

**Vili Perner, pooblaščen revizor, preizkušeni notranji revizor in državni notranji revizor**

## **PRIPOZNAVANJE IN RAZPOREJANJE STROŠKOV V NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJAH**

Pripoznavanje in razporejanje stroškov se uporablja skozi celoten poslovni proces nepridobitnih organizacij (NPO). Določanje in oblikovanje ustreznih informacij o stroških za namene odločanja in poročanja zahteva skrbno presojo o pripoznavanju in razporejanju stroškov za različne namene; če smemo trditi, da je *pripoznavanje* stroškov bolj ali manj enostaven proces, pa *razporejanje* stroškov zahteva izbor in presojo o pravilnem pristopu oziroma metodi, kar je brez dvoma izziv za vsako nepridobitno organizacijo.

### **1. Namen(i) pripoznavanja in razporejanja stroškov**

NPO utegne pripoznavati in razporejati stroške iz različnih razlogov. Določanje neposrednih stroškov, ki se nanašajo na posamične stroškovne nosilce ali namene je razmeroma enostavno in takojšnje, medtem ko se morajo posredni stroški na različne stroškovne nosilce ali namene *razporejati* in *prenašati*, kar pomeni da si jih stroškovni nosilci ali nameni ne morejo vnaprej in nedvoumno »prisvojiti« v nesporno določljivem znesku. NPO pripoznavajo in razporejajo stroške predvsem z namenom, da bi si pridobile informacije za:

- poslovne odločitve,
- motiviranje posloводства in zaposlencev,
- zunanje računovodsko (finančno) poročanje,
- priznavanje in povračila (nadomeščanje) stroškov.

Določanje stroškov za *poslovne odločitve* pomeni pripoznavanje in razporejanje stroškov za *notranje potrebe* NPO in se uporablja zlasti za določanje cen storitev, ki jih zaračunavajo različnim uporabnikom, kar z drugimi besedami pomeni, da je potrebno ugotoviti celotne stroške (lastno ceno), ki naj jih (jo) zaračunane storitve uporabnikom pokrijejo.

Enako tudi določanje stroškov za *motiviranje posloводства in zaposlencev* predstavlja pripoznavanje in razporejanje stroškov za *notranje potrebe* NPO, kar naj omogoči preglednost nad nastalimi stroški in v povezavi s predračuni motivira posloводство in zaposlence za izvajanje nadzora nad stroški.

Določanje stroškov za *zunanje računovodsko (finančno) poročanje*, kamor sodi tudi obračunavanje in plačevanje davka od dohodka pravnih oseb, se najprej nanaša na

poročanje v *Izkazu prihodkov in odhodkov*, tako za celotno kot tudi tržno dejavnost NPO, nadalje pa tudi ob pripravi davčnega izkaza, kar je zlasti povezano z določili 9. člena »Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb« (Ur. list RS 117/06, v nadaljevanju: ZDDPO-2), ki govori o oprostitvi davka po ZDDPO-2 in 4. člena »Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti« (Ur. list RS 107/07), kjer je opredeljeno, kaj se prišteva med pridobitne dohodke v NPO.

Določanje stroškov za njihovo *priznavanje in povračilo (nadomeščanje)*, je življenjskega pomena v primerih, ko želijo »financerji« pridobi(va)ti natančne informacije o stroških dejavnosti, ki jih morajo v NPO – pretežno na osnovi zakonov – pokrivati.

## **2. Pripoznavanje stroškov in sodila za razporejanje stroškov**

Pod *pripoznavanjem stroškov* bomo razumeli določanje *neposrednih stroškov* za namene, ki so povzročili njihov nastanek; ti nameni lahko vključujejo aktivnosti, organizacijske sestavine, proizvode ali storitve. Pripoznavanje je enostavno, saj je tovrstne stroške možno dokaj zanesljivo ugotoviti in povezati z določenimi poslovnimi nameni.

*Sodila za razporejanje stroškov* nasprotno prinašajo zahtevnejše izzive, odvisno od namenov pridobivanja informacij o stroških in narave nastalih stroškov. Sodila, ki se najpogosteje uporabljajo pri izboru določene metode za razporejanje stroškov, upoštevajo:

- vzrok in učinek (cause in effect),
- prejete koristi (benefits received),
- poštenost ali enakost (equity) in
- sposobnost prevzemanja (ability to bear).

Sodilo *vzroka in učinka* zahteva določitev ene ali več dejavnosti, ki povzroča(jo) nastanek stroškov. Tako se na primer delovne ure uporabljajo za pripoznavanje stroškov plač in dajatev po različnih dejavnostih. V tem primeru predstavljajo ure stroškovne vodnike (*cost drivers*) ali razlog za nastanek stroškov dejavnosti. Določitev vzroka in učinka za posredne stroške je praviloma težje, saj se stroški nanašajo na več nosilcev ali namenov.

Sodilo *prejetih koristi* ali koristnostno razmerje zahteva prepoznavanje uporabnikov izločkov dejavnosti. Stroški dejavnosti se nato razporejajo po uporabnikih v razmerju prejetih koristi od dejavnosti. Na primer NPO lahko pripozna in razporedi stroške na dejavnost računalniške obdelave podatkov. Te stroške nato razporeja na vsakega od

uporabnikov v razmerju izlozkov, ki jih uporabniki prejemajo. Neposredni stroški, ki nastajajo pri uporabnikih se pogosto uporabljajo kot kazalnik za koristi. Na primer, stroški računalniške obdelave podatkov se lahko razporedijo na uporabnike na osnovi celotnih neposrednih stroškov pri posamičnem uporabniku; čim višji so neposredni stroški uporabnika, tem večji sorazmerni del stroškov računalniške obdelave podatkov se razporedi nanj. V ozadju takšne izbire sodila je prepričanje, da so uporabniki z večjimi neposrednimi stroški prejeli večji obseg koristi od dejavnosti računalniške obdelave podatkov od tistih, kjer so nastali manjši neposredni stroški.

Sodilo *poštenosti* ali *enakosti* se lahko uporablja pri subvencijah s strani države ali drugih donatorjev, če je razporejanje stroškov pripomoček za nadomestitev posrednih stroškov. Razporeditev se pojmuje kot »razumno« ali »pošteno« orodje za določitev osnove za nadomestitev stroškov. Vendar pa za večino odločitev pri razporejanju posrednih stroškov »poštenost« ali »enakost« ne predstavljata glavnega delovnega pripomočka (sodila), saj se ju pojmuje kot preveč neopredeljivi.

Sodilo *spособnosti prevzemanja* upošteva pristop, ki razporejanje stroškov povezuje z značilnostmi uporabnika, ki v največji meri opravičujejo njegovo obremenitev s stroški. Na primer, razporejanje stroškov računalniške obdelave podatkov je možno opraviti na osnovi števila osebja v posameznem oddelku. Predpostavlja se, da čim večji je oddelek, tem večja je njegova sposobnost prevzemanja stroškov računalniške obdelave podatkov.

Kakorkoli že, sodilo *vzroka in učinka* se v praksi pojmuje kot najprikladnejše, saj je logično, da namene zaradi katerih so stroški nastali, bremenimo s stroški, ki se nanje tudi nanašajo.

### 3. Metode razporejanja stroškov

Pri metodah za razporejanje stroškov moramo najprej upoštevati naslednje splošne usmeritve:

- tehnike, ki se uporabljajo za razporejanje so skupne vsem organizacijam - tako pridobitnim, kot nepridobitnim,
- razumno razporejanje stroškov na poslovne funkcije organizacije je možno opraviti na različnih osnovah,
- objektivne metode so bolj zaželjene od subjektivnih,
- razporeditve se lahko opravi ob upoštevanju finančnih, kot tudi nefinančnih podatkov. Na primer, stroški povezani z zasedbo in vzdrževanjem zgradbe, kot so amortizacija, energija in komunalne storitve, vzdrževanje in zavarovanje, se lahko razporejajo na osnovi kvadrature prostorov, ki jih uporablja posamična dejavnost (program) ali podporne službe,
- stroški obresti, vključno z obrestmi za posojila za izgradnjo zgradbe, se lahko razporedijo na posamične dejavnosti (programe) in podporne službe v največjem

možnem obsegu. Stroški obresti, ki jih ni možno razporediti, se naj obravnavajo kot del stroškov poslovanja in/ali skupnih služb,

- organizacija naj obdobjno preverja svojo metodo razporejanja stroškov. Ocenjevanje naj zajema evidence o porabljenem času ali poročila o aktivnostih ključnega osebja, uporabo prostorov in porabo (potrošnega) materiala. Poslovodstvo naj preverja tudi ali je s pomembnimi spremembami obsega in narave aktivnosti potrebno spremeniti parametre ali metodo razporejanja stroškov.

Za razporejanje stroškov v nepridobitnih organizacijah, se uporabljajo različne metode, med njimi so najpogostejše naslednje:

- metoda neodvisnih stroškovnih nosilcev (Stand-Alone method),
- metoda relativne prodajne vrednosti/neposrednih stroškov (Relative sales value/direct cost method) in
- metoda fizičnih enot (Physical units method).

Vsako od navedenih metod predstavljamo v nadaljevanju.

### *3.1 Metoda neodvisnih stroškovnih nosilcev*

Po tej metodi se posredni stroški razporejajo na vsak končni stroškovni ciljni objekt v razmerju nastalih stroškov za delovanje posamičnega ciljnega objekta neodvisno od ostalih objektov. Predpostavljajmo, da bi ločeni stroški za izvajanje treh neodvisnih dejavnosti znašali: € 500.000 za dejavnost A, € 400.000 za dejavnost B in € 100.000 za dejavnost C. Nadalje predpostavljajmo, da nastane za € 750.000 posrednih stroškov, potrebnih za izvedbo vseh treh aktivnosti. Za razporeditev posrednih stroškov na neodvisne ciljne objekte, ki so povzročili skupaj € 1.000.000 stroškov, bomo uporabili naslednjo formulo:

Dejavnost A:  $(€ 500.000 : € 1.000.000) \times € 750.000 = € 375.000$

Dejavnost B:  $(€ 400.000 : € 1.000.000) \times € 750.000 = € 300.000$

Dejavnost C:  $(€ 100.000 : € 1.000.000) \times € 750.000 = € 100.000$

Metoda neodvisnih stroškovnih nosilcev je obenem približek razporejanju stroškov po sodilu »sposobnosti prevzemanja«. Čim večji so stroški neodvisnih stroškovnih nosilcev, tem večja bo razporeditev posrednih stroškov, ob predpostavki, da se stroški ostalih neodvisnih stroškovnih nosilcev ne spreminjajo. Problemi, ki jih lahko povzroča uporaba te metode, pa utegnejo nastati, ko (če):

- se razporeditev posrednih stroškov na ciljni objekt spreminja iz obdobja v obdobje, čeprav se njegovi stroški niso spremenili,
- se stroški posameznih ciljnih objektov iz obdobja v obdobje spreminjajo, s čimer se spreminja tudi osnova za razporejanje,
- stroški ciljnih objektov niso na razpolago,

## 3.2 Metoda relativne prodajne vrednosti/neposrednih stroškov

Ta metoda uporablja prodajno vrednost vsakega stroškovnega nosilca kot osnovo za razporejanje posrednih stroškov. Če podatki za prodajno vrednost niso zanesljivi, se za razporejanje na enak način lahko uporabijo neposredni stroški stroškovnih nosilcev.

Uporabo metode prikazuje spodnja *Tabela 1*:

Tabela 1

v €

<u>Stroškovni nosilec</u>	<u>Neposredni stroški.</u>	<u>Delež v neposr. str.</u>		<u>Posredni stroški</u>		<u>Razpor. stroški</u>	<u>Skupni str. (1) + (4)</u>
	(1)	(2)		(3)		(4)	(5)
Dejavnost A	2.500.000	$\frac{2.500}{3.000}$	x	750.000	=	625.000	3.125.000
Dejavnost B	300.000	$\frac{300}{3.000}$	x	750.000	=	75.000	375.000
Dejavnost C	200.000	$\frac{200}{3.000}$	x	750.000	=	50.000	250.000
<b>Skupaj</b>	<b>3.000.000</b>					<b>750.000</b>	<b>3.750.000</b>

Posredni stroški (3) v znesku € 750.000 so bili razporejeni na osnovi deleža (2) neposrednih stroškov vsake od aktivnosti A,B in C v skupnih neposrednih stroških, udeležba skupnih stroškov vsake od aktivnosti A,B in C pa je enaka kot to velja za udeležbo v neposrednih stroških. Metoda torej predpostavlja, da so ***posredni stroški vsakega stroškovnega nosilca nastali iz istega vzroka in v enakem razmerju kot njegovi neposredni stroški***

## 3.3 Metoda fizičnih enot

Po tej metodi se razporeditev posrednih stroškov na stroškovne nosilce opravi v sorazmerju s številom enot aktivnosti ali izločka, ki jih lahko povežemo s posamičnim stroškovnim nosilcem ali namenom. Ta metoda je tudi najmočnejše povezana s sodilom vzroka in učinka za razporejanje posrednih stroškov. Ne glede na povedano, pa ni vedno nujno, da najbolje odrazi skupni vložek, ki ga zahteva »proizvodnja« izločka.

Neprihoditna organizacija mora – v skladu z zgoraj opisanimi usmeritvami – izbrati primeren pristop, s čimer bo zadostila namenom, za katere potrebuje informacije o stroških. To lahko uresniči z naslednjimi *koraki*:

1. Ugotovi (določi) razloge, zaradi katerih se informacije o stroških zahtevajo.
2. Določi stroškovne nosilce ali namene, ki naj zadostijo razlogom za informacije o stroških.
3. Ugotovi vrste stroškov primernih za namene, zaradi katerih se zahtevajo informacije o stroških.
4. Pripozna vse neposredne stroške stroškovnih nosilcev, skupaj s stroškovnimi vodniki, ki jih lahko neposredno ugotovi pri stroškovnih nosilcih.
5. Izbere osnovo za razporejanje ali stroškovne vodnike, ki naj posredne stroške povežejo s stroškovnim nosilci ali nameni.
6. Razporedi posredne stroške.
7. Zagotovi, da so bili vsi (spo)znani stroški pripoznani in razporejeni na stroškovne nosilce ali namene.

Vsakega od korakov na kratko prikazujemo v nadaljevanju.

#### 1. korak - Ugotovitev (določitev) razlogov, zaradi katerih se informacije o stroških zahtevajo

Informacije o stroških so v prvi vrsti zahtevane že s samim Zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/1999 in št. 30/2002), Navodilom o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/2000 in 122/2000), Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/2002, 21/2003, 126/2004) in Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/2001 in št. 10/2006).

Prav tako smo v točki *1. Namen(i) pripoznavanja in razporejanja stroškov* zgoraj, poudarili potrebo po informacijah o stroških v davčne namene, zlasti v pogledu razmejevanja med pridobitnimi in nepridobitnimi – in s tem obdavčljivimi – prihodki (odhodki).

V skladu s Slovenskim računovodskim standardom (SRS) 29 – *Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje)* se v stroškovnem računovodstvu razčlenjujejo odmiki uresničenih stroškov obračunskega obdobja od načrtovanih stroškov uresničene obsega dejavnosti v istem obdobju in isti organizaciji; sodila se vedno nanašajo na uresničeni obseg delovanja in so tudi izkazana na ustreznih kontih.

#### 2. korak - Določitev stroškovnih nosilcev ali namenov, ki naj zadostijo razlogom za informacije o stroških.

Že v naših dosedanjih izvajanjih smo s pojmom stroškovni nosilec ali namen razumeli vsako postavko za katero je stroške potrebno (iz)meriti. Razlog za pripoznanje stroškov se lahko nanaša na enega ali več stroškovnih nosilcev. Tako so pri dejavnostih stroškovni nosilci ponavadi oddelki ali druge organizacijske enote o katerih poslovodstvo potrebuje

informacije o stroških. Pri funkcionalni klasifikaciji so stroškovni nosilci (ciljni objekti) lahko:

- programi organizacije,
- podporne dejavnosti, kot na primer: poslovodstvo in/ali skupne službe,

kar se utegne od organizacije do organizacije precej razlikovati, odvisno od razlogov za pridobivanje informacij o stroških.

### 3. korak - Ugotovitev vrste stroškov potrebnih za informacije o stroških

Pri ugotavljanju stroškov stroškovnih nosilcev ali namenov naj se uporabi sodilo vzroka in učinka, kar pomeni, da:

- bo neposredne stroške možno neposredno pripisati posamičnim stroškovnim nosilcem ali namenom,
- posrednih stroškov ne bo možno pripisati posamičnemu namenu, saj se pojavljajo skupno za več stroškovnih nosilcev ali namenov.

### 4. korak – Pripozna(va)nje neposrednih stroškov

Kakor hitro smo ugotovili stroškovnim nosilcem ali namenom pripadajoče vrste stroškov, jim lahko določimo tudi neposredne stroške. Pri tem se najpogosteje uporablja pojem ali pripomoček »stroškovnega vodnika« (*cost driver*). Uporabljeni vodnik se (naj) nanaša na stroške, ki jih je namen povzročil. Tako lahko v primeru, če stroškovni nosilec zahteva delo uporabimo kot stroškovni vodnik delovne ure, ovrednotene z ustreznimi urnimi postavkami.

### 5. korak – Izbor osnove za razporejanje stroškov

Stroški, ki jih ne moremo neposredno pripisati ali povezati s stroškovnimi nosilci so posredni stroški, za osnovo pri njihovi razporeditvi na stroškovne nosilce pa bomo v glavnem uporabljali sodilo »vzroka in učinka«; ostale osnove za razporejanje smo obravnavali že v 2. *Pripoznavanje stroškov in sodila za razporejanje stroškov*.

### 6. korak – Razporeditev posrednih stroškov.

#### *a. Enostopenjska razporeditev*

Razporejanje posrednih stroškov predstavlja proces razvijanja formule ali načrta kako posredne stroške povezati z ustreznimi stroškovnimi nosilci ali nameni. Predstavljajmo si najbolj enostavno situacijo z naslednjimi značilnostmi:

1. Poznani so trije stroškovni nosilci/nameni: A, B in C.
2. Stroški dela se pripoznajo kot neposredni stroški pri vsakem od nosilcev/namenov A, B in C na osnovi opravljenih ur dela, ki obenem predstavljajo *stroškovne vodnike*.
3. Pripoznajo se tudi stroški najemnine prostorov pri vsakem od stroškovnih nosilcev/namenov A, B in C; pri tem predpostavljajmo, da vsi stroškovni nosilci/nameni uporabljajo iste poslovne prostore. Stroški najemnine prostorov so pripoznani kot posredni stroški.
4. V tem primeru nam opravljene delovne ure vsakega od stroškovnih nosilcev A, B in C (po)služijo za razporeditev stroškov najemnine poslovnih prostorov na prej omenjene stroškovne nosilce/namene.

*b. Dvostopenjska razporeditev*

V bolj zapletenih situacijah ponavadi uporabljamo dvostopenjski pristop za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce/namene. Ta pristop je nujen, ko so bili stroški najprej razporejeni na oddelke ali aktivnosti, kar nam prikazuje spodnji primer:

1. Stroški so najprej pripoznani pri skupni dejavnosti D, še preden se ugotavljajo stroški nosilcev/namenov A, B in C.
2. V skupni dejavnosti D nastajajo neposredni stroški dela, za opravljanje dejavnosti pa deli s stroškovnimi nosilci/nameni A, B in C tudi poslovne prostore. Prav tako ima v najemu opremo, s katero zagotavlja podporo za A, B in C.
3. V tem primeru se stroški dela pripoznajo kot neposredni stroški pri vseh štirih dejavnostih na enak način, t.j. na osnovi opravljenih ur dela. Dodatno se kot neposredni stroški pripoznajo stroški najema opreme v dejavnosti D.

*Dvostopenjska razporeditev se opravi tako, da na*

prvi stopnji razporedimo stroške najema poslovnih prostorov na A, B, C in D ob uporabi direktnega dela kot stroškovnega vodnika, s tem da na

drugi stopnji podporna dejavnost D vsebuje (1) neposredne stroške dela in najema opreme ter (2) razporejene (posredne) stroške najema poslovnih prostorov. Tako ugotovljeni stroški se nato *razporedijo* na vsakega od stroškovnih nosilcev A, B in C ob uporabi primerne osnove kot pripomočka za stroškovnega vodnika. V našem primeru predstavlja »primerno osnovo« čas, ki ga podporna dejavnost D (u)porabi za vsako od dejavnosti A, B in C. V razmerju do A, B in C predstavljajo stroški podporne dejavnosti D posredne stroške.

7. korak – Pripozna(va)nje in razporeditev vseh (spo)znanih stroškov

Naloga neporoditne organizacije je, da pri pripoznavanju in razporejanju stroškov zagotovi popolnost in točnost zajetja vseh stroškov, ki se nanašajo na stroškovne nosilce ali namene, ki so v danih razmerah predmet obravnave in proučevanja. Slednje je zlasti pomembno za namene zunanjega poročanja, davčne namene in nadomeščanja nastalih stroškov s strani »financerjev«.

**4. Primer ugotavljanja in razporejanja stroškov**

Primer, ki ga predstavljamo v nadaljevanju prikazuje dvostopenjski pristop ugotavljanja in razporejanja stroškov, ki naj služi za potrebe poslovođenja.

Vzemimo, da NPO sestoji iz šestih oddelkov, pri čimer prvi trije oddelki predstavljajo tudi različne vidike programskih dejavnosti kot sledi:

- temeljna dejavnost A,
- dopolnilna dejavnost B in
- tržna dejavnost C

in da naslednji trije oddelki predstavljajo podporne in/ali pomožne dejavnosti, kot sledi:

- upravljanje s premoženjem D,
- centralna podpora E in
- računalniško obdelavo podatkov (ROP) F.

NPO spremlja stroške upoštevajoč *naravno klasifikacijo stroškov (odhodkov)*, kar pomeni, da se stroški zbirajo glede na vrste gospodarskih koristi, ki jih omogočajo, kot n. pr. plače, materialni stroški, najemnine, energija in podobno.

1. korak - Ugotovitev (določitev) razlogov, zaradi katerih se informacije o stroških zahtevajo

- Poslovodstvo NPO potrebuje informacije o stroških po oddelkih/dejavnostih za izvajanje kontrole nad njihovo porabo.
- Poslovodstvo mora poznati vse stroške različnih storitev, kot osnove za ugotavljanje (strukture) lastne cene pri načrtovanju zaračunavanja storitev za prihodnje leto.

2. korak - Določitev stroškovnih nosilcev ali namenov, ki naj zadostijo razlogom za informacije o stroških.

Za izvajanje kontrole nad stroški, je stroške potrebno ugotavljati za vsak posamični program in podporno dejavnost posebej in dodatno k temu še načrtovane stroške

prihodnjega leta za temeljne dejavnosti A, B in C. Poslovodstvo se je odločilo, da bodo vsi stroški NPO pripoznani in razporejeni na programske oddelke A, B in C, z namenom določanja cene njihovih storitev in načrtovanje obsega teh stroškov.

3. korak - Ugotovitev vrste stroškov potrebnih za informacije o stroških

Spodnja *Tabela 2* prikazuje zbir stroškov NPO za leto 200X. Druge in dodatne informacije o stroških so pridobljene iz računovodskih razvidov in z intervjuvanjem zaposlencev.

*Tabela 2*

v 000 €

Plače in dajatve	375	Ugotovljive za vsak oddelek
Zunanje storitve	225	Ugotovljive po oddelkih A, B in C
Energija in komun. storitve	50	Fakturirane NPO kot celoti (se ne ugotavljajo po oddelkih)
Najemnine za opremo	50	Polovica stroškov ugotovljenih pri ROP, druga polovica ni ugotovljiva po oddelkih
Najemnine za prostore	<u>100</u>	Niso ugotavljane po oddelkih
<b>Skupaj stroški</b>	<b><u>800</u></b>	

4. korak – Pripozna(va)nje neposrednih stroškov

Upoštevajoč podatke iz *Tabele 2*, naravne stroške pripoznamo po oddelkih, pri čemer zaradi poenostavitve vse stroške v spodnji *Tabeli 3* obravnamo kot **neposredne stroške**.

*Tabela 3*

v 000 €

	<b>Skupaj</b>	<b>Osn. dej. A</b>	<b>Dop. dej. B</b>	<b>Tržna dej. C</b>	<b>Uprav. prem. D</b>	<b>Centr. podp. E</b>	<b>ROP – dejav. F</b>
Plače in dajatve	375	100	50	50	25	100	50
Splošne storitve	225	125	-	25	-	50	25
Energija in kom. storitve	50	-	-	-	50	-	-
Najem opreme	50	-	-	-	25	-	25
Najem posl. pr.	<u>100</u>	-	-	-	<u>100</u>	-	-
<b>Skupaj stroški</b>	<b><u>800</u></b>	<b><u>225</u></b>	<b><u>50</u></b>	<b><u>75</u></b>	<b><u>200</u></b>	<b><u>150</u></b>	<b><u>100</u></b>

5. korak – Izbor osnove za razporejanje stroškov

NPO se je odločila, da se naj kot možni stroškovni vodniki ali kot osnova za razporejanje stroškov podpornih oddelkov na programske oddelke - s čimer se naj določi polna lastna cena slednjih - določijo:

- neposredno delo – za razporeditev stroškov centralne podpore,
- kvadratura prostorov – za razporeditev stroškov oddelka upravljanja s premoženjem,
- računalniški čas – za razporeditev stroškov ROP.

6. korak – Razporeditev posrednih stroškov.

Za NPO se – zaradi potrebe po določitvi polne lastne cene programskih oddelkov – stroški podpornih oddelkov obravnavajo kot posredni stroški in zato moramo stroške podpornih oddelkov razporediti na programske oddelke; zadeve pa bi utegnile zaplesti, ker podporni oddelki obenem podpirajo drug drugega.

Poznani sta dve najpogosteje uporabljeni metodi v primerih medsebojnih razmerij med podpornimi oddelki:

- *neposredna metoda* (ali enostopenjska metoda), ki ne upošteva medsebojnih razmerij med podpornimi oddelki,
- *sestopna metoda*, ki razmerja med podpornimi oddelki upošteva.

*a. Neposredna metoda*

Spodnji *Tabela 4A in 4B* prikazujeta neposredno ali enostopenjsko metodo, ki uporablja samo enega stroškovnega vodnika ali osnovo za razporeditev in ne upošteva razmerij med oddelki. Tabela upošteva neposredno delo kot osnovo za razporeditev.

Prav tako pa lahko neposredno metodo uporabimo pri različnih stroškovnih vodnikih, kar je prikazano v *Tabeli 5* spodaj, kjer ima vsak podporni oddelek svojega stroškovnega vodnika in sicer:

- oddelek upravljanja s premoženjem - kvadratura prostorov,
- oddelek centralne podpore - neposredno delo in
- ROP - računalniški čas.

**Enostopenjska (single step) razporeditev posrednih stroškov z enim stroškovnim vodnikom**

Tabela 4 A

v 000 €

	<b>Skupaj</b>	<b>Osn. dej. A</b>	<b>Dop. dej. B</b>	<b>Tržna dej. C</b>	<b>Uprav. prem. D</b>	<b>Centr. podp. E</b>	<b>ROP – dejav. F</b>
Plače in dajatve	375	100	50	50	25	100	50
Splošne storitve	225	125	-	25	-	50	25
Energija in kom. storitve	50	-	-	-	50	-	-
Najem opreme	50	-	-	-	25	-	25
Najem posl. pr.	100	-	-	-	100	-	-
<b>Skupaj stroški</b>	<b>800</b>	<b>225</b>	<b>50</b>	<b>75</b>	<b>200</b>	<b>150</b>	<b>100</b>

Razporeditev stroškov podpornih oddelkov (\*)

Tabela 4 B

v 000 €

	<b>Skupaj</b>	<b>Osn. dej. A</b>	<b>Dop. dej. B</b>	<b>Tržna dej. C</b>	<b>Uprav. prem. D</b>	<b>Centr. podp. E</b>	<b>ROP – dejav. F</b>
Uprav. prem.- D		100	50	50	(200)		
Centr. podp.-E		75	37.5	37.5	-	(150)	
ROP		50	25	25			(100)
<b>Skupaj stroški</b>	<b>800</b>	<b>450</b>	<b>162.5</b>	<b>187.5</b>			

(\*) razporeditev na osnovi neposrednega dela:

	Osnova	»Ključ«
	-----	-----
Osnovna dejavnost A:	100	50%
Dopolnilna dejavnost B	50	25%
Tržna dejavnost C	50	25%
Skupaj	200	100%

## Enostopenjska razporeditev posrednih stroškov z več stroškovnimi vodniki

Tabela 5 A

v 000 €

	<u>Skupaj</u>	<u>Osn. dej. A</u>	<u>Dop. dej. B</u>	<u>Tržna dej. C</u>	<u>Uprav. prem. D</u>	<u>Centr. podp. E</u>	<u>ROP – dejav. F</u>
Plače in dajatve	375	100	50	50	25	100	50
Splošne storitve	225	125	-	25	-	50	25
Energija in kom. storitve	50	-	-	-	50	-	-
Najem opreme	50	-	-	-	25	-	25
Najem posl. pr.	<u>100</u>	-	-	-	<u>100</u>	-	-
<b>Skupaj stroški</b>	<b><u>800</u></b>	<b><u>225</u></b>	<b><u>50</u></b>	<b><u>75</u></b>	<b><u>200</u></b>	<b><u>150</u></b>	<b><u>100</u></b>

Razporeditev stroškov podpornih oddelkov (\*)

Tabela 5 B

v 000 €

	<u>Skupaj</u>	<u>Osn. dej. A</u>	<u>Dop. dej. B</u>	<u>Tržna dej. C</u>	<u>Uprav. prem. D</u>	<u>Centr. podp. E</u>	<u>ROP – dejav. F</u>
Uprav. prem.D(1)		125	25	50	(200)		
Centr. podp.E (2)		75	37.5	37.5		(150)	
ROP-F (3)		<u>80</u>	<u>5</u>	<u>15</u>			(100)
<b>Skupaj stroški</b>	<b><u>800</u></b>	<b><u>505</u></b>	<b><u>117.5</u></b>	<b><u>177.5</u></b>			

(\*): Razporeditev na osnovi naslednjih stroškovnih vodnikov:

(1) Kvadratura:

Osnovna dejavnost A	500 m <sup>2</sup>	0,625
Dopolnilna dejavnost B	100 m <sup>2</sup>	0,125
Tržna dejavnost C	200 m <sup>2</sup>	0,250

(2) Neposredno delo:

Osnovna dejavnost A	100	50%
Dopolnilna dejavnost B	50	25%
Tržna dejavnost C	<u>50</u>	<u>25%</u>
	200	100%

(3) ROP čas

Osnovna dejavnost A	0,80
Dopolnilna dejavnost B	0,05
Tržna dejavnost C	<u>0,15</u>
	1,00

b. Sestopna/večstopenjska metoda (step-down method)

Uporaba sestopne (večstopenjske) metode razporeditve posrednih stroškov je prikazana v Tabeli 6A in Tabeli 6B spodaj, kar pomeni, da se upoštevajo tudi razmerja med podpornimi oddelki tako, da:

- so stroški upravljanja premoženja (D) najprej razporejeni na centralno podporo (E) in ROP (F), kot tudi na glavne dejavnosti A, B in C,
- nakar je centralna podpora (E) razporejena na ROP (F) in glavne dejavnosti A, B in C,
- ter na koncu je še ROP (F) razporejena na glavne dejavnosti A, B in C.

**Večstopenjska razporeditev posrednih stroškov z več stroškovnimi vodniki**

Tabela 6 A

v 000 €

	<u>Skupaj</u>	<u>Osn. dej. A</u>	<u>Dop. dej. B</u>	<u>Tržna dej. C</u>	<u>Uprav. prem. D</u>	<u>Centr. podp. E</u>	<u>ROP – dejav. F</u>
Plače in dajatve	375	100	50	50	25	100	50
Splošne storitve	225	125	-	25	-	50	25
Energija in kom. storitve	50	-	-	-	50	-	-
Najem opreme	50	-	-	-	25	-	25
Najem posl. pr.	<u>100</u>	-	-	-	<u>100</u>	-	-
<b>Skupaj stroški</b>	<b><u>800</u></b>	<b><u>225</u></b>	<b><u>50</u></b>	<b><u>75</u></b>	<b><u>200</u></b>	<b><u>150</u></b>	<b><u>100</u></b>

Razporeditev stroškov podpornih oddelkov (\*)

Tabela 6 B

v 000 €

	<u>Skupaj</u>	<u>Osn. dej. A</u>	<u>Dop. dej. B</u>	<u>Tržna dej. C</u>	<u>Uprav. prem. D</u>	<u>Centr. podp. E</u>	<u>ROP – dejav. F</u>
Uprav. prem.D(1)		83,4	16,6	33,4	(200)	50	16,6
Centr. podp.E (2)		80	40,0	40,0	-	(200)	40
ROP-F (3)		<u>125,3</u>	<u>7,8</u>	<u>23,5</u>	-	-	(156,6)
<b>Skupaj stroški</b>	<b><u>800</u></b>	<b><u>513,7</u></b>	<b><u>114,4</u></b>	<b><u>171,90</u></b>	-	-	-

(\*) Razporeditev ob uporabi stroškovnih vodnikov je bila naslednja:

(1) Kvadratura

	Osnova -----	»Ključ« -----
Osnovna dejavnost A	500 m <sup>2</sup>	0,417
Dopolnilna dejavnost B	100 m <sup>2</sup>	0,083
Tržna dejavnost C	200 m <sup>2</sup>	0,167
Centralna podpora E	300 m <sup>2</sup>	0,250
ROP - F	<u>100 m<sup>2</sup></u>	<u>0,083</u>
Skupaj	1.200 m <sup>2</sup>	1,000

(2) Neposredno delo:

	Osnova -----	»Ključ« -----
Osnovna dejavnost A	100	40%
Dopolnilna dejavnost B	50	20%
Tržna dejavnost C	50	20%
ROP - F	<u>50</u>	<u>20%</u>
	250	100%

(3) ROP čas

	»Ključ« -----
Osnovna dejavnost A	0,80
Dopolnilna dejavnost B	0,05
Tržna dejavnost C	<u>0,15</u>
	1,00

7. korak – Pripozna(va)nje in razporeditev vseh (spo)znanih stroškov

Vidimo, da je NPO skupne stroške v znesku € 800 tisoč pripoznala in razporedila na programske oddelke s pomočjo prej prikazanih korakov.

Na ta način si je poslovodstvo pridobile informacije o stroških za vse oddelke in o polni lastni ceni za programske oddelke A, B in C, kar mu omogoča – kjer je to smiselno – določanje cen storitev, ki jih nudi svojim uporabnikom. Istočasno si na ta način pridobi informacije o doseganju oziroma o odmikih od načrtovanega obsega stroškov.

*c. Primerjava uporabljenih metod razporeditve posrednih stroškov*

Uporaba različnih metod prikazanih v Tabelah 4-6, nam podaja naslednje informacije o razporeditvi posrednih stroškov na programske dejavnosti:

v 000 €

	<b>Skupaj</b>	<b>Osnovna dejavnost A</b>	<b>Dopolnilna dejavnost B</b>	<b>Tržna dejavnost C</b>
Neposredna metoda – en strošk. vodnik - <i>Tabela 4</i>	800	450	162,5	187,5
Neposr.metoda-več strošk. vodnikov - <i>Tabela 5</i>	800	505	117,5	177,5
Večtopenj.metoda-več strošk. vodnikov - <i>Tabela 6</i>	800	513,7	114,4	171,9

Iz primerjave lahko vidimo, da je najlažje uporabljiva neposredna metoda z enim stroškovnim vodnikom, vendar pa ne upošteva sodila »vzroka in učinka«, prav tako ne upošteva razmerij med podpornimi oddelki.

Neposredna metoda z več stroškovnimi vodniki (že) bolje odraža razmerje »vzroka in učinka« med različnimi dejavnostmi in stroškovnimi vodniki, a še vedno ne upošteva razmerij med podpornimi dejavnostmi.

In končno, sestopna metoda poleg več stroškovnih vodnikov upošteva tudi razmerja med različnimi podpornimi dejavnostmi in tako pomeni najcelovitejši pristop – izmed prikazanih – razporejanja posrednih stroškov na dejavnosti posamezne NPO.

## 5. Sklep

V našem prispevku smo prikazali različne vidike obravnavanja in možnosti uporabe informacij o stroških pri nepridobitnih organizacijah, pri čimer smo imeli v mislih predvsem posredne uporabnike proračuna. V praksi je namreč zelo težko najti ustrezne praktične pripomočke o namenih pripoznavanja in razporejanja stroškov, kakor tudi o sodilih in metodah razporejanja posrednih stroškov na stroškovne nosilce. Podrobnejše poznavanje prikazane problematike lahko po našem mnenju v dobršni meri prispeva k dvigu kakovosti finančnega poslovanja posrednih proračunskih uporabnikov.

Literatura in viri:

- AICPA Audit and Accounting Guide: *Not-for-Profit Organizations*; AICPA onLine Publications; American Institute of Certified Public Accountants, New York, U.S.A., 2008
- Statement of Financial Accounting Standards No. 117: *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*; Financial Accounting Standards Board; Norwalk, Connecticut, U.S.A., 1993

*CPA Perner d.o.o. Ljubljana*

- Phil Sherman, CPA: *Religious and Other Faith-Based Nonprofits: Tax, Accounting, and Management*; American Institute of Certified Public Accountants, New York, U.S.A., 2006

*Ljubljana, januar 2009*