkov, je iz njega mogoče tudi razbrati, kje do njih ne pride, tj., kje so podani znaki npr. za ustavljeno proizvodnjo, za nepotrebne in zastarele polproizvode lastne proizvodnje. Če v operativi niso izstavljene knjigovodske listine, ki bi nakazovale takšne kakovostne premike v sredstvih, tudi knjigovodsko stanje proizvodnje oziroma polproizvodov ne bo prikazano na pravih kontih. Naloga računovodskega nadzora je, da poskrbi za odpravo takšnih nepravilnosti.

Kar se tiče popisa proizvodnje, pa je koristno pripomniti, da nima samo kontrolnega značaja, temveč da je v marsičem neizogiben pogoj za izvedbo knjigovodskega obračuna stroškov.

54 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov

Če se v računovodstvu ustvarjanja učinkov ukvarjamo s stroški po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter s polproizvodi lastne proizvodnje, je tudi računovodska analiza ustvarjanja učinkov le analiza stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter polproizvodov lastne proizvodnje. Toda ker sedaj preučujemo sistem dejanskih stroškov, je analiza v tem smislu metodološko precej omejena. Dejanske stroške preučevanega razdobja lahko primerjamo le z dejanskimi stroški preteklega razdobja, ugotavljamo njihove razlike in razloge zanje.

Primerjava dejanskih stroškov, ki se v danem obračunskem razdobju pojavljajo na določenem stroškovnem mestu, z dejanskimi stroški, ki so se tamkaj pojavili v preteklem razdobju, ne omogoča dobrih sodb, če se je bistveno spremenil obseg tamkajšnje dejavnosti ali pa njena sestava. Ker imata obseg in sestava dejavnosti največji vpliv na neposredne stroške stroškovnih nosilcev, je bolje, če se pri primerjavi stroškov po stroškovnih mestih omejimo kar na splošne stroške.

V razpredelnici št. 29 je prikazano, kako lahko ugotovimo razliko v splošnih stroških, ki se na posameznem stroškovnem mestu pojavijo v različnih razdobjih. Tudi splošni stroški so zmnožek potroškov z ustrez-

Obračun odmika splošnih stroškov na stroškovnem mestu od njihovega zneska v preteklem razdobju

Razdobje...

Vrsta splošnih stroškov	Cena količinske enote pri prvini v proučevanem razdobju	Cena količinske enote pri prvini v preteklem razdobju	Potroški prvine v proučevanem razdobju	Potroški prvine v preteklem razdobju	Dejanski splošni stroški v proučevanem razdobju	Splošni stroški v proučevanem razdobju po cenah preteklega razdobja	Dejanski splošni stroški v preteklem razdobju
1	2	3	4	5	6 (2 × 4)	7 (3 × 4)	8 (3 × 5)
Skupaj	-	-	-	-			

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih cen	zaradi spremenjenih potroškov
1	9 (6-8)	10 (6-7)	11 (7-8)
Skupaj			

Razpredelnica 29

nimi cenami. Če torej poznamo potroške v različnih razdobjih (stolpca 4 in 5), pa tudi ustrezne cene (stolpca 2 in 3), ni težko izračunati, koliko so se splošni stroški na kakem stroškovnem mestu spremenili zaradi spremembe cen (stolpec 10) in koliko zaradi spremembe potroškov (stolpec 11).* Toda v spremenjenih potroških se utegne izraziti tako večja ali manjša varčnost pri nespremenjenem obsegu dejavnosti kakor tudi večji ali manjši obseg dejavnosti. Kakšen vpliv ima spremenjeni obseg dejavnosti na splošne stroške, pa ni mogoče ugotoviti toliko časa, dokler nam niso poznani stalni in spremenljivi stroški v njihovem okviru. Ker se z njimi srečujemo šele v sistemu ocenjenih stroškov, je v tem pogledu analiza splošnih stroškov po stroškovnih mestih nepopolna.

Naj še omenimo, da je zaradi potreb dohodkovnega sistema mogoče razpredelnico št. 29 sestaviti tudi tako, da so v njej navedeni ločeno najprej materialni stroški z amortizacijo in šele nato vračunani dohodek.

Koeficient dodatka splošnih stroškov, ki je izračunan za preučevano razdobje, se utegne razlikovati od ustreznega koeficienta, ki je bil v veljavi v preteklem razdobju. V razpredelnici št. 30 je prikazan izračun koeficienta v obeh razdobjih, prav tako pa tudi izračun njegovega gibanja (stolpec 9). Koeficient dodatka splošnih stroškov na posameznem stroškovnem mestu je razmerje med tamkajšnjimi splošnimi stroški in izbrano neposredno velikostjo za njihovo razdelitev. Gibanje koeficienta dodatka splošnih

Obračun odmika koeficienta dodatka splošnih stroškov od njegove velikosti v preteklem razdobju

Razdobje...

Vrsta splošnih stroškov	Izbrana neposredna velikost za razdeljevanje splošnih stroškov	Znesek izbrane neposredne velikosti v proučevanem razdobju	Znesek izbrane neposredne velikosti v preteklem razdobju	Znesek splošnih stroškov v proučevanem razdobju	Znesek splošnih stroškov v preteklem razdobju	Dejanski koeficient dodatka v proučevanem razdobju	Dejanski koeficient dodatka v preteklem razdobju
1	2	3	4	5	6	7 (5 : 3)	8 (6 : 4)

Vrsta splošnih stroškov	Indeks koeficienta dodatka splošnih stroškov	Indeks neposredne velikosti za razdeljevanje splošnih stroškov	Indeks splošnih stroškov
1	9 (7 : 8)	10 (3 : 4)	11 (5 : 6)

Razpredelnica 30

* Uporabljena metodologija je seveda poenostavljena. Prečiščen teoretski model analize odmika pa je obravnavan v knjigi: »Finančno računovodstvo« kot prvem delu avtorjeve računovodske trilogije.

stroškov je torej mogoče pojasniti z gibanjem splošnih stroškov in z gibanjem neposredne velikosti za njihovo razdelitev. Če je indeks neposredne velikosti za razdelitev splošnih stroškov (stolpec 10) manjši od indeksa koeficienta dodatka splošnih stroškov (stolpec 9), je nujno indeks splošnih stroškov (stolpec 11) večji od njega. Če se cene ne bi spreminjale, bi lahko utemeljeno pričakovali, da bo povečanje splošnih stroškov manjše od povečanja neposredne velikosti za njihovo razdelitev. Izbrana neposredna velikost je namreč praviloma sorazmerna s povečanjem obsega dejavnosti, medtem ko so v okviru splošnih stroškov le občutni stalni stroški, ki se ob povečanju obsega dejavnosti ne spremene. Ali so se splošni stroški na kakem stroškovnem mestu spremenili zaradi spremenjenih cen ali zaradi spremenjenih potroškov v zaporednih obračunskih razdobjih, razberemo iz razpredelnice št. 29 (stolpca 10 in 11), ne moremo pa iz nje razbrati, kolikšno vlogo imajo stalni stroški.

Primerjava dejanske lastne cene kakega poslovnega učinka v zaporednih razdobjih nam omogoča nove sodbe. Zlasti še v primeru, ko lastne cene ne jemljemo kot celoto, temveč ločeno po njenih sestavinah. V razpredelnici št. 31 je prikazano, kako lahko preučujemo razliko neposrednih stroškov materiala, ki odpadejo na količinsko enoto danega poslovnega učinka

Obračun odmika neposrednih stroškov materiala v okviru lastne cene učinka od njihovega zneska v preteklem razdobju

Razdobje...

Vrsta materiala	Cena količinske enote materiala v proučevanem razdobju	Cena količinske enote materiala v preteklem razdobju	Potroški na količinsko enoto proizvoda v proučevanem razdobju	Potroški na količinsko enoto proizvoda v preteklem razdobju	Dejanski stroški materiala na količinsko enoto v proučevanem razdobju	Stroški materiala na količinsko enoto v proučevanem razdobju ob cenah preteklega razdobja	Dejanski stroški materiala na količinsko enoto v preteklem razdobju
1	2	3	4	5	6 (2×4)	7 (3×4)	8 (3×5)
Skupaj							

Vrsta materiala	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih cen	zaradi spremenjenih potroškov
1	9 (6–8)	10 (6–7)	11 (7–8)
Skupaj			

Razpredelnica 31

v različnih obračunskih razdobjih. Razlika se pojavi zaradi spremenjenih cen (stolpec 10) ali zaradi spremenjenih potroškov (stolpec 11).

Na povsem podoben način lahko ugotavljamo tudi razliko neposrednih osebnih dohodkov, ki odpadejo na količinsko enoto danega poslovnega učinka v različnih obračunskih razdobjih. S tem namenom je sestavljena razpredelnica št. 32. Opozorimo naj le, da je podana razčlemba razlike po vzrokih dogovorna, ker tudi sedaj veljajo spoznanja, ki smo jih ilustrirali v slikah št. 1 do 4 pri računovodski analizi materiala in osebnih dohodkov.

Obračun odmika neposrednih osebnih dohodkov v okviru lastne cene učinka od njihovega zneska v preteklem razdobju

Razdobje . . .

Vrsta operacije	Dejanska postavka v proučevanem razdobju	Dejanska postavka v preteklem razdobju	Dejanski čas na količinsko enoto v proučevanem razdobju	Dejanski čas na količinsko enoto v preteklem razdobju	Dejanski osebni dohodek na količinsko enoto v proučevanem razdobju	Osebni dohodki na količinsko enoto v proučevanem razdobju po postavkah preteklega razdobja	Dejanski osebni dohodki na količinsko enoto v preteklem razdobju
1	2	3	4	5	6 (2 × 4)	7 (3 × 4)	8 (3 × 5)
Skupaj	-	-	-	-			

Vrsta operacije	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih postavk	zaradi spremenjenega časa
1	9 (6-8)	10 (6-7)	11 (7-8)
Skupaj			

Razpredelnica 32

V razpredelnici št. 33 pa je podan obračun razlike splošnih stroškov, ki odpadejo na količinsko enoto danega poslovnega učinka v različnih obračunskih razdobjih. V načelu se splošni stroški posamezne vrste, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka, razlikujejo zaradi tega, ker je bil v različnih obračunskih razdobjih v uporabi različen koeficient njihovega dodatka (stolpec 11) ali pa ker se je pri tem poslovnem učinku spremenila neposredna velikost, na podlagi katere so bili dodani splošni stroški (stolpec 12). Sprememba koeficienta dodatka splošnih stroškov je

pojasnjena v razpredelnici št. 30, spremembo v neposredni velikosti, ki odpade na količinsko enoto poslovnega učinka, pa je seveda treba pojasniti posebej.

Obračun odmika splošnih stroškov v okviru lastne cene učinka od njihovega zneska v preteklem razdobju

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Izbrana neposredna velikost za razdelitev splošnih stroškov	Znesek neposredne velikosti na količinsko enoto v proučevanem razdobju	Znesek neposredne velikosti na količinsko enoto v preteklem razdobju	Koeficient dodatka splošnih stroškov v proučevanem razdobju	Koeficient dodatka splošnih stroškov v preteklem razdobju	Dejanski splošni stroški na količinsko enoto v proučevanem razdobju	Splošni stroški na količinsko enoto v proučevanem razdobju s koeficientom dodatka preteklega razdobja	Dejanski splošni stroški na količinsko enoto v preteklem razdobju
1	2	3	4	5	6	7 (3×5)	8 (3×6)	9 (4×6)
Skupaj	–	–	–	–	–			

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenega koeficienta dodatka	zaradi spremenjene neposredne velikosti
1	10 (7–9)	11 (7–8)	12 (8–9)
Skupaj			

Razpredelnica 33

Končno je v razpredelnici št. 34 podan še obračun gibanja polproizvodov lastne proizvodnje. Ta je prvi hip soroden obračunu gibanja zaloge materiala, za katerega smo pripravili razpredelnico št. 12. Vendar v primeru, ko se organizacija združenega dela drži čistega sistema dejanskih stroškov, ne more v njem prikazovati polproizvodov po stalnih cenah, temveč kvečjemu po tehtani poprečni lastni ceni.

Obračun gibanja polproizvodov lastne proizvodnje

Razdobje . . .

Vrsta polproizvodov	Stanje v začetku razdobja	Prejeto v razdobju	Skupaj razpoložljivo	Oddano v razdobju	Stanje ob koncu razdobja	Koeficient	Datum zadnje oddaje iz skladišča
1	2	3	4 (2+3)	5	6 (4–5)	7 (5 : 4)	8
Skupaj							

Razpredelnica 34

6
Računovodstvo ustvarjanja učinkov z ocenjenimi stroški pri popolnem vrednotenju učinkov

60 Ocenjeni stroški in njihovo vključevanje v računovodstvo ustvarjanja učinkov

600 Pojem ocenjenih stroškov

Računovodstvo poslovnih učinkov, ki smo ga obravnavali v prejšnjem poglavju, smo označevali z računovodstvom dejanskih stroškov.

Dejanski stroški so stroški, ki so se v danem znesku v preučevanem razdobju resnično pojavili. Ker so po opredelitvi cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, sledi, da je treba že dejanske stroške strogo ločiti od izdatkov v istem obračunskem razdobju. Ločitev izdatkov od stroškov torej še ne pomeni nikakega prehoda od dejanskih stroškov k ocenjenim stroškom. Plačilo zavarovalne premije za leto dni vnaprej še ni istovetno s stroškom, kajti plačilo je v zvezi s storitvijo, ki jo bo organizacija združenega dela deležna vse leto, njena vrednost se potemtakem pojavlja kot strošek postopoma in ne v trenutku plačila. Podobno že po svoji opredelitvi dejanski stroški ne obsegajo tistih cenovno izraženih potroškov, ki niso v zvezi s poslovanjem. Torej tudi izločitev takšnih postavk še ne pomeni odmika od dejanskih stroškov.

Dejanske stroške bi lahko načelno izrazili z enačbo:

$$\text{dejanski stroški} = \text{dejanski potroški} \times \text{dejanska cena}$$

O dejanskih stroških pa ni več mogoče govoriti takrat, kadar niso poznani dejanski potroški ali dejanske cene. Vendar kaže opozoriti, da zmnožek potroškov materiala s poprečnimi cenami še ne ustvarja ocenjenih stroškov, kajti poprečne cene razpoložljivih količin so še vedno dejanske cene. Drugače je, če imamo opravka s poprečnimi cenami, ki jih pričakujemo v prihodnosti. V takšnem primeru bi že lahko govorili o ocenjenih cenah. Podobno bi lahko govorili tudi o dvanajstini letno pričakovanih potroškov kot o ocenjenih potroških v posameznem mesecu. Čeprav jih

nato pomnožimo z dejanskimi cenami, nimamo več opravka z dejanskimi mesečnimi stroški. Potrošek kurjave je vsekakor v zimskih mesecih neprimerno večji kot v letnih, zato tudi dejanski strošek kurjave ni v vseh mesecih enak. Da pa znesek takšnih stroškov ne bi bil bistveno različen v različnih mesecih, lahko organizacija združenega dela vračunava stroške kurjave v enakih mesečnih zneskih. Vračunani stroški kurjave so nato z vidika posameznega meseca ocenjeni in ne dejanski stroški. Ti stroški v posameznem mesecu niso več cenovno izraženi dejanski potroški. Na podoben način organizacija združenega dela vračunava še npr. stroške investicijskega vzdrževanja, gospodarske propagande, reprezentance itd.

Razlika med dejanskimi in ocenjenimi stroški je potemtakem vidna. Če razumemo stroške v običajnem smislu, tj. kot vračunane stroške, so dejanski stroški vedno zmnožek dejanskih potroškov in dejanskih cen, medtem ko pri ocenjenih stroških upoštevamo ocenjene potroške in ocenjene cene. O zmnožku ocenjenih potroškov in dejanskih cen bi lahko govorili kot o **ocenjenih stroških na podlagi dejanskih cen.** O zmnožku dejanskih potroškov in ocenjenih cen bi nasprotno lahko govorili kot o **ocenjenih stroških na podlagi dejanskih potroškov. Čiste ocenjene stroške** pa bi lahko izrazili le z enačbo:

$$\text{ocenjeni stroški} = \text{ocenjeni potroški} \times \text{ocenjena cena}$$

Ocenjeni potroški niso istovetni s preteklimi dejanskimi potroški, temveč pri njih upoštevamo vse predvidene spremembe v novem razdobju. Prav tako ne upoštvamo cen iz preteklosti, temveč le takšne cene, ki so realne v novem razdobju. Ocenjeni stroški so tisti, ki jih glede na poprečje preteklih dejanskih stroškov in nove razmere lahko pričakujemo.

601 Vključevanje ocenjenih stroškov v računovodstvo

V čistem sistemu dejanskih stroškov ne smemo niti pri obračunih niti pri predračunih mimo dejansko nastalih zneskov. To pomeni, da imamo tako pri stroških po njihovih vrstah kakor tudi pri stroških po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih vedno opravka le z dejanskimi stroški. Res pa takšna zahteva povzroča mnogo tehničnih težav. Da bi bil obračun stroškov in ustvarjanja učinkov lažji, vsaj navadno vpeljujemo še nekatere druge sestavine. Med njimi naj navedemo naslednje:

a) stroške materiala izražamo po stalnih, tj. ocenjenih nabavnih cenah;

b) v obračunu poslovnih učinkov pomožnih dejavnosti upoštevamo njihove stalne, tj. ocenjene lastne cene;

c) polproizvode in proizvode obračunamo po stalnih, tj. ocenjenih lastnih cenah.

V vseh teh primerih mora sorazmerni del odmikov dejanskih stroškov od ocenjenih popravljati vrednost nedokončane proizvodnje, zaloge proizvodov in polproizvodov. Zato še vedno ne zapuščamo sistema dejanskih stroškov. O sistemu ocenjenih stroškov pa bi lahko govorili šele tedaj, ko iz nadaljnjega spremljanja stroškov izločimo vse odmike njihove dejanske velikosti od ocenjene. S tem seveda še ni rečeno, da se sedaj pojavijo vse vrste stroškov le po svojem ocenjenem znesku. Toda pri tistih vrstah stroškov, kjer poznamo ocenjene zneske, razlik do njihovih dejanskih

zneskov ne obravnavamo več kot popravek siceršnjih stroškov. Če se kasneje pri obračunu poslovnih učinkov pomožnih dejavnosti spet pojavijo ocenjeni stroški, tudi odmike dejanskih stroškov od njih izločujemo iz nadaljnjega obračuna. Ko končno prevzamemo polproizvode ali proizvode po ocenjenih lastnih cenah, prav tako razlike v njihovi vrednosti ne upoštevamo več v vlogi popravka vrednosti zalog. V tem smislu bomo pri nadaljnjih razglabljanjih tolmačili čisti sistem ocenjenih stroškov. Ker so pa ocenjeni stroški navadno tudi tehnično pomagalo za izvedbo sistema dejanskih stroškov, bomo dodatno še pojasnili, kako moramo v takšnem primeru ravnati z nastalimi odmiki.

Še večji pomen kot za knjigovodstvo ustvarjanja učinkov, imajo ocenjeni stroški za računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov. To na podlagi preteklih dejanskih stroškov niti ni prav izvedljivo. Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov se začne šele tedaj, ko ob poznavanju stalnih in spremenljivih sestavin ocenjujemo stroške bodisi po vrstah, bodisi po stroškovnih mestih ali stroškovnih nosilcih. To pa vpliva tudi na računovodsko analizo in računovodski nadzor.

Gospodarska praksa s pridom upošteva ocenjene stroške pri knjigovodskih obračunih. Tako imenovani »planski stroški« so pri tem navadno le tehnično pomagalo za izvedbo sistema dejanskih stroškov. A tudi pri sestavljanju predračunov se gospodarska praksa premika od preteklih dejanskih stroškov k ocenjenim stroškom; res pa pri tem mnogokrat še premalo upošteva delitev na stalne in spremenljive stroške. Drugače je v pogledu računovodske analize; tu gospodarska praksa še premalo uporablja spoznanja o možnostih primerjave dejanskih stroškov z ocenjenimi in celo dejanskih stroškov s preteklimi dejanskimi.

Šele potem ko poznamo ocenjene stroške, jih lahko uporabljamo pri računovodskem načrtovanju in jih vključujemo v knjigovodske obračune in računovodsko analizo. Zato bomo pri nadaljnjih razglabljanjih nekoliko spremenili vrstni red dosedanjih razglabljanj, po katerem smo najprej govorili o knjigovodstvu in šele nato o računovodskem načrtovanju.

61 Postopek pri ocenjevanju stroškov

610 Temelji postopka pri ocenjevanju stroškov

Ocenjene stroške smo opredelili kot tiste, ki jih glede na poprečje preteklih dejanskih stroškov in nove razmere lahko pričakujemo. Iz tega sledi, da moramo najprej poznati podatke iz preteklosti in nato spremembo razmer v prihodnosti; le v nekaterih primerih si ne moremo bistveno pomagati s podatki iz preteklosti. Po drugi strani smo stroške same po sebi opredelili kot zmnožek potroškov z ustreznimi cenami. Iz tega pa sledi, da moramo ocenjevati tako potroške kot tudi cene.

Kadar preučujemo potroške neposrednega materiala, ki so se pojavili v preteklosti, moramo v zadostni meri poznati njihove izredne sestavine, ki se v prihodnosti ne bodo pojavile in jih je torej treba izločiti. Ker so ti potroški poznani na količinsko enoto poslovnega učinka, nas sam obseg poslovanja, ki se utegne v prihodnosti razlikovati od preteklega,

ne more motiti. Nekoliko težja je ocenitev nabavnih cen teh materialov. Večletna poprečna nabavna cena v glavnem ni realna, da bi jo bilo mogoče jemati kot ocenjeno nabavno ceno. Če je npr. nabavna cena v zadnjem letu, ki je najbližje razdobju, za katero ocenjujemo nabavno ceno, precej višja od poprečne nabavne cene, lahko upravičeno pričakujemo, da se bo v prihodnjem razdobju nadaljevalo povečevanje nabavnih cen. Iz podatkov za vrsto let bi bilo bolje ugotoviti, za kolikšen odstotek so se v poprečju letno povečale nabavne cene; ta odstotek bi mogli uporabiti na podatke o nabavni ceni v zadnjem letu. Seveda pa ni nikjer rečeno, da so vedno na razpolago podatki o nabavnih cenah za vrsto let, da je iz njih mogoče izločiti vse nenormalnosti, ali da je mogoče v prihodnjem razdobju pričakovati, da se bo nadaljeval isti trend. Zato je namesto podatkov iz preteklosti bolje presojati kar gibanja v prihodnosti. Presoja gibanja cen v prihodnosti izhaja iz zadnjih nabavnih cen in tedanjih razmer na trgu, nato pa upošteva predvidene spremembe na trgu. Postavljanje novih cen je bolj zanesljivo, če temelji na že sklenjenih pogodbah za razdobje več mesecev vnaprej.

Podobno pri neposrednih osebnih dohodkih najprej preučujemo podatke o delovnem času na količinsko enoto poslovnega učinka v zadnjem obračunskem razdobju, nato jih pa popravimo glede na spremembe v pogojih dela. Razumljivo je, da vsi delavci, ki opravljajo dano operacijo pod enakimi pogoji dela, ne potrebujejo enakega delovnega časa. Zato je treba upoštevati poprečnega delavca. Ocenjene postavke osebnih dohodkov na uro dela pa spet ne smejo biti toliko pod vplivom postavk v preteklosti kot pod vplivom možnosti pri delitvi načrtovanega dohodka v prihodnosti.

Postopek pri ocenjevanju splošnih stroškov je nekoliko drugačen od doslej nakazanega. Splošni stroški so sestavljeni iz stalnih in spremenljivih stroškov. Medtem ko je izhodišče ocenjevanja stalnega dela splošnih stroškov v celotnem obsegu dejavnosti, je izhodišče ocenjevanja spremenljivega dela splošnih stroškov v količinski enoti poslovnega učinka. Ker govorimo o stalnih in spremenljivih stroških ob predpostavki, da se cene ne spreminjajo, mislimo pravzaprav na stalne in spremenljive potroške. Splošne stroške iz preteklosti moramo torej najprej poznati kot stalne splošne stroške tedanjega celotnega obsega dejavnosti in kot spremenljive splošne stroške na tedanjo količinsko enoto. Pričakovane spremembe v cenah prihodnjega razdobja moramo nato upoštevati tako pri ocenjenih stalnih splošnih stroških celotnega obsega dejavnosti kot pri ocenjenih spremenljivih splošnih stroških na količinsko enoto. Prav tako moramo upoštevati, da so stalni splošni stroški sicer neodvisni od obsega dejavnosti, vendar deloma programirani, tj. odvisni od konkretne poslovne odločitve. Če nameravamo takšne poslovne odločitve sprejeti v naslednjem razdobju, jih moramo prišteti k sicer normalnim stalnim splošnim stroškom. V vsakem primeru pa moramo vedeti, kako je iz razpoložljivih podatkov o splošnih stroških ugotoviti stalne in spremenljive splošne stroške. Zato si posebej oglejmo metode njihovega ločevanja!

611 Metode ločevanja stalnih in spremenljivih stroškov

6110 Izhodišče pri ločevanju stroškov

V teoriji sicer razlikujemo med stalnimi stroški neomejeno in omejeno stalne, med spremenljivimi stroški pa sorazmerne, napredujoče in nazadujoče. Toda v praksi se pri ločevanju stroškov navadno zadovoljujemo kar z njihovo delitvijo na neomejeno stalne in sorazmerne. Metode za ločevanje stroškov na stalne (neomejeno stalne) in spremenljive (sorazmerne) pa lahko razvrstimo v naslednje skupine:

a) izkustvene metode;
b) preproste matematične metode;
c) grafične metode;
č) metode regresijskih enačb,

Ne glede na uporabljeno metodo se pri ločevanju stroškov postavljajo vedno naslednje zahteve:

a) izločiti je treba vpliv spremembe cen in tehnično-gospodarskih pogojev na stroške; o stalnih in spremenljivih stroških je mogoče govoriti le, če so druge okoliščine razen spremembe obsega dejavnosti ali izrabe zmogljivosti nespremenjene;

b) izločiti je treba vpliv programiranih stalnih stroškov, ki so v preteklosti poznani v natančnem znesku, v prihodnosti se pa bodo morda pojavili v povsem drugačnem;

c) natančno je treba izraziti obseg dejavnosti ali izrabe zmogljivosti; to je izvedljivo v naravnih enotah mere (kos, kg, l, t) le pri istovrstni dejavnosti, pri ustvarjanju manjšega števila sorodnih poslovnih učinkov se je mogoče posluževati preračuna z enakovrednostnimi števili, medtem ko so pri raznovrstni dejavnosti potrebni preračuni v norma ure itd.;

č) zagotoviti je treba čim večjo točnost dobljenih izidov; nobena metoda ne daje absolutno točnih podatkov o stalnih in spremenljivih stroških, temveč le bolj ali manj točne, zato je treba izbrati tisto metodo, ki omogoča čim bolj točne izide.

6111 Izkustvene metode ločevanja stroškov

Po teh metodah je treba za vsako vrsto stroškov oceniti, v kolikšni meri ima stalen in v kolikšni meri spremenljiv značaj. Ocena je izvedena na podlagi izkušenj. Zato so seveda ugotovitve precej subjektivne. Kljub temu se izkustvenim metodam ločevanja stroškov ni mogoče ogniti tedaj, kadar so poznani samo stroški določenega obsega dejavnosti ali določene stopnje izrabe zmogljivosti.

Razlikujemo:

a) metodo ločevanja z ocenjenimi stopnjami (odstotki) udeležbe stalnih oziroma spremenljivih stroškov;

b) metodo ločevanja z ocenjenimi stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorjev).

V prvem primeru **(metoda ločevanja z ocenjenimi stopnjami ali odstotki)** za vsako vrsto stroškov, ki je razvidna iz knjigovodstva, ocenimo s ko-

likšnim % pomeni stalen in s kolikšnim % spremenljiv strošek. Pri posamezni vrsti stroškov so seveda ti odstotki različni, če jo opazujemo pri različnem obsegu dejavnosti ali stopnji izrabe zmogljivosti. Če povečamo obseg dejavnosti ali stopnjo izrabe zmogljivosti, se v absolutnem znesku poveča tisti del stroškov, ki ima spremenljiv značaj, medtem ko drugi del stroškov, ki ima stalen značaj, ostane v absolutnem znesku nespremenjen. To pa pomeni, da se poveča odstotek, ki odpade pri tej vrsti stroškov na njen spremenljivi del, in zmanjša odstotek, ki odpade pri njej na stalni del. Iz tega sledi, da je pri vsakem ocenjevanju % stalnega in % spremenljivega dela določene vrste stroškov treba označiti obseg dejavnosti ali stopnjo izrabe zmogljivosti.

Uporaba te metode je tesno povezana z sestavljanjem naslednjega pregleda (razpredelnica 35):

Ločevanje stroškov z ocenjenimi odstotki udeležbe

Št.	Vrsta stroškov	Obseg dejavnosti					
		Celotni stroški		Stalni stroški		Spremenljivi stroški	
		%	znesek	%	znesek	%	znesek
1	2	3	4	5	6	7	8
		100 100 100					
	Skupaj	100					

Razpredelnica 35

Na začetku v razpredelnici vnesemo številčno oznako in vrsto stroška (stolpec 1 in 2) kakor tudi ustrezni znesek (stolpec 4), ki pomeni 100 % (stolpec 3). Za vsako vrsto stroškov nato na podlagi izkušnje označimo, kolikšen je % njenega stalnega dela (stolpec 5) in kolikšen % spremenljivega dela (stolpec 7). Ko te odstotke ocenimo za vse vrste stroškov, lahko izračunamo ustrezni stalni in spremenljivi del pri vsaki vrsti stroškov. Stalni del posamezne vrste stroškov (stolpec 6) izračunamo tako, da z odstotkom tega dela v celotnih stroških te vrste (stolpec 5) pomnožimo celotne stroške obravnavane vrste (stolpec 4) in delimo s 100. Ko so izračuni za vse vrste stroškov končani, ugotovimo vsoto stalnega dela in vsoto spremenljivega dela pri vseh vrstah stroškov; seštevek celotnih stalnih (stolpec 6) in celotnih spremenljivih stroškov (stolpec 8) se mora povsem ujemati z vsoto celotnih stroškov (stolpec 4).

Spoznanja o stroških posamezne vrste ali vrste vseh stroškov lahko nato uredimo v naslednjo enačbo:

celotni stroški = spremenljivi stroški na enoto × količina + stalni stroški

Spremenljive stroške na enoto dobimo tako, da delimo njihov celotni znesek (stolpec 8) s količino, pri kateri so bili opazovani.

Brž ko pa pridemo do te enačbe, lahko izračunamo stalne, spremenljive in celotne stroške za katerikoli drugi obseg dejavnosti ali stopnjo izrabe zmogljivosti; spreminjati je treba le podatke o količini v zgornjem obrazcu.

Če uporabljamo **metodo ločevanja z ocenjenimi stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorjev)**, je postopek nekoliko drugačen. Sedaj za vsako vrsto stroškov, ki je razvidna iz knjigovodstva, ne ocenimo, s kolikšnim % pomeni stalen in s kolikšnim % spremenljiv strošek, pač pa, kolikšna stopnja spremenljivosti (variator) je veljavna zanjo. Če ima kakšna vrsta stroškov samo stalen značaj, jo označimo s stopnjo spremenljivosti (variatorjem) 0, če ima samo spremenljiv značaj, pa s stopnjo spremenljivosti (variatorjem) 1. To sta seveda ekstremna primera. Če katerokoli stopnjo spremenljivosti (variator) pomnožimo s 100, zvemo, koliko odstotkov proučevane vrste stroškov ima spremenljiv značaj. Vsako ocenjevanje te stopnje (variatorja) pri določeni vrsti stroškov seveda zahteva, da točno označimo obseg dejavnosti ali stopnjo izrabe zmogljivosti; če spremenimo obseg dejavnosti ali stopnjo izrabe zmogljivosti, spremenimo tudi stopnjo spremenljivosti (variator) pri dani vrsti poslovnih učinkov.

Ko je za vsako vrsto stroškov poznana stopnja spremenljivosti (variator), ugotovimo z njeno pomočjo pri vsaki vrsti stroškov njen stalni in spremenljivi del. Pri tem uporabljamo razpredelnico št. 36:

Ločevanje stroškov z ocenjenimi stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorji)

Št.	Vrsta stroškov	Stopnja spremenljivosti (variator)	Obseg dejavnosti					
			Celotni stroški		Stalni stroški		Spremenljivi stroški	
			%	znesek	%	znesek	%	znesek
1	2	3	4	5	6	7	8	9
			100 100 100					
	Skupaj		100					

Razpredelnica 36

V primerjavi s prejšnjo razpredelnico so novi le podatki o stopnjah spremenljivosti ali variatorjih (stolpec 3) po posameznih vrstah stroškov. Ocenjene stopnje (variatorje) prevedemo v % spremenljivega dela (stolpec 8) tako, da jih pomnožimo s 100; % stalnega dela pri isti vrsti stroškov (stolpec 6) dobimo tako, da od 100 % (stolpec 4) odštejemo % spremenljivega dela. Nadaljnji postopek je povsem isti kot pri metodi ocenjenih stopenj (odstotkov) udeležbe, s katero lahko izračunamo stalne, spremenljive in celotne stroške za katerikoli drugi obseg dejavnosti ali stopnjo izrabe zmogljivosti.

6112 Preproste matematične metode ločevanja stroškov

Te metode ločevanja stroškov na stalne in spremenljive lahko uporabljamo le, če razpolagamo s podatki o njihovem znesku najmanj pri dveh različnih obsegih poslovanja ali stopnjah izrabe zmogljivosti. Pri njih torej odpade vsako subjektivno ocenjevanje, ki odstopa mesto bolj objektivnemu ugotavljanju. Naj v tej zvezi navedemo:

a) metodo ločevanja z izračunanimi koeficienti spremenljivosti stroškov;
b) metodo ločevanja z računsko interpolacijo;
c) metodo ločevanja z dodatnimi stroški.

Koeficient spremenljivosti ali reagibilnosti stroškov je poenostavljeno opredeljen takole:

$$\frac{\text{odstotek spremembe stroškov}}{\text{odstotek spremembe obsega dejavnosti}}$$

ali podrobneje

$$\frac{\dfrac{\text{stroški pri novem obsegu dejavnosti} - \text{stroški pri izhodiščnem obsegu dejavnosti}}{\text{stroški pri izhodiščnem obsegu dejavnosti}} \times 100}{\dfrac{\text{novi obseg dejavnosti} - \text{izhodiščni obseg dejavnosti}}{\text{izhodiščni obseg dejavnosti}} \times 100}$$

Koeficient spremenljivosti stroškov se giblje od 0 do 1. Če so stroški kake vrste povsem stalni, se spremenijo za 0 %, kadar se spremeni obseg dejavnosti, kar pomeni, da velja zanje koeficient spremenljivosti stroškov 0; če so stroški kake vrste izključno spremenljivi, ali bolje, sorazmerni stroški, se spreminjajo za enak odstotek, kot se spreminja obseg dejavnosti, kar pomeni, da velja zanje koeficient spremenljivosti stroškov 1.

Če koeficient pomnožimo s 100, dobimo odstotek spremenljivega dela v stroških določene vrste. Ali v obliki razrešene enačbe:

$$\frac{(\text{stroški pri novem obsegu dejavnosti} - \text{stroški pri izhodiščnem obsegu dejavnosti}) \times \dfrac{\text{izhodiščni obseg dejavnosti}}{\text{stroški pri izhodiščnem obsegu dejavnosti}}}{(\text{novi obseg dejavnosti} - \text{izhodiščni obseg dejavnosti})} \times 100$$

Nasprotno ugotovimo % stalnega dela v stroških določene vrste takole:

100 % — % spremenljivega dela stroškov

Dobljene % stalnega in spremenljivega dela pri preučevani vrsti stroškov nato vnašamo v stolpca 5 in 7 razpredelnice št. 37.

Ločevanje stroškov z izračunanimi odstotki udeležbe

Št.	Vrsta stroškov	Obseg dejavnosti					
		Celotni stroški		Stalni stroški		Spremenljivi stroški	
		%	znesek	%	znesek	%	znesek
1	2	3	4	5	6	7	8
		100 100 100					
	Skupaj	100					

Razpredelnica 37

Ker so bili v tej razpredelnici že od začetka poznani podatki v kolonah 1, 2 in 4, ne bo težko za vsako vrsto stroškov z uporabo sedaj ugotovljenega % stalnih stroškov (stolpec 5) na celotni znesek te vrste stroškov (stolpec 4) izračunati znesek njihovega stalnega dela (stolpec 6), kakor tudi z uporabo sedaj ugotovljenega % spremenljivih stroškov (stolpec 7) na celotni znesek te vrste stroškov (stolpec 4) izračunati znesek njihovega spremenljivega dela (stolpec 8). Seštevek vseh stalnih stroškov posameznih vrst po tej strani (stolpec 6) skupno s seštevkom vseh spremenljivih stroškov posameznih vrst po drugi strani (stolpec 8) mora ustrezati prvotno poznanemu podatku o celotnih stroških vseh vrst (stolpec 4).

Enačbo za stroške posamezne vrste ali za celotne stroške, ki jo nato uporabljamo pri izračunu njihovega zneska ob kateremkoli drugem obsegu dejavnosti ali stopnji izrabe zmogljivosti, dobimo na povsem isti način kot pri metodah ločevanja z ocenjenimi stopnjami (odstotki) ali z ocenjenimi stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorji); razlika je le v njeni večji objektivnosti, saj ni več zasnovana na subjektivni oceni.

Pri **metodi ločevanja z računsko interpolacijo** moramo prav tako poznati stroške dveh različnih obsegov dejavnosti ali stopenj izrabe zmogljivosti. Če od stroškov večjega obsega dejavnosti odštejemo stroške, ki se pojavljajo pri manjšem obsegu dejavnosti, dobimo neko razliko v stroških:

stroški večjega obsega dejavnosti
— stroški manjšega obsega dejavnosti
= razlika v stroških zaradi spremembe obsega dejavnosti

Ta razlika v stroških je posledica naslednje razlike v obsegu dejavnosti:

večji obseg dejavnosti
— manjši obseg dejavnosti
= razlika v obsegu dejavnosti

Če lahko domnevamo, da je mogoče povečati obseg dejavnosti ob istih stalnih stroških, je vsa razlika v stroških zaradi spremembe obsega dejavnosti izčrpana s spremenljivimi stroški, ali bolj natančno, s sorazmernimi stroški. Spremenljivi stroški na enoto povečanega obsega dejavnosti znašajo:

$$\frac{\text{razlika v stroških zaradi spremembe obsega dejavnosti}}{\text{razlika v obsegu dejavnosti}}$$

Če sedaj dobljene spremenljive stroške na enoto obsega dejavnosti pomnožimo z večjim obsegom dejavnosti, ugotovimo spremenljive stroške pri tem obsegu dejavnosti; razlika med celotnimi stroški tega obsega dejavnosti in njimi nam pomeni spet stalne stroške, ki so povsem enaki tistim, ki smo jih dobili pri prejšnjem izračunu.

Tako smo ne samo pri obeh obsegih dejavnosti ločili stalne in spremenljive stroške, temveč smo prišli tudi do podatkov za izračun stroškov pri kateremkoli drugem vmesnem obsegu dejavnosti. Če je ob istih stalnih stroških mogoče povečati poznani večji obseg dejavnosti, pa je dobljene podatke mogoče uporabiti celo za izračun stroškov pri njem. V tem primeru imamo opravka z ekstrapolacijo.

Sestavljanje enačbe za celotne stroške torej pri tej metodi ne ustvarja posebnih težav.

Metoda ločevanja z dodatnimi stroški je končno le logično nadaljevanje pravkar opisane metode. Njena posebnost pa je, da pri njej razpolagamo s podatki o stroških za več različnih obsegov dejavnosti. Te podatke vnesemo na začetku v stolpec 1 in 3 razpredelnice št. 38.

Ločevanje stroškov po področjih obsega proizvodnje

Št.	Obseg dejavnosti		Celotni stroški	Razlika celotnih stroškov		Spremenljivi stroški	Stalni stroški
	količina	razlika	za celoto	za celoto	za enoto	znesek	znesek
1	2	3	4	5	6 (5 : 3)	7 (6×2)	8 (4–7)

Razpredelnica 38

Nato v stolpcu 3 ugotavljamo razliko med vsakokratnim večjim in manjšim obsegom dejavnosti, v stolpcu 5 pa razliko med stroški, ki ustrezajo vsakokratnemu večjemu in manjšemu obsegu dejavnosti. Če vsakokratno razliko v stroških (stolpec 5) delimo z razliko v obsegu dejavnosti (stolpec 3), pridemo do razlike stroškov, ki odpade na enoto povečanega obsega dejavnosti (stolpec 6); to so dodatni stroški enote v preučevanem področju, ki jih lahko istovetimo s tamkajšnjimi spremenljivimi stroški na enoto. Če jih pomnožimo s količino večjega obsega dejavnosti (stolpec 2), pridemo do podatka o znesku spremenljivih stroškov pri tem obsegu (stolpec 7). Stalni stroški pri tem obsegu dejavnosti (stolpec 8) so razlika med tedanjimi celotnimi stroški (stolpec 4) in pravkar izračunanimi spremenljivimi stroški (stolpec 7).

Izračun v tem smislu je treba izvesti ločeno za vsak nov interval v obsegu dejavnosti; število izračunov bo torej za 1 manjše od števila preučevanih obsegov dejavnosti. Dobljeni podatki o spremenljivih stroških na enoto obsega dejavnosti (stolpec 6) in o stalnih stroških (stolpec 8) pa ne bodo v vseh intervalih enaki. Zato je ob koncu treba izračunati znesek spremenljivih stroškov s te strani (stolpec 7) in stalnih stroškov z druge strani (stolpec 8) za poprečni obseg dejavnosti (stolpec 2); pri tem uporabljamo npr. aritmetično sredino.

Če končno poprečne celotne spremenljive stroške (stolpec 7) delimo s količino poprečnega obsega dejavnosti (stolpec 2), pridemo do poprečnih spremenljivih stroškov na enoto poprečnega obsega dejavnosti in s tem še do zadnjega podatka, ki nam je potreben za postavitev enačbe stroškov pri kateremkoli obsegu dejavnosti, tj.:

poprečni spremenljivi stroški na enoto × količina
+ poprečni stalni stroški.

Izračun je seveda mogoče izvesti tudi za vsako vrsto stroškov posebej.

6113 Grafične metode ločevanja stroškov

Te metode so sicer izvedljive že tedaj, kadar so na razpolago podatki o stroških pri dveh različnih obsegih dejavnosti ali stopnjah izrabe zmogljivosti, vendar dajejo boljše rezultate, če so podatki o stroških poznani za več različnih obsegov dejavnosti ali stopenj izrabe zmogljivosti. Na tem mestu bomo obravnavali **le metodo grafične interpolacije.**

Po tej metodi podatke o različnih zneskih posamezne vrste ali celotnih stroškov, ki ustrezajo različnim obsegom dejavnosti ali stopnjam izrabe zmogljivosti, vnašamo v koordinantni sistem, kjer je na abscisni osi merilo obsega dejavnosti ali stopnje izrabe zmogljivosti, na ordinantni osi pa merilo zneska stroškov. Med vrisanimi točkami nato potegnemo premico, ki mora biti čim bliže vsaki od njih. Sečišče premice z ordinatno osjo nakazuje znesek stalnih stroškov. Ker so ti pri vseh obsegih dejavnosti enaki, lahko iz tega sečišča potegnemo vzporednico z abscisno osjo; razlika med njo in prvotno premico nakazuje spremenljive stroške pri določenem obsegu dejavnosti ali stopnji izrabe zmogljivosti. Za katerikoli obseg dejavnosti torej lahko odčitamo poleg stalnih stroškov tudi spremenljive stroške. Prav tako pa lahko iz odčitanih podatkov sestavimo enačbo za celotne stroške, le da moramo odčitane celotne spremenljive stroške prej deliti s tamkajšnjim obsegom dejavnosti, s čimer jih ugotovimo na enoto.

6114 Metode regresijskih enačb pri ločevanju stroškov

Metode regresijskih enačb omogočajo relativno najbolj točno razdelitev stroškov na stalne in spremenljive. In še več. Pri njih ni vedno nujno predpostavljati, da so stalni stroški izčrpani z neomejeno stalnimi, spremenljivi pa s sorazmernimi. Odvisnost celotnih stroškov od obsega dejavnosti ni nujno linearna; zato je včasih koristno iskati tudi nelinearno funkcijo in njej ustrezno krivuljo gibanja stroškov. Vendar se bomo pri nadaljnjih razglabljanjih zadržali kar na metodi linearne regresije. Na podlagi vrste podatkov o različnih obsegih dejavnosti in tamkajšnjih stroških bomo torej iskali le ustrezno premico, ne pa parabole 2. ali 3. stopnje. Iskana linearna funkcija je tale:

Celotni stroški =

spremenljivi stroški na enoto × količina + stalni stroški

V nasprotju s prej obravnavanimi metodami iščemo sedaj tako spremenljive stroške na enoto kakor tudi stalne stroške za celoten obseg dejavnosti s pomočjo metode najmanjših kvadratov. Pri tem uporabljamo tako imenovane normalne enačbe, iz katerih je mogoče izračunati vrednost obeh parametrov. Na tem mestu navajamo samo končne rezultate:

$$\text{spremenljivi stroški na enoto} = \frac{\text{celotno število opazovanj} \times \Sigma\,(\text{količina} \times \text{celotni stroški}) - \Sigma\,\text{količine} \times \Sigma\,\text{celotnih stroškov}}{\text{celotno število opazovanj} \times \Sigma\,(\text{količina})^2 - \Sigma\,(\text{količina})^2}$$

stalni stroški =

$$\frac{\Sigma \text{ celotnih stroškov} - \text{spremenljivi stroški na enoto} \times \text{količine}}{\text{celotno število opazovanj}}$$

Razpredelnica, ki jo sestavljamo v teku izračunavanj, pa je naslednja (razpredelnica št. 39):

Izračun podatkov za normalni enačbi

Zaporedna številka opazovanj	Količina (obseg dejavnosti)	Celotni stroški	Zmnožek količine in celotnih stroškov	Kvadrati količine
1	2	3	4 (2 × 3)	5 (2 × 2)
	Σ količin	Σ celotnih stroškov	Σ (količina × celotni stroški)	Σ (količina)²

Razpredelnica 39

Na začetku vnesemo podatke v stolpce 1, 2 in 3. Zadnja zaporedna številka opazovanj (stolpec 1) nam kaže njihovo celotno število. Seštevek količin (stolpec 2) je prav tako iskan podatek. Ta seštevek nato kvadriramo, ker pri izračunu potrebujemo tudi ta podatek. Stroške pri različnih obsegih dejavnosti (stolpec 3) seštejemo. Vsako opazovano količino (stolpec 2) pomnožimo z njenimi celotnimi stroški (stolpec 3) in zmnožek vstavimo v stolpec 4; seštevek podatkov v tem stolpcu je prav tako iskani podatek. V stolpcu 5 pa izračunamo kvadrate opazovanih količin (stolpec 2), ki jih nato seštejemo. Tako pridemo do vseh potrebnih podatkov, ki jih vstavljamo v prej navedena obrazca za spremenljive stroške in za celotne stalne stroške.

Izračunane spremenljive stroške na enoto in stalne stroške za celotni obseg dejavnosti vnesemo končno v izhodiščno linearno funkcijo celotnih stroškov, nakar lahko ugotavljamo tako spremenljive kot stalne stroške za katerikoli obseg dejavnosti.

62 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov

620 Temelji računovodskega načrtovanja ustvarjanja učinkov z ocenjenimi stroški

Uporaba ocenjenih stroškov prihaja do popolnega izraza ravno pri računovodskem načrtovanju ustvarjanja učinkov. Brž ko se odločimo za določen obseg in sestavo dejavnosti v načrtovalnem razdobju, lahko tudi ocenimo stroške bodisi po njihovih vrstah in stroškovnih mestih ali po stroškovnih nosilcih. Kljub temu pa je koristno opozoriti na nekatere

razlike med knjigovodstvom in računovodskim načrtovanjem ustvarjanja učinkov.

Količinski načrt poslovanja res utegne biti temelj za druge načrte poslovanja. Toda predračun stroškov v zvezi z ustvarjanjem učinkov je v določeni meri mogoče sestaviti šele na podlagi drugih predračunov. Že v okviru računovodstva osnovnih sredstev, materiala, drobnega inventarja in osebnih dohodkov smo govorili o načrtovanju stroškov. Kakor analitična knjigovodstva prvin poslovnega procesa pripravljajo podatke za analitično knjigovodstvo ustvarjanja učinkov, tako tudi računovodsko načrtovanje v okviru računovodstev prvin poslovnega procesa pomaga računovodskemu načrtovanju ustvarjanja učinkov. Le računovodsko načrtovanje v okviru finančnega računovodstva ima nekoliko manjši pomen za tisto v okviru računovodstva ustvarjanja učinkov, kot ga ima finančno knjigovodstvo za knjigovodstvo ustvarjanja učinkov. Kot smo že omenili, je namreč z načrtovanjem splošnih stroškov v marsičem treba pričeti na stroškovnih mestih, tj. izven področja finančnega računovodstva.

Do sedaj smo se dotikali bolj tistega dela računovodskega načrtovanja ustvarjanja učinkov, pri katerem sestavljamo obdobne predračune stroškov. Nasprotno pri sestavljanju predračunov stroškov, ki odpadejo na stroškovne nosilce, ni več potrebna v tolikšni meri prej obrazložena povezava med računovodstvi prvin poslovnega procesa in računovodstvom ustvarjanja učinkov. V praksi je ta del računovodskega načrtovanja mnogokrat izveden celo v okviru službe priprave proizvodnje ali v okviru prodajne službe. Če so pa pri tem uporabljeni poenostavljeni postopki, seveda dobljeni predračuni stroškov, ki odpadejo na stroškovne nosilce, ne omogočajo realne primerjave z drugače metodološko sestavljenimi obračuni stroškov. Pri nadaljnjih razglabljanjih bomo zanemarili konkretne organizacijske rešitve v gospodarski praksi in skušali poenotiti v čim večji meri postopke pri sestavljanju predračunov s postopki pri sestavljanju obračunov.

Medtem ko pri podajanju knjigovodstva lahko pričnemo s stroški, ki so prikazani po vrstah v smislu kontnega plana, je postopek pri računovodskem načrtovanju nekoliko drugačen. Ne razdeljujemo več stroškov kake vrste po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Do načrtovanih stroškov določene vrste se v marsičem dokopljemo šele tedaj, ko so nam že poznani neposredni stroški po stroškovnih nosilcih in splošni stroški po stroškovnih mestih.

621 Načrtovanje stroškov po stroškovnih mestih

Stroške je treba načrtovati po enakih vrstah in prek istih stroškovnih mest, kot se pojavljajo v knjigovodstvu stroškovnih mest. Medtem ko je v knjigovodstvu stroškovnih mest mogoče z obračunskim listom stroškov vzpostaviti zbirni pregled ostvarjenih stroškov po stroškovnih mestih in njihovega prenašanja, je sedaj s **predračunskim listom stroškov** mogoče vzpostaviti zbirni pregled načrtovanih stroškov po stroškovnih mestih in njihovega prenašanja. Predračunski list stroškov je po svoji obliki povsem podoben obračunskemu listu stroškov. Njegov namen pa ni samo v ugotavljanju načrtovanih koeficientov dodatka splošnih stroškov, ki so potrebni pri sestavljanju predračunov stroškov po stroškovnih nosilcih,

temveč tudi v ugotavljanju načrtovanega zneska stroškov po stroškovnih mestih, s katerimi bo kasneje mogoče primerjati tamkajšnji ostvarjeni znesek.

V dohodkovnem sistemu se namesto enotnega predračunskega lista stroškov utegneta pojavljati **predračunski list materialnih stroškov z amortizacijo** in **predračunski list vračunanega dohodka.**

Kolone, ki jih ima predračunski list stroškov, so sestavljene iz naslednjih delov:

1. Številka in naziv vrste stroškov
2. Stroški posamezne vrste stroškov
3. Podlaga za razdelitev stroškov v posamezne vrste
4. Stroškovna mesta

Pri navpični razčlenitvi pa ima predračunski list stroškov naslednje dele:

1. Neposredni stroški izvirnega in z njim izenačenega značaja in stroški lastnih proizvodov
2. Splošni stroški izvirnega in z njim izenačenega značaja
3. Preneseni stroški iz drugih stroškovnih mest

V prvem delu predračunskega lista stroškov je treba po stroškovnih mestih načrtovati neposredne stroške materiala, storitev, amortizacije, osebnih dohodkov in lastnih polproizvodov. Pri tem upoštevamo splošni obrazec:

načrtovani obseg dejavnosti na stroškovnem mestu
× ocenjeni potrošek na enoto dejavnosti na stroškovnem mestu
× ocenjena cena prvine poslovnega procesa

To pomeni, da moramo na vsakem stroškovnem mestu najprej poznati načrtovani količinski obseg dejavnosti in načrtovano udeležbo posamezne prvine poslovnega procesa. Če poslovni učinek prehaja preko več stroškovnih mest, je morda na vsakem od njih potrebna dodatna količina neposrednega materiala, brez dvoma pa dodatna količina dela. Čim bolj stanovitna je dejavnost, tem lažje je načrtovati njene neposredne stroške po stroškovnih mestih.

V drugem delu predračunskega lista stroškov je treba po stroškovnih mestih načrtovati splošne stroške materiala, storitev, amortizacije, osebne dohodke, pogodbene, samoupravne in zakonske obveznosti iz dohodka.

Pri tem upoštevamo splošni obrazec;

ocenjeni potroški prvine poslovnega procesa
× ocenjena cena prvine poslovnega procesa

Težava pa nastopi zaradi tega, ker načrtovani potroški niso sorazmerni z načrtovanim obsegom dejavnosti. Zato jih tudi ni mogoče ugotoviti tako, da bi pomnožili načrtovani obseg dejavnosti na stroškovnem mestu z ocenjenim potroškom na enoto dejavnosti na njem. Pri vseh splošnih stroških je treba razlikovati njihov stalni in spremenljivi del. Šele nato utegnemo načrtovati njihov znesek, ki bo ustrezal načrtovanemu obsegu dejavnosti. Sicer pa je splošne stroške, ki bremenijo posamezno stroškovno mesto, mogoče razdeliti na:

a) takšne, ki so odvisni od sredstev kot celote in so šele kasneje razdeljeni po stroškovnih mestih, npr. obresti od kreditov, zavarovalne premije;

b) takšne, ki jih mora odobriti delavski svet, npr. stroški investicijskega vzdrževanja, stroški gospodarske propagande, stroški za reprezentanco, stroški v zvezi s kalom, razsipom, okvarami in razbitjem, stroški službenega potovanja v inozemstvo;

c) takšne, ki so postavljeni v stalnem znesku, npr. najemnina (zakupnina), prispevki in članarine;

č) takšne, ki so odvisni od števila zaposlenih, npr. material za higiensko-tehnično varstvo pri delu, nagrade za delo vajencev, stroški za službeno in delovno obleko, za prevoz delavcev na delo in z dela;

d) takšne, ki jih je v okviru posameznega stroškovnega mesta mogoče načrtovati povsem samostojno, vendar s skrbjo dobrega gospodarja, npr. gorivo in mazivo, material za čiščenje in vzdrževanje, pisarniški material, strokovna literatura, stroški PTT.

V tretjem delu predračunskega lista stroškov prenašamo:

a) načrtovane stroške z vsakega splošnega stroškovnega mesta posebej;

b) načrtovane stroške z vsakega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti posebej;

c) načrtovane stroške s stroškovnih mest dejavnosti nakupa skupaj ali ločeno, s stroškovnih mest dejavnosti uprave skupaj ali ločeno in s stroškovnih mest dejavnosti prodaje skupaj ali ločeno.

Ker je pri vsakem prenosu treba zadostiti vzročnim razmerjem, je tudi treba ločeno navajati vse tiste vrste izvedenih stroškov, pri katerih so v uporabi posebne podlage za njihovo razdelitev.

Načrtovani, tj. ocenjeni koeficienti dodatka splošnih stroškov, ki jih dobimo s pomočjo predračunskega lista stroškov, so npr. tile:

$$\frac{\text{načrtovani splošni stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu na stroškovnem mestu}}{\text{načrtovani izbrani neposredni stroški (ali potroški) na stroškovnem mestu}}$$

$$\frac{\text{načrtovani splošni stroški nakupa}}{\text{načrtovani neposredni stroški (ali potroški) materiala}}$$

$$\frac{\text{načrtovani splošni stroški uprave}}{\text{načrtovani izbrani neposredni stroški (ali potroški)}}$$

$$\frac{\text{načrtovani splošni stroški prodaje}}{\text{načrtovani stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu}}$$

V dohodkovnem sistemu je samo izraz »stroški« treba zamenjati enkrat z izrazom »materialni stroški z amortizacijo« in enkrat z izrazom »vračunani dohodek«.

622 Načrtovanje stroškov po stroškovnih nosilcih

V okviru knjigovodstva stroškovnih nosilcev smo govorili o obračunu ustvarjanja učinkov.

Pri računovodskem načrtovanju stroškov po stroškovnih nosilcih pa imamo opravka s predračuni ustvarjanja učinkov. Ti so lahko:

a) obdobni predračuni ustvarjanja učinkov;
b) predračuni stroškov po stroškovnih nosilcih.

Obdobni predračuni ustvarjanja učinkov zajemajo stroške, ki se bodo v zvezi z njihovim nastajanjem pojavili v preučevanem razdobju, a tudi tiste, ki se že na začetku razdobja nanašajo na takratno nedokončano proizvodnjo; na koncu razdobja o seveda razdeljeni na dokončano in nedokončano proizvodnjo. Predračuni stroškov po stroškovnih nosilcih so že vrstah poslovnih učinkov.

Medtem ko je v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev mogoče z obračunskim listom ustvarjanja učinkov narediti zbirni pregled ostvarjenih stroškov po stroškovnih nosilcih in njihovega gibanja, je sedaj s **predračunskim listom ustvarjanja učinkov** mogoče narediti zbirni pregled načrtovanih stroškov po stroškovnih nosilcih in njihovega gibanja. Predračunski list ustvarjanja učinkov je spet po svoji obliki povsem podoben obračunskemu listu ustvarjanja učinkov. V dohodkovnem sistemu se namesto enotnega predračunskega lista ustvarjanja učinkov utegneta pojavljati **predračunski list ustvarjanja učinkov po materialnih stroških z amortizacijo** in **predračunski list ustvarjanja učinkov po vračunanem dohodku.** Vendar se bomo zaradi poenostavitve zadržali kar pri prvem.

Stolpci, ki jih ima predračunski list ustvarjanja učinkov, so sestavljeni iz naslednjih delov:

1. Skupina stroškov
2. Stroški v posamezni skupini
3. Podlaga za razdelitev splošnih stroškov
4. Stroškovni nosilci

Pri navpični razčlenitvi pa ima predračunski list ustvarjanja učinkov naslednje dele:

1. Stroški v začetni nedokončani proizvodnji
2. Načrtovani stroški v razdobju
3. Prenos stroškov med stroškovnimi nosilci
4. Razmejitev stroškov med nedokončano in dokončano proizvodnjo.

Vse, kar smo v okviru knjigovodstva stroškovnih nosilcev povedali o delitvenem obračunu stroškov in obračunu stroškov z dodatki, smiselno velja tudi pri računovodskem načrtovanju stroškov po stroškovnih nosilcih. Posamična in serijska dejavnost torej neizbežno zahtevata, da so stroški pod 2 razdeljeni na dve skupini, in sicer:

A Neposredne stroške
B Splošne stroške

Prva skupina obsega:

Aa) neposredne stroške materiala;
Ab) neposredne stroške storitev;
Ac) neposredno amortizacijo;
Ač) neposredne stroške drobnega inventarja;
Ad) neposredne osebne dohodke;
Ae) stroške porabljenih lastnih polproizvodov.

Druga skupina pa obsega:

Ba) splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu;

Bb) splošne stroške nakupa;
Bc) splošne stroške uprave;
Bč) splošne stroške prodaje.

Medtem ko pri načrtovanju neposrednih stroškov zadoščajo podatki o načrtovanem obsegu ustvarjanja posamezne vrste poslovnega učinka, ocenjenem potrošku na enoto poslovnega učinka in ocenjeni ceni prvine poslovnega procesa, se pri načrtovanju splošnih stroškov poslužujemo načrtovanih (ocenjenih) koeficientov dodatka splošnih stroškov, o katerih smo že govorili.

Pri predračunu stroškov, ki odpadejo na enoto poslovnega učinka, uporabljamo povsem podobne postopke kot pri sestavljanju predračunskega lista ustvarjanja učinkov, le da moramo sedaj poznati stroške iz morebitnega začetnega stanja nedokončane proizvodnje po istih sestavinah kot v razdobju načrtovane stroške. Kar smo v točki 511211 ugotovili za delitvene obračune lastne cene, velja prav tako za delitvene predračune lastne cene. Zato lahko tudi sedaj uporabljamo razpredelnice št. 19 do 25, le da v njih zamenjamo izraz »obračun« z izrazom »predračun«. Kar smo v točki 512322 ugotovili za obračun lastne cene z dodatki, pa velja prav tako za predračun lastne cene z dodatki. Zato lahko tudi sedaj uporabljamo razpredelnice št. 26 do 28, le da v njih zamenjamo izraz »obračun« z izrazom »predračun«. Dodatno pa sedaj lahko v predračunih lastne cene upoštevamo še ocenjene neposredne prodajne stroške.

Končno ni niti nujno, da bi sestavljali samo predračune lastne cene dokončanih proizvodov. Da bi lahko vrednotili nedokončano proizvodnjo, je npr. zelo pomembno poznati ocenjene stroške, ki se pojavljajo pri posameznem poslovnem učinku do katerekoli stopnje njegove dokončanosti. Primer kumulativnega predračuna lastne cene je podan v razpredelnici št. 40.

Kumulativni predračun ocenjene lastne cene z dodatki splošnih stroškov
Količinska enota poslovnega učinka ...

Zaporedje operacij (stopenj)	Neposredni materialni stroški		Neposredni osebni dohodki		Splošni stroški po vrstah				Celotni stroški	
					.....		.....			
	v operaciji	kumulativno	v operaciji	kumulativno	v operaciji	kumulativno	v operaciji	kumulativno	v operaciji	kumulativno
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Razpredelnica 40

63 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov

630 Zasnova vključevanja ocenjenih stroškov v obračune

O knjigovodstvu ustvarjanja učinkov z ocenjenimi stroški lahko pravzaprav govorimo le, če v tistem trenutku, ko vpeljemo v evidenco kak ocenjen strošek, vse odmike od njega izločujemo iz nadaljnjega obračuna stroškov. Ne glede na to, ali ostajajo ti odmiki na časovnih razmejitvah ali vplivajo na poslovni izid istega razdobja, jih potemtakem ne upoštevamo več v knjigovodstvu ustvarjanja učinkov. Če bi nasprotno s sorazmernim delom odmikov še vedno popravljali temeljne podatke o ocenjenih stroških, bi posredno spet prišli do knjigovodstva ustvarjanja učinkov z dejanskimi stroški.

Obračun stroškov, ki bremenijo poslovne učinke, ima naslednje zaporedne stopnje:

1. Zajemanje izvirnih in z njimi izenačenih, delno že ocenjenih stroškov, po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska.
2. Razdelitev izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po stroškovnih mestih, pri čemer pa so **zanemarjeni odmiki od ocenjenih stroškov,** ki so ugotovljeni že na 1. stopnji.
3. Obračun notranjih poslovnih učinkov po **ocenjenih lastnih cenah** in razdelitev izvedenih **ocenjenih stroškov** po stroškovnih mestih.
4. Bremenitev stroškovnih nosilcev glede na obseg opravljenega dela **po ocenjenih stroških,** ki sestavljajo lastno ceno.
5. Obračun dokončanih poslovnih učinkov po **ocenjenih stroških,** ki sestavljajo lastno ceno.

Odmiki od ocenjenih stroškov se torej deloma pojavljajo že takrat, ko so stroški poznani šele po vrstah (pod 1), nato pri prenašanju stroškov med stroškovnimi mesti (pod 3) in končno pri obračunavanju stroškovnih nosilcev (pod 4). Sami ocenjeni stroški so pa vključeni v knjigovodstvo stroškovnih mest (pod 2 in 3), knjigovodstvo stroškovnih nosilcev (pod 4 in 5) in seveda tudi v knjigovodstvo proizvodov. Zato si oglejmo podrobneje, kakšne spremembe povzroča takšno vključevanje ocenjenih stroškov v primerjavi z dosedanjimi razglabljanji.

631 Knjigovodstvo stroškovnih mest in ocenjeni stroški

Izvirni stroški, ki so sedaj razdeljeni po stroškovnih mestih, že delno obstajajo iz ocenjenih stroškov. Tisti stroški, ki so sedaj že od začetka ocenjeni, so se v sistemu dejanskih stroškov pojavljali na dva različna načina:

a) kot dejanski stroški iste izvirne vrste;
b) kot neevidentirani izvedeni stroški, ki so v končni stopnji bremenili normalne stroškovne nosilce.

V prvo skupino spadajo npr. stroški investicijskega vzdrževanja, reprezentance in gospodarske propagande. Stroški investicijskega vzdrževanja, reprezentance in gospodarske propagande so v sistemu dejanskih stroškov

vračunani šele tedaj, ko se dejansko pojavijo. Res pa takšno vračunavanje povzroča skoke v njihovem znesku v različnih mesecih in s tem različno dejansko ceno enakih poslovnih učinkov, s katerimi se organizacija združenega dela ukvarja v različnih mesecih. V drugo skupino pa spadajo stroški kala, osipa, okvar in razbitja, ki se pojavljajo od trenutka, ko se je pričel npr. proizvodni proces, do trenutka, ko so dokončani proizvodi prevzeti v skladišče. Če v sistemu dejanskih stroškov prihaja do kala, osipa, okvar in razbitja pri sami proizvodnji, nastali stroški bremenijo vedno le normalne proizvode. Če je torej več tovrstnih pojavov, je dejanska lastna cena normalnih proizvodov večja. Sedaj pa že od samega začetka vzpostavljamo ocenjene stroške kala, osipa, okvar in razbitja kot stroške izvirne vrste, s čimer omogočimo med drugim tudi kontrolo njihovega kasnejšega dejanskega zneska.

Tisti stroški, ki so sedaj že od začetka ocenjeni, se na kontih razreda 4 kontnega plana pojavljajo na dva različna načina:

a) samo v svojem ocenjenem znesku;
b) v svojem ocenjenem znesku in posebej z razliko do dejanskega zneska.

V prvo skupino spadajo npr. stroški investicijskega vzdrževanja, reprezentance in gospodarske propagande. V drugo skupino pa spadajo npr. stroški materiala in amortizacije. Medtem ko so v sistemu dejanskih stroškov stroški materiala vedno zmnožek dejanskih potroškov in dejanskih nabavnih cen, se sedaj pojavljajo kot zmnožek dejanskih potroškov in ocenjenih nabavnih cen. Toda v primeru, ko ob nakupu še niso prenesene vse razlike med dejanskimi in ocenjenimi nabavnimi vrednostmi na razred 7 kontnega plana, prehajajo te razlike na stroške sorazmerno s porabo. Zato se na posebnem kontu razreda 4 kontnega plana pojavlja tudi sorazmerni del teh odmikov. V čistem sistemu ocenjenih stroškov bi ga seveda morali takoj prenesti na razred 7 kontnega plana. Le če vidimo v vključevanju ocenjenih stroškov tehnično pomagalo za izvedbo sistema dejanskih stroškov, tudi te odmike razmejujemo na nedokončano proizvodnjo, zalogo polproizvodov in dokončanih proizvodov. O tem razmejevanju bomo govorili kasneje pri stroškovnih nosilcih, kajti na kontih stroškovnih mest ne ostajajo nikaki saldi. Podobni postopki so možni tudi v primeru, ko je na posebnem kontu vračunana ocenjena amortizacija, na drugem kontu razreda 4 pa popravek njenega dejanskega zneska.

Omenimo pa naj, da je sistem ocenjenih stroškov izvedljiv celo v primeru, ko so v razredu 4 kontnega plana prikazani dejanski stroški materiala in dejanska amortizacija. V tem primeru se razlike pokažejo kasneje, tj. tedaj, ko so stroški po ocenjenih zneskih poračunani s stroškovnimi nosilci. Res pa je pogostejši nasproten primer, ko so pri izvedbi sistema dejanskih stroškov upoštevani najprej ocenjeni stroški materiala na podlagi dejanskih potroškov in nato ustrezni odmiki od njih. Brž ko so v obračunu vpeljane ocenjene nabavne cene za material, je precej lažje ugotavljati njihove izvirne stroške, saj ni treba vsakokrat sproti izračunavati poprečnih cen ali iskati prvih nabavnih cen. Odmiki od tako ugotovljenih zneskov so pa izračunani posebej in zlasti kasneje.

Razlogi, zakaj vračunavamo delno že ocenjene stroške, so, da s časovnega vidika:

a) odpravljamo neenakosti v potroških;
b) odpravljamo razlike v cenah.

Prvi razlog je zlasti očiten pri stroških investicijskega vzdrževanja, reprezentance in gospodarske propagande, ni pa povsem nepomemben niti pri osnovnih sredstvih, kjer se ocenjena stopnja amortizacije kot izraz realnih potroškov utegne razlikovati od dejanske stopnje amortizacije. Drugi razlog je zlasti očiten pri stroških materiala, ne smemo pa pozabiti na amortizacijo, ki v ocenjenem znesku morda že upošteva sicer še ne opravljeno revalorizacijo osnovnih sredstev. Navsezadnje pa tudi uporaba načrtovane vrednosti točke pri obračunu osebnih dohodkov v določenem smislu pomeni vključevanje ocenjenih postavk v sam obračun.

Če se že ob začetku pojavljajo nekateri stroški kot ocenjeni, je koristno navesti, kaj se dogaja z odmiki dejanskih od ocenjenih stroškov. V sistemu ocenjenih stroškov so naslednje možnosti:

a) razlike so razvidne na kontih časovnih razmejitev;
b) razlike so razvidne na kontih popravkov ocenjenih stroškov.

Prvi primer je spet tipičen za stroške investicijskega vzdrževanja, reprezentance in gospodarske propagande. Medtem ko so ti stroški vračunani v kolikortoliko enakomernih mesečnih zneskih glede na letni predračun, torej kot ocenjeni stroški, se tovrstni dejanski stroški pokrivajo z njimi preko kontov časovnih razmejitev. Drugi primer je tipičen za stroške materiala ali amortizacijo.

Ko so izvirni stroški, med katerimi so deloma že ocenjeni stroški, zbrani po stroškovnih mestih, sledi prenos stroškov s splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti na druga stroškovna mesta. Pri medsebojno odvisnih stroškovnih mestih pa sedaj ni več treba iskati dejanskih lastnih cen za obračun poslovnih učinkov. Izvedene stroške sedaj preprosto izračunamo tako, da poznane poslovne učinke, ki prehajajo z enega stroškovnega mesta na drugo, pomnožimo z ocenjenimi lastnimi cenami. S tem tudi preprečujemo, da bi uspeh ali neuspeh posameznih stroškovnih mest prehajal na druga stroškovna mesta. Vsa razlika med tako ugotovljeno vrednostjo poslovnih učinkov in njihovimi dejanskimi stroški je na vsakem stroškovnem mestu natančno ugotovljena, nato pa izstopa iz nadaljnjega obračuna stroškov. Številne metode obračunavanja notranjih poslovnih učinkov in njihovih stroškov so torej sedaj brez pomena za samo knjigovodstvo. Zato so pa v sistemu ocenjenih stroškov prenesene v računovodsko načrtovanje.

Kar velja za prenos stroškov s splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti na druga stroškovna mesta, velja v celoti tudi za prenos stroškov s stroškovnih mest nakupa, uprave in prodaje. Dodatno pa lahko napravimo še korak dalje, kadar prenašamo splošne stroške nakupa, uprave in prodaje na stroškovna mesta dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu kar na podlagi ocenjenih koeficientov dodatka. Vso razliko med tako prenesenimi stroški in celotnimi splošnimi stroški nakupa, uprave in prodaje nato izpustimo pri nadaljnjem obračunu stroškov.

Vse takšne spremembe v knjigovodstvu stroškovnih mest ne zahtevajo nobenih sprememb v zasnovi knjigovodskih listin ali poslovnih knjig, čeprav se delno spremeni izpolnjevanje posameznih obrazcev. V obračunskem listu stroškov se pa pojavijo spremembe v tem smislu, da stroški, ki izhajajo s posameznega stroškovnega mesta, ne prehajajo nujno z isto vsoto na druga stroškovna mesta.

632 Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev in ocenjeni stroški

Kadar ugotavljamo dejanske stroške, ki odpadejo na enoto poslovnega učinka, se srečujemo z dvema pomanjkljivostima:

a) ti stroški niso enaki v vseh mesecih, ker nanje vplivajo različne okoliščine, med drugim spremembe obsega dejavnosti;

b) podatki o stroških, ki so potrebni pri dnevnih odločitvah, niso na razpolago pravočasno, temveč šele po koncu obračunskega razdobja.

Obe pomanjkljivosti moremo delno odpraviti s tem, da v obračun stroškov poslovnega učinka poleg dejanskih neposrednih stroškov vključimo splošne stroške na podlagi ocenjenih koeficientov dodatka. S tem se izognemo spreminjanju lastnih cen ob spreminjanju obsega dejavnosti med letom, kar pomeni odpravo pomanjkljivosti pod a). Hkrati pridemo tudi hitreje do podatka o lastni ceni posameznega poslovnega učinka, saj ni treba več čakati na razdelitev dejanskih splošnih stroškov po stroškovnih mestih in na ugotovitev njihovega razmerja z izbrano neposredno velikostjo. S tem pa začenjamo odpravljati še pomanjkljivosti pod b). Bistvo tako imenovanega sprotnega obračuna stroškov učinka (tekoče kalkulacije stroškov), ki ga nekateri avtorji postavljajo v sredo med predračun stroškov učinka (predkalkulacijo stroškov) in obračun stroškov učinka (obračunsko kalkulacijo stroškov), je ravno v kombinaciji neposrednih stroškov v njihovem dejanskem znesku in splošnih stroškov na podlagi ocenjenih koeficientov dodatka.

Še preostale pomanjkljivosti pa odpravimo tako, da po stroškovnih nosilcih sploh ne razdeljujemo več dejanskih stroškov, temveč uporabljamo kar podatek o ocenjenih stroških, ki odpadejo nanje. Namesto dejanske lastne cene imamo opravka le z ocenjeno lastno ceno, ki jo imenujemo tudi stalna lastna cena. Seveda pa ni treba pojasnjevati, da ocenjena lastna cena upošteva povsem določen obseg dejavnosti, tj. tisti obseg dejavnosti, ki je v preučevanem razdobju upošteva tudi pri načrtovanju. Ravno zaradi tesne povezave ocenjene lastne cene z načrtovanjem stroškov v istem razdobju pa najdemo v literaturi različne nazive za pravkar obravnavani obračun stroškov. Nekateri govore o obračunu z upoštevanjem ocenjenih stroškov, drugi o obračunu z upoštevanjem normalnih stroškov, tretji o obračunu z upoštevanjem načrtovanih (predkalkuliranih) stroškov itd. Logično ozadje sedanjega obračuna in njegove razlike z obračunom v sistemu dejanskih stroškov so pa dovolj očitne.

Ocenjena lastna cena poslovnega učinka utegne vključevati tudi ocenjene neposredne prodajne stroćke. Če so ocenjeni neposredni prodajni stroški izkazani v razredu 4 kontnega plana, je seveda dejanske neposredne prodajne stroške mogoče pokriti z njimi preko kontov časovnih razmejitev. Postopek je torej povsem podoben tistemu, ki smo ga nakazali pri stroških investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev.

Naj omenimo še, da ocenjena lastna cena poslovnega učinka v vsakem primeru vključuje tudi ocenjene stroške kala, osipa, okvar in razbitja. Če so ti vračunani v znesku, ki ustreza npr. obsegu proizvodnje v posameznem razdobju in ocenjenemu znesku na količinsko enoto, brez dvoma v celoti vstopajo v tedanjo proizvodnjo po ocenjenih lastnih cenah. Odmike dejanskih stroškov te vrste od ocenjenih pa zasledujemo preko kontov časovnih razmejitev.

Če v sistemu ocenjenih stroškov na stroškovne nosilce prenašamo le stroške, ki sestavljajo ocenjeno lastno ceno, pomeni, da so razglabljanja o metodah delitvenega obračuna lastne cene iz točke 512311 ali o metodah obračuna lastne cene z dodatki iz točke 512322 sedaj brez pomena za samo knjigovodstvo. Zato jih je pa neizbežno treba uporabiti pri ustreznem računovodskem načrtovanju, tj. sestavljanju predračunov lastne cene.

Vse opisane spremembe v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev ne zahtevajo bistvenih sprememb v zasnovi knjigovodskih listin, čeprav se delno spremeni izpolnjevanje posameznih obrazcev. Večje so pa spremembe pri poslovnih knjigah, saj je pri njih stalna lastna cena stroškovnih nosilcev tako rekoč že od začetka poznana. V njihovem okviru torej spremljamo le količinska gibanja. Do drugačne rešitve pa pridemo v primeru, ko neposredne stroške še vedno evidentiramo po dejanskih zneskih in uporabljamo le ocenjene koeficiente dodatka splošnih stroškov. Vendar takšna rešitev ni tipična za čisti sistem ocenjenih stroškov. Brez dvoma je sedaj precej poenostavljena tudi razdelitev stroškov na dokončano proizvodnjo, nedokončano proizvodnjo in izmet. Pravega obračuna stroškov poslovnega učinka pa sedaj ni več, saj ga je nadomestil že predračun stroškov poslovnega učinka. Obračun stroškov poslovnega učinka je v končni stopnji pravzaprav celo odveč, saj so poslovne odločitve zasnovane na predračunu stroškov poslovnega učinka, medtem ko je odgovornost za nastale stroške razčiščena že v okviru stroškovnih mest.

Brž ko želimo prek vključevanja ocenjenih stroškov zgolj na lažji način izpeljati sistem dejanskih stroškov v proizvajalni organizaciji združenega dela, seveda moramo odmike od ocenjenih stroškov ob koncu razdobja razdeliti na tedanjo končno nedokončano proizvodnjo, na v razdobju prevzete polproizvode in dokončane proizvode. Če se organizacija združenega dela pri tem odloči za metodo tehtanih poprečnih lastnih cen, mora izračunati naslednji koeficient za vsako vrsto stroškov, pri kateri je posebej evidentiran odmik (1):

$$\frac{\text{odmiki od ocenjenega stroška dane vrste v razdobju hkrati z začetnim stanjem}}{\text{ocenjeni stroški dane vrste v razdobju skupaj z zneskom v začetnem stanju nedokončane proizvodnje}}$$

Če so nam na začetku poznani odmiki od ocenjenih stroškov materiala, ki se pojavljajo zaradi sprememb v nabavnih cenah, je pač treba s tem koeficientom pomnožiti ocenjeno vrednost materiala v končni nedokončani proizvodnji, da dobimo sorazmerni del odmikov, ki jo popravlja. Če s koeficientom pomnožimo ocenjeno vrednost materiala v polproizvodih, ki so v razdobju prešli v skladišče, dobimo sorazmerni del odmikov, ki popravlja vrednost teh polproizvodov. Če končno z istim koeficientom pomnožimo ocenjeno vrednost materiala v dokončanih proizvodih, ki so v razdobju prešli v skladišče, dobimo sorazmerni del odmikov, ki popravlja njihovo vrednost. Izračun je seveda natančnejši, če ga izvedemo za vsako vrsto materiala posebej.

Podoben je postopek seveda tudi pri odmiku dejanske amortizacije od ocenjene.

V načelu se lahko poslužujemo takšnega razmejevanja odmikov še pri drugih stroških, npr. pri stroških poslovnih učinkov stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Če pa zadevo skrajno poenostavimo, se v končni stopnji ukvarjamo le z odmiki od ocenjene lastne cene končnih poslovnih

učinkov. Ti odmiki seveda ne vključujejo več odmikov dejanskih stroškov materiala od ocenjenih stroškov na podlagi dejanskih potroškov, niti ne odmikov dejanske amortizacije od ocenjene, če so ti bili posebej razmejeni že pred tem. Pač pa obsegajo vse druge odmike bodisi zaradi spremenjenih potroškov ali zaradi spremenjenih cen. V tem primeru je potreben naslednji koeficient (2):

$$\frac{\text{odmiki od ocenjenih lastnih cen v razdobju skupaj z začetnim stanjem}}{\text{proizvodnja v razdobju skupaj z začetnim stanjem po ocenjenih lastnih cenah}}$$

Obračun razknjiževanja odmika dejanskih stroškov določene vrste od ocenjenih

Razdobje . . .

Vrsta stroškov	Ocenjeni znesek dane vrste stroškov v začetni nedokončani proizvodnji	Ocenjeni znesek dane vrste stroškov v razdobju	Skupaj ocenjeni znesek dane vrste stroškov	Ocenjeni znesek dane vrste stroškov v prevzetih pol-proizvodih	Ocenjeni znesek dane vrste stroškov v prevzetih dokončanih proizvodih	Ocenjeni znesek dane vrste stroškov v končni nedokončani proizvodnji
1	2	3	4 (2+3)	5	6	7 (4-5-6)
Skupaj						

Vrsta stroškov	Odmik dane vrste stroškov v začetni nedokončani proizvodnji	Odmik dane vrste stroškov v razdobju	Celoten odmik dane vrste	Koeficient
Skupaj	8	9	10 (8+9)	11 (10 : 5)
1				

Vrsta stroškov	Razmejitev odmika na		
	vrednost prevzetih pol-proizvodov	vrednost prevzetih dokončanih proizvodov	vrednost nedokončane proizvodnje
1	12 (5×11)	13 (6×11)	14 (7×11)
Skupaj			

Razpredelnica 41

Brž ko z njim pomnožimo končno vrednost nedokončane proizvodnje, ki je obračunana po ocenjenih lastnih cenah, dobimo sorazmerni del odmikov, ki jo popravlja. Če z njim nasprotno pomnožimo vrednost v razdobju dokončanih polproizvodov ali proizvodov, ki je izvirno obračunana po ocenjenih lastnih cenah, dobimo sorazmerni del celotnih odmikov, ki popravlja to vrednost. Podrobnosti so nakazane v razpredelnici št. 41.

Do sedaj smo govorili o razmejevanju odmikov, če se organizacija združenega dela odloči za tehtano poprečno lastno ceno pri vrednotenju nedokončane proizvodnje, polproizvodov in proizvodov. Če se nasprotno odloči za metodo povratnega vrednotenja (LIFO), pa mora koeficient ustrezno spremeniti. Smer te spremembe je nakazana v točki 2111, ko smo jo obravnavali v zvezi s stroški materiala.

Pripomnimo naj še, da ni mogoče ločeno ugotavljati odmikov od ocenjenih lastnih cen posamezne vrste poslovnih učinkov, če ne izračunavamo tudi dejanskih lastnih cen. Poprečni odmiki so lahko precej oddaljeni od stanja pri posameznih vrstah poslovnih učinkov. Natančne odmike bi torej bilo mogoče pri vsaki vrsti poslovnih učinkov ugotoviti le, če bi pri njej obračunali tudi dejanske stroške.

633 Knjigovodstvo lastnih polproizvodov in ocenjeni stroški

V sistemu ocenjenih stroškov temelji celotna evidenca lastnih polproizvodov na njihovi ocenjeni lastni ceni. Pri čisti izvedbi tega sistema se ne pojavljajo več nobeni popravki te vrednosti na znesek dejanskih stroškov. Če pa želimo le prek vpeljave ocenjenih lastnih cen olajšati izvedbo sistema dejanskih stroškov, se seveda ti odmiki pojavijo. V prejšnji točki smo nakazali, kako izračunamo tisti del odmikov od ocenjenih stroškov, ki odpade na nove polproizvode danega razdobja. S pomočjo tamkajšnjega koeficienta 2 pa lahko tudi celotne odmike pri polproizvodih razmejimo na porabljene količine in na količine v končni zalogi. Za podrobnosti glej razpredelnico št. 42.

64 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov

Sistem ocenjenih stroškov omogoča nove razsežnosti računovodske analize ustvarjanja učinkov, ki jih sistem dejanskih stroškov ni dopuščal. Sedaj moremo dejanske stroške, ki so se na posameznem stroškovnem mestu pojavili v danem obračunskem razdobju, primerjati z ocenjenimi stroški v istem razdobju in ne samo z dejanskimi stroški preteklega razdobja. Ker so ocenjeni stroški vključeni v načrtovanje, jih navadno označujemo kar z nazivom načrtovani stroški, čeprav ne moremo preprosto istovetiti vseh načrtovanih stroškov z ocenjenimi. Ocenjeni (načrtovani) stroški upoštevajo ocenjeni obseg in sestavo dejavnosti v danem razdobju in niso preprosto prevzeti iz preteklosti; pri njih upoštevamo posebnosti stalnih stroškov, ki se spreminjajo samo zaradi spremembe cen ali zaradi odločitve o uvedbi novih zmogljivosti, prav tako pa tudi upoštevamo posebnosti spremenljivih stroškov, na katere bistveno vplivata predvideni

obseg in sestava dejavnosti v danem razdobju in ne samo nove cene. Nikjer pa ni rečeno, da sta v preučevanem razdobju ocenjeni (načrtovani) obseg in sestava dejavnosti tudi ostvarjena. Iz tega pa sledi, da tudi primerjava dejanskih stroškov po stroškovnih mestih z ocenjenimi (načrtovanimi) še ne omogoča dokončne sodbe o stroških. Večji dejanski stroški od ocenjenih (načrtovanih) še niso nujno nekaj negativnega, manjši dejanski stroški od ocenjenih (načrtovanih) pa nekaj pozitivnega. Da bi se dokopali do pravilne sodbe, moramo za potrebe analize izračunati tudi znesek ocenjenih stroškov, ki ustreza ostvarjenemu obsegu in sestavi dejavnosti. Ta se pa seveda lahko bistveno razlikuje od prvotno ocenjenega in s tem načrtovanega zneska.

Obračun razknjiževanja odmika dejanskih stroškov od ocenjene vrednosti polproizvodov

Razdobje . . .

Vrsta polproizvodov	Vrednost začetne zaloge po ocenjeni lastni ceni	Vrednost v razdobju prevzetih količin po ocenjeni lastni ceni	Vrednost v razdobju razpoložljivih količin po ocenjeni lastni ceni	Vrednost v razdobju porabljenih količin po ocenjeni lastni ceni	Vrednost končne zaloge po ocenjeni lastni oceni
1	2	3	4 (2+3)	5	6 (4–5)
Skupaj					

Vrsta polproizvodov	Odmik od vrednosti začetne zaloge	Odmik od vrednosti v razdobju prevzetih količin	Celoten odmik	Koeficient
1	7	8	9 (7+8)	10 (9 : 5)
Skupaj				

Vrsta polproizvodov	Razmejitev odmika na	
	v razdobju porabljene količine	končno zalogo
1	11 (5 × 10)	12 (6 × 10)
Skupaj		

Razpredelnica 42

Odmike od prvotnih ocenjenih stroškov je na posameznem stroškovnem mestu koristno preučevati ločeno po vrstah stroškov. Zlasti na neposredne stroške poslovnih učinkov kot celoto bistveno vplivajo spremembe obsega in sestave dejavnosti. Nasprotno na splošne stroške ne vpliva v tolikšni meri sprememba obsega in sestave dejavnosti, saj so večinoma sestavljeni iz stalnih stroškov. Brž ko preučujemo odmike od prvotno ocenjenih neposrednih stroškov materiala, pa moramo najprej razčistiti vprašanje, ali je pri posamezni vrsti materiala še poznana dejanska nabavna cena. Če je poznana, je mogoče celoten obračun izvesti na podlagi razpredelnice št. 43, odmiki so pa razdeljeni na tri dele: na tiste, ki se pojavljajo zaradi

Obračun odmika dejanskih neposrednih stroškov materiala na stroškovnem mestu X od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti

Razdobje...

Vrsta materiala	Dejanska nabavna cena	Ocenjena nabavna cena	Dejanski potroški v razdobju	Ocenjeni potroški v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeni potroški v razdobju pri načrtovani dejavnosti
1	2	3	4	5	6
Skupaj					

Vrsta materiala	Dejanski stroški	Ocenjeni stroški na podlagi dejanskih potroškov	Ocenjeni stroški v ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeni stroški v načrtovani dejavnosti
1	7 (2 × 4)	8 (3 × 4)	9 (3 × 5)	10 (3 × 6)
Skupaj				

Vrsta materiala	Celotna razlika	Od tega		
		zaradi spremenjenih nabavnih cen	zaradi spremenjenih potroškov v ostvarjeni dejavnosti	zaradi spremenjenega obsega in sestave dejavnosti
1	11 (7-10)	12 (7-8)	13 (8-9)	14 (9-10)
Skupaj				

Razpredelnica 43

Obračun odmika ocenjenih neposrednih stroškov materiala na podlagi dejanskih potroškov na stroškovnem mestu X od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti

Razdobje . . .

Vrsta materiala	Ocenjena nabavna cena	Dejanski potroški v razdobju	Ocenjeni potroški v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeni potroški v razdobju pri načrtovani dejavnosti
1	2	3	4	5
Skupaj				

Vrsta materiala	Ocenjeni stroški na podlagi dejanskih potroškov	Ocenjeni stroški v ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeni stroški v načrtovani dejavnosti
1	6 (2 × 3)	7 (2 × 4)	8 (2 × 5)
Skupaj			

Vrsta materiala	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih potroškov v ostvarjeni dejavnosti	zaradi spremenjenega obsega in sestave dejavnosti
1	9 (6–8)	10 (6–7)	11 (7–8)
Skupaj			

Razpredelnica 44

spremenjenih nabavnih cen (stolpec 12), na tiste, ki se pojavljajo zaradi spremenjenih potroškov v ostvarjeni dejavnosti (stolpec 13), in na tiste, ki se pojavljajo zaradi tega, ker se razlikujeta obseg in sestava dejanske dejavnosti od ocenjenega (načrtovanega) obsega in sestave (stolpec 14). Pri tem si je lahko zamisliti primer, ko so dejanski stroški materiala na kakem stroškovnem mestu manjši od tistih, ki so vidni iz predračuna za tisto razdobje, toda so večji, kot bi glede na ocenjene potroške in cene bili predvideni pri ostvarjeni dejavnosti; to pomeni, da dejanski stroški materiala navsezadnje vključujejo prekoračitve tako v pogledu potroškov kot v pogledu cen. Če pa pri posamezni vrsti materiala ni poznana dejanska nabavna cena, ker so prejete količine takoj preračunane kar z ocenjenimi nabavnimi cenami, pa pravzaprav ne iščemo več razlike med dejanskimi stroški materiala in ocenjenimi za isto razdobje, temveč razliko med ocenjenimi stroški materiala na podlagi dejanskih potroškov pri ostvarjeni dejavnosti in prvotno ocenjenimi, ki so povezani z načrtovano

dejavnostjo. Obračun je v takšnem primeru bolj preprost. Prikazuje ga razpredelnica št. 44, iz katere vidimo, da moremo razdeliti odmik od prvotnih ocenjenih stroškov le na dva dela: na del, ki se pojavlja zaradi spremenjenih potroškov v ostvarjeni dejavnosti (stolpec 10), in na del, ki se pojavlja zaradi tega, ker se obseg in sestava ostvarjene dejavnosti razlikujeta od tistega obsega in sestave, ki sta bila prvotno načrtovana.

Obračun odmika dejanskih neposrednih osebnih dohodkov od prvotnih ocenjenih je prikazan v razpredelnici št. 45. Po svojem smislu je podoben obračunu odmika pri neposrednih materialnih stroških, kadar so ti na temeljnem kontu razreda 4 kontnega plana prikazani po dejanskem znesku.

Obračun odmika dejanskih splošnih stroškov na posameznem stroškovnem mestu od prvotnih ocenjenih in s tem načrtovanih je težavnejši. V kakšne podrobnosti se lahko spuščamo pri njem, je odvisno od razpoložljivih podatkov. Vsekakor pa bi bilo dobro pri vsaki sestavini splošnih

Obračun odmika dejanskih neposrednih osebnih dohodkov na stroškovnem mestu X od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti

Razdobje . . .

Vrsta operacije	Dejanska postavka osebnih dohodkov	Ocenjena postavka osebnih dohodkov	Dejanski čas v razdobju	Ocenjeni čas v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeni čas v razdobju pri načrtovani dejavnosti
1	2	3	4	5	6
Skupaj					

Vrsta operacije	Dejanski osebni dohodki	Ocenjeni osebni dohodki na podlagi dejanskega časa	Ocenjeni osebni dohodki v ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeni osebni dohodki v načrtovani dejavnosti
1	7 (2 × 4)	8 (3 × 4)	9 (3 × 5)	10 (3 × 6)
Skupaj				

Vrsta operacije	Celotna razlika	Od tega		
		zaradi spremenjenih postavk osebnih dohodkov	zaradi spremenjenega časa v ostvarjeni dejavnosti	zaradi spremenjenega obsega in sestave dejavnosti
1	11 (7-10)	12 (7-8)	13 (8-9)	14 (9-10)
Skupaj				

Razpredelnica 45

Obračun odmika dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah.

Razdobje...

Vrsta splošnih stroškov	Dejanska nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Ocenjena nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Dejanski potroški prvine	Ocenjeni stalni del potroškov	Ocenjeni spremenljivi del potroškov prvine na obračunsko enoto dejavnosti	Dejansko število obračunskih enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeno število obračunskih enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeno število obračunskih enot v razdobju pri načrtovani dejavnosti
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Skupaj								

Vrsta splošnih stroškov	Dejanski splošni stroški	Ocenjeni splošni stroški na podlagi dejanskih potroškov prvine	Ocenjeni splošni stroški pri ostvarjeni dejavnosti izraženi z dejanskim številom obračunskih enot	Ocenjeni splošni stroški pri ostvarjeni dejavnosti izraženi z ocenjenim številom obračunskih enot	Ocenjeni splošni stroški pri načrtovani dejavnosti
1	10 (2×4)	11 (3×4)	12 (3×6×7+3×5)	13 (3×6×8+3×5)	14 (3×6×9+3×5)
Skupaj					

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega			
		zaradi spremenjenih cen (postavk)	zaradi spremenjenih potroškov pri ostvarjeni dejavnosti	zaradi spremenjene učinkovitosti obračunske enote dejavnosti	zaradi spremenjenega obsega in sestava dejavnosti
1	15 (10–14)	16 (10–11)	17 (11–12)	18 (12–13)	19 (13–14)
Skupaj					

Razpredelnica 46

stroškov posebej preučevati te odmike. Brž ko so nam posebej poznane dejanske in ocenjene cene vsake takšne sestavine kakor tudi njeni dejanski in ocenjeni potroški, lahko uporabljamo razpredelnico št. 46. Po njej dobimo v končni stopnji pojasnila, v kolikšni meri se posamezna vrsta stroškov na določenem stroškovnem mestu razlikuje od prvotno načrtovane zaradi spremenjenih cen ali postavk (stolpec 16), zaradi spremenjenih potroškov pri ostvarjeni dejavnosti (stolpec 17), zaradi spremenjene učinkovitosti tiste obračunske enote, glede na katero izračunavamo celoten znesek spremenljivih stroškov ostvarjene dejavnosti (stolpec 18),

kakor tudi zaradi spremenjenega obsega in sestave prvotno predvidene dejavnosti (stolpec 19). Pripominjamo, da se pri takšnem izračunu pojavljajo razlike zaradi spremenjenega obsega in sestave dejavnosti le pri spremenljivih stroških. Res pa v večini primerov ni mogoče zasledovati podatkov o potroških in cenah pri vsaki sestavini splošnih stroškov posebej. Največkrat so ob začetku poznani le podatki o ostvarjenih splošnih stroških, ki v določeni meri vključujejo celo ocenjene stroške materiala na podlagi dejanskih potroškov. V takšnem primeru pride v poštev le sestavljanje razpredelnice št. 47, po kateri je mogoče razliko med ostvar-

Obračun odmika ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti.

Različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene.

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Ostvarjeni splošni stroški pri prvini	Ocenjeni stalni splošni stroški pri prvini	Ocenjeni spremenljivi stroški pri prvini na obračunsko enoto dejavnosti	Dejansko število obračunskih enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeno število obračunskih enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeno število obračunskih enot v razdobju pri načrtovani dejavnosti
1	2	3	4	5	6	7
Skupaj						

Vrsta splošnih stroškov	Ocenjeni splošni stroški pri ostvarjeni dejavnosti, izraženi z dejanskim številom obračunskih enot	Ocenjeni splošni stroški pri ostvarjeni dejavnosti, izraženi z ocenjenim številom obračunskih enot	Ocenjeni splošni stroški pri načrtovani dejavnosti
1	8 (3+4×5)	9 (3+4×6)	10 (3+4×7)
Skupaj		Od tega	

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	zaradi spremenjenih potroškov in deloma cen (postavk)	zaradi spremenjene učinkovitosti obračunske enote dejavnosti	zaradi spremenjenega obsega in sestava dejavnosti
1	11 (2-10)	12 (2-8)	13 (8-9)	14 (9-10)
Skupaj				

Razpredelnica 47

jenimi splošnimi stroški in prvotnimi ocenjenimi splošnimi stroški na stroškovnem mestu razčleniti le na del, ki se pojavlja zaradi spremenjenih potroškov in cen (stolpec 12), na del, ki se pojavlja zaradi spremenjene učinkovitosti tiste obračunske enote, glede na katero izračunavamo celoten znesek spremenljivih stroškov ostvarjene dejavnosti (stolpec 13), in na del, ki se pojavlja pri spremenljivih stroških zaradi spremenjenega obsega in sestave prvotno predvidene dejavnosti (stolpec 14).

Vsi do sedaj obravnavani obračuni ne razlagajo, zakaj se pojavlja odmik od tistih stroškov, ki so v razdobju zajeti v lastni ceni tedanjih poslovnih učinkov, temveč le, zakaj se pojavlja odmik od tistih stroškov, ki so bili v razdobju predvideni. Zato računovodska analiza ustvarjanja učinkov v tem smislu ni povezana s podatki o ocenjeni vrednosti ostvarjenih poslovnih učinkov; o tej povezavi bomo govorili šele pri obravnavi sistema standardnih stroškov. Pač pa se že sedaj utegnemo vprašati, zakaj se na posameznem stroškovnem mestu razlikuje dejanski koeficient dodatka splošnih stroškov od tistega, ki je bil za isto razdobje ocenjen in s tem načrtovan. V razpredelnici št. 48 je nakazano, kako izračunavamo oba koeficienta dodatka, prav tako pa tudi indeks, ki kaže razmerje med dejanskim in ocenjenim koeficientom dodatka (stolpec 10), razmerje med dejansko in ocenjeno neposredno velikostjo za razdelitev splošnih stroškov (stolpec 11) kakor tudi med dejanskim in ocenjenim zneskom samih splošnih stroškov (stolpec 12). Različne vrednosti teh indeksov v marsičem že nakazujejo, zakaj se je spremenil prvotno predvideni koeficient dodatka. Če se je spremenil v glavnem zaradi izbrane neposredne velikosti, ki nastopa kot podlaga za razdeljevanje splošnih stroškov, dobimo v nadaljevanju tabele odgovor, ali se je ta velikost spremenila v sami ostvarjeni dejavnosti zaradi njene spremenjene učinkovitosti (stolpec 14) ali pa se je v celotnem znesku spremenila le zaradi tega, ker sta se spremenila obseg in sestava dejavnosti (stolpec 15).

Odgovornost za nastale stroške se brez dvoma pojavlja le po stroškovnih mestih. Zato bi povsem zadoščalo, če bi poznali odmike dejanskih stroškov od ocenjenih le po stroškovnih mestih. Toda v nekaterih primerih je navkljub sistemu ocenjenih stroškov še koristno zasledovati podatke o dejanski lastni ceni, ki odpade na količinsko enoto posamezne vrste poslovnega učinka. V takšnih primerih je seveda koristno po sestavinah lastne cene preučevati nastale odmike. Izvedba takšne računovodske analize pa je prikazana v razpredelnici št. 49 za neposredne stroške materiala, v razpredelnici št. 50 za neposredne osebne dohodke in v razpredelnici št. 51 za splošne stroške v okviru lastne cene količinske enote poslovnega učinka.

Obračun odmika dejanskega koeficienta dodatka splošnih stroškov od ocenjenega

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Izbrana neposredna velikost za razdelitev splošnih stroškov	Dejanski znesek neposredne velikosti v razdobju	Ocenjeni znesek neposredne velikosti v ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeni znesek neposredne velikosti v načrtovani dejavnosti	Dejanski splošni stroški v razdobju	Ocenjeni splošni stroški v razdobju
1	2	3	4	5	6	7

Vrsta splošnih stroškov	Dejanski koeficient dodatka splošnih stroškov	Ocenjeni koeficient dodatka splošnih stroškov	Indeks koeficienta dodatka splošnih stroškov	Indeks neposredne velikosti za razdelitev splošnih stroškov	Indeks splošnih stroškov
1	8 (6 : 3)	9 (7 : 5)	10 (8 : 9)	11 (3 : 5)	12 (6 : 7)

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika v neposredni velikosti za razdelitev splošnih stroškov	Od tega	
		zaradi spremenjene učinkovitosti neposredne velikosti	zaradi spremenjenega obsega in sestave dejavnosti
1	13 (3–5)	14 (3–4)	15 (4–5)

Razpredelnica 48

Obračun odmika dejanskih neposrednih stroškov materiala v okviru lastne cene poslovnega učinka od ocenjenih

Razdobje . . .

Vrsta materiala	Dejanska nabavna cena	Ocenjena nabavna cena	Dejanski potroški na količinsko enoto učinka	Ocenjeni potroški na količinsko enoto učinka	Dejanski stroški materiala na količinsko enoto učinka	Ocenjeni stroški materiala na količinsko enoto učinka na podlagi dejanskih potroškov	Ocenjeni stroški materiala na količinsko enoto učinka
1	2	3	4	5	6 (2 × 4)	7 (3 × 4)	8 (3 × 5)
Skupaj							

Vrsta materiala	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih cen	zaradi spremenjenih potroškov
1	9 (6-8)	10 (6-7)	11 (7-8)
Skupaj			

Razpredelnica 49

Obračun odmika dejanskih neposrednih osebnih dohodkov v okviru lastne cene poslovnega učinka od ocenjenih

Razdobje . . .

Vrsta operacije	Dejanska postavka osebnih dohodkov	Ocenjena postavka osebnih dohodkov	Dejanski čas na količinsko enoto učinka	Ocenjeni čas na količinsko enoto učinka	Dejanski osebni dohodki na količinsko enoto učinka	Ocenjeni osebni dohodki na količinsko enoto učinka na podlagi dejanskega časa	Ocenjeni osebni dohodki na količinsko enoto učinka
1	2	3	4	5	6 (2 × 4)	7 (3 × 4)	8 (3 × 5)
Skupaj							

Vrsta operacije	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih postavk	zaradi spremenjenega časa
1	9 (6–8)	10 (6–7)	11 (7–8)
Skupaj			

Razpredelnica 50

Obračun odmika dejanskih splošnih stroškov v okviru lastne cene poslovnega učinka od ocenjenih

Razdobje...

Vrsta splošnih stroškov	Izbrana neposredna velikost za razdelitev splošnih stroškov	Znesek dejanske neposredne velikosti na količinsko enoto učinka	Znesek ocenjene neposredne velikosti na količinsko enoto učinka	Dejanski koeficient dodatka splošnih stroškov	Ocenjeni koeficient dodatka splošnih stroškov	Dejanski splošni stroški na količinsko enoto učinka	Ocenjeni splošni stroški na količinsko enoto učinka na podlagi dejanske neposredne velikosti	Ocenjeni splošni stroški na količinsko enoto učinka
1	2	3	4	5	6	7 (3 × 5)	8 (3 × 6)	9 (4 × 6)
Skupaj								

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenega koeficienta dodatka	zaradi spremenjene neposredne velikosti
1	10 (7-9)	11 (7-8)	12 (8-9)
Skupaj			

Razpredelnica 51

7
Računovodstvo ustvarjanja učinkov s standardnimi stroški pri popolnem vrednotenju učinkov

70 Standardni stroški in njihovo vključevanje v računovodstvo ustvarjanja učinkov

700 Pojem standardnih stroškov

Do sedaj smo govorili o dejanskih in o ocenjenih stroških. Dejanski stroški so tisti, ki so se v danem znesku v preučevanem razdobju resnično pojavili. Ocenjeni stroški so tisti, ki jih glede na poprečje preteklih dejanskih stroškov in nove razmere pričakujemo. Povsem drugače pa je s standardnimi stroški.

Standardni stroški so tisti, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Ne zanima nas več poprečje dejanskih stroškov in njihovo prilagajanje, temveč izhajamo iz standardov. V načelu bi lahko postavili naslednji obrazec:

standardni stroški = standardni potroški × standardne cene

Splošna opredelitev stroškov, po kateri so ti cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, seveda povsem velja tudi za standardne stroške. In še več. Če opredelitev dopolnjujemo s smotrnim povezovanjem stroškov z ustvarjenimi poslovnimi učinki, lahko pridemo celo do sklepa, da taka opredelitev velja tako rekoč le za standardne stroške, medtem ko se v dejanskih in ocenjenih stroških utegnejo skrivati razne nesmotrnosti. Od takšnega spoznanja pa ni daleč korak k označevanju presežka stroškov nad standardnimi za odhodke, ki jih je treba sproti poračunavati s poslovnim izidom.

S tem seveda ni rečeno, da je bistvena oznaka računovodstva **z vključenimi standardnimi stroški** ravno v sprotnem odpravljanju razlik, s čimer zapuščamo posredno vračanje k dejanskim stroškom. Njegova bistvena oznaka je v vzpostavljanju objektivnega sodila, ki je neizogibno pri načrtovanju, analizi in nadzoru. Računovodska poročila, ki poleg dejanskih stroškov vsebujejo tudi standardne:

a) prikazujejo, kakšni bi morali biti stroški;

b) navajajo, kako so se dejanski stroški približali zahtevi pod a);

c) kažejo, ali je težnja po približevanju dejanskih stroškov zahtevi pod a) čedalje bolj uspešna;

č) ugotavljajo, kakšni razlogi so privedli do razlik in kaj je potemtakem treba ukreniti, da bi bili dejanski stroški čim bližji standardnim.

Res pa je, da v **čistem sistemu standardnih stroškov** le sproti izknjižujemo odmike od standardnih velikosti in potemtakem ne dopuščamo, da bi morebitne nesmotrnosti vplivale npr. na vrednotenje zalog polproizvodov in proizvodov.

V računovodstvu dejanskih stroškov smo zasledovali dejanske stroške tako po njihovih vrstah kot po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Nekaj podobnega velja sedaj za računovodstvo standardnih stroškov; tudi standardne stroške zasledujemo po njihovih vrstah, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Čeprav so največkrat izraženi v razmerju do stroškovnih nosilcev, je njihova vloga kot sodila poudarjena ravno na stroškovnih mestih; dejanski stroški so namreč sedaj praviloma obračunani le do stroškovnih mest in ne več dalje.

701 Pomen standardnih stroškov

Pri vsaki poslovni akciji, ki se je organizacija združenega dela loti, je potreben povsem jasen smoter, a tudi sodilo kasneje ostvarjenega. Vedno se namreč postavlja vprašanje, ali bi bilo mogoče tisto akcijo izvesti bolje. Pravilnega odgovora na to vprašanje ni mogoče dobiti, če ne vemo, kaj hočemo in kaj bi moralo biti. Treba je vedeti, kaj hočemo, da bi nato lahko presodili tisto, kar smo uresničili. To ni potrebno zaradi preteklosti. Pri presoji morajo biti oči uperjene v prihodnost. Prihodnje delo je treba opravljati brez vplivov neugodnih dejavnikov, ki so delovali v preteklosti. Ravno zaradi tega ima pravilno izbrana podlaga za presojo izreden pomen tako pri analizi in nadzoru kot pri načrtovanju.

Postavlja se vprašanje, kaj je lahko sodilo določenega delovanja in izhodišče za uravnavanje prihodnjega. Izbira ni velika. V poštev prihajata sprva samo dve temeljni velikosti: podatki iz preteklosti in predvidevanja, tj. ocene za prihodnost.

Podatki iz preteklosti so najpogosteje podatki iz razdobja, ki je bilo neposredno pred preučevanim razdobjem, za katero želimo presojati ostvarjene izide. Lahko pa upoštevamo tudi podatke za več preteklih razdobij, pri čemer izračunamo njihovo poprečje, ki dobi značaj normale, ali trend, ki označuje njihovo gibanje.

Vendar se pogoji poslovanja spreminjajo. Ravno to pa odkriva temeljno slabost podatkov iz preteklosti. Vsi ti podatki prikazujejo stanje, ki je bilo, izide, ki so bili ostvarjeni in ki se zaradi spremenjenih pogojev verjetno ne bodo ponavljali. Že zaradi tega podatki iz preteklosti niso dobra zasnova za presojo podatkov iz sedanjosti. Vprašanje, na katerega dajejo odgovor, tudi ni: kako bi moralo biti, temveč: kako je bilo. S tem se seveda ne more zadovoljiti sodobna organizacija združenega dela. Odgovor je obrnjen k preteklosti in ne k prihodnosti. Nasprotno mora biti organizacija združenega dela usmerjena k prihodnosti, ki jo je mogoče graditi in izboljševati, in ne k preteklosti, katere sprememba ni mogoča, a ni niti potrebna.

Kljub vsemu pa podatkov iz preteklosti le ne kaže vedno zavreči. V določenih okoliščinah imajo lahko koristno vlogo pri presojanju ostvarjenih izidov, pri odkrivanju vzrokov neugodnih gibanj, kakor tudi pri ukrepih za odstranjevanje teh vzrokov v naslednjem razdobju, v bližnji ali bolj oddaljeni prihodnosti. Ugodna priložnost za to se ponuja, kadar se pogoji poslovanja ne spreminjajo in kadar ne razpolagamo z realnejšo podlago za presojo.

Sodobna organizacija združenega dela pa uporablja podatke iz preteklosti na drug način, in sicer kot pomoč pri določevanju realnejšega sodila. Razumljivo je, da preteklost ne more biti enaka prihodnosti. Toda povsem gotovo je tudi to, da preteklost lahko pod določenimi pogoji nakazuje prihodnost; lahko odkriva težnje, ki olajšujejo vpogled v prihodnost, lahko daje orientacijo, na podlagi katere je mogoče predvideti gibanja in spremembe v prihodnosti. Ravno v tem pa je treba videti koristnost podatkov iz preteklosti. Podatki iz preteklosti so podlaga za seznanjanje s tistim, kar se bo dogodilo v prihodnosti. Poleg njih je pa seveda treba pri seznanjanju upoštevati še okoliščine, pod katerimi bo organizacija združenega dela poslovala v razdobju, za katero iščemo podlago za presojo.

Podatki iz predračuna torej v takšnem primeru upoštevajo podatke iz preteklosti in okoliščine poslovanja v načrtovalnem razdobju. Vprašanje je samo, ali so lahko realna podlaga za presojo. Z njihovo pomočjo vemo, kaj se bo zgodilo pod določenimi predpostavkami. Ne vemo, kaj bi se moralo dogoditi. Vemo, kaj bo. Ne vemo, kaj bi moralo biti. Vprašanje je, ali tisto, kar se bo dogodilo, pomeni isto kot tisto, kar bi se moralo dogoditi. Načrt je navadno le predpostavljena prihodnost in ne cilj, ki bi ga bilo treba doseči. Izven njegovega dometa ostajajo boljši izidi, ki bi jih morda bilo mogoče doseči. Toda koliko boljši? To ni poznano, ker cilj ni dovolj realen in jasen. Iz tega sledi, da še vedno ne razpolagamo s primernim sodilom ostvarjenih izidov in s sredstvom za usmerjanje prihodnih izidov k tistemu, kar želimo.

Tako vidimo, da vsem lastnostim podlage za presojo ustreza le standard. Do njega pridemo z natančnim opazovanjem in analizo preteklih dogodkov, vendar s tem, da so vprašanja in odgovori v teku analize usmerjeni k prihodnosti, v kateri naj ne bi bilo nesmotrnosti. Z drugimi besedami, do standarda pridemo z znanstvenim merjenjem, ki nujno jemlje v poštev dosežke, prečiščene podatke iz preteklosti in spremembe v okoliščinah poslovanja, ki jih je mogoče pričakovati v razdobju, za katero je postavljen standard.

Če smo doslej govorili o standardih nasploh, je razglabljanja sedaj treba dopolniti s tem, da so standardni stroški samo ena izmed vrst standardov in da zanje velja vse, kar smo ugotovili prej.

Pomen standardnih stroškov v računovodstvu osvetljujemo takole:

1. Standardni stroški so cilj, ki ga želimo doseči; potemtakem so sestavina računovodskega načrtovanja.

2. Če so po standardnih stroških ovrednotene zaloge, morebitne nesmotrnosti pri proizvodnji in poslovanju ne vplivajo na obratna sredstva, prav tako pa uporaba standardnih stroškov omogoča hitrejšo pripravo obračunov in poročil; torej so standardni stroški tudi sestavina knjigovodstva.

3. Primerjava standardnih stroškov z dejanskimi nakazuje smeri, v katerih bi bilo mogoče zmanjšati dejanske stroške; standardni stroški so zelo koristna sestavina računovodske analize.

4. Brž ko je uvedena odgovornost za nastale stroške, so standardni stroški primerna podlaga za ugotavljanje razlik, ki jih je treba posebej opravičiti; standardni stroški so potemtakem tudi sestavina nadzora.

Seveda ni mogoče doseči boljših poslovnih odločitev, obračunov, gospodarnosti in spodbud že s tem, da so postavljeni standardni stroški. Ti so le sredstvo za napredovanje organizacije združenega dela, od organov upravljanja v njej pa je odvisno, ali bodo to sredstvo uspešno uporabili.

Omenimo naj še, da prehod od vrednotenja zalog po dejanskih stroških na vrednotenje zalog po standardnih stroških povzroča težave pri vsaki organizaciji združenega dela, ki ima večje razlike med njimi. V prehodnem razdobju je namreč s prihodki iz prodaje treba pokriti še vse razlike, ki so se nanašale na tedanje začetne zaloge.

702 Razvoj računovodstva standardnih stroškov

Kadar govorimo o računovodstvu standardnih stroškov, sicer res mislimo na sistem, ki je nastal in se razvil v ZDA. Toda hkrati z njim lahko obravnavamo tudi tako imenovano računovodstvo planskih stroškov, ki ima svoj izvor v Nemčiji. Med obema ni bistvenih razlik. Poskus, da bi jima pripisovali kake bistvene razlike ali celo različno usmeritev, bi vodil samo k zamegljevanju dejanskega stanja. Res so med ameriškim računovodstvom standardnih stroškov in nemškim računovodstvom planskih stroškov določene razlike v formalnih organizacijskih oblikah, v katerih se uporabljata v praksi, toda obema je skupno bistvo v usmeritvi, tj. nadzoru poslovanja prek stroškov, in v kakovosti postavljanja podlage za presojo stroškov. Razlog, da smo se pri naših razglabljanjih odločili za ameriški naziv »standard«, je samo v tem, da je izraz »planski« preveč soroden izrazu »planiran« ali »načrtovan«. Če v planskih stroških vidimo »na znanstvenih podlagah vnaprej postavljene orientacijske velikosti z značajem praktičnih norm porabe, a s ciljem kontrole, dispozicij in spodbujanje učinkov« (Mellerowicz), s čimer ustrezajo standardnim stroškom, moremo v planiranih (načrtovanih) stroških videti tudi zgolj velikosti, ki temelje na preteklih izkušnjah, grobi normalizaciji ali ocenitvi. Nemške planske stroške je torej treba vzporejati z ameriškimi standardnimi stroški. Tisti, ki standardne stroške smatra za normativne, a planske za izkustvene, zamenjuje planske stroške z normalnimi ali ocenjenimi stroški, kar je nekaj drugega. Da pa le ne bi bilo spora v izrazih »planski stroški« in »planirani stroški«, govorimo raje o »standardnih stroških« in posebeej o »načrtovanih« (tj. planiranih) stroških.

Že iz teh razglabljanj sledi, da je razvoj sedaj obravnavanega računovodstgva treba zasledovati po dveh poteh: nemški in ameriški. Res je Eugen Schmalenbach že leta 1909 med prvimi v zgodovini računovodstva pokazal na velik gospodarski pomen kontrole stroškov, pri čemer je pojasnil istočasno tudi njene temelje. Toda preden so se njegove zamisli začele uvajati v prakso, sta pretekli dve desetletji. Z druge strani je G. Charter Harrison v ZDA razvil svoj sistem standardnih stroškov že leta 1911, medtem ko ga je podal v seriji člankov v strokovnih publikacijah leta 1918 in 1919. Nadaljnji razvoj teh idej in njihova uporaba v praksi pa je tesno povezana z načrtovanjem v gospodarskih organizacijah. Splošna težnja po načrtovanju v gospodarskih organizacijah je vzniknila najprej v ZDA

v letih po prvi svetovni vojni, kmalu pa je postala splošen pojav. Po gospodarski krizi je sicer v Nemčiji nekoliko padlo zanimanje zanj, kar pa ne moremo trditi za ZDA. Z razvojem načrtovanja v gospodarskih organizacijah se je širila tudi uporaba normalnih stroškov v Nemčiji in ocenjenih stroškov v ZDA, dokler niso normalni stroški prerasli v planske, ocenjeni pa v standardne. Čeprav je nemško računovodstvo planskih stroškov pod določenim vplivom ameriškega računovodstva standardnih stroškov, zlasti v času po drugi svetovni vojni, tega vpliva ne kaže precenjevati. Obe računovodstvi imata svojo lastno razvojno pot, ki ju je pa privedla do enakih sklepov.

Vidimo torej, da najdemo zametke računovodstva standardnih stroškov že v ocenjenih stroških in zametke računovodstva planskih stroškov v normalnih stroških. Tako ocenjeni kot normalni stroški so na vmesni stopnji od dejanskih stroškov k standardnim (planskim) stroškom. Niti ocenjeni niti normalni stroški še niso zanesljiva podlaga za presojo dejanskih stroškov. So pa zato koristno izhodišče na prvi stopnji načrtovanja, a tudi pri obračunih.

V računovodstvu standardnih (planskih) stroškov med drugim nastopa kot neizogiben instrument tako imenovani gibljivi predračun stroškov (flexible budget), ki razlikuje znesek načrtovanih stroškov pri različnih obsegih poslovanja ali stopnjah izrabe zmogljivosti. To tehniko v zadnjem času prevzemajo celo računovodstva, ki se niso povzpela višje od normalnih stroškov. Standardni stroški so torej povezani s sestavljanjem gibljivih predračunov stroškov, ki so odlika sodobnega »budžetiranja« v gospodarskih organizacijah, a so sicer izvedljivi tudi brez standardnih stroškov. Pri neproizvodni dejavnosti seveda ni mogoče postavljati standardov na podoben način kot pri proizvodnji; tu namreč ni tako lahko določiti obsega poslovnih učinkov, ki jih je treba doseči v določenem razdobju, kar je predpostavka za standardizacijo. Zato imamo tu večinoma opravka le z načrtovanimi stroški, ne pa tudi s standardnimi (planskimi). Ta razlog govori v prid računovodstvu standardnih stroškov z upoštevanjem vrednotenja zalog po proizvodnih stroških, tj. po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, in ne po lastni ceni. Vendar bomo v tem poglavju še dosledno vztrajali na vzpostavljanju standardne lastne cene poslovnih učinkov.

71 Postopek pri standardiziranju stroškov

710 Temelji postopka pri standardiziranju stroškov

V teoriji poznamo:

a) temeljne standardne stroške;
b) tekoče standardne stroške.

Prvi so postavljeni za daljše časovno razdobje ne glede na konkretne razmere, v katerih posluje organizacija združenega dela v posameznem obračunskem razdobju; so torej oddaljeni cilj, ki ga je težko doseči. Kot kažipot utegnejo biti koristni. Toda utegnejo biti tudi nevarni in škodljivi, če pretiravamo v zahtevah preko tistega, kar je izvedljivo. Nasprotno so

drugi postavljeni skladno s konkretnimi razmerami, v katerih posluje organizacija združenega dela v posameznem obračunskem razdobju; so torej bližnji cilj, ki naj bi ga tudi dosegla. Brez dvoma ima prednost ugotavljanje **tekočih standardnih stroškov.**

Z druge strani v teoriji poznamo:

a) idealne standardne stroške;
b) realne standardne stroške;
c) normalne standardne stroške.

Idealni standardni stroški so postavljeni na podlagi idealnih razmer, ne da bi upoštevali negativne pojave ali ovire, ki jih lahko pričakujemo v istem obračunskem razdobju in ki lahko bistveno zmanjšajo objektivnost tako postavljenih standardnih stroškov. Nasprotje idealnih standardnih stroškov so normalni standardni stroški. Ti so postavljeni na podlagi razmer, ki jih je mogoče obravnavati kot normalne; praktično so pa to razmere v preteklosti z manj bistvenimi spremembami. Zaradi tega tudi normalni standardni stroški niso dovolj zanesljivi; pravzaprav jih lahko vzporejamo z ocenjenimi stroški, ki smo jih v prejšnjih razglabljanjih postavili med dejanske in standardne stroške. Res pa je v metodah ugotavljanja ocenjenih stroškov in normalnih standardnih stroškov lahko razlika; medtem ko pri prvih praviloma izhajamo iz konkretnih podatkov v preteklosti, pri drugih praviloma izhajamo le iz konkretnih razmer v preteklosti. Preostanejo nam torej še realni standardni stroški, ki so osvobojeni pomanjkljivosti, ugotovljenih pri idealnih in normalnih standardnih stroških. Realni standardni stroški upoštevajo v razdobju, za katero so veljavni, tudi negativne pojave in ovire, ki jih lahko pričakujemo, razmere v preteklosti pa popravljajo z okoliščinami v takšni meri, da so resnično objektivni. Zaradi tega bomo pri nadaljnjih razglabljanjih s standardnimi stroški razumeti v prvi vrsti ravno tako imenovane **realne standardne stroške.**

Ko smo se tako omejili na realne in tekoče standardne stroške, se lahko vprašamo, kateri posebni dejavniki lahko delujejo nanje pri naših organizacijah združenega dela, kadar se lotimo njihovega ugotavljanja. Te dejavnike moremo razdeliti v tri skupine:

a) tehnične dejavnike;
b) družbene dejavnike;
c) organizacijske dejavnike.

Med tehničnimi dejavniki nastopajo zlasti raven tehnične opremljenosti in posebnosti tehnološkega procesa. Znano je, da so se standardni stroški kot pojem sodobnega stroškovnega knjigovodstva najprej pojavili v ZDA. Tam pa je imela velikoserijska in množinska proizvodnja za posledico tudi avtomatizirano, standardizirano in tipizirano proizvodnjo. Vsekakor je neprimerno lažje ugotavljati standardne stroške v takšnih razmerah kot pa pri posamični ali kvečjemu maloserijski proizvodnji in pri manj mehanizirani proizvodnji, kjer večkrat nastajajo spremembe. Zaradi tega je ugotavljanje standardnih stroškov pri naših organizacijah združenega dela nekoliko težje kot pri razvitih ameriških podjetjih.

Med družbenimi dejavniki je v prvi vrsti treba omeniti gospodarsko stabilnost, zlasti pa vsaj relativno stalnost cen. Razumljivo je, da si je težko zamisliti ugotavljanje standardnih stroškov v državah z nestalno

valuto ali s stalnim porastom cen. Ugotavljanje standardnih stroškov je namreč dolgotrajno in natančno delo, bilo bi pa v takšnih razmerah skoraj brez pomena, saj s težavo ugotovljeni standardni stroški že takoj ob ugotovitvi ne bi bili več objektivni. Ugotavljanje standardnih stroškov se izplača le, če jih je mogoče uporabljati dalj časa in so pri tem morda potrebne le manjše dopolnitve. Če navedeno pomeni pri naših organizacijah združenega dela za zdaj oviro na poti k ugotavljanju in uporabi standardnih stroškov, pa bi že sedaj kazalo začeti vsaj z ugotavljanjem količinskih standardov, tj. standardov potroškov, ki bi jih kasneje bilo mogoče spremeniti v standardne stroške s pomočjo standardnih cen ali standardnih vrednostnih postavk.

Kar zadeva organizacijske dejavnike, je pa mogoče poudariti, da večina naših organizacij združenega dela še ne razpolaga s potrebnimi spoznanji o dosežkih znanstvene organizacije dela in o možnostih za uporabo teh dosežkov. Zaradi pomanjkljive organizacije dela izpolnjuje za zdaj samo manjše število naših organizacij združenega dela pogoje za ugotavljanje standardnih stroškov. Ker pa terja ugotavljanje standardnih stroškov visoko raven organiziranja, lahko pričakujemo, da bi akcija za uvedbo standardnih stroškov spodbudila tudi iskanje boljših metod pri izvajanju nalog.

Ugotavljanje standardnih stroškov lahko osvetljujemo postopoma po posameznih sestavnih delih obračuna stroškov učinka. V načelu so standardni stroški rezultat množenja standardnih potroškov s standardnimi cenami ali kako drugače opredeljenimi vrednostnimi postavkami. Njihovo ugotavljanje je relativno lažje pri neposrednih stroških materiala in neposrednih osebnih dohodkih, toda težje pri splošnih stroških.

V naših razmerah se pojavljajo dodatno še nekateri drugi problemi. Predvsem nam mora biti jasno, kaj je treba razumeti s standardnimi osebnimi dohodki. Pojasnili smo že, da na končni znesek osebnega dohodka posameznega delavca vpliva pravzaprav naslednje:

a) sestavljenost dela in nekatere posebnosti samega delavca;
b) delovni čas in delovni uspeh delavca;
c) uspeh organizacijske enote, v kateri delavec dela;
č) uspeh organizacije združenega dela kot celote.

Kadar govorimo o standardnih osebnih dohodkih, ne moremo pod a) upoštevati posebnosti samega delavca, npr. leta zaposlitve. Prav tako je v načelu treba izločiti vpliv sestavin pod c) in č), razen če od samega začetka opredeljujejo pogojni dinarski znesek pod a). Upoštevati je torej v glavnem treba le sestavine pod a) in b). Nasprotno oblikujeta uspeh organizacijske enote in uspeh organizacije združenega dela kot celote osebne dohodke kasneje. Prihranek, ki se npr. v organizacijski enoti spreminja v povečanje osebnih dohodkov, je vsekakor strošek določenega poslovnega učinka. Toda nikakor ne more pomeniti standardnega stroška, temveč le udeležbo pri razdelitvi pozneje ugotovljenega uspeha. Namesto stroška materiala ali delovnih sredstev se iz tega naslova pojavljajo večji osebni dohodki. S tem se pa ne pojavljajo tudi večji standardi v zvezi z delom. Vidimo torej, da pri opredelitvi standardnih osebnih dohodkov ne moremo upoštevati vseh sestavin, ki sicer vplivajo na osebne dohodke.

Idejo, da v našem dohodkovnem sistemu sploh ne moremo skupno s standardnimi stroški obravnavati tudi standardni osebni dohodek, pa moramo že od samega začetka zavreči. Delavci pričakujejo osebne dohodke v vsakem primeru, ne glede na to, ali je organizacija združenega dela že

dokončala proizvodnjo in ali je proizvode že prodala, od česar je šele odvisen pojav dohodka. Na zaloge se sklicujejo tudi osebni dohodki, ki jih še ni treba pokriti z ostvarjenim dohodkom. To so kratko in malo stroški dela, ki jih je pa zaradi dohodkovnega sistema treba obravnavati na poseben način v trenutku, ko ugotavljamo dohodek. Povsem na mestu je torej ugotavljati tudi standardne osebne dohodke, saj je zadnji čas, da začnemo namesto formalnih problemov delitve preučevati tudi smotrnost pri samem delu.

Ob koncu uvodnega razglabljanja o standardizaciji stroškov naj omenimo še tri zahteve, ki jih je treba upoštevati, da bi dobljeni standardni stroški lahko bili trdna podlaga za presojo ostvarjenega:

1. Standardni stroški morajo upoštevati enako razčlembo na stroškovne vrste, stroškovna mesta in stroškovne nosilce kot dejanski stroški.
2. Opredeliti je treba okoliščine, ki so veljavne v času, ko so ugotovljeni standardni stroški, in zasledovati njihove spremembe.
3. Opredeliti je treba obseg in sestavo dejavnosti, pri kateri so ugotovljeni standardi, ter zasledovati njeno spreminjanje.

Če ni zadoščeno prvi zahtevi, standardni stroški niso primerljivi z dejanskimi. Če ni zadoščeno drugi zahtevi, ne vemo, kdaj je treba spremeniti standardne stroške, ker niso več realni. Če ni zadoščeno tretji zahtevi, ne vemo, kateri obseg in sestava sta v danih okoliščinah optimalna.

711 Pomen analize vrednosti pri standardiziranju stroškov

Stroške sicer lahko standardiziramo na različne načine. Nekaj pa postaja dandanes le čedalje bolj jasno: ne moremo jih standardizirati kar z izhodiščem v danih poslovnih učinkih in danih postopkih pri ustvarjanju teh poslovnih učinkov, temveč šele potem, ko preučimo razne lastnosti ali funkcije, ki jih imajo ti poslovni učinki, in različne možne postopke pri ustvarjanju teh poslovnih učinkov. Takšno proučevanje je pa bistveno za tako imenovano »analizo vrednosti« (value analysis).

L. D. Miles je analizo vrednosti opredelil kot »organizirano ustvarjalno metodo, ki ima za nalogo z učinkovitostjo ugotoviti nepotrebne stroške, tj. stroške, ki ne prispevajo niti h kakovosti niti k uporabnosti niti k življenjski dobi niti k zunanjemu videzu in niti k odjemalčevim vidikom«. Drugi avtorji, ki so za njim začeli razvijati analizo vrednosti, jo sicer opredeljujejo tudi drugače, v vsakem primeru pa izluščimo njeno bistvo, ki je v tem, da je usmerjena k iskanju optimalnega razmerja med lastnostmi ali funkcijami predmeta analize in njegovimi stroški. Ker je predmet analize navadno kak proizvod v materialni obliki, preučujemo njegovo vrednost z vidika potreb in zahtev uporabnika, preučujemo pa tudi stroške, ki so potrebni, da ga proizvedemo. Njegove lastnosti ali funkcije med drugim lahko vplivajo na prodajno ceno, pri čemer so seveda izvzete tiste, ki jih uporabniki ne zahtevajo. Nepotrebne lastnosti ali funkcije proizvoda povzročajo stroške, ki so potemtakem nepotrebni. Po drugi strani pa stroški posameznih lastnosti ali funkcij niso v sorazmerju z razliko v prodajni ceni, ki jo povzročajo. Končno je stroške potrebnih lastnosti ali funkcij mogoče zmanjšati z uvajanjem drugačnih postopkov ali rešitev, prav tako je mogoče povečati število lastnosti ali funkcij proizvoda, ne da

bi pri tem povečali stroške, ali pa povečati stroške manj, kot se bo povečala končna vrednost proizvoda za uporabnika in s tem tudi možna prodajna cena. Pri vsem tem se moramo zavedati, da pri analizi vrednosti ni v končni stopnji zanimiva vrednost proizvoda za uporabnika, temveč za proizvajalno organizacijo združenega dela. Da bi si ta pri drugih nespremenjenih okoliščinah povečala dobiček, mora torej:

a) proizvodu dati samo takšne lastnosti ali funkcije, ki izboljšujejo njegov uspeh na trgu;
b) zmanjšati stroške pri nastajanju takšnega proizvoda.

Slednje pa more doseči na dva načina:

ba) če proizvodu odvzame vse takšne lastnosti ali funkcije, ki v ničemer ne izboljšujejo njegov uspeh na trgu, kljub temu pa povzročajo stroške;
bb) če proces pri pridobivanju zahtevanih lastnosti ali funkcij proizvoda tako spremeni in izboljša, da je mogoče do proizvoda priti z manjšimi stroški.

Kot vidimo, z uporabo analize vrednosti lahko bistveno izboljšamo siceršnje standardiziranje stroškov. Toda pri analizi vrednosti moramo po drugi strani upoštevati tudi dognanja teorije stroškov. Morda je v delih pionirjev analize vrednosti še preveč inženirskega duha in zaradi tega poudarek na neposrednih stroških materializiranega proizvoda. Iz teorije stroškov nam je pa poznano, da se kot stroškovni nosilci utegnejo pojavljati tudi storitve in da poleg neposrednih stroškov stroškovnih nosilcev nastopajo tudi splošni stroški, med katerimi ima dobršen del stalen značaj. Kadar jih nato v standardnih predračunih ugotavljamo na količinsko enoto proizvoda, utegnemo dobiti različne zneske, če izhajamo iz njihove različne velikosti pri danem obsegu, a tudi iz različnega obsega dejavnosti kot standardnega obsega. Takšna spoznanja teorije stroškov nam morajo seveda rabiti za izhodišče pri vzpostavljanju analize vrednosti.

712 Standardiziranje neposrednih stroškov materiala

Pri standardiziranju neposrednega stroška materiala moramo ločeno določiti:

a) standardni potrošek materiala na količinsko enoto proizvoda določene vrste;
b) standardno ceno količinske enote materiala določene vrste.

Oglejmo si najprej nekaj problemov v zvezi s standardnim potroškom materiala! Pri njegovem ugotavljanju moramo vedno v prvi vrsti opredeliti oba pola: material in proizvod. Če se organizacija združenega dela ukvarja le s prav omejenim številom različnih vrst proizvodov, bo naloga brez dvoma precej lažja kot pri posamični proizvodnji, kjer se redkokdaj ponavlja proizvodnja po istih načrtih. Toda še vedno je mogoče proizvode združevati v splošne tipe in uporabljati standardne dele, sklope in podsklope. Z druge strani je neizbežno treba omejiti tudi število različnih vrst materiala, ki je nato stalno na razpolago. Raziskati je treba njegove fizične in kemične lastnosti, ki morajo čim bolj ustrezati namenu. Kjer je mogoče uporabljati različne vrste materiala z različno kakovostjo, je odločilno vprašanje gospodarnosti. Včasih so pri odločitvah pomembne še

možnosti stalne nabave. Na podlagi omenjenega so nato sestavljeni seznami standardnega materiala.

Ko je izbran material in tehnološki proces, začnemo z ugotavljanjem količin tega materiala, ki so potrebne pri določeni proizvodnji, tj. z ugotavljanjem standardnih potroškov tega materiala. To ugotavljanje je tesno naslonjeno na tehnološko-proizvodno dokumentacijo. Ne zadošča pa, če upoštevamo zgolj tiste količine, ki vstopajo v proizvod. Upoštevati je treba tudi odpadke in druge izgube pri proizvodnji, ki so neizogibne v okoliščinah, iz katerih izhajamo pri ugotavljanju standarda. Medtem ko se za takšne neizbežne izgube poveča standardni potrošek, je mogoče kalo in druge izgube pri uskladiščenem materialu upoštevati v povečanju standardne cene. Vendar menimo, da bi takšen postopek, ki ga pozna literatura, v praksi otežkočal primerjavo standardnih stroškov z dejanskimi, če se med slednjimi ne izraža kalo pri uskladiščenem materialu tako, da poveča poprečne nabavne cene.

Standardiziranje potroškov ni izvedljivo brez tehničnega merjenja, prav tako pa je pri njem zelo pomembna analiza vrednosti v že opisanem smislu. Ni naš namen, da bi podrobno pojasnjevali, kako iščemo optimalno razmerje med lastnostmi ali funkcijami proizvoda in neposrednimi potroški materiala. Koristno pa je, če kot ilustracijo navedemo poenostavljen vprašalnik, kjer se ob vsakem vprašanju zamislimo o tem, kako vplivajo drugačne rešitve od sedanje na neposredne potroške.

Na neposredne potroške materiala seveda vplivajo že rešitve v konstrukciji in ne samo pri izvedbi same proizvodnje. Toda če ne navajamo posebej konstrukcijskih rešitev od izvedbenih, pridemo do naslednjega vprašalnika:

1. Ali ima proizvod lastnosti ali funkcije, ki ustrezajo novemu stanju znanosti in tehnike?
2. Ali ima proizvod lastnosti ali funkcije, ki jih kupec ne potrebuje in bi jih bilo mogoče opustiti?
3. Ali kupec pričakuje od proizvoda lastnosti ali funkcije, ki jih nima in ki bi jih bilo treba uvesti?
4. Ali je mogoče spremeniti obliko in dimenzije proizvoda, ne da bi izgubil lastnosti ali funkcije, ki jih kupci pričakujejo?
5. Ali posamezen material (del) prispeva k potrebnim lastnostim ali funkcijam proizvoda?
6. Ali je mogoče uporabljene materiale (dele) zamenjati z drugimi?
7. Ali je mogoče s spremembo oblike ali dimenzije materiala (dela) doseči enako kakovosten proizvod?
8. Ali je mogoče poenotiti materiale (dele), ki so potrebni pri različnih proizvodih?
9. Ali je mogoče zmanjšati odpadek in izmet pri proizvodnji?

Itd.

Sedaj si pa oglejmo še nekaj problemov v zvezi s standardno ceno materiala! Ker smo se v začetku odločili za tekoče in ne za temeljne standardne stroške, ne bomo iskali nepremičnih cen, ki bi veljale toliko časa, kolikor časa organizacija združenega dela še uporablja dani material ali proizvaja proizvode, za katere je postavljen standard. Zanima nas tekoča standardna nabavna cena, ki je postavljena skladno s konkretnimi razmerami, v katerih dela v posameznem obračunskem razdobju. Pri njenem iskanju si lahko pomagamo z naslednjim poenostavljenim vprašalnikom:

1. Ali obstaja kak drug dobavitelj istovrstnega materiala?
2. Ali je mogoče proizvesti ustrezni del tudi v lastnem okviru?
3. Ali je mogoče pri obstoječem dobavitelju doseči spremenjene pogoje pri dobavi materiala?
4. Ali je mogoče uporabiti drugačno embalažo pri kupljenem materialu?
5. Ali je mogoče uporabiti drugačna transportna sredstva pri dostavi kupljenega materiala?
Itd.

713 Standardiziranje neposrednih osebnih dohodkov

Standardni neposredni osebni dohodki so zmnožek:
a) standardnega delovnega časa in
b) standardnih postavk osebnih dohodkov.

Medtem ko je pri določenem proizvodnem procesu možno samo omejeno vplivati na količino neposrednega materiala, je povsem drugače z izdelovalnim delovnim časom. Zato je tembolj potrebno natančno preučiti, kateri delovni čas je mogoče jemati kot standarden.

Najprej je seveda koristno preučiti sam potek proizvodnega procesa. Brž ko so nam poznane lastnosti ali funkcije končnega proizvoda, lahko v smislu analize vrednosti postavljamo npr. takšna vprašanja:

1. Ali posamezna stopnja dela prispeva k potrebnim lastnostim ali funkcijam proizvoda?
2. Ali je mogoče posamezno stopnjo dela izvesti tudi na kak drug način?
3. Ali je mogoče skrajšati proizvodni proces, ne da bi se spremenile lastnosti ali funkcije proizvoda?
Itd.

Ko je končno izbran tehnološki proces, so s tem poznane vse potrebne operacije, njihov vrstni red in način, po katerem bodo izvedene. Za vsako operacijo je nato posebej treba ugotoviti vrsto delavcev in njihovo strokovnost. In še več. Standardizirati je treba vsak gib, skupino gibov in operacijo, s tem pa tudi čas, ki je potreben za proizvodnjo danega proizvoda. Seveda ne zadošča, če upoštevamo le tisti delovni čas, ki je potreben delavcu standardne strokovnosti v standardnih pogojih dela, da opravi določeno operacijo. Upoštevati je treba še izgube v delovnem času, ki so neizogibne v okoliščinah, iz katerih izhajamo pri standardiziranju. Med nje spada npr. dodatni čas za osebne potrebe delavca, za odmor in za funkcionalne prekinitve dela.

Pri standardiziranju delovnega časa ne moremo mimo tehničnega merjenja. Le v tem primeru namreč upoštevamo objektivna dejstva. Zavedati pa se je treba, da je uspeh posameznega delavca odvisen med drugim tudi od ustaljenosti in števila istih operacij, ki jih izvaja. Vedno je delavcu potrebno določeno razdobje za izvedbo posamezne operacije v takšnem času, ki bi ga lahko označili kot standardnega. Brž ko mine razdobje njegovega privajanja, navadno ni več problemov pri standardiziranju delovnih časov. Res se pa proizvodnja mnogokrat dopolnjuje z novimi proizvodi, pri katerih delovne operacije morda niso povsem enake dotedanjim. Prav tako prihaja do novih tehnoloških procesov in do izboljšav v

obstoječih tehnoloških postopkih, torej tudi v operacijah. V vseh takšnih primerih bi bilo standardiziranje delovnih časov na temelju količine poslovnih učinkov v normalnih razmerah prestrogo, saj jih delavci ne bi mogli dosegati. Če nasprotno upoštevamo v danih razmerah izvedljive delovne čase kot standardne, pa lahko upravičeno pričakujemo, da jih bodo delavci v najkrajšem času že prekoračili. Rešitev najdemo v postavljanju začasnih standardov delovnega časa. Vendar mora biti njihovo število omejeno, kajti preveliko število začasnih standardov utegne izzvati negotovost pri delavcih v pogledu osebnih dohodkov kakor tudi nestabilnost pri obračunu stroškov. Prav tako mora biti trajanje začasnih standardov strogo omejeno.

Tako smo prišli do problema spremembe standardnega delovnega časa v standardne osebne dohodke. Standardna postavka osebnih dohodkov na uro dela je ugotovljena na podlagi standardne strokovnosti delavca za opravljanje ustrezne operacije in vrste drugih okoliščin; v tej zvezi naj opozorimo na postavke v analitični oceni. Prav tako pa seveda vpliva na standardne postavke osebnih dohodkov na uro dela še splošna raven osebnih dohodkov, s katero računa organizacija združenega dela glede na načrtovani dohodek.

714 Standardiziranje splošnih proizvodnih stroškov

Postopek pri standardiziranju splošnih proizvodnih stroškov se nekoliko razlikuje od postopka pri standardiziranju neposrednih stroškov materiala ali neposrednih osebnih dohodkov. Splošni proizvodni stroški so sestavljeni deloma iz stalnih, deloma iz spremenljivih stroškov. Zato niso niti neodvisni od obsega proizvodnje niti se z njim ne gibljejo premosorazmerno. Spremenljivi del splošnih proizvodnih stroškov sicer na začetku lahko standardiziramo z zneskom, ki odpade na količinsko enoto proizvoda. Zato pa bi stalni del splošnih proizvodnih stroškov lahko na začetku standardizirali le v celotnem znesku, ki se pojavlja na kakem stroškovnem mestu v proizvodnji. Ko jih kasneje preračunavamo na količinsko enoto proizvoda, moramo spet izbrati takšen obseg proizvodnje, ki je utemeljen kot standarden.

Naloga se torej glasi takole:

a) poiskati standarden znesek spremenljivega dela splošnih proizvodnih stroškov na določenem stroškovnem meestu proizvodne dejavnosti, ki odpade na količinsko enoto izbrane neposredne velikosti kot podlage za razdelitev, tj. poiskati standardni koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih proizvodnih stroškov:

b) poiskati standardni znesek celotnega stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov posamezne vrste na določenem stroškovnem mestu proizvodne dejavnosti:

c) poiskati standarden obseg proizvodnje, ob katerem ugotovimo standarni koeficient dodatka stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov.

Čeprav je v literaturi mnogokrat govora o ugotavljanju skupinskih standardov splošnih proizvodnih stroškov, menimo, da ni mogoče priti do resničnih standardov drugače, kot da pri vsaki prvini procesa na posamez-

nem stroškovnem mestu proizvodne dejavnosti posebej preučujemo njene potroške in cene. Standardizacija mora torej potekati ločeno po vrstah stroškov, npr. posebej pri pisarniškem materialu, kurjavi in razsvetljavi, amortizaciji, osebnih dohodkih itd. Pri nekaterih od teh vrst stroškov je celo mogoče uporabljati podobne postopke kot pri standardiziranju neposrednih stroškov materiala ali osebnih dohodkov. V glavnem si pa le ne moremo dosti pomagati s tehničnim merjenjem. Zato je pa še vedno na razpolago analiza vrednosti, ki jo moramo primerno prilagoditi novim nalogam. Splošni proizvodni stroški so povezani s storitvami tistih stroškovnih mest proizvodne dejavnosti, na katerih se pojavljajo. Iz tega sledi, da lahko tudi na vsakem stroškovnem mestu proizvodne dejavnosti posebej preučujemo optimalno razmerje med njegovimi funkcijami in njegovimi stroški. Pri tem se utegnemo npr. vprašati:

1. Ali je mogoče optimalizirati velikost posamezne sprožene proizvodne serije?
2. Ali je mogoče zmanjšati stanje v medfaznih skladiščih ali zalogo polproizvodov?
3. Ali je mogoče režijsko delo v proizvodnih oddelkih organizirati tudi na kak drug način?
4. Ali so osnovna sredstva v obratu smotrno povezana s tamkajšnjim proizvodnim procesom?
5. Ali je porabljeni režijski material smotrno povezan s funkcijo režijskih delovnih mest v proizvodnji?

Itd.

Natančni odgovori na ta vprašanja torej že nakazujejo, kateri stroški niso nujno potrebni in potemtakem tudi ne spadajo med standardne splošne proizvodne stroške. Pri tistem delu splošnih proizvodnih stroškov, ki ima stalen značaj, se pa kot bistveno pojavlja še vprašanje, kateri obseg proizvodnje sprejmemo kot standarden, da bi pri njem preračunali celotni znesek na enoto neposredne velikosti. Obseg proizvodnje je le pri istovrstni proizvodnji mogoče izražati s količinskimi enotami mere in v primeru proizvodnje sorodnih proizvodov s pogojnimi enotami. Sicer ga je treba izražati vrednostno, z izdelovalnimi urami, s strojnimi urami ali kako drugače. Kot vidimo, ga izražamo z neposrednimi velikostmi, ki jih kasneje uporabimo tudi pri izračunu koeficienta dodatka stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov. Ker iščemo realne in tekoče standarde, seveda ni nujno, da bi kot standarden obseg proizvodnje vzeli tistega, ki je največji.

V načelu sta na razpolago dve različici:

a) upoštevamo praktično zmogljivost, ki je dosežena, če ni pomanjkanja naročil; takšna zmogljivost je manjša od največje zaradi neizbežnih popravil, nepredvidljivih okvar, pomanjkanja materiala ali delavcev in podobno;

b) upoštevamo poprečno zmogljivost, ki je manjša od praktične zmogljivosti še za izgube zaradi pomanjkanja naročil.

V vsakem primeru lahko upoštevamo eno-, dvo-, tri- in večizmensko delo.

Če pri analizi vrednosti preučujemo optimalno razmerje med funkcijami razpoložljivih zmogljivosti in stalnimi stroški, ki jih povzročajo, je seveda razumljivo, da se bomo odločili za precej večji obseg proizvodnje, kot bi bil realen. To pomeni, da se tu nagibljemo k idealnim in temeljnim stan-

dardom. Jasno pa je, da je tudi te koristno poznati. Od poznanih idealnih in temeljnih standardov pa ni tako težko priti do realnih in tekočih standardov. Šele podrobna raziskava nam torej omogoči spoznati natančne standardne koeficiente dodatka stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov, medtem ko je ugotovitev standardnih koeficientov dodatka spremenljivega dela splošnih proizvodnih stroškov vsaj toliko olajšana, da pri njej ni treba poznati standardnega obsega proizvodnje.

Kar smo do sedaj ugotovili za standardne proizvodne stroške, velja seveda z določenimi dopolnitvami tudi za standardne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, kjer imamo opravka tudi z nastajanjem storitev in ne samo proizvodov.

715 Problemi standardiziranja splošnih nakupno-upravno-prodajnih stroškov

Omenili smo že, da pri neproizvodnih dejavnostih ni tako lahko določiti obseg poslovnih učinkov kot pri proizvodnih dejavnostih; zato je tudi ugotavljanje standardnih splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje otežkočeno. Toda če si zadevo osvetljujemo podrobneje, le mnogokrat najdemo kako rešitev.

Splošni stroški nakupa so npr. sestavljeni iz stroškov naročanja in stroškov zaloge. Spremenljivi del stroškov naročanja je npr. odvisen od števila naročil, spremenljivi del stroškov zalog pa od vrednosti zaloge in uporabljene površine. To pomeni, da je navsezadnje mogoče govoriti tudi o standardnem številu naročil in standardni vrednosti zaloge kakor tudi o standardnih splošnih stroških nakupa kot celoti, o standardnem koeficientu dodatka teh stroškov in o standardnem znesku teh stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka. V zvezi z analizo vrednosti se npr. utegnemo vprašati:

1. Ali je mogoče optimalizirati velikost posameznega naročila?
2. Ali je mogoče zmanjšati obseg varnostne zaloge?
3. Ali je mogoče doseči kake prihranke z uporabo ABC metode?
4. Ali je mogoče delo v nakupni službi in skladišču organizirati tudi na kak drug način?
5. Ali so osnovna sredstva v nakupni službi in skladišču smotrno povezana z ustvarjanjem tamkajšnjih učinkov?
6. Ali je porabljeni režijski material smotrno povezan s funkcijo nakupa in skladiščne službe?
7. Ali so poštne in druge storitve smotrno povezane s funkcijo nakupne službe?

Itd.

Vsaka drugačna rešitev od obstoječe seveda utegne vplivati na stroške.

Splošni stroški prodaje so podobno sestavljeni iz stroškov pridobivanja naročil in stroškov izpolnjevanja naročil. Vsaj stroške izpolnjevanja naročil lahko npr. povezujemo s številom naročil in se o določenem številu zedinimo kot o standardnem številu. V zvezi z analizo vrednosti se npr. utegnemo vprašati:

1. Ali je mogoče zmanjšati delo v prodajni službi z drugačno prodajno politiko?
2. Ali je mogoče v danih okoliščinah organizirati delo v prodajni službi na kak drug način?
3. Ali so osnovna sredstva v prodajni službi smotrno povezana z uresničevanjem tamkajšnje funkcije?
4. Ali je porabljeni režijski material smotrno povezan s funkcijo prodajne službe?
5. Ali so poštne storitve, potovanja, gospodarska propaganda itd. smotrno povezane s funkcijo prodajne službe?
Itd.

Res pa je nekoliko težje standardizirati **splošne stroške uprave.** Vendar moremo tudi sedaj opredeliti funkcijo posameznega stroškovnega mesta upravne dejavnosti in jo povezovati s tamkajšnjimi stroški. V zvezi z vrednosti se pa npr. utegnemo vprašati:
1. Ali je mogoče delo v upravi organizirati tudi na kak drug način?
2. Ali so osnovna sredstva v upravi smotrno povezana z nastajanjem tamkajšnjih poslovnih učinkov?
3. Ali je porabljeni režijski material smotrno povezan s funkcijo upravne službe?
4. Ali so poštne in druge storitve smotrno povezane s funkcijo upravne službe?
Itd.

Kakorkoli je že ugotovljen standardni znesek celotnih splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje pri izbranem obsegu dejavnosti, vedno ga je mogoče primerjati s kako neposredno velikostjo in tako izračunati standardne koeficiente njihovega dodatka ter z njihovo pomočjo tudi standardni znesek teh stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka.

72 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov

720 Načrtovani in standardni stroški

Kadar govorimo o načrtovanih stroških, mislimo na:
a) načrtovane stroške po vrstah za organizacijo združenega dela kot celoto ali za posamezne njene dele, npr. stroškovna mesta;
b) načrtovane stroške na enoto poslovnega učinka ali poslovnega dogodka.

Takoj se pa pojavi vprašanje, na kakšen način pridemo do teh načrtovanih stroškov, kako so opredeljeni, kako so ugotovljeni. Načrtovani stroški so v načelu lahko zasnovani na preteklih dejanskih stroških, na ocenjenih stroških ali na standardnih stroških. Prvi dve različici smo nakazovali že v preteklih poglavjih, medtem ko je zadnja različica sedaj nova.
Nasprotje načrtovanih stroškov so ostvarjeni stroški. Ostvarjeni stroški pa nikakor niso istovetni z dejanskimi stroški: dovolj je, če pogledamo razred 4 kontnega plana, v katerem poleg dejansko nastalih stroškov

nastopajo tudi ocenjeni stroški, npr. stroški investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev, kala itd. Vendar nas sedaj ne zanimajo ostvarjeni stroški, temveč načrtovani stroški.

Razumljivo je, da podatki iz preteklega razdobja brez raziskave spremenjenih razmer v načrtovalnem razdobju ne morejo biti realna podlaga za načrtovanje stroškov. Za bolj realno določanje smeri razvoja kot tudi za bolj realno presojanje v načrtovalnem razdobju nastalih stroškov je nujno treba pri načrtovanih stroških upoštevati vrsto posebnih okoliščin, npr. v načrtovalnem razdobju predviden obseg dejavnosti, poslovni program itd. Vse to namreč ne vpliva samo na neposredne stroške, temveč tudi na splošne stroške.

Če načrtovani stroški po njihovih vrstah, po mestih in po nosilcih temelje na ocenjenih sestavinah, nam predračuni pokažejo, kakšni stroški bodo nastali, ne pa kakšni stroški bi morali nastati. Da bi našli odgovor na vprašanje, kakšni stroški bi bili pri proizvodnji ali poslovni dejavnosti kake organizacije združenega dela utemeljeni, bi morali nujno izhajati iz standardnih stroškov na vseh stopnjah in vidikih načrtovanja. Uvesti bi torej bilo treba standardne stroške v predračune za organizacijo združenega dela kot celoto in za posamezne njene dele ali stroškovna mesta; ravno tako bi bilo treba standardne stroške uvesti v predračune stroškov po stroškovnih nosilcih.

Takšen postopek bi spremenil sam predračun v realno sodilo ostvarjenega, toda če upoštevamo, da se doseganje običajno razlikuje od standardnih sodil, ki so strožja, takšen predračun ne bi nakazoval realnega pričakovanja. Z druge strani so standardni stroški lahko postavljeni za daljše razdobje, kot je načrtovalno razdobje; v tem primeru se seveda konkretne razmere v načrtovalnem razdobju še bolj odmikajo od razmer, upoštevanih pri ugotavljanju standardnih stroškov. Načrtovanje stroškov je torej izvedljivo:

a) tako, da so v predračune vključene standardne velikosti, kar pomeni, da so načrtovani stroški ob standardnem obsegu hkrati tudi standardni stroški;

b) tako, da v predračune niso vključene standardne velikosti, kar pomeni, da načrtovani stroški ob standardnem obsegu niso hkrati tudi standardni stroški, temveč da standardni stroški nastopajo kot sodilo tako za načrtovane kot za ostvarjene stroške.

Pri nadaljnjih razglabljanjih bomo upoštevali, da so standardni stroški vzgrajeni v sistem načrtovanja. Načrtovanje neposrednih stroškov ob takšnem izhodišču ne ustvarja nobenih težav. Standardni neposredni stroški, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka, so poznani; če menimo, da je v načrtovalnem razdobju nujno pričakovati določen odmik od njih, ga lahko vključimo v smislu načrtovanega popravka vrednosti že v predračun. Nekoliko težje je z načrtovanjem splošnih stroškov. Standardni obseg dejavnosti ni nujno istoveten z načrtovanim obsegom dejavnosti. Zato se pa utegnejo razlikovati načrtovani splošni stroški za načrtovani obseg dejavnosti od tistih, ki bi jih dobili, če bi kratko in malo pomnožili standardne splošne stroške na količinsko enoto poslovnega učinka z načrtovanim obsegom dejavnosti. Če je načrtovani obseg dejavnosti manjši od standardnega, so standardni splošni stroški načrtovanega obsega dejavnosti manjši od načrtovanih splošnih stroškov, pri katerih upoštevamo njihov stalni del vedno v celoti, medtem ko nji-

hov spremenljivi del dobimo kot zmnožek spremenljivega dela standardnih splošnih stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka z načrtovanim obsegom dejavnosti. Če končno menimo, da je v načrtovalnem razdobju nujno pričakovati določen odmik od stalnega dela standardnih splošnih stroškov kot celote ali od spremenljivega dela standardnih splošnih stroškov na količinsko enoto, je seveda v predračun spet mogoče vključiti tudi ustrezni popravek vrednosti. Vendar bomo pri nadaljnjih razglabljanjih zanemarili takšne popravke vrednosti v predračunih in zasnovali načrtovane stroške kar na podatkih o standardnem znesku stalnih stroškov določene vrste kot celote ter standardnem znesku spremenljivih stroškov določene vrste na količinsko enoto poslovnega učinka.

721 Načrtovanje stroškov po stroškovnih mestih

Načrtovanje stroškov po stroškovnih mestih je načrtovanje stroškov glede na izhodiščno odgovornost zanje. Zato je po stroškovnih mestih treba poznati tako neposredne kot splošne stroške. Vendar se bomo na tem mestu zadržali le pri novostih v primerjavi z rešitvami, ki smo jih pojasnili v sistemu ocenjenih stroškov (točka 621). Zaradi poenostavitve jih bomo preučevali v zvezi s splošnimi proizvodnimi stroški, tj. s splošnimi stroški ustvarjanja učinkov v širšem smislu v proizvajalnih organizacijah združenega dela.

Pri standardiziranju splošnih proizvodnih stroškov po stroškovnih mestih vedno izhajamo iz standardnega obsega proizvodnje. Standardni obseg proizvodnje je vsekakor v dobi, za katero veljajo standardni splošni proizvodni stroški, le en sam. Nasprotno je pri načrtovanju splošnih proizvodnih stroškov treba sestaviti predračune za različne možne obsege proizvodnje. V tem smislu nimamo več opravka s togimi predračuni stroškov, temveč s tako imenovanimi **gibljivimi predračuni stroškov,** v katerih so prikazani tako neposredni kot splošni proizvodni stroški po posameznih stroškovnih mestih pri različnih obsegih proizvodnje. V njih je že upoštevana različnost gibanja stalnih in spremenljivih sestavnih delov splošnih stroškov. Medtem ko se stalni del splošnih proizvodnih stroškov pri različnih obsegih proizvodnje ne spreminja, je drugače s spremenljivim delom.

Zasnova gibljivega predračuna stroškov za posamezno stroškovno mesto je npr. takšnale (razpredelnica 52):

Gibljivi predračun stroškov na stroškovnem mestu

Obseg proizvodnje / Vrsta stroškov	..... %	..... %	..... %	..... %	..... %	100 %
1	2	3	4	5	6	7
Skupaj						

Razpredelnica 52

Preden pridemo do splošnih proizvodnih stroškov na vsakem temeljnem stroškovnem mestu proizvodne dejavnosti, je seveda potreben prenos stroškov s splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Pri vseh teh stroškovnih mestih je potemtakem treba sestaviti gibljive predračune stroškov v zgornjem smislu in tudi njihove stroške prenašati skladno z vsakokratnim načrtovanim obsegom proizvodnje. Iz tega sledi, da bi v končni stopnji za vsak načrtovan obseg proizvodnje na vsakem temeljnem stroškovnem mestu proizvodne dejavnosti mogli poiskati poseben koeficient dodatka splošnih proizvodnih stroškov, ki bi bil opredeljen takole:

$$\frac{\text{načrtovani splošni proizvodni stroški na stroškovnem mestu X pri obsegu proizvodnje Y}}{\text{načrtovana neposredna velikost na stroškovnem mestu X pri obsegu proizvodnje Y}}$$

Pri različnih obsegih proizvodnje bi se seveda na istem temeljnem stroškovnem mestu proizvodne dejavnosti pojavljali različni koeficienti dodatka splošnih proizvodnih stroškov. Toda posebnost sistema standardnih stroškov je, da navkljub odmikom načrtovanega obsega proizvodnje od standardnega vedno uporabljamo le standardni koeficient dodatka splošnih proizvodnih stroškov. Vidimo torej očitno razliko, če primerjamo sedanjo rešitev z vzpostavljanjem koeficienta dodatka splošnih proizvodnih stroškov, ki smo ga obravnavali v okviru sistema ocenjenih stroškov. Tam izhaja koeficient dodatka splošnih proizvodnih stroškov vedno iz sprejetega predračuna splošnih stroškov, ki upošteva ocenjeni obseg proizvodnje v načrtovalnem razdobju. Sedaj pa uveljavljeni koeficient dodatka splošnih proizvodnih stroškov ni več v neposredni zvezi z načrtovanimi splošnimi proizvodnimi stroški pri določenem obsegu proizvodnje, razen če je ta obseg proizvodnje istoveten s standardnim.

Brž ko je izračunavanje koeficienta dodatka splošnih proizvodnih stroškov ločeno od sestavljanja vsakokratnega predračuna proizvodnih stroškov, je tudi same predračune mogoče osvetljevati v povsem novi luči. V sistemu ocenjenih stroškov se je vedno treba vračati k prvotnim predračunom in pojasnjevati razlike, ki so se pojavile med dejanskimi in prvotno ocenjenimi proizvodnimi stroški. Le pri analizi vpeljujemo tudi podatke o ocenjenih proizvodnih stroških ostvarjenega obsega proizvodnje. V sistemu standardnih stroškov pa prvotni predračuni in v njih vsebovani proizvodni stroški sploh niso več pomembni. Kot podlaga za presojo dejanskih proizvodnih stroškov se pojavljajo standardni proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje, ki so enaki prvotno načrtovanim le tedaj, če je ostvarjeni obseg proizvodnje enak standardnemu. Ta pogoj pa v praksi normalno ni uresničen. Prav tako je težko domnevati, da bo ostvarjen ravno tak obseg proizvodnje, ki je kot posebna različica že bil upoštevan pri sestavljanju gibljivega predračuna stroškov v smislu razpredelnice št. 52. Dejanskih proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje pa ne moremo primerjati z načrtovanimi pri kakem drugem obsegu proizvodnje, temveč le z načrtovanimi stroški ostvarjenega obsega proizvodnje. Zato je treba sestaviti gibljive predračune stroškov še bolj prožno. Če se stalni del splošnih proizvodnih stroškov na stroškovnih mestih itak ne spreminja, kadar se spreminja obseg proizvodnje, medtem ko je spremenljivi del sorazmeren z njim,

je najlažja rešitev v tem, da za vsako preučevano stroškovno mesto v pogledu splošnih stroškov ugotovimo le:

a) koliko znašajo stalni splošni proizvodni stroški na njem;

b) koliko znaša znesek spremenljivih splošnih proizvodnih stroškov na enoto obsega proizvodnje, ki je izražena s kako izmed neposrednih velikosti.

Načrtovane splošne proizvodne stroške na stroškovnem mestu ob ostvarjenem obsegu tamkajšnje proizvodnje dobimo, če stalnemu delu splošnih proizvodnih stroškov na njem prištejemo zmnožek spremenljivega dela splošnih proizvodnih stroškov na enoto obsega proizvodnje z ostvarjenim obsegom proizvodnje. Načrtovani znesek spremenljivega dela splošnih proizvodnih stroškov na enoto obsega proizvodnje je ob naših predpostavkah istočasno njihov standardni znesek na enoto obsega proizvodnje. Načrtovani znesek stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov kot celote je podobno standardni znesek teh stroškov kot nerazdeljene celote. Toda pri prenašanju stalnih stroškov na proizvode uporabljamo standardni koeficient dodatka, kjer ne ločimo stalnega in spremenljivega dela splošnih stroškov. Standardni znesek stalnega dela splošnih stroškov na enoto obsega proizvodnje dobimo, če njihov celotni standardni znesek delimo s številom enot v standardnem obsegu proizvodnje. Standardni splošni proizvodni stroški na enoto obsega proizvodnje so torej sestavljeni iz spremenljivega dela standardnih splošnih proizvodnih stroškov na enoto obsega proizvodnje in iz izračunanega stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov z upoštevanjem standardnega obsega proizvodnje.

Pri sestavljanju gibljivih predračunov splošnih proizvodnih stroškov in pri ugotavljanju načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje potrebujemo podatke o:

a) stalnem delu standardnih splošnih proizvodnih stroškov kot nerazdeljene celote;

b) spremenljivem delu standardnih splošnih proizvodnih stroškov na enoto obsega proizvodnje, ki ga nato pomnožimo z obsegom proizvodnje.

Nasprotno se pri prenašanju splošnih stroškov na proizvode kot tudi pri izračunavanju standardnih splošnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje poslužujemo le podatka o:

c) standardnih splošnih proizvodnih stroških na enoto standardnega obsega proizvodnje, ki ga nato pomnožimo z obsegom proizvodnje.

Pri tem povsem zanemarimo razliko med stalnimi in spremenljivimi stroški in dejstvo, da so stalni stroški na količinsko enoto proizvodnje drugačni, če se razlikuje ostvarjeni obseg proizvodnje od standardnega.

Že iz teh razglabljanj vidimo bistveno razliko med načrtovanimi splošnimi proizvodnimi stroški ostvarjenega obsega proizvodnje in standardnimi splošnimi proizvodnimi stroški ostvarjenega obsega proizvodnje. Vsa analiza je usmerjena k pojasnjevanju teh razlik in razlik, ki se pojavljajo med načrtovanimi splošnimi proizvodnimi stroški ostvarjenega obsega proizvodnje in dejanskimi stroški. Nasprotno pa prvotno načrtovani splošni stroški niso več zanimivi. Prav tako dejanskih neposrednih stroškov ne primerjamo več s prvotno načrtovanimi, temveč le z načrtovanimi pri ostvarjenem obsegu proizvodnje. Res so pa načrtovani neposredni stroški ustvarjenega obsega proizvodnje istovetni s stan-

dardnimi neposrednimi stroški ostvarjenega obsega proizvodnje, saj so izračunani na isti način.

Do sedaj smo se posebej zadrževali pri splošnih proizvodnih stroških. Podobne ugotovitve seveda veljajo tudi za splošne stroške ustvarjanja učinkov nasploh, ki jih še ne izčrpajo splošni proizvodni stroški; prav tako veljajo tudi za splošne stroške nakupa, uprave in prodaje.

722 Načrtovanje stroškov po stroškovnih nosilcih

V končni stopnji nas zanimajo standardni stroški, ki odpadejo npr. na količinsko enoto določene vrste proizvoda, na njegov sestavni del, sklop ali podsklop. Podatki o standardnih stroških določenega proizvoda so ugotovljeni postopoma. Za vsako vrsto materiala je treba posebej ugotavljati standardne potroške pri proizvodnji dane vrste proizvodov kakor tudi standardne cene; šele seštevek ustreznih zmnožkov podaja celoten znesek standardnih stroškov materiala pri količinski enoti dane vrste proizvoda. Podobno je treba za vsako delovno operacijo pri proizvodnji dane vrste proizvodov posebej ugotavljati standardni izdelovalni čas in standardne postavke osebnih dohodkov, nato pa nam seštevek ustreznih zmnožkov označuje celotni znesek standardnih neposrednih osebnih dohodkov pri količinski enoti dane vrste proizvoda. Končno je pri raznovrstni proizvodnji za vsako stroškovno mesto, prek katerega se giblje proizvodnja dane vrste proizvodov, treba poznati standardni koeficient dodatka splošnih proizvodnih stroškov, a tudi tamkajšnji standardni izdelovalni čas ali kak drug podatek, na katerega se sklicuje ta standardni koeficient; seštevek zmnožkov nam nato nakazuje celotni znesek standardnih splošnih proizvodnih stroškov pri količinski enoti dane vrste proizvodov. Podobno ravnamo še s splošnimi stroški nakupa, uprave in prodaje, lahko pa tudi z neposrednimi prodajnimi stroški. Podobno končno ravnamo tudi, če imamo opravka s storitveno dejavnostjo.

Predračun standardne lastne cene poslovnega učinka je po svoji obliki povsem enak predračunu ocenjene lastne cene, za katerega smo že ugotovili, da se po obliki ne razlikuje od obračuna dejanske lastne cene, ki smo ga obravnavali v točkah 511211 in 512322. Prav tako je tudi sedaj potrebno sestaviti kumulativni predračun standardne lastne cene.

Na tem mestu naj ponovno opozorimo, da vsota standardnih lastnih cen načrtovanega ali ostvarjenega obsega dejavnosti ne prevzame nujno celotnega stalnega dela standardnih splošnih stroškov kot nerazdeljene celote. Brž ko je načrtovani ali ostvarjeni obseg dejavnosti drugačen od standardnega, se pojavijo razlike. Če je načrtovani ali ostvarjeni obseg dejavnosti manjši od standardnega, dobimo manjši zmnožek stalnega dela standardnih splošnih stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka s celotno količino, kot znaša stalni del standardnih splošnih stroškov kot celote.

73 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov

730 Zasnova vključevanja standardnih stroškov v obračune

V čistem sistemu standardnih stroškov sicer ne zanemarjamo podatkov o dejanskih stroških po vrstah in stroškovnih mestih, toda brž ko vpeljemo v evidenco kak standardni strošek, že izločujemo vse odmike od njega iz nadaljnjega obračuna. Ne glede na to, ali ostajajo ti odmiki na časovnih razmejitvah ali vplivajo na poslovni izid istega razdobja, jih potemtakem ne upoštevamo več v knjigovodstvu ustvarjanja učinkov. Res pa je včasih s sorazmernim delom odmikov še vedno treba popravljati temeljne podatke o standardnih stroških. Takšni popravki se sicer ne pojavljajo v vseh možnih smereh, temveč zlasti v pogledu nabavnih cen materiala. Kadarkoli se že pojavljajo, je njihovo razmejevanje izvedeno na način, ki je bil obravnavan pri knjigovodstvu ustvarjanja učinkov z ocenjenimi stroški. Zavedati se je pa treba, da takšni popravki že pomenijo zapuščanje čistega sistema standardnih stroškov.

Zaporedne stopnje obračuna stroškov, kadar vanj vključujemo standardne stroške, so naslednje:

1. Zajemanje izvirnih in z njimi izenačenih, delno že standardnih stroškov po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska.
2. Razdelitev izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po stroškovnih mestih, pri čemer pa so **zanemarjeni odmiki od standardnih stroškov,** ki so ugotovljeni že na 1. stopnji.
3. Obračun notranjih poslovnih učinkov po standardnih lastnih cenah in razdelitev izvedenih **standardnih stroškov** po stroškovnih mestih.
4. Bremenitev stroškovnih nosilcev glede na obseg opravljenega dela **po standardnih stroških,** ki sestavljajo lastno ceno.
5. Obračun dokončanih poslovnih učinkov po **standardnih stroških,** ki sestavljajo lastno ceno.

Odmiki od standardnih stroškov se torej deloma pojavljajo že takrat, ko so stroški poznani šele po vrstah (pod 1), nato pri prenašanju stroškov med stroškovnimi mesti (pod 3) in končno pri obračunavanju stroškovnih nosilcev (pod 4). Sami standardni stroški so pa vključeni v knjigovodstvo stroškovnih mest (pod 2 in 3), knjigovodstvo stroškovnih nosilcev (pod 4 in 5) in seveda tudi v knjigovodstvo polproizvodov. Oglejmo si podrobneje, kakšne spremembe povzroča takšno vključevanje standardnih stroškov v pravkar omenjena knjigovodstva v primerjavi s sistemom ocenjenih stroškov!

731 Knjigovodstvo stroškovnih mest in standardni stroški

Izvirni stroški, ki so sedaj razdeljeni po stroškovnih mestih, že delno obstajajo iz standardnih stroškov. V tej zvezi naj opozorimo na navedbe o standardni amortizaciji v točki 0121 ali o standardnih stroških materiala na podlagi dejanskih potroškov v točki 2122. Večinoma so pa izvirni stroški, ki jih razdeljujemo po stroškovnih mestih, še vedno dejanski in deloma ocenjeni stroški. Tisti izvirni stroški, ki na začetku obstajajo

iz standardnih stroškov, so v knjigovodstvu obravnavani na enak način, kot smo obravnavali ocenjene stroške v točki 631.

Vsi izvedeni stroški, ki se pojavljajo na temeljnih stroškovnih mestih, so pa sedaj izključno že standardni stroški. Poslovne učinke stroškovnih mest pomožne dejavnosti namreč obračunavamo po standardnih lastnih cenah, medtem ko stroške nakupne, upravne in prodajne dejavnosti prenašamo glede na standardni koeficient dodatka teh stroškov. To pomeni, da se na splošnih stroškovnih mestih pomožne, nakupne, upravne in prodajne dejavnosti ob tej priložnosti pojavijo odmiki od standardnih velikosti, ki jih v čistem sistemu standardnih stroškov izločimo in poračunamo s poslovnim izidom v istem obračunskem razdobju.

Na temeljnih stroškovnih mestih proizvodne dejavnosti, ali bolj splošno, dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, se pa pojavijo odmiki tedaj, ko po standardnih proizvodnih stroških obračunamo tamkajšnjo proizvodnjo, bodisi dokončano ali nedokončano. V knjigovodstvo stroškovnih nosilcev namreč prenašamo le podatke o standardnih stroških. tako da se v njem ne pojavljajo več odmiki (»single plan«). Odgovornost za stroške je mogoče vzpostavljati le na stroškovnih mestih in ne po stroškovnih nosilcih, zato je zamisel prikazovanja odmikov po stroškovnih mestih povsem upravičena. V literaturi se pa pojavlja tudi nekoliko drugačna zamisel, po kateri naj bi v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev prenašali še dejanske stroške. Odmiki od standardnih stroškov bi bili v tem primeru skriti v vrednosti stroškovnih nosilcev toliko časa, dokler ne bi ob koncu obračunskega razdobja s popisom ugotovili končnega stanja nedokončane proizvodnje po standardnih stroških, medtem ko v skladišču že sproti prevzemamo dokončane proizvode ali polproizvode po standardnih stroških. Toda tudi ob koncu razdobja bi bilo v tem primeru mogoče ugotoviti odmike le v zbirnem znesku, medtem ko bi njihovo razčlenjevanje po vzrokih zahtevalo dodatne podatke (»partial plan«). Zato lahko pri nadaljnjih razglabljanjih to zamisel povsem zanemarimo.

732 Knjigovodstvo stroškovnih nosilcev in lastnih polproizvodov v sistemu standardnih stroškov

V čistem sistemu standardnih stroškov so stroškovni nosilci ovrednoteni le po standardnih stroških, skladno s stopnjo dokončanosti. Prav tako so lastni polproizvodi prevzeti v skladišče po standardnih lastnih cenah. Rešitve so torej povsem podobne tistim, ki smo jih obrazložili v sistemu ocenjenih stroškov. Če pa nam ni toliko do čistega sistema standardnih stroškov kot do lažje izvedbe sistema dejanskih stroškov s kontrolo prek standardov, pa je še vedno mogoče tako pri stroškovnih nosilcih kot pri lastnih polproizvodih zasledovati poleg standardnih stroškov tudi dejanske oziroma odmike od standardnih stroškov (»dual plan«). Odmike nato razmejujejo tako, kot smo pojasnili v točki 632.

74 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov

740 Temelji analize s pomočjo standardnih stroškov

Analiza s pomočjo standardnih stroškov je najpomembnejši osrednji del celotnega sistema standardnih stroškov. V primerjavi z računovodsko analizo ustvarjanja učinkov, ki smo jo obravnavali v okviru sistema ocenjenih stroškov, je sedaj treba opozoriti na naslednje spremembe:

a) povsem odpade analiza odmikov od standardnih stroškov količinske enote poslovnega učinka, vsa analiza je izvedena po stroškovnih mestih, kjer se pojavljajo stroški in kjer je mogoče iskati odgovornost zanje;

b) na stroškovnih mestih sploh niso več pomembni prvotni načrtovani stroški, temveč le standardni stroški ostvarjenega obsega dejavnosti, s katerimi so tudi ovrednoteni stroškovni nosilci;

c) prilagojeni načrtovani stroški, tj. načrtovani stroški, ki upoštevajo ostvarjeni obseg dejavnosti, so vključeni v analizo le, da bi bilo mogoče pojasniti odmik dejanskih splošnih stroškov od standardnih splošnih stroškov ostvarjenega obsega dejavnosti.

Brž ko v standardnih stroških vidimo cilj, ki ga želimo doseči, lahko šele z njihovo pomočjo presodimo, kakšni so dejanski dosežki in v kakšni smeri bi v prihodnje bilo treba izpopolniti postopke. Sama analiza pa obsega tri stopnje:

1. Na prvi stopnji je treba primerjati standardne in dejanske stroške ter ugotoviti razlike tako po vrstah kot po stroškovnih mestih.
2. Na drugi stopnji je treba raziskati vzroke teh razlik in pokazati na vrste stroškov in stroškovna mesta, kjer je treba nekaj ukreniti, da bi v naslednjem razdobju bile razlike manjše, če že ne bi povsem odpadle.
3. Na tretji stopnji je treba ukrepati, in sicer tako, da se bodo prihodnji dejanski stroški približali standardnim, če so zadnji manjši, ali pa tako, da se spremene standardni stroški, brž ko niso več realni.

Sicer pa analizo odmikov dejanskih stroškov od standardnih lahko preučujemo v dveh različnih smereh:

a) kot analizo odmikov pri neposrednih stroških,
b) kot analizo odmikov pri splošnih stroških.

Oglejmo si sedaj te smeri preučevanja in njihove probleme!

741 Analiza neposrednih stroškov

Analizo neposrednih stroškov bomo obravnavali ločeno kot analizo neposrednih materialnih stroškov in kot analizo neposrednih osebnih dohodkov. Pravzaprav smo prvo v marsičem že nakazali v točki 24 in drugo v točki 34, vendar ne ločeno po stroškovnih mestih. V nasprotju z analizo teh neposrednih stroškov v okviru sistema ocenjenih stroškov, ki smo jo obravnavali v točki 64, nas pa sedaj ne zanima odmik dejanskih neposrednih stroškov na posameznem stroškovnem mestu od tamkaj prvotno načrtovanih, temveč od standardnih neposrednih stroškov ostvar-

jenega obsega dejavnosti. Če je načrtovanje neposrednih stroškov zasnovano na standardnih neposrednih stroških, pa seveda moremo istovetiti standardne stroške v ostvarjeni dejavnosti s prilagojenimi načrtovanimi neposrednimi stroški, tj. z načrtovanimi neposrednimi stroški v ostvarjeni dejavnosti.

Odmik dejanskih neposrednih stroškov materiala od standardnih neposrednih stroškov materiala v ostvarjeni dejavnosti je lahko posledica spremembe nabavnih cen ali posledica spremembe potroškov. Pri analizi neposrednih stroškov materiala imamo torej opravka z naslednjimi sestavinami:

1. Dejanska nabavna cena porabljenega materiala
2. Standardna nabavna cena porabljenega materiala
3. Dejanska količina porabljenega materiala
4. Standardna količina porabljenega materiala v ostvarjeni dejavnosti

Obračun odmika dejanskih neposrednih stroškov materiala na stroškovnem mestu X od standardnih v ostvarjeni dejavnosti

Razdobje...

Vrsta materiala	Dejanska nabavna cena	Standardna nabavna cena	Dejanski potroški v razdobju	Standardni potroški v ostvarjeni dejavnosti
1	2	3	4	5
Skupaj				

Vrsta materiala	Dejanski stroški	Standardni stroški na podlagi dejanskih potroškov	Standardni stroški v ostvarjeni dejavnosti
1	6 (2 × 4)	7 (3 × 4)	8 (3 × 5)
Skupaj			

Vrsta materiala	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih nabavnih cen	zaradi spremenjenih potroškov v ostvarjeni dejavnosti
1	9 (6 - 8)	10 (6 - 7)	11 (7 - 8)
Skupaj			

Razpredelnica 53

Obračun odmika standardnih neposrednih stroškov materiala na podlagi dejanskih potroškov na stroškovnem mestu X od standardnih v ostvarjeni dejavnosti

Razdobje . . .

Vrsta materiala	Standardna nabavna cena	Dejanski potroški v razdobju	Standardni potroški v ostvarjeni dejavnosti
1	2	3	4
Skupaj			

Vrsta materiala	Standardni stroški na podlagi dejanskih potroškov	Standardni stroški v ostvarjeni dejavnosti	Razlika zaradi spremenjenih potroškov v ostvarjeni dejavnosti
1	5 (2 × 3)	6 (2 × 4)	7 (5 − 6)
Skupaj			

Razpredelnica 54

Razlika, ki jo povzročajo nabavne cene porabljenega materiala, je opredeljena takole:

dejanski neposredni stroški materiala
(tj. dejanska nabavna cena × dejanski potroški)
— standardni neposredni stroški materiala na podlagi dejanskih potroškov
(tj. standardna nabavna cena × dejanski potroški)

Nasprotno je razlika, ki jo povzročajo spremenjeni potroški materiala na preučevanem stroškovnem mestu, opredeljena takole:

standardni neposredni stroški materiala na podlagi dejanskih potroškov
(tj. standardna nabavna cena × dejanski potroški)
— standardni neposredni stroški materiala v ostvarjeni dejavnosti
(tj. standardna nabavna cena × standardni potroški v ostvarjeni dejavnosti).

V razpredelnici št. 53 so prikazane podrobnosti izračuna. Pripomniti pa kaže, da je izračun poenostavljen v primeru, ko na začetku niso več poznani dejanski neposredni stroški materiala, ker so v uporabi standardne cene. V tem primeru je pač treba kombinirati razpredelnico št. 11 in razpredelnico št. 54.

Odmik dejanskih neposrednih osebnih dohodkov od standardnih osebnih dohodkov v ostvarjeni dejavnosti je podobno lahko posledica spremembe postavk ali spremembe potroškov. Torej imamo tudi sedaj opravka z naslednjimi sestavinami:

1. Dejanske postavke osebnih dohodkov na uro dela
2. Standardne postavke osebnih dohodkov na uro dela
3. Dejanski čas dela
4. Standardni čas dela v ostvarjeni dejavnosti

Razlika, ki jo povzročajo spremenjene postavke osebnih dohodkov na stroškovnem mestu, je opredeljena takole:

dejanski neposredni osebni dohodki
(tj. dejanska postavka × dejanski čas dela)
— standardni neposredni osebni dohodki na podlagi dejanskega časa dela
(tj. standardna postavka × dejanski čas dela)

Nasprotno je razlika, ki jo povzroča spremenjeni čas dela na preučevanem stroškovnem mestu, opredeljena takole:

standardni neposredni osebni dohodki na podlagi dejanskega časa dela
(tj. standardna postavka × dejanski čas dela)

Obračun odmika dejanskih neposrednih osebnih dohodkov na stroškovnem mestu X od standardnih v ostvarjeni dejavnosti

Razdobje...

Vrsta operacije	Dejanska postavka osebnih dohodkov	Standardna postavka osebnih dohodkov	Dejanski čas v razdobju	Standardni čas v ostvarjeni dejavnosti
1	2	3	4	5
Skupaj				

Vrsta operacije	Dejanski osebni dohodki	Standardni osebni dohodki na podlagi dejanskega časa	Standardni osebni dohodki v ostvarjeni dejavnosti
1	6 (2×4)	7 (3×4)	8 (3×5)
Skupaj			

Vrsta operacije	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih postavk osebnih dohodkov	zaradi spremenjenega časa v ostvarjeni dejavnosti
1	9 (6×8)	10 (6×7)	11 (7×8)
Skupaj			

— standardni neposredni osebni dohodki v ostvarjeni dejavnosti (tj. standardna postavka × standardni potroški v ostvarjeni dejavnosti).

V razpredelnici št. 55 so prikazane podrobnosti izračuna.

742 Analiza splošnih stroškov

Analizo splošnih stroškov bomo obravnavali ločeno kot analizo splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, tj. splošnih proizvodnih stroškov, in analizo drugih splošnih stroškov. Literatura navadno obravnava le analizo prvih splošnih stroškov, zato bomo tudi njej posvetili posebno pozornost. Ne glede na to, katero vrsto splošnih stroškov analiziramo, nas ne zanima več odmik njihovega dejanskega zneska na posameznem stroškovnem mestu od tamkaj prvotno načrtovanih, temveč od standardnih splošnih stroškov v ostvarjeni dejavnosti. Po tem, kako izražamo ostvarjeni obseg dejavnosti, v precejšnji meri razlikujemo analizo splošnih proizvodnih stroškov od analize drugi splošnih stroškov. Razlikujemo pa tudi v tem pogledu nekaj različic pri analizi samih splošnih proizvodnih stroškov. Kar zadeva načrtovane splošne stroške ostvarjenega obsega dejanvosti, smo pa itak še opozorili, da jih ne moremo istovetiti s standardnimi splošnimi stroški istega obsega dejavnosti, razen v primeru, ko je ostvarjeni obseg dejavnosti enak standardnemu.

Odmik dejanskih splošnih stroškov od standardnih v ostvarjeni dejavnosti je lahko posledica spremembe nabavnih cen in postavk osebnih dohodkov, posledica spremembe potroškov pri prvinah poslovnega procesa ob danem obsegu proizvodnje ali pa posledica spremembe obsega dejavnosti.

Pri analizi imamo torej opravka z naslednjimi sestavinami:

1. Dejanska nabavna cena (ali postavka) količinske enote pri prvini
2. Standardna nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini
3. Dejanski potroški prvine v razdobju
4. Standardni stalni del potroškov prvine v razdobju
5. Standardni stalni del potroškov prvine na izdelovalno uro (ali strojno uro itd.)
6. Standardni spremenljivi del potroškov prvine na izdelovalno uro (ali strojno uro itd.)
7. Dejansko število izdelovalnih ur (ali strojnih ur itd.) v ostvarjeni dejavnosti
8. Standardno število izdelovalnih ur (ali strojnih ur itd.) v ostvarjeni dejavnosti.

Razlika, ki jo povzročajo spremenjene **nabavne cene (ali postavke)** pri tistih prvinah, ki se izražajo v splošnih stroških na posameznem stroškovnem mestu, je opredeljena takole:

dejanski splošni stroški
(tj. dejanska nabavna cena ali postavka × dejanski potroški v razdobju)
— prilagojeni načrtovalni splošni stroški na podlagi dejanskih potroškov

(tj. standardna nabavna cena ali postavka × dejanski potroški v razdobju)

Ta razlika se pojavlja tako pri stalnem kot pri spremenljivem delu splošnih stroškov.

Razlika, ki jo povzročajo spremenjeni **potroški** pri tistih prvinah, ki se izražajo v splošnih stroških na posameznem stroškovnem mestu, je opredeljena takole:

prilagojeni načrtovani splošni stroški na podlagi dejanskih stroškov (tj. standardna nabavna cena ali postavka × dejanski potroški v razdobju)

— prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjenega obsega dejavnosti, izraženega z dejanskim številom ur

(tj. standardna nabavna cena ali postavka × standardni stalni del potroškov v razdobju +

standardna nabavna cena ali postavka × standardni spremenljivi del potroškov na uro × dejansko število ur v ostvarjeni dejavnosti).

Ta razlika se spet pojavlja tako pri stalnem kot pri spremenljivem delu splošnih stroškov.

Razlika, ki ima svoj izvor v spremenjeni **učinkovitosti** opravljenih izdelovalnih (ali strojnih) ur v ostvarjeni dejavnosti, je opredeljena takole:

prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjenega obsega dejavnosti, izraženega z dejanskim številom ur

(tj. standardna nabavna cena ali postavka × standardni stalni del potroškov v razdobju +

standardna nabavna cena ali postavka × standardni spremenljivi del potroškov na uro × dejansko število ur v ostvarjeni dejavnosti)

— prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjenega obsega dejavnosti, izraženega s standardnim številom ur

(tj. standadrdna nabavna cena ali postavka × standardni stalni del potroškov v razdobju +

standardna nabavna cena ali postavka × standardni spremenljivi del potroškov na uro × standardno število ur v ostvarjeni dejavnosti).

Ta razlika se pojavlja le pri spremenljivem delu splošnih stroškov.

Razlika, ki ima svoj izvor v dejstvu, da ostvarjeni **obseg dejavnosti** ni enak standardnemu, pa je opredeljena takole:

prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjenega obsega dejavnosti, izraženega s standardnim številom ur

(tj. standardna nabavna cena ali postavka × standardni stalni del potroškov v razdobju +

standardna nabavna cena ali postavka × standardni spremenljivi del potroškov na uro × standardno število ur v ostvarjeni dejavnosti)

— standardni splošni stroški ostvarjenega obsega dejavnosti, izraženega s standardnim številom ur

(tj. standardna nabavna cena ali postavka × standardni stalni del potroškov na uro × standardno število ur v ostvarjeni dejavnosti +

standardna nabavna cena ali postavka × standardni spremenljivi del potroškov na uro × standardno število ur v ostvarjeni dejavnosti).

Ta razlika se pojavlja le pri stalnem delu splošnih stroškov, ki je drugače izračunan v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih stroškov in drugače v okviru standardnih splošnih stroških ostvarjenega obsega dejavnosti.

Te ugotovitve so vnesene v razpredelnico št. 56.

V literaturi so odmiki pri splošnih stroških obravnavani bolj preprosto. saj ni posvečena nobena pozornost ločitvi vplivov, ki jih povzročajo spremenjene cene, od tistih, ki jih povzročajo spremenjeni potroški. Če resnično ni možno ločeno spremljati potroške in cene tistih prvin, ki ustvarjajo splošne stroške, temveč so nekatere obračunane celo že po standardnih cenah, seveda ne iščemo niti več razlike med dejanskimi splošnimi stroški in standardnimi pri ostvarjenem obsegu dejavnosti, temveč le razliko med ostvarjenimi splošnimi stroški in standardnimi pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. V tem primeru pride v poštev sestavljanje razpredelnice št. 57.

Obračun odmika dejanskih stroškov na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti.
Različica
pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Dejanska nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Standardna nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Dejanski potroški prvine	Standardni stalni del potroškov prvine	Standardni stalni del potroškov prvine na uro	Standardni spremenljivi del potroškov prvine na uro	Dejansko število ur v ostvarjeni dejavnosti	Standardno število ur v ostvarjeni dejavnosti
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Skupaj								

Vrsta splošnih stroškov	Dejanski splošni stroški	Prilagojeni načrtovani splošni stroški na podlagi dejanskih potroškov	Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene z dejanskimi urami	Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene s standardnimi urami	Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene s standardnimi urami
1	10 (2 × 4)	11 (3 × 4)	12 (3×5 + + 3×7×8)	13 (3×5+3×7×9)	14 (3×6×9 + + 3×7×9)
Skupaj					

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega			
		zaradi spremenjenih cen (postavk)	zaradi spremenjenih potroškov	zaradi spremenjene učinkovitosti ur	zaradi spremenjenega obsega dejavnosti
1	15 (10–14)	16 (10–11)	17 (11–12)	18 (12–13)	19 (13–14)
Skupaj					

Razpredelnica 56

Obračun odmika ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Prva različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene.

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Ostvarjeni splošni stroški pri prvini	Standardni stalni del splošnih stroškov pri prvini	Standardni stalni del splošnih stroškov pri prvini na uro	Standardni spremenljivi del splošnih stroškov pri prvini na uro	Dejansko število ur v ostvarjeni dejavnosti	Standardno število ur v ostvarjeni dejavnosti
1	2	3	4	5	6	7
Skupaj						

Vrsta splošnih stroškov	Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene z dejanskimi urami	Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene s standardnimi urami	Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene s standardnimi urami
	8 (3+5×6)	9 (3+5×7)	10 (4×7+5×7)
Skupaj			

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega		
		zaradi spremenjenih potroškov in deloma cen (postavk)	zaradi spremenjene učinkovitosti ur	zaradi spremenjenega obsega dejavnosti
1	11 (2-10)	12 (2-8)	13 (8-9)	14 (9-10)
Skupaj				

Razpredelnica 57

Kot vidimo, imamo opravka z naslednjimi podatki, med katerimi iščemo razlike:

1. Ostvarjeni splošni stroški v razdobju
2. Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene z dejanskimi urami
3. Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene s standardnimi urami
4. Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene s standardnimi urami

Podatke pa lahko zberemo tudi nekoliko drugače, in sicer takole:

1. Ostvarjeni splošni stroški v razdobju
2. Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene z dejanskimi urami
3. Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene z dejanskimi urami
4. Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene s standardnimi urami

V tem primeru bosta druga in tretja razlika drugačni kot v prvem primeru in tudi spremenjena učinkovitost opravljenih ur se bo izražala v okviru standardnih stroškov in ne več v okviru prilagojeni stroškov. Podrobnosti izračuna so nakazane v razpredelnici št. 58.

Razliko zaradi spremenjenih potroškov in cen (stolpec 12, razpredelnica št. 57 in 58) bi lahko imenovali tudi **predračunska** razlika. V ameriški literaturi se imenuje budget (spending, expense, cost) variance. Ta razlika nastaja zaradi odmikov porabljenih količin od standardnih, a tudi zaradi odmikov dejanskih cen od standardnih. Razliko zaradi spremenjene učinkovitosti ur (stolpec 13, razpredelnica št. 57 ali stolpec 14, razpredelnica št. 58) bi lahko imenovali tudi **učinkovitostna** razlika. V ameriški literaturi se imenuje efficiency variance. Razlogi, da se dejanski čas v ostvarjeni dejavnosti razlikuje od standardnega časa, so npr. v nerealno postavljenem standardnem času, v drugačnem prizadevanju delavcev ali njihovi sposobnosti, kot je bila upoštevana v standardu, v uporabi drugačnega orodja in organizacije dela, kot je bila upoštevana v standardu itd. Razliko zaradi spremenjenega obsega dejavnosti (stolpec 13, razpredelnica št. 57 ali stolpec 13, razpredelnica št. 58) pa bi lahko imenovali tudi **aktivnostna** razlika. V ameriški literaturi se imenuje activity (capacity, volume) variance; včasih pa tudi noncontrollable variance. Pojavlja se deloma zaradi dejstev, ki jih je mogoče kontrolirati, in deloma zaradi dejstev, ki jih ni mogoče kontrolirati. V prvo skupino spadajo npr. naslednja dejstva: delavci čakajo na delo, prišlo je do poškodbe stroja, ki bi se ji bilo mogoče ogniti, ni na razpolago potrebno orodje, navodila so bila pomanjkljiva. V drugo skupino pa spadajo npr. naslednja dejstva: na trgu je manjše povpraševanje, zmogljivosti tovarne so prevelike, pojavljajo se razlike v številu delovnih dni v posameznih mesecih, medtem ko so stalni stroški vsak mesec upoštevani v enakem znesku. Pomen izračuna te razlike je odvisen od tega, kateri obseg dejavnosti je vzet kot standarden in ob katerem so izračunani splošni stroški. Če je kot standardni obseg dejavnosti vzet poprečni obseg dejavnosti, ki ga je mogoče pričakovati, nima aktivnostna razlika nobenega posebnega pomena. Če pa nasprotno izhajamo iz polne zmogljivosti, označuje aktivnostna razlika stalne stroške izgubljenega časa. V ameriški literaturi se v tej zvezi uporablja tudi izraz »loss on idle time«.

Do sedaj smo se ukvarjali s trojno razčlembo celotne razlike med dejanskimi splošnimi stroški in standardnimi splošnimi stroški. V literaturi pa najdemo tudi preprostejšo razčlembo zgolj na dva dela. V tem primeru so nam potrebni le naslednji podatki:

1. Ostvarjeni splošni stroški v razdobju
2. Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene s standardnimi urami

3. Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene s standardnimi urami.

Pri izračunu razlik si lahko nato pomagamo z razpredelnico št. 57, le da pri tem odpade podatek o dejanskem številu ur v ostvarjeni dejavnosti (stolpec 6), prav tako pa tudi podatek o prilagojenih načrtovanih splošnih stroških ostvarjene dejavnosti, izražene z dejanskimi urami (stolpec 8). Zato je pa tudi združena razlika, ki se pojavlja zaradi spremenjenih potroškov in cen (stolpec 12) z razliko, ki se pojavlja zaradi spremenjene učinkovitosti (stolpec 13).

Obračun odmika ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjeni dejavnosti.
Druga različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Ostvarjeni splošni stroški pri prvini	Standardni stalni del splošnih stroškov pri prvini	Standardni stalni del splošnih stroškov pri prvini na uro	Standardni spremenljivi del splošnih stroškov pri prvini na uro	Dejansko število ur v ostvarjeni dejavnosti	Standardno število ur v ostvarjeni dejavnosti
1	2	3	4	5	6	7
Skupaj						

Vrsta splošnih stroškov	Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene z dejanskimi urami	Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene z dejanskimi urami	Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene s standardnimi urami
1	8 (3+5×6)	9 (4×6+5×6)	10 (4×7+5×7)
Skupaj			

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega		
		zaradi spremenjenih potroškov in deloma cen (postavk)	zaradi spremenjenega obsega dejavnosti	zaradi spremenjene učinkovitosti ur
1	11 (2–10)	12 (2×8)	13 (8–9)	14 (9–10)
Skupaj				

Razpredelnica 58

Pri računovodski analizi ustvarjanja učinkov nas res v prvi vrsti zanimajo odmiki splošnih proizvodnih stroškov od standardnih v ostvarjeni proizvodnji. Toda odmiki se pojavljajo tudi po drugih stroškovnih mestih pri tamkajšnjih stroških. Če jih preučujemo v zvezi s splošnimi stroški nakupa, uprave in prodaje, je seveda treba drugače izraziti obseg same dejavnosti. Vendar pri izražanju obsega dejavnosti ne smemo zanemariti dejstva, da moramo stroške le vključiti v standardno lastno ceno končnega poslovnega učinka. Če kot podlago za razdelitev splošnih stroškov nakupa jemljemo neposredne materialne stroške, je pač treba izraziti obseg nakupne dejavnosti z njimi. Če kot podlago za razdelitev splošnih stroškov uprave jemljemo izdelovalne ure ali neposredne osebne dohodke, je že spet treba obseg upravne dejavnosti izraziti z njimi. V nasprotnem primeru namreč ne bi mogli pojasniti razlike med njihovim ostvarjenim zneskom in tistim standardnim zneskom, ki je vključen v vrednost ostvarjenih končnih poslovnih učinkov danega razdobja. Kasnejši potek same analize pa je skladen s tistim, ki smo ga opisali v zvezi s splošnimi proizvodnimi stroški, za katere smo v prvi vrsti sestavili prikazane tabele.

8
Računovodstvo ustvarjanja učinkov pri zoženem vrednotenju učinkov

80 Metode zoženega vrednotenja učinkov

Pri dosedanjem razglabljanju smo predpostavljali, da so vsi stroški, ki se pojavijo v obračunskem razdobju, z morebitno izjemo stroškov prevoza, nakladanja in razkladanja prodanih proizvodov, razdeljeni na poslovne učinke istega obračunskega razdobja ne glede na to, ali so tedaj že dokončani in ali so že prodani. Zato so bile sestavine obračuna stroškov učinka postavljene dovolj široko, da so lahko zajele v ceni zaloge vse te stroške; govorili smo o lastni ceni, po kateri je bilo ovrednoteno vse stanje nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov. Lastna cena je vključevala vse stroške razen tistih, ki so izjemoma bremenili šele prodane količine, ker so nastali šele ob prodaji.

Sedaj se pa lotevamo zamisli, da bi nekatere stroške, ki se pojavljajo v preučevanem obračunskem razdobju, ne glede na tedanjo prodajo, ne razdelili več na poslovne učinke istega obračunskega razdobja, temveč jih pokrili kar v nerazdeljenem znesku s prihodki iz prodanih količin. Nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov ne bi več ovrednotili po tako imenovani lastni ceni v prejšnjem smislu, temveč le po proizvodnih, spremenljivih ali kakih drugih stroških. Cena, po kateri bi bile ovrednotene te zaloge, bi obsegala manj, ali z drugimi besedami, v danih okoliščinah bi bila nižja od lastne cene, kar bi pomenilo, da so količine v zalogah ovrednotene nižje. Določen del na novo nastalih stroškov bi obšel te zaloge in bi vplival neposredno na poslovni izid razdobja.

Zoževanje vrednotenja zalog, ki je zanimivo z vidika finančnega knjigovodstva, dobiva svoje posebno mesto v okviru stroškovnega računovodstva. Pri tem se ne pojavlja samo drugačno razdeljevanje stroškov po stroškovnih nosilcih ali drugačno obravnavanje stroškov v okviru knjigovodstva proizvodov, temveč tudi drugačen pristop k načrtovanju in analizi stroškov. In celo več. Medtem ko nekatere metode morda v okviru finančnega računovodstva v kakih razmerah še niso izvedljive, so nasprotno prav koristne v okviru stroškovnega računovodstva, saj ustvarjajo trdnejšo podlago za poslovne odločitve. Vidimo torej, da lahko gre zoževanje vrednotenja zalog drugačno pot v okviru finančnega računovodstva kot v okviru stroškovnega računovodstva.

Vsako zoževanje vrednotenja učinkov pomeni, da obsega cena, po kateri so ovrednotene zaloge, manj kot klasično opredeljena lastna cena. Toda za lastno ceno že vemo, da sestoji iz materialnih stroškov z amortizacijo in vračunanega dohodka. Če torej v dohodkovnem sistemu zožujemo vrednotenje zalog, se del materialnih stroškov z amortizacijo in del vračunanega dohodka ne zadržuje več v zalogah. To pomeni med drugim, da se tudi tedaj, ko so osebni dohodki prehodno še dani kot predujmi iz obratnih sredstev, obseg tega predujma zmanjšuje; del osebnih dohodkov namreč dobiva takojšnje pokritje v ostvarjenem dohodku. Opozoriti pa je treba na dejstvo, da tudi tedaj, ko je morda povsem ukinjen predujem osebnih dohodkov iz obratnih sredstev, ne kaže v stroškovnem računovodstvu opustiti kakršnokoli evidenco o njih. Pri tem ne mislimo samo na evidenco v okviru knjigovodstva osebnih dohodkov, temveč tudi na evidenco v okviru knjigovodstva ustvarjanja učinkov ali knjigovodstva proizvodov. Tudi tedaj, ko je obseg vrednotenja zalog bistveno zožen, je v okviru stroškovnega računovodstva potrebno operirati z osebnimi dohodki, a tudi z drugimi vračunanimi deli dohodka zaradi potreb pri poslovnih odločitvah.

Različnih metod vrednotenja učinkov je precej več, kot jih navadno obravnava literatura:

a) po lastni ceni z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški;

b) po lastni ceni brez vključenih posebnih prodajnih stroškov;

c) po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (ali po proizvodnih stroških) z vključenimi splošnimi stroški nakupa in uprave;

č) po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (ali po proizvodnih stroških) z vključenimi splošnimi stroški nakupa;

d) po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (ali po proizvodnih stroških) brez vključenih drugih splošnih stroškov;

e) po spremenljivem delu celotnih stroškov z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški;

f) po spremenljivem delu celotnih stroškov brez vključenih posebnih prodajnih stroškov;

g) po spremenljivem delu stroškov ustvarjanja učinkov (ali proizvodnih stroškov) z vključenimi splošnimi stroški nakupa in uprave;

h) po spremenljivem delu stroškov ustvarjanja učinkov (ali proizvodnih stroškov) z vključenimi splošnimi stroški nakupa;

i) po spremenljivem delu stroškov ustvarjanja učinkov (ali proizvodnih stroškov) brez vključenih drugih splošnih stroškov;

j) po neposrednih stroških ustvarjanja učinkov (ali proizvodnih stroških);

k) po celotnih materialnih stroških z amortizacijo z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški;

l) po celotnih materialnih stroških z amortizacijo brez vključenih posebnih prodajnih stroškov;

m) po materialnih stroških z amortizacijo pri ustvarjanju učinkov v ožjem smislu (proizvodnji), nakupu in upravi;

n) po materialnih stroških z amortizacijo pri ustvarjanju učinkov v ožjem smislu (proizvodnji) in nakupu;

o) po materialnih stroških z amortizacijo pri ustvarjanju učinkov v ožjem smislu (proizvodnji) brez drugih dejavnosti;

p) po spremenljivem delu celotnih materialnih stroškov z amortizacijo z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški;

r) po spremenljivem delu celotnih materialnih stroškov z amortizacijo brez vključenih posebnih prodajnih stroškov;

s) po spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo pri ustvarjanju učinkov v ožjem smislu (proizvodnji), nakupu in upravi;

š) po spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo pri ustvarjanju učinkov v ožjem smislu (proizvodnji) in nakupu;

t) po spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo pri ustvarjanju učinkov v ožjem smislu (proizvodnji) brez drugih dejavnosti;

u) po neposrednih materialnih stroških z amortizacijo.

Spisek metod vrednotenja bi seveda mogli še povečati, zlasti še, če iz različic pod a) do j) izključujemo zgolj pogodbene, samoupravne in zakonske obveznosti iz dohodka, vendar že sedanji povsem zadošča. Zadošča tudi, če omenimo, da smo se pri preteklih razglabljanjih naslanjali le na metodo pod b) in delno pod a).

Prav tako pri nadaljnjih razglabljanjih ne bomo obravnavali vseh omenjenih metod, temveč bomo izbrali le tri metode zoženega vrednotenja učinkov:

1. Metodo vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali proizvodnih stroških (pod d ali č).
2. Metodo vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških (pod f).
3. Metodo vrednotenja učinkov po materialnih stroških z amortizacijo (pod l).

Vse te metode pa lahko preučujemo v okviru vsakega izmed do sedaj obravnavanih sistemov stroškov, tj.:

I. sistema dejanskih stroškov;

II. sistema ocenjenih stroškov;

III. sistema standardnih stroškov.

Iz tega sledi, da imamo opravka z dvema razsežnostima in številnimi možnimi združki, ki jih prikazuje slika št. 13.

Metode vrednotenja učinkov / Sistem stroškov	Vrednotenje po lastni ceni	Vrednotenje po proizvodnih stroških (stroških ustvarjanja učinkov)	Vrednotenje po spremenljivih stroških	Vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji
Dejanski stroški				
Ocenjeni stroški				
Standardni stroški				

Slika 13

Sistemi stroškov in metode vrednotenja učinkov

81 Računovodstvo pri vrednotenju učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških)

810 Temeljne posebnosti vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških)

Bistvo te metode je, da poračunamo s poslovnimi učinki posameznega obračunskega razdobja le stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodne stroške), tj. neposredne stroške materiala (in storitev), neposredne osebne dohodke in splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (splošne proizvodne stroške). Nasprotno tisti stroški, ki se pojavijo izven procesa proizvodnje, niso razdeljeni po poslovnih učinkih, kar pomeni, da je cena enote v zalogi pri sicer nespremenjenih okoliščinah nižja. Iz nje so izključeni poleg neposrednih prodajnih stroškov še splošni stroški uprave in prodaje. Toda hkrati z njimi so mnogokrat obravnavani tudi splošni stroški nakupa. Tudi ti se ne pojavljajo v okviru procesa proizvodnje. Res se v nasprotju s splošnimi stroški prodaje pojavljajo že prej, kot se začne proces proizvodnje. Vendar ne moremo niti za splošne stroške uprave trditi, da jih ni, preden se začne proces proizvodnje. Medtem ko torej pri sedaj obravnavanem vrednotenju stroškovnih nosilcev ni dvoma o tem, da splošni stroški uprave in prodaje ne vstopajo v vrednost zalog, obstajata pri splošnih stroških nakupa dve možnosti:

a) splošni stroški nakupa so obravnavani skupaj s splošnimi stroški uprave in prodaje ter niso razdeljeni po poslovnih učinkih;

b) splošni stroški nakupa so obravnavani skupaj s stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnimi stroški) ter so razdeljeni po poslovnih učinkih.

V korist druge možnosti lahko navedemo to, da splošni stroški nakupa smiselno povečujejo vrednost materiala in da le iz praktičnih razlogov niso poračunani že s prejetimi količinami, medtem ko so lahko s porabljenimi. Potemtakem splošni stroški nakupa hkrati s stroški materiala utegnejo vstopati v stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodne stroške). Če jih pa organizacija združenega dela ne ugotavlja ločeno in jih tudi ne priračunava na vrednost porabljenega materiala, temveč jih obravnava skupaj s splošnimi stroški uprave in prodaje, seveda tak dokazni razlog odpade.

Pri nadaljnjih razglabljanjih bomo v glavnem upoštevali drugo možnost in govorili le o izločitvi splošnih stroškov uprave in prodaje iz vrednotenja zalog; ti stroški bremenijo v nerazdeljenem znesku le prodane količine. Potemtakem so odhodki že ob svojem nastanku.

Takšna metoda vrednotenja učinkov je bila v običaju pri naših predvojnih podjetjih, povsem normalna pa je tudi pri ameriških podjetjih, kjer jo označujejo kot »absorption costing«. Naziv torej kaže, da v ZDA splošni stroški uprave in prodaje sploh ne štejejo kot stroški, temveč so obravnavani kot odhodki. Pri proizvajalni organizaciji združenega dela bi ta metoda bila povsem običajna, če bi s prodajno organizacijo združenega dela dosegla skupni prihodek, prispevek za delovanje delovne skupnosti, ki odpade nanjo, pa ne bi razdeljevala po svojih poslovnih učinkih.

V našem dohodkovnem sistemu pomeni izločevanje splošnih stroškov uprave in prodaje iz razdeljevanja po poslovnih učinkih to, da je tisti njihov del, ki sestoji iz tako imenovanih materialnih stroškov z amortizacijo, odšteven od celotnega prihodka pred ugotovitvijo dohodka, tisti njihov del, ki sestoji iz vračunanega dohodka, pa takoj pokrit z ostvarjenim dohodkom. Ob poenostavitvi je tudi vse pogodbene, samoupravne in zakonske obveznosti iz dohodka mogoče vključevati med te splošne stroške ter jih torej obravnavati kot odhodke.

Pomen takšnega vrednotenja učinkov je mogoče videti v tem, da je dani fizični obseg nedokončane proizvodnje in zalog proizvodnje nižje ovrednoten in da organizacija združenega dela pri drugih nespremenjenih okoliščinah lahko shaja z manjšimi obratnimi sredstvi. Vendar je z vidika stroškovnega računovodstva pomembnejše nekaj drugega; sestavljanje obračunov in predračunov stroškov je sedaj nekoliko lažje in hitrejše, saj ni več treba na stroškovne nosilce prenašati splošnih stroškov uprave in prodaje.

Prehod iz popolnega vrednotenja učinkov na vrednotenje učinkov po proizvodnih stroških pa seveda povzroča nekatere težave. V prehodnem razdobju je s tedanjimi prihodki iz prodaje treba pokriti več stroškov kot normalno, tj. vse tiste splošne stroške uprave in prodaje, ki so se v začetku zadrževali še v nedokončani proizvodnji in zalogah proizvodov. Prav tako bo v prehodnem razdobju treba pokriti več vračunanega dohodka kot sicer, kajti na začetno nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov se nanaša tudi vračunani dohodek, ki ga ne smemo več puščati nepokritega.

811 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov

8110 Zasnova obračuna stroškov

Če vgradimo metodo vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) v sistem dejanskih stroškov, pridemo do naslednjih zaporednih stopenj obračuna stroškov, ki bremenijo poslovne učinke:

1. Zajemanje izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska.

2. Razdelitev izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po stroškovnih mestih.

3. Obračun notranjih učinkov po **dejanskih proizvodnih stroških** in razdelitev izvedenih stroškov po stroškovnih mestih.

4. Razdelitev izvirnih in izvedenih **dejanskih proizvodnih stroškov** na stroškovne nosilce.

5. Obračun dokončanih poslovnih učinkov po **dejanskih proizvodnih stroških.**

V primerjavi s popolnim vrednotenjem učinkov se pojavijo spremembe v glavnem od 3. stopnje dalje.

1. stopnja je prepuščena finančnemu knjigovodstvu, čeprav pri tem pomagajo analitična knjigovodstva prvin poslovnega procesa. Pri njej, kot vidimo, ni nobenih sprememb v primerjavi s prvotnim obračunom.

2. in 3. stopnja sta prepuščeni knjigovodstvu stroškovnih mest, čeprav mu pri tem vsaj delno pomagajo analitično knjigovodstvo prvin poslovnega procesa, knjigovodstvo stroškovnih nosilcev, polproizvodov in finančno knjigovodstvo. Na 3. stopnji se že pojavijo določene spremembe zaradi vrednotenja učinkov po proizvodnih stroških, zato si jih bomo ogledali posebej.

4. in 5. stopnja sta prepuščeni knjigovodstvu stroškovnih nosilcev, čeprav mu pri tem pomagajo vsaj delno analitična knjigovodstva prvin poslovnega procesa in knjigovodstvo stroškovnih mest oziroma polproizvodov. Na 4. stopnji se pojavijo bistvene spremembe zaradi vrednotenja učinkov po proizvodnih stroških, zato se bomo pri njih zaustavili podrobneje. Na 5. stopnji se nasprotno spremembe občutijo samo v nižjih cenah enote, ki je prevzeta v skladišče gotovih proizvodov. Zaradi zožanega vrednotenja učinkov niso več stroški iz knjigovodstva stroškovnih mest prevzeti v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev, temveč nekateri to knjigovodstvo preskočijo in se v okviru knjigovodstva prodaje pojavijo pri obračunu prodaje.

Če vgradimo metodo vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) v sistem **ocenjenih ali standardnih** stroškov, pa pridemo do naslednjih zaporednih stopenj obračuna:

1. Zajemanje izvirnih in z njimi izenačenih, delno že ocenjenih ali standardnih stroškov po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska.

2. Razdelitev izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po stroškovnih mestih, pri čemer so **zanemarjeni odmiki od ocenjenih ali standardnih stroškov,** ki so ugotovljeni že na 1. stopnji.

3. Obračun notranjih učinkov po ocenjenih ali standardnih proizvodnih stroških in razdelitev izvedenih **ocenjenih ali standardnih proizvodnih stroškov** po stroškovnih mestih.

4. Bremenitev stroškovnih nosilcev glede na obseg opravljenega dela po **ocenjenih ali standardnih proizvodnih stroških.**

5. Obračun dokončanih poslovnih učinkov po **ocenjenih ali standardnih proizvodnih stroških.**

V primerjavi s prej navedenim zaporedjem najdemo razlike v tem, da pri nadaljnjem obračunavanju ne upoštevamo več odmikov od ocenjenih ali standardnih proizvodnih stroškov, temveč jih skupaj s splošnimi stroški uprave in prodaje in neposrednimi prodajnimi stroški obračunavamo kot popravke odhodkov v istem razdobju.

8111 Posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih mestih

Če bi bili splošni stroški uprave in prodaje izključno izvirni stroški, bi jih že od samega začetka lahko ločili od stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroškov) in ne bi bilo potrebe po njihovem posebnem obravnavanju. Skladno z običajnimi skupinami stroškov bi lahko šteli med te stroške npr.:

a) del stroškov materiala;
b) del stroškov storitev;
c) del amortizacije;
č) del pogodbenih obveznosti iz dohodka;
d) del samoupravnih in zakonskih obveznosti iz dohodka;
e) del vračunanih osebnih dohodkov.

Že iz teh navedb vidimo, da pri dosledni obravnavi splošnih stroškov uprave in prodaje npr. ni mogoče mednje šteti vseh vračunanih pogodbenih, samoupravnih in zakonskih obveznosti iz dohodka, npr. vseh obresti, prispevkov in članarin itd. Iz razglabljanj v točki 511301 so nam že poznani načini razdelitve teh vrst stroškov po stroškovnih mestih. Če bi se torej pojavila ideja, da je treba vse vračunane pogodbene, samoupravne in zakonske obveznosti iz dohodka sproti pokrivati s prihodki iz prodaje, bi sicer imela nekaj sorodnosti z izločevanjem splošnih stroškov uprave in prodaje iz vrednotenja učinkov, vendar bi se deloma že odmikala od povsem čiste izvedbe sedaj obravnavane metode. Pomenila bi namreč, da tudi del stroškov, ki sicer vstopa med splošne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (splošne proizvodne stroške), povezujemo s splošnimi stroški uprave in prodaje. V starejši praksi je bilo takšno povezovanje celo precej pogosto, medtem ko je kasnejši razvoj popolnega obračuna stroškov zahteval čistejše razdeljevanje vseh izvirnih stroškov po stroškovnih mestih.

Toda vsi stroški, ki so sestavni del splošnih stroškov uprave in prodaje, niso izvirni ali z njimi izenačeni stroški. Na stroškovna mesta upravne in prodajne dejavnosti prehajajo kot izvedeni stroški tudi tisti, ki so povezani s poslovnimi učinki ustreznih splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožnih dejavnosti. Iz tega pa sledi, da ni mogoče spoznati celotnega zneska splošnih stroškov uprave in prodaje brez obračuna stroškov po stroškovnih mestih.

Medtem ko tudi pri vrednotenju učinkov po proizvodnih stroških prenašamo stroške z drugih stroškovnih mest na stroškovna mesta uprave in prodaje, odpade kakršnakoli potreba po prenašanju stroškov s stroškovnih mest uprave in prodaje na druga stroškovna mesta.

Če so stroškovna mesta le enostransko odvisna, poteka prenašanje njihovih dejanskih stroškov po naslednjem vzorcu obračunskega lista stroškov iz slike 14.

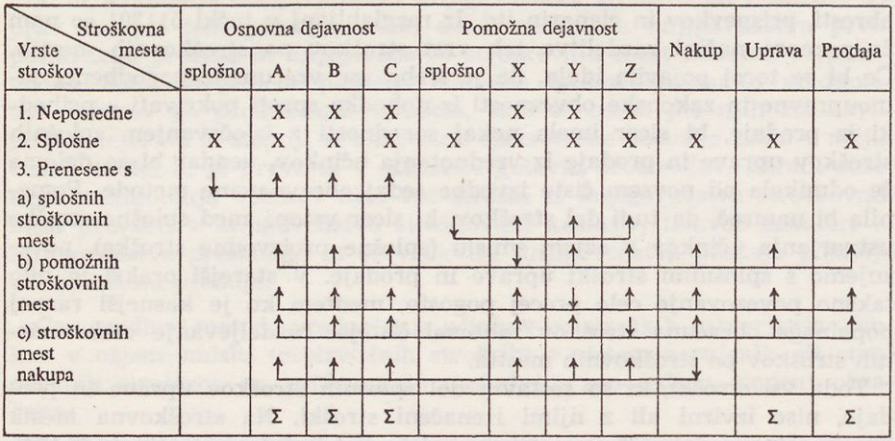
Če so stroškovna mesta nasprotno obojestransko odvisna, pa poteka prenašanje dejanskih stroškov po vzorcu obračunskega lista stroškov, ki je podan v sliki 15 na str. 326.

Kot vidimo, obstaja tudi v tem primeru le enostranska odvisnost stroškov na stroškovnih mestih uprave in prodaje od stroškov na drugih stroškovnih mestih, od koder prihajajo notranji učinki.

Splošni stroški uprave in prodaje torej niso več razdeljeni na druga stroškovna mesta. Prav tako pri obračunih stroškov po stroškovnih nosilcih ni več treba poznati koeficientov njihovega dodatka, zato jih ni treba več izračunavati na podlagi obračunskega lista stroškov. Res so pa včasih koristni pri analizi.

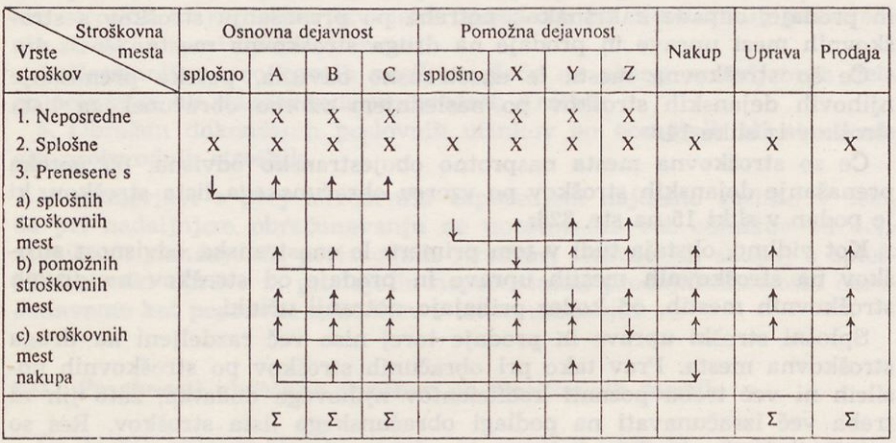
Do sedaj smo imeli v mislih sistem **dejanskih** stroškov. Če nas zanimajo posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih mestih v okviru sistema **ocenjenih ali standardnih** stroškov, nam seveda prav tako lahko koristijo nazorne upodobitve na slikah št. 14 in 15. Toda poslovni učinki

stroškovnih mest pomožne dejavnosti so v tem primeru obračunani le po ocenjenih ali standardnih proizvodnih stroških, tako da se na teh stroškovnih mestih pojavijo razlike v stroških, ki ne prehajajo na druga stroškovna mesta. Prav tako se na vseh stroškovnih mestih že na začetku utegnejo pojaviti odmiki od tistih ocenjenih ali standardnih stroškov, ki so že prvotno vračunani; ti odmiki prav tako niso več predmet razdeljevanja na druga stroškovna mesta in kasneje stroškovne nosilce.



Slika 14

Obračunski list stroškov pri enostranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest in vrednotenju učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških)



Slika 15

Obračunski list stroškov pri obojestranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest in vrednotenju učinkov po stroških ustvarjanja v ožjem smislu (proizvodnih stroških)

8112 Posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih

Vprašanje, ali vgrajujemo metodo vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) v sistem dejanskih stroškov ali nasprotno v sistem ocenjenih ali standardnih stroškov, ima bistven pomen za samo knjigovodstvo stroškovnih nosilcev in izpeljavo ustreznega obračuna stroškov. Zato si oglejmo najprej posebnosti obračuna **dejanskih** stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroškov) po stroškovnih nosilcih!

Po stroškovnih nosilcih sedaj niso več razdeljeni splošni stroški uprave in prodaje. Zato ni več potrebno, da bi analitični konti stroškovnih nosilcev imeli posebne kolone za tovrstne stroške, ki bi jih v danem dohodkovnem sistemu celo razčlenili na ustrezne materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek. Ti podatki seveda izpadejo tudi iz obračunskega lista ustvarjanja učinkov.

Na novo nastali stroški v obračunskem razdobju, ki bremenijo stroškovne nosilce, so razdeljeni takole:

A. Neposredni stroški:
   Aa) neposredni stroški materiala;
   Ab) neposredni stroški drobnega inventarja;
   Ac) neposredni stroški storitev;
   Ač) neposredna amortizacija (v izjemnih primerih);
   Ad) neposredni osebni dohodki;
   Ae) stroški porabljenih lastnih polproizvodov;

B. Splošni stroški:
   Ba) splošni stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (splošni proizvodni stroški);
   Bb) splošni stroški nakupa.

Pod B torej izpadejo splošni stroški uprave in prodaje.

Če upoštevamo posebnosti dohodkovnega sistema, pa je treba stroške, ki bremenijo stroškovne nosilce, razdeliti takole:

I. Materialni stroški z amortizacijo:

A. Neposredni materialni stroški z amortizacijo:
   Aa) neposredni stroški materiala;
   Ab) neposredni stroški drobnega inventarja;
   Ac) neposredni stroški storitev;
   Ač) neposredna amortizacija (v izjemnih primerih);
   Ad) materialni stroški z amortizacijo v porabljenih lastnih polproizvodih.

B. Splošni materialni stroški z amortizacijo:
   Ba) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (splošnih proizvodnih stroških);
   Bb) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških nakupa.

II. Vračunani dohodek:

A. Neposredni vračunani dohodek:
   Aa) neposredni osebni dohodki;
   Ab) vračunani dohodek v porabljenih lastnih polproizvodih.

B. Splošni vračunani dohodek:

Ba) vračunani dohodek v splošnih stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (splošnih proizvodnih stroških);

Bb) vračunani dohodek v splošnih stroških nakupa.

V tem primeru pod B izpadejo med materialnimi stroški z amortizacijo tisti, ki so zajeti v splošnih stroških uprave in prodaje; isto velja tudi za vračunani dohodek.

Takšno razdelitev stroškov je treba upoštevati na analitičnih kontih knjigovodstva stroškovnih nosilcev, v obračunskem listu ustvarjanja učinkov, a tudi v samem obračunu stroškov, ki odpadejo na posamezen poslovni učinek. Razglabljanje o metodah delitvenega obračuna stroškov iz točke 512311 lahko uporabimo tudi tedaj, prav tako tamkaj prikazane tabele, le da splošni stroški uprave in prodaje niso več razdeljeni po poslovnih učinkih. Podobno velja za metode obračuna stroškov z dodatki iz točke 512322 in tamkaj prikazane tabele; seveda lahko tedanje navedbe o razdeljevanju splošnih stroškov uprave in prodaje sedaj povsem zanemarimo.

Kako je pa s posebnostmi obračuna **ocenjenih ali standardnih** stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroškov) po stroškovnih nosilcih?

Če v sistemu ocenjenih ali standardnih stroškov na stroškovne nosilce prenašamo le ocenjene ali standardne stroške ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodne stroške), pomeni, da so razglabljanja o metodah delitvenega obračuna iz točke 512311 ali o metodah obračuna stroškov z dodatki iz točke 512322 sedaj brez pomena za samo knjigovodstvo. Zato jih je pa neizbežno treba uporabiti pri ustreznem računovodskem načrtovanju, tj. sestavljanju predračunov stroškov.

Na analitičnih kontih stroškovnih nosilcev je sedaj znesek stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroškov) na količinsko enoto poznan že vnaprej, zato ni nobene potrebe več po njegovem razčlenjevanju. Do drugačne rešitve bi prišli le v primeru, ko bi neposredne stroške še vedno evidentirali po dejanskih zneskih in bi uporabljali le ocenjene ali standardne koeficiente dodatka splošnih stroškov. Vendar takšna rešitev ni tipična za čisti sistem ocenjenih ali standardnih stroškov.

Če organizacija združenega dela prek vključevanja ocenjenih ali standardnih stroškov želi le na lažji način izpeljati sistem dejanskih stroškov, je seveda treba zasledovati odmike od ocenjenih ali standardnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroškov). Te odmike je treba na koncu razdobja razdeliti na tedanjo končno nedokončano proizvodnjo, na v razdobju prevzete polproizvode in dokončane proizvode. Način razmejevanja je pojasnjen v točki 632, vendar sedaj ne pride več v poštev razmejevanje odmikov od splošnih stroškov uprave in prodaje, ker ti takoj popravljajo odhodke v razdobju.

812 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov

V čistem sistemu dejanskih stroškov ni realnega načrtovanja stroškov. To dejstvo se v ničemer ne spremeni, če vanj uvedemo metodo vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških). Drugače je, če uvedemo to metodo v sistem ocenjenih stroškov. Tedaj poteka načrtovanje tako, kot smo ga pojasnili v točkah 620 in 621, le da splošni stroški uprave in prodaje ne prehajajo na druga stroškovna mesta. Predračunski list stroškov je podoben obračunskemu listu stroškov, tega smo pa predstavili v točki 8111. Vendar se utegnemo vprašati, ali res ni več treba izračunavati načrtovanih koeficientov dodatka splošnih stroškov uprave in prodaje, kar smo sicer ugotovili za ustrezne ostvarjene koeficiente.

Res organizacija združenega dela sedaj pokriva vse splošne stroške uprave in prodaje s prihodki iz prodaje. Toda medtem ko jih pri obračunu stroškov po stroškovnih nosilcih ni treba vračunavati v ceno zaloge, nam predračun stroškov po stroškovnih nosilcih še vedno omogoča postavljati ali presojati prodajne cene; zato je mnogokrat koristno vključiti vanj tudi splošne stroške uprave in prodaje in ne operirati samo z neopredeljivo razliko med prodajno ceno in stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodni stroški), ki odpadejo na enoto poslovnega učinka.

Če torej pri posameznem poslovnem učinku želimo postaviti ali presoditi njegovo prodajno ceno, moramo v načelu upoštevati naslednje:

razširjeni stroški ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali razširjeni proizvodni stroški z vključenimi splošnimi stroški nakupa (cena enote v zalogi)
\+ splošni stroški uprave
\+ splošni stroški prodaje
\+ neposredni prodajni stroški
= skupaj stroški

V predračunih imajo seveda splošni stroški uprave in prodaje samo grob orientacijski značaj, kar ne bi mogli trditi za istoimenski sestavini v izhodiščnem klasičnem predračunu. Če namreč izračunavamo obe sestavini na podlagi celote ocenjenih stroškov uprave in prodaje v predračunskem razdobju ter jih poračunavamo na celotno količino poslovnih učinkov istega predračunskega razdobja, nehote predpostavljamo nespremenljivost nedokončane proizvodnje, zaloge polproizvodov in proizvodov. Če se nasprotno te zaloge spreminjajo, odpade na enoto prodanega proizvoda drugačen znesek stroškov uprave in prodaje, kot bi odpadel v primeru popolnega vrednotenja zalog in kot smo tudi nehote predpostavljali pri predračunu prodajne cene v pogojih vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških).

Uvedba metode vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) v sistem standardnih stroškov pa prinaša novost v primerjavi z rešitvijo pri vrednotenju po lastni ceni (poglavje 7). Standardni stroški, po katerih so ovrednoteni poslovni učinki kot stroškovni nosilci, sedaj ne vključujejo več splošnih stroškov uprave in prodaje. Zato tudi ni več treba iskati zneska standardnih

splošnih stroškov uprave in prodaje, ki odpade na kako neposredno velikost v zvezi s **proizvodi.** Standardiziranje splošnih stroškov uprave in prodaje je usmerjeno k ustreznim enotam **upravne in prodajne dejavnosti.** Tako je npr. lahko količinska enota pri standardiziranju stroškov prejetih naročil — posamezno naročilo, pri stroških tipkanja — napisana vrsta, pri stroških dopisovanja — napisano pismo itd. Ne ugotavljamo torej več standardnih stroškov uprave in prodaje ostvarjene **proizvodnje,** izražene z dejanskimi ali standardnimi urami, temveč le standardne splošne stroške uprave in prodaje ostvarjene **upravne in prodajne dejavnosti,** izražene z več različnimi analitičnimi enotami. Prav tako ni nujno, da bi ugotavljali standardne stroške uprave in prodaje s preprostim množenjem standardnega zneska na izbrano enoto tamkajšnje dejavnosti s številom teh enot, temveč lahko obravnavamo stalni del splošnih stroškov uprave in prodaje tudi kot celoto, kar ni veljalo za standardne splošne stroške uprave in prodaje pri popolnem vrednotenju učinkov. Ravno to možnost bomo upoštevali pri nadaljnjih razglabljanjih. V tem primeru so seveda prilagojeni načrtovani splošni stroški uprave in prodaje pri kateremkoli obsegu dejavnosti povsem istovetni z ustreznimi standardnimi stroški.

Tudi neposrednih prodajnih stroškov sedaj ni treba ocenjevati ali standardizirati tako, da bi jih preračunali na količinsko enoto poslovnega učinka, temveč le tako, da lahko v okviru teh dejavnosti vzpostavimo kontrolo dejanskega zneska teh stroškov.

813 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov

Če je metoda vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) vgrajena v sistem dejanskih stroškov, veljajo za računovodsko analizo ugotovitve iz točke 54. Uporabljamo lahko tudi tamkaj navedene tabele. Le obračun odmika koeficienta dodatka splošnih stroškov uprave in prodaje od njegove velikosti v preteklem razdobju (razpredelnica št. 30) nima nobenega pomena več. Prav tako je treba tudi izpustiti splošne stroške uprave in prodaje pri sestavljanju razpredelnice št. 33, v kateri so sicer prikazani odmiki dejanskih splošnih stroškov, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka, od njihovega zneska v preteklem razdobju. Seveda pa je nato treba tudi ustrezno preimenovati samo tabelo.

Če je sedanja metoda vrednotenja učinkov vgrajena v sistem ocenjenih stroškov, veljajo za računovodsko analizo ugotovitve iz točke 64. Uporabljamo lahko spet tudi tamkaj navedene razpredelnice. Le obračun odmika koeficienta dodatka splošnih stroškov uprave in prodaje od njegove velikosti v preteklem razdobju (razpredelnica št. 48) nima nobenega pomena več. Prav tako je spet treba izpustiti splošne stroške uprave in prodaje pri sestavljanju razpredelnice št. 51, v kateri so sicer prikazani odmiki dejanskih splošnih stroškov, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka, od ocenjenih. Seveda je vse razpredelnice treba ustrezno preimenovati, saj nimamo več opravka z lastno ceno.

Če je pa sedanja metoda vrednotenja učinkov vgrajena v sistem standardnih stroškov, veljajo za računovodsko analizo ugotovitve iz točke 74.

Uporabljamo lahko spet tudi tamkaj navedene razpredelnice. Splošnih stroškov nakupa smo se pa tamkaj dotaknili le mimogrede. Pri tem smo omenili, da je treba obseg ustrezne dejavnosti izraziti s tisto neposredno velikostjo, ki omogoča preračun teh stroškov v okvir standardne lastne cene končnega poslovnega učinka. Če sedaj pri splošnih stroških uprave in prodaje takšen preračun ni več potreben, je tudi obseg dejavnosti mogoče izraziti drugače, npr. pri prodajni dejavnosti s številom dobljenih naročil, količino in vrednostjo prodaje itd. Če končno iz standardnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali proizvodnih stroškov izločujemo tudi splošne stroške nakupa, je še pri nakupni dejavnosti mogoče izraziti obseg bolj razčlenjeno, npr. s številom naročil, količino in vrednostjo zaloge. Toda razlika ni samo v tem, da sedanja metoda vrednotenja učinkov omogoča drugačno izražanje obsega nakupne, upravne in prodajne dejavnosti. Razlika je tudi v tem, da sedaj ne iščemo več odmikov dejanskih (ali bolje ostvarjenih) splošnih storškov pri teh dejavnostih od standardnih, ki so v zvezi z ostvarjenim obsegom osnovne dejavnosti oziroma proizvodnje. Splošni stroški uprave in prodaje, v določenih primerih pa niti splošni stroški nakupa, ne vstopajo več v vrednost nedokončane proizvodnje, polproizvodov in proizvodov. Zato ni nobene potrebe več, da bi pojasnjevali, zakaj se razlikuje njihov zne-

Obračun odmika dejanskih splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah.

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Dejanska nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Standardna nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Dejanski potroški prvine	Standardni stalni del potroškov prvine	Enota obsega dejavnosti	Standardni spremenljivi del potroškov prvine na enoto dejavnosti	Dejansko število enot v ostvarjeni dejavnosti	Standardno število enot v ostvarjeni dejavnosti
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Skupaj								

Vrsta splošnih stroškov	Dejanski splošni stroški	Prilagojeni načrtovani splošni stroški na podlagi dejan. potroškov	Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene z dejan. enotami	Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene s stand. enotami
1	10 (2×4)	11 (3×4)	12 (3×5+3×7×8)	13 (3×5+3×7×9)
Skupaj				

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega		
		zaradi spremenjenih cen (postavk)	zaradi spremenjenih potroškov	zaradi spremenjene učinkovitosti enot
1	14 (10–13)	15 (10–11)	16 (11–12)	18 (12–13)
Skupaj				

Razpredelnica 59

Obračun odmika ostvarjenih splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje na stroškovnem mestu X od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti. Različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene.

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Ostvarjeni splošni stroški pri prvini	Standardni stalni del splošnih stroškov	Enota obsega dejavnosti	Standardni spremenljivi del splošnih stroškov pri prvini na enoto dejavnosti	Dejansko število enot v ostvarjeni dejavnosti	Standardno število enot v ostvarjeni dejavnosti
1	2	3	4	5	6	7
Skupaj						

Vrsta splošnih stroškov	Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene z dejan. enotami	Prilagojeni načrtovani splošni stroški ostvarjene dejavnosti izražene s stand. enotami
1	8 (3 + 5 × 6)	9 (3 + 5 × 7)
Skupaj		

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih potroškov in deloma cen (postavk)	zaradi spremenjene učinkovitosti enot
1	10 (2 - 9)	11 (2 - 8)	12 (8 - 9)
Skupaj			

Razpredelnica 60

sek od tistega, ki ga prevzemajo stroškovni nosilci v istem razdobju. Če so ti splošni stroški itak v celoti pokriti s prihodki iz prodaje v istem razdobju, povsem zadošča, če analiziramo odmike njihovega dejanskega (ali bolje ostvarjenega) zneska od prilagojenega načrtovanega, ki upošteva ostvarjen obseg teh dejavnosti v istem razdobju. Za prilagojene načrtovane splošne stroške uprave in prodaje smo pa že prej ugotovili, da se ne razlikujejo od ustreznih standardnih stroškov, ki jih sedaj ugotavljamo z ločenim stalnim delom kot celoto in spremenljivim delom, ki je odvisen od ostvarjenega obsega posamezne dejavnosti, izraženega z vrsto razčlenjenih velikosti. Po teh pojasnilih je mogoče uporabiti razpredelnici št. 50 in 60.

Računovodska analiza stroškov na podlagi standardov v celoti zaživi šele tedaj, ko neproizvodnih stroškov ne povezujemo več s stroškovnimi nosilci v proizvodnji. Takšna rešitev je pa tudi v ameriški literaturi in praksi povsem običajna.

82 Računovodstvo ustvarjanja učinkov pri vrednotenju učinkov po spremenljivih stroških

820 Temeljne posebnosti vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških

8200 Pojem vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških

Bistvo te metode je, da poračunamo s poslovnimi učinki posameznega razdobja le tedanje spremenljive stroške, tj. neposredne stroške materiala (in storitev), neposredne osebne dohodke in spremenljivi del splošnih stroškov. Nasprotno drugi stroški, ki se pojavljajo v istem obračunskem razdobju, niso razdeljeni po poslovnih učinkih, kar pomeni, da je cena enote v zalogi pri sicer nespremenjenih okoliščinah nižja. Opozoriti pa je treba, da se podrobnosti pri sedanjem vrednotenju razlikujejo, če se ga lotevamo na nemški način iz popolnega vrednotenja ali na ameriški način iz vrednotenja po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali proizvodnih stroških. Vprašanje se namreč pojavi pri splošnih stroških uprave in prodaje, ki imajo lahko delno tudi spremenljiv značaj.

Obstajata dve možnosti:

a) spremenljivi del splošnih stroškov uprave in prodaje je obračunan skupaj s stalnim delom splošnih stroškov uprave in prodaje ter ni razdeljen po poslovnih učinkih;

b) spremenljivi del splošnih stroškov uprave in prodaje je obravnavan skupaj z drugimi spremenljivimi stroški ter je razdeljen po poslovnih učinkih.

Če menimo, da naj bodo že v načelu iz razdeljevanja po poslovnih učinkih izključeni splošni stroški uprave in prodaje, kakor tudi tisti neposredni stroški, ki se pojavljajo šele ob prodaji, se bomo brez dvoma odločili za prvo možnost. Toda z vidika poslovnih odločitev je bolj primerna druga.

Nadaljnje vprašanje se pojavi pri splošnih stroških nakupa, ki imajo lahko prav tako delno spremenljiv značaj. Pri njih obstajata naslednji možnosti:

a) splošni stroški nakupa kot celota so obravnavani skupaj s splošnimi stroški uprave in prodaje kot celoto ter niso razdeljeni po poslovnih učinkih;

b) spremenljivi del splošnih stroškov nakupa je obravnavan skupaj s spremenljivim delom stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali proizvodnih stroškov ter je razdeljen po poslovnih učinkih.

Iz razloga, ki smo ga nakazali že pri vrednotenju po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali proizvodnih stroških, bomo pri nadaljnjih razglabljanjih upoštevali drugo možnost.

Pri splošnih stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali splošnih proizvodnih stroških seveda sedaj ne obstaja nobena druga možnost razen tiste, po kateri je po poslovnih učinkih razdeljen le njihov spremenljivi del.

Kaj je treba razumeti s tistimi splošnimi stroški, ki v nerazdeljenem znesku bremenijo izključno prodane količine, je pravzaprav nakazano malo prej. Obsegajo najmanj:

1. Stalni del splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali splošnih proizvodnih stroškov
2. Stalni del splošnih stroškov nakupa
3. Stalni del splošnih stroškov uprave
4. Stalni del splošnih stroškov prodaje

Glede na izhodišče v vrednotenju po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu ali proizvodnih stroških pa lahko obsegajo še:

5. Spremenljivi del splošnih stroškov uprave
6. Spremenljivi del splošnih stroškov prodaje, v izjemnih primerih pa tudi
7. Spremenljivi del splošnih stroškov nakupa.

Pri teh navedbah upoštevamo amortizacijo že v splošnih stroških. Posebno vprašanje pa se pojavi, če je amortizacija neposredni strošek, obračunana pa kljub temu časovno, kar pomeni, da je stalni strošek. Teoretično namreč ni nujno, da bi bila neposredna amortizacija spremenljivi strošek in splošna amortizacija stalni strošek. Delitev stroškov na neposredne in splošne ima svoj izvor v možnosti njihove povezave s stroškovnimi nosilci. Nasprotno ima delitev stroškov na stalne in spremenljive svoj izvor v njihovem obnašanju, kadar se giblje obseg dejavnosti ali poslovanja. Pri amortizaciji je od časovnega ali funkcionalnega obračuna odvisno, ali bo imela stalen ali spremenljiv značaj. Z druge strani je od števila različnih vrst poslovnih učinkov, pri katerih sodeluje kako osnovno sredstvo, a tudi od evidence, odvisno, ali bo imela amortizacija značaj neposrednega ali splošnega stroška. Amortizacija kot splošni strošek ni nujno stalni strošek. Prav tako amortizacija kot neposredni strošek ni nujno spremenljivi strošek. Če dosledno izločujemo stalne stroške iz vrednotenja učinkov, se bo v spisku tistih stroškov, ki jih je treba pokriti s prihodki iz prodanih količin, pojavil še:

8. Stalni del amortizacije kot neposrednega stroška

Res pa v praksi včasih najdemo tolmačenje ameriškega »direct costinga« kar s tem, da so po tej metodi s proizvodi obračunani le neposredni stroški. V takem primeru bi seveda v okviru nerazporejenih stroškov po poslovnih učinkih ostal stalni del amortizacije kot neposrednega stroška, medtem ko bi bil iz njega izločen spremenljivi del splošnih stroškov. Namesto vrednotenja po spremenljivih stroških bi v takem primeru imeli vrednotenje po neposrednih stroških. V tem pa ni bistvo metode »direct costing«, čeprav nas utegne zavesti njen naziv.

Končno naj se dotaknemo še posebnosti te metode v dohodkovnem sistemu. Brez dvoma je stroške, ki ostajajo v zalogah, še vedno treba ločiti na materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek. Isto velja za tiste stroške, ki jih je treba sproti v nerazdeljenem znesku pokrivati s prihodki: tisti njihov del, ki sestoji iz materialnih stroškov z amortizacijo, je odšteven od celotnega prihodka pred ugotovitvijo dohodka, tisti njihov del, ki sestoji iz vračunanega dohodka, pa takoj pokrit z ostvarjenim dohodkom. Nekateri sicer menijo, da je v dohodkovnem sistemu s proizvodi treba obračunati le spremenljivi del mate-

rialnih stroškov z amortizacijo in ne tudi vračunanega dohodka, ki naj bo pokrit sproti. Izločitev tako bistvene sestavine, kot so neposredni osebni dohodki, pa občutno škodi koristnosti te metode pri poslovnih odločitvah. Večji dohodek ni boljši poslovni izid. Prav tako večja stopnja prispevka za kritje (kontribucije, pokritja), pri kateri bi izhajali le iz materialnih stroškov z amortizacijo, še zdaleč ne pomeni, da je mogoče pokriti več splošnih stroškov in doseči večji dobiček, saj so morda prvi na vrsti občutni neposredni osebni dohodki.

8201 Pomen vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških

Pomen takšnega vrednotenja lahko v stroškovnem računovodstvu osvetljujemo z vidika vseh štirih njegovih funkcionalnih delov: knjigovodstva, računovodskega načrtovanja, računovodskega nadzora in računovodske analize. Nikakor ga namreč ni mogoče izčrpati s tem, da je sedaj fizični obseg nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov nižje ovrednoten in da organizacija združenega dela pri drugih nespremenjenih okoliščinah shaja z manjšimi obratnimi sredstvi. Navsezadnje morda kake okoliščine celo ovirajo izvedbo takega vrednotenja v finančnem knjigovodstvu, pri čemer pa ne izgubi pomena v stroškovnem knjigovodstvu.

S knjigovodskega vidika je treba poudariti najprej poenostavitev obračuna dejanskih stroškov, ki se kaže v tem, da so le spremenljivi stroški razdeljeni po stroškovnih nosilcih, medtem ko stalni stroški niso. Pri popolnem vrednotenju na ostvarjene koeficiente dodatka splošnih stroškov vedno vpliva tudi obseg dejavnosti ali poslovanja; zato se iz meseca v mesec spreminjajo. Kadar je npr. obseg dejavnosti večji, odpade manj stalnega dela splošnih stroškov na enoto neposredne velikosti, in narobe, kadar je obseg dejavnosti manjši, odpade več stalnega dela splošnih stroškov na enoto neposredne velikosti. Sedaj na ostvarjene koeficiente dodatka spremenljivih splošnih stroškov ne vpliva obseg dejavnosti, saj so v glavnem spremenljivi splošni stroški sorazmerni z ustrezno neposredno velikostjo. Iz tega pa sledi, da je vrednotenje učinkov realnejše, saj se znesek stroškov na enoto ne spreminja zaradi spremembe obsega dejavnosti. Ker so stalni stroški v nerazdeljenem znesku sproti pokriti s prihodki iz prodanih količin, je tudi bolj razumljivo prikazan poslovni izid. Poleg tega je realnejši, saj nanj ne vpliva večje ali manjše zadrževanje stalnih stroškov v zalogah, ki povzroča, da je večji tedaj, kadar so zaloge večje, in manjši tedaj, kadar so zaloge manjše. Sedaj je poslovni izid v večji meri odvisen od prodaje in ne od proizvodnje. Zaradi poenostavljenega izračuna ga je pa tudi hitro mogoče sporočati organom organizacije združenega dela, zlasti še, če namesto dejanskih spremenljivih stroškov upoštevamo pri vrednotenju učinkov kar **ocenjene** ali **standardne** spremenljive stroške (»standard direct costing«).

Z vidika računovodskega načrtovanja je treba zlasti poudariti, da je znatno poenostavljeno načrtovanje stroškov, a tudi poslovnega izida, ali bolje, dobička. Vpliv stalnih stroškov na poslovni izid pri povečanju obsega dejavnosti je jasen; zato ni težko sestaviti prikaz načrtovanega razmerja med prihodki, stroški prodanih proizvodov in poslovnim izidom. Pri predračunu stroškov učinka pa izračun prispevka za kritje, ki ga daje

posamezen poslovni učinek ali skupina poslovnih učinkov, kakor tudi izračun njegove stopnje, nakazuje, kakšno kritje stalnih stroškov in kakšen poslovni izid lahko pričakujemo; takšni predračuni so izredno koristni pri oblikovanju prodajne politike.

Z vidika računovodskega nadzora naj pripomnimo, da je zaradi delitve stroškov na stalne in spremenljive njihov nadzor po stroškovnih mestih enostavnejši. Vprašanje odgovornosti za stalne stroške je mogoče postaviti bolj določno in ostreje. Prav tako je mogoče vzpostaviti bolj občutljiva sodila pri nadzoru spremenljivih stroškov po posameznih poslovnih učinkih. Nasprotno je lastna cena idealno sredstvo za prikrivanje dejstev o stroških, bodisi pozitivnih ali negativnih, ker omogoča, da niso zapažene posledice izravnav.

Končno naj z vidika računovodske analize še pripomnimo, da je sedaj znatno laže ugotavljati vplive na stroške zaradi spremembe obsega dejavnosti. Jasno je dokazano, da se poslovni izid ne izboljšuje samo z zmanjšanjem stroškov, temveč tudi s povečanjem obsega dejavnosti. Ugotavljati je mogoče tisti obseg dejavnosti, pri katerem dosega organizacija združenega dela prag dobička. Enostavnejša je analiza stroškov pri poslovnih učinkih, a tudi analiza uspešnosti posameznih poslovnih učinkov. Zaradi skupnega pokrivanja stalnih stroškov in obračunavanja poslovnih učinkov zgolj po spremenljivih stroških je bolje mogoče presojati poslovne učinke, prodajna območja, vrste odjemalcev itd.

Do sedaj smo navajali prednosti te metode, ki jo brez dvoma uvrščajo med najpomembnejše sodobne metode stroškovnega računovodstva. Koristno pa je navesti še nekatere možne pomanjkljivosti, ki jih sicer očitajo njeni nasprotniki:

1. Ni več točnih podatkov o stroških po nosilcih; nekateri proizvodi so nasledek bolj mehanizirane proizvodnje kot drugi proizvodi v isti organizaciji združenega dela in torej ni mogoče iz stopnje prispevka zanesljivo soditi na njihovo udeležbo pri doseganju poslovnega izida.
2. Zaloge so prenizko ovrednotene in ne prikazujejo realnega zneska sredstev v tej pojavni obliki.
3. Pri poslovanju je treba upoštevati tako kratkoročno poslovno politiko, ki je izražena v spremenljivih stroških, kot dolgoročno poslovno politiko, ki je izražena v stalnih stroških, in utegne biti zanemarjenje stalnih stroškov pri prevelikem številu poslovnih učinkov ali prodaj nevarno za uspešnost poslovanja.
4. Ločitev stroškov na stalne in spremenljive je mnogokrat težko izvesti in je problematična; zato tudi analize na tej osnovi niso povsem zanesljive.
5. Izločevanje stalnih stroškov iz obračunov po poslovnih učinkih utegne spodbujati le k zmanjševanju spremenljivih stroškov in ne tudi stalnih.

Vedeti pa je treba, da je razdeljevanje stalnih stroškov po nosilcih vsaj toliko problematično kot delitev stroškov na stalne in spremenljive; v tej zvezi se pokaže tudi neprimernost trditve, da zaloge po tej metodi niso realno ovrednotene, ker tudi po drugih metodah niso. Če so na splošno zaloge nižje ovrednotene, nismo s tem ustvarili za organizacijo združenega dela nikake nevarnosti, saj je vedno bolje imeti skrite rezerve kot skrite izgube. Končno tudi ni res, da metoda spodbuja le k zmanjševanju spremenljivih stroškov; ker so po tej metodi

stalni stroški prav očitno prikazani posebej, je mogoče usmeriti pozornost nanjo s posebnimi rešitvami.

K vsemu lahko še pripomnimo, da je obračun stroškov po obravnavani metodi bolj razumljiv vodilnemu osebju, a tudi mojstrom in delavcem. To pa ne kaže zanemarjati v sistemu delavskega samoupravljanja.

Kot smo že omenili, ni nujno, da bi bila ta metoda vrednotenja zalog sprejeta v finančnem računovodstvu, čeprav je vključena v stroškovno računovodstvo. V tem primeru bodo seveda računovodska poročila o poslovanju, zlasti pa o poslovnem izidu, drugačna, če bodo sestavljena v finančnem računovodstvu ali v stroškovnem računovodstvu. Vendar bo pri poslovnih odločitvah v glavnem koristno uporabljati le poročila stroškovnega računovodstva, ker bodo na razpolago hitreje in bodo bolj razumljiva. Takšno dvojnost, ki jo poznajo tudi v zahodnih državah, utegnejo povzročiti gospodarsko-finančni predpisi; ti namreč posegajo na področje finančnega računovodstva, medtem ko je področje stroškovnega računovodstva notranja zadeva posamezne organizacije združenega dela. Včasih pa izločitev stalnih stroškov in zalog tudi ni gospodarsko primerna. Težave bi npr. imele tiste organizacije združenega dela, ki imajo od časa do časa velike zaloge; tedaj bi namreč utegnile izkazati celo izgubo, če ne bi sorazmernega dela stalnih stroškov vključevale v zalogo. S tem pa še ni rečeno, da se tudi njim ne izplača v stroškovnem računovodstvu posegati po koristih, ki izvirajo iz obravnavane metode. Če nič drugega, bi jim kazalo vsaj ločiti stroške na stalne in spremenljive, in sicer tudi v predračunih in obračunih stroškov, ki odpadejo na poslovni učinek.

Prehod iz popolnega vrednotenja učinkov na vrednotenje učinkov po spremenljivih stroških seveda povzroča težave pri vsaki organizaciji združenega dela, ki ima na začetku tega prehoda kako nedokončano proizvodnjo ali zalogo proizvodov. V prehodnem razdobju je s tedanjimi prihodki treba pokriti več stroškov kot normalno, tj. tudi del stroškov, ki je do tedaj vedno ostajal v zalogah. Če upoštevamo še dohodkovni sistem, lahko ugotovimo, da bo v prehodnem razdobju ostvarjen manjši dohodek, kajti od prihodkov bo treba odšteti tudi stalni del materialnih stroškov z amortizacijo, ki so zajeti v začetnih zalogah nedokončane proizvodnje in proizvodov. Prav tako bo v prehodnem razdobju treba pokriti več vračunanega dohodka kot sicer, kajti na začetne zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov se nanašajo npr. tudi taki osebni dohodki, ki niso odvisni od obsega dejavnosti in ki jih ne smemo več puščati nepokritih.

8202 Razvoj vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških

Težko je reči, kje so najprej začeli uporabljati to metodo, kajti o tem ni zanesljivih podatkov. Ugotovljamo lahko samo, kdaj se je ta metoda pojavila v literaturi. Čeprav je o ločevanju stalnih in spremenljivih stroškov pisal že zelo zgodaj Eugen Schmalenbach v Nemčiji, se vendar šteje kot njen začetnik Jonathan N. Harris iz ZDA. Imenovani je leta 1936 obrazložil to metodo pod nazivom »direct costing« v članku »Koliko smo zaslužili v prejšnjem mesecu«, ki ga je napisal za N. A. C. A. Bulletin. Kot vodja računovodstva jo je v podjetju Dewey and Almy Chemical

Company vpeljal že leta 1934. Neodvisno od njega je leto dni kasneje podobno metodo vpeljal G. Charter Harrison v podjetju Spool Cotton Company. Članka o tej metodi pa mu ni hotela objaviti nobena strokovna revija, zato je v lastni nakladi izdal knjižico pod naslovom: »Novo vino v starih steklenicah« s podnaslovom »Zakaj je večina izkazov dobička napačnih?«

Nova metoda »direct costing« si je v ZDA hitro pridobila privržence. Veliko sta k temu pripomogli tudi druga svetovna vojna in vojaške oblasti, ki so v dobavnih pogodbah terjale posebne specifikacije stroškov (»the cost-plus-fixed-fee contracts«). Kljub temu pa javni revizorji in davčni organi niso dovolili njene uporabe pri sestavljanju zaključnih računov. Iz tega sledi, da se celo v njeni domovini razlikujejo pogoji zanjo v okviru stroškovnega in finančnega računovodstva.

Po drugi svetovni vojni se v literaturi čedalje bolj širi obravnava te metode, a tudi v praksi stroškovnega računovodstva je čedalje bolj v uporabi. Pripomniti pa je treba, da ni vedno označena s svojim prvotnim nazivom »direct costing«. Celo v ameriški literaturi najdemo še naziv »variable costing«, ki je brez dvoma pravilnejši. Angleška literatura jo nasprotno predstavlja z izrazom »marginal costing«. V nemški literaturi najdemo najprej naziv »Proportionalkostenrechnung« in kasneje »Grenzplankostenrechnung«.

Pri nas je o njej med prvimi pisal prof. dr. F. Krajčević v knjigi »Organizacija računovodstva standardnih troškova u industrijskim poduzećima« (Zagreb 1956), vendar le kot o metodi, ki jo uporabljajo podjetja v ZDA. Šele od leta 1961 dalje se v strokovnih revijah pojavljajo razni članki, ki jo skušajo prilagoditi našim razmeram. V nekaterih je celo zastopano stališče, da je v naših razmerah s spremenljivimi stroški mogoče razumeti le spremenljive materialne stroške.

Naziv te metode tudi pri nas ni enoten. Nekateri uporabljajo kar prvoten ameriški naziv »direct costing«, ki najmanj ustreza. Drugi govorijo po angleškem in nemškem zgledu o »marginalnem računovodstvu«. Tretji govorijo o njej kot o »obračunu z variabilnimi stroški«.

Povsem utemeljeno je pričakovati, da različni avtorji vnašajo svoje poglede v obravnavano metodo. Zato je brez nadaljnjega mogoče govoriti o različnosti te metode po tem ali drugem avtorju, medtem ko bi bilo težje govoriti o različnosti metod »direct costing«, »marginalnega računovodstva« ali »obračuna z variabilnimi stroški«.

821 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov

8210 Zasnova obračuna stroškov

Če vgradimo metodo vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških v sistem **dejanskih** stroškov, pridemo do naslednjih zaporednih stopenj obračuna stroškov, ki so razdeljeni po poslovnih učinkih:

1. Zajemanje izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska.
2. Razdelitev izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po stroškovnih mestih.

3. **Ločitev stalnega dela dejanskih stroškov od spremenljivega dela** po stroškovnih mestih (z morebitno izjemo pri splošnih stroških uprave in prodaje, če so ti itak v celoti vedno pokriti s prihodki).

4. Obračun notranjih učinkov in razdelitev **spremenljivega dela izvedenih dejanskih stroškov** po stroškovnih mestih.

5. Razdelitev spremenljivega dela izvirnih in izvedenih **dejanskih stroškov** na stroškovne nosilce.

6. Obračun dokončnih poslovnih učinkov po **spremenljivem delu dejanskih stroškov.**

V primerjavi z metodo vrednotenja po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) se pojavijo spremembe v glavnem od sedanje 3. stopnje dalje, pri čemer se ta 3. stopnja sploh pojavi na novo.

Na sedanji 1. stopnji, ki je prepuščena finančnemu knjigovodstvu, kakor tudi na 2. stopnji, ki je naloga knjigovodstva stroškovnih mest, torej še ne zasledimo posebnosti. Pač pa je bistvena 3. stopnja, ki prav tako pripada knjigovodstvu stroškovnih mest; na njej je treba rešiti številne metodološke probleme, zato si jo bomo ogledali posebej in bolj podrobno. Tudi na 4. stopnji, ki jo prav tako izvede knjigovodstvo stroškovnih mest, najdemo nekatere posebnosti, o katerih bo treba spregovoriti.

5. in 6. stopnja sta prepuščeni knjigovodstvu stroškovnih nosilcev. Na 5. stopnji se pojavijo bistvene spremembe zaradi vrednotenja zgolj po spremenljivih proizvodnih stroških, zato se bomo pri njej zaustavili podrobneje. Na 6. stopnji se spremembe občutijo samo v nižjih cenah enote, ki je prevzeta v skladišče proizvodov. Zaradi zoženega vrednotenja učinkov niso več vsi stroški iz knjigovodstva stroškovnih mest prevzeti v knjigovodstvo stroškovnih nosilcev, temveč nekateri to knjigovodstvo preskočijo in se v okviru knjigovodstva prodaje pojavijo pri obračunu prodaje.

Če vgradimo metodo vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških v sistem **ocenjenih ali standardnih** stroškov, pa pridemo do naslednjih zaporednih stopenj obračuna:

1. Zajemanje izvirnih in z njimi izenačenih, delno že ocenjenih ali standardnih stroškov po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska.

2. Razdelitev izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po stroškovnih mestih, pri čemer so zanemarjeni **odmiki od ocenjenih ali standardnih stroškov,** ki so ugotovljeni že na 1. stopnji.

3. **Ločitev tistih stroškov, ki so na stroškovnih mestih označeni kot stalni,** od tistih, ki so označeni kot spremenljivi.

4. Obračun notranjih učinkov in razdelitev **izvedenih spremenljivih stroškov v ocenjenih ali standardnih zneskih** po stroškovnih mestih.

5. Bremenitev stroškovnih nosilcev glede na obseg opravljenega dela **s spremenljivim delom ocenjenih ali standardnih stroškov.**

6. Obračun dokončanih poslovnih učinkov **po spremenljivem delu ocenjenih ali standardnih stroškov.**

V primerjavi s prej navedenim zaporedjem najdemo razlike v tem, da pri nadaljnjem obračunavanju ne upoštevamo več odmikov od spremenljivega dela ocenjenih ali standardnih stroškov, temveč jih skupaj

s stalnimi stroški in neposrednimi prodajnimi stroški obravnavamo kot popravke odhodkov v istem razdobju.

To so seveda stopnje, ki jih najdemo v primeru, ko je obravnavana metoda sprejeta tudi v finančnem knjigovodstvu. V nasprotnem primeru je v njem vzporedno s potekom 5. in 6. stopnje treba na nanovo vzpostavljenih kontih popravkov vrednosti prikazovati ustrezni del stalnih stroškov in pri uporabi spremenljivih stroškov v ocenjenih ali standardnih zneskih še odmik dejanskih stroškov od njih.

8211 Posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih mestih

Če bi stalni del splošnih stroškov iskali izključno v izvirnih stroških, bi z razdelitvijo stroškov na stalne in spremenljive lahko začeli kar v razredu 4 kontnega plana. Toda splošne stroške ne sestavljajo samo izvirni ali z njimi izenačeni stroški. Na stroškovna mesta, kjer se zbirajo ti splošni stroški, prehajajo kot izvedeni stroški tudi tisti, ki so povezani s poslovnimi učinki ustreznih splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti. Iz tega pa sledi, da ni mogoče spoznati, kolikšen je stalni in kolikšen spremenljivi del splošnih stroškov, ne da bi obračunali stroške po stroškovnih mestih.

Stalni stroški splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti se podobno kot drugi stalni stroški ne poračunavajo s stroškovnimi nosilci. Zato jih navsezadnje niti ne bi bilo treba prenašati na druga stroškovna mesta. Vendar je včasih le koristno vedeti, kolikšen njihov del vstopa v stalne stroške temeljnih stroškovnih mest proizvodne, nakupne, upravne in prodajne dejavnosti. Nasprotno lahko brez škode zanemarimo prenašanje stalnega dela stroškov s stroškovnih mest nakupa, uprave in prodaje na druga stroškovna mesta.

V obračunskem listu stroškov, a tudi na ustreznih knjigovodskih kontih je treba vzpostaviti ločeno evidenco o stalnem in spremenljivem delu stroškov. Če so stroškovna mesta le enostransko odvisna, poteka prenašanje njihovih stroškov po vzorcu obračunskega lista stroškov, ki je prikazan na sliki 16.

Na sliki smo zanemarili izjemen primer, ko imajo kaki neposredni stroški stalen značaj. Z druge strani smo pri splošnih stroških uprave in prodaje ločili njihov stalni in spremenljivi del, da je v načelu dana možnost za poračunavanje njihovega spremenljivega dela s stroškovnimi nosilci. Kot smo že prej pojasnili, so pa možnosti prenašanja stalnega dela splošnih stroškov pod 3 a), 3 b) in 3 c) lahko povsem opuščene. V tem primeru se seveda na koncu obračunskega lista stroškov dodatno pojavljajo vsote stalnih stroškov na splošnih stroškovnih mestih, stroškovnih mestih pomožne dejavnosti in stroškovnih mestih nakupa, ki jih je treba posebej pokrivati s prihodki iz prodanih količin.

Če so stroškovna mesta nasprotno obojestransko odvisna, je seveda potek prenašanja stroškov nekoliko bolj zapleten.

Pri spremenljivem delu splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu na stroškovnih mestih A, B in C je neizogibno treba poznati koeficiente njihovega dodatka, ki so potrebni pri obračunih stroškov poslovnih učinkov. Podobno včasih velja za spremenljivi del stroškov na stroškovnih mestih nakupa, uprave in prodaje. Nasprotno niso več

F — stalni (fiksni) stroški
V — spremenljivi (variabilni) stroški

Stroškovna mesta / Vrste stroškov	Osnovna dejavnost								Pomožna dejavnost								Nakup		Uprava		Prodaja	
	splošno		A		B		C		splošno		X		Y		Z							
	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V
1. Neposredne				X		X		X				X		X		X						
2. Splošne	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
3. Prenesene s a) splošnih stroškovnih mest		↓		↑		↑		↑		↓		↑		↑		↑						
b) pomožnih stroškovnih mest				↑		↑		↑				↓		↑		↑		↑		↑		↑
				↑		↑		↑						↓		↑		↑		↑		↑
				↑		↑		↑								↓		↑		↑		↑
c) stroškovnih mest nakupa, uprave in prodaje				↑		↑		↑										↓				
				↑	↑	↑	↑													↓		
				↑		↑		↑														↓
	Σ		Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ		Σ		Σ		Σ		Σ		Σ		Σ	

Slika 16

Obračunski list stroškov pri enostranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest in vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških

potrebni koeficienti dodatka stalnega dela splošnih stroškov. Res so pa včasih koristni pri analizi.

Do sedaj smo imeli v mislih sistem **dejanskih** stroškov. Če nas zanimajo posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih mestih v okviru sistema **ocenjenih ali standardnih** stroškov, se seveda prav tako moremo posluževati upodobitev na sliki št. 16. Toda poslovni učinki stroškovnih mest pomožne dejavnosti so v tem primeru obračunani le po ocenjenem ali standardnem spremenljivem delu tamkajšnjih stroškov, tako da se na teh stroškovnih mestih pojavijo tudi razlike v spremenljivih stroških, ki ne prehajajo na druga stroškovna mesta. Prav tako s stroškovnih mest nakupa, uprave in prodaje prenašamo spremenljivi del tamkajšnjih stroškov le skladno z ocenjenim ali standardnim koeficientom dodatka, kar pomeni, da se spet tamkaj pojavljajo razlike v spremenljivih stroških, ki ne prehajajo na druga stroškovna mesta, niti niso razporejene po poslovnih učinkih. Končno se na vseh stroškovnih mestih utegnejo pojaviti še odmiki od tistih stroškov, ki so že na začetku vračunani v ocenjenem ali standardnem znesku; ti odmiki nato niso več razdeljeni na druga stroškovna mesta in kasneje stroškovne nosilce, podobno kot niso razdeljeni stalni stroški, ki se sicer pojavljajo na stroškovnih mestih.

8212 Posebnosti obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih

Na knjigovodstvo stroškovnih nosilcev in obračun stroškov po stroškovnih nosilcih ima bistven pomen vprašanje, ali vgrajujemo metodo vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških v sistem dejanskih stroškov ali nasprotno v sistem ocenjenih ali standardnih stroškov. Zato si najprej oglejmo posebnosti obračuna spremenljivega dela **dejanskih** stroškov po stroškovnih nosilcih!

Po stroškovnih nosilcih sedaj niso več razdeljeni stalni stroški. Zato pa tudi ni več potrebe, da bi analitični konti stroškovnih nosilcev imeli posebne kolone za tovrstne stroške, ki bi jih v dohodkovnem sistemu celo razčlenili na ustrezne materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek. Ti podatki seveda izpadejo tudi iz obračunskega lista ustvarjanja učinkov.

Na novo nastali stroški v obračunskem razdobju, ki bremenijo stroškovne nosilce, so razdeljeni takole:

A Neposredni stroški:
- Aa) neposredni stroški materiala;
- Ab) neposredni stroški drobnega inventarja;
- Ac) neposredni stroški storitev;
- Ač) neposredna amortizacija;
- Ad) neposredni osebni dohodki;
- Ae) stroški porabljenih lastnih polproizvodov.

B Splošni stroški:
- Ba) spremenljivi del splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu;
- Bb) spremenljivi del splošnih stroškov nakupa;

in lahko še
- Bc) spremenljivi del splošnih stroškov uprave;
- Bč) spremenljivi del splošnih stroškov prodaje.

Pod B) torej izpade ves stalni del splošnih stroškov.

Če upoštevamo posebnosti dohodkovnega sistema, je treba stroške, ki bremenijo stroškovne nosilce, razdeliti takole:

I. Materialni stroški z amortizacijo:

A Neposredni materialni stroški z amortizacijo:
- Aa) neposredni stroški materiala;
- Ab) neposredni stroški drobnega inventarja;
- Ac) neposredni stroški storitev;
- Ač) neposredna amortizacija;
- Ad) materialni stroški z amortizacijo v porabljenih lastnih polproizvodih.

B Splošni materialni stroški z amortizacijo:
- Ba) materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu;

Bb) materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela splošnih stroškov nakupa;
in lahko še
Bc) materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela splošnih stroškov uprave;
Bč) materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela splošnih stroškov prodaje.

II. Vračunani dohodek:

A Neposredni vračunani dohodek:
Aa) neposredni osebni dohodki;
Ab) vračunani dohodek v porabljenih lastnih proizvodih;

B Splošni vračunani dohodek:
Ba) dohodek v okviru spremenljivega dela splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu;
Bb) dohodek v okviru spremenljivega dela splošnih stroškov nakupa;
in lahko še
Bc) dohodek v okviru spremenljivega dela splošnih stroškov uprave;
Bč) dohodek v okviru spremenljivega dela splošnih stroškov prodaje.

Iz obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih torej izpadejo stalni materialni stroški z amortizacijo in stalni vračunani dohodek.

Takšno razdelitev stroškov je treba upoštevati na analitičnih kontih stroškovnih nosilcev, v obračunskem listu ustvarjanja učinkov in samem obračunu spremenljivih stroškov, ki odpadejo na posamezen poslovni učinek. Razglabljanja o metodah delitvenega obračuna stroškov iz točke 512311 lahko uporabimo tudi sedaj, le da stalni stroški sedaj niso več razdeljeni po poslovnih učinkih. Podobno velja za metode obračuna stroškov z dodatki; iz točke 512322 pa seveda koeficienti dodatka splošnih stroškov sedaj zajemajo le njihov spremenljivi del.

Kako je pa s posebnostmi obračuna **ocenjenih ali standardnih** spremenljivih stroškov po stroškovnih nosilcih?

Če povezujemo metodo vrednotenja stroškovnih nosilcev po spremenljivih stroških s sistemom ocenjenih ali standardnih stroškov, pomeni, da na stroškovne nosilce prenašamo le ocenjene ali standardne spremenljive stroške. Razglabljanje o metodah delitvenega obračuna stroškov iz točke 512311 ali o metodah obračuna stroškov z dodatki iz točke 512322 je torej sedaj brez pomena za samo knjigovodstvo. Zato jih je pa neizbežno treba uporabiti pri ustreznem računovodskem načrtovanju, tj. sestavljanju predračunov spremenljivih stroškov. Na analitičnih kontih stroškovnih nosilcev so sedaj spremenljivi stroški količinske enote poznani že vnaprej, zato ni nikake potrebe več po njihovem razčlenjevanju. Do drugačne rešitve bi prišli le v primeru, ko bi neposredne stroške še vedno evidentirali po dejanskih zneskih in bi uporabljali le ocenjene ali standardne koeficiente dodatka spremenljivega dela splošnih stroškov. Vendar takšna rešitev ni tipična za čisti sistem ocenjenih ali standardnih stroškov.

Če želi organizacija združenega dela prek ocenjenih ali standardnih stroškov le na lažji način izpeljati sistem dejanskih stroškov, je seveda treba zasledovati odmike od ocenjenih ali standardnih spremenljivih stroškov, s katerimi so ovrednoteni poslovni učinki. Te odmike je treba ob koncu razdobja razdeliti na tedanjo končno nedokončano proizvodnjo, na v razdobju prevzete polproizvode in dokončane proizvode. Način razmejevanja je pojasnjen v točki 632, vendar sedaj ne pride več v poštev razmejevanje odmikov od ocenjenih ali standardnih stalnih stroškov, ker ti takoj popravljajo odhodke v razdobju.

Na koncu naj omenimo še, da je poenostavljeni primer obračuna po tej metodi vključen v knjigo I. Turk: »Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela.«

822 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov

Ločitev stroškov na stalne in spremenljive že sama po sebi odpira nova pota pri načrtovanju. Če nam je za vsako vrsto stroškov poznan njen stalni del kakor tudi spremenljivi del na enoto obsega dejavnosti, ni težko načrtovati stroške po stroškovnih mestih in s tem končno za organizacijo združenega dela kot celoto. Predračunski list stroškov je formalno povsem podoben malo prej obravnavanemu obračunskemu listu stroškov. Dodatno je pa le koristno, če se konča z izračunom raznih načrtovanih, tj. ocenjenih koeficientov dodatka stalnih stroškov, in ne samo z izračunom načrtovanih, tj. ocenjenih koeficientov dodatka spremenljivih splošnih stroškov. Predračun stroškov po stroškovnih nosilcih je namreč izhodišče za postavljanje ali presojanje prodajnih cen; zato je vanj koristno vključiti tudi posebej vse tiste stroške, ki so sicer pri obračunu pokriti v nerazdeljenem znesku kar s prihodki. Ni namreč nujno, da večja razlika med prodajno ceno ali vrednostjo in ustreznimi spremenljivimi stroški pomeni že boljši poslovni izid.

Če želimo pri posameznem poslovnem učinku postaviti ali presoditi njegovo prodajno ceno, moramo v načelu upoštevati naslednje:

	spremenljivi stroški (cena enote v zalogi)
+	spremenljivi splošni stroški uprave in prodaje, če niso vključeni že v ceni enote v zalogi
+	neposredni prodajni stroški
=	celotni spremenljivi stroški
+	stalni del splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu
+	stalni del splošnih stroškov nakupa
+	stalni del splošnih stroškov uprave
+	stalni del splošnih stroškov prodaje
=	skupaj stroški

V predračunih stroškov učinka imajo seveda vsi stalni stroški samo grob orientacijski značaj; tudi če se ne spreminja načrtovani obseg dejavnosti, utegne na tisti njihov znesek, ki odpade na enoto poslovnega učinka, vplivati gibanje nedokončane proizvodnje ali zaloge proizvodov.

Res pa v čistem modelu »direct costinga« tudi zadošča, če poznamo zgolj spremenljive stroške na količinsko enoto poslovnega učinka. Razliko med prodajno ceno enote in spremenljivimi stroški na enoto nato imenujemo prispevek za kritje; z njim posamezna količinska enota prispeva k pokritju stalnih stroškov in k doseganju dobička:

$$\text{prispevek za kritje} = \begin{matrix}\text{prodajna cena enote} \\ - \text{ spremenljivi stroški na enoto}\end{matrix}$$

Če znesek prispevka za kritje primerjamo s prodajno ceno, dobimo stopnjo prispevka za kritje, tj.

$$\text{stopnja prispevka za kritje} = \frac{\text{prispevek za kritje}}{\text{prodajna cena}}$$

Če znesek prispevka za kritje primerjamo s kako neposredno velikostjo pri nastajanju količinske enote poslovnega učinka, npr. strojno uro, pa dobimo koeficient prispevka za kritje na to neposredno velikost, tj.

$$\text{koeficient prispevka za kritje na neposredno velikost} = \frac{\text{prispevek za kritje}}{\text{neposredna velikost}}$$

Takšni načrtovani podatki o količinski enoti poslovnega učinka so zelo pomembni pri poslovnem odločanju.

Sicer se pa računovodsko načrtovanje v že opisanem smislu ne spremeni, če pri njem operiramo s standardnimi stroški in ne samo z ocenjenimi.

Koristno pa je, če na tem mestu opozorimo še na nekaj posebnosti opredelitve stroškov, zlasti stroškov storitev, kadar poznamo prodajno ceno poslovnega učinka in kadar jo šele iščemo. V točkah 512312 in 512323 smo te posebnosti osvetljevali ob predpostavki, da stroški niso razčlenjeni na stalne in spremenljive. Sedaj si pa oglejmo posebnosti, ki nam jih prinaša takšna razčlenitev, zlasti če želimo dodatno razlikovati še materialne stroške z amortizacijo po tej strani in vračunani dohodek po drugi strani. Postopni predračun stroškov učinka je lahko zelo pomembna sestavina računovodskega načrtovanja.

V primeru, ko je poznana prodajna cena poslovnega učinka, velja v načelu naslednje zaporedje:

1. Prodajna cena
2. — Spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo

3. = Prispevek za kritje stalnih materialnih stroškov z amortizacijo in dohodka (1 manj 2)
4. — Stalni del materialnih stroškov z amortizacijo

5. = Prispevek za kritje dohodka (3 manj 4)
6. — Spremenljivi del prispevkov in davkov iz dohodka
7. — Spremenljivi del vračunanih drugih obveznosti iz dohodka
8. — Spremenljivi del vračunanih osebnih dohodkov

9. = Prispevek za kritje stalnih delov vračunanega dohodka in čistega dobička (5 manj 6 do 8)
10. — Stalni del prispevkov in davkov iz dohodka
11. — Stalni del drugih obveznosti iz dohodka

12. — Stalni del vračunanih osebnih dohodkov

13. = Prispevek za kritje čistega dobička (9 manj 10 do 12)
14. — Potrebno oblikovanje sklada skupne porabe
15. — Potrebno oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada

16. = Neangažirani čisti dobiček (13 manj 14 do 15)

Medtem ko je spremenljivi značaj drugih stroškov pogojen z obsegom ustvarjanja učinkov, je spremenljivi značaj prispevkov in davkov iz dohodka pogojen z višino dohodka kot razlike med prodajno ceno enote in njenimi materialnimi stroški z amortizacijo.

Kot smo v poglavju 5 opredelili več vrst lastnih cen, smo sedaj prišli do opredelitve več vrst prispevka za kritje, a tudi več vrst dobička.

V sedanjem primeru so vsi prispevki in davki iz dohodka, vključno tisti, ki se nanašajo na nerazporejen dobiček, že med spremenljivimi in stalnimi stroški in jih zato ne vsebuje več postavka pod 13. Drugače pa je v primeru, ko je prodajna cena poslovnega učinka šele iskana in med stroški ni več prispevkov in davkov iz dohodka, ki se nanašajo na nerazporejeni dobiček. Sedaj je shema naslednja:

1. Spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo
2. + Stalni del materialnih stroškov z amortizacijo

3. = Materialni stroški z amortizacijo (1 do 2)
4. + Spremenljivi del vračunanih osebnih dohodkov
5. + Spremenljivi del vračunanih drugih obveznosti iz dohodka
6. + Vračunani prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za spremenljivi del osebnih dohodkov in vračunanih drugih obveznosti iz dohodka

7. = Materialni stroški z amortizacijo in spremenljivi del vračunanega dohodka (3 do 6)
8. + Stalni del vračunanih osebnih dohodkov
9. + Stalni del vračunanih drugih obveznosti iz dohodka
10. + Vračunani prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za stalni del osebnih dohodkov in vračunanih drdugih obveznosti iz dohodka

11. = Lastna cena I (7 do 10)
12. + Potrebno oblikovanje sklada skupne porabe
13. + Potrebno oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada
14. + Prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za potrebno oblikovanje skladov

15. = Lastna cena II (11 do 14)
16. + Neangažirani dobiček

17. = Iskana prodajna cena (15 do 16)

Shema je zanimiva le, če želimo poznati materialne stroške z amortizacijo kot podlago za vrednotenje zalog.

Če želimo ugotoviti uspešnost dodatne dejavnosti in njen prispevek k poslovnemu izidu, poznana pa je prodajna cena učinka, nam koristi naslednja shema:

1. Prodajna cena
2. — Spremenljivi del materialnih stroškov in amortizacije

3. = Prispevek za kritje stalnih materialnih stroškov z amortizacijo in dohodka
4. — Spremenljivi del vračunanih osebnih dohodkov
5. — Spremenljivi del vračunanih drugih obveznosti iz dohodka
6. — Vračunani prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za spremenljivi del osebnih dohodkov in vračunanih drugih obveznosti iz dohodka

7. = Prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička
8. — Stalni del materialnih stroškov z amortizacijo
9. — Stalni del vračunanih osebnih dohodkov
10. — Stalni del vračunanih drugih obveznosti iz dohodka
11. — Vračunani prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za stalni del osebnih dohodkov in vračunanih drugih obveznosti iz dohodka

12. = Prispevek za kritje dobička (7 manj 8 do 11)
13. — Potrebno oblikovanje sklada skupne porabe
14. — Potrebno oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada

15. = Neangažirani dobiček (12 manj 13 do 14)

Kot vidimo, je ob primerjavi s prvo podano shemo pred kritjem stalnega dela materialnih stroškov z amortizacijo pokrit spremenljivi del vračunanega dohodka. To pa omogoča ekonomske analize, ki sicer ne bi bile možne. Še vedno je namreč izredno pomembna informacija tista o prispevku za kritje stalnih stroškov in dobička, ki ga daje posamezen poslovni učinek. V primeru, ko obstajajo omejujoči dejavniki, kot npr. zmogljivosti, specialni delovni predmeti, energija itd., pa je treba prednostni vrstni red različnih vrst poslovnih učinkov vzpostaviti šele na podlagi koeficienta prispevka za kritje stalnih stroškov in dobička na enoto omejujočega dejavnika.

Če pa končno želimo ugotoviti uspešnost dodatne dejavnosti in njen prispevek k poslovnemu izidu, kadar ni poznana prodajna cena učinka, nam koristi naslednja shema:

1. Spremenljivi del materialnih stroškov z amortizacijo
2. + Spremenljivi del vračunanih osebnih dohodkov
3. + Spremenljivi del vračunanih drugih obveznosti iz dohodka
4. + Vračunani prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za spremenljivi del osebnih dohodkov in vračunanih drugih obveznosti iz dohodka

5. = Spremenljivi stroški (1 do 4)
6. + Stalni del materialnih stroškov z amortizacijo
7. + Stalni del vračunanih osebnih dohodkov
8. + Stalni del vračunanih drugih obveznosti iz dohodka
9. + Vračunani prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za stalni del osebnih dohodkov in vračunanih drugih obveznosti iz dohodka

10. = Lastna cena I (5 do 9)
11. + Potrebno oblikovanje sklada skupne porabe

12. + Potrebno oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada
13. + Prispevki in davki iz dohodka v zvezi z dohodkom za potrebno oblikovanje skladov

14. = Lastna cena II (10 do 13)
15. + Neangažirani dobiček

16. = Iskana prodajna cena (14 do 15)

Seveda ni nujno, da pri načrtovanju priračunavamo na poznane spremenljive stroške posebej vse druge sestavine v smislu te sheme, vedeti pa je treba, kaj naj enotni koeficient dodatka omogoča.

823 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov

Ne glede na to, ali vgrajujemo metodo vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških v sistem dejanskih, ocenjenih ali standardnih stroškov, se moramo pri primerjavi vedno zavedati, da so podatki o razčlenitvi dejanskih stroškov na stalne in spremenljive bolj ali manj sporazumni. Prav tako se moramo zavedati, da je nekatere stroške, ki so sicer po svojem bistvu stalni, mogoče zaradi posebnih koristi preračunavati tako, da dobijo videz spremenljivih stroškov.

Neposredne stroške sedaj še vedno analiziramo na povsem enak način, kot nam je že poznan iz prejšnjih poglavij. Če se sučemo v okviru sistema dejanskih stroškov, jih je treba analizirati tako, kot smo pokazali v točki 54; če se sučemo v okviru sistema ocenjenih stroškov, jih je treba analizirati tako, kot smo pokazali v točki 64; če se sučemo v okviru sistema standardnih stroškov, jih je treba analizirati tako, kot smo pokazali v točki 74. Bistvena sprememba pa je potrebna pri analizi splošnih stroškov, in sicer v načelno isti smeri pri vseh treh sistemih stroškov; ločeno je treba analizirati njihov spremenljivi del in ločeno njihov stalni del.

Zahteva, da je treba na vsakem stroškovnem mestu posebej obravnavati spremenljivi in stalni del tamkajšnjih splošnih stroškov, še ne pomeni, da se bistveno spremeni zasnova obračuna odmika splošnih stroškov v posameznem razdobju od njihovega zneska v preteklem razdobju. Pri analizi v okviru sistema dejanskih stroškov lahko v celoti uporabljamo razpredelnico št. 29, s tem da jo sestavimo ločeno za spremenljivi del splošnih stroškov na obravnavanem stroškovnem mestu in ločeno za stalni del splošnih stroškov na njem. Medtem ko odmiki pri stalnem delu splošnih stroškov v nobenem primeru ne vplivajo na vrednotenje učinkov, ker so poračunani z odhodki v razdobju, je mogoče vpliv odmikov pri spremenljivem delu splošnih stroškov na količinsko enoto poslovnih učinkov opredeliti šele potem, ko za spremenljivi del splošnih stroškov sestavimo razpredelnici št. 30 in 33; obe razpredelnici je seveda treba prilagoditi tako, da v njih ni več stalnega dela splošnih stroškov.

Da bi izvedli analizo splošnih stroškov v okviru sistema ocenjenih stroškov, pa je že treba pripraviti nekoliko spremenjene razpredelnice. Če so nam poznani stroški in cene tistih prvin, ki povzročajo splošne stroške na posameznem stroškovnem mestu, lahko prilagajamo razpredel-

Obračun odmika spremenljivega dela dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od spremenljivega dela ocenjenih splošnih stroškov pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah.

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Dejanska nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Ocenjena nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Dejanski spremenljivi del potroškov prvine	Ocenjeni spremenljivi del potroškov prvine na obračunsko enoto dejavnosti	Dejansko število obračun. enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeno število obračunskih enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeno število obračunskih enot v razdobju pri načrtovani dejavnosti
1	2	3	4	5	6	7	8
Skupaj							

Vrsta splošnih stroškov	Dejanski spremenljivi del splošnih stroškov	Ocenjeni spremenljivi del splošnih stroškov na podlagi dejanskih potroškov	Ocenjeni spremenljivi del splošnih stroškov pri ostvarjeni dejavnosti na podlagi dejanskega štev. obračun. enot	Ocenjeni spremenljivi del splošnih stroškov pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeni spremenljivi del splošnih stroškov pri načrtovani dejavnosti
1	9 (2×4)	10 (3×4)	11 (3×5×6)	12 (3×5×7)	13 (3×5×8)
Skupaj					

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega			
		zaradi spremenj. cen (postavk)	zaradi spremenj. potroškov pri ostvarjeni dejavnosti	zaradi spremenj. učinkovitosti obrač. enote dejavnosti	zaradi spremenj. obsega in sestava dejavnosti
1	14 (9-13)	15 (9-10)	16 (10-11)	17 (11-12)	18 (12-13)
Skupaj					

Razpredelnica 61

nico št. 46. Ko analiziramo spremenljivi del splošnih stroškov, iz nje izvedemo razpredelnico št. 61, ki pojasnjuje odmike od tistih splošnih stroškov, ki bi jih po prvotnem predračunu povzeli poslovni učinki preučevanega razdobja. Ko analiziramo stalni del splošnih stroškov, pa iz prvotne razpredelnice izvedemo razpredelnico št. 62, ki pojasnjuje le odmike od tistih splošnih stroškov, ki bi jih bilo treba po prvotnem predračunu tako obravnavati kot odhodke in s tem pokriti s prihodki preučevanega razdobja. Če nam nasprotno po prvinah ni poznana razčlenitev splošnih stroškov na potroške in cene, pa lahko prilagajamo razpre-

Obračun odmika stalnega dela dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od stalnega dela ocenjenih splošnih stroškov. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah.

Razdobje ...

Vrsta splošnih stroškov	Dejanska nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Ocenjena nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Dejanski stalni del potroškov prvine	Ocenjeni stalni del potroškov prvine
1	2	3	4	5

Vrsta splošnih stroškov	Dejanski stalni del splošnih stroškov	Ocenjeni stalni del splošnih stroškov na podlagi dejanskih potroškov	Ocenjeni stalni del splošnih stroškov
1	6 (2×4)	7 (3×4)	8 (3×5)
Skupaj			

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih cen (postavk)	zaradi spremenjenih potroškov
1	9 (6-8)	10 (6-7)	11 (7-8)
Skupaj			

Razpredelnica 62

delnico št. 47. V tem primeru pridemo pri spremenljivem delu splošnih stroškov do izvedene razpredelnice št. 63, pri stalnem delu splošnih stroškov pa do razpredelnice št. 64. Koeficient dodatka seveda računamo samo za spremenljivi del splošnih stroškov in je s to opazko mogoče uporabiti tako razpredelnico št. 48 kot razpredelnico št. 51. Do največjih sprememb pa pride, kadar želimo izpeljati analizo splošnih stroškov v okviru sistema standardnih stroškov. Dokler so učinki vrednoteni po lastni ceni, je analiza splošnih stroškov izvedljiva na podlagi razpredelnic št. 56, 57 ali 58. Brž ko preidemo na vrednotenje učinkov po spremenljivih stroških, je iz teh tabel mogoče izvesti le razpredelnice za obračun odmika pri spremenljivem delu splošnih stroškov. V nasprotju z razpredelnicami št. 61 in 63 nas sedaj ne zanimajo več odmiki od spremenljivega dela prvotnih načrtovanih splošnih stroškov, temveč le od spremenljivega dela standardnih splošnih stroškov ostvarjene dejavnosti. Zato smo pripravili nove razpredelnice št. 65 in 66. Drugače pa je pri

Obračun odmika spremenljivega dela ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od spremenljivega dela ocenjenih splošnih stroškov pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti. Različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene.

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Ostvarjeni spremenljivi del splošnih stroškov pri prvini	Ocenjeni spremenljivi del splošnih stroškov pri prvini na obračunsko enoto dejavnosti	Dejansko stevilo obračunskih enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeno število obračunskih enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeno število obračunskih enot v razdobju pri načrtovani dejavnosti
1	2	3	4	5	6
Skupaj					

Vrsta splošnih stroškov	Ocenjeni spremenljivi del splošnih stroškov pri ostvarjeni dejavnosti na podlagi dejanskega števila obračunskih enot	Ocenjeni spremenljivi del splošnih stroškov pri ostvarjeni dejavnosti	Ocenjeni spremenljivi del splošnih stroškov pri načrtovani dejavnosti
1	7 (3 × 4)	8 (3 × 5)	9 (3 × 6)
Skupaj			

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega		
		zaradi spremenjenih potroškov in deloma cen	zaradi spremenjene očinkovitosti obračunskih enot dejavnosti	zaradi spremenjenega obsega in sestava dejavnosti
1	10 (2-9)	11 (2-7)	12 (7-8)	13 (8-9)
Skupaj				

stalnem delu splošnih stroškov. Ker je stalni del splošnih stroškov vedno sproti pokrit s prihodki preučevanega razdobja, ni več treba izračunavati njihov standardni znesek na enoto standardnega obsega dejavnosti in ga nato pomnožiti z enotami v ostvarjenem obsegu dejavnosti. Povsem zadošča, če od začetka poznamo standardni znesek stalnega dela splošnih stroškov na posameznem stroškovnem mestu in sicer v nerazdeljeni celoti. Z njim nato primerjamo dejanski (ali bolje, ostvarjeni) znesek stalnega dela splošnih stroškov. Razlike nam nato povedo, zakaj se razli-

Obračun odmika stalnega dela ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od stalnega dela ocenjenih splošnih stroškov. Različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene.

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Ostvarjeni stalni del stroškov pri prvini	Ocenjeni (načrtovani) stalni del stroškov pri prvini	Razlika zaradi spremenjenih cen (postavk) in potroškov
1	2	3	4 (2–3)
Skupaj			

Razpredelnica 64

Obračun odmika spremenljivega dela dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od spremenljivega dela standardnih splošnih stroškov pri ostvarjeni dejavnosti. Različica pri ločenem poznavanju potroškov in cen po prvinah.

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Dejanska nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Standardna nabavna cena (postavka) količinske enote pri prvini	Dejanski spremenljivi del potroškov prvine	Standardni spremenljivi del potroškov prvine na obračunsko enoto dejavnosti	Dejansko število obračunskih enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti	Standardno število obračunskih enot v razdobju pri ostvarjeni dejavnosti
1	2	3	4	5	6	7
Skupaj						

Vrsta splošnih stroškov	Dejanski spremenljivi del splošnih stroškov	Prilagojeni načrtovani spremenljivi del stroškov na podlagi dejanskih potroškov	Prilagojeni načrtovani spremenljivi del splošnih stroškov ostvarjene dejavnosti, izražene z z dejanskim številom obračunskih enot	Standardni spremenljivi del splošnih stroškov ostvarjene dejavnosti, izražene s standardnim številom obračunskih enot
1	8 (2 × 4)	9 (3 × 4)	10 (3 × 5 × 6)	11 (3 × 5 × 7)
Skupaj				

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega		
		zaradi spremenjenih cen (postavk)	zaradi spremenjenih potroškov pri ostvarjeni dejavnosti	Zaradi spremenjene učinkovitosti obračun. enote dejavnosti
1	12 (8–11)	13 (8–9)	14 (9–10)	15 (10–11)
Skupaj				

Razpredelnica 65

Obračun odmika spremenljivega dela ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu X od spremenljivega dela standardnih splošnih stroškov pri ostvarjeni dejavnosti. Prva različica pri poznavanju stroškov po prvinah brez razčlenitve na potroške in cene.

Razdobje . . .

Vrsta splošnih stroškov	Ostvarjeni spremenljivi del splošnih stroškov pri prvini	Standardni spremenljivi del splošnih stroškov pri prvini na obračunsko enoto dejavnosti	Dejansko število obračunskih enot v razdobju pri ostvarj. dejavnosti	Standardno število obračunskih enot v razdobju pri ostvarj. dejavnosti
1	2	3	4	5
Skupaj				

Vrsta splošnih stroškov	Prilagojeni načrtovani spremenljivi del splošnih stroškov ostvarjene dejavnosti, izražene z dejanskim številom obračun. enot	Standardni spremenljivi del splošnih stroškov ostvarjene dejavnosti, izražene s standardnim številom obračun. enot
1	6 (3 × 4)	7 (3 × 5)
Skupaj		

Vrsta splošnih stroškov	Celotna razlika	Od tega	
		zaradi spremenjenih potroškov in deloma cen	zaradi spremenjene učinkovitosti obračun. enote dejavnosti
1	8 (2 - 7)	9 (2 - 6)	10 (6 - 7)
Skupaj			

kuje prvotno predvideni znesek stalnih stroškov, ki ga je treba takoj pokriti, od dejanskega (ostvarjenega). Standardni znesek stalnega dela splošnih stroškov je torej enak prvotno načrtovanemu znesku. Zato pri analizi stalnega dela splošnih stroškov ni več mogoče izhajati iz razpredelnic št. 56, 57 in 58, ki so bile postavljene za vrednotenje učinkov po lastni ceni v okviru sistema standardnih stroškov, temveč iz razpredelnice št. 46, ki je bila postavljena za vrednotenje učinkov po lastni ceni v okviru sistema ocenjenih stroškov. To praktično pomeni, da pri analizi stalnega dela splošnih stroškov lahko uporabljamo prej postavljeni razpredelnici št. 62 ali 64, s tem da v njih nadomestimo izraz »ocenjen« z izrazom »standarden«.

83 Računovodstvo ustvarjanja učinkov pri vrednotenju učinkov po materialnih stroških z amortizacijo

830 Temeljne posebnosti vrednotenja učinkov po materialnih stroških z amortizacijo

Takšno vrednotenje je pravzaprav posebnost čistega dohodkovnega sistema, ko nas pri poslovnih učinkih ne zanimajo več niti njihove lastne cene niti njihovi proizvodni ali spremenljivi stroški, temveč samo tisti stroški, ki so odštevni pred ugotovitvijo dohodka, kadar so prodani. Nasprotno so vračunani sestavni deli prihodnjega dohodka, tj. pogodbene, samoupravne in zakonske obveznosti iz dohodka kakor tudi osebni dohodki, vedno v celoti pokriti z ostvarjenim dohodkom. V nedokončani proizvodnji in v zalogi proizvodov se zadržujejo samo materialni stroški in amortizacija po najmanjših stopnjah. Samo nanje mislimo, kadar obračunavamo stroške poslovnih učinkov.

Po tem, kateri materialni stroški z amortizacijo se zadržujejo v nedokončani proizvodnji in zalogi proizvodov, ali bolje, s katerimi materialnimi stroški in amortizacijo vrednotimo poslovne učinke, razlikujemo več različic. Pravzaprav smo jih predstavili že v točki 80. Brez dvoma pridemo do drugačnih materialnih stroškov z amortizacijo, po katerih vrednotimo poslovne učinke, če v smislu dohodkovnega sistema reorganiziramo metodo vrednotenja po lastni ceni, metodo vrednotenja po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu oziroma proizvodnih stroških ali metodo vrednotenja po spremenljivih stroških, o katerih smo govorili podrobneje. V zadnjem primeru bi npr. bili poslovni učinki ovrednoteni le po spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo in v skrajnosti celo samo z neposrednimi materialnimi stroški. Vse druge materialne stroške z amortizacijo bi morali sproti v nerazdeljenem znesku pokrivati s prihodki iz prodaje. Vendar bomo pri nadaljnjih razglabljanjih zaradi poenostavitve upoštevali le metodo vrednotenja po tistih materialnih stroških z amortizacijo, ki so sicer sestavni del lastne cene. Po svoji izvedbi ta različica nikakor ni najbolj preprosta, saj je pri njej še vedno treba na stroškovne nosilce prenašati splošni del materialnih stroškov z amortizacijo. Toda ker smo pri naših razglabljanjih najbolj podrobno predstavili lastno ceno, bomo tudi posebnosti sedanje metode vrednotenja prikazali ob primerjavi z metodo vrednotenja po lastni ceni.

831 Knjigovodstvo ustvarjanja učinkov

Če vgradimo metodo vrednotenja učinkov po popolnih materialnih stroških z amortizacijo v sistem **dejanskih** stroškov, pridemo do naslednjih zaporednih stopenj obračuna stroškov, ki bremenijo poslovne učinke:

1. Zajemanje izvirnih in z njimi izenačenih stroškov po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska.
2. **Ločena evidenca materialnih stroškov z amortizacijo in vračunanega dohodka** po stroškovnih mestih.

3. Obračun notranjih učinkov po **dejanskih materialnih stroških z amortizacijo** in razdelitev izvedenih stroškov v tem smislu po stroškovnih mestih.

4. Razdelitev izvirnih in izvedenih **dejanskih materialnih stroškov z amortizacijo** na stroškovne nosilce.

5. Obračun dokončanih poslovnih učinkov po **dejanskih materialnih stroških z amortizacijo.**

V primerjavi z vrednotenjem učinkov po lastni ceni se pojavijo spremembe že od druge stopnje dalje. V knjigovodstvu stroškovnih mest je treba posebej obravnavati materialne stroške z amortizacijo in posebej vračunane dele dohodka. Dejstvo, da je mogoče obračunski list stroškov sestavljati tako, da obsega dva dela, smo navajali že doslej. V prvem delu lahko obsega samo materialne stroške z amortizacijo in v drugem delu vračunani dohodek. Toda s tem še ne zapuščamo metode vrednotenja učinkov po lastni ceni. Zapuščamo jo šele tedaj, ko vse zneske iz drugega dela obračunskega lista stroškov sproti pokrivamo z ostvarjenim dohodkom. To pomeni, da jih ni več treba prenašati z enega stroškovnega mesta na drugo. Da bi lahko pravilno razdelili splošne stroške materiala in amortizacije po poslovnih učinkih, je le treba v obračunskem listu stroškov podrobno obdelati njegov prvi del.

Prvi in drugi del obračunskega lista stroškov sta lahko tudi vzporedna in ne samo zaporedna. Če v sliki 17 upoštevamo ravno vzporedno navajanje materialnih stroškov z amortizacijo in nato vračunanega dohodka, si s tem omogočamo primerjavo s slikami 11, 14, 15 in 16. Če so stroškovna mesta obojestransko odvisna, je seveda potek prenašanja stroškov bolj zapleten, kot ga prikazuje slika št. 17.

Medtem ko je mogoče splošne materialne stroške z amortizacijo v nakupu razdeljevati po stroškovnih mestih in nosilcih skladno z neposrednimi materialnimi stroški, se težava pojavi pri drugih splošnih materialnih stroških z amortizacijo. Ti niso v vzročni zvezi z neposrednimi materialnimi stroški, ki so pravzaprav edina neposredna velikost, ki je navedena v prvem delu obračunskega lista stroškov. Uporabiti moramo kako drugo podlago za njihovo razdelitev, navadno v zvezi z opravljenim delom. Takšni so lahko tudi neposredni osebni dohodki. Čeprav ti v čistem modelu ne vstopajo med stroške poslovnih učinkov, jih je v določenih primerih le koristno poznati, da bi lahko po poslovnih učinkih razdelili splošne materialne stroške z amortizacijo v proizvodnji, upravi in prodaji.

Medtem ko so na knjigovodskih kontih stroškovnih mest še potrebne posebne kolone za vračunani dohodek, lahko povsem izpadejo iz knjigovodskih kontov stroškovnih nosilcev. Na njih se postopoma nabirajo le naslednji podatki:

A Neposredni stroški:

Aa) neposredni stroški materiala;

Ab) neposredni stroški drobnega inventarja;

Ac) neposredni stroški storitev;

Ač) neposredna amortizacija;

Ad) materialni stroški z amortizacijo v lastnih polproizvodih.

M — materialni stroški z amortizacijo
D — vračunani dohodek

Stroškovna mesta / Vrste stroškov	Osnovna dejavnost								Pomožna dejavnost								Nakup Nakup		Uprava Uprava		Prodaja	
	Splošno		A		B		C		Splošno		X		Y		Z							
	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D	M	D
1. Neposredne			X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X						
2. Splošne	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
3. Prenesene s																						
a) splošnih stroškovnih mest	↓		↑		↑		↑		↓		↑		↑		↑							
b) pomožnih stroškovnih mest			↑		↑		↑				↓		↑		↑		↑		↑		↑	
			↑		↑		↑						↓		↑		↑		↑		↑	
			↑		↑		↑								↓		↑		↑		↑	
c) stroškovnih mest nakupa, uprave in prodaje			↑		↑		↑										↓					
			↑		↑		↑												↓			
			↑		↑		↑														↓	
		Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ		Σ		Σ		Σ		Σ		Σ		Σ		Σ

Slika 17

Obračunski list stroškov pri enostranski odvisnosti temeljnih stroškovnih mest in vrednotenja učinkov po materialnih stroških z amortizacijo

B Splošni stroški:

Ba) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu;

Bb) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških nakupa;

Bc) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških uprave;

Bč) materialni stroški z amortizacijo v splošnih stroških prodaje.

Razglabljanja o metodah delitvenega obračuna stroškov iz točke 512311 ali o metodah obračuna stroškov z dodatki iz točke 512322 seveda uporabljamo s pridom tudi sedaj, le da se omejujemo na materialne stroške z amortizacijo in zanemarjamo vračunani dohodek.

V knjigovodstvu polproizvodov so prav tako poznani le podatki o dejanskih materialnih stroških z amortizacijo v uskladiščenih količinah, kajti vračunani dohodek se ne zadržuje več v zalogi.

Do sedaj smo govorili o metodi vrednotenja učinkov po popolnih materialnih stroških z amortizacijo v sistemu dejanskih stroškov. Če jo nasprotno vgrajujemo v sistem **ocenjenih ali standardnih stroškov,** pa je najprej treba upoštevati naslednje zaporedne stopnje obračuna stroškov, ki bremenijo poslovne učinke:

1. Zajemanje izvirnih in z njimi izenačenih, delno že ocenjenih ali standardnih stroškov po vrstah ter ugotavljanje njihovega celotnega zneska.

2. **Ločena evidenca materialnih stroškov z amortizacijo in vračunanega dohodka** po stroškovnih mestih, pri čemer so zanemarjeni odmiki od ocenjenih ali standardnih velikosti, ki so ugotovljeni že na 1. stopnji.

3. Obračun notranjih učinkov po **ocenjenih ali standardnih materialnih stroških z amortizacijo** in razdelitev izvedenih stroškov v tem smislu po stroškovnih mestih.

4. Bremenitev stroškovnih nosilcev glede na obseg opravljenega dela po **ocenjenih ali standardnih materialnih stroških z amortizacijo.**

5. Obračun dokončanih poslovnih učinkov po **ocenjenih ali standardnih materialnih stroških z amortizacijo.**

Odmiki od ocenjenih ali standardnih materialnih stroškov z amortizacijo se pojavljajo deloma že takrat, ko so poznani šele po vrstah (pod 1), nato pri prenašanju stroškov med stroškovnimi mesti (pod 3) in končno pri obračunavanju stroškovnih nosilcev (pod 4). Vsi ti odmiki takoj popravljajo siceršnje odhodke pred ugotovitvijo dohodka.

Na analitičnih kontih stroškovnih nosilcev je sedaj znesek materialnih stroškov z amortizacijo količinske enote poznan že vnaprej, zato ni nobene potrebe po njegovem razčlenjevanju.

Če organizacija združenega dela želi prek vključevanja ocenjenih ali standardnih velikosti le na lažji način izpeljati sistem dejanskih stroškov, je pa seveda treba zasledovati odmike od ocenjenih ali standardnih materialnih stroškov z amortizacijo. Te odmike je treba ob koncu razdobja razdeliti na tedanjo končno nedokončano proizvodnjo, na v razdobju prevzete polproizvode in dokončane proizvode. Način razmejevanja je pojasnjen v točki 632, vendar sedaj ne pride več v poštev razmejevanje odmikov od vračunanega dohodka.

Na koncu naj omenimo še, da je poenostavljeni primer obračuna po tej metodi vključen v knjigo I. Turk: »Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela«.

832 Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov

Potem ko smo v točki 52 obrazložili računovodsko načrtovanje na podlagi preteklih dejanskih stroškov, v točki 62 na podlagi ocenjenih stroškov in v točki 72 na podlagi standardnih stroškov, ni več potrebno, da dodatno pojasnjujemo celoten potek računovodskega načrtovanja. Če se odločimo za vrednotenje učinkov zgolj po materialnih stroških z amortizacijo, je pač treba sestavljati predračunski list stroškov tako, kot smo malo prej povedali za obračunski list: vračunani dohodek v svojih načrtovanih zneskih ne prehaja več z enega stroškovnega mesta na drugo. Res pa je še vedno koristno, če pri predračunu stroškov poslovnega učinka povsem ne zanemarimo vračunanega dohodka. Ta predračun je namreč izhodišče za postavljanje ali presojanje prodajnih cen. Ni pa nujno, da bi večji dohodek, ki ga vsebuje prodajna cena kakega proizvoda, pomenil že boljši poslovni izid.

Če želimo pri posameznem poslovnem učinku postaviti ali presoditi njegovo prodajno ceno, moramo v načelu upoštevati naslednje:

materialni stroški z amortizacijo (cena enote v zalogi)
+ neposredni prodajni materialni stroški z amortizacijo
= celotni materialni stroški z amortizacijo
+ neposredni osebni dohodki
+ vračunani dohodek v lastnih polproizvodih
+ vračunani dohodek v splošnih stroških ustvarjanja učinka v ožjem smislu
+ vračunani dohodek v splošnih stroških nakupa
+ vračunani dohodek v splošnih stroških uprave
+ vračunani dohodek v splošnih stroških prodaje
= skupaj stroški

V predračunih stroškov učinka imajo seveda vsi zneski vračunanega dohodka le grob orientacijski značaj; tudi če se ne spreminja načrtovani obseg dejavnosti, utegne na tisti njihov znesek, ki odpade na enoto prodanega poslovnega učinka, vplivati gibanje nedokončane proizvodnje ali zaloge proizvodov.

833 Računovodska analiza ustvarjanja učinkov

Brž ko vključimo v katerikoli sistem stroškov metodo vrednotenja po materialnih stroških z amortizacijo, je treba ločeno izvesti analizo pogodbenih obveznosti iz dohodka, samoupravnih obveznosti iz dohodka, zakonskih obveznosti iz dohodka in osebnih dohodkov. Materialne stroške z amortizacijo še vedno analiziramo na enak način, kot smo ga pojasnili v prejšnjih poglavjih. Če se sučemo v okviru sistema dejanskih stroškov, jih je treba analizirati tako, kot smo pokazali v točki 54; če se sučemo v okviru sistema ocenjenih stroškov, jih je treba analizirati tako, kot smo pokazali v točki 64; če se sučemo v okviru sistema standardnih stroškov, jih je treba analizirati tako, kot smo pokazali v točki 74. Razpredelnice, ki so bile v teh točkah pripravljene za analizo neposrednih materialnih stroškov, se v ničemer ne spremene, razpredelnice, ki so bile pripravljene za analizo splošnih stroškov, se pa spremene toliko, da jih uporabimo le za materialne stroške in amortizacijo v okviru splošnih stroškov. Isto velja za primerjavo koeficientov dodatka splošnih stroškov.

Bistvena sprememba pa je potrebna že pri analizi neposrednih osebnih dohodkov. Kot izhodišče nam sicer tudi tu lahko rabijo že poznane razpredelnice iz točk 54, 64 in 74. Toda kot dejanska postavka osebnih dohodkov šteje sedaj tista, ki izvira iz delitve ostvarjenega dohodka v posameznem razdobju, in ne tista, po kateri so osebni dohodki vračunani. Preučujemo torej izključno odmik ostvarjenih osebnih dohodkov, ki vključujejo tudi kasnejšo udeležbo, od ostvarjenih osebnih dohodkov v preteklem razdobju, ocenjenih osebnih dohodkov v istem razdobju ali standardnih osebnih dohodkov v istem razdobju.

Pri analizi osebnih dohodkov, pogodbenih, samoupravnih in zakonskih obveznosti iz dohodka, ki so sicer sestavni del splošnih stroškov, lahko

podobno kot pri neposrednih osebnih dohodkov uporabljamo prilagojene razpredelnice iz točk 54, 64 in 74. Možne so tudi povsem nove razpredelnice, ki bi posebej razčlenjevale delitev dohodka. Vendar je tudi iz dosedaj prikazanih razpredelnic za analizo splošnih stroškov mogoče izvleči mnoge ugotovitve, ki so pri običajnih analizah delitve dohodka povsem zakrite.

9
Računovodstvo za razpečavo (prodajo) pripravljenih in razpečanih (prodanih) poslovnih učinkov

90 Razmejevanje med računovodstvom proizvodov, blagovnim računovodstvom in računovodstvom razpečave (prodaje)

V najširšem smislu razumemo z blagom tisto, kar je predmet prodaje. To pomeni, da niso blago samo stvari, temveč tudi storitve. Vendar navadno z blagom označujemo le stvari, s katerimi se nekdo pojavlja na trgu kot prodajalec. Ker se ukvarjamo z organizacijami združenega dela, bi lahko rekli, da je z blagom treba razumeti tiste stvari, ki jih one prodajajo. Iz tega sledi, da nimajo značaj blaga z vidika posamezne organizacije združenega dela tiste stvari, ki še niso sposobne za prodajo, ali tiste, s katerimi se ne namerava pojaviti na trgu. Takoj pa je treba opozoriti na dve posebnosti, ki omogočata podrobnejše razumevanje pojma blaga z vidika organizacije združenega dela. Če kake stvari, ki so sposobne za prodajo in jih sicer tudi prodaja, uvrsti med svoja osnovna sredstva ali drobni inventar ali jih s kakim drugim namenom sáma kupi (npr. v zvezi z gospodarsko propagando), jim ni mogoče odrekati oznake blaga, čeprav je prodajalec hkrati kupec. Če z druge strani proda kako osnovno sredstvo ali sredstvo skupne porabe, ga pa v gospodarski praksi le ne označujemo z blagom te organizacije združenega dela!

Vidimo torej, da je v gospodarski praksi pojem blaga omejen na stvari iz obratnih sredstev, ki jih organizacija združenega dela prodaja, čeprav se v nekaterih primerih lahko tudi sama pojavi kot njihov kupec. Toda celo takšno opredelitev blaga je mogoče še dalje zožiti. Postavlja se namreč vprašanje, ali organizacija združenega dela prodaja zgolj stvari, ki jih je pred tem sama kupila, ali tudi takšne, ki jih je sama proizvedla. V prvem primeru bi nato lahko govorili o trgovskem blagu, ki je pravzaprav poslovni učinek drugih organizacij združenega dela, in v drugem primeru o lastnih proizvodih kot poslovnih učinkih dane organizacije združenega dela. Spet pa je treba pripomniti, da pri proizvajalnih organizacijah združenega dela ni običaj govoriti o nepotrebnem materialu, ki ga prodaja, kot o trgovskem blagu. Prav tako bi pa o odpadkih, ki so se

pojavili pri proizvodnem procesu, težko govorili kot o lastnih proizvodih. Z računovodskega vidika govorimo o blagu le v zvezi s tistimi stvarmi, ki jih organizacija združenega dela prikazuje v razredu 6-kontnega plana. Prav tako govorimo o proizvodih le z zvezi s tistimi stvarmi, ki jih prikazuje v razredu 6-kontnega plana in so že zapustili proizvodni proces.

Če govorimo o blagu v ožjem smislu, iz njega izključujemo lastne proizvode. Med računovodstvom proizvodov in računovodstvom blaga obstajajo v tem primeru velike podobnosti. Pozabiti pa ne smemo tudi na določene razlike. Te obstajajo tako v pogledu sestavljanja knjigovodskih listin o prejemu stvari v skladišče kot v pogledu opredelitve cen, po katerih so ovrednotene zaloge itd. Predvsem pa najdemo računovodstvo proizvodov le pri proizvajalnih organizacijah združenega dela in blagovno računovodstvo pri trgovskih. Zaradi podobnosti bomo razglabljanja o obeh računovodstvih združili v isto poglavje, toda zaradi različnosti jih bomo v tem pogledu obravnavali posebej. Ker je težišče naših razglabljanj računovodstvo proizvajalne organizacije združenega dela, se bomo najprej ukvarjali z računovodstvom proizvodov, kasneje pa bomo nakazali nekaj razlik, ki obstajajo pri blagovnem računovodstvu.

Računovodstvo proizvodov in blagovno računovodstvo imata kot svoje središče gibanje stvari skozi zalogo; končata se takrat, ko so te stvari prodane. To pa je hkrati začetek računovodstva prodaje. V njem v podrobnostih primerjamo prodajne vrednosti teh stvari, ki jih označujemo kot prihodke, s stroški, ki se nanašajo na te stvari in jih označujemo kot odhodke. Vendar predmet prodaje niso samo proizvodi in trgovsko blago, temveč tudi opravljene storitve. Zato se to računovodstvo pojavlja celo pri storitvenih organizacijah združenega dela in zajema stroške opravljenih storitev neposredno iz računovodstva stroškovnih nosilcev.

Ravno pri storitvenih organizacijah združenega dela mnogokrat, pri delovnih skupnostih pa celo nikoli z družbeno-ekonomskega vidika ne moremo govoriti o prodaji, ker se pojavljajo le odnosi tako imenovane svobodne menjave dela. Vendar imamo še vedno opravka s prihodki in odhodki v zvezi z opravljenimi storitvami, čeprav so prihodki mnogokrat oblikovani drugače kot na podlagi izmerjenega števila količinskih enot opravljenih storitev. V takšnih primerih bi bilo neprimerno govoriti o računovodstvu prodaje, čeprav se s svojimi funkcijami pojavlja. Zato bi pravzaprav mogli uvesti tudi drugačno, bolj nevtralno poimenovanje, ki bi zaobseglo računovodstva tako pri proizvajalnih in trgovskih kot pri vseh storitvenih organizacijah združenega dela in delovnih skupnostih — govorili bi lahko o računovodstvu razpečave. Tako bi se nam prodaja pojavljala le kot posebna vrsta razpečave kot se nam proizvodnja pojavlja kot posebna vrsta ustvarjanja učinkov.

91 Računovodstvo proizvodov

910 Proizvodi in računovodstvo proizvodov

9100 Pojem proizvodov

Pojem proizvodov lahko opredelimo širše in ožje. Nas zanima sedaj le ožja opredelitev. Govorili bomo o proizvodih, ki so že zapustili proizvodni proces in so sposobni za prodajo. Takšne proizvode označujemo tudi kot gotove ali dokončane proizvode, medtem ko so v širšem smislu proizvodi tudi tisti, ki še niso namenjeni prodaji.

To, kar je za posamezno organizacijo združenega dela dokončan proizvod, je za drugo morda začetni delovni predmet. Predivo je npr. za samostojno predilnico dokončan proizvod, čeprav je v samostojni tkalnici šele začetni delovni predmet. Pri delovni organizaciji, ki obsega predilnico in tkalnico, je nasprotno predivo šele polproizvod, medtem ko je tkanina dokončan proizvod. Vprašanje pa je, kako označiti predivo v takšni delovni organizaciji tedaj, ko ga le deloma porabi v lastni tkalnici, deloma pa ga proda drugim, ker so morda zmogljivosti v tkalnici premajhne. V načelu bo tisti del prediva, ki je namenjen tkalnici, treba označiti s polproizvodom, tisti del, ki bo šel v prodajo, pa z dokončanim proizvodom. Vendar je v praksi takšno delitev težko izvesti že vnaprej. Brez dvoma je pa prikladneje vse predivo označiti kot polproizvod in kasneje le tisto, ki gre neposredno v prodajo, preuvrstiti v dokončan proizvod, kot pa vse predivo označiti kot dokončan proizvod in kasneje le tisto, ki gre ponovno v proizvodnjo, preuvrstiti v polproizvod. Vidimo torej relativnost opredelitve proizvodov v proizvajalnih organizacijah.

Na dejstvo, da je tudi v proizvodih treba videti še v nekem smislu delovne predmete, vsaj z vidika prodajnega procesa, smo opozorili že v poglavju o računovodstvu materiala. Iz njega pa sledi praktičen sklep, da je mogoče s prodanimi proizvodi neposredno povezovati tudi tiste stroške, ki se pojavljajo šele ob prodaji in niso sestavni del njihove lastne cene, po kateri so ovrednoteni pred prodajo. To vprašanje se seveda pri sodobnih metodah stroškovnega računovodstva postavlja nekoliko drugače.

9101 Vrste proizvodov

V načelu bi sicer lahko proizvode delili na:

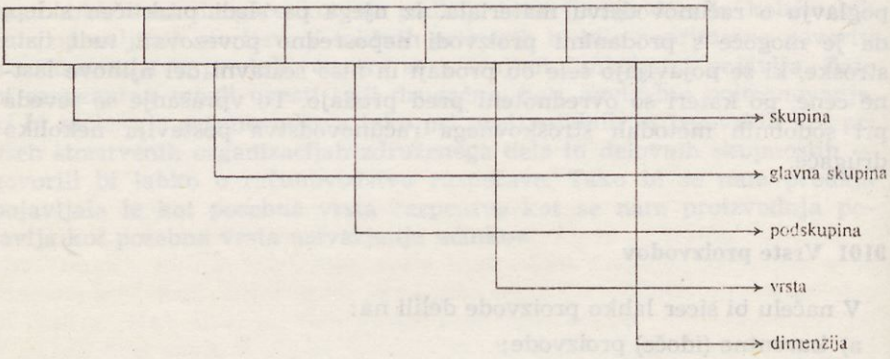
a) kurentne (idoče) proizvode;
b) nekurentne (neidoče) proizvode.

Čeprav nam takšna delitev nakazuje različnost prihodnjega gibanja proizvodov, nas v računovodstvu nikakor ne more zadovoljiti. Temeljno vprašanje je namreč, kako razčleniti same zaloge proizvodov, ki jih bo kasneje mogoče prodati.

V tej zvezi je morda koristno opozoriti na dejstvo, da govorimo o proizvodih, ne pa izdelkih. Izraz »proizvod« namreč označuje precej širši pojem kot »izdelek«. V poglavju 5, točka 501, smo pojasnjevali razliko med izdelčno in presnovilno proizvodnjo. V prvem primeru ima proizvod geometrično točno določeno obliko, je rezultat fizikalne spremembe izhodiščnih delovnih predmetov in se pojavlja v kosih. To so tipične lastnosti izdelka. Že pri presnovilni proizvodnji je težje govoriti o izdelkih. Povsem nemogoče pa je npr. pri ekstraktivni proizvodnji. Kako npr. izkopani premog označiti kot izdelek? In kako npr. kmetijski pridelek označiti kot izdelek? Vidimo torej, da je z izrazom »proizvod« mogoče zajeti znatno več kot z izrazom »izdelek«. To spoznanje nas pa že lahko napoti na delitev proizvodov po skupinah, ki ustrezajo posebnostim tistih proizvajalnih dejavnosti, iz katerih izhajajo.

Če opustimo splošno razglabljanje o razvrstitvi proizvodov in preučujemo problem v konkretni organizaciji združenega dela, ne moremo mimo samostojno izdelane nomenklature proizvodov. Vsaka organizacija združenega dela potrebuje nomenklaturo proizvodov, ki je v tesni povezavi z nomenklaturo polproizvodov, a tudi stroškovnih nosilcev, o čemer smo že govorili. V vsakem primeru pa je nomenklatura proizvodov podlaga za drugi dve nomenklaturi. Pri njeni sestavi mora sodelovati več služb. Celoten sistem razvrščanja proizvodov v nomenklaturi mora biti rezultat temeljitega študija; veljati mora dalj časa, hkrati pa biti dovolj prožen, da omogoča dopolnjevanje. Točen naziv proizvoda je v nomenklaturi dopolnjen z ustrezno šifro, ki poleg drugega omogoča tudi hitro in točno označitev tistega mesta v okviru celotne razvrstitve, ki se nanaša nanj. Sistem šifer mora torej slediti sistemu razvrščanja; o njem smo več govorili v poglavju o računovodstvu materiala, točka 201.

Vsaka šifra proizvoda je v načelu lahko sestavljena iz več delov, ki označujejo glavno skupino, podskupino, tehniško vrsto in morda še dimenzijo, pregledno torej takole:



Smotrnost pa zahteva, da šifra ni predolga, zlasti če število različnih vrst proizvodov ni preveliko.

Končno naj še omenimo, da je šifre proizvodov mogoče vključiti v knjigovodstvo tako, da jim spredaj pripišemo splošno številčno oznako analitičnega knjigovodstva proizvodov.

9102 Proizvodi v poslovnem procesu

Proizvajalna organizacija združenega dela se ukvarja s proizvodnjo zaradi prodaje. Svoje proizvode lahko proda le, če jih ima na razpolago. Toda prodaja ni v vsakem razlomku časa enaka proizvodnji, ali z drugimi besedami, tedaj prodane količine niso nujno istovetne s tedaj proizvedenimi količinami. Razlike se izražajo v gibanju zalog proizvodov. Zato lahko tudi rečemo, da organizacija združenega dela v vsakem razdobju prevzema dodatne količine v zalogo zato, da bi bile na razpolago za prodajo. Vendar se v nekaterih primerih spreminjajo potrebe na trgu ali se spreminjajo lastnosti proizvodov, kar povzroča, da nekaterih proizvodov ni več mogoče prodati na trgu. Če bi ta spoznanja povezali v nekakšno zaporedje procesov in stanj, podobno kot pri prvinah poslovnega procesa, bi prišli do naslednjega prikaza:

a) priskrba proizvodov
→ zaloga proizvodov;

b) izločitev proizvodov, ki jih ni mogoče prodati
→ nekurentni proizvodi;

c) odsvojitev proizvodov.

Zaloge normalnih proizvodov, pa tudi nekurentnih proizvodov, povzročajo stroške postopka v skladiščih, zavarovalnih premij, obresti in druge stroške. Ti lahko vstopajo med stroške, po katerih so ovrednotene same zaloge ali so nasprotno takoj odhodki. Brez dvoma pa bi se jim bilo mogoče v določeni meri izogniti, če bi bila odsvojitev proizvodov v posameznem razdobju enaka tedanji priskrbi, medtem ko do nekurentnih proizvodov sploh ne bi prišlo.

Tudi odsvojitev proizvodov povzroča nekatere stroške, ki pa normalno niso zajeti po proizvodih, preden so prodani. Kljub temu bi jih bilo koristno zasledovati ne samo za celotno prodano količino v razdobju, temveč še v podrobnostih pri posameznih prodajah.

Nekurentni proizvodi povsem po nepotrebnem obremenjujejo obratna sredstva. Če jih na noben način ni mogoče spraviti v promet, ne preostane nič drugega, kot da jih organizacija združenega dela odpiše in izniči.

9103 Obseg računovodstva proizvodov

Predmet tega računovodstva so proizvodi od trenutka, ki so prevzeti iz proizvodnje, do tedaj, ko jih ni več v organizaciji združenega dela. Če bi nasprotno govorili o trgovskem blagu, bi bilo to predmet blagovnega računovodstva, in sicer od vstopa v organizacijo združenega dela do tedaj, ko ga ni več v njem. Vendar nas sedaj zanimajo najprej proizvajalne organizacije združenega dela in računovodstvo proizvodov pri njih.

V zalogah proizvodov se zaustavljajo stroški, ki so se pojavili v organizaciji združenega dela. Zato je že s te strani utemeljeno uvrščanje računovodstva proizvodov v stroškovno računovodstvo. Pri trgovskih organizacijah združenega dela to sicer ne velja. Pač pa tudi zanje drži, da je blagovno računovodstvo izredno pomembno pri ugotavljanju stroškov,

ki se nanašajo na prodane količine. Z druge strani smo že nakazali dejstvo, da se v zvezi z zalogami proizvodov pojavljajo dodatni stroški, prav tako pa tudi stroški v zvezi z njihovo prodajo. Obravnava takšnih stroškov pa ni upoštevana v spisku nalog računovodstva proizvodov, ker spada v okviru računovodstva razpečave (prodaje).

Medtem ko je stvarni obseg računovodstva proizvodov že podan, označujemo njegov funkcionalni obseg kot:

a) knjigovodstvo proizvodov;
b) računovodsko načrtovanje proizvodov;
c) računovodski nadzor proizvodov;
č) računovodsko analizo proizvodov.

Računovodstvo proizvodov torej funkcionalno zajema precej več kot samo knjigovodstvo proizvodov. Z druge strani pa ne zajema katerekoli evidence o proizvodih. Teoretično razmejitev knjigovodstva in operativne evidence že poznamo in zato ni treba posebej pojasnjevati, zakaj npr. v okvir knjigovodstva proizvodov ne spada skladiščna kartoteka proizvodov.

911 Knjigovodstvo proizvodov

9110 Knjigovodske listine o proizvodih

91100 Pojem knjigovodskih listin o proizvodih

Knjigovodska listina o proizvodih je tista listina, na kateri je ugotovljen in obrazložen poslovni dogodek, ki vpliva na sredstva v tej pojavni obliki. Z njo ne utemeljujemo samo sprememb v količinskem pogledu, temveč tudi v vrednostnem pogledu, saj je včasih treba zaloge kasneje prevrednotiti. Knjigovodska listina torej izpričuje in pojasnjuje nastalo spremembo pri proizvodih in se nato rabi kot podlaga za knjiženje.

Knjigovodske listine o proizvodih so tesno povezane z zbiranjem podatkov o spremembah pri njih. Te spremembe smo označili kot priskrbo proizvodov, izločitev nekurentnih proizvodov in odsvojitev proizvodov. Zato bomo v istem vrstnem redu tudi opisali ustrezne knjigovodske listine.

91101 Knjigovodske listine o priskrbi proizvodov

Temeljna knjigovodska listina, ki izpričuje, da so proizvodi prejeti v skladišče preučevane organizacije združenega dela, je **prejemnica proizvodov.** Če bi jo označevali z vidika proizvodnih oddelkov, iz katerih izhajajo proizvedene količine, bi o njej govorili kot o predajnici proizvodov. Vendar bi tak naziv utegnil povzročiti zamenjavo z odpravnico proizvodov. Prav tako tudi pri trgovskih organizacijah združenega dela ne moremo govoriti o predajnici blaga, temveč le o prejemnici blaga. Zato pri naših razglabljanjih usvajamo naziv prejemnica za temeljno knjigovodsko listino o priskrbi proizvodov.

Po že poznanem načelu razbremenitve sestavlja prejemnico proizvodov tista služba ali oddelek, ki proizvode predaja v skladišče. Ta listina je sicer v marsičem podobna prejemnici materiala, le da je v njej potreben poziv na ustrezni proizvodni nalog itd. Prav tako sedaj ni potreben količinski in kakovostni prevzem na enak način kot pri materialu. Količinski prevzem opravi skladiščnik sam in ga potrdi s svojim podpisom na že vnaprej pripravljeni prejemnici proizvodov. Kakovostni prevzem pa je naloga službe tehnične kontrole, ki mora spremljati proizvodni proces in kontrolirati vse proizvedene količine, preden so predane v skladišče. Prejemnica proizvodov torej ne bi bila popolna, če ne bi vsebovala podpisa, s katerim tehnični kontrolor potrjuje, da je pregledal proizvedeno količino in da ustreza tehničnim pogojem, ki jih je predpisala organizacija združenega dela. Včasih je seveda o tehnični kontroli izstavljena posebna listina. Ta mora biti priložena prejemnici proizvodov, zlasti pa mora biti dovolj izčrpna z označbo pregledane količine, da je brez spora mogoče takoj ugotoviti, ali je bila pregledana res tista količina, ki jo obsega posamezna prejemnica proizvodov.

Prejemnica proizvodov obsega med drugim tudi podatek o ceni količinske enote in o znesku, ki se nanaša na celotno količino. S ceno količinske enote je lahko mišljena lastna cena; proizvodi pa utegnejo biti prevzeti v skladišče morda tudi le po proizvodnih stroških, po spremenljivih stroških itd.

Če je že cena količinske enote bistveni sestavni del prejemnice proizvodov, je pa le v zvezi z njo treba razčistiti dvoje vprašanj:

1. Katero ceno upoštevamo: obračunsko ali predračunsko?
2. Ali je enoten podatek o ceni zadosten tudi v pogojih dohodkovnega sistema?

Ker so proizvodi prejeti v skladišče praktično takoj, ko so dokončani, medtem ko je obračun njihovih stroškov sestavljen šele znatno kasneje, je v prejemnico proizvodov pač treba vstavljati podatek iz ustreznega predračuna. Lastna ali kaka druga cena proizvoda je tako v praksi prikazana po ocenjenem ali standardnem, tj. načrtovanem, in ne po dejanskem, tj. ostvarjenem znesku. Teoretično si je sicer mogoče zamisliti tudi možnost, po kateri bi bil obračun stroškov proizvoda sestavljen sproti, morda z delno uporabo načrtovanih koeficientov dodatka splošnih stroškov. Vendar je bolje, če predpostavljamo, da so vse razlike v vrednosti zalog, ki so ugotovljene ob obračunu, prikazane na posebnem kontu popravka vrednosti. Kar zadeva vpliv dohodkovnega sistema na ceno enote, pa lahko samo ponovimo, da bi bilo morda koristno že v prejemnici proizvodov ločeno navesti materialne stroške z amortizacijo od vračunanega dohodka, če že vztrajamo na navajanju dejanskih stroškov. Ravno tako bi bilo koristno kasneje ločeno prikazovati odmike ostvarjenih zneskov od načrtovanih pri obeh delih. Le v takem primeru bi bilo mogoče že iz knjigovodstva proizvodov dobiti točen podatek tudi o materialnih stroških z amortizacijo in ločeno o vračunanem dohodku v prodanih količinah. Odpadla bi lahko uporaba količnika, ki je neizbežna, če vztrajamo na sistemu dejanskih stroškov in drugih metodah vrednotenja učinkov kot je metoda vrednotenja po materialnih stroških z amortizacijo.

91102 Knjigovodske listine o izločitvi nekurentnih proizvodov

Zaloga proizvodov je smiselna le, če izravnava razlike v gibanju proizvodnje in prodaje in jo je mogoče prodati na trgu. Brž ko pa kake vrste proizvodov ni več mogoče prodati na trgu, je sodba že drugačna. Morda je nastopila kaka sprememba v kakovosti teh proizvodov ali v tržnem povpraševanju po njih. V vsakem primeru pa je koristno, da v knjigovodstvu na posebnem kontu prikažemo, kateri proizvodi so postali nekurentni. Knjigovodsko listino, na kateri je ugotovljeno to dejstvo, lahko imenujemo **izločilnica proizvodov.** Sestavi jo posebna komisija, ki v njej obrazloži premik v namenu samih proizvodov; največkrat je sestavljena ob popisu. Kot knjigovodska listina ima dvojen značaj; označuje zmanjšanje redne zaloge proizvodov in povečanje zaloge nekurentnih proizvodov.

Sama razglasitev, da so določeni proizvodi postali nekurentni, seveda ne zadošča. Treba je tudi ukrepati, da ne bodo po nepotrebnem še nadalje obremenjevali obratnih sredstev. Včasih v tem pogledu zadošča že bistveno znižanje prodajnih cen takšnim proizvodom. Če so nove prodajne cene nižje od cen, po katerih so ovrednotene zaloge, se pojavlja vprašanje o spremembi ovrednotenja njihovih zalog. Res je sicer možno, da organizacija združenega dela te zaloge še vedno prikazuje po starih cenah in da potemtakem občuti izgubo šele tedaj, ko jih proda. Toda če bi ravnala po načelu, da zaloge ne smejo biti ovrednotene po cenah, ki so višje od tržnih cen, bi morala izgubo občutiti že takrat, ko je prišlo do kakovostnega premika pri teh proizvodih, in šele takrat, ko jih proda. Iz tega pa sledi, da utegne izločilnica proizvodov vsebovati označbe novih cen, po katerih je treba ovrednotiti nekurentne proizvode, in da ima potemtakem tudi značaj knjigovodske listine, po kateri se delno odpisuje vrednost dotedanjih zalog proizvodov.

Če organizacija združenega dela spremeni vrednost nekurentnih proizvodov šele kasneje, je seveda treba sestaviti posebno knjigovodsko listino; po svojem bistvu je zapisnik o spremembi vrednotenja proizvodov v zalogi, ker pa z njo odpišemo del vrednosti zaloge, jo lahko imenujemo tudi **odpisnico proizvodov.** Podobno listino je treba sestaviti tudi tedaj, kadar so pri normalnih zalogah proizvodov zaradi sprememb pogojev na trgu itd. padle prodajne cene pod njihove dotedanje cene, ki sestoje iz stroškov. Od nje pa je treba razlikovati **izničnico proizvodov,** ki označuje fizično prenehanje kakih proizvodov.

91103 Knjigovodske listine o odstvojitvi proizvodov

Ne glede na to, ali imamo pred očmi normalne zaloge proizvodov, ali samo zaloge nekurentnih proizvodov, so sedaj obravnavane knjigovodske listine vedno enake. Temeljna knjigovodska listina o prodaji proizvodov je **odpravnica proizvodov,** ki je podobna odpravnici materiala. Na podlagi prodajnega naloga, ki ga prejme iz prodajnega oddelka, jo sestavi skladiščnik; z njo se razbremenjuje za oddane proizvode. Podpis prejemnika ali priložene transportne listine pa dokazujejo, da so proizvodi res zapustili skladišče z naznačenim imenom.

Odpravnico proizvodov kot temeljno knjigovodsko listino o prodaji proizvodov pojasnjujejo ali dopolnjujejo še nekatere druge knjigovodske

listine, npr. **dobavnica,** na kateri je označena tudi prodajna cena, **izdani račun za proizvode,** ki je lahko kasneje popravljen z raznimi **dobropisnicami** itd.

Včasih kupec vrne celotno količino kupljenih proizvodov ali njen del. Iz tega pa sledi, da v prvotno izstavljeni odpravnici ni označena tista količina, ki je dokončno zapustila organizacijo združenega dela. Popraviti jo je treba za količino, ki je razvidna v **vračilnici proizvodov.** Tako lahko imenujemo knjigovodsko listino, na kateri je zabeleženo vračilo prvotno prodanih proizvodov. Nikakor je pa ni mogoče istovetiti s prejemnico proizvodov, saj se od nje razlikuje po načinu izstavitve, a tudi po izvoru količin. Pri njej nimamo opravka s prejemom novih količin v skladišče, temveč s stornom stare oddaje ali odsvojitve. Čeprav najdemo v praksi različne rešitve, je vračilnico proizvodov teoretično le treba obravnavati posebej. V marsičem bi jo lahko primerjali z vračilnico materiala. Toda po postopku izstavitve najdemo več podobnosti s prejemnico materiala, nikakor pa ne s prejemnico proizvodov.

Končno naj še omenimo, da je od navadne odpravnice proizvodov treba razlikovati **odpravnico proizvodov v obdelavo — dodelavo.** Včasih je kak proizvod, ki je že pripravljen v skladišču, po posebnem naročilu kupca treba še dodatno obdelati ali dodelati. Organizacija združenega dela ga zato ponovno prenese v proizvodni proces, da je kasneje spet prevzet v skladišče in dostavljen kupcu v popravljeni obliki. Ker v tem primeru proizvod ne zapušča organizacije združenega dela, še ne moremo govoriti o navadni odpravnici. Toda ker zapušča skladišče z lastnostmi prvotne vrste proizvoda in se kasneje vrača vanj z lastnostmi neke druge vrste proizvoda, je le umestno takšno oddajo obravnavati kot odsvojitev prvotnega proizvoda. Seveda tudi v tem pogledu najdemo v praksi različne rešitve. Če se organizacija združenega dela želi ogniti prikazovanju notranje prodaje, mora dodatna dela zaračunati posebej ali pa proizvod vrniti v proizvodni proces z **oddajnico proizvodov,** ki pomeni le storno ustreznega dela prvotne prejemnice proizvodov. Izraz »oddajnica« v tej zvezi najbolj ustreza, že zaradi podobnosti z oddajnico materiala.

Če sedaj na podoben način kot v začetnih poglavjih povzamemo konkretizacijo pravil o izstavljanju knjigovodskih listin, pridemo do naslednjega pregleda:

a) Nalog: Prejemni nalog za proizvode, po katerem je treba dokončane proizvode vskladiščiti
   Listina: Prejemnica proizvodov
   Izstavitelj: tehnična kontrola
   Potrditelj: skladiščnik proizvodov

b) Nalog: Odpravni nalog za proizvode, po katerem je treba proizvode dostaviti kupcem
   Listina: odpravnica proizvodov
   Izstavitelj: skladiščnik proizvodov
   Potrditelj: prejemnik

c) Nalog: Vračilni nalog za proizvode, po katerem je treba proizvode, ki jih je vrnil kupec, ponovno prevzeti v skladišče

Listina: Vračilnica proizvodov
Izstavitelj: služba ali komisija za prevzem
Potrditelj: skladiščnik proizvodov

č) Nalog: Oddajni nalog za proizvode, po katerem so proizvodi preneseni v dodatno proizvodnjo
Listina: Oddajnica proizvodov
Izstavitelj: skladiščnik proizvodov
Potrditelj: vodja stroškovnega mesta

d) Nalog: Odpisni nalog za proizvode, po katerem je treba zmanjšati vrednost obstoječih zalog proizvodov
Listina: Odpisnica proizvodov
Izstavitelj: komisija za odpis
Potrditelj: skladiščnik proizvodov

e) Nalog: Iznični nalog za proizvode, po katerem je neuporabne proizvode treba izničiti, tj. fizično likvidirati
Listina: Izničnica proizvodov
Izstavitelj: skladiščnik proizvodov
Potrditelj: komisija za izničenje

9111 Poslovne knjige o proizvodih

91110 Pojem poslovnih knjig o proizvodih

V okvir knjigovodstva proizvodov spadajo kot poslovne knjige najprej dnevnik in kartoteka analitičnih kontov proizvodov. V računalniškem knjigovodstvu proizvodov je kot sestavni del poslovnih knjig treba obravnavati vložek v računalnik (tj. luknjane kartice in luknjani trak) in izložek iz njega (tj. poročila o spremembah in stanju po posameznih knjigovodskih kontih).

Medtem ko so s pomočjo že obravnavanih knjigovodskih listin zbrani podatki o spremembah pri proizvodih, so v poslovnih knjigah ti podatki primerno urejeni. Ker pa knjigovodstvo proizvodov pripravlja posebne zbirnike, niso iste knjigovodske listine o proizvodih tudi podlaga za knjiženje v finančnem knjigovodstvu.

Knjigovodstvo proizvodov kot sestavni del celotnega knjigovodstva nujno obravnava vrednostno stran sprememb pri proizvodih, čeprav ne zanemarja količinske strani. Zato ga je treba razlikovati od raznih operativnih evidenc, ki jih najdemo v skladišču proizvodov na podoben način kot v skladišču materiala. Viseče skladiščne kartice, ki so v bližini uskladiščenih proizvodov, ali skladiščno kartoteko, ki obravnava samo količino, torej ni mogoče jemati kot sestavni del knjigovodstva proizvodov.

91111 Analitični konti knjigovodskih proizvodov

Vsak analitični konto knjigovodstva proizvodov zajema posebno tehnično vrsto in dimenzijo proizvoda. V klasičnem knjigovodstvu imajo analitični konti obliko kartic, celotnost vseh kontov pa sestavlja karto-

teko knjigovodstva proizvodov. V sistemu kopirnega kartotečnega knjigovodstva poteka knjiženje na analitičnih kontih istočasno s knjiženjem na dnevniku. Vendar nas takšne podrobnosti sedaj ne zanimajo. Zanima nas bolj vsebinska stran analitičnih kontov.

Skladno z že prej obrazloženimi skupinami proizvodov lahko razlikujemo:

a) analitične konte kurentnih proizvodov;

b) analitične konte nekurentnih proizvodov.

Knjigovodske listine, na podlagi katerih so na njih vknjižene spremembe so prejemnice proizvodov, izločilnice proizvodov, odpisnice proizvodov, izničnice proizvodov, vračilnice proizvodov, odpravnice proizvodov v obdelavo-dodelavo in oddajnice proizvodov.

V klasičnem knjigovodstvu vsebuje posamezen analitični konto poleg splošnih stolpcev o datumu, opisu poslovnega dogodka in podobno še temeljne stolpce za količinski prejem, oddajo in zalogo, za ceno enote v zalogi kakor tudi za vrednost prejema, oddaje in zaloge. Če je cena enote v zalogi opredeljena kot ocenjena ali standardna cena, tj. če je vzeta iz predračunov stroškov, je na samih knjigovodskih kontih ni treba razčlenjevati, čeprav je v dohodkovnem sistemu koristno vedeti posebej, koliko znašajo materialni stroški z amortizacijo in koliko vračunani dohodek.

Če bi ceno enote v zalogi nasprotno opredelili kot dejansko ceno, bi jo tudi na knjigovodskih kontih proizvodov morali nujno razdeliti vsaj na dva dela: materialne stroške z amortizacijo in vračunani dohodek. To pa pomeni, da bi morali razdeliti vsaj na dva dela tudi podatke o vrednosti prejema, oddaje in zaloge. Toda s tem težkoče še ne bi bile pri kraju. Ne glede na to, ali bi bila cena količinske enote proizvoda na zalogi zasnovana na vseh stroških (lastna cena) ali samo na delnih stroških (proizvodni stroški, spremenljivi stroški itd.), se bi njen dejanski znesek verjetno spreminjal ob vsakem novem prejemu. Nato bi se morali odločiti za metodo drsečega poprečja, tehtanega poprečja, zadnjih ali prvih cen, o katerih smo govorili v večji meri v točki 2111. Brez dvoma je precej preprostejša rešitev, če se na temeljnih analitičnih kontih zadovoljujemo kar s podatkom o ocenjeni ali standardni ceni, tj. stroških količinske enote proizvoda, nato pa vzpostavimo vrsto vzporednih kontov, na katerih izkazujemo različne odmike od nje. Tehnika razmejevanja odmikov je prav tako pojasnjena v točki 2111. Koristno je le, če opozorimo, da bi natančen podatek o dejanski ceni, tj. stroških količinske enote na zalogi, dobili le v primeru, ko bi odmike zasledovali ločeno za vsako vrsto proizvodov. Ker imajo ti odmiki lahko prav različne razloge, bi pa seveda bilo koristno zasledovati posebej tudi različne vrste odmikov, npr. od ocenjenih (standardnih) cen neposrednega materiala, od ocenjenih (standardnih) splošnih stroškov itd. Pri dosedanjih razglabljanjih smo pa tudi že nakazali, da obstaja vrsta metod, po katerih je vsaj del, če že ne celote odmikov takoj mogoče obravnavati pri ugotavljanju poslovnega izida v istem razdobju.

9112 Stroški v zvezi s proizvodi

91120 Vrste stroškov v zvezi s proizvodi

Če govorimo o stroških v zvezi s proizvodi, mislimo na več kot samo na tiste stroške, ki jih vsebuje cena, po kateri so ovrednotene njihove zaloge. Res je, da pri najširšem vrednotenju zalog vključujemo v ceno količinske enote tudi tiste stroške, ki se dejansko pojavijo šele ob prodaji. Brž ko pa ne upoštevamo samo takšno vrednotenje zalog, moramo posebej navesti tiste stroške, ki jih je izven cene, po kateri so ovrednotene zaloge, treba pokriti s prihodki iz prodanih količin. Takšne stroške bi morda celo lahko tolmačili s stroški, ki imajo svoje stroškovne nosilce v prodanih in ne v proizvedenih količinah. Vendar jih večinoma pokrivamo s prihodki iz prodaje v nerazdeljenem znesku. Medtem ko je to razumljivo pri splošnih stroških, ni utemeljeno v primeru neposrednih stroškov.

Stroške v zvezi s proizvodi lahko razdelimo na tri dele:

a) stroške, po katerih so ovrednotene zaloge, ali krajše, stroške v proizvodih;

b) stroške, ki niso vključeni v vrednosti zalog, čeprav se pojavljajo pred prodajo proizvodov, in jih je treba pokriti s prihodki iz prodanih količin v razdobju, ali krajše, nerazdeljene stroške;

c) neposredne stroške, ki se pojavljajo šele ob prodaji proizvodov in niso vključeni v vrednosti zalog, ali krajše, neposredne prodajne stroške.

Vsi ti stroški so poznani že v knjigovodstvu stroškovnih mest, stroški pod a) pa tudi v knjigovodstvu stroškovnih nosilcev, medtem ko stroški pod b) in c) preskočijo knjigovodstvo stroškovnih nosilcev, a tudi knjigovodstvo proizvodov, ter ji je treba posebej obravnavati šele v okviru knjigovodstva razpečave (prodaje).

91121 Stroški v proizvodih

Od metode vrednotenja zalog je odvisno, kateri stroški se zaustavljajo v zalogah proizvodov, kateri pa nasprotno takoj bremenijo prodane količine. Na temeljnih kontih zalog so npr. lahko prikazani proizvodi po lastnih cenah, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških, materialnih stroških z amortizacijo itd. Zaradi dohodkovnega sistema je morda koristno na njih ločeno prikazovati materialne stroške z amortizacijo in ločeno vračunani del dohodka. Brž ko metode vrednotenja učinkov povezujemo s sistemi stroškov, pa pridemo še do spoznanja, da so na temeljnih kontih zalog lahko prikazani proizvodi po dejanskih ali ocenjenih (standardnih) lastnih cenah, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških, materialnih stroških z amortizacijo itd.

Stroški, ki se vsaj prehodno zaustavijo v zalogah proizvodov, so razvidni iz **prejemnic proizvodov,** pri čemer morajo biti tamkajšnje količinske navedbe popravljene za podatke iz morebitnih **oddajnic proizvodov.**

Izredno pomemben podatek, ki je razviden iz knjigovodstva proizvodnje, je podatek o stroških v prodanih proizvodih. Kakorkoli je že opredeljena vrednost enote v zalogi, vedno so ti stroški razvidni iz **odpravnic**

proizvodov, popravljenih za morebitne podatke iz **vračilnic proizvodov,** če je kupec kake količine vrnil. V zvezi s kasnejšo obdelavo proizvodov se pojavljajo še **odpravnice proizvodov v obdelavo-dodelavo,** iz katerih so spet razvidni ustrezni stroški.

Če so stroški, ki se zadržujejo v zalogah, opredeljeni na temeljnih kontih kot ocenjeni ali standardni stroški, vendar želi organizacija združenega dela posredno le spremljati dejanske stroške, mora seveda vzpostaviti še vrsto kontov odmikov, ki smo jih nakazali že v točki 91111. Stroški v prodanih proizvodih so v takšnem primeru sestavljeni iz prvotno poznanih ocenjenih ali standardnih stroškov, nato pa še iz sorazmernega dela odmikov od njih.

9113 Knjigovodstvo proizvodov v sklopu celotnega knjigovodstva

Knjigovodstvo proizvodov je del celotnega knjigovodstva in je kot tako povezano:

a) s sintetičnim finančnim knjigovodstvom;
b) z analitičnim knjigovodstvom ustvarjanja učinkov (proizvodnje).

Ker knjigovodstvo proizvodov kot analitično knjigovodstvo podrobno obravnava vsako spremembo pri proizvodih, ne obstaja potreba po takšni obravnavi sprememb še v sintetičnem finančnem knjigovodstvu. Povsem zadošča, če knjigovodstvo proizvodov sporoča finančnemu knjigovodstvu od časa do časa vsoto nastalih sprememb. **Zbirnik** v njem opravljenih vknjižb je podlaga za vknjižbe v razredu 6 finančnega knjigovodstva ali podlaga za vknjižbe v razredu 7 finančnega knjigovodstva.

Drugačen značaj ima povezava knjigovodstva proizvodov s knjigovodstvom ustvarjanja učinkov (proizvodnje). Ta povezava je v glavnem enostranska, saj knjigovodstvo proizvodov le v redkejših primerih daje podatke knjigovodstvu proizvodnje, npr. v zvezi z vračilom proizvodov v proizvodni proces, medtem ko jih praviloma od njega le prejema, npr. v zvezi s proizvodi, ki vstopajo v skladišče.

912 Računovodsko načrtovanje proizvodov

9120 Problemi računovodskega načrtovanja zalog proizvodov

Celotna zaloga proizvodov kot tudi zaloga proizvodov povsem določene vrste je opredeljena količinsko in vrednostno. Nanjo vplivajo prejemi in oddaje proizvodov. Če prejeme proizvodov povezujemo z dokončanjem njihovega proizvodnega procesa, oddaje pa z njihovo prodajo, je načrtovanje zalog proizvodov posledica načrtovanja proizvodnje in načrtovanja prodaje.

Proizvedenih količin navadno ni mogoče neposredno poslati posameznemu kupcu, ker jih je treba najprej razdeliti med več kupcev. Z druge strani jih ni mogoče neposredno poslati kupcem tudi zato, ker takrat, ko je proizvodnja končana, kupci še niso nujno poznani. Končno organizacija združenega dela proizvaja večje količine od tistih, ki so že navedene

v sklenjenih pogodbah. Zato se pri njej vedno pojavljajo tudi zaloge proizvodov. Načrtovanje proizvodnje in načrtovanje prodaje kakor tudi s tem v zvezi načrtovanje zalog proizvodov seveda ne spada v področje računovodstva proizvodov. Pač pa razni vrednostni podatki utegnejo vplivati na časovno razporeditev dotoka proizvodov iz procesa proizvodnje.

Letni načrt prodaje mora biti tesno povezan z letnim načrtom proizvodnje in dodatno upošteva le morebitne spremembe končnega stanja zalog proizvodov v primerjavi z začetnim stanjem. Količinsko načrtovanje v tem smislu je nato podlaga za vrednostno načrtovanje, ki je drugotnega značaja. Toda pri določevanju velikosti serije in njenega ponavljanja je upoštevanje vrednostnih sodil odločilnega pomena. Če je posamezna serija velika, bodo brez dvoma tiste količine, ki bodo v skladišču takrat, ko bo serija dokončana, tudi velike in bodo zadoščale za daljši čas. Poprečna zaloga te vrste proizvodov bo torej večja, kar bo povzročalo večje stroške v zvezi z zalogami, tj. stroške skladiščenja, obresti in zavarovalnih premij. Res pa bo v letnem merilu treba manjkrat začeti s proizvodnjo nove istovrstne serije; to pomeni, da bodo letni stroški sprožitve serij sorazmerno majhni. Če je nasprotno posamezna serija manjša, jo bo treba večkrat letno ponoviti. Poprečna zaloga proizvodov določene vrste bo manjša, zato bodo tudi manjši stroški v zvezi z zalogami. Pač pa bodo v letnem merilu večji stroški sprožitve serij, kajti ti niso neposredno odvisni od velikosti serije, temveč od števila njenih ponavljanj.

Na rešitev vprašanja, kako letno načrtovano količino razdeliti na posamezne nabave, mora torej vplivati razmerje med stroški zalog in stroški sprožitve proizvodne serije. Optimalno količino, ki naj jo z gospodarskega stališča zajema posamezna serija, je mogoče izračunati npr. takole:

$$\sqrt{\frac{2 \times \text{letno načrtovana količina} \times \text{stroški sprožitve posamezne serije}}{\text{letni stroški količinske enote v zalogi}}}$$

Pri tem so letni stroški količinske enote v zalogi sestavljeni takole:

nabavna cena enote × letna obrestna mera (v stotinkah) : koeficient obračanja + stroški skladiščenja na količinsko enoto

Da bi bil izračun izvedljiv, mora računovodstvo dati primerne podatke o ocenjenih (standardnih) stroških posamezne serije kakor tudi o stroških skladiščenja količinske enote. Ti stroški torej ne smejo biti združeni z drugimi splošnimi stroški.

Izračun optimalne velikosti serije seveda predpostavlja, da je oddaja proizvodov iz skladišča enakomerna. Če v takem poenostavljenem primeru dela organizacija združenega dela brez varnostne zaloge, bo tik pred prejemom nove dokončane serije padla zaloga dane vrste proizvoda na 0. Varnostna zaloga ne vpliva na optimalno velikost serije, pač pa so zaradi nje letni stroški v zvezi z zalogami večji, ker je večje poprečno stanje v skladišču.

9121 Načrtovanje stroškov v zvezi s proizvodi

Kot smo že pojasnili, poznamo naslednje stroške v zvezi s proizvodi:
a) stroške, ki jih vsebujejo proizvodi že takrat, ko so prevzeti v skladišče;
b) nerazdeljene stroške, ki se pojavijo pred prodajo proizvodov;
c) neposredne prodajne stroške.

Stroške v zvezi s proizvodi je potemtakem treba načrtovati v vseh treh smereh.

Načrtovanje stroškov, ki jih vsebujejo proizvodi, in tistih stroškov, ki na proizvode niso razdeljeni, je sestavni del računovodskega načrtovanja ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnje), o katerem smo že govorili. Načrtovanje neposrednih prodajnih stroškov je nasprotno bolj sestavni del računovodskega načrtovanja prodaje.

913 Računovodski nadzor proizvodov

Računovodski nadzor proizvodov je vključen v samo računovodstvo proizvodov in se izvaja s pomočjo knjigovodskih podatkov. Njegovo težišče je ravno v kontroli knjigovodskih listin o priskrbi gotovih proizvodov, o njihovi izločitvi in odsvojitvi. Vsaka knjigovodska listina o spremembah v pogledu proizvodov mora biti dovolj izčrpna in včasih dopolnjena še z dodatnimi pomožnimi listinami. Če podatki v medsebojno povezanih listinah niso usklajeni ali če obstaja kaka druga pomanjkljivost v njih, ki pomeni odmik od poznanega sodila pravilnosti, je treba odkriti razloge, preden so opravljene katerekoli vknjižbe v knjigovodstvu proizvodov.

Koristno bi bilo, če bi računovodski nadzor prodaje proizvodov vključeval primerjavo ostvarjenih prodajnih cen z načrtovanimi. V vsakem primeru pa mora vključevati presojo, ali so za dobavljene količine tudi izstavljeni računi.

Računovodski nadzor proizvodov se ne konča s tem, ko so spremembe, ki jih vidimo iz knjigovodskih listin, vpisane v knjigovodstvo proizvodov. Nadaljujejo se s kontrolo skladiščne kartoteke s pomočjo knjigovodstva proizvodnje. Ujemanje skladiščne kartoteke s knjigovodstvom proizvodnje pa še ne pomeni, da je knjižno stanje proizvodov v skladu z dejanskim stanjem. Kakšno je dejansko stanje, je mogoče ugotoviti šele s popisom. Postopki pri izvedbi popisa in tudi pri usklajevanju knjižnega stanja z dejanskim stanjem se ne razlikujejo od tistih, ki smo jih obravnavali v okviru računovodstva materiala. Zato jih ne bomo ponavljali. Pač pa kaže posebej opozoriti le na pomen primerjave dosegljivih prodajnih cen pri posameznih vrstah proizvodov z njihovimi lastnimi cenami ali s cenami, po katerih so ovrednotene njihove zaloge. Ob vsakem popisu se je namreč treba lotiti prevrednotenja zaloge, brž ko so tržne cene nižje od cen, po katerih so proizvodi prevzeti iz proizvodnje. Računovodski nadzor pa lahko ugotovi takšne odmike tudi izven rednih popisov, kar pomeni, da je mogoče začeti z ustrezno akcijo že med letom in ne šele na koncu leta.

Prav tako lahko pri računovodskem nadzoru že sproti iz poslovnih knjig razberemo, kje so podani znaki za nekurentne proizvode. Brez dvoma je o takšni poenostavitvi mogoče govoriti tedaj, kadar ni prodaje kake vrste proizvodov, ki sicer čaka v skladišču. Dokler niso izstavljene knjigovodske listine, ki bi nakazovale kakovostne premike v zalogah, seveda tudi knjigovodsko stanje nekurentnih proizvodov ne bo prikazano na pravih kontih. Naloga računovodskega nadzora pa je, da poskrbi za odpravo takšnih nepravilnosti.

914 Računovodska analiza proizvodov

Računovodska analiza proizvodov ima za svoj predmet tako proizvode v zalogi kot tudi prodane proizvode, s katerimi organizacija združenega dela pride do svojega poslovnega izida. Ker smo se s stroški, ki so v zvezi z dokončanimi, a neprodanimi proizvodi, ukvarjali že v prejšnjih poglavjih, je sedaj dovolj, če opozorimo na analizo stanja in gibanja zaloge. Le če so knjigovodski podatki primerno zbrani in predočeni, moremo hitro razbrati, pri katerih vrstah proizvodov so zaloge velike in prodaja v nikakršnem smotrnem razmerju z razpoložljivimi količinami. Prav tako je koristno vedeti, kdaj je zadnjikrat šla v prodajo kaka količina preučevane vrste proizvodov. Podrobnosti so razvidne iz razpredelnice št. 67.

Obračun gibanja zaloge proizvodov po ocenjenih (standardnih) stroških

Razdobje . . .

Vrsta proizvodov	Stanje v začetku razdobja	Prevzeto v razdobju	Skupaj razpoložljivo	Prodano v razdobju	Stanje ob koncu razdobja	Koeficient	Datum zadnje oddaje v razdobju
1	2	3	4 (2 + 3)	5	6 (4–5)	7 (5 : 4)	8
Skupaj							

Razpredelnica 67

Za stroške, ki so povezani s prodanimi proizvodi in se potemtakem pojavljajo kot odhodki, smo že v točki 9112 ugotovili, da so sestavljeni iz treh delov. Zato je tudi njihovo analizo mogoče izvesti v treh različnih smereh. Vendar so vse tri smeri zanimive le za računovodstvo prodaje ali razpečave. Nasprotno se v okviru računovodstva proizvodov omejujemo na analizo tistih stroškov, ki jih vsebujejo prodane količine in so pred tem sestavljali vrednost zaloge. Če organizacija združenega dela neposredno ali vsaj posredno ugotavlja dejanske stroške količinske enote proizvoda, je mogoče ugotavljati tudi po posameznih vrstah proizvodov razlike med dejanskimi stroški v prodanih proizvodih in ocenjenimi

(standardnimi) stroški v njih. V tej zvezi se pojavlja razpredelnica št. 68. Če organizacija združenega dela sproti razknjižuje vse razlike in jih niti ne ločuje po vrstah proizvodov, pa seveda takšna razpredelnica ni izvedljiva; odmiki se pojavljajo med nerazdeljenimi stroški, ki jih je treba pokriti s prihodki.

Obračun odmika dejanskih stroškov v prodanih proizvodih od ocenjenih (standardnih)

Razdobje . . .

Vrsta proizvodov	Dejanski stroški enote proizvoda	Ocenjeni (standardni) stroški enote proizvoda	Ostvarjena prodana količina	Dejanski stroški v prodanih proizvodih	Ocenjeni (standardni) stroški v prodanih proizvodih	Razlika zaradi spremenjenih stroškov
1	2	3	4	5 (2 × 4)	6 (3 × 4)	7 (5–6)
Skupaj						

Razpredelnica 68

92 Blagovno računovodstvo

Predmet blagovnega računovodstva je trgovsko blago. Zato se pojavlja pri trgovskih organizacijah združenega dela, medtem ko se računovodstvo proizvodov pojavlja pri proizvajalnih organizacijah združenega dela. Čeprav obstajajo mnoge podobnosti med računovodstvom proizvodov in blagovnim računovodstvom, se delno tudi razlikujeta.

Prek računovodstva proizvodov vsaj v primeru, ko so proizvodi ovrednoteni po lastnih cenah, prehajajo tako rekoč vsi stroški, ki se pojavljajo v organizacijah združenega dela; tudi v primeru zoženega vrednotenja proizvodov prevzemajo zaloge proizvodov precejšnji del vseh v preučevanem razdobju nastalih stroškov. Nasprotno vrednost trgovskega blaga v zalogi še ni sestavljena iz stroškov iste organizacije združenega dela, razen če so v njo vključeni neposredni nabavni stroški. Vsi drugi v razdobju nastali stroški te organizacije združenega dela se pojavljajo med odhodki mimo vrednosti zaloge trgovskega blaga. Ko pa preučujemo stroške v zvezi s prodanim blagom, pa spet najdemo precej podobnosti s stroški, ki smo jih pojasnjevali v zvezi s prodanimi proizvodi. Ti stroški, ki pomenijo redne odhodke v razdobju, so namreč sestavljeni iz:

a) nabavne vrednosti prodanega blaga, ki nekako ustreza stroškom v prodanih proizvodih;

b) splošnih stroškov trgovanja, ki nekako ustrezajo nerazdeljenim stroškom iz časa pred prodajo proizvodov, so pa po svojem bistvu stroški trgovskih storitev;

c) neposrednih prodajnih stroškov.

Če že primerjamo nabavno vrednost prodanega blaga s stroški v prodanih proizvodih in splošne stroške trgovanja z nerazdeljenimi stroški, ki se sicer pojavijo pred prodajo proizvodov, pa le moramo opozoriti na določeno vsebinsko razliko. Nabavna vrednost blaga postane strošek dane organizacije združenega dela šele ob prodaji, medtem ko je vrednost zaloge proizvodov že sestavljena iz stroškov dane organizacije združenega dela. V primeru lastne cene vsebujejo zaloge proizvodov tudi že splošne stroške, medtem ko so splošni stroški v trgovskih organizacijah združenega dela vedno izvzeti iz nabavne vrednosti blaga.

Vsa razglabljanja o računovodstvu proizvodov iz točke 91 moremo v glavnem prenesti na blagovno računovodstvo, s tem da zamenjamo izraz »proizvod« z izrazom »blago«. Seveda moramo na določenih mestih upoštevati tudi razlike. Tako je npr. pri knjigovodskih listinah prejemnica blaga po načinu izstavljanja bolj podobna prejemnici materiala kot prejemnici proizvodov, medtem ko v blagovnem računovodstvu ne obstaja listina, ki bi ustrezala oddajnici proizvodov. Kartoteka analitičnih kontov blaga ustreza kartoteki analitičnih kontov proizvodov v glavnem le pri trgovskih organizacijah združenega dela na debelo. Pri trgovskih organizacijah združenega dela na drobno so prodajalne navadno obremenjene le vrednostno, in sicer po prodajnih cenah, medtem ko ne obstaja več količinska evidenca o blagu v prodajalnah ali evidenca o vrstah blaga. Le pri kakih specializiranih trgovskih organizacijah na drobno utegne v praksi obstajati blagovno knjigovodstvo za predmete, ki so še v prodajalnah. Takšne rešitve olajšuje avtomatizirana obdelava podatkov z izhodiščem v vnaprej pripravljenih preluknjanih karticah, ki so priključene posamezni količinski enoti. Posebni problemi se pa pojavljajo zaradi dejstva, da je blago v trgovskih organizacijah na drobno navadno na temeljnih postavkah prikazano le po prodajnih cenah, medtem ko vzporedno obstaja popravek za razliko v ceni.

Stopnja udeležbe razlike v ceni v prodajni ceni ni pri vseh vrstah blaga enaka. Zato bi bilo koristno vzpostaviti ločeno spremljanje razlike v ceni pri vsaki vrsti blaga posebej ali vsaj po sorodnih skupinah. Prvotno vknjižena razlika v ceni se seveda utegne kasneje še spremeniti: zaradi kasnejše spremembe nabavne cene ali spremembe prodajne cene. Ni pa priporočljivo, da se razlika v ceni zmanjšuje tudi iz kakih drugih razlogov, npr. zaradi raznih stroškov, ki nastajajo pri uskladiščenem blagu. Takšno zmanjševanje razlike v ceni bi namreč pomenilo zmanjševanje poslovnega izida ob prodaji blaga in prek določene meje celo skrivanje izgube v zalogi.

Da bi pri trgovskih organizacijah na drobno ugotovili nabavno vrednost prodanega blaga, moramo vnaprej poznano prodajno vrednost iz temeljnih postavk popraviti za sorazmerni del vračunane razlike v ceni. Tehnika razmejevanja razlike v ceni je povsem enaka tehniki razmejevanja odmikov od stalnih cen materiala, ki smo jo podrobneje obrazložili v točki 2111. Naj na tem mestu samo opozorimo, da moremo tudi pri trgovskem blagu uporabljati metodo tehtanih poprečnih cen ali metodo povratnih cen. V primerjavi z razmejevanjem odmikov od ocenjenih (standardnih) nabavnih cen materiala pa ima razmejevanje razlike v ceni blaga odločilnejši vpliv na poslovni izid organizacije združenega dela. Z razliko v ceni je namreč v razdobju treba pokriti vse tedanje splošne stroške, morebitne posebne prodajne stroške in še doseči dobiček, medtem ko odmik od ocenjenih (standardnih) nabavnih cen materiala

le neznatno popravlja sicer že oblikovani poslovni izid. Če je razmejitev razlike v ceni nepravilna, je pri njej mogoče skrivati precej večji dobiček ali večjo izgubo kot pri odmiku od ocenjenih (standardnih) nabavnih cen. Zato menimo, da bi ga bilo treba v knjigovodstvu spremljati čim bolj podrobno.

93 Računovodstvo razpečave (prodaje)

930 Pojmovanje in funkcionalni obseg računovodstva razpečave (prodaje)

Računovodstvo razpečave (prodaje) je pravzaprav analitično računovodstvo prihodkov in odhodkov; kot tako zaključuje stroškovno računovodstvo. Ker imamo v njem opravka tudi s prihodki in poslovnim izidom, ki izhaja iz posameznih vrst poslovnih učinkov, bi ga celo mogli imeti za posebno analitično računovodstvo v okviru finančnega računovodstva. Vendar pri njem ni poudarka na zunanjih odnosih posamezne organizacije združenega dela, temveč na merjenju uspešnosti posameznih dejavnosti, kjer so se v zvezi s tamkajšnjimi poslovnimi učinki pojavili stroški. Zato ga obravnavamo v okviru stroškovnega računovodstva. Drugače je seveda s saldakonti kupcev, ki kot analitično knjigovodstvo zunanjih odnosov posamezne organizacije združenega dela brez dvoma spada v okvir finančnega računovodstva.

Če odmislimo prihodke, ki se v računovodstvu razpečave pojavljajo na novo, so vsi tamkajšnji odhodki nakazani že s stroški, s katerimi smo se srečali v okviru računovodstev prvin poslovnega procesa in nato računovodstva ustvarjanja učinkov; dodatno se kot strošek pojavlja samo še nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga, s katero smo se srečali v okviru blagovnega računovodstva. Toda po drugi strani najdemo v računovodstvu razpečave (prodaje) tudi stroške, ki iz računovodstva ustvarjanja učinkov niso prešli v računovodstvo proizvodov in blagovno računovodstvo; mišljeni so vsi stroški storitvene in trgovske dejavnosti, ki ne oblikujejo vrednosti zalog, prav tako pa tudi tisti stroški proizvajalne dejavnosti, ki ob svojem nastanku niso razdeljeni po proizvodih, temveč v nerazdeljenem znesku pomenijo odhodke, ali pa so se pojavili šele v trenutku razpečave (prodaje).

Kot pri ostalih analitičnih računovodstvih, lahko tudi sedaj razlikujemo:

a) knjigovodstvo razpečave (prodaje);
b) knjigovodsko načrtovanje razpečave (prodaje);
c) računovodski nadzor razpečave (prodaje);
č) računovodsko analizo razpečave (prodaje).

Ker smo marsikaj iz okvira računovodstva razpečave (prodaje) pojasnili že pri dosedanjih razglabljanjih, nam preostane samo še nekaj dopolnil.

9310 Knjigovodske listine in poslovne knjige v knjigovodstvu razpečave (prodaje)

Knjigovodska listina, ki dokazuje razpečavo (prodajo), je v načelu **dobavnica poslovnega učinka**; njej sledijo kasneje še takšne listine kot npr. **izdani račun** in druge. Vendar so dobavnice v praksi le neizbežna spremljevalka prodanih proizvodov, samo delna spremljevalka prodanega trgovskega blaga in skoraj izjemna spremljevalka opravljenih storitev.

Če dobavnice nakazujejo prodajno ceno razpečanega (prodanega) poslovnega učinka, so **odpravnice poslovnih učinkov** knjigovodske listine, ki nakazujejo stroške razpečanega (prodanega) poslovnega učinka. Sem spadajo **odpravnice proizvodov, odpravnice blaga** in druge, ki smo jih navedli v točkah 91 in 92. Pri storitvah je podobno ustrezne knjigovodske listine v načelu mogoče videti v odpravnicah storitev; res jih pa v praksi največkrat zamenjujejo kar **razdelilniki**, ki izhajajo iz knjigovodstva ustvarjanja učinkov. Pač pa so razdelilniki neizbežna knjigovodska listina za po poslovnih učinkih nerazdeljene stroške, ki so iz računovodstva ustvarjanja učinkov preneseni v knjigovodstvo razpečave (prodaje) kot odhodki.

Če že v načelu razlikujemo dobavnice in odpravnice poslovnih učinkov, pa jih z oblikovnega vidika seveda lahko tudi združimo.

V knjigovodstvu razpečave (prodaje) obstajajo posebni analitični konti. Od tistega trenutka dalje, ko so proizvodi prodani, niso več zanimivi kot sestavni del sredstev. Toda šele od tistega trenutka dalje so zanimivi kot nosilci poslovnega izida. Brž ko nas zanimajo podrobnosti pri oblikovanju poslovnega izida, ne smemo zanemariti stroškov, ki jih je treba pokriti s prihodki iz prodaje. Pri zoženem vrednotenju učinkov ti stroški niti niso več v celoti razvidni iz analitičnih kontov proizvodov, v nobenem primeru pa niso razčlenjeni tako, da bi bilo mogoče ob preprostem vpogledu v poslovne knjige ugotavljati poslovni izid po vrstah proizvodov, vrstah kupcev, prodajnih območjih, trgovskih potnikih, metodah dostave itd.

Iz teh kratkih navedb že vidimo, da je knjigovodstvo razpečave (prodaje) mogoče organizirati na prav različne načine. Če bi nas zanimal poslovni izid po vrstah proizvodov, bi pač morali za vsako vrsto proizvodov odpreti poseben analitični konto, ki bi se razlikoval od tistega v knjigovodstvu proizvodov po tem, da bi na njem bili podatki o prihodkih in odhodkih iz prodaje dane vrste proizvodov. Če bi nas zanimal poslovni izid po prodajnih območjih, bi nasprotno morali za vsako prodajno območje odpreti poseben analitični konto, na katerem bi bili podatki o prihodkih in odhodkih iz prodaje na posameznem prodajnem območju itd. Podobno seveda lahko vzpostavimo tudi analitično knjigovodstvo razpečave (prodaje) pri trgovskih organizacijah združenega dela. Tu npr. utegnejo obstajati analitični konti po prodajalnah itd. Isto velja za analitično knjigovodstvo razpečave (prodaje) pri storitvenih organizacijah združenega dela in delovnih skupnostih.

Knjigovodstvo razpečave (prodaje) pa navadno zaradi tehničnih težav le ni vzpostavljeno na posebnih kontih in ga nadomeščajo kvečjemu občasne analize posebej urejenih podatkov. Ker takšnih težav ne more-

mo upoštevati pri gradnji stroškovnega računovodstva kot sistema, bomo pri nadaljnjih razglabljanjih domnevali, da obstaja v prvotno zamišljeni obliki. Ali z drugimi besedami, da obstajajo posebni analitični konti, iz katerih je mogoče v vsakem razdobju posebej razbrati poslovni izid iz povsem določene razpečave (prodaje), npr. po vrstah poslovnih učinkov, kupcih, prodajnih območjih itd. Ker gre očitno za večrazsežnostno obravnavo istih začetnih podatkov, si pa takšne izvedbe knjigovodstva razpečave (prodaje) skorajda ni mogoče zamisliti brez računalnika.

9311 Stroški, ki vstopajo v knjigovodstvo razpečave (prodaje) mimo knjigovodstva proizvodov

V zvezi z zalogami proizvodov in v njih vsebovanimi stroški smo v točki 91120 opozorili na nerazdeljene stroške in neposredne prodajne stroške, ki se mimo knjigovodstva proizvodov pojavijo v knjigovodstvu razpečave (prodaje). Oglejmo si jih sedaj podrobneje!

Če so proizvodi prevzeti v skladišče po lastnih cenah, seveda ni nobenih nerazdeljenih stroškov, razen morda neposrednih prodajnih stroškov, ki bi jih bilo treba pokriti šele s prihodki iz prodanih količin. Drugače je v primeru, ko je v uporabi kako zoženo vrednotenje učinkov. Nerazdeljeni stroški lahko v takšnem primeru obsegajo splošne stroške uprave in prodaje pri vrednotenju po proizvodnih stroških, stalne stroške pri vrednotenju po spremenljivih stroških, vračunani dohodek pri vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo itd.

Ne glede na to, za kakšno metodo vrednotenja učinkov se odločimo, je očitno, da se nekateri stroški pojavljajo v tesni povezavi s proizvodi šele potem, ko je njihov proizvodni proces v ožjem smislu že končan.

Mislimo namreč na:

1. stroške skladiščenja proizvodov,
2. stroške prodajne službe nasploh.

Pri tem se utegnemo vprašati, ali ne bi morda kazalo s stroški skladiščenja (pod 1) sorazmerno bremeniti tiste vrste proizvodov, ki jih povzročajo. Če kaka vrsta proizvodov ni uskladiščena, temveč takoj prodana, takšnih stroškov sploh ne povzroča. Tiste vrste proizvodov, ki dalj časa čakajo na skladišču, zavzemajo večjo površino ali zahtevajo posebne strokovne postopke, naj bi nasprotno bile obremenjene s takšnimi stroški. Namesto da bi stroške skladiščenja stapljali z drugimi splošnimi stroški, bi jih mogli koristno razdeljevati po povzročiteljih, pri čemer bi dobili precej jasnejšo predstavo o tem, kakšen poslovni izid omogočajo posamezne vrste proizvodov.

Kar zadeva stroške prodajne službe nasploh (pod 2), moremo prav tako ugotoviti, da jih nekatere vrste proizvodov povzročajo v večji meri in druge v manjši meri. Enotni koeficient dodatka pa ne more biti vedno pravo sredstvo za njihovo razdeljevanje.

Podatke o nerazdeljenih stroških prejme knjigovodstvo razpečave (prodaje) iz knjigovodstva stroškovnih mest. Ti stroški namreč preskočijo knjigovodstvo stroškovnih nosilcev v okviru knjigovodstva ustvarjanja učinkov, razen v primeru vrednotenja učinkov po lastni ceni.

Neposredni prodajni stroški kot naslednja skupina stroškov nikakor ne zajemajo samo stroškov pakiranja, nakladanja in razkladanja prodanih proizvodov. Tudi ne obsegajo dodatno samo še prometnih davkov, če je davčni zavezanec organizacija združenega dela in ne kupec. Drugi neposredni prodajni stroški so navadno skriti kar med splošnimi stroški prodaje. Res so pa stroški gospodarske propagande mnogokrat povezani samo z določeno vrsto proizvoda ali z določenim prodajnim območjem. Stroški trgovskih potnikov so podobno povezani le z določenim prodajnim območjem in s tistimi vrstami proizvodov, ki so prodani na njem itd. Da bi bilo mogoče podrobno analizirati prodajo, je v knjigovodstvu treba zagotoviti čim več podatkov, ki bodo omogočali primerjavo prihodkov in odhodkov:

a) po vrstah proizvodov;
b) po kupcih;
c) po velikosti naročil;
č) po prodajnih območjih;
d) po prodajnih poteh;
e) po trgovskih potnikih;
f) po metodah dostave;
itd.

Omenimo naj, da je pri takšnih analizah zelo pomembno tudi vprašanje raznih popustov. Popusti, ki so dani ob prodaji, zmanjšujejo siceršnje prihodke in ne pomenijo stroškov niti odhodkov. Blagajniški popusti so dani kasneje in so odvisni od kupčevega plačila. V finančnem računovodstvu se obravnavajo kot izredni odhodki, medtem ko v okviru podrobnega obračuna prodaje ni izključena njihova ločena obravnava med stroški, ki so redni odhodki.

Neposredni prodajni stroški so spremenljivi stroški. Če pri vrednotenju učinkov po spremenljivih stroških niso upoštevani v ocenjenem ali standardnem znesku, jih je treba pri obračunu prodaje prikazati posebej. Nekatere organizacije združenega dela jih v takšnem primeru ne prikazujejo med stroški, temveč za toliko zmanjšajo siceršnje prihodke, da pridejo do pojma »čistih prihodkov iz prodaje«. Menimo, da je pojem »čistih prihodkov iz prodaje« lahko manjši od pojma »prihodkov iz prodaje« samo za dane popuste ob sami prodaji, ne pa tudi za neposredne prodajne stroške.

Podatke o neposrednih prodajnih stroških prejme knjigovodstvo prodaje proizvodov iz knjigovodstva stroškovnih mest. Ti stroški namreč praviloma preskočijo knjigovodstvo stroškovnih nosilcev v okviru knjigovodstva proizvodnje.

V zvezi z zalogami trgovskega blaga smo v točki 92 opozorili, da se v njih ne zadržujejo splošni stroški trgovanja in neposredni prodajni stroški. Tudi ti vstopajo v knjigovodstvo razpečave (prodaje) neposredno iz knjigovodstva ustvarjanja učinkov, kjer je s poslovnimi učinki treba razumeti ustrezne trgovske storitve. Sicer je pa problematika teh stroškov podobna tisti, ki smo jo malo prej razgrnili v zvezi s prodanimi proizvodi.

Če pa imamo pred očmi zgolj storitveno dejavnost, potem je razumljivo, da se praviloma njeni stroški ne zadržujejo v zalogah storitev, temveč se opravljene storitve smatrajo hkrati kot razpečane ali prodane

storitve. To pomeni, da neposredni in splošni stroški opravljanja storitev pomenijo stroške prodanih storitev, kateri stroški so po storitvah razdeljeni in katere je v nerazdeljenem znesku treba pokriti z njihovimi prihodki, pa je odvisno od izbrane metode vrednotenja učinkov.

Ne glede na različnost stroškov v proizvajalnih, trgovskih in storitvenih organizacijah združenega dela torej le moremo vedno zaslediti nekatere, ki so nam poznani na količinsko enoto razpečanega (prodanega) poslovnega učinka, in nekatere, ki jih je treba pokriti v nerazdeljenem znesku. To pa pomeni, da moremo na metodološko enoten način vzpostaviti tudi obračunski list razpečave (prodaje)

9312 Obračunski list razpečave (prodaje)

Obračun razpečave (prodaje) nadaljuje obračun ustvarjanja učinkov. V njem zasledujemo gibanje stroškov do tedaj, ko so povezani s prodanimi količinami, pri čemer razlikujemo gibanje stroškov prek zalog proizvodov in gibanje stroškov, ki preskočijo zalogo proizvodov in jih je takoj treba obravnavati kot odhodke. Po drugi strani tiste stroške, ki v preučevanem razdobju pomenijo odhodke, primerjamo tudi s tedanjimi prihodki iz prodaje.

Podobno kot pri obračunu ustvarjanja učinkov, razumemo pri obračunu razpečave (prodaje) dvoje:

a) obdobni obračun razpečave (prodaje);
b) obračun razpečave (prodaje) po vrstah poslovnih učinkov.

Zbirni obračun razpečave (prodaje) je seveda mogoče sestaviti izven stroškovnega računovodstva. Toda nas zanima podroben obračun razpečave (prodaje), ki je razčlenjen npr. po kupcih, po prodajnih območjih, po prodajnih poteh, po trgovskih potnikih itd. Obračun razpečave (prodaje) po vrstah proizvodov pa prav tako lahko omejimo s časovnim razdobjem, s čimer ga spremenimo v podvrsto obdobnega obračuna razpečave (prodaje).

Obračun razpečave (prodaje) moremo povsem nasloniti na konte v knjigovodstvu razpečave (prodaje). Sredstvo, s katerim je mogoče vzpostaviti vpogled v gibanje stroškov po vrstah poslovnih učinkov ne glede na same konte ali s katerim je mogoče vzpostaviti vsaj zbirni pregled spreminjanja stroškov v odhodke in njihovo primerjanje s prihodki, pa imenujemo **obračunski list razpečave (prodaje)** ali OLR. Ta nadaljuje obračunski list ustvarjanja učinkov (proizvodnje) ali OLP. Med analitičnimi konti knjigovodstva razpečave (prodaje) in obračunskim listom razpečave (prodaje) so v načelu možna naslednja razmerja:

a) obstajajo analitični konti knjigovodstva razpečave (prodaje) brez obračunskega lista razpečave (prodaje);
b) obstaja obračunski list razpečave (prodaje) brez analitičnih kontov razpečave (prodaje);
c) obstajajo analitični konti knjigovodstva razpečave (prodaje), poleg tega pa še obračunski list razpečave (prodaje).

Obračunski list razpečave (prodaje) ima prav različne oblike. Včasih je celo združen z obračunskim listom ustvarjanja učinkov, čeprav je njegov končni namen drugačen — prikazati oblikovanje poslovnega izida

po vrstah poslovnih učinkov. V primeru pod b) je obračunski list razpečave (prodaje) sestavljen tako rekoč izvenknjigovodsko. V primeru pod c) pa le prevzema knjigovodske podatke in jih predstavlja na preglednejši način.

Obračunski list razpečave (prodaje) ima obliko razpredelnice večjega ali manjšega obsega, odvisno od organizacije združenega dela, števila poslovnih učinkov in drugih okoliščin. Stolpci v njej imajo npr. naslednje nazive:

1 Skupina stroškov
2. Stroški v posamezni skupini
3. Podlaga in razdelitev splošnih stroškov
4. Vrste poslovnih učinkov

Pri navpični razčlenitvi obračunskega lista razpečave (prodaje) pa se npr. pojavljajo naslednji deli:

1. Stroški v začetni zalogi poslovnih učinkov
2. Stroški v novo prevzetih poslovnih učinkih
3. Stroški v končni zalogi poslovnih učinkov
4. Stroški v razpečanih (prodanih) poslovnih učinkih (1 + 2 − 3)
5. Neposredni prodajni stroški
6. Skupaj razdeljeni stroški (4 + 5)
7. Prihodki iz razpečave (prodaje)
8. Razlika za kritje nerazdeljenih stroškov in oblikovanje poslovnega izida (7 − 6)
9. Nerazdeljeni stroški
10. Poslovni izid

V dohodkovnem sistemu je seveda mogoče posebej navajati gibanje materialnih stroškov z amortizacijo in posebej gibanje vračunanega dohodka, kar pomeni, da se število kolon poveča. Sicer pa je zasnova obračunskega lista razpečave (prodaje) prikazana na sliki št. 18.

Obračunski list razpečave (prodaje)

Skupina stroškov	Skupaj stroškov	Vrste poslovnih učinkov				
		A	B	C	D	itd.
1. Stroški v začetni zalogi						
2. Stroški v novih poslovnih učinkih						
3. Stroški v končni zalogi						
4. Stroški v prodanih poslovnih učinkih (1+2-3)						
5. Neposredni stroški prodaje						
6. Skupaj (4+5)						
7. Prihodki iz prodaje						
8. Razlika (7-6)						
9. Nerazdeljeni stroški						
10. Poslovni izid (8-9)						

Slika 18

Kaj obsegajo nerazdeljeni stroški (pod 9), je odvisno od tega, kako so sestavljeni stroški v razpečanih (prodajnih) poslovnih učinkih (pod 4). Če npr. organizacija združenega dela vrednoti učinke po proizvodnih stroških, so pod 4) navedeni le proizvodni stroški prodanih proizvodov oziroma poslovnih učinkov, medtem ko je pod 9) treba zajeti splošne stroške uprave in prodaje (in morda še splošne stroške nakupa). Če vrednoti učinke po spremenljivih stroških, so pod 4) navedeni le spremenljivi stroški razpečanih (prodanih) poslovnih učinkov, medtem ko je pod 9) treba zajeti stalni del splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, nakupa, uprave in prodaje. Če vrednoti učinke po materialnih stroških z amortizacijo, so pod 4) navedeni le materialni stroški z amortizacijo v razpečanih (prodanih) poslovnih učinkih, medtem ko je pod 9) treba zajeti ves v razdobju vračunani dohodek. Če vrednoti učinke po dejanskih stroških, so tudi ustrezni dejanski stroški zajeti pod 4). Če vrednoti učinke po ocenjenih ali standardnih stroških, vendar jih vzporedno po vrstah popravlja za nastale stroške, so še vedno ustrezni dejanski stroški zajeti pod 4). Toda če vrednoti učinke po ocenjenih ali standardnih stroških, medtem ko vse odmike od njih sproti razknjižuje, so pod 4) prikazani le ocenjeni ali standardni stroški v razpečanih (prodanih) poslovnih učinkih, medtem ko je odmike od njih treba obravnavati med nerazdeljenimi stroški pod 9).

Število neposrednih prodajnih stroškov (pod 5) bi bilo treba v čim večji meri povečati na račun sicer nerazdeljenih stroškov (pod 9), če je to le izvedljivo. Nerazdeljene stroške, ki so z izjemo neposrednih osebnih dohodkov pri vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo sestavljeni le iz splošnih stroškov, bi sicer bilo mogoče razdeliti po vrstah poslovnih učinkov na podlagi kake vzročne zveze. Lahko pa tudi ostanejo povsem nerazdeljeni. V tej zvezi pa lahko opozorimo na možnost postopnega pokrivanja teh stroškov. Sicer nerazdeljene splošne stroške prvega obrata bi npr. lahko najprej pokrili z razliko, ki izhaja iz prodanih poslovnih učinkov prvega obrata, splošne stroške drugega obrata pa z razliko, ki izhaja iz prodanih poslovnih učinkov drugega obrata. Nato bi npr. združevali vse vrste poslovnih učinkov, da bi z ostankom razlike med njihovimi prihodki in odhodki pokrili splošne stroške uprave, nato splošne stroške prodaje itd.

Če bi obračunski list razpečave (prodaje) želeli sestaviti tako, da bi spoznali poslovni izid po prodajnih območjih, kupcih itd., bi morali vzpostaviti stolpec za prodajna območja, kupce itd. in ne kolone za vrste poslovnih učinkov. Na sliki št. 18 pa bi odpadli tudi podatki pod zaporedno število 1) do 3), saj ni mogoče zasledovati gibanja zalog, ki so namenjene prodaji na posameznih prodajnih območjih, posameznim kupcem itd.

932 Računovodsko načrtovanje razpečave (prodaje)

Računovodsko načrtovanje stroškov v zvezi z razpečanimi (prodanimi) poslovnimi učinki se končuje s predračunskim listom razpečave (prodaje), ki je po sestavi povsem podoben obračunskemu listu razpečave (prodaje) iz točke 9312.

933 Računovodska analiza razpečave (prodaje)

Računovodska analiza razpečave (prodaje) pravzaprav le nadaljuje računovodsko analizo ustvarjanja učinkov s tem, da povezuje stroške z razpečanimi (prodanimi) količinami. Stroški so pa lahko taki, ki se gibljejo prek zaloge poslovnih učinkov, ki jo preskočijo ali ki se pojavijo šele ob sami razpečavi (prodaji).

Če upoštevamo najprej prvo skupino stroškov, potem moremo ugotoviti razlike med njihovo načrtovano in ostvarjeno velikostjo, ki so posledica razlik med prvotno načrtovano razpečavo (prodajo) in ostvarjeno razpečavo (prodajo). Če želimo ugotoviti te razlike pri posameznih vrstah poslovnih učinkov, lahko uporabimo razpredelnico št. 69. Seveda je takšno razpredelnico mogoče sestaviti tudi po prodajnih območjih, trgovskih potnikih, kupcih itd. in ne samo po vrstah poslovnih učinkov.

Obračun odmika ocenjenih (standardnih) stroškov v ostvarjeni razpečavi (prodaji) od ocenjenih (standardnih) stroškov v prvotno načrtovani razpečavi (prodaji)

Razdobje . . .

Vrsta poslovnih učinkov	Ostvarjena razpečana (prodana) količina	Prvotno načrtovana razpečana (prodana) količina	Ocenjeni (standardni) stroški poslovnega učinka	Ocenjeni (standardni) stroški ostvarjene razpečane (prodaje)	Ocenjeni (standardni) stroški prvotno načrtovane razpečave (prodaje)	Razlika zaradi spremenjene količine razpečanih (prodanih) poslovnih učinkov
1	2	3	4	5 (2×4)	6 (3×4)	7 (5–6)
Skupaj						

Razpredelnica 69

Drugo skupino stroškov v zvezi z razpečanimi (prodanimi) poslovnimi učinki sestavljajo neposredni stroški prodaje. Ti so v ocenjenem (standardnem) znesku celo lahko vključeni v ocenjeno (standardno) lastno ceno. Če niso vključeni, pa je brez dvoma njihov dejanski znesek koristno primerjati z ocenjenim (standardnim) zneskom v ostvarjeni razpečavi (prodaji). V obeh primerih pride v poštev razpredelnica št. 70.

Neposredne stroške razpečave (prodaje) ob začetku načrtujemo za prvotni obseg razpečave (prodaje). Pri tem načrtovanju upoštevamo njihov ocenjeni (standardni) znesek na določeno količinsko enoto razpečave (prodaje). Brž ko se prvotno načrtovana razpečava (prodaja) razlikuje od ostvarjene, se seveda razlikuje tudi prvotno načrtovani znesek tovrstnih stroškov od tistega, ki ustreza ostvarjeni razpečavi (prodaji).

Razliko nam pojasnjuje razpredelnica št. 71. Tako razpredelnico št. 70 kot razpredelnico št. 71 je koristno izdelovati še po prodajnih območjih, vrstah kupcev itd.

Obračun odmika dejanskih neposrednih stroškov razpečave (prodaje) od standardnih v ostvarjeni razpečavi (prodaji)

Razdobje . . .

Vrsta poslovnih učinkov	Dejanski neposredni stroški razpečave (prodaje)	Ocenjeni (standardni) neposredni stroški razpečave (prodaje)	Število količinskih enot v ostvarjeni razpečavi (prodaji)	Ocenjeni (standardni) neposredni stroški razpečave (prodaje)	Razlika v neposrednih stroških razpečave (prodaje) zaradi spremenjenih potroškov in cen
1	2	3	4	5 (3 × 4)	6 (2–5)
Skupaj					

Razpredelnica 70

Tretjo skupino stroškov v zvezi z razpečanimi (prodanimi) poslovnimi učinki sestavljajo nerazdeljeni stroški, o katerih smo že govorili. Njihovo najbolj grobo analizo nakazuje razpredelnica št. 72.

Razpredelnico je mogoče razčleniti tudi tako, da pri vsaki vrsti stroškov posebej zasledujemo odmike zaradi spremenjenih potroškov in cen.

Končno ne smemo pozabiti na analizo prihodkov iz razpečave (prodaje) posameznih vrst poslovnih učinkov. Pri ostvarjeni razpečavi (prodaji) se razlikujejo dejanski prihodki od ocenjenih (standardnih) zaradi tega, ker so bile spremenjene prodajne cene; tu ne mislimo samo na splošno spremembo prodajnih cen, temveč tudi na dane popuste. Zato je analizo koristno izvesti ločeno po prodajnih območjih, vrstah kupcev itd. V ta

Obračun odmika ocenjenih (standardnih) neposrednih stroškov razpečave (prodaje) v ostvarjeni razpečavi (prodaji) od ocenjenih (standardnih) neposrednih stroškov razpečave (prodaje) v prvotni načrtovani razpečavi (prodaji)

Razdobje . . .

Vrsta poslovnih učinkov	Ocenjeni (standardni) neposredni stroški na količinsko enoto	Število količinskih enot v ostvarjeni razpečavi (prodaji)	Število količinskih enot v prvotno načrtovani razpečavi (prodaji)	Ocenjeni (standardni) neposredni stroški razpečave (prodaje) v ostvarjeni razpečavi (prodaji)	Ocenjeni (standardni) neposredni stroški razpečave (prodaje) v prvotno načrtovani razpečavi (prodaji)	Razlika v neposrednih stroških razpečave (prodaje) zaradi spremenjene količine razpečanih (prodanih) poslovnih učinkov
1	2	3	4	5 (2 × 3)	6 (2 × 4)	7 (5–6)
Skupaj						

Razpredelnica 71

namen rabi razpredelnica št. 73. Če želimo ugotoviti odmike od prvotno načrtovanih prihodkov, ki imajo svoj izvor v spremenjeni razpečavi (prodaji), pa je treba poseči po razpredelnici št. 74.

Obračun odmika dejanskih nerazdeljenih stroškov od prvotno načrtovanih v zvezi z razpečanimi količinami poslovnih učinkov

Razdobje . . .

Vrsta stroškov	Ostvarjeni znesek	Prvotno načrtovani znesek	Razlika
1	2	3	4 (2–3)
Skupaj			

Razpredelnica 72

Obračun odmika dejanskih prihodkov od ocenjenih (standardnih) prihodkov iz ostvarjene razpečave (prodaje)

Razdobje . . .

Vrsta poslovnih učinkov	Dejanska prodajna cena enote poslovnega učinka	Ocenjena (standardna) prodajna cena enote učinka	Ostvarjena razpečana (prodana) količina	Dejanski prihodki iz ostvarjene razpečave (prodaje)	Ocenjeni (standardni) prihodki iz ostvarjene razpečave (prodaje)	Razlika v prihodkih zaradi spremembe prodajne cene
1	2	3	4	5 (2 × 4)	6 (3 × 4)	7 (5–6)
Skupaj						

Razpredelnica 73

Obračun odmika ocenjenih (standardnih) prihodkov iz ostvarjene razpečave (prodaje) od ocenjenih (standardnih) prihodkov iz načrtovane razpečave (prodaje)

Razdobje . . .

Vrsta poslovnih učinkov	Ostvarjena razpečana (prodana) količina	Prvotno načrtovana razpečana (prodana) količina	Ocenjena (standardna) prodajna cena enote poslovnega učinka	Ocenjeni (standardni) prihodki iz ostvarjene razpečave (prodaje)	Ocenjeni (standardni) prihodki iz prvotno načrtovane razpečave (prodaje)	Razlika v prihodkih zaradi spremenjene količine razpečanih (prodanih) proizvodov
1	2	3	4	5 (2×4)	6 (3×4)	7 (5–6)
Skupaj						

Razpredelnica 74

94 Uvod v računovodstvo organizacijskih enot

Ob začetku te knjige smo omenili, da spada v okvir stroškovnega računovodstva tudi obravnavanje poslovnega izida posameznih sestavnih delov celotnega poslovnega procesa in poslovanje organizacijskih enot. Res se je ta del stroškovnega računovodstva bistveno zmanjšal ob osamosvojitvi takšnih enot v temeljne organizacije združenega dela in delovne skupnosti. Še vedno pa utegnejo obstajati organizacijske enote v okviru posamezne temeljne organizacije ali v okviru enovite delovne organizacije. Zato si bomo v nadaljevanju ogledali to problematiko pri enoviti delovni organizaciji, ki le še v svoj okvir vključuje vse poslovne funkcije.

Prihodke in odhodke, o katerih smo do sedaj govorili v okviru računovodstva razpečave (prodaje) v točki 93, je potemtakem treba tako razčleniti v okviru preučevane organizacije združenega dela, da v tem okviru lahko izmerimo uspešnost delovanja posamezne organizacijske enote, hkrati pa zaznamo tudi, kakšna je tista razlika v poslovnem izidu, ki jo je treba pripisovati vsem tem organizacijskim enotam skupaj in ki jo je nanje končno tudi dodatno treba razporediti.

S kakšnim uspehom je poslovala posamezna organizacijska enota, ugotovimo, če primerjamo njene prihodke z njenimi odhodki. Prihodki posamezne organizacijske enote pa niso istovetni s prihodki celotne organizacije združenega dela; največkrat so namreč prihodki organizacije združenega dela opredeljeni kot prodajna vrednost tistih poslovnih učinkov, ki jo zapuščajo, medtem ko so prihodki posamezne organizacijske enote zgolj predajna vrednost v njej ostvarjenih poslovnih učinkov, ki morda v nekaterih primerih (npr. nedokončana proizvodnja) še niti ne zapuščajo same enote. Prav tako odhodki posamezne organizacijske enote niso

istovetni z odhodki celotne organizacije združenega dela; odhodki organizacije združenega dela so največkrat opredeljeni kot stroški, ki jih vsebujejo tisti poslovni učinki, ki jo zapuščajo, medtem ko so odhodki posamezne organizacijske enote v njej ostvarjeni stroški. Medtem ko so prihodki in odhodki organizacije združenega dela povezani s prodanimi poslovnimi učinki danega razdobja, so prihodki in odhodki posamezne organizacijske enote povezani kar z dejavnostjo te enote v danem razdobju.

Čeprav se v podrobnostih utegne bistveno razlikovati obračunavanje uspeha proizvajalnih in drugih organizacijskih enot, lahko le pojasnimo prihodke posamezne organizacijske enote nasploh z eno izmed naslednjih možnosti:

a) predajna vrednost ostvarjenih poslovnih učinkov je enaka standardnim stroškom ostvarjenega obsega dejavnosti;

b) predajna vrednost ostvarjenih poslovnih učinkov je enaka prilagojenim načrtovanim stroškom, tj. načrtovanim stroškom, ki upoštevajo ostvarjeni obseg in sestavo dejavnosti;

c) predajna vrednost ostvarjenih poslovnih učinkov je enaka prvotno načrtovanim stroškom.

Od opredelitve prihodkov posamezne organizacijske enote je seveda odvisna opredelitev njenih odhodkov. V vsakem primeru pa se v njihovi razliki odraža prihranek (presežek) ali nasprotno zapravek (primanjkljaj). Do dohodka posamezne organizacijske enote pa pridemo tako, da k tej razliki prištejemo vračunane dele dohodka v okviru njej priznanih prihodkov. Seveda pa tako ugotovljeni dohodek organizacijske enote ni nujno sestavni del dohodka organizacije združenega dela kot celote v istem obračunskem razdobju, saj se morda zadržuje šele v zalogah organizacije združenega dela kot celote. Tudi morebitni prihranek organizacijske enote iz istega razloga ni nujno sestavni del dobička organizacije združenega dela kot celote v istem obračunskem razdobju; dodatno pa naj opozorimo na dejstvo, da prihranek v posamezni organizacijski enoti utegne povečevati tamkajšnje osebne dohodke in se potemtakem v celotnem obsegu sploh ne bo pojavil kot dobiček v organizaciji združenega dela. Iz povsem podobnega razloga tudi zapravek posamezne organizacijske enote ni nujno sestavni del izgube organizacije združenega dela; morda se odraža le v zmanjšanju osebnih dohodkov v tej enoti.

Obstajajo različni modeli pri obračunavanju uspeha organizacijskih enot. Vsak ima svoje prednosti in pomanjkljivosti nasploh, posebej pa še, če ga preučujemo v konkretnih okoliščinah. Da bi se lahko odločili, moramo poznati čim večje število različnih rešitev.

V prilogi je prikazana originalno razvita metodologija obračunavanja uspeha organizacijskih enot, ki izhaja iz naslednjih predpostavk:

1. Obstajajo štiri vrste organizacijskih enot: nakupna dejavnost, upravna dejavnost, prodajna dejavnost in proizvodna dejavnost.
2. Pri obračunu za organizacijo združenega dela kot celoto upoštevamo le tisto, kar je izpadlo iz obračuna po posameznih organizacijskih enotah, pri čemer zanemarjamo vprašanje, kako se ta razlika v organizaciji združenega dela kot celoti deli ali pokrije.
3. Upoštevamo enotnost finančnega in stroškovnega računovodstva v pogledu vrednotenja zalog, kar pomeni, da vsi odmiki od standardnih

(ocenjenih) vrednosti takoj vstopijo v obračun uspeha za organizacijo združenega dela kot celoto.

4. Proizvodi so lahko ovrednoteni po lastni ceni (s podrazličicami), proizvodnih stroških (s podrazličicami), spremenljivih stroških (s podrazličicami) ali materialnih stroških z amortizacijo (s podrazličicami).

V prilogah I do IV je podanih 24 modelov obračuna uspeha nakupne dejavnosti, 8 modelov obračuna uspeha upravne dejavnosti, 24 modelov obračuna uspeha prodajne dejavnosti in 83 modelov obračuna uspeha proizvodne dejavnosti.

V prilogi V pa so na različne načine povezani modeli obračuna uspeha že navedenih štirih dejavnosti. Pri vsakem združku je posebej navedeno, kaj ostane zunaj obračuna po organizacijskih enotah in kaj je potemtakem treba obračunati v organizaciji združenega dela kot celoti. Različne kombinacije modelov so povezane s 24 različnimi metodami vrednotenja proizvodov, tj. toliko, kolikor je navedenih v točki 80. Od več sto možnih združkov modelov je posebej navedenih 136, medtem ko je nadaljnje mogoče vzpostaviti brž ko razumemo načela združevanja.

Modeli obračuna uspeha, ki jih povezujemo v celoto, si ne smejo nasprotovati, tj. ne moremo povezati katerikoli model obračuna uspeha določene dejavnosti s katerimkoli modelom obračuna uspeha kake druge dejavnosti. Toda tudi tisti, ki so združljivi, nimajo enakega vpliva na ostanek, ki ga je nato treba obračunati v organizaciji združenega dela kot celoti. Da bi izbrali pravilni združek modelov, se moramo najprej vprašati, kako nameravamo vrednotiti nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov, nato pa, kaj naj vpliva na uspeh posamezne organizacijske enote. Čim več omejitev vpeljujemo v razglabljanje, tem bolj se nam zožuje število možnih rešitev.

PRILOGA I.: OBRAČUN USPEHA NAKUPNE DEJAVNOSTI

Na uspeh nakupne dejavnosti lahko poleg splošnih nabavnih stroškov vplivajo še neposredni nabavni stroški in celo kupna (fakturna) vrednost kupljenih količin. Zato se pri vsaki različici pojavljajo še po tri podrazličice. Glavni modeli obračuna so naslednji:

NAK-1a Prihodki: standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni splošni nabavni stroški
Model ne upošteva odmikov pri neposrednih nabavnih stroških in kupnih (fakturnih) cenah. Uporaben je pri vseh metodah vrednotenja.

NAK-1b Prihodki: standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
+
standardni (ocenjeni) neposredni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni splošni nabavni stroški
+
ostvarjeni neposredni nabavni stroški
Velja isto kot za NAK-1a, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri neposrednih nabavnih stroških.

NAK-1c Prihodki: standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
+
standardna (ocenjena) nabavna vrednost kupljenih količin
Odhodki: ostvarjeni splošni nabavni stroški
+
ostvarjena nabavna vrednost kupljenih količin
Velja isto kot za NAK-1b, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri kupnih (fakturnih) cenah.

NAK-2a Prihodki: prilagojeni načrtovani splošni nabavni stroški
Odhodki: ostvarjeni splošni nabavni stroški
Velja isto kot za NAK-1a, s tem da je med prihodki zajet stalni del splošnih nabavnih stroškov v prvotno postavljenem znesku, spremenljivi del pa je prilagojen ostvarjenemu obsegu dejavnosti: to pomeni, da je treba standardizirati le spremenljivi del teh stroškov na enoto obsega dejavnosti. Če je ostvarjeni obseg nakupne dejavnosti drugačen od standardnega, na uspeh te enote ne vplivajo več različni priznani zneski stalnih stroškov kot v primeru NAK-1a.

NAK-2b Prihodki: prilagojeni načrtovani splošni nabavni stroški
+
standardni (ocenjeni) neposredni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni splošni nabavni stroški
+
ostvarjeni neposredni nabavni stroški
Velja isto kot za NAK-2a, s tem da model dodatno upošteva odmike pri neposrednih nabavnih stroških.

NAK-2c Prihodki: prilagojeni načrtovani splošni nabavni stroški
+
standardna (ocenjena) nabavna vrednost kupljenih količin
Odhodki: ostvarjeni splošni nabavni stroški
+
ostvarjena nabavna vrednost kupljenih količin
Velja isto kot za NAK-2b, s tem da sedanji model upošteva dodatno še odmike pri kupnih (fakturnih) cenah.

NAK-3a Prihodki: prvotni načrtovani splošni nabavni stroški
Odhodki: ostvarjeni splošni nabavni stroški
Velja isto kot za NAK-1a, s tem da so med prihodki zajeti splošni nabavni stroški v prvotno postavljenem znesku. Če je ostvarjeni obseg nakupne dejavnosti drugačen od prvotno načrtovanega, se ne priznajo ali odbijejo nikake razlike pri spremenljivem delu splošnih nabavnih stroškov, čeprav se v ostvarjenem znesku očitno pojavljajo.

NAK-3b Prihodki: prvotni načrtovani splošni nabavni stroški
+
standardni (ocenjeni) neposredni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni splošni nabavni stroški
+
ostvarjeni neposredni nabavni stroški
Velja isto kot za NAK-3b, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri neposrednih nabavnih stroških.

NAK-3c Prihodki: prvotni načrtovani splošni nabavni stroški
+
standardna (ocenjena) nabavna vrednost kupljenih količin
Odhodki: ostvarjeni splošni nabavni stroški
+
ostvarjena nabavna vrednost kupljenih količin
Velja isto kot za NAK-3b, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri kupnih (fakturnih) cenah.

NAK-4a Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del splošnih nabavnih stroškov
Spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov je istoveten s spremenljivim delom prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov. Model je uporaben pri vrednotenju po spremenljivih stroških, če nakupna dejavnost ne odgovarja za tamkajšnje stalne stroške. Če nasprotno nakupna dejavnost odgovarja tudi za stalne stroške, je treba uporabiti model NAK-1a, s tem da stalni del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov bremeni uspeh celotne organizacije združenega dela.

NAK-4b Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
standardni (ocenjeni) neposredni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni neposredni nabavni stroški
Velja isto kot za NAK-4a, s tem da sedanji model upošteva še odmike pri neposrednih nabavnih stroških.

NAK 4c Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
standardna (ocenjena) nabavna vrednost kupljenih količin

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjena nabavna vrednost kupljenih količin

Velja isto kot za NAK-4b, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri kupnih (fakturnih) cenah.

NAK-5a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov

Model je uporaben pri vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo, če nakupna dejavnost ne odgovarja za tamkašnji vračunani dohodek. Če je nasprotno pri obračunu njenega uspeha treba upoštevati tudi odmike pri vračunanem dohodku, je treba uporabiti model NAK-1a, s tem da ves vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov bremeni uspeh celotne organizacije združenega dela.

NAK-5b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
standardni (ocenjeni) neposredni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni neposredni nabavni stroški

Velja isto kot za NAK-5a, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri neposrednih nabavnih stroških.

NAK-5c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
standardna (ocenjena) nabavna vrednost kupljenih količin

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjena nabavna vrednost kupljenih količin

Velja isto kot za NAK-4b, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri kupnih (fakturnih) cenah.

NAK-6a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov

Velja isto kot za NAK-5a, s tem da med prihodki upoštevamo stalni del splošnih nabavnih stroškov v prvotno postavljenem znesku.

NAK-6b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
standardni (ocenjeni) neposredni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni neposredni nabavni stroški
Velja isto kot za NAK-6a, s tem da model dodatno upošteva odmike pri neposrednih nabavnih stroških.

NAK-6c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
standardna (ocenjena) nabavna vrednost kupljenih količin
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjena nabavna vrednost kupljenih količin
Velja isto kot za NAK-6b, s tem da sedanji model upošteva dodatno še odmike pri kupnih (fakturnih) cenah.

NAK-7a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov
Velja isto kot za NAK-6a, s tem da so med prihodki zajeti splošni nabavni stroški v prvotno postavljenem znesku.

NAK-7b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
standardni (ocenjeni) neposredni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni neposredni nabavni stroški
Velja isto kot za NAK-7a, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri neposrednih nabavnih stroških.

NAK-7c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
standardna (ocenjena) nabavna vrednost kupljenih količin
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjena nabavna vrednost kupljenih količin
Velja isto kot za NAK-7b, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri kupnih (fakturnih) cenah.

NAK-8a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela splošnih nabavnih stroškov

Model je uporaben pri vrednotenju po spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo, če na uspeh nakupne dejavnosti ne vpliva tamkajšnji vračunani dohodek; če nasprotno vpliva, je treba uporabiti model NAK-4a ali celo NAK-1a.

NAK-8b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
standardni (ocenjeni) neposredni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni neposredni nabavni stroški
Velja isto kot za NAK-8a, s tem da sedanji model upošteva še odmike pri neposrednih nabavnih stroških.

NAK-8c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
standardna (ocenjena) nabavna vrednost kupljenih količin
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjena nabavna vrednost kupljenih količin
Velja isto kot za NAK-8b, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri kupnih (fakturnih) cenah.

PRILOGA II.: OBRAČUN USPEHA UPRAVNE DEJAVNOSTI

Glavni modeli obračuna so naslednji:

UPR-1 Prihodki: standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
Odhodki: ostvarjeni splošni upravni stroški
Model je uporaben pri vseh metodah vrednotenja.

UPR-2 Prihodki: prilagojeni načrtovani splošni upravni stroški
Odhodki: ostvarjeni splošni upravni stroški
Velja isto kot za UPR-1, s tem da je med prihodki zajet stalni del splošnih upravnih stroškov v prvotno postavljenem znesku, spremenljivi pa je prilagojen obsegu dejavnosti.

UPR-3 Prihodki: prvotni načrtovani splošni upravni stroški
Odhodki: ostvarjeni splošni upravni stroški
Velja isto kot za UPR-2, s tem da so med prihodki zajeti splošni upravni stroški v prvotno postavljenem znesku.

UPR-4 Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del splošnih upravnih stroškov
Model je uporaben zlasti pri vrednotenju po spremenljivih stroških, če upravna dejavnost ne odgovarja za stalne stroške. Če nasprotno upravna dejavnost odgovarja tudi za stalne stroške, je treba uporabiti model UPR-1, s tem da stalni del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov bremeni uspeh celotne organizacije združenega dela.

UPR-5 Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih upravnih stroškov
Model je uporaben pri vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo, če upravna dejavnost ne odgovarja za tamkajšnji vračunani dohodek. Če je nasprotno pri obračunu njenega uspeha treba upoštevati tudi odmike pri vračunanem dohodku, pride v poštev model UPR-1, s tem da ves vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov bremeni uspeh celotne organizacije združenega dela.

UPR-6 Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih upravnih stroškov
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih upravnih stroškov
Velja isto kot za UPR-5, s tem da med prihodki upoštevamo stalni del splošnih upravnih stroškov v prvotno postavljenem znesku.

UPR-7 Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih upravnih stroškov
Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih upravnih stroškov
Velja isto kot za UPR-6, s tem da so med prihodki upoštevani splošni upravni stroški v prvotno postavljenem znesku.

UPR-8 Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela splošnih upravnih stroškov

Velja isto kot za UPR-5 s to razliko, da je model prilagojen vrednotenju po spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo. Če naj na uspeh upravne dejavnosti vpliva tudi vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov, prav tako pa tudi stalni stroški iz tega okvira, je treba uporabiti model UPR-1.

PRILOGA III.: OBRAČUN USPEHA PRODAJNE DEJAVNOSTI

Na uspeh prodajne dejavnosti lahko poleg splošnih prodajnih stroškov vplivajo še posebni (neposredni) prodajni stroški prodanih količin in celo njihova ostvarjena prodajna cena. Zato se pri vsaki različici pojavljajo še po tri podrazličice. Glavni modeli obračuna pa so naslednji:

PROD-1a Prihodki: standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški

V tem modelu še ne upoštevamo odmikov pri posebnih prodajnih stroških, niti pri prodajnih cenah. Sicer pa je uporaben tako rekoč pri vseh metodah vrednotenja, s tem da v nekaterih primerih spet prihodki prodajne dejavnosti ne bremenijo proizvodne dejavnosti, temveč obračun organizacije združenega dela kot celote.

PROD-1b Prihodki: standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški

Velja isto kot za PROD-1a, s tem da sedanji model upošteva odmike pri neposrednih prodajnih stroških.

PROD-1c Prihodki: standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
standardna (ocenjena) prodajna vrednost prodanih količin

Velja isto kot za PROD-1b, s tem da sedanji model upošteva dodatno še odmike pri prodajnih cenah.

PROD-2a Prihodki: prilagojeni načrtovani splošni prodajni stroški

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški

Velja isto kot za PROD-1a, s tem da je med prihodki zajet stalni del splošnih prodajnih stroškov v prvotno postavljenem znesku, spremenljivi del pa je prilagojen ostvarjenem obsegu dejavnosti.

PROD-2b Prihodki: prilagojeni načrtovani splošni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški

Velja isto kot za PROD-2a, s tem da model upošteva dodatno še odmike pri neposrednih prodajnih stroških.

PROD-2c Prihodki: prilagojeni načrtovani splošni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
standardna (ocenjena) prodajna vrednost prodanih količin.

Velja isto kot za PROD-2b, s tem da model upošteva tudi odmike pri prodajnih cenah.

PROD-3a Prihodki: prvotno načrtovani splošni prodajni stroški

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški

Velja isto kot za PROD-1a, s tem da so med prihodki zajeti splošni prodajni stroški v prvotno postavljenem znesku.

PROD-3b Prihodki: prvotno načrtovani splošni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški

Velja isto kot za PROD-3a, s tem da model upošteva še odmike pri neposrednih prodajnih stroških.

PROD-3c Prihodki: prvotni načrtovani splošni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
standardna (ocenjena) prodajna vrednost prodanih količin

Velja isto kot za PROD-3b, s tem da so upoštevani dodatno še odmiki pri prodajnih cenah.

PROD-4a Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi splošni prodajni stroški

Model je uporaben pri vrednotenju po spremenljivih stroških, če na uspeh prodajne enote ne vplivajo tamkajšnji stalni stroški. Če nanj vplivajo, je treba uporabiti model UPR-1a, s tem da stalni del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov bremeni uspeh celotne organizacije združenega dela.

PROD-4b Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški

Velja isto kot za PROD-4a, s tem da model upošteva tudi odmike pri neposrednih prodajnih stroških.

PROD-4c Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: ostvarjeni splošni prodajni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
standardna (ocenjena) prodajna vrednost prodanih količin

Velja isto kot za PROD-4b, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri prodajnih cenah.

PROD-5a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov

Model je uporaben pri vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo, če prodajna dejavnost ne odgovarja za vračunani dohodek. Če naj nasprotno na njen uspeh vpliva tudi kakršenkoli odmik pri vračunanem dohodku, je treba uporabiti model PROD-1a, s tem da ves vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov bremeni uspeh celotne organizacije združenega dela.

PROD-5b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru posebnih prodajnih stroškov

Velja isto kot za PROD-5a, s tem da sedanji model upošteva odmik pri neposrednih prodajnih stroških.

PROD-5c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih

(ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru posebnih prodajnih stroškov
+
standardna (ocenjena) prodajna vrednost prodanih količin

Velja isto kot za PROD-5b, s tem da sedanji model upošteva dodatno še odmike pri prodajnih cenah.

PROD-6a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov

Velja isto kot za PROD-5a, s tem da je med prihodki zajet stalni del splošnih prodajnih stroškov v prvotno postavljenem znesku, spremenljivi del pa je prilagojen ostvarjenem obsegu dejavnosti.

PROD-6b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru posebnih prodajnih stroškov

Velja isto kot za PROD-6a, s tem da model upošteva dodatno še odmike pri neposrednih prodajnih stroških.

PROD-6c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru posebnih prodajnih stroškov
+
standardna (ocenjena) prodajna vrednost prodanih količin

Velja isto kot za PROD-6b, s tem da model upošteva tudi odmike pri prodajnih cenah.

PROD-7a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov

Velja isto kot za PROD-5a, s tem da so med prihodki zajeti splošni prodajni stroški v prvotno postavljenem znesku.

PROD-7b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru posebnih prodajnih stroškov

Velja isto kot za PROD-7a, s tem da model upošteva še odmike pri neposrednih prodajnih stroških.

PROD-7c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru posebnih prodajnih stroškov
+
standardna (ocenjena) prodajna vrednost prodanih količin

Velja isto kot za PROD-7b, s tem da so upoštevani dodatno še odmiki pri prodajnih cenah.

PROD-8a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela splošnih prodajnih stroškov

Model je uporaben pri vrednotenju po spremenljivih materialnih stroških z amortizacijo, če na uspeh prodajne enote ne vpliva vračunani dohodek. Če nanj vpliva, je treba uporabiti model PROD-4a ali celo PROD-1a.

PROD-8b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru posebnih prodajnih stroškov

Velja isto kot za PROD-8a, s tem da model upošteva tudi odmike pri neposrednih prodajnih stroških.

PROD-8c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

+

ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru splošnih prodajnih stroškov

+

ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru posebnih prodajnih stroškov

+

standardna (ocenjena) prodajna vrednost prodanih količin

Velja isto kot za PROD-8b, s tem da sedanji model upošteva tudi odmike pri prodajnih cenah.

PRILOGA IV.: OBRAČUN USPEHA PROIZVODNE DEJAVNOSTI

V načelu je proizvodni enoti za njeno dejavnost priznana takšna vrednost, ki ustreza metodi vrednotenja nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov. To pomeni, da mora ta enota prevzeti nase tudi stroške, ki so priznani drugim dejavnostim, če so ti stroški vključeni v ceno, po kateri je ovrednotena zaloga. Le če kak del stroškov drugih dejavnosti ne vstopa v ceno zaloge, preskoči to dejavnost. Kljub temu, da bomo navedli veliko različnih modelov obračuna, z njimi ne bomo izčrpali vseh možnosti. Zlasti pa posebej ne bomo navedli modelov obračuna uspeha pomožne dejavnosti. Glavni modeli obračuna so naslednji:

PROIZ-1a Prihodki: standardna (ocenjena) lastna cena ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni) nabavni vrednosti porabljenih količin materiala
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Model ustreza vrednotenju po lastni ceni brez vključenih posebnih prodajnih stroškov, vendar ga je mogoče uporabiti tudi v drugih primerih. Proizvodna enota si po njem lahko izboljšuje ali poslabšuje svoj uspeh le z odmikom ostvarjenih proizvodnih stroškov od standardnih; med prihodki in odhodki so sicer v enakih zneskih vključeni tudi standardni splošni stroški nabavne, upravne in prodajne dejavnosti, saj vstopajo v vrednost nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov.

PROIZ-1b Prihodki: standardna (ocenjena) lastna cena ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
prilagojeni načrtovani splošni nabavni stroški glede na porabljene količine materiala
+
prilagojeni načrtovani splošni upravni stroški
+
prilagojeni načrtovani splošni prodajni stroški glede na ostvarjeni obseg proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-1a, s tem da proizvodna enota prevzema nase stalne stroške drugih dejavnosti v prvotnem znesku, spremenljive stroške pa v znesku, ki ustreza ostvarjenem obsegu proizvodnje. To pomeni, da na uspeh proizvodne enote vpliva obseg proizvodnje, ki se razlikuje od standardnega tudi v tem smislu, da je obremenjena z drugačnimi zneski stalnih stroškov drugih dejavnosti kot so jim priznani.

PROIZ-1c Prihodki: standardna (ocenjena) lastna cena ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
prvotni načrtovani splošni nabavni stroški
+
prvotni načrtovani splošni upravni stroški
+
prvotni načrtovani splošni prodajni stroški

Velja isto kot za PROIZ-1b, s tem da proizvodna enota prevzema nase celotne prvotno načrtovane splošne stroške drugih dejavnosti in z njimi računa ne glede na spremenjeni obseg dejavnosti.

PROIZ-2a Prihodki: standardna (ocenjena) lastna cena ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški ostvarjega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-1a, s tem da so med prihodki in odhodki vključeni standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški, ki so v zvezi s proizvedeno količino. Model torej ustreza vrednotenju po lastni ceni z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški.

PROIZ-2b Prihodki: standardna (ocenjena) lastna cena ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
prilagojeni načrtovani splošni nabavni stroški glede na porabljeno količino materiala
+
prilagojeni načrtovani splošni upravni stroški
+
prilagojeni načrtovani splošni prodajni stroški glede na ostvarjeni obseg proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-2a, s tem da proizvodna enota prevzame nase stalne stroške drugih dejavnosti v prvotnem znesku, spremenljive stroške pa v znesku, ki ustreza ostvarjenem obsegu proizvodnje.

PROIZ-2c Prihodki: standardna (ocenjena) lastna cena ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
prvotni načrtovani splošni nabavni stroški
+
prvotni načrtovani splošni upravni stroški
+
prvotni načrtovani splošni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
Velja isto kot za PROIZ-2b, s tem da proizvodna enota prevzema nase celotne prvotno načrtovane splošne stroške drugih dejavnosti.

PROIZ-3 Prihodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje brez vključenih drugih splošnih stroškov
Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni) nabavni vrednosti porabljenih količin materiala
To je čist model, ki ustreza vrednotenju po proizvodnih stroških brez vključenih katerihkoli drugih splošnih stroškov.

PROIZ-4a Prihodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
standardni (ocenjeni splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
Ta model ustreza vrednotenju po proizvodnih stroških z vključenimi splošnimi nabavnimi stroški. Zato se ti pojavljajo med prihodki

PROIZ-4b Prihodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
prilagojeni načrtovani splošni nabavni stroški glede na porabljene količine
Velja isto kot za PROIZ-4a, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi razlika pri splošnih nabavnih stroških, ki se pojavi vedno, kadar ostvarjeni obseg proizvodnje ni enak standardnemu.

PROIZ-4c Prihodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+

standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
prvotni načrtovani splošni nabavni stroški

Velja isto kot za PROIZ-4b, s tem da proizvodna enota prevzema nase prvotno načrtovane splošne nabavne stroške in z njimi računa ne glede na spremenjeni obseg dejavnosti.

PROIZ-5a Prihodki: standardni (ostvarjeni) proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-4a, s tem da proizvodna enota prikazuje med svojimi prihodki in odhodki še splošne upravne stroške. Model ustreza vrednotenju po proizvodnih stroških, povečanih za splošne nabavne in upravne stroške.

PROIZ-5b Prihodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
prilagojeni načrtovani splošni nabavni stroški glede na porabljene količine materiala
+
prilagojeni načrtovani splošni upravni stroški

Velja isto kot za PROIZ-5a, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi razlika pri splošnih nabavnih in upravnih stroških, ki se pojavi vedno, kadar ostvarjeni obseg proizvodnje ni enak standardnemu.

PROIZ-5c Prihodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+

standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
prvotni načrtovani splošni nabavni stroški
+
prvotni načrtovani splošni upravni stroški

Velja isto kot za PROIZ-5b, s tem da proizvodna enota prevzame nase prvotno načrtovane splošne nabavne in upravne stroške ne glede na spremenjeni obseg dejavnosti.

PROIZ-6a Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni proizvodni stroški (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Po tem modelu je uspeh proizvodne enote izražen z razliko med spremenljivim delom proizvodnih stroškov po standardni in ostvarjeni višini. Drugi spremenljivi stroški so v standardnem znesku vnešeni tako med prihodke kot med odhodke proizvodne enote. Model ustreza vrednotenju po spremenljivih stroških brez vključenih posebnih prodajnih stroškov, pri čemer enota ne odgovarja za svoje stalne stroške.

PROIZ-6b Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov
+
stalni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-6a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri stalnih proizvodnih stroških. Vrednotenje po spremenljivih stroških je sedaj omogočeno s tem, da je stalni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stro-

škov sproti pokrit pri ugotavljanju uspeha organizacije združenega dela kot celote; torej se ne zadržuje v zalogah.

PROIZ-6c Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov
+
načrtovani stalni del proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-6b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-7a Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-6a po tem, da vodi k vrednotenju po spremenljivih stroških, ki vključujejo tudi posebne prodajne stroške.

PROIZ-7b Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
stalni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-7a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri stalnih proizvodnih stroških. Vrednotenje po spremenljivih stroških pa je omogočeno s tem, da je stalni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov sproti pokrit pri ugotavljanju uspeha organizacije združenega dela kot celote in se ne zadržuje v zalogah.

PROIZ-7c Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
načrtovani stalni del proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-7b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-8a Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+

spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjeneg abosega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-7a po tem, da ustreza vrednotenju po spremenljivih proizvodnih stroških z vključenimi splošnimi nabavnimi in upravnimi stroški.

PROIZ-8b Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
stalni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del standardnih stroškov
+
spremenljivi del standardnih (ocenejnih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-7b po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri stalnih proizvodnih stroških.

PROIZ-8c Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
načrtovani stalni del proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+

spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-8b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del proizvodnih stroškov glede na obseg proizvodnje

PROIZ-9a Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-8a po tem, da je med prihodki in odhodki proizvodne enote izpuščen še spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov. Zato ustreza vrednotenju po spremenljivem delu proizvodnih stroškov v vključenimi splošnimi nabavnimi stroški.

PROIZ-9b Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
stalni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-8a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri stalnih proizvodnih stroških.

PROIZ-9c Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
načrtovani stalni del proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+

spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-9b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-10a Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)

Ta model ustreza vrednotenju po spremenljivih proizvodnih stroških brez vključenih drugih splošnih stroškov. Proizvodna enota pa po njem ne odgovarja za stalni del proizvodnih stroškov.

PROIZ-10b Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
stalni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-10a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri stalnih proizvodnih stroških.

PROIZ-10c Prihodki: spremenljivi del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
načrtovani stalni del proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni spremenljivi del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-10b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-11a Prihodki: neposredni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni neposredni del proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)

Ta model ustreza vrednotenju po neposrednih proizvodnih stroških. Vendar po njem proizvodna enota ne odgovarja za splošne proizvodne stroške.

PROIZ-11b Prihodki: neposredni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
splošni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni neposredni del proizvodnje stroškov (po standardni-ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni splošni proizvodni stroški

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-11a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri splošnih proizvodnih stroških.

PROIZ-11c Prihodki: neposredni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški

Odhodki: ostvarjeni neposredni del proizvodnih stroškov (po standardni-ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni splošni proizvodni stroški

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-11b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-12a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, preračunanih na ostvarjeni obseg proizvodnje

V tem primeru proizvodna enota oblikuje svoj uspeh le z odmikom ostvarjenih materialnih stroškov z amortizacijo v proizvodnji od njihovega standardnega zneska. Med prihodki in odhodki enote so sicer zajeti v enakem znesku tudi drugi materialni stroški z amortizacijo, vendar le zato, da bi bilo omogočeno vrednotenje po celotnih materialnih stroških z amortizacijo (brez posebnih prodajnih stroškov). Na uspeh proizvodne enote pa v tem primeru ne vpliva odmik pri vračunanem dohodku.

PROIZ-12b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih

načrtovanih splošnih nabavnih stroškov glede na porabljene količine materiala
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih upravnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov glede na ostvarjeni obseg proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-1a, s tem da proizvodna enota prevzema nase stalne stroške drugih dejavnosti v prvotnem znesku.

PROIZ-12c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih upravnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov

Velja isto kot za PROIZ-12b, s tem da proizvodna enota prevzema nase celotne prvotno načrtovane splošne stroške drugih dejavnosti in z njimi računa ne glede na spremenjeni obseg dejavnosti.

PROIZ-12d Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, preračunanih na ostvarjeni obseg proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-12a, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-12a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

+

vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)

+

vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov glede na porabljene količine materiala

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih upravnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov glede na ostvarjeni obseg proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-12b, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-12f Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

+

vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)

+

vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih upravnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov

Velja isto kot za PROIZ-12c, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-13a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, preračunanih na ostvarjeni obseg proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-12a, s tem da so med prihodki in odhodki vključeni tudi standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški, ki so v zvezi s proizvedeno količino. Model torej ustreza vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo v okviru lastne cene in posebnih prodajnih stroških.

PROIZ-13b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov glede na porabljeno količino materiala
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih upravnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov glede na ostvarjeni obseg proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-13a, s tem da proizvodna enota prevzema nase stalne stroške drugih dejavnosti v prvotnem znesku.

PROIZ-13c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni-ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih upravnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-13a, s tem da proizvodna enota prevzema nase celotno prvotno načrtovane splošne stroške drugih dejavnosti in z njimi računa ne glede na spremenjeni obseg dejavnosti.

PROIZ-13d Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni-ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, preračunanih na ostvarjeni obseg proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-13a, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-13e Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje
+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

+

vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)

+

vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov glede na porabljene količine materiala

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih upravnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov glede na ostvarjeni obseg proizvodnje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-13b, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-13f Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

+

vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v proizvodnji (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)

+

vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih upravnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih prodajnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-13c, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-14a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez vključenih drugih splošnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)

Ta model ustreza vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo, ki so vključeni v proizvodne stroške, toda ne upoštevajo vpliva odmikov pri vračunanem dohodku v proizvodnji na uspeh proizvodne enote.

PROIZ-14d Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez vključenih drugih splošnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od PROIZ-14a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji. Vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje je seveda treba v celoti upoštevati pri obračunu uspeha v organizaciji združenega dela kot celoti.

PROIZ-15a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model ustreza vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo v okviru proizvodnih in nabavnih stroškov. Na uspeh proizvodne enote pa po njem ne vpliva odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-15b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov glede na porabljene količine

Velja isto kot za PROIZ-15a, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi razlika pri materialnih stroških z amortizacijo, ki se pojavi vedno, kadar ostvarjeni obseg proizvodnje ni enak standardnemu.

PROIZ-15c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov

Velja isto kot za PROIZ-15b, s tem da proizvodna enota prevzame nase prvotno načrtovane materialne stroške z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih stroškov.

PROIZ-15d Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-15a, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-15e Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov glede na porabljene količine

Velja isto kot za PROIZ-15b, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-15f Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov

Velja isto kot za PROIZ-15c, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-16a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Model ustreza vrednotenju po materialnih stroških amortizacije v proizvodnji, upravi in prodaji. Na uspeh proizvodne enote vpliva odmik ostvarjenih materialnih stroškov z amortizacijo v proizvodnji od njihovega standardnega zneska, ne pa tudi pri vračunanem dohodku.

PROIZ-16b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih upravnih stroškov

Velja isto kot za PROIZ-16a, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi razlika pri materialnih stroških z amortizacijo v okviru splošnih nabavnih in upravnih stroškov, kadar se razlikuje obseg proizvodnje od standardnega.

PROIZ-16c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih upravnih stroškov

Velja isto kot za PROIZ-16b, s tem da proizvodna enota prevzema nase prvotno načrtovane splošne nabavne in upravne stroške ne glede na spremenjeni obseg dejavnosti.

PROIZ-16d Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot za PROIZ-16a, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-16e Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+

materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih splošnih upravnih stroškov

Velja isto kot za PROIZ-16b, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-16f Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru prvotnih načrtovanih splošnih upravnih stroškov

Velja isto kot za PROIZ-16c, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v proizvodnji.

PROIZ-17a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Model ustreza vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov brez posebnih prodajnih stroškov.

PROIZ-17b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Model se razlikuje od PROIZ-17a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri materialnih stroških z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov.

PROIZ-17c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru načrtovanega stalnega dela proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Model se razlikuje od PROIZ-17b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-17d Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenega spremenljivega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot pri PROIZ-17a, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov.

PROIZ-17e Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje brez posebnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega

dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Velja isto kot pri PROIZ-17d, s tem da na uspeh proizvodne enote vpliva odmik pri vračunanem dohodku v okviru vseh proizvodnih stroškov.

PROIZ-18a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) celotnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljiveoa dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-17a po tem, da vodi k vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo v okviru spremenljivih stroškov, ki vključujejo tudi posebne prodajne stroške. Na podoben način je mogoče prilagoditi takšnemu vrednotenju tudi modele PROIZ-17b, c, d in e.

PROIZ-19a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model ustreza vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov z vključenimi splošnimi nabavnimi in prodajnimi stroški, pri čemer na uspeh proizvodne enote ne vplivajo odmiki pri tamkaj vračunanem dohodku.

PROIZ-19b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-19a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri materialnih stroških z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov.

PROIZ-19c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru načrtovanega stalnega dela proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-19b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-19d Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni-ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenega spremenljivega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-19a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov.

PROIZ-19e Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-19b po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva odmik pri vračunanem dohodku v okviru proizvodnih stroškov.

PROIZ-20a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model ustreza vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih nabavnih stroškov, pri čemer na uspeh proizvodne enote ne vpliva tamkaj vračunani dohodek.

PROIZ-20b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-20a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri materialnih stroških z amortizacijo, ki imajo v okviru proizvodnih stroškov stalni značaj.

PROIZ-20c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru načrtovanega stalnega dela proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-20b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-20d Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+

vračunani dohodek v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenega spremenljivega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-20a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov.

PROIZ-20e Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru sprevračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih menljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni —
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-20b po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva odmik pri vračunanem dohodku v okviru proizvodnih stroškov.

PROIZ-21a Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov

Ta model ustreza vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov, pri čemer na uspeh proizvodne enote ne vpliva tamkaj vračunani dohodek.

PROIZ-21b Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spreocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala) menljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni —
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-21a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri materialnih stroških z amortizacijo, ki imajo v okviru proizvodnih stroškov stalni značaj.

PROIZ-21c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru načrtovanega stalnega dela proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni-ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-21b po tem, da je proizvodni enoti priznan stalni del materialnih stroškov z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-21d Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni-ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenega spremenljivega dela proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-21a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov.

PROIZ-21c Prihodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+

vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela proizvodnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-21b po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva odmik pri vračunanem dohodku v okviru proizvodnih stroškov.

PROIZ-22a Prihodki: neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni-ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)

Ta model ustreza vrednotenju po neposrednih materialnih stroških z amortizacijo, pri čemer proizvodna enota ne odgovarja za splošne proizvodne stroške.

PROIZ-22b Prihodki: neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
splošni materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni splošni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-22a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri splošnih materialnih stroških z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov.

PROIZ-22c Prihodki: neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
splošni materialni stroški z amortizacijo v okviru prilagojenih načrtovanih proizvodnih stroškov

Odhodki: ostvarjeni neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni splošni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-22b po tem, da so proizvodni enoti priznani splošni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov ne glede na obseg proizvodnje.

PROIZ-22d Prihodki: neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
neposredni vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni-ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni neposredni vračunani dohodek

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-22a po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v okviru neposrednih proizvodnih stroškov

PROIZ-22e Prihodki: neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
splošni materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

Odhodki: ostvarjeni neposredni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov (po standardni — ocenjeni nabavni vrednosti porabljenih količin materiala)
+
ostvarjeni splošni materialni stroški z amortizacijo v okviru proizvodnih stroškov
+
ostvarjeni vračunani dohodek v okviru proizvodnih stroškov

Ta model se razlikuje od modela PROIZ-22b po tem, da na uspeh proizvodne enote vpliva tudi odmik pri vračunanem dohodku v okviru vseh proizvodnih stroškov.

Priloga V. OBRAČUN OSTANKA V ORGANIZACIJI ZDRUŽENEGA DELA KOT CELOTI

Kaj še ni obračunano v organizaciji združenega dela kot celoti potem, ko posamezne organizacijske enote že ugotavljajo ločeno svoj uspeh, je odvisno od:

a) izbrane metode vrednotenja proizvodov;
b) izbranih modelov, po katerih je ugotovljen uspeh posameznih organizacijskih enot;
c) izrednih prihodkov in odhodkov.

Pri nadaljnjih izvajanjih bomo zanemarili izredne prihodke in izredne dohodke. V okviru posamezne metode vrednotenja proizvodov bomo na različne načine združevali že navedene modele, po katerih je mogoče obračunavati uspeh posameznih organizacijskih enot. Pri tem še zdaleč ne bomo mogli upoštevati vseh izvedljivih združkov navedenih modelov.

A. Vrednotenje po standardni lastni ceni brez vključenih posebnih prodajnih stroškov

A. 1. Združek modelov: NAK-1a, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-1a

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardna (ocenjena) lastna cena ostvarjenega obsega prodaje
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški, ki so povezani z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

A. 2. Združek modelov: NAK-1b, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-1a

Obračun ostanka: kot pod A. 1., s tem da je med odhodki le (sorazmerni) presežek ostvarjene kupne (tj. fakturne) in ne nabavne vrednosti kupljenih količin materiala. Pri nadaljnjih izvajanjih bo takšna sprememba navedena kot **sprememba I.**

A. 3. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-1a

Obračun ostanka: kot pod A. 1., s tem da med odhodki izpade (sorazmerni) presežek nabavne vrednosti kupljenih količin materiala. Pri nadaljnjih izvajanjih bo takšna sprememba navedena kot **sprememba II.**

A. 4. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1b, PROIZ-1a

Obračun ostanka: kot pod A. 3., s tem da so med odhodki standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje in ne ostvarjeni posebni prodajni stroški.

Pri nadaljnjih izvajanjih bo takšna sprememba navedena kot **sprememba III.**

A. 5. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1c, PROIZ-1a

Obračun ostanka: kot pod A. 4., s tem da je med prihodki standardna (ocenjena) prodajna vrednost prodanih količin in ne ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin. Pri nadaljnjih izvajanjih bo takšna sprememba navedena kot **sprememba IV.**

A. 6. Združek modelov: NAK-2a, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-1b

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardna (ocenjena) lastna cena ostvarjenega obsega prodaje

+

(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo

+

spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala

+

ostvarjeni posebni prodajni stroški

+

spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

A. 7. Združek modelov: NAK-2b, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-1b

Obračun ostanka: kot pod A. 6. s spremembo I.

A. 8. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-1b

Obračun ostanka: kot pod A. 6. s spremembo II.

A. 9. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-1b

Obračun ostanka: kot pod A. 8. s spremembo III.

A. 10. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2c, PROIZ-1b

Obračun ostanka: kot pod A. 9. s spremembo IV.

A. 11. Združek modelov: NAK-3a, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-1c

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardna (ocenjena) lastna cena ostvarjenega obsega prodaje

+

(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo

+

ostvarjeni posebni prodajni stroški

A. 12. Združek modelov: NAK-3b, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-1c

Obračun ostanka: kot pod A. 11. s spremembo I.

A. 13. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-1c
Obračun ostanka: kot pod A. 11. s spremembo II.

A. 14. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3b, PROIZ-1c
Obračun ostanka: kot pod A. 13. s spremembo III.

A. 15. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3c, PROIZ-1c
Obračun ostanka: kot pod A. 14. s spremembo IV.
itd.

B. Vrednotenje po standardni lastni ceni z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški

B. 1. Združek modelov: NAK-1a, UPR-1, PROD-1b, PROIZ-2a
Obračun ostanka:
Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin
Odhodki: standardna (ocenjena) lastna cena skupaj s posebnimi prodajnimi stroški ostvarjenega obsega prodaje
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški, ki so povezani z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje
+
standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

B. 2. Združek modelov: NAK-1b, UPR-1, PROD-1b, PROIZ-2a
Obračun ostanka: kot pod B. 1. s spremembo I.

B. 3. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1b, PROIZ-2a
Obračun ostanka: kot pod B. 1. s spremembo II.

B. 4. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1c, PROIZ-2a
Obračun ostanka: kot pod B. 3. s spremembo IV.

B. 5. Združek modelov: NAK-2a, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-2b
Obračun ostanka:
Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin
Odhodki: standardna (ocenjena) lastna cena skupaj s posebnimi prodajnimi stroški ostvarjenega obsega prodaje
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih na-

bavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

B. 6. Združek modelov: NAK-2b, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-2b
Obračun ostanka: kot pod B. 5. s spremembo I.

B. 7. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-2b
Obračun ostanka: kot pod B. 5. s spremembo II.

B. 8. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2c, PROIZ-2b
Obračun ostanka: kot pod B. 7. s spremembo IV.

B. 9. Združek modelov: NAK-3a, UPR-3, PROD-3b, PROIZ-2c

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardna (ocenjena) lastna cena skupaj s posebnimi prodajnimi stroški ostvarjenega obsega prodaje
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala pod standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo

B. 10. Združek modelov: NAK-3b, UPR-3, PROD-3b, PROIZ-2c
Obračun ostanka: kot pod B. 9. s spremembo I.

B. 11. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3b, PROIZ-2c
Obračun ostanka: kot pod B. 9. s spremembo II.

B. 12. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3c, PROIZ-2c
Obračun ostanka: kot pod B. 11. s spremembo IV.

itd.

C. Vrednotenje po standardnih proizvodnih stroških brez vključenih drugih splošnih stroškov

C. 1. Združek modelov: NAK-1a, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-3

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški prodanih količin
+

(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški ostvarjenega obsega nakupa
+
standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje

C. 2. Združek modelov: NAK-1b, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-3
Obračun ostanka: kot pod C. 1. s spremembo I.

C. 3. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-3
Obračun ostanka: kot pod C. 1. s spremembo II.

C. 4. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1b, PROIZ-3
Obračun ostanka: kot pod C. 3. s spremembo III.

C. 5. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1c, PROIZ-3
Obračun ostanka: kot pod C. 4. s spremembo IV.

C. 6. Združek modelov: NAK-2a, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-3

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
prilagojeni načrtovani splošni nabavni stroški
+
prilagojeni načrtovani splošni upravni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
prilagojeni načrtovani splošni prodajni stroški

C. 7. Združek modelov: NAK-2b, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-3
Obračun ostanka: kot pod C. 6. s spremembo I.

C. 8. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-3
Obračun ostanka: kot pod C. 6. s spremembo II.

C. 9. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-3
Obračun ostanka: kot pod C. 8. s spremembo III.

C. 10. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2c, PROIZ-3
Obračun ostanka: kot pod C. 9. s spremembo IV.

C. 11. Združek modelov: NAK-3a, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-3

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
prvotni načrtovani splošni nabavni stroški
+
prvotni načrtovani splošni upravni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
prvotni načrtovani splošni prodajni stroški

C. 12. Združek modelov: NAK-3b, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-3

Obračun ostanka: kot pod C. 11. s spremembo I.

C. 13. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-3

Obračun ostanka: kot pod C. 11. s spremembo II.

C. 14. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3b, PROIZ-3

Obračun ostanka: kot pod C. 13. s spremembo III.

C. 15. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3c, PROIZ-3

Obračun ostanka: kot pod C. 14. s spremembo IV.

itd.

Č. Vrednotenje po standardnih proizvodnih stroških z vključenimi splošnimi nabavnimi stroški

Č. 1. Združek modelov: NAK-1a, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-4a

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški s splošnimi nabavnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški, ki so povezani z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje

Narodna in univerzitetna knjižnica Ljubljana

Č. 2. Združek modelov: NAK-1b, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-4a
Obračun ostanka: kot pod Č. 1. s spremembo I.

Č. 3. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-4a
Obračun ostanka: kot pod Č. 1. s spremembo II.

Č. 4. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-4a
Obračun ostanka: kot pod Č. 3. s spremembo III.

Č. 5. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1c, PROIZ-4a
Obračun ostanka: kot pod Č. 4. s spremembo IV.

Č. 6. Združek modelov: NAK-2a, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-4b

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški s splošnimi nabavnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
standardni (ocenjeni) splošni upravni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje

Č. 7. Združek modelov: NAK-2b, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-4b
Obračun ostanka: kot pod Č. 6. s spremembo I.

Č. 8. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-4b
Obračun ostanka: kot pod Č. 6. s spremembo II.

Č. 9. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-4b
Obračun ostanka: kot pod Č. 8. s spremembo III.

Č. 10. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2c, PROIZ-4b
Obračun ostanka: kot pod Č. 9. s spremembo IV.

Č. 11. Združek modelov: NAK-3a, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-4c

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški s splošnimi nabavnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti

kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
prvotni načrtovani splošni upravni stroški
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
prvotni načrtovani splošni prodajni stroški

Č. 12. Združek modelov: NAK-3b, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-4c
Obračun ostanka: kot pod Č. 11. s spremembo I.

Č. 13. Združek modelov: NAK-3b, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-4c
Obračun ostanka: kot pod Č. 11. s spremembo II.

Č. 14. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3b, PROIZ-4c
Obračun ostanka: kot pod Č. 13. s spremembo III.

Č. 15. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3c, PROIZ-4c
Obračun ostanka: kot pod Č. 14. s spremembo IV.
itd.

D. Vrednotenje po standardnih proizvodnih stroških z vključenimi splošnimi nabavnimi in upravnimi stroški

D. 1. Združek modelov: NAK-1a, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-5a

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški s splošnimi nabavnimi in upravnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
standardni (ocenjeni) splošni nabavni stroški, ki so povezani z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
standardni (ocenjeni) splošni prodajni stroški ostvarjenega obsega prodaje

D. 2. Združek modelov: NAK-1b, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-5a
Obračun ostanka: kot pod D. 1. s spremembo I.

D. 3. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-5a
Obračun ostanka: kot pod D. 1. s spremembo II.

D. 4. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-5a
Obračun ostanka: kot pod D. 3. s spremembo III.

D. 5. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1c, PROIZ-5a
Obračun ostanka: kot pod D. 4. s spremembo IV.

D. 6. Združek modelov: NAK-2a, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-5b

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški s splošnimi nabavnimi in upravnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
prilagojeni načrtovani splošni prodajni stroški

D. 7. Združek modelov: NAK-2b, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-5b
Obračun ostanka: kot pod D. 6. s spremembo I.

D. 8. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-5b
Obračun ostanka: kot pod D. 6. s spremembo II.

D. 9. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-5b
Obračun ostanka: kot pod D. 8. s spremembo III.

D. 10. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2c, PROIZ-5b
Obračun ostanka: kot pod D. 9. s spremembo IV.

D. 11. Združek modelov: NAK-3a, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-5c

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) proizvodni stroški s splošnimi nabavnimi in upravnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
prvotni načrtovani splošni prodajni stroški

D. 12. Združek modelov: NAK-3b, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-5c
Obračun ostanka: kot pod D. 11. s spremembo I.

D. 13. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3a, PROIZ-5c
Obračun ostanka: kot pod D. 11. s spremembo II.

D. 14. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3b, PROIZ-3c
Obračun ostanka: kot pod D. 13. s spremembo III.

D. 15. Združek modelov: NAK-3c, UPR-3, PROD-3c, PROIZ-5c
Obračun ostanka: kot pod D. 14. s spremembo IV.

itd.

E. Vrednotenje po standardnih spremenljivih celotnih stroških brez posebnih prodajnih stroškov

E. 1. Združek modelov: NAK-4a, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-6a
(enote odgovarjajo le za spremenljive stroške)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) spremenljivi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
ostvarjeni stalni del splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del splošnih upravnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del splošnih prodajnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

E. 2. Združek modelov: NAK-4b, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-6a
Obračun ostanka: kot pod E. 1. s spremembo I.

E. 3. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-6a
Obračun ostanka: kot pod E. 1. s spremembo II.

E. 4. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4b, PROIZ-6a
Obračun ostanka: kot pod E. 3. s spremembo III.

E. 5. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-6a
Obračun ostanka: kot pod E. 4. s spremembo IV.

E. 6. Združek modelov: NAK-1a, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-6b

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) spremenljivi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih na-

bavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
stalni del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
stalni del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
stalni del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
stalni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

E. 7. Združek modelov: NAK-1b, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-6b
Obračun ostanka: kot pod E. 6. s spremembo I.

E. 8. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-6b
Obračun ostanka: kot pod E. 6. s spremembo II.

E. 9. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1b, PROIZ-6b
Obračun ostanka: kot pod E. 8. s spremembo III.

E. 10. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1c, PROIZ-6b
Obračun ostanka: kot pod E. 9. s spremembo IV.

E. 11. Združek modelov: NAK-2a, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-6c
Obračun ostanka:
Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin
Odhodki: standardni (ocenjeni) spremenljivi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
načrtovani stalni del splošnih nabavnih stroškov
+
načrtovani stalni del splošnih upravnih stroškov
+
načrtovani stalni del splošnih prodajnih stroškov
+
načrtovani stalni del proizvodnih stroškov
+

ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

E. 12. Združek modelov: NAK-2b, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-6c
Obračun ostanka: kot pod E. 11. s spremembo I.

E. 13. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2a, PROIZ-6c
Obračun ostanka: kot pod E. 11. s spremembo II.

E. 14. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-6c
Obračun ostanka: kot pod E. 13. s spremembo III.

E. 15. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2c, PROIZ-6c
Obračun ostanka: kot pod E. 14. s spremembo IV.

F. Vrednotenje po standardnih spremenljivih celotnih stroških z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški

F. 1. Združek modelov: NAK-4a, UPR-4, PROD-4b, PROIZ-7a
(enote odgovarjajo le za spremenljive stroške)
Obračun ostanka:
Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodani količin
Odhodki: standardni (ocenjeni) spremenljivi stroški z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
ostvarjeni stalni del splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del splošnih upravnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del splošnih prodajnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

F. 2. Združek modelov: NAK-4b, UPR-4, PROD-4b, PROIZ-7a
Obračun ostanka: kot pod F. 1. s spremembo I.

F. 3. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4b, PROIZ-7a
Obračun ostanka: kot pod F. 1. s spremembo II.

F. 4. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4c, PROIZ-7a
Obračun ostanka: kot pod F. 3. s spremembo IV.

F. 5. Združek modelov: NAK-1a, UPR-1, PROD-1b, PROIZ-7b
(enote odgovarjajo tudi za stalne stroške)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodani količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) spremenljivi stroški z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
stalni del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
stalni del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
stalni del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
stalni del standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
standardni (ocenjeni) posebni prodajni stroški, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

F. 6. Združek modelov: NAK-1b, UPR-1, PROD-1b, PROIZ-7b
Obračun ostanka: kot pod F. 5. s spremembo I.

F. 7. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1b, PROIZ-7b
Obračun ostanka: kot pod F. 5. s spremembo II.

F. 8. Združek modelov: NAK-1c, UPR-1, PROD-1c, PROIZ-7b
Obračun ostanka: kot pod F. 7. s spremembo IV.

F. 9. Združek modelov: NAK-2a, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-7c
(encte odgovarjajo tudi za stalne stroške)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) spremenljivi stroški z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti

kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
načrtovani stalni del splošnih nabavnih stroškov
+
načrtovani stalni del splošnih upravnih stroškov
+
načrtovani stalni del splošnih prodajnih stroškov
+
načrtovani stalni del proizvodnih stroškov
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

F. 10. Združek modelov: NAK-2b, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-7c
Obračun ostanka: kot pod F. 9. s spremembo I.

F. 11. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2b, PROIZ-7c
Obračun ostanka: kot pod F. 9. s spremembo II.

F. 12. Združek modelov: NAK-2c, UPR-2, PROD-2c, PROIZ-7c
Obračun ostanka: kot pod F. 11. s spremembo IV.
itd.

G. Vrednotenje po standardnih spremenljivih proizvodnih, splošnih nabavnih in upravnih stroških

G. 1. Združek modelov: NAK-4a, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-8a
(enote odgovarjajo le za spremenljive stroške)
Obračun ostanka:
Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin
Odhodki: standardni (ocenjeni) spremenljivi proizvodni, nabavni in upravni stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
ostvarjeni stalni del splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del splošnih upravnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+

spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjeni stalni del splošnih prodajnih stroškov

G. 2. Združek modelov: NAK-4b, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-8a
Obračun ostanka: kot pod G. 1. s spremembo I.

G. 3. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-8a
Obračun ostanka: kot pod G. 1. s spremembo II.

G. 4. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4b, PROIZ-8a
Obračun ostanka: kot pod G. 3. s spremembo III.

G. 5. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4c, PROIZ-8a
Obračun ostanka: kot pod G. 4. s spremembo IV.
itd.

H. Vrednotenje po standardnih spremenljivih proizvodnih in splošnih nabavnih stroških

H. 1. Združek modelov: NAK-4a, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-9a
(enote odgovarjajo le za spremenljive stroške)
Obračun ostanka:
Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin
Odhodki: standardni (ocenjeni) spremenljivi proizvodni in nabavni stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
ostvarjeni stalni del splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
ostvarjeni stalni del splošnih upravnih stroškov
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjeni stalni del splošnih prodajnih stroškov

H. 2. Združek modelov: NAK-4b, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-9a
Obračun ostanka: kot pod H. 1 s spremembo I.

H. 3. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-9a
Obračun ostanka: kot pod H. 1. s spremembo II.

H. 4. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4b, PROIZ-9a
Obračun ostanka: kot pod H. 3. s spremembo III.

H. 5. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4c, PROIZ-9a
Obračun ostanka: kot pod H. 4. s spremembo IV.
itd.

I. Vrednotenje po standardnih spremenljivih proizvodnih stroških brez splošnih nabavnih stroškov

I. 1. Združek modelov: NAK-4a, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-10a
(enote odgovarjajo le za spremenljive stroške)
Obračun ostanka:
Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin
Odhodki: standardni (ocenjeni) spremenljivi proizvodni stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
ostvarjeni stalni del splošnih nabavnih stroškov
+
ostvarjeni stalni del proizvodnih stroškov
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
ostvarjeni stalni del splošnih upravnih stroškov
+
ostvarjeni posebni prodajni stroški
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjeni stalni del splošnih prodajnih stroškov

I. 2. Združek modelov: NAK-4b, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-10a
Obračun ostanka: kot pod I. 1. s spremembo I.

I. 3. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-10a
Obračun ostanka: kot pod I. 1. s spremembo II.

I. 4. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4b, PROIZ-10a
Obračun ostanka: kot pod I. 3. s spremembo III.

I. 5. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4c, PROIZ-10a
Obračun ostanka: kot pod I. 4. s spremembo IV.
itd.

J. Vrednotenje po standardnih neposrednih proizvodnih stroških

J. 1. Združek modelov: NAK-4a, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-11a
(enote odgovarjajo le za spremenljive stroške, proizvodna enota le za neposredne)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: standardni (ocenjeni) neposredni proizvodni stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
ostvarjeni splošni proizvodni stroški
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
ostvarjeni stalni del splošnih nabavnih stroškov
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
ostvarjalni stalni del splošnih upravnih stroškov
+
ostvarjalni posebni prodajni stroški
+
spremenljivi del standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
ostvarjeni stalni del splošnih prodajnih stroškov

J. 2. Združek modelov: NAK-4b, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-11a
Obračun ostanka: kot pod J. 1. s spremembo I.

J. 3. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4a, PROIZ-11a
Obračun ostanka: kot pod J. 1. s spremembo II.

J. 4. Združek modelov: NAK-4a, UPR-4, PROD-4b, PROIZ-11a
Obračun ostanka: kot pod J. 3. s spremembo III.

J. 5. Združek modelov: NAK-4c, UPR-4, PROD-4c, PROIZ-11a
Obračun ostanka: kot pod J. 4. s spremembo IV.

itd.

K. Vrednotenje po standardnih celotnih materialnih stroških z amortizacijo (brez posebnih prodajnih stroškov)

K. 1. Združek modelov: NAK-5a, UPR-5, PROD-5a, PROIZ-12a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostavarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene prodanih količin
+

(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki so povezani z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih posebnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

K. 2. Združek modelov: NAK-5b, UPR-5, PROD-5a, PROIZ-12a
Obračun ostanka: kot pod K. 1. s spremembo I.

K. 3. Združek modelov: NAK-5c, UPR-5, PROD-5a, PROIZ-12a
Obračun ostanka: kot pod K. 1. s spremembo II.

K. 4. Združek modelov: NAK-5c, UPR-5, PROD-5b, PROIZ-12a
Obračun ostanka: kot pod K. 3. s spremembo, da med odhodki upoštevamo materialne stroške z amortizacijo iz okvira standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje in ne iz okvira ostvarjenih prodajnih stroškov

K. 5. Združek modelov: NAK-5c, UPR-5, PROD-5c, PROIZ-12a
Obračun ostanka: kot pod K. 4. s spremembo IV.

K. 6. Združek modelov: NAK-1a, UPR-1, PROD-1a, PROIZ-12d
(enote odgovarjajo tudi za vračunani dohodek)
Obračun ostanka:
Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin
Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki so povezani z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih posebnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje
+

vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
vračunani dohodek v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

itd.

L. Vrednotenje po celotnih materialnih stroških z amortizacijo z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški

L. 1. Združek modelov: NAK-5a, UPR-5, PROD-5b, PROIZ-13a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardne (ocenjene) lastne cene z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki so povezani z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov, ki so povezani z razliko v obsegu prodaje in obsegu proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

M. Vrednotenje po standardnih materialnih stroških in amortizaciji v proizvodnji brez drugih dejavnosti

M. 1. Združek modelov: NAK-5a, UPR-5, PROD-5a, PROIZ-14a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov prodanih količin

+

(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih posebnih prodajnih stroškov

+

vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

N. Vrednotenje po standardnih materialnih stroških z amortizacijo v proizvodnji in nabavi

N. 1. Združek modelov: NAK-5a, UPR-5, PROD-5a, PROIZ-15a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih in splošnih nabavnih stroškov prodanih količin

+

(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki so povezani z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih posebnih prodajnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

O. Vrednotenje po standardnih materialnih stroških in amortizaciji v proizvodnji, nabavi in upravi

O. 1. Združek modelov: NAK-5a, UPR-5, PROD-5a, PROIZ-16a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) proizvodnih, splošnih nabavnih in upravnih stroškov prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki so povezani z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih posebnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

P. Vrednotenje po standardnem spremenljivem delu celotnih materialnih stroškov z amortizacijo brez posebnih prodajnih stroškov

P. 1. Združek modelov: NAK-8a, UPR-8, PROD-8a, PROIZ-17a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) stroškov prodanih količin (brez posebnih prodajnih stroškov)
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih

stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih upravnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih posebnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

R. Vrednotenje po standardnem spremenljivem delu celotnih materialnih stroškov z amortizacijo, tudi v okviru posebnih prodajnih stroškov

R. 1. Združek modelov: NAK-8a, UPR-8, PROD-8b, PROIZ-18a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) stroškov prodanih količin z vključenimi posebnimi prodajnimi stroški
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih upravnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih prodajnih stroškov
+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) posebnih prodajnih stroškov, ki so povezani z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov, ki je povezan z razliko med obsegom prodaje in obsegom proizvodnje

+

vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

S. Vrednotenje po standardnem spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo v proizvodnji, nabavi in upravi

S. 1. Združek modelov: NAK-8a, UPR-8, PROD-8a, PROIZ-19a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih, nabavnih in upravnih stroškov prodanih količin

+

(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih nabavnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih upravnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih posebnih prodajnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih prodajnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

Š. Vrednotenje po standardnem spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo v proizvodnji in nabavi

Š. 1. Združek modelov: NAK-8a, UPR-8, PROD-8a, PROIZ-20a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih in nabavnih stroškov prodanih količin
+
(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov, ki je povezan z razliko med kupljenimi in porabljenimi količinami materiala
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenegastalnega dela splošnih nabavnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih upravnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih posebnih prodajnih stroškov
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje
+
materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih prodajnih stroškov
+
vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

T. Vrednotenje po standardnem spremenljivem delu materialnih stroškov z amortizacijo v proizvodnji (brez splošnih nabavnih stroškov)

T. 1. Združek modelov: NAK-8a, UPR-8, PROD-8a, PROIZ-21a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) proizvodnih stroškov prodanih količin

+

(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih nabavnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela proizvodnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih upravnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru posebnih prodajnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih prodajnih stroškov

+

vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

U. Vrednotenje po standardnih neposrednih materialnih stroških z amortizacijo v proizvodnji

U. 1. Združek modelov: NAK-8a, UPR-8, PROD-8a, PROIZ-22a
(enote odgovarjajo le za materialne stroške z amortizacijo)

Obračun ostanka:

Prihodki: ostvarjena prodajna vrednost prodanih količin

Odhodki: materialni stroški z amortizacijo v okviru standardnih (ocenjenih) neposrednih proizvodnih stroškov prodanih količin

+

(sorazmerni) presežek ostvarjene nabavne vrednosti kupljenih količin materiala nad standardno (ocenjeno) nabavno vrednostjo

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih splošnih proizvodnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih nabavnih stroškov ostvarjenega obsega nakupa

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenega stalnega dela splošnih nabavnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih upravnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela splošnih upravnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru ostvarjenih posebnih prodajnih stroškov

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru spremenljivega dela standardnih (ocenjenih) splošnih prodajnih stroškov ostvarjenega obsega prodaje

+

materialni stroški z amortizacijo v okviru stalnega dela splošnih prodajnih stroškov

+

vračunani dohodek v okviru ostvarjenih stroškov

itd.

LITERATURA

KNJIGE

Aksentijević M.: Materijalno knjigovodstvo. Udruženje knjigovođa Srbije, Beograd 1966.

Anthony R. N.: Management Accounting. Text and Cases. R. D. Irwin, Homewood, Illinois 1960.

Babić Š.: Teorija i tehnika računovodstva. Informator, Zagreb 1971.

Baralić Ž.: Obračun, kontrola i analiza troškova u trgovinskim preduzećima. Biro za organizaciju i unapređenje trgovine, ugostiteljstva i turizma. Beograd 1966.

Baralić Ž., S. Stefanović: Primenjeno knjigovodstvo. Savremena administracija. Beograd 1962.

Batty J.: Standard Costing. Macdonald and Evans, London 1966.

Bender K.: Pretiale Betriebslenkung. Girardet, Essen 1951.

Bennett E. D.: Cost Administration. Cases and Notes. Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1960.

Bennett C. W.: Standard Costs. How They Serve Modern Management. Englewood Cliffs 1957.

Bierman H.: Topics in Cost Accounting and Decisions. McGraw-Hill, New York 1963.

Blaško E.: Kalkulacije u industrijskim poduzećima. Informator, Zagreb 1968.

Blaško E.: Suvremene metode obračuna i raspodjele. Privredno finansijski zavod, Beograd 1971.

Blocker J. G., W. K. Weltmer: Cost Accounting. McGraw-Hill, New York 1954.

Bosner R., V. Jurić: Kalkulacija u industriji i trgovini, Zagreb 1963.

Braut R., F. Krajčević: Funkcionalna analiza vrijednosti. Informator, Zagreb 1971.

Buzzel R. D., W. J. Salmon, R. F. Vancil: Product Profitability Measurement and Merchandising Decisions. A Pilot Study in Retail Food Stores. Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston 1965.

Crowningshield G. R.: Cost Accounting. Principles and Managerial Applications. Houghton Mifflin. Boston 1962.

Danert G.: Betriebskontrollen. Girardet, Essen 1952.

Dearden J.: Cost and Budget Analysis. Prentice-Hall. Englewood Cliffs 1962.

Đorđević B.: Pogonsko knjigovodstvo. Udruženje knjigovođa Srbije, Beograd 1966.

Denona A.: Interni učinci u industrijskim poduzećima. Informator, Zagreb 1965.

Denona A.: Organizacija i tehnika materijalnog knjigovodstva. Informator, Zagreb 1967.

Denona A.: Planiranje i obračun proizvodnje. IBI, Zagreb 1956.

Dickey R. I.: Accountants' Cost Handbook. The Ronald Press, New York 1960.

Direct Costing, N. A. C. A. New York 1953.

Drušković F.: Knjigovodstvo v proizvodnji. Državna založba Slovenije, Ljubljana 1959.

Fedak Z.: Rachunek kosztow produkcji przemyslowej. Warszawa 1962.

Fischer J., O. Hess, G. Seebauer: Buchführung und Kostenrechnung. Gloeckner, Leipzig 1941.

Georgijević D.: Robno knjigovodstvo. Udruženje knjigovođa Srbije, Beograd 1966.

Grupa autora (redakcija F. Krajčevića): Proizvodnja. Informator, Zagreb 1963.

Gillespie C.: Cost Accounting and Control. Prentice-Hall, 1957.

Heckert J. B. — J. D. Willson: Business Budgeting and Control. Ronald Press, New York 1967.

Heinen E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre. I. Gabler, Wiesbaden 1959.

Heiser H. C.: Budgeting — Principles and Practices. Ronald Press 1959.
Henrici S. B.: Standard Costs for Manufacturing. McGraw-Hill, New York 1960.
Horngren Ch. T.: Accounting for Management Control: An Introduction. Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1965.
Horngren Ch. T.: Cost Accounting. A Managerial Emphasis. Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1962.
Jerovec L.: Obračun proizvodnje in njegova analiza. Ekonomska revija, Ljubljana 1954.
Joksimović R.: Obračunavanje i knjiženje ličnih dohodaka. Udruženje knjigovođa Srbije, Beograd 1966.
Jurejevčič T.: Organizacija knjigovodstva z mehanografijo. Višja ekonomsko-komercialna šola, Maribor 1965 (skripta).
Kalveram W.: Kostenrechnung, Wiesbaden 1957.
Käfer K.: Standardkostenrechnung. Stuttgart 1955.
Kilger W.: Flexibile Plankostenrechnung. Westdeutscher Verlag. Köln-Opladen 1961.
Kisić D.: Normativni sistem obračuna troškova. Udruženje računovodstvenih i finansijskih radnika SR Srbije, Beograd 1975.
Klobučar J.: Troškovno knjigovodstvo. Zavod za produktivnost rada, Sarajevo 1968 (skripta).
Kloidt K.: Kalkulationslehre. Gabler, Wiesbaden 1963.
Knjigovodsvetni leksikon. Udruženje knjigovođa Srbije, Beograd 1965.
Kosiol E.: Kalkulatorische Buchhaltung. Gabler, Wiesbaden 1953.
Kosiol E.: Kostenrechnung und Kalkulation. Walter de Gruyter & Co., Berlin 1969.
Kosiol E.: Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmungsführung. Duncker & Humbolt, Berlin 1956.
Kovačević M.: Industrijsko knjigovodstvo. Savremena administracija, Beograd 1963.
Kovačević M.: Primenjeno knjigovodstvo. Savremena administracija, Beograd 1962.
Kovačević M.: Obračun i raspodela po ekonomskim jedinicama. Savremena administracija, Beograd 1961.
Kovačević M.: Sistem planiranja sekundarnih troškova. Beograd 1961.
Krajčević F.: Organizacija računovodstva standardnih troškova u industrijskim poduzećima. Zagreb 1956. (Ponatis: PEC Beograd, 1972.)
Kral V.: Pogonsko knjigovodstvo i obračun proizvodnje. Informator, Zagreb 1966.
Kralj J.: Gradivo za predmet Stroškovno računovodstvo v industriji. Ekonomska fakulteta, Ljubljana 1960 (skripta).
Kralj J.: Uvod v stroškovno računovodstvo. Višja šola za organizacijo dela, Kranj 1966 (skripta).
Kralj J.: Management Accounting — računovodstvo u službi poslovnog rukovodstva u SAD i mogućnosti primene u našim uslovima (cikl.). Ekonomski fakultet, Subotica 1966.
Krasulja D. S.: Problemi alokacije opštih troškova u industrijskim preduzećima. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja, Beograd 1966.
Krasulja D.: Sistem obračuna po varijabilnim troškovima. Institut za ekonomska istraživanja, Beograd 1969.
Kmetić M.: Primjena sistema dohodtka po ekonomskim jedinicama u poduzeću. Informator, Zagreb 1963.
Lawrence F. C., E. N. Humphreys: Marginal Costing. Macdonald and Evans, London 1967.
Lewis R. F.: Management Uses of Accounting. Planning and Control for Profits. Harper & Brothers, New York 1961.
Majcen Ž.: Troškovi u teoriji i praksi. Informator, Zagreb 1971.
Mali J.: Urejanje finančnih razmerij med temeljnimi organizacijami z združenimi poslovnimi funkcijami. Združenje računovodskih in finančnih delavcev SR Slovenije, Ljubljana 1975.
Markovski S.: Osnove teorije troškova. Informator, Zagreb 1971.
Matz A.: Accounting and Costs as Tools of Management for Control and Analysis. 1959 (skripta).
Matz A.: Plankostenrechnung. Gabler, Wiesbaden 1954.

Matz A.: Cost Accounting. South Western 1962.
Matz A., O. J. Curry, G. W. Frank: Cost Accounting. Management's Operational Tool of Planning, Control, and Analysis. South-Western Publishing Company, Cincinnati 1962.
March J. H.: Cost Accounting. McGraw-Hill, New York 1949.
Medicke W.: Die Gemeinkosten in der Plankostenrechnung. Duncker & Humbolt, Berlin 1956.
Meier A.: Kostenprüfung. Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1959.
Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung. I, II/1—2. Walter de Gruyter & Co., Berlin 1957—8.
Mijić Đ. S.: Poljoprivredno knjigovodstvo. Savremena administracija, Beograd 1958.
Mikl C.: Obračun stroškov. Združenje knjigovodij Slovenije, Ljubljana 1966 (skripta).
Mikl C.: Obračun po enotah. Združenje knjigovodij Slovenije, Ljubljana 1966 (skripta).
Mikl C.: Priročnik o planiranju v podjetju. Združenje knjigovodij Slovenije, Ljubljana 1966 (skripta).
Mikl C.: Smernice za organizacijo stroškovnega računovodstva. Združenje knjigovodij Slovenije, Ljubljana 1967.
Mikl C.: Stroškovno knjigovodstvo I—II. Višja ekonomsko-komercialna šola, Maribor 1968 (skripta).
Mikl C.: Gospodarski in družbeni pomen delitve dohodka po ekonomskih enotah. Založba Obzorja, Maribor 1961.
Milisavljević M.: Troškovi kao faktor poslovne politike preduzeća. Savez ekonomista Jugoslavije, Beograd 1965.
Mitrović J.: Sistem standardnih troškova. Beograd 1965.
Müller A.: Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgsrechnung. Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1955.
Neuner J. J. W.: Cost Accounting. Principles and Practice. R. D. Irwin, Homewood. Illinois 1957.
Nickerson C. B.: Managerial Cost Accounting and Analysis. McGraw-Hill, New York 1962.
Nowak P.: Kostenrechnungssysteme in der Industrie. Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1961.
Pejić R.: Knjigovodstvo osnovnih sredstava. Udruženje knjigovođa Srbije, Beograd 1966.
Pejović M. — R. Niketić: Evidencija u preduzeću o osnovnim sredstvima i investicijama. 4. izdanje. Savremena administracija, Beograd 1961.
Popović B.: Problematika internog obračunavanja u proizvodnim preduzećima. Zavod za savremenu organizaciju poslovanja. Beograd 1967.
Puletić M., A. Jung, N. Ožegović: Organizacija i tehnika računovodstva privrednih organizacija. Informator, Zagreb 1961.
Raguz K.: Pogonski obračunski list. Inženjerski biro, Zagreb 1962.
Race B.: Kratak kurs industriskog knjigovodstva I—II. Naučna knjiga, Beograd 1958/49.
Rodić J.: Ekonomsko-finansijski odnosi osnovnih organizacija udruženog rada i zajedničko knjigovodstvo. Udruženje računovodstvenih i finansijskih radnika SR Srbije, Beograd 1973.
Schlatter C. F., W. J. Schlatter: Cost Accounting. J. Wiley & Sons, New York 1957.
Schmalenbach E.: Kostenrechnung und Preispolitik. Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1963.
Schmitt S., F. Schmitt: Das Kalkulations Universum. Berlin 1954.
Schneider E.: Industrielles Rechnungswessen. Mohr, Tübingen 1954.
Schillinglaw G.: Cost Accounting. Analysis and Control. R. D. Irwin, Homewood, Illinois 1961.
Sklevicky S.: Utvrđivanje i obračun plaća u poduzeću. Inženjerski biro, Zagreb 1961.
Suhina B.: Amortizacija osnovnih sredstava. Informator, Zagreb 1968, 1970.
Štaudaher L., V. Štaudaher: Knjigovodstvo proizvodnje po ekonomskim jedinicama. Informator, Zagreb 1961.
Šarić M.: Inventarisanje u radnim organizacijama. Informator, Zagreb 1969, 1963.

Šarić M.: Pogonski obračunski list. Informator, Zagreb 1957.
Šarić M.: Organizacija evidencije o sitnom inventaru. Informator, Zagreb 1961.
Šarić M.: Organizacija knjigovodstva osnovnih sredstava. Informator, Zagreb 1959.
Šošić H.: Inventarisanje u radnim organizacijama. Privredni finansijski zavod, Beograd 1970.
Štajner R., V. Franc: Ekonomske jedinice. Informator, Zagreb 1962.
Štrbac R.: Knjigovodstvo proizvodnje. Informator, Zagreb 1971.
Štrbac R.: Kontinuirana inventura. Informator, Zagreb 1968.
Terrill W. A., A. W. Patrick: Cost Accounting for Management. Holt, Rinehart and Winston, New York 1965.
The Field of Management Accounting, NAA, New York 1963.
Thomas W. E.: Readings in Cost Accounting. Budgeting and Control. South-Western Publishing Company, Cincinnati 1960.
Todorović Đ.: Kalkulacije u sistemu dohotka. Informator, Zagreb 1962.
Trklja B.: Kalkulacije u trgovini. Zavod za unapređenje trgovine NRBIH, Sarajevo 1962.
Turk I.: Finančno računovodstvo. Založba Obzorja, Maribor 1980, 1985.
Turk I.: Temelji kalkulacije stroškov v dohodkovnem sistemu. Univerzum, Ljubljana 1982.
Turk I.: Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela, Moderna organizacija, Kranj 1979, 1982.
Turk I.: Upravljalni vidik računovodstva. Založba Obzorja, Maribor 1971 (2. izdaja 1975, 3. izdaja 1984).
Turković J.: Analiza troškova i njihovo sniženje u industrijskim poduzećima, Zagreb 1951.
Vajner Z.: Troškovi i kalkulacija. Trgovinska komora NRH, Zagreb 1959.
Vasiljević K.: Sistem obračuna po ekonomskim jedinicama. Beograd 1960.
Veber J.: Planiranje in kontrola poslovanja z »Direct Costing« metodo. Zavod za organizacijo in revizijo poslovanja. Ljubljana 1967.
Vila A.: Industrijsko knjigovodstvo. Veselin Masleša, Sarajevo 1956.
Vitez I.: Primijenjeno računovodstvo. Narodne novine. Zagreb 1964.
Vitez J.: Metode obračuna u privrednim organizacijama. Školska knjiga, Zagreb 1969.
Wright W.: Direct Standard Costs for Decision Making and Control. McGraw-Hill, New York 1962.

SIMPOZIJSKI ZBORNIKI

»O sodobnih metodah v stroškovnem knjigovodstvu«, Bled 1965. Ekonomska revija, št. 3—4, 1965.
»Računovodske informacije kot podlaga za poslovne učinke«, Bled 1969. Zveza ekonomistov Slovenije (Knjiga I-II, koreferati).
Zborniki simpozijev Koordinacijskega odbora Zveze ekonomistov Slovenije in Združenja knjigovodij (oziroma računovodskih in finančnih delavcev) Slovenije, Ljubljana, od leta 1971 dalje.
Zborniki simpozijev Saveza knjigovođa (računovodstvenih i finansijskih radnika) Hrvatske, Zagreb, od leta 1966 dalje.
Zborniki simpozijev Udruženja knjigovođa (računovodstvenih i finansijskih radnika) Srbije, Beograd, od leta 1969 dalje.

REVIJE

The Accounting Review. Menasha, Wisconsin.
Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Berlin.
Buhgalterskij učot, Leningrad.
Ekonomika udruženog rada, Beograd.
Ekonomska revija, Ljubljana.
Harvard Business Review. Cambridge, Mass.
Ing-sistem. Časopis za organizaciju i racionalizaciju, Beograd.
The Journal of Accountancy, New York.

Knjigovodstvo. Časopis za pitanja računovodstva i poslovnih finansija, Beograd.
Moderna organizacija, Kranj.
Naše gospodarstvo, Maribor.
Organisation und Betrieb. Zeitschrift für den Wirtschaftspraktiker, Wien.
Planiranje i analiza poslovanja, Beograd.
Praksa i knjigovodstvo. Priručnik za knjigovođe, Beograd.
Računovodstvo i finansije, Zagreb.
Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Köln und Opladen.
Sovremeno pretprijatie, Skopje.
Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden.

A

Absorption costing, 322, gl. tudi vrednotenje učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških)
Aktivnostna razlika
— a. r. pri neposrednih materialnih stroških ostvarjene dejavnosti v sistemu ocenjenih stroškov, 275
— a. r. pri neposrednih osebnih dohodkih ostvarjene dejavnosti v sistemu ocenjenih stroškov, 276
— a. r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti v sistemu ocenjenih stroškov, 277—278
— a. r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti v sistemu standardnih stroškov, 312—315
— a. r. pri stroških razpečave (prodaje), 387
Amortizacija, 44—48
Analitični konti
— a. k. blaga, 378
— a. k. drobnega inventarja, 68—69
— a. k. materiala, 91—94
— a. k. osebnih dohodkov, 126
— a. k. osnovnih sredstev, 41—43
— a. k. polproizvodov, 239
— a. k. proizvodnje, gl. a. k. stroškovnih mest, stroškovnih nosilcev, polproizvodov
— a. k. proizvodov, 370—371
— a. k. razpečave, 380—381
— a. k. stroškovnih mest, 169—171
— a. k. stroškovnih nosilcev, 205—207
Analiza vrednosti, 292—298

B

Blago, 361—362, 377—379
Blagovno računovodstvo, 361—362, 377—379
Budžetiranje, gl. računovodsko načrtvanje

Č

Časovno razmejevanje stroškov, 368
Čisti prihodki iz prodaje, 382

D

Dejanska
— d. amortizacija, 46—47
— d. lastna cena, 205—207
— d. nabavna cena, 91—92
— d. postavka osebnih dohodkov, 132, 310
Dejanski
— d. koeficient dodatka splošnih stroškov, 245
— d. neposredni čas v količinski enoti učinka, 247
— d. neposredni čas v ostvarjeni dejavnosti, 310
— d. neposredni materialni stroški količinske enote učinka, 246
— d. neposredni materialni stroški ostvarjene dejavnosti, 308—309
— d. neposredni osebni dohodki količinske enote učinka, 247
— d. neposredni osebni dohodki ostvarjene dejavnosti, 310

— d. potroški, 249
— d. prihodki iz razpečave (prodaje), 388
— d. splošni stroški ostvarjene dejavnosti, 244, 311, 313
— d. stroški, 46, 149—249
— d. stroški materiala, 98
— d. stroški popravil drobnega inventarja, 70—71
— d. stroški vzdrževanja osnovnih sredstev, 48—49
— d. stroški v razpečanih (prodatih) učinkih, 386
— d. znesek neposredne velikosti za razdelitev splošnih stroškov v ostvarjeni dejavnosti, 248
Del lastne proizvodnje, 150
Delavniška proizvodnja, 152
Delitveni obračun (predračun) stroškov učinka, 211—219
Delovna sredstva, 25—26
Delovni list, 116—121
— d. l. za nadurno delo, 120—121
— d. l. za neposredno delo, 116—119
— d. l. za nočno delo, 120—121
— d. l. za odpravo napak, 116
— d. l. za splošno delo, 116
Delovni nalog, 116, 121
— d. n. za nadurno delo, 121
— d. n. za nočno delo, 121
— d. n. za odpravo napak, 121
Direct costing, 334, 337—338, gl. tudi vrednotenje učinkov po spremenljivih stroških
Dobavnica proizvodov, 380
Droben inventar, 61—76
Dual plan. 306

E

Enačba celotnih stroškov, 254
Enakovrednostna števila, 213—217
Enostransko odvisna stroškovna mesta, 179—180, 199
Evidenčno-obračunske listine o osebnih dohodkih, 115

F

FIFO metoda, 92
Fleksibilni budžet, gl. gibljivi predračun stroškov

G

Gibljivi predračun stroškov, 301
Gospodarnostni list, 120
Grafična interpolacija, 259

I

Idealni standardni stroški, 290
Inventarna knjiga osnovnih sredstev, gl. register osnovnih sredstev
Inventura, gl. popis
Investicijsko vzdrževanje osnovnih sredstev, 48—49
Izdelčna proizvodnja, 151
Izdelek, 363, gl. tudi proizvod
Izločilni nalog
— i. n. za material, 88
— i. n. za osnovno sredstvo, 36
— i. n. za polproizvod, 238
Izločilnica
— i. materiala, 88
— i. osnovnega sredstva, 35—36
— i. polproizvodov, 237—238

— i. proizvodnje, 205
— i. proizvodov, 368
Izmet (škort), 208
Izničenje, 38
Iznični nalog
— i. n. za droben inventar, 68
— i. n. za material, 90
— i. n. za osnovno sredstvo, 38
— i. n. za polproizvode, 239
— i. n. za proizvode, 370
Izničnica
— i. drobnega inventarja, 67, 68, 70
— i. materiala, 89—90
— i. osnovnega sredstva, 38
— i. polproizvodov, 238
— i. proizvodnje, 205
— i. proizvodov, 368
— i. storitev, 141
Izplačilni seznam osebnih dohodkov, 124—125
Izvedeni stroški, 159—160
Izvirni stroški, 159—160

K

Kakovostni list, 120
Klasično knjigovodstvo, 39
Knjigovodske listine
— k. l. o blagu, 378
— k. l. o drobnem inventarju, 65—68
— k. l. o materialu, 84—90
— k. l. o osebnih dohodkih, 115—123
— k. l. o osnovnih sredstvih, 31—38
— k. l. o polproizvodih, 236—238
— k. l. o poslovnih učinkih (proizvodih), 366—370
— k. l. o razpečavi, 380
— k. l. o storitvah kot prvinah, 141—143
— k. l. o stroških po stroškovnih mestih, 160—169
— k. l. o stroških po stroškovnih nosilcih, 203—205
Knjigovodstvo
— k. blaga, 378—379
— k. drobnega inventarja, 65—72
— k. polproizvodov, 236—239
— k. proizvodnje, gl. k. stroškovnih mest, stroškovnih nosilcev, polproizvodov
— k. proizvodov, 366—373
— k. razpečave (prodaje) učinkov, 380—385
— k. storitev kot prvine, 141—146
— k. stroškovnih mest, 161—201, 324—327, 340—342
— k. stroškovnih nosilcev, 201—236, 327—329, 342—344
— k. stvari iz osnovnih sredstev, 31—50
— k. ustvarjanja učinkov (proizvodnje) z dejanskimi stroški, 158—240
— k. ustvarjanja učinkov (proizvodnje) z ocenjenimi stroški, 266—272
— k. ustvarjanja učinkov (proizvodnje) s standardnimi stroški, 305—307
— k. ostvarjanja učinkov (proizvodnje) pri vrednotenju po materialnih stroških z amortizacijo, 354—357
— k. ustvarjanja učinkov (proizvodnje) pri vrednotenju po spremenljivih stroških, 338—344
— k. ustvarjanja učinkov (proizvodnje) pri vrednotenju po stroških ustvarjanja učinkov o ožjem smislu (proizvodnih stroških), 323—329
Knjižica drobnega inventarja, 66
Koeficient dodatka
— k. d. splošnih stroškov nakupa, 190—191, 228
— k. d. splošnih stroškov prodaje, 103, 228
— k. d. splošnih stroškov uprave, 191—193, 228
— k. d. splošnih stroškov ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (splošnih proizvodnih stroškov), 186—188, 228

Koeficient odmika dejanskih stroškov od ocenjenih stroškov, 273
Koeficient prispevka za kritje, 345
Koeficient reagibilnosti stroškov, gl. koeficient spremenljivosti stroškov
Koeficient spremenljivosti stroškov, 256
Končni stroškovni nosilec, 154, 202
Kontribucijska marža, gl. prispevek za kritje
Kumulativni predračun stroškov učinka, 265
Kurentni proizvod, 363

L

Lastna cena, 155
  l. c. I, 220, 230, 346, 347
  l. c. II, 220, 230, 346, 348
LIFO metoda, 92—93
Linijska proizvodnja, 152
List za nadomestilo osebnih dohodkov, 122
Lista prisotnosti na delovnem mestu, 119
Ločevanje stalnih in spremenljivih stroškov, 253—260

M

Material, 77—108
Materialni stroški z amortizacijo količinske enote učinka, 355—356
Materialno knjigovodstvo, 84—99
Medskladiščna prenosnica materiala, 89
Medskladiščni prenosni nalog za material, 90
Mesečni obračunski list osebnih dohodkov, 124
Metoda
  — m. drsečih poprečnih cen, 92
  — m. enačb pri razdeljevanju stroškov, 183—184
  — m. ločevanja stalnih in spremenljivih stroškov, 253—260
  — m. načrtovanih cen (stalnih cen), 92—94
  — m. poskusa in popravka napak pri razdeljevanju stroškov, 181
  — m. postopnega razdeljevanja stroškov, 181—183
  — m. povratnih cen (LIFO), 92
  — m. tehtanih poprečnih cen, 92—94
  — m. vrednotenja učinkov, 319—321
  — m. zaporednih cen (FIFO), 92
Množinska proizvodnja, 151—152, 209—220
Montažni nalog za osnovno sredstvo, 34

N

Načrtovani
  — n. koeficienti dodatka splošnih stroškov, 263
  — n. stroški, 299—304, gl. tudi prvotni načrtovani stroški, prilagojeni načrtovani stroški
Nadomestila osebnih dohodkov, 111—112
Nalog
  — n. za obračun dajatev, 143
  — n. za predajo osnovnega sredstva v najem, 36
  — n. za vračilo osnovnega sredstva iz najema, 36
Naročilna proizvodnja, 152—153, 221—230
Neangažirani čisti dobiček, 219, 230, 346
Neangažirani dobiček, 220, 231, 346, 347
Nedokončana proizvodnja, 150
Nekurentni proizvod, 363
Neodvisna stroškovna mesta, 178—179
Neposredna amortizacija, 206
Neposredna velikost za razdelitev splošnih stroškov, 190—194
Neposredni
  — n. osebni dohodki, 155, 206
  — n. stroški, 155, 206

— n. stroški nakupa, 96—97
— n. stroški poslovnih učinkov, 154, 169—171
— n. stroški razpečave (prodaje), 382—383
— n. stroški storitev, 206
— n. stroški temeljnega stroškovnega mesta, 172
Nerazdeljeni stroški proizvodov, 384—385
Normalni standardni stroški, 290
Normalni stroški, gl. ocenjeni stroški
Nomenklatura
— n. drobnega inventarja, 63
— n. materiala, 79—82
— n. opravkov, 112
— n. osnovnih sredstev, 27
— n. polproizvodov, 203, 236
— n. proizvodov, 203, 364
— n. stroškovnih mest, 162—163
— n. stroškovnih nosilcev, 203

O

Obojestransko odvisna stroškovna mesta, 180—184, 199
OBOL, gl. obračunski list stroškov
Obračun
— o. amortizacije, 46
— o. dajatev, 143
— o. delitve ostvarjenih osebnih dohodkov, 120—121
— o. notranjih učinkov in njihovih stroškov, 178—187
— o. obveznosti iz dohodka, 141
— o. osebnih dohodkov, 123—125
— o. popravil drobnega inventarja, 70
— o. popravkov vrednosti osnovnih sredstev, 46
— o. razpečave (prodaje), 383—385
— o. ustvarjanja učinkov (proizvodnje), 231—235
Obračun stroškov
— o. s. pri naročilni dejavnosti, 221—230
— o. s. pri procesni dejavnosti, 209—220
— o. s. pri vrednotenju učinkov po lastni ceni v okviru sistema dejanskih stroškov, 171—195
— o. s. pri vrednotenju učinkov po lastni ceni v okviru sistema ocenjenih stroškov, 266—272
— o. s. pri vrednotenju učinkov po lastni ceni v okviru sistema standardnih stroškov, 305—307
— o. s. pri vrednotenju učinkov po materialnih stroških z amortizacijo v okviru sistema dejanskih stroškov, 354—356
— o. s. pri vrednotenju učinkov po materialnih stroških z amortizacijo v okviru sistema ocenjenih (standardnih) stroškov, 356—357
— o. s. pri vrednotenju učinkov po spremenljivih stroških v okviru sistema dejanskih stroškov, 338—344
— o. s. pri vrednotenju učinkov po spremenljivih stroških v okviru sistema ocenjenih (standardnih) stroškov, 339—340, 341, 343—344
— o. s. pri vrednotenju učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) v okviru sistema dejanskih stroškov, 323—238
— o. s. pri vrednotenju učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških) v okviru sistema ocenjenih (standardnih) stroškov, 324, 325, 328
Obračun stroškov učinka
— o. s. u. z dodatki, 223—230
— o. s. u. z enakovrednostnimi števili, 211, 213—217
— o. s. u. v primeru vrednotenja po spremenljivih stroških, 342—344
— o. s. u. v primeru vrednotenja po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroškov) 327—330
— o. s. vezanih proizvodov, 211, 217—219
— gl. tudi delitveni obračun (predračun) stroškov učinka
Obračun uspeha
— o. u. nakupne dejavnosti, 393—398

— o. u. prodajne dejavnosti, 400—406
— o. u. proizvodne dejavnosti, 406—439
— o. u. upravne dejavnosti, 318—400
Obračunska kalkulacija, gl. obračun stroškov učinka
Obračunski list
— o. l. opravljenih storitev, 142
— o. l. razpečave (prodaje), 383—385
— o. l. stroškov, 195—200
— o. l. stroškov pri vrednotenju učinkov po lastni ceni, 195—200
— o. l. pri vrednotenju učinkov po materialnih stroških z amortizacijo, 354—357
— o. l. pri vrednotenju učinkov po spremenljivih stroških, 340—342
— o. l. pri vrednotenju učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških), 325—326
— o. l. ustvarjanja učinkov (proizvodnje), 231—235
Obseg dejavnosti (proizvodnje), 253
Ocenjena
— o. amortizacija, 46—47
— o. lastna cena, 269—272
— o. nabavna cena, 92
Ocenjeni
— o. koeficient dodatka splošnih stroškov, 263, 280
— o. neposredni čas v količinski enoti učinka, 282
— o. neposredni čas v načrtovani dejavnosti, 276
— o. neposredni čas v ostvarjeni dejavnosti, 276
— o. neposredni materialni stroški količinske enote učinka, 281
— o. neposredni materialni stroški na podlagi dejanskih potroškov v ostvarjeni dejavnosti, 274—275
— o. neposredni materialni stroški načrtovane dejavnosti, 274
— o. neposredni osebni dohodki količinske enote učinka, 282
— o. neposredni osebni dohodki na podlagi dejanskega časa v ostvarjeni dejavnosti, 276
— o. neposredni osebni dohodki načrtovane dejavnosti, 276
— o. neposredni osebni dohodki ostvarjene dejavnosti, 276
— o. neposredni potroški materiala v količinski enoti učinka, 274
— o. neposredni potroški materiala v načrtovani dejavnosti, 274
— o. neposredni potroški materiala v ostvarjeni dejavnosti, 274
— o. neposredni stroški razpečave (prodaje) količinske enote učinka, 387
— o. neposredni stroški ustvarjene razpečave (prodaje), 387
— o. neposredni stroški prvotno načrtovane razpečave (prodaje), 387
— o. potroški, 249—250
— o. prihodki iz ostvarjene razpečave (prodaje), 389
— o. prihodki iz prvotno načrtovane razpečave (prodaje), 389
— o. splošni stroški količinske enote učinka, 283
— o. splošni stroški na podlagi dejanskih potroškov, 276—279
— o. splošni stroški načrtovane dejavnosti, 276—279
— o. splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene z dejanskim številom obračunskih enot, 276—279
— o. splošni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene z ocenjenim številom obračunskih enot, 276—279
— o. spremenljivi del potroškov v količinski enoti učinka, 349
— o. spremenljivi del potroškov v načrtovani dejavnosti, 349
— o. spremenljivi del potroškov v ostvarjeni dejavnosti, 349
— o. stalni del potroškov, 350
— o. stroški, 46, 249—284
— o. stroški drobnega inventarja, 71, 75
— o. stroški materiala, 98
— o. stroški na podlagi dejanskih cen, 250
— o. stroški na podlagi dejanskih potroškov, 250
— o. stroški v ostvarjeni razpečavi (prodaji), 387
— o. stroški vzdrževanja osnovnih sredstev, 48—49
— o. znesek neposredne velikosti za razdelitev splošnih stroškov v količinski enoti učinka, 280

— o. znesek neposredne velikosti za razdelitev splošnih stroškov v načrtovani dejavnosti, 280
— o. znesek neposredne velikosti za razdelitev splošnih stroškov v ostvarjeni dejavnosti, 280
Ocenjevanje stroškov, 251—252
Oddajni nalog
— o. n. za droben inventar, 67
— o. n. za investicijski material, 33
— o. n. za material, 87
— o. n. za polproizvode, 238
— o. n. za proizvode, 370
Oddajnica
— o. drobnega inventarja, 66, 67, 69
— o. investicijskega materiala, 33
— o. materiala, 86—87
— o. polproizvodov, 237—238
— o. proizvodov, 369, 370
Oddajno mesto za droben inventar, 66
Odmik
— o. dejanske amortizacije od ocenjene, 59
— o. dejanske amortizacije od standardne, 59
— o. dejanske nabavne vrednosti drobnega inventarja od ocenjene (standardne), 71
— o. dejanske nabavne vrednosti kupljenih količin materiala od ocenjene (standardne), 105
— o. dejanskega koeficienta dodatka splošnih stroškov od ocenjenega, 280
— o. dejanskih neposrednih stroškov materiala na stroškovnem mestu od standardnih v ostvarjeni dejavnosti, 308
— o. dejanskih neposrednih stroškov materiala v okviru lastne cene poslovnega učinka od ocenjenih, 281
— o. dejanskih neposrednih osebnih dohodkov na stroškovnem mestu od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti, 276
— o. dejanskih neposrednih osebnih dohodkov na stroškovnem mestu od standardnih v ostvarjeni dejavnosti, 310
— o. dejanskih neposrednih osebnih dohodkov v okviru lastne cene poslovnega učinka od ocenjenih, 282
— o. dejanskih neposrednih stroškov materiala na stroškovnem mestu od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti, 274
— o. dejanskih neposrednih stroškov razpečave (prodaje) od standardnih v ostvarjeni razpečavi (prodaji), 387
— o. dejanskih prihodkov od ocenjenih (standardnih) prihodkov iz ostvarjene razpečave (prodaje), 388
— o. dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti, 277—278
— o. dejanskih splošnih stroškov nakupa, uprave in prodaje na stroškovnem mestu od standardnih pri ustvarjenem obsegu dejavnosti, 331—332
— o. dejanskih splošnih stroškov v okviru lastne cene poslovnega učinka od ocenjenih, 282
— o. dejanskih stroškov investicijskega vzdrževanja od vračunanih, 60
— o. dejanskih stroškov določene vrste od ocenjenih, 271
— o. dejanskih stroškov od ocenjene vrednosti polproizvodov, 273
— o. dejanskih stroškov v prodanih proizvodov od ocenjenih (standardnih), 377
— o. dejanskih stroškov v zvezi z drobnim inventarjem od ocenjenih (standardnih), 75
— o. knjižno prikazane nabavne vrednosti osnovnih sredstev od ocenjenih, 57
— o. koeficienta dodatka splošnih stroškov od njegove velikosti v preteklem razdobju, 244
— o. neposrednih osebnih dohodkov v okviru lastne cene učinka od njihovega zneska v preteklem razdobju, 247
— o. neposrednih stroškov materiala v okviru lastne cene učinka od njihovega zneska v preteklem razdobju, 246

— o. ocenjenih neposrednih stroškov materiala na podlagi dejanskih potroškov na stroškovnem mestu od ocenjenih pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti, 275
— o. ocenjenih (standardnih) neposrednih stroškov razpečave (prodaje) v ostvarjeni razpečavi (prodaji) od ocenjenih (standardnih) neposrednih stroškov razpečave (prodaje) v prvotno načrtovani razpečavi (prodaji), 387
— o. ocenjenih (standardnih) prihodkov iz ostvarjene razpečave (prodaje) od ocenjenih (standardnih) prihodkov iz načrtovane razpečave (prodaje), 389
— o. ocenjenih (standardnih) stroškov v ostvarjeni razpečavi (prodaji) od ocenjenih (standardnih) stroškov v prvotno načrtovani razpečavi (prodaji), 386
— o. ostvarjenih splošnih stroškov na stroškovnem mestu od standardnih pri ostvarjenem obsegu dejavnosti, 314—316
— o. splošnih stroškov na stroškovnem mestu od njihovega zneska v preteklem razdobju, 244
— o. splošnih stroškov v okviru lastne cene učinka od njihovega zneska v v preteklem razdobju, 248
— o. spremenljivega dela dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu od spremenljivega dela ocenjenih splošnih stroškov pri ostvarjeni in načrtovani dejavnosti, 349—351
— o. spremenljivega dela dejanskih splošnih stroškov na stroškovnem mestu od spremenljivega dela standardnih splošnih stroškov pri ostvarjeni dejavnosti, 352—353
— o. standardnih neposrednih stroškov materiala na podlagi dejanskih potroškov na stroškovnem mestu od standardnih v ostvarjeni dejavnosti, 309
— o. vračunanih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe časa, 132
— o. vračunanih osebnih dohodkov od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe postavk, 133
— o. vračunanih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe potroškov, 106
— o. vračunanih stroškov materiala od ocenjenih (standardnih) zaradi spremembe nabavnih cen, 107
Odpis vrednosti drobnega inventarja, 69—71
Odpisanost
— o. drobnega inventarja, 74
— o. osnovnega srdestva, 57
Odpisni nalog
— o. n. za material, 88
— o. n. za polproizvode, 238
— o, n. za proizvode, 370
Odpisnica
— o. drobnega inventarja, 70
— o. materiala, 88
— o. polproizvodov, 238
— o. proizvodov, 368, 370
Odpravni nalog
— o. n. za droben inventar, 68
— o. n. za material, 89
— o. n. za osnovno sredstvo, 38
— o. n. za polproizvode, 238
— o. n. za proizvode, 369
Odpravnica
— o. drobnega inventarja, 67, 68
— o. materiala, 89
— o. osnovnega sredstva, 37—38
— o. polproizvodov, 237—238
— o. proizvodov, 368—369, 372, 380
Odtegljaji od osebnih dohodkov, 122—123
Optimalna količina
— o. k. naročila, 101—102
— o. k. proizvodne serije, 374
Orodna knjižica, gl. knjižica drobnega inventarja
Orodna znamkica, gl. znamkica drobnega inventarja

Osebni dohodki, 109—134
— o. d. iz opravljenega dela, 111
— o. d. nad vračunanim zneskom 110—112
— o. d. po akordu, 118
— o. d. po času, 118
— o. d. po normi, 118
Osnovna sredstva, 25—60
Ostvarjeni stroški, 299—300

P

Partial plan, 306
Planirani stroški, gl. načrtovani stroški
Planski stroški, gl. standardni stroški
Pogojna enota, 213—214
Pokritje, gl. prispevek za kritje
Polproizvodi lastne proizvodnje, 149, 236—239
Popis (inventura), 103—104
Popolno vrednotenje učinkov, gl. vrednotenje učinkov po lastni ceni
Popravek stroškov, 268
Posamična proizvodnja, 151—152, 221
Poslovne knjige
— p. k. o drobnem inventarju, 68—69
— p. k. o materialu, 90—93
— p. k. o osebnih dohodkih, 125—127
— p. k. o osnovnih sredstvih, 38—43
— p. k. o polproizvodih, 238—239
— p. k. o proizvodih, 370—372
— p. k. o storitvah kot prvini, 143—144
— p. k. o stroškovnih mestih, 169—171
— p. k. o stroškovnih nosilcih, 205—207
Poslovni nalog, 70, 116—117, 153, 221
Poslovni učinek, 150—151, 153—155, 162
Posredni stroški
— p. s. stroškovnega nosilca, 154, gl. splošni stroški
— p. s. temeljnega stroškovnega mesta, 172
Povratnica, gl. vračilnica
Predajnica osnovnega sredstva v najem, 36
Predkalkulirani stroški, gl. načrtovani stroški
Predkalkulacija stroškov, gl. predračun stroškov učinka
Predračun
— p. amortizacije, 52
— p. razpečave (prodaje), 385
— p. stroškov, 241—243, 260—263, 299—305
— p. stroškov učinka, 263—265, 304—305
— p. ustvarjanja učinkov (proizvodnje), 261—263, 301—304
Predračunska razlika, 315
— p. r. pri neposrednih materialnih stroških ostvarjene dejavnosti v sistemu ocenjenih stroškov, 275
— p. r. pri neposrednih osebnih dohodkih ostvarjene dejavnosti v sistemu ocenjenih stroškov, 276
— p. r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti v sistemu ocenjenih stroškov, 277—283
— p. r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti v sistemu standardnih stroškov, 311—318
Predračunski list
— p. l. razpečave (prodaje), 385—386
— p. l. stroškov, 261—263, 301—303, 257
— p. l. ustvarjanja učinkov (proizvodnje), 264—265
Prejemni nalog
— p. n. za droben inventar, 67
— p, n. za investicijski material, 33
— p. n. za material, 86
— p. n. za odpadke, 86

— p. n. za osnovno sredstvo, 34
— p. n. za polproizvode, 237
— p. n. za proizvode, 369
— p. n. za storitve, 143
Prejemnica
— p. drobnega inventarja, 65, 67
— p. investicijskega materiala, 33
— p. materiala, 84—85
— p. osnovnega sredstva, 32, 34
— p. polproizvodov, 205, 236—237
— p. proizvodov, 205, 366—367, 369, 372
— p. storitve, 141, 142—143
Premijski list, 121
Premijski nalog, 121
Prenos stroškov med stroškovnimi mesti, 176—194
Prenosni nalog
— p. n. za droben inventar, 67
— p. n. za osnovno sredstvo, 35
Prenosnica
— p. drobnega inventarja, 67
— p. osnovnega sredstva, 34—35
Presežki pri popisu, 104
Presnovilna proizvodnja, 151
Prihodki iz prodaje, 382—384
Prilagojeni načrtovani stroški
— p. n. s. ostvarjene dejavnosti, izraženi s standardnim številom obračunskih enot obsega, 312—314
— p. n. s. ostvarjene dejavnosti, izraženi z dejanskim številom obračunskih enot obsega, 312—315
Primanjkljaji pri popisu, 104
Primarni stroški, gl. izvirni stroški
Prispevek za kritje, 345
— p. za k. čistega dobička, 346
— p. za k. dobička, 347
— p. za k. dohodka, 345
— p. za k. stalnih delov vračunanega dohodka in čistega dobička, 345
— p. za k. stalnih materialnih stroškov z amortizacijo in dohodka, 345—347
— p. za k. stalnih stroškov in dobička, 347
Procesna proizvodnja, 152—153, 209—220
Programirani stalni stroški, 253
Proizvod, 363—377, gl. tudi poslovni učinek
Proizvodni delovni list, gl. delovni list za neposredno delo
Proizvodni delovni nalog, 121
Proizvodni nalog, gl. poslovni nalog
Proizvodni stroški količinske enote proizvoda, 327—329
Proizvodnja, 149—360

R

Računovodska analiza, 21
— r. a. drobnega inventarja, 73—74
— r. a. materiala, 105—108
— r. a. osebnih dohodkov, 130—134
— r. a. proizvodov, 376—377
— r. a. razpečave (prodaje), 386—388
— r. a. storitev kot prvine, 147
— r. a. stvari iz osnovnih sredstev, 56—60
Računovodska analiza ustvarjanja učinkov (proizvodnje)
— r. a. u. u. pri metodi vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških, 348—354
— r. a. u. u. pri metodi vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških), 330—333
— r. a. u. u. v sistemu dejanskih stroškov, 244—248
— r. a. u. u. v sistemu ocenjenih stroškov, 272—284
— r. a. u. u. v sistemu standardnih stroškov, 307—318

Računovodski nadzor, 21
— r. n. drobnega inventarja, 73
— r. n. materiala, 102—104
— r. n. osebnih dohodkov, 129—130
— r. n. proizvodov, 375—376
— r. n. storitev kot prvine, 146—147
— r. n. stvari iz osnovnih sredstev, 53—56
— r. n. ustvarjanja učinkov (proizvodnje), 243
Računovodsko načrtovanje
— r. n. drobnega inventarja, 73
— r. n. materiala, 100—102
— r. n. osebnih dohodkov, 128—129
— r. n. proizvodov, 373—375
— r. n. razpečave (prodaje), 385
— r. n. storitev kot prvin, 146
— r. n. stvari iz osnovnih sredstev, 50—53
Računovodsko načrtovanje ustvarjanja učinkov (proizvodnje)
— r. n. u. u. pri metodi vrednotenja učinkov po materialnih stroških z amortizacijo, 357—358
— r. n. u. u. pri metodi vrednotenja učinkov po spremenljivih stroških, 344—348
— r. n. u. u. pri metodi vrednotenja učinkov po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških), 329—330
— r. n. u. u. z dejanskimi stroški, 241—243
— r. n. u. u. z ocenjenimi stroški, 260—265
— r. n. u. u. s standardnimi stroški, 299—265
Računovodstvo, 21
— r. drobnega inventarja, 61—76
— r. materiala, 77—108
— r. organizacijskih enot, 389—464
— r. osebnih dohodkov, 109—134
— r. polproizvodov, 236-240
— r. proizvodov, 361—377
— r. razpečave (prodaje), 361—362, 379—388
— r. storitev kot prvin, 125—148
— r. stroškovnih mest, 171—201
— r. stroškovnih nosilcev, 201—235
— r. stvari iz osnovnih sredstev, 25—60
— r. ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnje), 149—360
Računalniško knjigovodstvo, 39
Računska interpolacija, 257—258
Razdelilnik
— r. izvirnih stroškov po stroškovnih mestih, 167
— r. neposrednih stroškov po stroškovnih nosilcih, 168, 204
— r. splošnih stroškov po stroškovnih nosilcih, 204
— r. stroškov drobnega inventarja, 72
— r. stroškov materiala, 100
— r. osebnih dohodkov, 127
— r. stroškov osnovnih sredstev, 50
— r. stroškov polproizvodov po stroškovnih mestih, 168
— r. stroškov polproizvodov po stroškovnih nosilcih, 204
— r. stroškov splošnih stroškovnih mest, 184
— r. stroškov storitev, 146
— r. stroškov stroškovnih mest nakupne dejavnosti, 193—194
— r. stroškov stroškovnih mest pomožne dejavnosti, 194
— r. stroškov stroškovnih mest prodajne dejavnosti, 194
— r. stroškov stroškovnih mest upravne dejavnosti, 194
Razdelitev izvirnih stroškov po stroškovnih mestih, 173—176
Razhodovanje, gl. izničenje
Razlika
— r. pri neposrednih materialnih stroških količinske enote učinka zaradi spremenjenih cen v sistemu dejanskih stroškov, 246
— r. pri neposrednih materialnih stroških količinske enote učinka zaradi spremenjenih cen v sistemu ocenjenih stroškov, 278

— r. pri neposrednih materialnih stroških količinske enote proizvoda zaradi spremenjenih potroškov v sistemu dejanskih stroškov, 246
— r. pri neposrednih materialnih stroških količinske enote učinka zaradi spremenjenih potroškov v sistemu ocenjenih stroškov, 281
— r. pri neposrednih materialnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih cen v sistemu ocenjenih stroškov, 274—275
— r. pri neposrednih materialnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih cen v sistemu standardnih stroškov, 309
— r. pri neposrednih materialnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih potroškov v sistemu ocenjenih stroškov, 274—275
— r. pri neposrednih materialnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih potroškov v sistemu standardnih stroškov, 309
— r. pri neposrednih materialnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi odmika od prvotno načrtovanega obsega in sestave (v sistemu ocenjenih stroškov), 274—275
— r. pri neposrednih osebnih dohodkih količinske enote učinka zaradi spremenjenih potroškov v sistemu dejanskih stroškov, 247
— r. pri neposrednih osebnih dohodkih količinske enote učinka zaradi spremenjenih potroškov v sistemu ocenjenih stroškov, 282
— r. pri neposrednih osebnih dohodkih količinske enote učinka zaradi spremenjenih postavk v sistemu dejanskih stroškov, 247
— r. pri neposrednih osebnih dohodkih količinske enote učinka zaradi spremenjenih postavk v sistemu ocenjenih stroškov, 282
— r. pri neposrednih osebnih dohodkih ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih potroškov v sistemu ocenjenih stroškov, 276
— r. pri neposrednih osebnih dohodkih ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih potroškov v sistemu standardnih stroškov, 310
— r. pri neposrednih osebnih dohodkih ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih postavk v sistemu ocenjenih stroškov, 276
— r. pri neposrednih osebnih dohodkih ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih postavk v sistemu standardnih stroškov, 310
— r. pri neposrednih osebnih dohodkih ostvarjene dejavnosti zaradi odmika od prvotno načrtovanega obsega in sestave (v sistemu ocenjenih stroškov), 276
— r. pri neposrednih prodajnih stroških zaradi spremenjenega obsega in sestave prodaje, 387
— r. pri prihodkih iz prodaje zaradi spremenjenega obsega in sestave prodaje, 388
— r. pri prihodkih iz prodaje zaradi spremenjenih prodajnih cen, 388
— r. pri splošnih stroških količinske enote učinka zaradi spremenjenega koeficienta dodatka v sistemu ocenjenih stroškov, 248, 283
— r. pri splošnih stroških količinske enote učinka zaradi spremenjene neposredne velikosti kot podlage za razdelitev splošnih stroškov, 248 s
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjene učinkovitosti neposredne velikosti kot podlage za razdelitev splošnih stroškov v sistemu ocenjenih stroškov, 277—283
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjene učinkovitosti neposredne velikosti kot podlage za razdelitev splošnih stroškov v sistemu standardnih stroškov, 313—314
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih cen v sistemu dejanskih stroškov, 244
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih cen v sistemu ocenjenih stroškov, 277—281
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih cen v sistemu standardnih stroškov, 313—317
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi odmika od standardnega obsega, 313—317
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi odmika od prvotno načrtovanega obsega in sestave, 277—281
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih potroškov v sistemu dejanskih stroškov, 244
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih potroškov v sistemu ocenjenih stroškov, 277—281
— r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti zaradi spremenjenih potroškov v sistemu standardnih stroškov, 313—317

— r. pri stroških v prodanih proizvodih zaradi spremenjenega obsega in sestave prodaje, 386
Razširjena lastna cena
— r. l. c. I, 219—220, 230
— r. l. c. II, 219—220, 230
Realni standardni stroški, 290
Register osnovnih sredstev, 39—40
Regresijske enačbe, 259—260
Režijski delovni list, gl. delovni list za splošno delo
Režijski delovni nalog, 121

S

Sekundarni stroški, gl. izvedeni stroški
Serijska proizvodnja, 151—152, 222—230
Single plan, 306
Sistem
— s. dejanskih stroškov, 149—248, 321, 323
— s. dejanskih stroškov z vključenimi ocenjenimi stroški, 250, 269
— s. dejanskih stroškov z vključenimi standardnimi stroški, 285
— s. ocenjenih stroškov, 249—384, 321, 324
— s. standardnih stroškov, 285—311, 321, 324
Skladiščna kartoteka
— s. k. materiala, 90
— s. k. proizvodov, 370
Splošni stroški, 154
— s. s. nakupa, 188—190
— s. s. prodaje, 188—190, 193
— s. s. uprave, 188—190, 191—193
— s. s. ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (splošni proizvodni stroški), 186—188
Splošno stroškovno mesto, 163—165
Spremenljivi stroški, 347
— s. s. količinske enote proizvoda, 342—344
— s. s. ostvarjene dejavnosti, 340—342
— računovodstvo ustvarjanja učinkov pri vrednotenju po s. s., 333—338
Stalna lastna cena, gl. ocenjena, standardna lastna cena
Stalna nabavna cena, gl. ocenjena, standardna nabavna cena
Standard direct costing, 335, gl. tudi vrednotenje učinkov po standardnih spremenljivih stroških
Standardiziranje stroškov, 289—299
Standardna
— s. amortizacija, 46—47
— s. lastna cena, 299—305
— s. nabavna cena, 294
Standardni koeficient dodatka splošnih stroškov, 303—304
Standardni
— s. neposredni čas v količinski enoti učinka, 295—296
— s. neposredni čas v ostvarjeni dejavnosti, 310
— s. neposredni materialni stroški količinske enote učinka, 393—395
— s. neposredni materialni stroški ostvarjene dejavnosti, 308
— s. neposredni materialni stroški na podlagi dejanskih potroškov v ostvarjeni dejavnosti, 308
— s. neposredni osebni dohodki količinske enote učinka, 295—296
— s. neposredni osebni dohodki ustvarjene dejavnosti, 310
— s. neposredni osebni dohodki na podlagi dejanskega časa v ostvarjeni dejavnosti, 309
— s. obseg dejavnosti, 297—298, 301—303
— s. potroški, 285, 293—299
— s. proizvodni stroški količinske enote učinka, 304
— s. proizvodni stroški ostvarjene dejavnosti, 302—304
— s. splošni stroški nakupa, 298
— s. splošni stroški prodaje, 298—299
— s. splošni proizvodni stroški, 296—298

— s. splošni proizvodni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene z dejanskim številom obračunskih enot, 312—315
— s. splošni proizvodni stroški ostvarjene dejavnosti, izražene s standardnim številom obračunskih enot, 312—315
— s. splošni stroški uprave, 299
— s. stroški, 46, 285—318
— s. stroški materiala, 98
— s. stroški na podlagi dejanskih potroškov, 309
Stopnja prispevka za kritje, 345
Stopnja spremenljivosti stroškov, 255
Storitve kot prvine, 135—148
Stroški
— s. kala, osipa, okvar in razbitja v sistemu ocenjenih (standardnih) stroškov, 269
— s. porabe materiala, 97—99
— s. prodajne službe, 381
— s. skladiščenja proizvodov, 381
— s. v prodanih proizvodih, 384
— s. v proizvodih, 372—373
— s. v zvezi s proizvodi, 372—375
— s. v zvezi z drobnim inventarjem, 69—72
— s. v zvezi z materialom, 94—99
— s. v zvezi z osnovnimi sredstvi, 43—49
Stroškovni nosilec, 153—156, 201—236
Stroškovno mesto, 156—157, 161—201
— s. m. nakupne dejavnosti, 156, 164
— s. m. osnovne (glavne) dejavnosti, 156, 163—165
— s. m. pomožne dejavnosti, 156, 165
— s. m. prodajne dejavnosti, 156, 164
— s. m. stranske dejavnosti, 156
— s. m. upravne dejavnosti, 156, 164
Stroškovno računovodstvo, 21—23

T

Tekoča kalkulacija stroškov, 334
Tekoče vzdrževanje osnovnih sredstev, 48—49
Tekoči standardni stroški, 289—290
Temeljne knjigovodske listine, 166
Temeljni standardni stroški, 289
Temeljno stroškovno mesto, 163—165
Trgovsko blago, 361—362, 377—378

U

Učinki
— u. za lastne potrebe, 154
— u. za prodajo, 154
Učinkovitostna razlika
— u. r. pri splošnih stroških ustvarjene dejavnosti v sistemu ocenjenih stroškov, 278
— u. r. pri splošnih stroških ostvarjene dejavnosti v sistemu standardnih stroškov, 312, 315
Usposobilnica osnovnega sredstva, 33, 34
Ustavljena proizvodnja, 157
Ustvarjanje učinkov, 150
Ustvarjanje učinkov v ožjem smislu, 151, gl. tudi proizvodnja

V

Variable costing, 338, gl. tudi vrednotenje učinkov po spremenljivih stroških
Variator, gl. stopnja spremenljivosti stroškov
Vračilni nalog
— v. n. za droben inventar, 67
— v. n. za material, 87

— v. n. za polproizvode, 238
— v. n. za proizvode, 369
Vračilnica
— v. drobnega inventarja, 67
— v. materiala, 87
— v. polproizvodov, 237, 238
— v. proizvodov, 369, 370, 373
— v. osnovnega sredstva iz najema, 36
Vrednotenje učinkov
— v. u. po materialnih stroških z amortizacijo, 354—360
— v. u. po polni lastni ceni, 149—318
— v. u. po spremenljivih stroških, 333—354
— v. u. po stroških ustvarjanja učinkov v ožjem smislu (proizvodnih stroških), 322—332
Vzdrževanje osnovnih sredstev, 48—49

Z

Začasni stroškovni nosilec, 154, 202
Zahtevnica materiala, 86
Zbirnik, 166
— z. knjigovodstva drobnega inventarja, 72
— z. knjigovodstva osebnih dohodkov, 127
— z. knjigovodstva osnovnih sredstev, 50
— z. knjigovodstva proizvodov, 373
— z. knjigovodstva storitev, 146
— z. materialnega knjigovodstva, 100
Znamkica drobnega inventarja, 66
Zoženo vrednotenje učinkov, 319—360

Narodna in univerzitetna knjižnica Ljubljana

NARODNA IN UNIVERZITETNA KNJIŽNICA
COBISS
00000099473

ekonomska, poslovna in organizacijska knjižnica 40

Izdajata:
Ekonomska fakulteta Borisa Kidriča, Ljubljana
Visoka ekonomsko komercialna šola, Maribor

Ureja uredniški odbor:
dr. Rudi Crnković, dr. Viljem Merhar, dr. Danilo Požar, dr. Ferdinand Trošt, dr. Ivan Turk, dr. Danilo Vezjak

Glavni urednik: dr. Ivan Turk

Dr. Ivan Turk

STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO

III. dopolnjena izdaja

Založila Založba Obzorja Maribor

Za založbo mag. Marjan Žnidarič

Opremil Jože Brumen

Natisnilo ČGP Večer Maribor
Naklada 2000 izvodov

Izvleček iz bibliografije:

— **Uvod v empirično analizo potrošnje** (Založba Obzorja, Maribor 1962)

— **Stroški kot podlaga za poslovne odločitve** (Cankarjeva založba, Ljubljana 1965)

— **Ekonomika podjetja** (I. slov. izdaja: Cankarjeva založba, Ljubljana 1969; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1970; II. slov. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1972)

— **Uvod v ekonomiko delovne organizacije** (I. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1974; II. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1976)

— **Uvod v ekonomiko temeljne organizacije združenega dela** (I. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1979; II. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1982)

— **Stroškovno računovodstvo** (I. slov. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1974; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1973; II. slov. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1980)

— **Upravljalni vidik računovodstva** (I. slov. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1971; srbohrvat. prevod z naslovom Računovodstvene informacije kao podloga za donošenje poslovnih odluka: Informator, Zagreb 1971; II. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1975; III. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1984)

— **Finančno računovodstvo** (I. slov. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1980; II. izdaja: Založba Obzorja, Maribor 1985)

— **Izgradnja sistema poslovnih informacij** (slov. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1974; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1974)

— **Podatki in informacije v poslovnem sistemu** (I. izdaja: Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, Ljubljana 1978; II. izdaja: Moderna organizacija, Kranj 1979)

— (skupaj z dr. J. Deželjin): **Organizacija informacijskog sistema** (Informator, Zagreb 1980)

— **Strokovni vidik vzpostavljanja dohodkovnih odnosov v organizacijah združenega dela** (Univerzum, Ljubljana 1977)

— (skupaj z dr. R. Tepšić in dr. M. Petrović): **Priručnik za računovodstvene i financijske radnike** (Informator, Zagreb 1980)

— **Poslovne informacije za poslovodni organ** (Moderna organizacija, Kranj 1981)

— **Medsebojna razmerja financiranja in razporejanja dohodka v organizacijah združenega dela** (Univerzum, Ljubljana 1982)

— **Izkazovanje in presojanje rezultatov poslovanja OZD** (slov. izdaja: Delo — Gospodarski vestnik, Ljubljana 1980; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1982)

— **Temelji kalkulacije stroškov v dohodkovnem sistemu** (slov. izdaja: Univerzum, Ljubljana 1982; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1983)

— **Informacije o stroških pri odločanju o poslovanju** (slov. izdaja: Univerzum, Ljubljana 1983; srbohrvat. prevod: Informator, Zagreb 1984)

— **Od ekonomike gospodinjstva do ekonomike združenega dela** (Univerzum, Ljubljana 1981)

— prek 250 člankov in razprav v zbornikih in strokovnih revijah, izdanih v slovenščini, srbohrvaščini, makedonščini, albanščini, angleščini, češčini, poljščini, portugalščini in kitajščini, in sicer v SFRJ, ČSSR, Poljski, Veliki Britaniji, ZDA, Braziliji, Indiji, Bangladešu in LR Kitajski.



Dr. Ivan Turk se je rodil leta 1930 v Splitu. Osnovno šolo in gimnazijo je obiskoval v Ljubljani, kjer je maturiral leta 1948. Na ekonomski fakulteti v Ljubljani je diplomiral leta 1952 in doktoriral leta 1960. V šolskem letu 1960/61 je bil na podoktorski specializaciji na Graduate School of Business Administration, Harvard University, ZDA, leta 1966 pa na Graduate School of Business, Indiana University, ZDA. Do leta 1985 je deloval kot finančni revizor in finančni inšpektor, nato je prešel na Ekonomsko fakulteto v Ljubljani kot strokovni sodelavec, leta 1961 je bil izvoljen za docenta, leta 1967 za izrednega profesorja in leta 1972 za rednega profesorja na tej fakulteti. Kot pogodbeni profesor predava na Fakulteti za strojništvo v Ljubljani, več let pa je predaval tudi na Visoki šoli za organizacijo dela v Kranju in Višji upravni šoli v Ljubljani. Občasno predava tudi na podiplomskih študijih na drugih ekonomskih fakultetah v državi in v tujini.

Na Ekonomski fakulteti v Ljubljani je med drugim leta 1967 ustanovil tečaje permanentnega izobraževanja gospodarstvenikov in leta 1969 podiplomski študij iz poslovno organizacijskih znanosti. V letih 1965—67 in 1969—71 je bil prodekan, v letih 1973—1976 pa dekan te fakultete.

Od leta 1965 dalje je vodja programske komisije za pripravo slovenskih simpozijev iz sodobnih metod o računovodstvu in poslovnih financah in od leta 1972 dalje predsednik komisije za izdelavo jugoslovanskih kodeksov poklicne etike računovodskih in finančnih delavcev ter računovodskih in finančnih načel.

Za priznanje za učinkovito in uspešno razvijanje sodobnih računovodskih metod in uvajanje izobraževanja vodilnega osebja je prejel nagrado Borisa Kraigherja za leto 1970, leta 1977 pa je bil odlikovan z redom dela z zlatim vencem.