

Pravila skrbnega računovodenja 3 (2016)

STROŠKI PO VRSTAH, MESTIH IN NOSILCIH

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov v stroškovnem računovodstvu. Izidi se lahko uporabljajo v finančnem računovodstvu in pri sestavljanju računovodskih izkazov za potrebe zunanjega poročanja. Obdelujejo

- a) razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,
- b) pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,
- č) prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, ter
- d) razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1 in 2, 12 do 14 in 21.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde ter okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.1. V finančnem računovodstvu se stroški ob začetnem pripoznanju razčlenjujejo po izvirnih vrstah na a) stroške materiala; b) stroške storitev; c) stroške amortizacije; č) stroške dela; d) stroške dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na stroške od a) do č); lahko pa tudi na e) finančne stroške. Med stroški ni izgub zaradi oslabitve ali prevrednotenja sredstev, ki se obravnavajo kot prevrednotovalni odhodki in dopolnjujejo redne odhodke. Vstopni davek na dodano vrednost, ki ga organizacija uveljavi za znižanje davčne obveznosti se ne šteje kot strošek dajatev, vstopni davek na dodano vrednost, ki ga organizacija ne uveljavi, ali druge dajatve, ki se obračunajo skupaj s stroškom, pa povečujejo posamezno izvirno vrsto stroška.

3.2. Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih mestih, ki omogočajo najmanj ločeno spremljanje stroškov proizvodnje, stroškov nakupovanja, stroškov prodaje in stroškov splošnih dejavnosti pa tudi kasnejše ločeno ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter odhodkov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje. Število stroškovnih mest v organizaciji je treba prilagoditi njeni velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Pri oblikovanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, ter zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti

za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v organizaciji.

3.3. Stroški po izvirnih vrstah so glede na zamišljena stroškovna mesta lahko neposredni ali posredni stroški teh stroškovnih mest, ki pa jih nanje na podlagi izvirnih listin še ni mogoče razporediti. Stroški, ki se zberejo na različnih stroškovnih mestih, so že stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah.

3.4. Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih nosilcih. Število stroškovnih nosilcev mora organizacija prilagoditi glede na to, ali se ukvarja z množinsko oziroma procesno dejavnostjo ali, nasprotno, z nizno (serijsko) oziroma posamično dejavnostjo po naročilih. Stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah so lahko neposredni ali posredni stroški posameznih stroškovnih nosilcev. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v organizaciji oziroma, kadar gre za razporejanje stroškov za potrebe finančnega računovodstva, tudi od rešitev v SRS 4.

3.5. Da se olajša načrtovanje in kasnejše proučevanje stroškov po izvirnih vrstah, lahko organizacija sklene, da jih bo, potem ko so razporejeni po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, razčlenila še na njihov stalni in spremenljivi del.

3.6. Pri oblikovanju stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev je treba upoštevati zahteve, ki se pojavljajo pri ugotavljanju poslovnega izida po področnih in območnih odsekih.

b) Pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.7. Stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih glede na to, kje in zakaj se pojavljajo.

3.8. Neposredni stroški nabave se pripoznavajo v povečani nabavni vrednosti zalog oziroma opredmetenih osnovnih sredstvih ali neopredmetenih sredstvih in se zato ne obravnavajo v teh pravilih. Neposredni stroški prodaje se pripoznavajo izključno pri prodanih količinah proizvodov, trgovskega blaga in opravljenih storitev.

3.9. Vsi drugi stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih najmanj glede na potrebe, ki izhajajo iz izbranih metod vrednotenja nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, ter oblikovanje področnih in območnih odsekov oziroma ustavljenega dela poslovanja.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.10. Neposredni stroški posameznega končnega stroškovnega nosilca so lahko že stroški posamezne izvorne vrste (na primer neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela) ali pa so stroški kakega začasnega poslovnega učinka na kakem prehodnem stroškovnem mestu, ki je neposredno vključeno v nastajanje končnega stroškovnega nosilca, zato je pri njem potreba po ločenem obravnavanju posrednih stroškov bistveno manjša. Takšne možne rešitve v stroškovnem računovodstvu pa niso odločilne za potrebe finančnega računovodstva in pri sestavljanju računovodskih izkazov za zunanje potrebe.

3.11. Glede na potrebe stroškovnega računovodstva je mogoče na poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporediti vse stroške (razen neposrednih stroškov nabave), stroške, ki se vključujejo v zoženo lastno ceno, samo proizvodjalne stroške v širšem ali ožjem pomenu ali samo spremenljivi del proizvodjalnih stroškov. Izbira metode vključevanja stroškov v poslovne učinke obračunskega obdobja je odvisna od tega, ali je namen kalkuliranja dobiti podlago za vrednotenje zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje ali, nasprotno, podlago za postavljanje ali presojanje prodajnih cen oziroma druge poslovne odločitve.

3.12. Poleg potrebe po razporejanju poslovnih stroškov od a) do č) iz PSR 3.1. na stroškovne nosilce se včasih pojavi notranja potreba tudi po razporejanju finančnih stroškov iz točke e) PSR 3.1., konkretno obračunanih obresti; odločitev o tem je prepuščena organizaciji.

3.13. Sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu so

- a) neposredni stroški materiala,
- b) neposredni stroški dela,
- c) drugi neposredni stroški,
- č) posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- d) posredni stroški nakupovanja,
- e) posredni stroški prodajanja,
- f) posredni stroški splošnih dejavnosti,
- g) posredni finančni stroški in
- h) neposredni stroški prodaje.

Stroški amortizacije so zajeti med posredne stroške posamezne namenske (funkcionalne) skupine ali pa med druge neposredne stroške. Pri trgovski dejavnosti se s sestavino a) razume nabavna vrednost trgovskega blaga, sestavine od b) do h) pa se lahko združijo v stroške trgovanja.

3.14. Pri vrednotenju poslovnih učinkov po lastni ceni, zoženi za obresti, se iz kalkulacije v duhu PSR 3.13. izključita sestavini g) in h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških v širšem pomenu se izključijo sestavine od e) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških v ožjem pomenu se izključijo sestavine od d) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po spremenljivih stroških pa se izključi stalni del sestavin od b) do g); zanemari se tudi sestavina h), če se tako ugotavlja vrednost obstoječih zalog.

3.15. Kalkulacija stroškov po PSR 3.12. oziroma 3.13. je lahko predračunska kalkulacija na podlagi načrtovanih velikosti ali pa obračunska kalkulacija na podlagi uresničenih velikosti. Za potrebe nekaterih poslovnih odločitev se kot posebna sestavina upoštevajo v kalkulacijah tudi oportunitetni (stroški neizrabljene priložnosti) ali drugi stroški, ki sicer niso neposredno izkazani v knjigovodskih razvidih.

3.16. Ocenjeni stroški se uporabljajo tako pri načrtovanju stroškov kakor v nekaterih primerih zajemanja med uresničene stroške (na primer kot vračunani stroški kala in loma). Standardni stroški pa so predvsem izhodišče za razčlenjevanje odmika uresničenih stroškov od njih. Ocenjeni in standardni stroški se lahko nanašajo na količinsko enoto poslovnega učinka ali na celotno dejavnost obračunskega obdobja.

č) Prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.17. Med stroški v poslovnih razvidih se ne pojavljajo prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z oslabitvijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in v zvezi s prevrednotenjem zalog in terjatev na njihovo nižjo čisto iztržljivo oziroma udenarljivo vrednost. Če bi se, podobno kot obresti, zaradi popolnejšega izračuna zajeli mednje, bi se lahko na podlagi ocenjenega zneska obravnavali kot posredni proizvodjalni stroški (razen odpisa terjatev) ali posredni stroški prodaje (odpis terjatev) pa tudi kot posebna postavka, podobno kot obresti. Takšna postavka se lahko imenuje posredni stroški poslovnih odpisov.

3.18. Prevrednotovalni odhodki v zvezi s prevrednotenjem finančnih naložb se ne obravnavajo kot poslovni odhodki ter se zato tudi ne upoštevajo enako kot tisti, ki so obravnavani v PSR 3.17.

d) Razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.19. Ker so vprašanja, ki jih obravnavajo ta pravila, v veliki meri povezana s poslovnimi skrivnostmi, se razkrivajo le metode, po katerih so ugotovljeni stroški, ki so podlaga tako za vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje kakor za ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter pri tistem delu organizacije, kjer se poslovanje ustavlja.

C. Opredelitve ključnih pojmov

3.20. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

a) **Stroški materiala** so izvirni stroški kupljenega materiala, ki se neposredno porablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov (neposredni stroški materiala), pa tudi stroški materiala, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. V prvo podskupino spadajo stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezovati z ustvarjanjem poslovnih učinkov. V drugo skupino spadajo stroški pomožnega materiala za vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, razen kadar gre za naknadna vlaganja v opredmetena osnovna sredstva, drobnega inventarja, katerega doba koristnosti ne presega leta dni in katerega posamična vrednost ne presega vrednosti 500 evrov, nadomestnih delov za servisiranje proizvodov po njihovi prodaji, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugega. S stroški materiala so mišljeni tudi vračunani stroški kala, razsipa, okvar in loma. V duhu SRS 12 se pri teh stroških upoštevajo cene v obdobju, v katerem pride do potroškov.

V širšem pomenu je s stroški materiala izenačena tudi nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga in materiala.

b) **Stroški storitev** so izvirni stroški kupljenih storitev, ki so neposredno potrebne pri nastajanju poslovnih učinkov (stroški neposrednih storitev), pa tudi stroški storitev, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. V prvo skupino spadajo stroški predvsem storitev pri izdelovanju proizvodov, v drugo pa predvsem prevoznih storitev, storitev za vzdrževanje, sejmskih storitev, reklamnih storitev, reprezentance, zavarovalnih pre-

mij, plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti), najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobnih storitev.

- c) **Stroški amortizacije** so izvirni stroški, ki so povezani s strogo doslednim prenašanjem vrednosti amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev in amortizirljivih neopredmetenih sredstev v duhu SRS 1; izjemoma se lahko obravnavajo kot neposredni stroški pri nastajanju posameznih poslovnih učinkov, v večini primerov pa nimajo take narave in spadajo v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. Obračunavajo se po cenah, veljavnih v obračunskem obdobju.
- č) **Stroški dela** so izvirni stroški, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne zneske v kosmatih velikostih pa tudi na dajatve, ki se obračunavajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov. Podrobnosti določa SRS 13. Ti stroški lahko neposredno bremenijo ustvarjanje poslovnih učinkov (stroški neposrednega dela) ali pa imajo naravo posrednih stroškov in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov.
- d) **Finančni stroški** so v glavnem stroški danih obresti
- e) **Drugi neposredni stroški kot sestavina lastne cene** so vsi neposredni stroški stroškovnih nosilcev, ki niso neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela; med njimi so lahko poleg izvirnih stroškov tudi stroški lastnih polproizvodov oziroma delov. Od odločitve v organizaciji je odvisno, ali se bodo za notranje potrebe tako obravnavali tudi stroški začasnih stroškovnih nosilcev, ki se nanašajo na notranje storitve proizvodne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih dejavnosti pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (procesov); vendar je treba pri primerjavah podjetij tako ugotovljene stroške končnih stroškovnih nosilcev predstavljati kot posredne stroške ne glede na način njihovega ugotavljanja.
- f) **Stroškovno mesto** je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del organizacije, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.
- g) **Mesto odgovornosti** je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju; zaseda ga nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti.
- h) **Stroškovni nosilec** je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva iste organizacije, so končni stroškovni nosilci. Poslovni učinki, namenjeni ustvarjanju končnih poslovnih učinkov (npr. polproizvodi, sestavni deli, različne notranje storitve, itd.), pa so začasni stroškovni nosilci.
- i) **Dodatni stroški zaradi povečanja dejavnosti** so spremenljivi stroški in razlika v stalnih stroških zaradi prehoda na novo raven obsega dejavnosti.
- j) **Oportunitetni stroški** (stroški neizrabljene priložnosti) izražajo vrednost izgubljene priložnosti, ker ni bila sprejeta najboljša druga različica. Praviloma se merijo z žrtvovanim poslovnim izidom najboljše druge različice oziroma kot razlika med žrtvovanimi prihodki in izogibnimi stroški oziroma odhodki najboljše druge različice.

- k) **Stopnja spremenljivosti stroškov** je razmerje med spremenljivim delom stroškov kake vrste in celotnim zneskom stroškov iste vrste pri določenem obsegu dejavnosti.
- l) **Koeficient odzivnosti (reagibilnosti) stroškov** je razmerje med relativno spremembo stroškov in relativno spremembo obsega dejavnosti.
- m) **Dejanski stroški** so zmnožki dejanskih potroškov in dejanskih cen, pri ocenjenih stroških pa so količine ali/in cene ocenjene.
- n) **Standardni stroški** so zmnožki teoretično upravičenih potroškov in prav takih cen.

Č. Pojasnila

3.21. Stroški rezervacij niso samostojna izvirna vrsta stroška. Rezervacije so vnaprej vračunani stroški, ki so po svoji naravi praviloma stroški storitev ali stroški dela, obračunani za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih zneske za njihovo poravnavo je mogoče zanesljivo oceniti.

3.22. Razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del je ključnega pomena pri načrtovanju stroškov, čeprav razčlenjujemo stroške na stalni in spremenljivi del po različnih metodah na podlagi dejansko nastalih stroškov. Na stalni in spremenljivi del je mogoče razčleniti stroške posameznih izvirmih vrst ali posameznih namenskih (funkcionalnih) skupin, na primer neposredne stroške, posredne proizvodne stroške, posredne stroške splošnih dejavnosti in druge. Posamezna izvirna vrsta stroškov ali posamezna skupina namensko (funkcionalno) povezanih stroškov ima lahko izključno spremenljivo naravo, izključno stalno naravo ali pa, kar je najpogostejše, mešano naravo; narava se označuje s stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorji), pri čemer pomeni stopnja 1 popolno spremenljivost stroškov, stopnja 0 popolno stalnost stroškov, stopnja med 0 in 1 pa mešano spremenljivost oziroma stalnost stroškov. Pri nekaterih vrstah stroškov ali namensko (funkcionalno) povezanih stroških je stopnja spremenljivosti odvisna od obsega poslovanja in se lahko spreminja zaradi sprememb tega obsega v sicer nespremenjenih okoliščinah.

Spremenljivi (variabilni) stroški se praviloma pojmujejo kot sorazmerni (proporcionalni) stroški, stalni (fiksni) stroški pa kot neomejeno (absolutno) stalni stroški, vendar je treba pri takem razmejevanju upoštevati tudi odmike od tega pravila. Nekateri spremenljivi stroški se zaradi zmanjšanja obsega poslovanja lahko vsaj začasno spremenijo v stalne.

3.23. Razčlenjevanje stroškov na stalne in spremenljive predpostavlja njihovo obnašanje v razmerah nespremenjenih cen. Zaradi tega je treba podatke o stroških iz preteklih obdobj pred razčlenjevanjem izraziti s posamičnimi cenami v enem od teh obdobj. Pri ugotavljanju stalnega dela stroškov je treba paziti na zneske, ki so bili morda v posameznih obdobjih posledica tedanjih posebnih odločitev (na primer reklame) in niso povezani z opredelitvijo tedanjih zmogljivosti. Zaradi tega je stalne stroške bolje imenovati stroški obdobja, in ne stroški zmogljivosti. Spremenljivi stroški so, nasprotno, v vsakem primeru stroški ustvarjanja poslovnih učinkov in jih ni, če ni take dejavnosti.

3.24 Pri razčlenjevanju stroškov si lahko pomagamo z izkustvenimi metodami: z metodo ocenjenega razmerja med stalnim oziroma spremenljivim delom ter celoto, metodo ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov in drugimi metodami. Če razpolagamo z več podatki iz preteklosti, si lahko pomagamo z nekaterimi matematičnimi metodami: z metodo izračunavanja koeficientov

spremenljivosti metodo računske interpolacije, metodo dodatnih stroškov, grafično metodo, metodo regresijskih enačb. Pogoji, ki jih je treba izpolniti za uporabo matematičnih metod (in predpostavke, na katerih temeljijo), so: a) v stroških pri različnih obsegih dejavnosti se upoštevajo stalne cene prvin poslovnega procesa, b) celotni stalni stroški pri opazovanih različnih obsegih dejavnosti se ne razlikujejo in c) celotni spremenljivi stroški se spreminjajo sorazmerno z obsegom.

Na podlagi razčlenitev stroškov na stalne in spremenljive je mogoče napovedovati njihovo gibanje pri različnih obsegih dejavnosti. Pri napovedovanju je treba upoštevati, da se zanesljivost takšnih napovedi zmanjšuje, bolj kot se oddaljujemo od obsegov, ki smo jih uporabili za razčlenitev stroškov na stalne in spremenljive.

3.25. Stroškovna mesta se pojavljajo v okviru temeljne, stranske in pomožne proizvodne dejavnosti pa tudi v okviru dejavnosti nakupovanja, prodajanja in splošnih dejavnosti. Če je v okviru vsake od teh dejavnosti več stroškovnih mest, je treba razlikovati temeljna in splošna stroškovna mesta.

3.26. Uresničeni stroški se razporejajo po stroškovnih mestih na podlagi knjigovodskih listin o njihovem nastanku. Nekatere stroške je mogoče razporejati na stroškovna mesta neposredno na podlagi knjigovodskih listin, druge pa le na podlagi razdelilnikov stroškov. Kot razdelilniki lahko služijo drugi stvarni podatki (na primer za razdelitev stroškov amortizacije) ali pa so podlaga druga razmerja, ki so v vzročni povezavi s stroški.

3.27. Uresničene stroške, razporejene po stroškovnih mestih, in njihovo prehajanje z enega stroškovnega mesta na drugo je mogoče prikazati v obračunskem listu stroškov. Podobno je tudi načrtovane stroške mogoče prikazati v predračunskem listu stroškov. Iz prvega (obračunskega) lista stroškov so razvidni podatki o uresničenih količnikih dodatkov posrednih stroškov, iz drugega (predračunskega) pa o načrtovanih količnikih dodatkov posrednih stroškov.

3.28. Za ugotavljanje razmerij med medsebojno odvisnimi stroškovnimi mesti se uporabljajo metoda sistema enačb ali druge metode. Metoda sistema enačb, ki se uporablja pri razporejanju stroškov medsebojno odvisnih stroškovnih mest, temelji na postavljanju in reševanju linearnih enačb, ki jih je toliko, kolikor je stroškovnih mest. Vsaka enačba pokaže način, kako so celotni stroški posameznega stroškovnega mesta sestavljeni iz začetnih stroškov in določenega odstotka celotnih stroškov vsakega drugega stroškovnega mesta. Obstaja toliko enačb, kolikor je neznank, neznanke pa so vsote stroškov na posameznih stroškovnih mestih.

3.29 Razporejanje stroškov po mestih odgovornosti se razlikuje od njihovega razporejanja po stroškovnih mestih, ker se odgovornost za stroške zaradi hierarhičnega ustroja odgovornosti ne pojavlja na eni sami ravni. Zaradi tega mora nosilec odgovornosti na vsakem mestu odgovornosti poznati načrtovane in uresničene stroške, za katere je neposredno odgovoren, pa tudi stroške, ki se izvorno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere so neposredno odgovorni nosilci odgovornosti na njih. Razlika je samo to, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine podrobno razčlenjeni, stroški druge skupine pa so predstavljeni zbirno po posameznih podrejenih mestih odgovornosti.

3.30. Pri množinski oziroma procesni dejavnosti se uporablja delitvena kalkulacija stroškov, ki upošteva dokončano in nedokončano količino na posameznih stopnjah proizvodnje, vključevanje materiala v proces in druge skupne stroške predelovanja po stopnjah, lahko pa tudi preračunava poslovne učinke z enakovrednostnimi števili oziroma kako drugače, če poslovni učinki niso enotni.

Pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu se uporablja kalkulacija stroškov z dodatki, ki upošteva vse vrste neposrednih stroškov, količine dokončanih in nedokončanih proizvodov ter količnike dodatka posrednih stroškov posameznih vrst oziroma na posameznih stroškovnih mestih.

3.31. Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce kakega obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tistega obdobja, se govori o ugotovitvi polne lastne cene količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in polno lastno ceno je dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tega obdobja razen obresti, se govori o ugotovitvi za obresti zožene lastne cene količinske enote. Razlika med prodajno ceno in za obresti zoženo lastno ceno je za obresti razširjeni dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo proizvodni stroški, se govori o ugotovitvi proizvodnih stroškov količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in proizvodnimi stroški je kosmati dobiček enote poslovnega učinka. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo spremenljivi stroški, se govori o obremenitvi količinske enote le s spremenljivimi stroški. Razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški enote je prispevek za kritje, ki ga daje taka enota poslovnega učinka.

V prvih dveh primerih razporejanja je mogoče stroške prodajanja zajeti le med stroške, ki bremenijo prodane poslovne učinke; to pomeni, da ni mogoče govoriti o polni lastni ceni oziroma za obresti zoženi lastni ceni dokončanih, a še ne prodanih proizvodov ali nedokončane proizvodnje. Prav tako stroški obresti praviloma bremenijo le prodane količine, le da se pri ugotavljanju poslovnega izida v organizaciji kot celoti obravnavajo kot sestavni del finančnih odhodkov, in ne poslovnih odhodkov.

Vsi po stroškovnih nosilcih nerazporejeni stroški so takoj odhodki in vplivajo na poslovni izid v obračunskem obdobju, v katerem nastanejo; taki so torej pri metodi za obresti zožene lastne cene količinske enote po stroškovnih nosilcih nerazporejene obresti, pri metodi proizvodnih stroškov v širšem pomenu stroški prodajanja in splošnih dejavnosti, pri metodi spremenljivih stroškov pa stalni stroški.

3.32. Standardni stroški se delijo na temeljne, sprotne, idealne, realne in normalne standardne stroške. Temeljni standardni stroški so določeni za daljše obdobje, ne glede na okoliščine poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Sprotni standardni stroški so določeni skladno z okoliščinami poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Idealni standardni stroški so določeni na podlagi idealnih razmer ter ne upoštevajo slabosti ali ovir, ki jih je mogoče pričakovati v obračunskem obdobju in ki bi lahko hitro škodile nepristranskosti tako postavljenih standardov. Njihovo nasprotje so normalni standardni stroški, ki so postavljeni na podlagi normalnih razmer, kar so pravzaprav razmere iz preteklosti z manjšimi spremembami. Pri določanju realnih standardnih stroškov pa se upoštevajo tako slabosti in ovire kot ugodnosti, ki se lahko pričakujejo oziroma po izkušnjah iz prejšnjih obračunskih obdobj tudi predvidijo. Povečini se uporabljajo sprotni in realni standardni stroški.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

3.33. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxxx 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati s 1. januarjem 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati
SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih (2006).