

212305

**Knjigovodstvo,  
periodični obračuni  
in zaključni račun  
po novih predpisih**

Gospodarske  
aktualnosti  
69

**dr. Ivan Turk**

**6**



1871  
1872  
1873  
1874  
1875

**Knjigovodstvo,  
periodični obračuni  
in zaključni račun  
po novih predpisih**

**Gospodarske  
aktualnosti  
69**

**dr. Ivan Turk**

**6**



212305 ✓  
Posvetovanje  
o pogojih  
poslovanja  
in družbenih  
ukrepih  
za leto 1969

212305

Ljubljana  
8.-10. januarja  
1969

Odgovorni urednik  
Bojan Zavašnik



Likovna obdelava  
Stanko Kristl  
Jože Brumen

0 612/1969

Založila  
Dopisna delavska univerza  
Ljubljana, 1969

Natisnile  
Učne delavnice  
zavoda za gluho mladino,  
Ljubljana

a

Knjigovodstvo in njegovi proizvodi - periodični obračuni in zaključni račun - vedno zrcalijo poslovanje delovnih organizacij, ki poteka v povsem določenih družbeno-ekonomskih okvirjih. Zato tudi pravimo, da je knjigovodstvo funkcija gospodarskega sistema. Spremembe, ki jih v gospodarjenju s 1. januarjem 1969 vnaša novi temeljni zakon o ugotavljanju in delitvi dohodka v delovnih organizacijah (Ur.l. SFRJ št. 32/1968 z dne 7. avgusta 1968), kakor tudi nekateri drugi spremljajoči sistemski predpisi, torej nikakor ne morejo mimo samega knjigovodstva. Zato je tudi bil nedavno sprejet nov zakon o knjigovodstvu delovnih organizacij (Ur.l. SFRJ št. 48/1968 z dne 20. novembra 1968), ki izhaja iz sistemskih predpisov in v marsičem spreminja dosedanje prakso.

Ni naš namen, da bi se poglobljali v takšne podrobnosti knjigovodskih predpisov, ki so zanimive le za knjigovodski kader. Pač pa nameravamo opozoriti na nekatere posebnosti, s katerimi mora biti seznanjen tudi vodstveni kader, prav tako pa tudi upravljavci, ki morajo biti usposobljeni razumeti knjigovodska poročila.

Ker je periodični obračun v glavnem sestavljen iz izkaza uspeha, zaključni račun pa iz bilance in izkaza uspeha, je dovolj, če se po začetnem tolmačenju sprememb v samem knjigovodstvu dlje časa zadržimo na bilanci in izkazu uspeha, na njuni novi obliki, zlasti pa na njunih vsebinskih novostih.

## II Knjigovodstvo po novih predpisih

### I Novosti v organizaciji knjigovodstva

V nasprotju z dosedanjim zakonom se novi zakon ne nanaša samo na gospodarske organizacije, temveč na vse delovne organizacije, s tem da so določene izjeme v pogledu kontnega plana in zaključnega računa možne pri bankah, zavarovalnih organizacijah, skupnostih socialnega zavarovanja in dejavnostih družbenih služb. Pri svojih izvajanjih se pa bom posebej pomudil pri naslednjih vprašanjih: samostojnosti delovne organizacije pri organizaciji knjigovodstva, izvedbi inventure, kontnem planu ter periodičnem obračunu in zaključnem računu.

Novi zakon v 2. členu podčrtava pravico delovne organizacije, da samostojno odloča o organizaciji in načinu vodenja knjigovodstva. S tem odpadejo vse podrobnosti, ki so bile dosedaj predpisane. Zaradi potreb družbene skupnosti sta predpisana le minimum kontov in shema periodičnega obračuna oziroma zaključnega računa. Peti člen zakona govori o tem, da mora biti vsaka vknjižba zasnovana na verodostojni listini, 10. člen pa, da mora biti listina pravilno likvidirana. Kako je izvedena likvidacija listine, bo moral določiti splošni akt delovne organizacije, prav tako tudi, v kakšnem roku se bodo morale te listine hraniti. Novi zakon prav tako ne govori o tem, kaj je treba razumeti s poslovnimi knjigami, 7. člen povsem prepušča to vprašanje samoupravnemu aktu. S tem odpadejo težave, ki so se sedaj pojavljale

pri podjetjih z mehanizirano in avtomatizirano obdelavo podatkov. Prav tako v smislu 11. člena vsaka delovna organizacija s svojim splošnim aktom določi osebe, ki so odgovorne za urejeno in ažurno vodenje knjigovodstva, za pravilno likvidacijo listin, za inventariziranje in za razpolaganje s sredstvi. Ni torej v ničemer več podčrtana posebna vloga vodje računovodstva. Tudi v členih, kjer je govor o sankcijah, ni več izrecno omenjen računovodja, temveč odgovorna oseba v smislu splošnega akta delovne organizacije.

Novi zakon v celoti razveljavlja dosedanje predpise o izvedbi inventure. Namesto tega v 9. členu govori samo o tem, da je inventuro treba izvesti najmanj enkrat letno, in to v vnaprej postavljenih rokih ali kot kontinuirano inventariziranje. Do sedaj je nasprotno bilo kontinuirano inventariziranje omogočeno le določenim gospodarskim organizacijam. Ke ni nikakega predpisa več o tem, po kateri ceni je treba popisati končne zaloge, če se te cene med letom spreminjajo, lahko sodimo, da ni več obvezno načelo povprečnih cen.

Naslednje vprašanje, ki smo ga postavili, je kontni plan. Dosedanji enotni kontni plan je imel okoli 850 obveznih kontov (sintetičnih in analitičnih), medtem ko je v novem temeljnem kontnem planu predvidenih le okoli 170 obveznih sintetičnih kontov. Kontni plan je sestavni del zakona in ni več predpisan posebej, s tem je dano večje jamstvo, da se ne bo več spreminjal tako pogosto kot doslej. Delovne organizacije lahko po svojih potrebah vzpostavljajo analitične konte, pri čemer pa ni treba sintetičnih kontov razčlenjevati ravno po dekadnem sistemu. Prav tako se po 8. členu lahko sporazumejo o vzpostavitvi analitičnega kontnega plana.

Kar se tiče periodičnega obračuna in zaključnega računa, je prav tako treba poudariti, da so ustrezni obrazci sestavni del samega zakona. To

pomeni, da se ne bodo več spreminjali iz leta v leto. Njihov koncept je bistveno drugačen od dosedanjega, prav tako je njihovo število manjše od dosedanjega. Zaključni račun npr. obsega samo bilanco, izkaz uspeha in zaključni list, ker je bilo kasneje ugotovljeno, da obstoji potreba tudi po nekaterih drugih podatkih, je bil dodatno vzpostavljen še obrazec s posebnimi podatki. Obrazec periodičnega obračuna je metodološko uskladen z obrazcem izkaza uspeha v zaključnem računu. Pri zaključnem računu je končno še vedno ostalo v veljavi koledarsko leto, čeprav se po dinamiki poslovanja od njega utegne razlikovati poslovno leto in čeprav se tudi v inozemski praksi mnogokrat razlikuje poslovno leto od koledarskega.

## 2 Novi kontni plan

Razne tehnične rešitve v novem kontnem planu za nas na tem mestu niso zanimive. Pač pa se je treba dotakniti vprašanja, kako novi kontni plan obravnava stroške in kako ugotavljanje dohodka.

Gledano teoretično, so stroški cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile, ki sodelujejo pri doseganju poslovnih učinkov. Med stroški se prav tako pojavljajo določene dajatve skupnosti, ki pri podjetju niso odvisne od njegovega finančnega rezultata. Tak pojem stroškov je seveda precej širši, kot je pojem stroškov pred ugotovitvijo dohodka. Zato pa v dohodku še ne moremo videti pozitivnega finančnega rezultata. Dohodek lahko vključuje izgubo, in sicer najdemo tak primer tedaj, ko z njim ni mogoče pokriti tistih stroškov, ki niso odštevni od celotnega prihodka pred ugotovitvijo dohodka, se pa nanašajo na iste proizvode, storitve oziroma dejavnost nasploh.

Pojem dobička je bil pri nas dolgo vrsto let na črni listi, češ da ni združljiv z dohodkovnim sistemom. Novi zakon o dohodku pa v 16. členu



pravi naslednje: "Da bi mogla spoznavati rezultate svojega poslovanja in si zagotavljati elemente za delitev dohodka, spremlja samostojna organizacija združenega dela ... materialne stroške poslovanja in amortizacijo ter dohodek in osnovne elemente za njegovo delitev in dobiček." Potemtakem mora sedaj vsaka delovna organizacija med drugim ugotavljati tudi dobiček. Ravno na tej zahtevi pa je zgrajena shema novega kontnega plana.

Tisti stroški, ki se v posameznem razdobju pojavljajo na novo, bodo v knjigovodstvu razvrščeni v 3 skupine:

- 1) materialne stroške,
- 2) amortizacijo,
- 3) vkalkulirani del dohodka.

Med materialne stroške spadajo stroški porabljenega materiala, tujih proizvodnih storitev, neproizvodnih storitev, dnevnice, terenski dodatki itd. in drugi materialni stroški. Novost je v posebnem navajanju neproizvodnih storitev, pri čemer so vztrajali tisti, ki potrebujejo ustrezne podatke za narodno-gospodarske analize. Prav tako je novost v uvrščanju dnevnic, terenskih dodatkov itd. med materialne stroške, medtem ko so se do sedaj obravnavali kot osebni izdatki v okviru poslovnih stroškov.

Drugo skupino stroškov sestavlja amortizacija, ki je obračunana po stopnjah, o katerih odloča delovna organizacija sama, le da mora pri tem upoštevati predpisane minimalne stopnje.

Tretjo skupino stroškov, t.j. vkalkulirani del dohodka, sestavljajo vkalkulirane zakonske obveznosti, vkalkulirane pogodbene obveznosti in vkalkulirani osebni dohodki. Med zakonske obveznosti spadajo npr. obresti od poslovnega sklada, prispevek za uporabo mestnega zemljišča, vodni prispevek, prispevek za obnovo in gradnjo Skopja, prometni davek razen prometnega davka od prometa na drobno in druge zakonske obveznosti. Med pogodbene obveznosti pa spadajo obresti od kreditov, zavarovalne premije,

provizija in druga nadomestila za bančne storitve, prispevki in članarine in druge pogodbene obveznosti. Kar se tiče vkalkuliranih osebnih dohodkov, pa je treba opozoriti, da bodo na takšen način v nasprotju z dosedanja prakso obravnavani le tisti, ki so obračunani v višini akontacij za opravljeno delo, toda brez revalorizacije iz naslova delitve po periodičnih obračunih.

Stroški v tem smislu, t.j. z vključenim vkalkuliranim delom dohodka, bodo preračunani na višino, ki se nanaša na fakturirano realizacijo. Če od fakturirane realizacije odštejemo stroške, ki se nanašajo nanjo, pa ugotovimo dobiček in ne dohodek. V smislu kontnega plana bo ugotovljen dohodek šele tako, da bodo k dobičku prišteti ustrezni vkalkulirani deli dohodka. Takšna rešitev v novem kontnem planu sicer ni novost v primerjavi z dosedaj predpisanim kontnim planom. Novost pa je v tem, da bo v knjigovodstvu sedaj na posebnem kontu prikazan tudi dobiček, medtem ko do sedaj ni bil ter je bila tehnika ugotavljanja dohodka prek dobička mnogim povsem nepoznana.

V knjigovodstvu bodo vedno posebej prikazani tisti zneski pogodbenih obveznosti, zakonskih obveznosti in osebnih dohodkov, ki še niso pokriti z doseženim dohodkom na podlagi fakturirane realizacije in pomenijo torej nekakšne akontacije obratnih sredstev na račun bodočega dohodka. Prav tako bo tudi vedno prikazan tisti del vkalkuliranega dohodka, ki se še nanaša na nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov in dejansko popravlja njihovo višino na višino materialnih stroškov in amortizacije, t.j. na višino odštevnihi postavk od celotnega prihodka pred ugotovitvijo dohodka.

V zvezi s kontnim planom naj samo še omenimo, da so v njem z osebnimi dohodki mišljeni osebni dohodki v bruto višini, toda brez prispevka za stanovanjsko gradnjo in brez prispevka za Skopje. Prispevek za Skopje je v nasprotju z dosedanja

prakso sestavni del zakonskih obveznosti, dokler še obstaja. Prispevek za stanovanjsko gradnjo pa sploh ni obravnavan več v okviru stroškov, temveč kot element delitve dohodka. Brž ko ne bo več treba plačevati tega prispevka za regres stanarin, bo ves prispevek obravnavan v okviru razporeditve doseženega dohodka na sklad skupne porabe.

### III Bilanca po novih predpisih

#### 1 Novosti v obliki bilance

Bilanca se po novem imenuje "bilanca stanja", ker se dosedanji obračun dohodka in njegove delitve, ki je po svoji vsebini izkaz uspeha, po novem imenuje "bilanca uspeha". Izraz "bilanca" je torej po novem uporabljen za označevanje dvostranskega pregleda, v katerem sta obe strani uravnoteženi. To je pravzaprav odmik od dosedanje prakse pri nas in prakse v svetu, kakor tudi odmik od prevladujočih stališč v literaturi. Izraz bilanca torej po novem ne bo označeval nikake vsebine, temveč samo formalno uravnoteženi dvostranski računovodski izkaz. Takšni rešitvi seveda lahko v mnogočem oporekamo, saj teoretično ni niti za izkaz finančnega stanja niti za izkaz uspeha nujno, da bi imela ravno dve strani drugo poleg druge in da bi torej bila dvostranska računovodska izkaza, lahko sta namreč sestavljena tudi stopenjsko. Res sta pa sedaj predpisani shemi povsem

dvostranski.

Pri nadaljnjih izvajanjih bom uporabljal kar izraz bilanca za označevanje bilance stanja in izraz izkaz uspeha za označevanje bilance uspeha.

Bilanca je sistematično razdeljena na tri podbilance:

- 1) podbilanco poslovnih sredstev in njihovih virov,
- 2) podbilanco rezervnih sredstev in njihovih virov,
- 3) podbilanco sredstev skupne porabe in njihovih virov.

V vseh podbilancah so sredstva razvrščena po načelu padajoče likvidnosti, viri sredstev pa po načelu padajoče zapadlosti. To pomeni, da so med sredstvi najprej navedena denarna sredstva in šele na koncu tista sredstva, ki so najdlje od svoje denarne oblike, med viri sredstev pa najprej obveznosti in šele na koncu skladi. Takšna praksa je že dolgo uveljavljena pri ameriških podjetjih in omogoča uporabnikom podatkov precej lažji vpogled v finančno stanje.

Oglejmo si podrobneje le podbilanco poslovnih sredstev in njihovih virov! V njej so sredstva razvrščena v naslednje skupine:

- I. Obratna sredstva,
- II. Plasmani iz poslovnih sredstev,
- III. Osnovna sredstva,
- IV. Sredstva sklada stanovanjskih zgradb,
- V. Poslovna sredstva izven funkcije.

Obratna sredstva (pod I) so nato razvrščena v naslednje podskupine:

- a) denarna sredstva,
- b) terjatve iz poslovnih razmerij,
- c) terjatve iz dohodka,
- č) sredstva v obračunu,
- d) zaloge.

Med denarnimi sredstvi so prikazana sredstva na žiro računu, v blagajni, devize, menice in podobno. Poslovna bilanca se torej prične z žiro računom in ne več z zemljiščem kot doslej.

Kot terjatve iz poslovnih razmerij so mišljene

terjatve do kupcev, akontacije dobaviteljem in razne druge terjatve.

Kot terjatve iz dohodka so mišljene tiste zakonske in pogodbene obveznosti, kakor tudi osebni dohodki, ki se nanašajo na zaloge in torej zanje še ni kritja v tekočem dohodku. Ker so isti zneski tudi v vrednosti zalog, se v predpisani shemi bilance spet pojavlja napihovanje aktive prek višine sredstev. Da bi prišli do prave višine sredstev, bi morali zaloge znižati za v njih vsebovani vkalkulirani dohodek, ki je sicer posebna postavka v pasivi bilance.

S sredstvi v obračunu so mišljena razmerja z organizacijami združenega dela v okviru delovne organizacije, a tudi aktivne časovne razmejitve.

Z zalogami so mišljene zaloge materiala, drobnega inventarja, nedokončane proizvodnje, proizvodov in trgovskega blaga.

Plasmani iz poslovnih sredstev (pod II) zajemajo vložena sredstva v skupno poslovanje, vezana sredstva, vložena sredstva v kreditni sklad banke, potrošniške in druge dane kredite in podobno. To je nova skupina sredstev, ki ne spada niti v skupino obratnih sredstev in niti v klasično opredeljeno skupino osnovnih sredstev. V dosedanji shemi bilance tako imenovane finančne naložbe niso imele pravega mesta.

Osnovna sredstva (pod III) so razvrščena v naslednji podskupini:

- a) osnovna sredstva v funkciji,
- b) osnovna sredstva v pripravi.

Med zadnja spadajo denarna sredstva, namenjena za investicije, zaloga opreme in investicijskega materiala ter investicije v teku.

O sredstvih sklada stanovanjskih zgradb (pod IV) ne bomo izgubljali besed, ker se pri večini delovnih organizacij tako ne bodo pojavljala.

Kot poslovna sredstva izven funkcije (pod V) so mišljena trajno neuporabna osnovna sredstva, ustavljene investicije, preplačane obveznosti in

nepokrita izguba. Vprašanje pa je, ali so na primer preplačane obveznosti res poslovna sredstva izven funkcije, saj jih je verjetno mogoče prej pretvoriti v denarno obliko kot na primer še obstoječe zaloge, pri čemer je možnost pretvorbe v denarno obliko bistvena za vse, o čemer vodimo računa kot o sredstvu. Nelogično rešitev je treba navesti tudi v pogledu prikazovanja nepokrite izgube. Če je izguba pokrita z zmanjšanjem poslovnega sklada, to dejstvo v aktivni bilance sploh ne bo prikazano. Nasprotno bo samo v pasivi zmanjšan poslovni sklad in povečana posebna postavka z nazivom "obveznost za uporabo dela poslovnega sklada za pokritje izgube". Spet imamo torej opravka z napihovanjem bilančne vsote, saj bi pravkar navedena postavka spadala v aktivo kot odštevna od nepokrite izgube.

Viri sredstev so v prvi in najvažnejši podbilanci razvrščeni v naslednje skupine:

- I. Kratkoročni viri poslovnih sredstev,
- II. Dolgoročni viri poslovnih sredstev.

V prvi skupini virov poslovnih sredstev pozna nova shema naslednje podskupine:

- a) tekoče obveznosti,
- b) obveznosti iz dohodka,
- c) obveznosti v obračunu,
- č) druge tekoče obveznosti,
- d) vkalkulirani del dohodka v vrednosti zalog.

Med tekoče obveznosti spadajo vse obveznosti do poslovnih partnerjev, a tudi kratkoročni krediti. Poslovna bilanca torej v pasivi prične po novem s tistim, kar mora delovna organizacija poravnati z razpoložljivimi denarnimi sredstvi, ne pa s poslovnim skladom.

Obveznosti iz dohodka niso mišljene nujno kot obveznosti iz dohodka tekočega leta, temveč zlasti kot obveznosti, ki izvirajo iz zakonskih in pogodbenih postavk ter osebnih dohodkov ne glede na to, ali jih je že treba pokriti s tekočim dohodkom, ali so nasprotno le akontirane iz obratnih sredstev, kar je vidno iz ustrezne

podskupine v aktivih.

Obveznosti v obračunu zajemajo razmerja z organizacijami združenega dela v okviru delovne organizacije, a tudi pasivne časovne razmejitve.

Z drugimi tekočimi obveznostmi so mišljeni zlasti odtegnjeni prispevki iz osebnih dohodkov in druge odtegnjene obveznosti, kakor tudi neizplačani del osebnih dohodkov.

Za vkalkulirani del dohodka v vrednosti zalog smo pa že ugotovili, da je po svoji vsebini pravzaprav popravek vrednosti zalog na višino "substance", t.j. materialnih stroškov in amortizacije, medtem ko so ustrezni elementi dohodka v zalogah prikazani v aktivih bilance v podskupini terjatev iz dohodka.

Druga podskupina virov poslovnih sredstev pa je razčlenjena na dve podskupini:

- a) dolgoročne obveznosti,
- b) trajni viri poslovnih sredstev.

Dolgoročne obveznosti ne zajemajo samo kreditov, temveč tudi na primer hranilne vloge ali obligacijska posojila. Trajni viri poslovnih sredstev pa zajemajo poslovni sklad, vlagatelje sredstev za skupno poslovanje in sklad stanovanjskih stavb.

Hkrati s poslovnim skladom so tu obravnavane še obveznosti za del poslovnega sklada, uporabljenega za kritje izgube. Kot smo že pojasnili, je vsebina te postavke popravek vrednosti izgube na nepokrito višino.

V novi shemi bilance torej opazimo precej sprememb v primerjavi s staro. Zaradi njih bo bilanca bolj pregledna in bolj sistematična kot doslej, čeprav je mogoče imeti do nekaterih rešitev še določene pridržke.

## 2 Vsebinske novosti v bilanci

### a Kvalitativno opredeljevanje vrednosti zalog

Doslej so delovne organizacije poznale le vrednotenje nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov po lastni ceni. Ta ekonomska kategorija v smislu novega zakona razpade na dva dela. V prvem delu najdemo materialne stroške skupaj s stroški storitev ter amortizacijo, v drugem delu pa zakonske in pogodbene obveznosti ter osebne dohodke. Prvi del stroškov je odbiten od celotnega prihodka, predno ugotovimo dohodek, če so pač vsebovani v prodanih proizvodih. Drugi del stroškov je nasprotno treba pokriti z doseženim dohodkom, če se nanašajo na prodane proizvode.

Člena 10 in 14 novega zakona o dohodku pa omogočata še številne druge variante v pogledu tega, kateri stroški se zadržujejo v nedokončani proizvodnji in zalogah gotovih proizvodov. Če z izrazom "stroški" sedaj razumemo tako materialne stroške in stroške storitev z amortizacijo kot tudi zakonske in pogodbene obveznosti ter osebne dohodke, potem po novem zakonu lahko vzpostavimo na primer naslednje ovrednotenje zalog:

- a) popolno vrednotenje, t.j. vrednotenje po lastni ceni, kjer na enoto zajemamo vse direktne in indirektno stroške,
- b) proizvodno vrednotenje, kjer na enoto zajemamo vse direktne in indirektno stroške v proizvodnji, medtem ko so stroški uprave in prodaje obravnavani kot stroški razdobja in jih je treba sproti pokrивati z realizacijo,
- c) variabilno vrednotenje, kjer na enoto zajemamo vse variabilne stroške, medtem ko so vsi fiksni stroški obravnavani kot stroški razdobja in jih je treba sproti pokrивati z realizacijo.

Tisti, ki bi radi vpeljali "čisti" dohodkovni sistem, imajo na primer še naslednje možnosti:



č) vrednotenje po "substanci", kjer na enoto zajemamo le materialne stroške in amortizacijo, medtem ko vse drugo pokrijemo z dohodkom razdobja,

d) vrednotenje po proizvodni "substanci", kjer na enoto zajemamo le materialne stroške in amortizacijo v proizvodnji, medtem ko te stroške v upravi in prodaji sproti pokrijemo pred ugotovitvijo dohodka, vse drugo pa z dohodkom razdobja,

e) vrednotenje po variabilni "substanci", kjer na enoto zajemamo le variabilni del materialnih stroškov in amortizacije, medtem ko njihov fiksni del sproti pokrijemo pred ugotovitvijo dohodka, vse drugo pa z dohodkom razdobja.

Seveda so izvedljive tudi razne podvariante, navedel sem pač samo nekaj temeljnih variant.

Za katero se bo odločila posamezna delovna organizacija, je odvisno od pogojev, v katerih dela. Čim manj elementov stroškov bo zadržanih v zalogah, tem nižja obratna sredstva bodo delovni organizaciji potrebna pri istem fizičnem obsegu zalog.

Toda zakon o dohodku tudi omogoča delovni organizaciji, da upošteva interno realizacijo med posameznimi fazami celotnega proizvodnega procesa pri oblikovanju dohodka. Ni pa rečeno, da je proizvod posamezne faze že zapustil delovno organizacijo kot celoto. Če je ni, pomeni, da je še med njenimi zalogami. Kako bodo ovrednotene takšne zaloge, pa je odvisno od uporabljenih internih prodajnih cen, ki lahko temelje na tržnih cenah, planskih lastnih cenah in podobno. Čim višje so takšne cene, tem višja obratna sredstva bodo delovni organizaciji potrebna pri sicer nespremenjenem fizičnem obsegu ustreznih zalog.

## b Kvantitativno opredeljevanje vrednosti zalog

Medtem ko govorimo pri nedokončani proizvodnji in zalogi gotovih proizvodov o raznih vrstah

stroškov, ki se zadržujejo v njih, govorimo pri zalogi materiala ali drobnega inventarja o nabavnih cenah. Kakorkoli je že kvalitativno opredeljena cena, po kateri obravnavamo posamezno enoto v zalogi, takšna cena ni nespremenljiva, temveč se večkrat spreminja. Ker pa imamo vedno določene količine v zalogi, se utegnemo vprašati, po kakšnih cenah obračunati tiste količine, ki so v nekem razdobju zalogo zapustile, in po kakšnih cenah tiste količine, ki so ob koncu razdobja še v zalogi. Na to vprašanje najdemo različne odgovore, če izhajamo iz različnih predpostavk. V glavnem pa odgovore le lahko grupiramo v naslednje skupine:

- a) vrednotenje po povprečnih cenah,
- b) vrednotenje po zaporednih cenah (FIFO),
- c) vrednotenje po povratnih cenah (LIFO).

Po prvi predpostavki v zalogi ni več mogoče razlikovati značilnosti posameznih prejemov. Vsaka količinska enota je povprečni predstavnik zaloge ter ji je mogoče pripisati le povprečno ceno. To pa lahko ugotovimo tako, da ob vsakem novem prejemu izračunamo novo povprečno ceno, o kateri pravimo, da je drseča povprečna cena. Lahko pa tudi počakamo do kraja razdobja ter nato iz vrednosti začetne zaloge in vseh nabav v razdobju izračunamo tako imenovano ponderirano povprečno ceno. Drseča povprečna cena zadnje zaloge in ponderirana povprečna cena celotnega razdobja seveda nista povsem enaki, v prvi močnejše odseva vpliv zadnje nabavne cene kot v drugi. Kljub temu imamo v vsakem primeru opravka še s povprečnimi cenami. Isto velja, če delovna organizacija uporablja stalne cene, ki jih nato ob koncu razdobja popravlja za sorazmerni del odmikov od njih.

Po drugi predpostavki se količine gibljejo skozi zalogo vedno po ustaljenem vrstnem redu, tiste, ki so prej prišle v zalogo, jo tudi prej zapuste. Ni torej vsaka količinska enota samo povprečni predstavnik zaloge, zato ji tudi ni mogoče pripisati le kake povprečne cene, saj je vendar

bila nabavljena po neki povsem določeni ceni. Količine, ki zapuščajo zalogo, je treba obračunati po prvih cenah, količine, ki ostanejo v končni zalogi, pa po zadnjih. To je bistvo vrednotenja po zaporednih cenah (FIFO).

Po tretji predpostavki so v delovni organizaciji vedno potrebne neke zaloge. Novi prejem je namenjen le oddaji v istem razdobju. Če se cene spreminjajo, ne bi bilo smiselno, da bi se zaradi tega spremenila tudi vrednost fizično nespremenjene zaloge. Zato je količine, ki zapuščajo zalogo, treba obračunati po zadnjih cenah, količine, ki ostanejo v končni zalogi, pa po prvih (LIFO).

Uporaba različnih metod vrednotenja v tem smislu ima seveda različne posledice na višino obratnih sredstev pri sicer fizično nespremenjenih zalogah. Če se cene dvigujejo, se obratna sredstva tudi dvigujejo, brž ko delovna organizacija uporablja do sedaj pri nas udomačeno metodo povprečnih cen, še v večji meri pa, če uporablja zaporedne cene. Nasprotno ostanejo obratna sredstva povsem nespremenjena, če podjetje uporablja vrednotenje po povratnih cenah.

Končno naj opozorimo še, da delovna organizacija ne bi smela iti mimo načela, da cena enote v zalogi ne sme biti višja od tržne cene. To načelo sicer ni več predpisano, vendar se ga dober gospodar le mora držati, saj bi v nasprotnem primeru imel v svojih zalogah skrite izgube.

## IV Izkaz uspeha po novih predpisih

### 1. Novosti v obliki izkaza uspeha

V shemi izkaza uspeha najdemo še znatno več sprememb kot v sami bilanci. Pravzaprav je ta izkaz sedaj razdeljen na dva podizkaza. V prvem je ugotovljen dohodek, v drugem pa razdeljen dohodek. Oba podizkaza imata dve uravnoveženi strani.

Podizkaz ugotavljanja dohodka ima naslednji dve strani:

I. Odhodke,

II. Prihodke.

Odhodki so v predpisanem obrazcu napačno prevedeni v slovenščino kot "izdatki", čeprav nimajo nikakega opravka z zmanjšanjem denarnih sredstev. Prihodki so pa prav tako neprimerno označeni z "dohodki", kar lahko zavaja v istovetenje z dohodkom. Uradna terminologija gre pač svojo pot in se ne ozira na strokovno terminologijo. Pri naših izvajanjih se ne bomo držali uradne terminologije, temveč tiste, s katero je lažje označevati vsebino pojmov.

Odhodke v novem dohodkovnem sistemu na podlagi fakturirane realizacije bi lahko na kratko označili kot materialne stroške in amortizacijo, ki se nanašajo na prodane proizvode oziroma jih je treba z njimi pokriti. V dosedanji praksi je bilo treba ustrezne stroške v obračunskem razdobju preračunavati s količniki na višino, ki je bila vnesena v izkaz uspeha. Nova shema nasprotno izhaja iz povsem drugačne koncepcije, in sicer

naslednje:

- začetne zaloge po substanci
- + materialni stroški z amortizacijo v razdobju
- + nabavna vrednost realiziranega trgovskega blaga, materiala in odpadkov
- + izredni odhodki
- končne zaloge po substanci
- = porabljena sredstva (odhodki).

V odvisnosti od uporabljene metode vrednotenja zalog nam avtomatično izpade tista višina materialnih stroškov in amortizacije, ki zmanjšuje prihodke na višino dohodka.

Odhodki skupaj z dohodkom na prvi strani tega podizkaza nam dajejo isto višino kot prihodki na drugi strani tega podizkaza. Prihodki skupaj z morebitno izgubo na substanci na drugi strani tega podizkaza nam pa dajejo isto višino kot odhodki na prvi strani tega podizkaza.

Podizkaz razdelitev dohodka ima prav tako dve strani, ki sta označeni takole:

- I. Razdelitev dohodka po namenu,
- II. Struktura dohodka - dobiček, izguba.

Na prvi strani je podrobno prikazano, kako je doseženi dohodek razdeljen za pokritje posameznih pogodbenih in zakonskih obveznosti, za osebne dohodke, sopogoabnikom pri skupnem poslovanju, za pokritje izgube drugih samostojnih organizacij združenega dela in za razne sklade delovne organizacije.

Na drugi strani tega podizkaza pa je najprej prikazano, kolikšen je del vkalkuliranega dohodka, ki se nanaša na fakturirano realizacijo. Pri tem je uporabljena podobna shema kot pri ugotavljanju rednih odhodkov pred ugotovitvijo dohodka, in sicer:

- vkalkulirani del dohodka v začetnih zalogah
- + vkalkulirane pogodbene, žakonske obveznosti in osebni dohodki
- vkalkulirani del dohodka v končnih zalogah
- = vkalkulirani del dohodka v fakturirani realizaciji.

Če seštejemo vkalkulirani del dohodka v fakturirani realizaciji in dobiček, ki je prav tako naveden na tej strani podizkaza, dobimo dohodek, ki je razdeljen na prvi strani istega podizkaza. Prav tako ne bo težko ugotoviti, kakšna je razdelitev dobička, čeprav ta ni v shemi posebej navedena. Brž ko bo delovna organizacija na prvi strani tega podizkaza navedla višjo vsoto pogodbenih, zakonskih obveznosti in osebnih dohodkov pri delitvi dohodka kot znaša vkalkulirani del dohodka v fakturirani realizaciji, bo razlika označevala presežek doseženih osebnih dohodkov, t.j. osebne dohodke iz dobička. Vse druge elemente delitve je pa tako že od vsega začetka mogoče obravnavati kot elemente delitve dobička in ne samo dohodka. Če delovna organizacija razdeli več dohodka, kot ga je dosegla, bo na tej drugi strani podizkaza prikazana izguba zaradi nedoseženega dohodka. Pri razdelitvi dohodka bo namreč v vsakem primeru treba upoštevati vse tiste postavke, ki jih je treba pokriti, ker vstopajo v pojem izgube. Na prvi strani tega podizkaza bo torej razdeljen tudi tisti dohodek, ki ga delovna organizacija ni dosegla, zato pa bo na drugi strani tega podizkaza z razliko prikazana izguba.

Toda izguba se utegne pojavljati tudi zaradi nepokrite substance, t.j. materialnih stroškov in amortizacije, ki se nanašajo na prodane proizvode. V tem primeru bo treba sešteti izgubo zaradi nedoseženega dohodka in izgubo na substanci, da bomo dobili celotno izgubo delovne organizacije.

Končno obravnavani podizkaz navaja še načine pokrivanja izgube.

Kot vidimo, je tudi novi izkaz uspeha, ki je razdeljen na dva podizkaza, bolj pregleden in bolj sistematičen kot dosedanji. Z nikakimi predpisanimi količniki ne bo več treba preračunavati stroške na višino, ki je odbitna od celotnega prihodka. Pač pa bo morala delovna organizacija sama vzpostaviti metode, po katerih

bo vrednost končnih zalog razčlenila na "substanco" in elemente dohodka. Toda brž ko bo namesto sedanje metode popolnega vrednotenja zalog vzpostavila kako drugo metodo, po kateri bo na primer vse zakonske in pogodbene obveznosti treba sproti pokrivati z realizacijo ali po kateri se bodo v končnih zalogah zadrževali le variabilni materialni stroški in ustrezni osebni dohodki, ne bo težko ovrednotiti to zalogo v nekaterih primerih že na podlagi kalkulacij. Vsi drugi stroški, bodisi materialni z amortizacijo bodisi elementi dohodka, pa bodo tako sproti izstopali v izkaz uspeha.

## 2 Vsebinske novosti v izkazu uspeha

### a Ugotavljanje celotnega prihodka

Kadar se odločimo za takšno ali drugačno oblikovanje celotnega prihodka, se odločamo o tem, s katerimi proizvodi, storitvami in trgovskim blagom bomo ugotavljali dohodek oziroma finančni rezultat v določenem razdobju. Tako dohodek kot finančni rezultat nasploh je mogoče ugotavljati tedaj, ko je proizvodnja dokončana, tedaj, ko je prodana, ali tedaj, ko je plačana. Po Marxu je res le proces proizvodnje tisti, v katerem se prenaša stara vrednost in ustvarja nova. Čeprav se vrednost ne ustvarja ob prodaji, je pa vendar le tedaj mogoče v celoti presoditi, v kakšni višini je bila pri proizvodnji dejansko dosežena. Zato je prezgodaj ugotavljati dohodek oziroma finančni rezultat nasploh že tedaj, ko je proizvodnja dokončana. V trenutku, ko so proizvodi prodani, je v neprimerno večji meri dano potrdilo za zvišano vrednost sredstev, saj je kupec poznan in ga k plačilu zavezuje kupo-prodajna pogodba. Res pa je treba priznati, da v tem trenutku še vedno ni opravljena pomembna naloga: pretvorba terjatev v denar. Če terjatev kasneje ni mogoče v celoti pretvoriti v denar, prvotno prikazani dohodek oziroma finančni

rezultat dejansko ni v celoti dosežen. Tako pridemo do njegovega ugotavljanja na podlagi plačane realizacije. Vendar je takšen postopek preveč pesimističen, kajti sam akt prodaje je že bistveno spremenil značaj dotedanjih zalog, ko jih je pretvoril v terjatve. Prav tako je tehnika ugotavljanja dohodka oziroma finančnega rezultata manj natančna, če izhajamo iz plačane kot iz fakturirane realizacije. Ti in nekateri drugi razlogi so narekovali, da bo po 8. členu novega zakona o dohodku treba ugotavljati dohodek oziroma finančni rezultat na podlagi fakturirane in ne več plačane realizacije. To je tudi najbolj pogosta praksa v svetu.

Drugo vprašanje, ki je pri oblikovanju celotnega prihodka po novem drugače rešeno kot v preteklosti, pa je vprašanje, ali upoštevamo v njem tudi interno realizacijo. Kot je poznano, smo v dosednji praksi razlikovali tako imenovano realizacijo investicij v lastni režiji ali realizacijo lastnih storitev od interne realizacije v ožjem smislu, ki je bila izločena iz oblikovanja dohodka. Nova rešitev daje večje možnosti tistim, ki nameravajo poudariti samostojnost delovnih enot. Vendar ima takšna rešitev tudi svoje probleme.

S tem, ko je v načelu dana možnost, da delovne enote samostojno ugotavljajo dohodek ter da se delovni organizaciji prizna interna realizacija po prodajni ceni v celotni prihodek, je načeto vprašanje primarnosti obračuna dohodka.

Pojavlja se namreč vprašanje, ali je temeljno ugotavljanje dohodka za celotno delovno organizacijo ali za posamezne enote, pri čemer bi bil dohodek za celotno delovno organizacijo le seštevek dohodka posameznih enot. Če upoštevamo pri ugotavljanju dohodka le tisto, kar je dokončno priznal trg, je seveda težko govoriti o dohodku posamezne enote, brž ko takšna enota zajema le fazo v celotnem proizvodnem procesu. To, kar bi bilo označeno



z dohodkom posamezne enote, bi bilo teoretično morda šele v nedokončani proizvodnji ali v zalogah proizvodov s stališča celotne delovne organizacije. S stališča delovne organizacije kot celote bi torej prešli na ugotavljanje dohodka na podlagi proizvodnje. Brž ko so te enote med seboj povezane zaporedno, se končno lahko še vprašamo, ali naj nosi ves tveganje poslednja enota v tej vrsti, medtem ko vse predhodne že poberejo dohodek, razdelijo osebne dohodke in oblikujejo sklade. Vprašanje je tudi, kako bo delovna organizacija v takšnih razmerah prišla do kritja povečanih obratnih sredstev, ki bodo morala zajeti tudi presežek dohodka v proizvodih predhodnih enot, ki še niso zapustili zadnje enote. Nekoliko drugače je v primeru, ko so pri obračunu med enotami v uporabi na primer planske lastne cene. V tem primeru se ne spreminja višina obratnih sredstev, pač pa njihova vrednostna struktura, saj je ves vkalkulirani dohodek v proizvodih predhodnih enot, ki še niso zapustile naslednje, treba upoštevati kot realiziran, v zalogah pa je materializiran.

#### b Ugotavljanje dohodka

Dohodek v načelu ugotovimo, če od celotnega prihodka odštejemo materialne stroške in amortizacijo, ki se nanašajo na fakturirano realizacijo oziroma jih je treba z njo pokriti. Njihova vsebina se pa bistveno razlikuje, če se delovna organizacija poslužuje različnih kvalitativnih metod vrednotenja nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov.

Pri popolnem vrednotenju zalog se vsi materialni stroški in amortizacija, ki se pojavljajo pri proizvodnji delovni organizaciji v kakem razdobju, šele postopoma premikajo prek nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nikaki v razdobju nastali stroški ne preskočijo teh faz.

Med odhodki se pojavijo še sorazmerno s prodajo.

Pri proizvodnem vrednotenju se nasprotno le proizvodni del materialnih stroškov in amortizacije premika postopno prek nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do odbitnih postavk od celotnega prihodka. Nasprotno vsi v razdobju nastali materialni stroški in amortizacija, ki so sestavni del splošnih upravno-prodajnih stroškov, neposredno bremenijo le prodane količine, t. j. se takoj pretvarjajo v odhodke. Na prodane proizvode se torej nanašajo materialni stroški in amortizacija kot sestavni del njihovih proizvodnih stroškov ter vsi materialni stroški in amortizacija, ki se v okviru splošnih upravno-prodajnih stroškov v tistem razdobju pojavljajo na novo.

Pri variabilnem vrednotenju se le variabilni del materialnih stroškov in amortizacije premika postopno prek nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do odbitnih postavk od celotnega prihodka. Nasprotno vsi v razdobju nastali materialni stroški in amortizacija, ki imajo fiksen značaj, neposredno bremenijo prodane količine, t. j. se takoj pretvarjajo v odhodke. Na prodane proizvode se torej nanašajo materialni stroški in amortizacija kot sestavni del njihovih variabilnih stroškov ter vsi fiksni materialni stroški in amortizacija, ki se v tistem razdobju pojavljajo na novo.

Vrednotenje po "substanci" smiselno ne prinaša nikakih novih momentov v pogledu odbitnih postavk od celotnega prihodka. Pač pa vpliva na delitev dohodka.

#### c Delitev dohodka

Pri delitvi dohodka je najprej treba pokriti zakonske in pogodbene obveznosti, kakor tudi vkalkulirane osebne dohodke, ki se nanašajo na fakturirano realizacijo. Šele če kaj ostane, je možno oblikovati sklade. Dohodek še ni nujno

pozitivni finančni rezultat, temveč je to šele dobiček, kajti šele dobiček je nasprotje izgubi.

Tiste zakonske in pogodbene obveznosti in tisti osebni dohodki, ki jih je treba pokriti z dohodkom, da delovna organizacija ne bi imela izgube, se pri drugih nespremenjenih okoliščinah spreminjajo, če se delovna organizacija poslužuje različnih metod vrednotenja.

Pri popolnem vrednotenju je treba sestavne dele vkalkuliranega dohodka pokriti z doseženim dohodkom šele v sorazmerju s prodajo.

Pri proizvodnem vrednotenju je treba z doseženim dohodkom takoj pokriti vse tiste zakonske in pogodbene obveznosti in osebne dohodke, ki so sestavni del splošnih upravno-prodajnih stroškov, medtem ko je treba pokriti tiste, ki so sestavni del proizvodnih stroškov, šele sorazmerno s prodajo.

Pri variabilnem vrednotenju je treba z doseženim dohodkom takoj pokriti vse tiste zakonske in pogodbene obveznosti in osebne dohodke, ki imajo fiksen značaj, to je, ki niso odvisni od obsega proizvodnje oziroma poslovanja, medtem ko je vse tiste, ki so variabilni, treba pokriti šele sorazmerno s prodajo.

Vrednotenje po materialnih stroških in amortizaciji, kot smo ugotovili, ne vpliva na ugotovljeni dohodek v primerjavi z ustreznimi drugimi metodami. Zato pa vpliva na njegovo razdelitev. Z dohodkom je namreč treba pokriti vse v razdobju obračunane zakonske in pogodbene obveznosti in tudi osebne dohodke. Če dinamika proizvodnje ni usoglašena z dinamično prodajo, utegne takšno pokrivanje v posameznih mesecih pripeljati do velikih in delavcem nerazumljivih skokov v osebnih dohodkih.

Različno učinkovanje obravnavanih metod na dohodek in na njegovo delitev je očitno torej tedaj, kadar se spreminjajo končne zaloge v primerjavi z začetnimi, tedaj namreč ob različnih metodah ostajajo različni stroški v končnih

zaloga, medtem ko je druge treba že sproti pokrivali ali pred ugotovitvijo dohodka ali takoj po njegovi ugotovitvi. Posebno vprašanje pa je, kako izvesti prehod iz sedanjega popolnega vrednotenja na katerokoli drugo vrednotenje, ki pušča v končnih zaloga manj stroškov. Tak prehod bo pri tistih delovnih organizacijah, ki se bodo odločile zanj, brez dvoma postopen, razen če bodo v posameznem letu dosegle izredno visok finančni rezultat. V takšnem primeru bi npr. prehod iz dosedanje metode popolnega vrednotenja na kakršnokoli drugo metodo pomenil, da bo tekoči celotni prihodek moral pokriti tudi del materialnih stroškov in amortizacije, ki bi se sicer zadrževali še v končnih zaloga, z zmanjšanim dohodkom pa bo treba pokriti še del zakonskih in pogodbenih obveznosti ter osebnih dohodkov, ki bi se sicer zadrževali še v končnih zaloga.

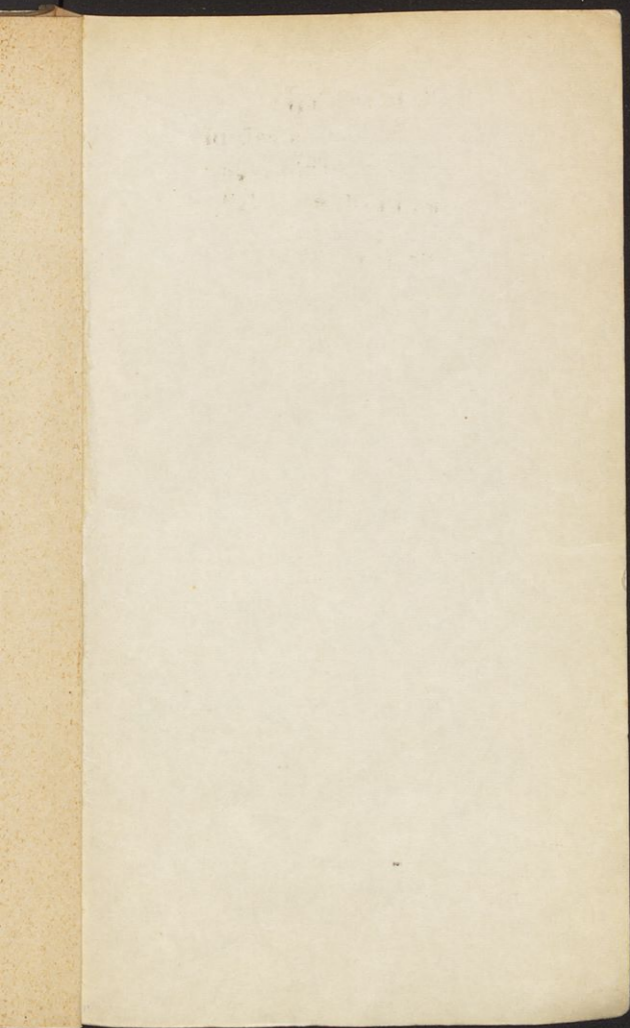




NARODNA IN UNIVERZITETNA  
KNJIŽNICA



00000521152



*Varnost št. 62.07*

**Knjigovodstvo,  
periodični obračuni  
in zaključni račun  
po novih predpisih**

**dr. Ivan Turk**