

I 180330

180330

146332

Babec Simon

Wood in ekonomski področje

ZAVOD ZA IZOBRAŽEVANJE KADROV  
IN PROUCEVANJE ORGANIZACIJE DELA

K R A N J

1963

dr. Ivan Turk  
docent Ekonomske fakultete

STROŠKI V PODJETJU IN NJIHOV OBRAČUN

O POJEM STROŠKOV

Pojem stroškov je tesno povezan s pojmom potroškov, kajti stroški so v glavnem pogojeni s potroški. Zato je najprej treba odgovoriti na vprašanje, kaj so potroški v podjetju.

Pri poslovanju podjetja se trošijo poslovni faktorji, t.j. delovna sredstva, delovni predmeti, storitve in delovna sila. Tiste količine poslovnih faktorjev, ki so bile nujno potrošene v zvezi s poslovanjem podjetja, imenujemo potroške. Govorimo lahko potemtakem o potroških delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile. Govorimo pa lahko tudi o porabi delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile. Toda vsaka njihova poraba še ne predstavlja potroška; potrošek je le tista poraba delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile, ki je

- a) povezana s poslovanjem podjetja
- b) ne presega nujne količine za dosego določenega poslovnega učinka.

Če uporablja podjetje n.pr. svoja delovna sredstva ali delovne predmete za kako kulturno udejstvovanje delovnega kolektiva, njihova poraba še ne predstavlja potroška, ker ni povezana s



0 427/1963

poslovanjem samega podjetja. Po drugi strani pa tudi n.pr. neomejena uporaba kake reklamne storitve ne predstavlja več v celoti potroška v zgoraj opredeljenem smislu, kajti reklama postopoma preneha biti sredstvo pospeševanja prodaje ter postane le posebna oblika podpore. Tista poraba delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile, ki ne povezana s poslovanjem podjetja ali ki presega nujno količino za dosego določenega poslovnega učinka, torej v načelu ni več njihov potrošek. Čeprav porabo in potrošek merimo le količinsko, obstoji razlika med njima, ki jo lahko shematično prikazemo takole:

poraba		
poraba za neposlovne namene	poraba za poslovne namene preko nujne količine	poraba za poslovne namene do nujne količine = potrošek

V prvih dveh primerih delovna sredstava, delovni predmeti, storitve in delovna sila pravzaprav ne nastopajo več kot poslovni faktorji. Kot takšni nastopajo le v tretjem primeru. V tem smislu pa lahko rečemo, da je poraba poslovnih faktorjev enaka njihovem potrošku.

Stroški so v svojem izhodišču cenovni izraz potroškov poslovnih faktorjev; s tem cenovnim izrazom so mišljeni po določenih cenah obračunani potroški delovnih predmetov in storitev ter po določenih obračunskih postavkah obračunani potroški delovne sile.

V pogojih delavskega samoupravljanja, ko vsak član delovnega kolektiva prejema za svoje delo ustrezen del doseženega dohodka podjetja, nastane vprašanje, ali je sploh mogoče osebne dohodke priznati kot stroške. Toda ko podjetje proizvaja, ne prenaša na nastajajoče proizvode samo vrednost porabljenih delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev, temveč tudi porabi

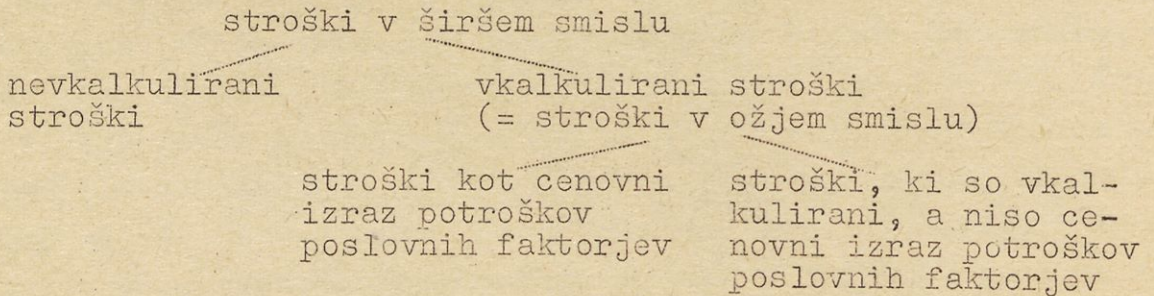
denarna sredstva za plačilo tistih osebnih dohodkov, ki ustrezajo opravljenemu delu. Delovni kolektiv ima pravico do osebnih dohodkov ne glede na to, ali je opravljeno delo ob zaključku obračunskega razdobja vsebovano še v nedokončani proizvodnji ali v neprodanih zalogah gotovih proizvodov, ko podjetje še ni doseglo dohodka in ga torej ne more razdeliti. Čeprav lahko takšna izplačila osebnih dohodkov smatramo kot akontacijo na račun v prihodnosti pričakovanega dohodka, do katerega bo podjetje prišlo ob prodaji nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov, ne moremo zakriti dejstva, da so se določena denarna sredstva porabila zaradi opravljenega dela, ki je vsebovano v tej nedokončani proizvodnji in neprodanih gotovih proizvodih. To pa pomeni, da je z ekonomskega stališča pri poslovanju treba računati tudi z osebnimi dohodki kot s stroškom. Stroški so pravzaprav v obliki proizvodnje preoblikovana sredstva podjetja. Kot stroške je z ekonomskega stališča treba obravnavati vse tisto, kar sestavlja lastno ceno proizvodov.

S tem smo pa pojem stroškov razširili; stroški niso nujno samo cenovni izraz potroškov poslovnih faktorjev. Stroški po tej novi opredelitvi ne nastajajo nujno samo v zvezi s potroškom delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile. Stroški nastajajo lahko tudi v zvezi s tistimi prispevki družbeni skupnosti, ki jih mora podjetje plačati ne glede na samo realizacijo proizvodov in zaradi tega vkalkulirati v lastno ceno proizvodov.

Z druge strani pa smo istočasno pojem stroškov zožili. Ne zanimajo nas n.pr. cenovno izraženi potroški poslovnih faktorjev nasploh, temveč le, kolikor v določenem obračunskem razdobju vstopajo v lastno ceno proizvodov. Stroške bomo zato v nadaljnjem obravnavali le kot vkalkulirane stroške; to pomeni, da nas ne zanimajo dejansko nastali, toda razmejeni in ne v istem obračunskem razdobju vkalkulirani stroški. Takoimenovani zagonski stroški in stroški na aktivnih časovnih razmejitevah predstavljajo

samostojno sredstvo podjetja. Nas pa v nadaljnjem zanimajo le tisti stroški, ki so povezani s preoblikovanjem različnih sredstev podjetja v obliko nastajajočega proizvoda.

Ta novi pojem stroškov lahko shematično prikažemo v povezavi z ostalimi pojmi stroškov takole:



Kljub tesni povezanosti vsak denarni izdatek še ne predstavlja stroška. Za pojav stroškov je važen tisti čas, v katerem so bili poslovni faktorji porabljeni pri poslovanju, ne glede na to, kdaj so bili plačani. Če je bil n.pr. kak delovni predmet nabavljen v januarju, vendar je ostal na skladišču do aprila, do tedaj ni bilo nikakega potroška ter z njim zvezanega stroška, čeprav je bil potreben denarni izdatek zaradi izvršene nabave. Lahko pa pride do potroška in stroška tudi pred samim plačilom za nabavo. V tem primeru seveda vkalkulirani stroški niso neposredno povezani v obliko nastajajočega proizvoda, kajti prehodno se pojavlja novo sredstvo z novim virom sredstev - obveznostjo; šele ko je obveznost poravnana in ko so zaradi tega zmanjšana denarna sredstva, lahko smiselno utemeljujemo preoblikovanje samih sredstev podjetja v obliko nastajajočega proizvoda.

Vkalkulirani stroški niso istovetni s takoimenovanimi vkalkuliranimi "poslovnimi stroški", ki so jih gospodarsko finančni predpisi uvedli v naša podjetja. Razlika je v tem, da vkalkulirani

stroški obsegajo poleg vkalkuliranih poslovnih stroškov še vkalkulirane osebne dohodke. Shematično lahko to razmerje prikažemo kot

*stroški* stroški

vkalkulirani poslovni stroški vkalkulirani osebni dohodki

Pojem poslovnih stroškov je pomemben pri ugotavljanju dohodka podjetja, medtem ko je preje opredeljeni pojem stroškov pomemben pri kalkulaciji lastne cene proizvodov ter pri vseh poslovnih odločitvah, ki izhajajo iz analiz gibanja posameznih njenih elementov. Na tem mestu se bomo zaustavili na problemih vkalkuliranih stroškov, ki med drugim zajemajo tudi vkalkulirane osebne dohodke.

## 1 VRSTE STROŠKOV

### 10 TEMELJI OPREDELITVE STROŠKOV PO VRSTAH

Vsi vkalkulirani stroški morajo v načelu zadostiti obema predpostavkama, ki smo jih navedli že pri opredelitvi potroškov. Ti dve predpostavki sta:

- a) vkalkulirani stroški morajo biti povezani s poslovanjem podjetja
- B) vkalkulirani stroški ne smejo presežati višine, ki jo lahko označujemo kot potrebno in normalno pri doseganju določenega poslovnega učinka.

Zlasti druga predpostavka v praksi večinoma še ni dovolj izkristalizirana. Pač pa naši gospodarsko-finančni predpisi v nekaj primerih postavljajo mejo, da katere se določen izdatek lahko vkalkulira kot strošek, medtem ko je presežek treba pokriti iz doseženega čistega dohodka ali iz skladov podjetja.

Zgornji predpostavki v načelu veljata pri vseh stroških. Te stroške pa lahko po njihovi vsebini razdelimo na več skupin. Če pri tem izhajamo iz cenovnega izraza potroškov posameznih poslovnih faktorjev in še iz vkalkuliranih stroškov, ki niso cenovni izraz potroškov poslovnih faktorjev, lahko razdelimo vse stroške na naslednje skupine:

- a) stroški delovnih sredstev
- b) stroški delovnih predmetov
- c) stroški storitev
- č) stroški dela
- d) stroški v zvezi z vkalkuliranimi družbenimi dajatvami.

Toda takšna razdelitev stroškov ne bi upoštevala načina njihovega oblikovanja. Amortizirajo se n.pr. le tista delovna sredstva, ki spadajo med osnovna sredstva, poleg njih pa še patenti, licence in druge pravice ter zagonski stroški. Nekateri stroški v zvezi z delom se pri nas priznajo kot poslovni stroški, medtem ko so drugi sicer lahko vkalkulirani, vendar jih mora podjetje pokriti šele iz doseženega čistega dohodka. Nekateri stroški nastajajo v zvezi z delovnimi sredstvi, vendar predstavljajo hkrati tuje storitve ter nastaja vprašanje, kako bi jih upoštevali. Nekateri delovni predmeti sestojajo iz lastnih proizvodov preteklih faz dela ter jih potemtakem ni mogoče obravnavati skupno z nabavljenimi delovnimi predmeti, če nočemo v obsegu celotnega podjetja pomnoževati stroške hkrati s številom organizacijskih faz poslovanja. Takih problemov, ki izvirajo iz teoretične razdelitve stroškov, je še več.

V kontnem planu, ki je obvezen za vsa podjetja pri nas, so stroški razvrščeni na naslednje skupine:

- a) stroški materiala (konti skupine 40)
- b) stroški tujih storitev (konti skupine 41)
- c) razni stroški (konti skupine 42)

- č) stroški, ki se nanašajo na osebne izdatke (konti skupine 43 in 47)
- d) stroški amortizacije (konti skupine 44)
- e) stroški v zvezi s prispevki in članarinami (konti skupine 45)
- f) stroški, ki se nanašajo na osebne dohodke in niso priznani kot "poslovni stroški", ker jih je treba pokrivati iz čistega dohodka (konti skupine 46)
- g) stroški, ki se nanašajo na potroške lastnih proizvodov in storitev (konti skupine 48)

Vsi stroški teh skupin so predmet kalkulacije in sestavni del lastne cene proizvodov. Vsaka izmed zgornjih skupin stroškov pa zajema več podskupin. O teh podskupinah bomo v nadaljnjem govorili kot o vrstah stroškov. Razmerje med predpisanimi skupinami stroškov in med skupinami stroškov po izhodiščni teoretični shemi pa je naslednje:

- a) stroški materiala zajemajo:
  - aa) del stroškov delovnih predmetov (nabavljeni delovni predmeti)
  - ab) del stroškov delovnih sredstev (drobni inventar)
- b) stroški storitev zajemajo:
  - ba) del stroškov storitev (n.pr. prevozne storitve)
  - bb) del stroškov delovnih sredstev (n.pr. najemnine za izposojena delovna sredstva)
- c) razni stroški zajemajo:
  - ca) del stroškov delovnih sredstev (n.pr. popravila)
  - cb) del stroškov storitev (n.pr. reklama)

- č) in f) stroški v zvezi z osebnimi izdatki in osebnimi dohodki zajemajo stroške dela
- d) stroški amortizacije zajemajo:
  - da) del stroškov delovnih sredstev (amortizacija delovnih sredstev kot osnovnih sredstev)
  - db) del stroškov storitev (amortizacija patentov, licenc in drugih pravic ter zagonskih stroškov)
- e) stroški v zvezi s prispevki in članarinami zajemajo:
  - ea) del stroškov storitev (če tako kategoriziramo odemske prispevke zbornicam in skupnostim)
  - eb) stroške v zvezi z družbenimi dajatvami (ki so neodemske)
- g) stroški, ki se nanašajo na potroške lastnih proizvodov in storitev zajemajo:
  - ga) del stroškov delovnih predmetov
  - gb) del stroškov storitev

V nadaljnjem si oglejmo поблиže posamezne vrste stroškov!

## 11 STROŠKI MATERIALA

Ti stroški so pri nas razdeljeni na naslednje vrste stroškov (z označbo številke konta):

- 400 Surovine in material
- 401 Nabavljena energija
- 402 Gorivo in mazivo
- 403 Drobní inventar, embalaža in avtomobilske gume
- 404 V kalkulirani kaló, razsip, okvare in razbitje
- 408 Drugi material

Kot stroški "surovin in materiala" so mišljeni le cenovno izraženi potroški izdelavnega materiala, ne pa tudi režijskega materiala. Pri tem je kot "surovina" navadno označen osnovni material in kot "material" pomožni izdelavni material. Ti stroški se lahko nanašajo tudi na porabljene polproizvode in dele, če so bili nabavljeni in ne proizvedeni predhodno v okviru istega podjetja. Vsi stroški so prikazani po dejanskih ali stalnih cenah porabljenega materiala; v zadnjem primeru mora podjetje izkazati še sorazmerni del odstopanja od stalnih cen materiala. Na višino teh stroškov lahko vpliva tudi količina odpadkov; ker lahko podjetje odpadke prodaje ali porabi v nadaljnji proizvodnji, njihova vrednost zmanjšuje vrednost porabljenega materiala.

Stroški "nabavljene energije" se nanašajo na porabljeno električno energijo, paro in podobno ne glede na to, ali predstavlja izdelavno ali režijsko energijo. V istem podjetju proizvedena energija ni obravnavana v okviru te vrste stroškov. Stroški "nabavljene energije" so prikazani po dejanskih ali stalnih nabavnih cenah porabljene energije; v zadnjem primeru je ločeno izkazano še odstopanje od stalnih cen energije.

Stroški "drobnega inventarja, embalaže in avtomobilskih gum" so lahko obračunani na različne načine. Podjetja največkrat ob prenosu teh predmetov v uporabo odpišejo 50 % njihove nabavne vrednosti, ostali dela vrednosti pa odpišejo ob njihovi izločitvi iz uporabe. V nekaterih primerih pa podjetja odpisujejo nabavno vrednost teh predmetov glede na njihovo predvideno življenjsko dobo oziroma delovanje; ta način je zlasti pogost pri avtomobilskih gumah. Primer, da bi podjetje takoj ob prenosu drobnega inventarja, embalaže in avtomobilskih gum v uporabo smatralo celotno njihovo nabavno vrednost kot strošek, je redkejši.

Stroški "vkalkuliranega kala, razsipa, okvar in razbitja" se nanašajo na tovrstne izgube pri surovinah in materialu, proizvodnji, polproizvodih, gotovih proizvodih in trgovskem blagu. Podjetja vkalkulirajo te stroške navadno na podlagi njihovega letnega predračuna v enakih mesečnih zneskih, da ne bi na višino lastne cene vplivala njihova neenakomernost v posameznih časovnih razdobjih.

Stroški "drugega materiala" se nanašajo na režijski material, kot n.pr. vodo, material za popravila in vzdrževanje, material za čiščenje, pisarniški material ali časopise.

## 12 STROŠKI STORITEV

Stroški storitev so pri nas razčlenjeni v naslednje vrste:

- 410 Popravila, izvršena po drugih
- 411 Prevozne storitve
- 412 Poštni, telefonski in telegrafski stroški
- 413 Stroški denarnega in plačilnega prometa
- 414 Najemnina in zakupnina
- 415 Potni stroški v državi
- 416 Potni stroški v tujini
- 417 Stroški za izvedence, posvetovanja, revizije in arbitraže
- 419 Druge storitve

Storitve morajo opraviti za to obstoječe organizacije; v kolikor jih opravijo posamezniki na svoj račun, so ti posamezniki dejansko v dopolnilnem delovnem razmerju s proučevanim podjetjem in se ustrezna izplačilo smatrajo kot izplačani osebni dohodki.

Podrobnejša obrazložitev vsebine vsake izmed zgornjih vrst stroškov ni potrebna. Pripomniti je treba le, da se stroški "prevoznih storitev" nanašajo le na prevoz surovin, materiala, polproizvodov, proizvodov in blaga, ne pa tudi ljudi.

Kot "potni stroški v državi oziroma v tujini" se smatrajo le prevozni stroški oseb in transportni stroški prtljage, ne pa tudi dnevnice. Pri teh stroških naši gospodarsko-finančni predpisi podrobneje opredeljujejo njihov značaj in višino. Prevozni stroški, ki so n.pr. nastali v zvezi s potovanjem delavcev na sejme in razstave, predstavljajo stroške zgoraj navedene vrste le, če so delavci tam zaključevali kake pogodbe ali imeli kak drug poslovni opravek. Po drugi strani je vedno treba izbrati najkrajšo pot in najracionalnejše prevozno sredstvo. Avtotaksi je dopustno uporabiti v medkrajevem prometu le, ce ni javnih prevoznih sredstev. Prevoznih stroškov v krajevem področju pa sploh ni mogoče vkalkulirati. Če potuje nekdo, ki zasede vodilno delovno mesto ali delovno mesto, ki zahteva visoko izobrazbo, lahko obračuna prevozne stroške I. razreda na železnici in ladji, medtem ko lahko vsi ostali obračunajo le II. razred itd.

### 13 RAZNI STROŠKI

V tej skupini so zajete naslednje vrste stroškov:

- 420 Obresti od kreditov za trajne in občasne potrebe
- 421 Stroški izobraževanja strokovnih kadrov
- 422 Stroški za reklamo in propagando
- 423 Reprezentančni stroški
- 424 Stroški udeležbe na sejnih, razstavah, filmskih festivalih in pod.
- 425 Zavarovalne premije
- 426 V kalkulirani stroški za investicijsko vzdrževanje osnovnih sredstev

427 Vkalkulirani stroški za obnavljanje, vzdrževanje in raziskovanje rezerv rudnega in drugega mineralnega bogastva.

428 Vkalkulirani stroški z uvajanjem nove proizvodnje

429 Razni drugi stroški

Te vrste stroškov zahtevajo nekaj dodatnih pojasnil.

Kot vidimo, predstavljajo stroške le "obresti od kreditov", ne pa tudi zneski za odplačilo samih kreditov; te je treba pokrivati ne drug način.

"Stroški izobraževanja strokovnih kadrov" v smislu naših gospodarsko-finančnih predpisov ne smejo presegati 1% od izplačanih osebnih dohodkov; več morebitni presežek lahko podjetje pokriva le iz sredstev skupne porabe. Med stroške izobraževanja strokovnih kadrov spadajo med drugim tudi stipendije.

Vsi nadaljnji stroški te skupine previloma nastajajo neenakomerno v posameznih obračunskih razdobjih, zato jih podjetja navedno vkalkulirajo v enakih mesečnih kalkulativnih zneskih preko kontov časovnih razmejitev.

Delavsi svet mora ob začetku leta določiti višino "stroškov za reklamo in propagando". Pri določevanju te višine je na prvem mestu treba upoštevati upravičenost takšnih izdatkov, zneske porabljene v preteklih letih (zahteve trga, sezonsko blago, kopičenje zalog itd), je nujno, da so enakomerno prenešeni v lastno ceno proizvodov ne glede na čas njihovega dejanskega nastanka. Če so dejanski stroški večji od planiranih, mora ob koncu leta delavsi svet posebej sklepati o načinu njihovega pokritja. Če so manjši, razlika predstavlja izredne dohodke.

Podobno velja tudi za "reprezentančne stroške". Nikakor pa ni mogoče samtrati kot reprezentančne stroške tiste izdatke, ki so nastali zaradi pogostitve delovnega kolektiva.

Stroški udeležbe na sejnih, razstavah, filmskih festivalih in pod." zajemajo le materialne stroške, ki so neposredno zvezani z razstavami, ne pa tudi osebne dohodke in ostale osebne izdatke.

Stroški "zavarovalnih premij" se nanašajo le na zavarovanje osnovnih in obratnih sredstev, ne pa sredstev skupne porabe ali delovnega kolektiva. Osnovna sredstva je treba zavarovati najmanj za neodpisani del njihove vrednosti, lahko pa tudi do višine njihove tržne vrednosti. Za katere rizike je treba zavarovati osnovna in obratna sredstva, je navedeno v posebnem predpisu.

Podjetje mora v začetku leta sestaviti predračun vseh stroškov v zvezi z "investicijskih vzdrževanjem osnovnih sredstev". Na podlagi tako sestavljenega predračuna je izračunana stopnja mesečnega kalkulativnega zneska teh stroškov v primerjavi z nabavno vrednostjo osnovnih sredstev. Neporabljena sredstva iz naslova investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev se prenašajo v naslednje leto z istim namenom, nepokriti del dejanskih stroškov pa je treba pokriti v naslednjem letu ali v naslednjih letih. Če postavljena stopnja ne ustreza povprečni višini stroškov investicijskega vzdrževanja, mora delavski svet določiti novo kalkulativno stopnjo, ki jo je pa mogoče uporabljati šele v naslednjem letu, ne pa že za nazaj.

"Vkalkulirani stroški za obnavljanje, vzdrževanje in raziskovanje rezerv rudnega in drugega mineralnega bogastva" imajo nekaj podobnosti s stroški investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev, vendar tudi nekaj posebnost. Vsekakor pa ne spadajo v to

vrsto stroškov tisti stroški, ki imajo kot cilj razširitev obstoječih kapacitet v rudarstvu; ti lahko predstavljajo le osnovno sredstvo.

"Stroški z uvajanjem nove proizvodnje" so nastali pri proučevanju in uvajanju novih sodobnih tehnoloških postopkov, pri raziskovanjih zaradi modernizacije proizvodnje, povečanja proizvodnje, prihrankov pri proizvodnji in izboljšanja kvalitete proizvodov. To torej niso stroški podjetij v gradnji oziroma podjetij in obratov, ki vstopajo v obratovanje z novimi kapacitetami. Takšne že nastale, a še ne vkalkulirane stroške, je treba vkalkulirati v roku, ki ne sme biti daljši od 3 let.

Med "razne druge stroške" spadajo izdatki za sodne, administrativne in druge takse, stroški predvojaške vzgoje in protiavionske zaščite, stroški menz in delavskih restavracij itd. Po naših gospodarsko-finančnih predpisih lahko podjetje vkalkulira med stroške le naslednje stroške svoje menze oz. delavske restavracije: stroške za porabljeno električno energijo, drva, premog, plin in ostala goriva, vodo, investicijsko vzdrževanje osnovnih sredstev, obresti za kratkoročne kredite, amortizacijo in obresti od poslovnega sklada. Potemtakem ne more dajati poljubno veliko podporo svoji menzi oz. delavski restavraciji v breme lastnih vkalkuliranih stroškov.

#### 14. OSEBNI IZDATKI V GOTOVINI, KI OBREMENJUJEJO POSLOVNE STROŠKE

V to skupino spadajo naslednje vrste stroškov:

430 Povprečne potnine, dnevnice za službena potovanja in premestitve v državi

431 Dnevnice za službena potovanja in premestitve v tujino

- 432 Terenski dodatki in nadomestila za ločeno življenje
- 433 Nagrade za delo vajencev s prispevki
- 434 Nadomestilo za dni bolezni
- 435 Avtorski honorarji
- 437 Izdatki za službeno in delovno obleko
- 439 Drugi osebni izdatki s prispevki

"Povprečne potnine, dnevnic za službena potovanja in premestitve v državi" so lahko vkalkulirane kot strošek le do višine, ki je predvidena v zveznih predpisih. Dnevnic so namenjene pokritju dodatnih izdatkov za hrano in prenočišče, ki jih normalno imajo osebe na službenem potovanju; višina dnevnic je odvisna od položaja teh oseb v podjetju. Če nekdo večkrat službeno potuje v isti kraj ali področje, lahko dobi namesto dnevnic povprečno potnino; to sme podjetje vkalkulirati kot strošek le do višine 70 % zneska tistih dnevnic, ki bi bile sicer izplačane za dejansko porabljeni čas na službenem potovanju. Zvezni predpisi tudi določajo, v katerih primerih in v kakšnem obsegu so lahko izdatki za premestitve vkalkulirani kot stroški. Vse presežke preko dovoljene višine pa je mogoče pokriti le z doseženimi osebnimi dohodki, če takšen način pokrivanja dovoljujejo pravilniki podjetja.

Tudi pri "dnevnica" za službena potovanja in premestitve v tujino" so v zveznih predpisih postavljene podobne omejitve kot v prejšnjem primeru. Dodatno k njim pa je za vsako službeno potovanje v inozemstvo potreben še obrazložen sklep upravnega odbora podjetja in soglasnost ustreznega strokovnega združenja oziroma zbornice.

Višina "terenskih dodatkov in nadomestil za ločeno življenje" je na stroških podjetja prav tako omejena ter je presežek spet treba pokriti iz doseženih osebnih dohodkov. V kolikor terenski dodatki in nadomestila za ločeno življenje predstavljajo strošek, je v njihovi predpisani višini (mali bruto) zajet tudi

proračunski prispevek iz osebnega dohodka, dodatno pa je treba obračunati še prispevek za stanovanjsko gradnjo in prispevek prometnim gospodarskim organizacijam.

"Nagrade za delo vajencev" določa podjetje samo v svojih pravilnikih. Na neto zneske pa je treba obračunati še prispevek za zdravstveno zavarovanje po republiški stopnji.

Podjetje mora samo pokriti "nadomestilo za prvih 7 dni bolezni", medtem ko gre šele nadomestilo za naslednje dni bolezni v breme Zavoda za socialno zavarovanje. Od teh nadomestil ni treba obračunati nikakega prispevka, prav tako se tudi po naših predpisih ne smatrajo kot "osebni dohodki", temveč kot sestavni del "poslovnih stroškov". Vkalkulirati jih je vedno treba v celoti.

"Avtorski honorarji" so vkalkulirani na podlagi pogodbe v bruto zneskih, ki obsegajo tako davek od dohodkov od avtorskih pravic kot morebitni prispevek za socialno zavarovanje; slednjega je treba obračunati le v nekaterih primerih. Avtorskih honorarjev za izdelavo skic, idejnih projektov, patentov in tehničnih izpopolnitev, ki jih podjetje odkupuje za svoje investicijske potrebe, pa ni mogoče vkalkulirati kot strošek, temveč predstavljajo sestavni del vrednosti ustreznega osnovnega sredstva.

Podjetje lahko vkalkulira kot strošek le izdatek za nabavo tiste "službene in delovne obleke", ki je predvidena v zveznih predpisih. Takšno obleko morajo n.pr. imeti delavci pri proizvodnji ali prometu z življenjskimi potrebščinami. V nasprotnem primeru je ustrezne izdatke mogoče pokriti le z doseženimi osebnimi dohodki, pri čemer je treba plačati vse prispevke, ki so predpisani za osebne dohodke iz rednega delovnega razmerja.

Med "druge osebne izdatke" spadajo n.pr. nadomestila za delo v začasnem delovnem razmerju (skupaj z raznimi prispevki iz osebnega dohodka), nadomestilo za delo študentov in dijakov srednjih šol (skupaj s prispevkom za zdravstveno zavarovanje), izdatki za prevoz delavcev na delo in z dela preko zneska 600 din mesečno in podobno. Tovrstna izplačila potemtakem ne predstavljajo izplačanih osebnih dohodkov!

## 15 STROŠKI AMORTIZACIJE

Po našem kontnem planu spada v to skupino stroškov ena sama vrsta stroškov in sicer

440 Vkalkulirana amortizacija

Res pa je, da bi lahko to vrsto stroškov razdelili na več podvrst in sicer na vkalkulirano amortizacijo osnovnih sredstev, vkalkulirano amortizacijo za regeneracijo gozdov in vkalkulirano amortizacijo skupnih osnovnih sredstev. Skupna osnovna sredstva so tista, ki jih uporablja več podjetij ter so pri vsakem izkazana le v tisti višini, ki ustreza njegovi naložbi. Gozdovi, od katerih morajo podjetja, ki se ukvarjajo z njihovo vzgojo in izkoriščanjem, obračunati amortizacijo, pa niso zajeti med osnovnimi sredstvi teh podjetij.

Amortizacija je pri podjetjih vkalkulirana v višini dvanajstine letnega zneska, ki je izracunan na podlagi uporabe predpisanih stopenj na amortizacijsko osnovo osnovnih sredstev. Če med letom pride do kakih sprememb amortizacijske osnove osnovnih sredstev, vplivajo na znesek vkalkulirane amortizacije s 1. dnem naslednjega meseca."

## 16 STROŠKI PRISPEVKOV IN ČLANARIN

V to skupino spadajo pri nas naslednje vrste stroškov:

- 450 Vkalkulirane obresti od poslovnega sklada
- 451 Prispevki in članarine zbornicam in drugim organizacijam
- 452 Prispevek za socialno zavarovanje - dopolnilni in dodatni
- 453 Medfazni prometni davek
- 454 Vodni prispevek
- 459 Ostali prispevki in članarine

"Obresti od poslovnega sklada" so obračunane po stanju tega sklada ob začetku leta. Če se to stanje kasneje spremeni, vplivajo spremembe na višino vkalkuliranih obresti s 1. dnevom naslednjega meseca.

Zbornica in druge organizacije, katerim mora določeno podjetje plačevati "prispevke in članarine", so opredeljene že s samim značajem podjetja. Višina prispevkov in članarin v gospodarsko-finančnih predpisih sedaj ni omejena.

V tej skupini stroškov je obravnavan le tisti "prispevek za socialno zavarovanje", ki ga morajo podjetja plačati zaradi porasta boleznin ali zaradi nezadostnih zdravstvenih in tehničnih ukrepov v pogledu zaščite pri delu. Osnova za izračun tega prispevka je neto znesek osebnih dohodkov delavcev v rednem delovnem razmerju in nagrad za delo vajencev.

"Prometni davek" je vkalkuliran kot strošek le v primeru, ko je predpisan tudi pri polproizvodih, ki gredo v istem podjetju v nadaljnjo obdelavo. Tako je n.pr. obdavčen žagani les v podjetju, ki izdeluje pohištvo in pri katerem je žaganje hlodovine le ena izmed faz celotne proizvodnje. Normalno pa je prometni

davek obračunan šele ob prodaji finalnih proizvodov ter ni vkalkuliran v njihovo lastno ceno.

"Vodni prispevek" morajo plačati in zato tudi vkalkulirati samo tista podjetja, ki so obvezno včlanjena v vodno skupnost. Osnovo za obračun tega prispevka predstavlja skupni letni čisti katastrski dohodek člana vodne skupnosti.

#### 17 STROŠKI VKALKULIRANIH OSEBNIH DOHODKOV

Ti stroški sicer vstopajo v lastno ceno proizvodov, vendar pri ugotavljanju dohodka podjetja niso odbitna postavka od celotnega dohodka; pokriti jih je treba šele iz čistega dohodka, t.j. po obdavčitvi dohodka. Delimo jih na naslednje vrste stroškov:

460 Vkalkulirani osebni dohodki

461 Vkalkulirana nadomestila osebnih dohodkov

463 Vkalkulirani honorarji zunanjih sodelavcev

Vseh izplačanih osebnih dohodkov podjetje ne more vkalkulirati. V načelu je treba vkalkulirati le tiste osebne dohodke, ki ustrezajo opravljenemu delu po času ali učinku na posameznem delovnem mestu ali v celoti. Dodatnega izplačila osebnih dohodkov po periodičnem obračunu, ki ni bilo predvideno v času obračunavanja osebnih dohodkov, ni mogoče vkalkulirati. Prav tako ni mogoče vkalkulirati tistega zneska dnevnic, terenskih dodatkov ali dodatkov za ločeno življenje, ki presega v zveznih predpisih nakazano višino, prav tako tudi ni mogoče vkalkulirati raznih drugih individualnih in neindividualiziranih osebnih prejemkov, ki jih je treba pokriti šele iz doseženih osebnih dohodkov.

Osebni dohodki so vkalkulirani v velikem bruto znesku, kar pomeni, da je na male bruto zneske treba obračunati še 4 % prispevek za stanovanjsko gradnjo, 2 % prispevek za socialno za-

varovanje in 1 % prispevek prometnim gospodarskim organizacijam. Mali bruto osebni dohodki pa nasprotno obsegajo poleg neto osebnih dohodkov še prispevek proračunom iz osebnega dohodka, dopolnilni prispevek proračunom iz osebnega dohodka in prispevek za socialno zavarovanje.

"Valkulirana nadomestila osebnih dohodkov" ne ustrezajo opravljenem delu po času ali učinku, temveč so obračunana v velikem bruto znesku po raznih drugih osnovah, ki jih predvideva pravilnik o razdelitvi osebnih dohodkov v podjetju. Sem spadajo n.pr. osebni dohodki za čas letnih dopustov, državnih praznikov in podobno.

"Honorarji zunanjih sodelavcev" so valkulirani spet v velikih bruto zneskih. Tudi te honorarje mora podjetje pokriti z doseženimi osebnimi dohodki.

#### 18 OSTALI OSEBNI IZDATKI, KI BREMENIJO POSLOVNE STROŠKE

Po naših sedanjih predpisih je ta skupina stroškov ločena od skupine, ki smo jo že obravnavali pod 14). Razlika je v tem, da so že obravnavano skupino stroškov sestavljali izdatki, ki so bili izplačani v gotovini posameznim delavcem, sedanjo skupino stroškov pa sestavljajo izdatki, ki jih podjetje izplačuje neposredno dobaviteljem. To skupino sestavljajo naslednje vrste stroškov:

- 470 Zaščitna obutev, obleka in drugo
- 471 Službena in delovna obleka
- 472 Močnejša hrana in preventivna sredstva
- 473 Tuje valute, ki jih prejema osebje na ladjah
- 479 Ostali osebni izdatki in prejemki v naravi

Izdatki za "zaščitno obutev, obleko in drugo" so lahko valkuli-

rani kot stroški le v primeru, če uporabljajo delavci ta zaščitna sredstva za zaščito pred poškodbami in poklicnimi boleznimi. Podjetje mora sestaviti poseben pravilnik o higiensko-tehničnih zaščitnih ukrepih pri delu, v katerem določi, na katerih delovnih mestih so potrebna zaščitna sredstva in kakšna naj bodo, n.pr. rokavice, očala itd.

Problemi "službene in delovne obleke" so isti kot je bilo obravnavano v okviru konta 437.

V okviru vrste stroškov, ki nosi naslov "močnejša hrana in preventivna sredstva" spadajo n.pr. stroški za nabavo mleka, ki ga dobivajo delavci na nekaterih delovnih mestih, stroški za periodične in sistematske zdravstvene preglede delavcev, ki so predvideni v zveznih predpisih, in podobno.

## 19 STROŠKI LASTNIH PROIZVODOV IN STORITEV

Vrednosti lastnih proizvodov, ki ponovno vstopajo v proizvodnjo, ni mogoče obravnavati na isti način kot vrednost drugega materiala, ki je bil vložen v proizvodnjo. V lastnih proizvodih so že zajeti stroški, ki so nastali ob njihovi proizvodnji; če bi jih ob ponovni vložitvi v proces proizvodnje upoštevali na isti način kot drugi material, bi stroški v višini vrednosti porabljenih lastnih proizvodov upoštevali dvakrat. Če jih prikažemo posebej, pa še vedno obstaja možnost, da ob sestavljanju zaključnega računa v višini porabljenih lastnih proizvodov znižamo interno realizacijo in stroške ter na ta način odpravimo napihovanje celotnega dohodka in stroškov zaradi samega notranjega obračuna v podjetju. Podobni problemi nastajajo tudi pri upoštevanju lastnih storitev, n.pr. transportnih storitev.

Stroški te skupine so torej razdeljeni na dve vrsti:

480 Lastni proizvodi

481 Lastne storitve

Če so stroški lastnih proizvodov ali storitev obračunani po stalnih cenah, je treba naknadno upoštevati še sorazmerni del odstopanja njihovih dejanskih lastnih cen od stalnih lastnih cen.

## 2 RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH

### 20 POJEM STROŠKOVNIH MEST

Ni pomembno vedeti samo to, kdaj lahko govorimo o stroških in kakšne vrste stroškov poznamo, temveč tudi, na katerem delovnem mestu so stroški nastali. Stroške je mogoče vedno povezovati s tistimi delovnimi mesti, na katerih so nastali. V tem smislu govorimo o stroškovnih mestih. Vendar vsako delovno mesto še ne predstavlja posebnega stroškovnega mesta. Katera delovna mesta je treba obravnavati skupno kot eno samo stroškovno mesto, pa nakazuje že sam cilj razdelitve podjetja na stroškovna mesta. Ta cilj je v naslednjem:

- a) omogočiti popolnejšo obračunsko kalkulacijo stroškov po posameznih proizvodih
- b) omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, za katera je nekdo odgovoren.

Prvo narekuje združevanje stroškov, ki imajo isto ali podobno dinamiko, drugo pa združevanje stroškov, ki spadajo v pristojnost iste odgovorne osebe, ki je lahko predelavec, mojster, oddelkovodja, poslovodja itd. Stroškovno mesto je mnogokrat prostorno

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 funkcionalno zaokrožena enota; toda samo funkcionalnost je mogoče jemati širše ali ožje ter potemtakem še ne predstavlja natančnejšega kriterija za opredelitev stroškovnega mesta. V vsakem primeru pa je pri določevanju stroškovnih mest treba predvideti možnost nadaljnje razporeditve stroškov po posameznih proizvodih ter odgovornost za vsako nepotrebno povečevanje stroškov na teh stroškovnih mestih.

Iz zgornjega sledi, da so stroškovna mesta prostorno ali funkcionalno zaokrožene enote v okviru podjetja, na katerih ali v zvezi s katerimi so se pojavili določeni stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne proizvode in je zanje nekdo odgovoren.

## 21. RAZDELITEV PODJETJA NA STROŠKOVNA MESTA

Iz same opredelitve stroškovnega mesta že sledijo smernice za razdelitev podjetja na stroškovna mesta in sicer:

- a) stroškovno mesto naj bo po možnosti prostorno zaokrožena enota
- b) stroškovno mesto naj bo vedno funkcionalno zaokrožena enota
- c) stroškovno mesto naj ima pomen s stališča obračunske kalkulacije stroškov po posameznih proizvodih.
- č) stroškovno mesto naj ima osebo, ki odgovarja za nastale stroške.

Število stroškovnih mest v podjetju je seveda odvisno od:

- a) njegove velikosti
- b) njegove organizacijske sheme
- c) načina proizvodnje

- č) stroškovna mesta nabavnega sektorja
- d) stroškovna mesta tehničnega sektorja
- e) stroškovna mesta prodajnega sektorja
- f) stroškovna mesta splošnega sektorja

Na stroškovnih mestih osnovne proizvodne dejavnosti poteka tista proizvodnja, ki je glavni namen industrijskega podjetja. V podjetju tekstilne industrije spadajo semkaj stroškovna mesta v predilnici, tkalnici in oplemenjevalnici.

Na stroškovnih mestih stranske proizvodne dejavnosti industrijsko podjetje prav tako proizvaja, vendar ta proizvodnja ni njegov glavni namen. Značaj stranske proizvodne dejavnosti ima v podjetju tekstilne industrije n.pr. izdelovanje strošnic za prejo ali izdelovanje zabojev.

Stroškovna mesta pomožne dejavnosti pomagajo pri izvajanju osnovne in stranske proizvodne dejavnosti, kakor tudi vseh drugih dejavnosti v podjetju; sem spadajo zlasti razne delavnice, kotlarna, električna centrala ter vozni park.

Stroškovna mesta nabavnega sektorja zajemajo sam nabavni oddelek ter skladišče materiala. Na teh stroškovnih mestih se zbirajo stroški razkladanja, dovoza v skladišče materiala, stroški samega skladiščenja, prevzema materiala in podobno.

Stroškovna mesta tehničnega sektorja sestavljajo v glavnem službe, ki organizirajo proizvodnjo, n.pr. tehnično vodstvo, priprava dela, tehnična kontrola proizvodnje in podobno.

Stroškovna mesta prodajnega sektorja zajemajo tako sam prodajni oddelek kot skladišče gotovih proizvodov in zastopništva. Na njih se zbirajo vsi stroški v zvezi s prodajo.

Stroškovna mesta splošnega sektorja zajemajo n.pr. sekretariat, kadrovsko-socialno službo, računovodstvo, varnostno in gasilsko službo itd.

Stroškovna mesta osnovne in stranske proizvodne dejavnosti imenujemo v nadaljnjem proizvodna stroškovna mesta, stroškovna mesta pomožne dejavnosti, nabavnega, tehničnega, prodajnega in splošnega sektorja pa imenujemo v nadaljnjem neproizvodna stroškovna mesta. Proizvodi, ki jim hočemo ugotoviti dejansko lastno ceno, nastajajo na proizvodnih stroškovnih mestih. Zato je tudi vse stroške, ki se pojavljajo na neproizvodnih stroškovnih mestih, treba na nek način prevaliti na proizvodna stroškovna mesta.

## 22 RAZPOREJANJE PRIMARNIH STROŠKOV PO PROIZVODNIH IN NEPROIZVODNIH STROŠKOVNIH MESTIH

Stroški, s katerimi mora računati podjetje kot celota ne glede na interni obračun med posameznimi stroškovnimi mesti, predstavljajo primarne stroške. Ti stroški so razporejeni po stroškovnih vrstah, ki smo jih že obravnavali.

Vsi v proučevanem obračunskem razdobju vkalkulirani stroški se nanašajo na proizvodnjo tega obračunskega razdobja. Toda vseh nastalih stroškov še ne moremo takoj zajeti pri tistih proizvodih, zaradi katerih so nastali. S tega stališča delimo stroške na

- a) direktne (neposredne, posamične) stroške
- b) indirektne (posredne, splošne, režijske) stroške

Direktni stroški so tisti stroški, ki jih lahko neposredno obračunavamo pri posameznem proizvodu. Sem spadajo:



OBRATNI OBRACUNSKI LIST

Priloga k poglavju 22 in 23

Stroškovna mesta		Proizvodna stroškovna mesta		
Vrste stroškov	Skupaj	Osnovna proizvodna dejavnost		
		A	B	C
<b>Primarni stroški</b>				
<b>Direktni</b>				
Izdelavni material	90.000	30.000	15.000	45.000
Izdelavne storitve	10.000	-	10.000	-
Izdelavni osebni dohodki	25.000	10.000	5.000	10.000
<b>Skupaj direktni stroški</b>	<b>125.000</b>	<b>40.000</b>	<b>30.000</b>	<b>55.000</b>
<b>Indirektni</b>				
Splošni material	20.000	600	100	1.300
Splošne storitve	1.500	-	300	-
Razni stroški	5.500	50	50	250
Osebni izdatki	400	-	25	25
Amortizacija	10.000	5.000	300	1.200
Prispevki in članarine	8.100	2.500	100	150
Splošni osebni dohodki	17.000	100	3.000	700
<b>Skupaj indirektni stroški</b>	<b>62.000</b>	<b>8.250</b>	<b>3.875</b>	<b>3.625</b>
<b>Sekundarni stroški</b>				
<b>Pom. dej.</b>				
Transport (po t km)	-	-	-	-
Kotlarna (po kg pare)	-	6.800	1.000	4.500
Delavnica (po del.nal.)	-	1.500	200	1.300
<b>Skupaj proizvod. in uprav. str.</b>	<b>187.000</b>	<b>56.550</b>	<b>35.075</b>	<b>64.425</b>
<b>Uprav. dej.</b>				
Nabava (po izdel. mat.)	-	3.000	1.500	4.500
Prodaja (po proizvod.str.)	-	2.355	1.462	2.683
Uprava (po izdel.os.doh. in stor.)	-	4.414	6.622	4.414
Lastna cena	187.000	66.319	44.659	76.022



- a) stroški izdelavnega materiala
- b) stroški izdelavnih storitev
- c) stroški izdelavnih osebnih dohodkov
- č) v redkih primerih še stroški izdelavne amortizacije

Za direktne stroške je povsem razumljivo, da se lahko pojavljajo le na proizvodnih stroškovnih mestih.

Indirektni stroški so nasprotno tisti stroški, ki jih ne moremo neposredno obračunati pri posameznih proizvodih; poznamo sicer njihovo višino, poiskati pa je treba način, kako bi jih porazdelili na posamezne proizvode. Sem spadajo:

- a) stroški materiala (razen izdelavnega)
- b) stroški storitev (razen izdelavnih)
- c) razni stroški
- č) osebni izdatki, ki predstavljajo stroške
- d) amortizacija (razen, če je zajeta neposredno)
- e) stroški prispevkov in članarin
- f) osebni dohodki (razen izdelavnih)

Indirektni stroški se lahko pojavljajo na samih proizvodnih stroškovnih mestih; tedaj jih označujemo kot splošne izdelavne stroške ali "obratno režijo". Vsi stroški, ki se pojavljajo na neproizvodnih stroškovnih mestih, so pa nujno samo indirektni stroški; navadno jih označujemo kot splošno upravno-prodajne stroške ali "upravno režijo".

Razporeditev direktnih stroškov po mestih nastajanja ne ustvarja nikakih problemov. Drugace je pri razporeditvi indirektnih stroškov po mestih nastajanja. Pri teh stroških nam mnogokrat ni poznano samo to, na kateri proizvod se nanašajo, temveč niti to, na katerem mestu nastajajo. Po načinu razporejanja na stroškovna mesta lahko grupiramo indirektno stroške v tri skupine:

- a) indirektni stroški, za katere je že v začetku poznano, na katerem stroškovnem mestu so nastali
- b) indirektni stroški, za katere je le deloma poznano, na katero stroškovno mesto se nanašajo
- c) indirektni stroški, pri katerih je treba domnevati, na katero stroškovno mesto se nanašajo.

V prvo skupino spadajo n.pr. stroški goriv in maziv, drobnega inventarja, kala, razsipa, okvar in razbitja, drugega materiala, potni stroški v državi in tujini, stroški za izvedence in posvetovanja, stroški za reklamo in propagando, reprezentančni stroški, stroški udeležbe na sejnih, dnevnic, nagrade vajencem, režijski osebni dohodki in podobno.

V drugo skupino spadajo n.pr. stroški nabavljene energije, najemnin in zakupnin, investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev, amortizacije, nadomestil osebnih dohodkov in podobno. Stroške nabavljene električne energije je n.pr. treba razdeliti na posamezna stroškovna mesta sorazmerno s porabljenimi kwh na njih, stroške najemnin in zakupnin sorazmerno s površino prostora, ki odpade na posamezno stroškovno mesto itd.

V tretjo skupino pa spadajo n.pr. stroški obresti od kreditov, obresti od poslovnega sklada, stroški zavarovalnih premij in podobno. Stroške obresti od kreditov in obresti od poslovnega sklada je n.pr. najprej treba razdeliti na del, ki se nanaša na osnovna sredstva, in del, ki se nanaša na obratna sredstva. Prvi del obresti lahko nato razporejamo na posamezna stroškovna mesta sorazmerno s sedanjo vrednostjo tamkajšnjih osnovnih sredstev, vendar tako, da n.pr. za obresti, ki se nanašajo na amortizacijska sredstva poslovnega sklada, obremenimo splošni sektor. Obresti od zalog materiala smiselno bremenijo nabavni sektor, obresti od nedokončane proizvodnje proizvodna stroškovna mesta,

obresti od zalog polproizvodov tehnični sektor, obresti od zalog proizvodov in terjatev do kupcev prodajni sektor, obresti od denarnih sredstev na žiro računu splošni sektor itd. Seveda pa podjetja v praksi mnogokrat ne gredo v takšne podrobnosti pri razporejanju stroškov na stroškovna mesta.

Rezultate razporejanja primarnih stroškov po stroškovnih mestih lahko prikažemo v obratnem obračunskem listu (OBOL). V prilogi je primer zelo poenostavljenega obratnega obračunskega lista, v katerem so primarni stroški razčlenjeni na direktne in indirektne stroške, ti pa na skupine stroškovnih mest. Upoštevanih je 9 stroškovnih mest, od tega 3 proizvodna stroškovna mesta (obrat A, B in C osnovne proizvodne dejavnosti), ter 6 neproizvodnih stroškovnih mest (delavnica, transport in kotlarna iz pomožne dejavnosti ter nabava, prodaja in ostala uprava iz upravno-prodajne dejavnosti). V praksi obratni obračunski list mnogokrat sploh ne zajema direktnih stroškov, temveč le indirektne stroške, skoraj nikoli jih pa ne postavlja na začetek; podana grupacija primarnih stroškov je bila izbrana zgolj iz pedagoških razlogov, da bi bil celotni prikaz bolj razumljiv. Prav tako v praksi mnogokrat upravno-prodajna dejavnost ni razčlenjena na več stroškovnih mest; v podani shemi obratnega obračunskega lista pa je razdelitev stroškovnih mest na nabavni, prodajni in ostali upravni sektor izvedena namenoma, da bi pokazali posebnosti pri prevaljevanju stroškov posameznih sektorjev.

Glej prvi del (razporeditev primernih stroškov) priloge "Obratni obračunski list" !

## 23 RAZPOREJANJE SEKUNDARNIH STROŠKOV PO PROIZVODNIH STROŠKOVNIH MESTIH

Primarni stroški so nastali deloma na proizvodnih in deloma na neproizvodnih stroškovnih mestih. Vse stroške, ki so nastali na neproizvodnih stroškovnih mestih, je treba razporediti na proizvodna stroškovna mesta, da bi se na njih pojavila tista vsota stroškov, ki vstopa v lastno ceno tamkaj proizvedenih proizvodov. O vseh stroških, ki so nastali na neproizvodnih stroškovnih mestih, govorimo kot o sekundarnih stroških, kadar jih razporejamo na proizvodna stroškovna mesta.

V priloženem obratnem obračunskem listu so primarni indirektni stroški 62.000 din nastali na proizvodnih stroškovnih mestih v višini 15.750 din, na neproizvodnih stroškovnih mestih pa v višini 46.250 din. Direktni stroški 125.000 din so nastali le na proizvodnih stroškovnih mestih, saj drugače tudi biti ne more. Nastane torej le problem, kako razporediti indirektno stroške v skupnem znesku 46.250 din na proizvodna stroškovna mesta. K rešitvi tega problema je treba pristopiti v več stopnjah.

Za vsako od neproizvodnih stroškovnih mest je treba domnevati, da se njegove storitve in z njimi zvezani stroški ne nanašajo samo na proizvodna stroškovna mesta, temveč tudi na druga neproizvodna stroškovna mesta. Kotlarna n.pr. ne daje energije samo proizvodnim stroškovnim mestom, temveč tudi delavnicam ali upravno-prodajni dejavnosti. Po drugi strani pa morda bremenijo kotlarno tudi storitve transportne dejavnosti in z njimi zvezani stroški. Predno bomo razporejali stroške kotlarne, moramo najprej vedeti, kakšni so; toda na njihovo višino vplivajo tudi razporejeni stroški drugih neproizvodnih stroškovnih mest, ki sama uporabljajo paro. Če se ne poslužujemo matematične metode s tolikšnim številom neznank in enačb kolikor je stroškovnih mest, lahko izhajamo le iz postopnega prenašanja stroškov po-

sameznih neproizvodnih stroškovnih mest na ostala stroškovna mesta. Pri tem je pač treba pričeti pri tistem stroškovnem mestu, za katerega domnevamo, da ni več obremenjeno z delom stroškov drugih neproizvodnih stroškovnih mest, ali pa vsaj takšne obremenitve zanemarimo. V našem primeru smo tako najprej razporedili stroške transporta 7.250 din, nato stroške kotlarne 13.050 din, stroške delavnice 4.300 din, ob zaključku pa še stroške posameznih stroškovnih mest upravno-prodajne dejavnosti. Vidimo, da razporejamo stroške posameznih neproizvodnih stroškovnih mest ne samo na proizvodna stroškovna mesta, temveč prehodno tudi na nekatera neproizvodna stroškovna mesta, dokler niso v celoti razporejeni samo na proizvodna stroškovna mesta.

Po načinu razporejanja sekundarnih stroškov na posamezna stroškovna mesta, bodisi proizvodna ali neproizvodna, jih lahko grupiramo v tri skupine:

- a) sekundarni stroški, za katere je že v začetku poznano, na katera stroškovna mesta se nanašajo
- b) sekundarni stroški, za katere je le deloma poznano, na katera stroškovna mesta se nanašajo
- c) sekundarni stroški, pri katerih je treba domnevati, na katera stroškovna mesta se nanašajo.

V prvo skupino spadajo n.pr. stroški delavnice, ki jih je mogoče obračunati po delovnih nalogih in preko njih prevaliti na druga stroškovna mesta. Podobno je s stroški transporta.

V drugo skupino spadajo n.pr. stroški kotlarne, ki jih je mogoče prevaliti na podlagi podatkov o porabljenih kg pare po posameznih stroškovnih mestih.

V tretjo skupino pa spadajo stroški nabave, prodaje in ostale upravne dejavnosti. V praksi podjetja mnogokrat prevaljujejo

stroške vseh teh stroškovnih mest skupno, pri čemer se poslužujejo kot "ključa" izdelavnih osebnih dohodkov. To pomeni, da bo tisto proizvodno stroškovno mesto, na katerem je bilo izplačanih več izdelavnih osebnih dohodkov, nosilo tudi večji del splošnih stroškov. Takšen način prevajanja splošnih upravnoprodajnih stroškov pa ni povsem primeren, saj so stroški nabave povsem drugače pogojeni kot stroški prodaje ali stroški ostale upravne dejavnosti. Poiskati je treba primernejši ključ. V našem primeru smo stroške nabave razporedili na proizvodna stroškovna mesta skladno z vrednostjo porabljenega izdelavnega materiala, stroške prodaje skladno s proizvodnimi stroški, ostale upravne stroške pa skladno z višino izdelavnih osebnih dohodkov, povečanih za tuje storitve.

Izračun je naslednji:

a) Razporejanje stroškov nabave:

$$\frac{\text{stroški nabave}}{\text{stroški izdelav.mat.}} \times 100 = \frac{9.000}{90.000} \times 100 = 10 \%$$

Ker predstavljajo skupni stroški nabave 10 % skupnih stroškov izdelavnega materiala, uporabljamo isto razmerje tudi pri posameznih proizvodnih stroškovnih mestih. Stroški nabave so potemtakem razporejeni na proizvodna stroškovna mesta takole:

strošk.mesto A	10 % od 30.000 din, t.j.	3.000 din
strošk.mesto B	10 % od 15.000 din, t.j.	1.500 din
strošk.mesto C	10 % od 45.000 din, t.j.	<u>4.500 din</u>
		9.000 din

b) Razporejanje stroškov prodaje:

$$\frac{\text{stroški prodaje}}{\text{proizvodni stroški}} \times 100 = \frac{6.500}{56.550 + 35.075 + 64.425} \times 100 = 4,165\%$$

Označimo z izrazom "proizvodni stroški" vse direktne stroške na proizvodnih stroškovnih mestih skupno s takoimenovanimi stroški "obratne režije". Ker znašajo skupni prodajni stroški 4,165 % od skupnih proizvodnih stroškov, se tega odstotka lahko poslužimo pri razporeditvi skupnih prodajnih stroškov glede na proizvodne stroške posameznega proizvodnega stroškovnega mesta. Razporeditev je naslednja:

strošk. mesto A	4,165 % od 56.550 din, t.j.	2.355 din
strošk. mesto B	4,165 % od 35.075 din, t.j.	1.462 din
strošk. mesto C	4,165 % od 64.425 din, t.j.	<u>2.683 din</u>
		6.500 din

c) Razporejanje ostalih upravnih stroškov:

$$\frac{\text{ostali upravni stroški}}{\text{izdel.oseb.doh. in storitve}} \times 100 = \frac{15.450}{35.000} \times 100 = 44,14 \%$$

Na podlagi tega odstotka predpostavljamo, da na vsakih 100 din izdelavnih osebnih dohodkov in storitev po posameznih proizvodnih stroškovnih mestih odpade 44,14% par splošnih upravnih stroškov. To je podlaga za njihovo razporeditev po proizvodnih stroškovnih mestih in sicer

strošk. mesto A	44,14 % od 10.000 din, t.j.	4.414 din
strošk. mesto B	44,14 % od 15.000 din, t.j.	6.622 din
strošk. mesto C	44,14 % od 10.000 din, t.j.	<u>4.414 din</u>
		15.450 din

Če se bi pri razporejanju stroškov upravno-prodajne dejavnosti na proizvodna stroškovna mesta posluževali kakega ključa, bi seveda bil znesek obremenitve posameznih proizvodnih stroškovnih mest drugačen.

### 3 OBRAČUN STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH

#### 30 POJEM STROŠKOVNEGA NOSILCA

Na stroške je treba gledati predvsem s stališča proizvodov, zaradi katerih so nastali. To pomeni, da je treba vse stroške, ki so nastali pri proizvodnji, prenesti na posamezne proizvode, kajti le na ta način ugotovimo njihovo lastno ceno. Nosilci stroškov so potemtakem proizvodi, t.j. proizvedeni predmeti in proizvedene storitve, na katere se ti stroški nanašajo in na katere se temu ustrezno tudi prenašajo. Kot nosilci stroškov se ne pojavljajo samo tisti proizvodi, ki jih podjetje prodaja, temveč tudi oni, ki jih proizvaja za svoje lastne potrebe.

Vse primerne stroške samo najprej razporedili na proizvodna in neproizvodna stroškovna mesta. Nato so bili primarni stroški neproizvodnih stroškovnih mest prenešeni na proizvodna stroškovna mesta kot sekundarni stroški. Primarne in sekundarne stroške proizvodnih stroškovnih mest je sedaj treba razporediti na posamezne proizvode, t.j. stroškovne nosilce. Izračunavanje stroškov na enoto proizvoda ali za obseg proizvodnje zaradi oblikovanja cen (nabavnih in prodajnih) pa imenujemo kalkulacija ali kalkuliranje.

#### 31 STRUKTURA LASTNE CENE PROIZVODOV

Lastna cena proizvoda je sestavljena iz vseh stroškov, ki bremenijo proizvod. Toda ti stroški niso grupirani po že obravnavanih vrstah stroškov, temveč po elementih, ki izhajajo iz razdelitve stroškov na direktne in indirektne stroške. Lastna cena proizvoda je sestavljena po naših predpisih takole:



1. Izdelavni material
2. Izdelavni osebni dohodki
3. Amortizacija
4. Splošni izdelavni stroški (obratna režija)
5. Splošni upravno-prodajni stroški (upravno-prodajna režija)

V praksi se pa mnogokrat pojavljajo kot posebni element lastne cene še izdelavne storitve, medtem ko je amortizacija zajeta kar med splošnimi stroški.

Stroški izdelavnega materiala so direktni stroški, t.j. stroški, ki jih lahko neposredno obračunamo pri posameznem proizvod. Izdelavni material delimo na osnovni in pomožni material. Osnovni material predstavlja poglavitno sestavino proizvoda; takšen značaj imajo lahko tudi polproizvodi. V bombažni predilnici je n.pr. osnovni material bombaž in v bombažni tkalnici bombažna preja. Pomožni izdelavni material pa je tisti material, ki ga trošimo pri tehnološkem procesu in ga lahko neposredno zaje- memo na enoto proizvoda, čeprav ni bistveni del samega proiz- voda. V bombažni predilnici je n.pr. pomožni izdelavni material stročnica, na katero je navita bombažna preja, v bombažni tkal- nici pa barve, škrob ali sredstva za impregnacijo.

Izdelavne storitve so takšne faze dela, ki bi jih sicer podjet- je moralo izvršiti samo, vendar jih opravijo namesto njega dru- ga podjetja. V tekstilni industriji so takšne tuje storitve n.pr. beljenje, sukanje, barvanje ali druge faze oplemenjevanja tkanin in podobno. Stroški izdelavnih storitev so prav tako di- rektni stroški.

Izdelavni osebni dohodki so osebni dohodki za delo neposredno na proizvod. Vsak delavec, ki dela na proizvod, prejema izdelav- ni osebni dohodek, ne glede na to, ali je njegovo delo obračuna- no po času ali po učinku. Za delo na proizvod velja vsako delo

na proizvodnih fazah, od začetka proizvodnje, ko pride izdelavni material v tisti prostor, kjer se vrši prva izdelavna faza, do konca proizvodnje, ko gre proizvod v skladišče. Seveda niso vsi osebni dohodki, ki izvirajo iz celotnega proizvodnega procesa, izdelavni osebni dohodki; osebni dohodki notranjega transporta so n.pr. osebni dohodki za pomožno delo. Delavec ima sicer tudi pri notranjem transportu opraviti s proizvodom, vendar ga ne spreminja niti on, niti tehnično sredstvo, ki ga pri svojem delu uporablja. Izdelavni osebni dohodki so torej samo tisti, ki se pojavljajo na fazah dela, kjer se proizvod spreminja.

Izdelavni osebni dohodki so vedno direktni stroški, kakor so direktni stroški stroški izdelavnega materiala in izdelavnih storitev. Stroški amortizacije so le v izjemnih primerih direktni stroški; večinoma predstavljajo indirektno stroške ter se pojavljajo v okviru splošnih izdelavnih stroškov (obratna režija) oziroma splošnih upravnoprodajnih stroškov (upravnoprodajna režija).

Splošni izdelavni stroški (obratna režija) nastajajo zaradi pomožnih opravil pri proizvodnem procesu ter jih ne moremo neposredno zajemati na proizvode, temveč se poslužujemo raznih "ključev". Ti stroški so indirektni stroški. Sem spadajo med drugim:

- a) osebni dohodki tehničnih in administrativnih uslužbencev v obratu
- b) stroški notranjega transporta v obratu
- c) stroški tekočega vzdrževanja proizvodnih zgradb, strojev, naprav in inventarja, ki ga vodimo v osnovnih sredstvih
- č) stroški čiščenja obrata in strojev
- d) stroški za pogonsko energijo, kurjavo, razsvetljavo in vodo

- e) stroški za zaščito dela
- f) stroški laboratorija in konstrukcijskega biroja
- g) odpisi drobnega inventarja v obratu
- h) nagrade vajencem
- i) stroški zavarovanja obratnih zgradb, strojev, naprav in inventarja itd.

Če primerjamo splošne izdelavne stroške, ki se pojavljajo na določenem stroškovnem mestu, s tamkajšnjimi izdelavnimi osebnimi dohodki (morda povečanimi za izdelavne storitve), dobljeno razmerje ni istovetno z razmerjem, ki ga lahko zasledimo pri kakem drugem stroškovnem mestu. Vsako stroškovno mesto ima svojo stopnjo splošnih izdelavnih stroškov v primerjavi z izdelavnimi osebnimi dohodki (oz. povečanimi za izdelavne storitve).

Splošne upravno-prodajne stroške (upravno-prodajno režijo) pa sestavljajo vsi stroški, ki se pojavljajo v centrali podjetja v zvezi z nabavo, prodajo, financiranjem, upravljanjem in podobno. Zaradi heterogenosti bi bilo bolje razlikovati splošne nabavne stroške, splošne prodajne stroške in splošne druge upravne stroške. Te razdelitve se tudi poslužujemo, če želimo dobiti pravilnejšo kalkulacijo lastne cene proizvodov. Ker pa predpisana struktura lastne cene v načelu pozna le združene splošne upravno-prodajne stroške, si najprej oglejmo, kaj v glavnem spada med nje:

- a) osebni dohodki uslužbencev uprave
- b) stroški zunanjega transporta in osebnih avtomobilov
- c) stroški vzdrževanja upravnih zgradb
- č) stroški čiščenja upravnih zgradb
- d) stroški za kurjavo, razsvetljavo in vodo v upravnih zgradbah
- e) vkalkulirani prispevki družbeni skupnosti (če niso po kakem ključu razporejeni tudi med splošne izdelavne stroške !)

- f) stroški zavarovanje upravnih zgradb in inventarja
- g) stroški pisarniškega materiala, časopisov, revij in strokovnih knjig
- h) stroški plačilnega prometa in PTT
- i) potni in selitveni stroški itd.

### 32 OBRAČUNSKA KALKULACIJA LASTNE CENE

Kadar po končanem procesu proizvodnje želimo ugotoviti, kakšni dejanski stroški bremenijo enoto proizvoda, pristopamo k obračunski kalkulaciji njegove lastne cene. Po uporabljenem postopku pa je treba razlikovati:

- a) delitvene kalkulacije
- b) dodatne kalkulacije

Delitvenih kalkulacij se poslužujemo, kadar so poznani skupni stroški proizvodnje določene vrste proizvoda in je treba samo te skupne stroške deliti s proizvedeno količino. Tovrstne kalkulacije uporabljajo predvsem podjetja, ki proizvajajo eno samo vrsto proizvodov ali pa več vrst proizvodov, vendar vsako v posebnem obratu. Uporabljajo jih pa tudi tista podjetja, kjer proizvodnja ni enovrstna, ampak večvrstna, vendar takšna, da so stroški posameznih vrst proizvodov v določenem medsebojnem razmerju.

Dodatnih kalkulacij se naspornito poslužujemo, kadar so poznani le direktni stroški določene vrste proizvoda, medtem ko je treba vse indirektno stroške šele s pomočjo raznih "ključev" prenašati na posamezne proizvode. Tovrstne kalkulacije uporabljajo predvsem podjetja, ki proizvajajo več vrst proizvodov, pri katerih stroški niso v kakem določenem medsebojnem razmerju.

Ilustrirajmo uporabo delitvenih in dodatnih kalkulacij s pomočjo podatkov v že obravnavanem "Obratnem obracunskem listu"!

Predpostavljajmo, da podjetje na stroškovnem mestu A proizvaja le eno vrsto proizvoda, da se proizvodnja te vrste proizvoda na obravnavanem stroškovnem mestu začne in konča ter da je v proučevanem obracunskem razdobju v celoti zaključena. Proizvedenih je n.pr. 100 komadov. Lastna cena celotne proizvodnje v tem primeru znaša 66.319 din ali 663,19 din na komad. Po posameznih elementih je lastna cena posameznega proizvoda sestavljena takole:

1. Izdelavni material	30.000 din	: 100	=	300,00 din
2. Izdelavni osebni doh.	10.000 din	: 100	=	100,00 din
3. Splošni izdel.str.	16.550 din	: 100	=	165,50 din
4. Splošni upr.-prod.str.	9.769 din	: 100	=	97,69 din
	66.319 din	: 100	=	663,19 din

Splošni izdelavni stroški so sestavljeni iz primarnih indirektnih stroškov ter iz prevaljenih stroškov pomožne dejavnosti (transporta, kotlarne in delavnice). Splošni upravno-prodajni stroški pa so sestavljeni iz prevaljenih stroškov nabavne, prodajne in druge upravne dejavnosti. Takšno delitveno kalkulacijo imenujemo enostavna delitvena kalkulacija (čista delitvena kalkulacija).

Sedaj pa predpostavljajmo, da proizvodnja določene vrste proizvoda ni zaključena že na posameznem stroškovnem mestu, temveč da se odvija na več stroškovnih mestih, n.pr. A in B; na teh dveh stroškovnih mestih proizvaja podjetje le proučevano vrsto proizvoda, proizvodnja je pa v celoti zaključena. Proizvedenih je n.pr. 200 komadov. Lastna cena celotne proizvodnje bo sestajala iz vsote stroškov, ki so nastali na stroškovnem mestu A in B, t.j. 66.319 din in 44.659 din ali skupno 110.978 din.

Lastna cena 1 komada bi znašala 554,89 din; sestavljena bi bila iz stroškov na stroškovnem mestu A 331,59 din in iz stroškov na stroškovnem mestu B 223,30 din. Po posameznih elementih pa bi bila sestavljena takole:

Obrat	Izdel. mater. in stor.	Izdel. oseb. doh.	Sploš. izdel. str.	Sploš. upr.-prod. str.	Skupni stroški
A	30.000	10.000	16.550	9.769	66.319 : 200
B	25.000	5.000	5.075	9.584	44.659 : 200
skupaj	55.000	15.000	21.625	19.353	110.978
: 200	275,00	75,00	108,12	96,77	554,89

Takšno delitveno kalkulacijo imenujemo tudi sestavljena delitvena kalkulacija (delitvena kalkulacija po stroškovnih mestih, postopna delitvena kalkulacija).

Kot posebni vrsti delitvene kalkulacije se pojavljata še kalkulacija s pomočjo ekvivalentnih števil in kalkulacija vezanih proizvodov. Poslužujemo se jih takrat, kadar je treba stroške porazdeliti na več vrst proizvodov, vendar pri tem ni mogoče izhajati iz direktnih stroškov, ki odpadejo na posamezno vrsto proizvodov, ker ti niso že v začetku poznani.

Pri kalkulaciji s pomočjo ekvivalentnih števil predpostavljamo sorodnost različnih vrst proizvodov glede na način proizvodnje ali porabo materiala; zaradi tega so stroški, ki odpadejo na različne vrste proizvodov v določenem medsebojnem razmerju. Če žagarski obrat proizvaja n.pr. deske, mostnice in rezani gradbeni les, ne more porazdeliti stroške na te tri vrste proizvodov po njihovi izmeri v  $m^3$ . Razumljivo je, da 1  $m^3$  desk vsebuje več vložnega dela kot 1  $m^3$  mostnic ali 1  $m^3$  rezanega gradbenega lesa. Zato bodo tudi stroški proizvodnje 1  $m^3$  desk logično večji od stroškov proizvodnje 1  $m^3$  mostnic ali rezanega gradbenega lesa. Da bi ugotovili, koliko stroškov odpade na proizvodnjo desk

in koliko na proizvodnjo mostnic in rezanega gradbenega lesa, je najprej treba preračunati vse proizvedene količine na pogojne enote. Če vzamemo kot pogojno enoto  $1 \text{ m}^3$  desk, potem moramo preračunati vse proizvedene količine ostalih vrst proizvodov na to enoto; pri tem se poslužujemo ekvivalentnih števil, ki nam prikazujejo stalna razmerja med enoto količine posamezne vrste proizvoda in pogojno enoto. Ekvivalentna števila lahko določimo:

- a) na podlagi planskih potroškov ali planskih stroškov enote posameznih vrst proizvodov
- b) na podlagi planskih prodajnih cen enote posameznih vrst proizvodov.

Vzemimo, da so ekvivalentna števila določena na podlagi planskih prodajnih cen, ki so naslednje:

proizvod št. 1	40.000 din za $\text{m}^3$
proizvod št. 2	32.000 din za $\text{m}^3$
proizvod št. 3	28.000 din za $\text{m}^3$

Če vzamemo  $1 \text{ m}^3$  proizvoda št. 1 kot pogojno enoto, potem so ekvivalentna števila naslednja:

proizvod št. 1	1	(40.000 : 40.000)
proizvod št. 2	0,8	(32.000 : 40.000)
proizvod št. 3	0,7	(28.000 : 40.000)

Če znasajo skupni stroški na vseh proizvodnih stroškovnih mestih 187.000 din in če je podjetje v obracunskem razdobju proizvedlo  $5 \text{ m}^3$  proizvoda št. 1, dalje  $2 \text{ m}^3$  proizvoda št. 2 in končno  $2 \text{ m}^3$  proizvoda št. 3, potem je treba izračunati stroške, ki odpadejo na posamezno vrsto proizvodov takole:

Vrsta proizv.	Količina	Ekviv.st.	Pogoj.enote	Skupni stroški
1	$5 \text{ m}^3$	1	$5 \text{ m}^3$	
2	$2 \text{ m}^3$	0,8	$1,6 \text{ m}^3$	
3	$2 \text{ m}^3$	0,7	$1,4 \text{ m}^3$	
			$8,0 \text{ m}^3$	187.000 din

Stroški na pogojno enoto znašajo 187.000 din : 8 = 23.375 din. Če te stroške pomnožimo s številom pogojnih enot pri posameznih vrstah proizvodov, dobimo naslednje stroške, ki odpadejo na posamezno vrsto proizvodov:

proizvod št. 1	5 x	23.375 din =	116.875 din
proizvod št. 2	1,6 x	23.375 din =	37.400 din
proizvod št. 3	1,4 x	23.375 din =	<u>32.725 din</u>
			187.000 din

Če stroške, ki odpadejo na posamezno vrsto proizvodov, sedaj delimo z njihovo količino, dobimo stroške na enoto proizvoda:

proizvod št. 1	116.875 din : 5 m <sup>3</sup>	=	23.375 din
proizvod št. 2	37.400 din : 2 m <sup>3</sup>	=	18.700 din
proizvod št. 3	32.725 din : 2 m <sup>3</sup>	=	16.362,5 din

Kalkulacija vezanih proizvodov se razlikuje od kalkulacije s pomočjo ekvivalentnih števil po tem, da sedaj ne predpostavljamo več določenega razmerja med stroški, ki odpadejo na različne vrste proizvodov, pač pa nasprotno obračunamo stranske ali vezane proizvode po planski prodajni ceni ter za toliko razbremenimo celotne stroške; ostanek stroškov se nanaša na glavni proizvod. Pri tej kalkulaciji torej razdelimo proizvode na glavne in stranske. Vsi stroški v načelu bremenijo glavne proizvode, vendar so ti stroški zmanjšani za plansko prodajno ceno stranskih proizvodov; postopek je pravzaprav isti kot ce bi za vrednost odpadkov pri materialu zmanjšali prvotne stroške, ki zajemajo še celotno vrednost materiala.

Če znašajo n.pr. skupni stroški na vseh proizvodnih stroškovnih mestih 187.000 din in če je podjetje proizvedlo 1.700 kg sladkorja, medtem ko je prodajna cena melase, preostale pri predelavi sladkorne pese, 17.000 din, potem odpadejo na 1 kg proizvedenega sladkorja naslednji stroški:

Skupni stroški	187.000 din
- prodajna cena melase	<u>17.000 din</u>
stroški, ki bremenijo sladkor	170.000 din
: količina proizvedenega sladkorja	1.700 kg
= stroški za 1 kg sladkorja	100 din

Tako kalkulacije s pomočjo ekvivalentnih števil kot kalkulacije vezanih proizvodov se lahko poslužujemo ne samo pri razdelitvi celotnih stroškov, ki odpadejo na glavno vrsto proizvodov, temveč tudi zgolj pri razdelitvi izdelavnih stroškov. Seveda pa mora v tem primeru slediti uporaba dodatnih kalkulacij, da bi dobili ob zaključku vse elemente lastne cene glavne vrste proizvodov.

Pri vseh vrstah dodatne kalkulacije so nam v začetku poznani le direktni stroški, ki odpadejo na posamezni proizvod. Da bi ugotovili njegovo lastno ceno, moramo za vse indirektno stroške poiskati "ključe", s pomočjo katerih lahko izračunamo njihovo višino, ki odpade na posamezni proizvod.

Vzemimo kot primer, da sta na stroškovnem mestu C bili proizvedeni dve vrsti proizvodov : 200 komadov proizvoda X in 100 komadov proizvoda Y. Direktni stroški te proizvodnje znašajo n.pr.:

	X	Y	Skupaj
izdelavni material	20.000 din	25.000 din	45.000 din
izdel.oseb.dohodki	6.000 din	4.000 din	10.000 din

Iz "Obratnega obračunskega lista" je razvidno, da so znašali na tem stroškovnem mestu splošni izdelavni stroški (primarni indirektni stroški skupno s stroški pomožne dejavnosti) 9.425 din, splošni upravnö-prodajni stroški pa 11.597 din. Če bomo razporejali te stroške glede na izdelavne osebne dohodke, bo ustrezen "ključ" izračunan takole:

$$\text{pri obratni režiji} \quad \frac{9.425}{10.000} \times 100 = 94,25 \%$$

$$\text{pri upravno-prodajni režiji} \quad \frac{11.597}{10.000} \times 100 = 115,97 \%$$

Obračunska kalkulacija lastne cene proizvoda A bo nato naslednja:

1. Izdelavni material	20.000 din	: 200 =	100,0 din
2. Izdelavni osebni doh.	6.000 din	: 200 =	30,0 din
3. Sploš. izdel. stroški			
95,25 % od 6.000 din	5.655 din	: 200 =	28,3 din
4. Sploš. upr.-prod.str.			
115,97 % od 6.000 din	<u>6.958 din</u>	: 200 =	<u>34,8 din</u>
	38.613 din	: 200 =	193,1 din

Obračunska kalkulacija lastne cene proizvoda B pa bo taka:

1. Izdelavni material	25.000 din	: 100 =	250,0 din
2. Izdel.osebni dohodki	4.000 din	: 100 =	40,0 din
3. Sploš.izdel. stroški			
94,25 % od 4.000 din	3.770 din	: 100 =	37,7 din
4. Sploš.uprav.-prod.str.			
115,97 % od 4.000 din	<u>4.639 din</u>	: 100 =	<u>46,4 din</u>
	37.409 din	: 100 =	374,1 din

Če seštejemo sedaj skupne stroške proizvodnje proizvoda X in Y, t.j. 38.613 din in 37.409 din, dobimo znesek 76.022 din, t.j. vsoto vseh stroškov na stroškovnem mestu C. To je bil primer enostavne dodatne kalkulacije, kjer smo predpostavljali, da je treba razdeliti po enotnem "ključu" celotne indirektnne stroške na posamezne vrste proizvodov, za katere so nam izhodiščno poznani le direktni stroški.

Kot primer sestavljene dodatne kalkulacije pa lahko vzamemo ugotavljanje lastne cene proizvoda Z, ki je bil proizveden v 200 komadih deloma na stroškovnem mestu A, deloma na B in deloma na C. Direktni stroški njegove proizvodnje so znašali n.pr. takole:

izdelavni material	40.000 din
izdelavne storitve	10.000 din
izdelavni osebni dohodki	9.000 din

Vzemimo, da razporejamo splošne upravno-prodajne stroške s pomočjo ločenih ključev za stroške nabave, prodaje in ostale uprave. Te ključe smo že obravnavali pri razporejanju stroškov neproizvodnih stroškovnih mest na posamezne proizvodna stroškovna mesta. Takrat smo ključe prikazali takole:

pri stroških nabave	10 % od stroškov izdelavnega materiala
pri stroških prodaje	4,165 % od proizvodnih stroškov, t.j. od direktnih stroškov in splošnih izdelavnih stroškov
pri ostalih upravnih stroških	44,14 % od izdelavnih osebnih dohodkov in izdelavnih storitev

Če se odlocimo, da bomo tudi splošne izdelavne stroške (obratno režijo) razporedili sorazmerno z izdelavnimi osebnimi dohodki, moramo izračunati nadaljnje tri ključe, za vsako stroškovno mesto drugega, kot sledi:

$$\begin{aligned} \text{strošk.mesto A} & \frac{\text{sploš.izdel.str.}}{\text{izdel.oseb.doh.}} \times 100 = \frac{16.550}{10.000} \times 100 = 165,5\% \\ \text{strošk.mesto B} & \frac{\text{sploš.izdel.str.}}{\text{izdel.oseb.doh.}} \times 100 = \frac{5.075}{15.000} \times 100 = 33,83\% \\ \text{strošk.mesto C} & \frac{\text{sploš.izdel.str.}}{\text{izdel.oseb.doh.}} \times 100 = \frac{9.425}{10.000} \times 100 = 94,25\% \end{aligned}$$

Vidimo, da stopnja splošnih izdelavnih stroškov v primerjavi z izdelavnimi osebnimi dohodki ni na vsakem stroškovnem mestu enaka ter da je potemtakem treba izračunati znesek splošnih izdelavnih stroškov, ki bremeni posamezni proizvod, ločeno po tistih stroškovnih mestih, kjer se pojavljajo izdelavni osebni dohodki.



00000523656

Obračunska kalkulacija bi bila v tem primeru naslednja:

	Strošk.mesta osn.proizv.dej.			Skupaj
	A	B	C	
1. Izdelavni material	15.000	5.000	20.000	40.000
2. Izdelavne storitve		10.000		10.000
3. Izdel.oseb.doh.	2.000	1.000	6.000	9.000
Izd.os.doh.in stor.	2.000	11.000	6.000	
% sploš.izdel.str.	165,5%	33,83%	94,25%	
4. Sploš.izdel.str.	3.310	3.721	5.655	12.686
5. Sploš.upr.-prod.str.				
stroški nabave 10 % od izdel.mat. 40.000			=4.000	
stroški prodaje 4,165%od proizv.stroškov				
(40.000+10.000+9.000+12.686 = 71.686)			=2.986	
stroški ostale uprave: 44,14% od izdel.os.				
doh.in stor. (10.000+9.000= 19.000)			= 8.387	<u>15.373</u>
Lastna cena za 200 komadov				87.059
			deljeno z	200
Lastna cena z 1 komad				435,02 din

Višina stroškov izdelavnega materiala, izdelavnih storitev in izdelavnih osebnih dohodkov na posameznih stroškovnih mestih je poznana že v začetku. Višina splošnih izdelavnih stroškov in splošnih upravno-prodajnih stroškov pa bi lahko bila drugačna, če bi se posluževali drugačnih ključev. Seveda bi tedaj bila drugačna tudi dobljena lastna cena.

Pri dosedanjih primerih smo predpostavljali, da je bila vsa proizvodnja v proučevanem obračunskem razdobju zaključena. V praksi se pa navadno vedno pojavlja tako začetna kot končna nedokončana proizvodnja. Vsi stroški, ki so v proučevanem obračunskem razdobju zvezani s proizvodnjo določene vrste proizvoda, se torej še ne nanašajo na dokončane količine. V tem primeru je pač treba posebej obračunavati stroške dokončane pro-

izvodnje in stroške nedokončane proizvodnje. Vendar so to že podrobnosti, s katerimi se ukvarja stroškovno knjigovodstvo in presegajo okvir ekonomike podjetja. Iz istega razloga se na tem mestu tudi ne bomo ukvarjali s posebnimi problemi obračuna stroškov individualne, serijske in masovne proizvodnje.

Priporočana dodatna literatura:

1. Š. Babić: Uvod u ekonomiku poduzeća. Školska knjiga. Zagreb 1962
2. L. Jerovec: Obračun proizvodnje in njegova analiza. Ekonomska revija. Ljubljana 1954
3. Dj. Todorović: Kalkulacije u sistemu dohotka. Informator. Zagreb 1962
4. C. Mikl: Stroškovno knjigovodstvo I. zvezek. Zapisni predavanja. Višja komercialna šola Maribor. 1961
5. J. Kralj: Gradivo za predmet Stroškovno računovodstvo v industriji. Skripta. Ekonomska fakulteta. Ljubljana 1960
6. Gospodarsko-finančni predpisi o stroških in kalkulaciji.



