

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

VPLIV UVEDBE DAVKA NA DODANO VREDNOST NA OBLIKOVANJE
PRODAJNIH CEN STORITEV HOTELSKEGA PODJETJA

LJUBLJANA, JUNIJ 2002

IVANKA ERŽEN

IZJAVA

Študentka IVANKA ERŽEN izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof.dr. Ivana Turka in skladno s 1.odstavkom 21.člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 28.6.2002

Podpis :

V S E B I N A

STRAN

1.	Uvod	1
2.	Opredelitev hotelske dejavnosti	3
2.1.	Zakonodaja s področja hotelske dejavnosti	3
2.2.	Opredelitev hotela in hotelskih storitev v literaturi	6
2.3.	Hotelska dejavnost v svetu	8
2.4.	Osnovne značilnosti hotelske dejavnosti in okolje, ki vpliva na poslovanje hotelskega podjetja	10
3.	Izdelava kalkulacij v hotelskem podjetju	12
3.1.	Splošno o izdelavi kalkulacij	13
3.2.	Ugotavljanje stroškovnih cen	18
3.2.1.	Stroški po naravnih vrstah	19
3.2.2.	Delitev stroškov na stalni in spremenljivi del	26
3.2.3.	Vzpostavljanje stroškovnih mest	29
3.2.4.	Razporeditev izvirnih stroškov na stroškovna mesta	31
3.2.5.	Prenos stroškov pomožnih in splošnih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta	33
3.2.6.	Stroškovni nosilci	35
3.2.7.	Ugotavljanje lastne cene	36
3.2.7.1.	Ugotavljanje lastne cene za jedi	38
3.2.7.2.	Ugotavljanje lastne cene za pijače	39
3.2.7.3.	Ugotavljanje lastne cene za prenočitve	40
3.2.8.	Vrednotenje poslovnih učinkov po spremenljivih stroških	41
3.2.9.	Kalkuliranje stroškov na podlagi sestavin dejavnosti	43
3.3.	Oblikovanje prodajnih cen	44
3.3.1.	Politika cen	44
3.3.2.	Metode oblikovanja prodajnih cen	46
3.3.3.	Oblikovanje prodajnih cen jedi	48
3.3.4.	Oblikovanje prodajnih cen pijač	49
3.3.5.	Oblikovanje prodajnih cen za prenočitve	50

3.3.6.	Oblikovanje prodajnih cen za penzion	50
3.3.7.	Oblikovanje prodajnih cen na osnovi spremenljivih stroškov	51
4.	Vpliv uvedbe davka na dodano vrednost na oblikovanje prodajnih cen storitev hotelskega podjetja	52
4.1.	Prikaz razlik v obdavčitvi po Zakonu o prometnem davku in po Zakonu o davku na dodano vrednost	52
4.1.1.	Obdavčitev hotelske dejavnosti po Zakonu o prometnem davku	52
4.1.2.	Obdavčitev hotelske dejavnosti po Zakonu o davku na dodano vrednost	54
4.1.3.	Ugotovljene razlike	55
4.2.	Izračun spremembe prodajnih cen storitev v hotelskem podjetju, ki so posledica uvedbe davka na dodano vrednost	57
5.	Primerjava napovedi o povečanju prodajnih cen, izračuna v točki 4.2. in dejansko statistično ugotovljenega gibanja prodajnih cen gostinskih storitev	63
5.1.	Napovedi o povečanju prodajnih cen	63
5.2.	Gibanje prodajnih cen gostinskih storitev pred in po uvedbi davka na dodano vrednost	64
5.3.	Ugotovitve iz primerjave	78
6.	Zaključek	79
7.	Literatura	81
8.	Viri	82

1. UVOD

Oblikovanje prodajnih cen storitev v hotelskem podjetju je zelo zahtevno področje in je ključnega pomena za uspešnost njegovega poslovanja. Na ekonomsko uspešnost poslovanja vplivajo osnovne značilnosti te dejavnosti: fiksna zmogljivost, neobstoynost in kratkotrajnost storitev, neenakomerno povpraševanje, nemudnost storitev, kapitalna intenzivnost. Pri oblikovanju cen moramo zato poznati stroške poslovanja, pričakovanja potencialnih gostov in cene podobnih storitev pri konkurenčnih hotelskih podjetjih. Vsaka neprodana postelja (prenočitev) je za vedno izgubljena, neprodan sedež v restavraciji ne prinese rezultata, zato se hotelsko podjetje stalno srečuje z vprašanjem povečanja zasedenosti na račun zniževanja cen. Kombinirati mora učinke povečevanja cen in zmanjševanja zasedenosti ter zniževanja cen in povečanja zasedenosti. Da to lahko uspešno kombinira, mora podrobno poznati kalkulacije cen storitev, ki jih prodaja. Predvsem je pomembna delitev stroškov na stalne in spremenljive. Področje kalkulacij oziroma oblikovanje cen v dejavnosti gostinstva je v naši literaturi obdelano v nekaterih učbenikih, v tuji literaturi pa največ na nemškem in angleškem govornem področju. Pri proučevanju in raziskovanju tega področja sem se v svojem magistrskem delu naslonila na omenjeno literaturo in na izkušnje v praksi. Svoje mesto pri raziskovanju tega področja pa vidim v prikazu problemov in dilem v luči uvedbe davka na dodano vrednost, ki pomeni bistvene novosti na stroškovnem delu in tudi pri končnem oblikovanju prodajnih cen. V sistemu prometnega davka so bili namreč v tej dejavnosti vsi stroški povečani za ustrezen prometni davek, v sistemu davka na dodano vrednost pa ima tudi ta dejavnost pravico uveljavljanja vstopnih davkov. Spremenila se je obdavčitev gostinskih storitev, in sicer se je bistveno povečala. To povečanje obdavčitve gostinskih storitev pa seveda ne sme pomeniti samodejnega proporcionalnega povečanja prodajnih cen.

Kako težko je predvideti gibanja cen omenjenih storitev, kaže tudi razkorak med napovedjo vpliva uvedbe davka na dodano vrednost na cene gostinskih storitev, ki je bila objavljena v Poročevalcu Državnega zbora Republike Slovenije v okviru Priloge k Predlogu zakona o davku na dodano vrednost – tretja obravnava (napovedani koeficient povečanja cen je 1,178 za gostinske storitve) in dejanskim statistično ugotovljenim povečanjem cen teh storitev po uvedbi davka na dodano vrednost, objavljenim v mesečnih izdajah Statistične informacije – Indeksi cen gostinskih storitev v Sloveniji.

Namen mojega magistrskega dela je predstaviti problematiko oblikovanja prodajnih cen storitev v hotelskih podjetjih, poudariti posebnosti in na konkretnem primeru prikazati upravičeno spremembo prodajnih cen kot posledico uvedbe davka na dodano vrednost.

Cilj mojega magistrskega dela je ugotoviti vpliv uvedbe davka na dodano vrednost na oblikovanje cen storitev hotelskih podjetij. Menim, da so nizki indeksi cen gostinskih storitev, objavljeni v mesečnih Statističnih informacijah po uvedbi davka na dodano vrednost, odraz presoje gostincev o pričakovanih potencialnih gostov in ostalih razmer na trgu, ne pa stroškovnega vidika. Nedvomno se je obdavčitev gostinskih storitev po uvedbi davka na dodano vrednost bistveno povečala.

Za predstavitev te problematike sem proučila poznano domačo literaturo, jo povezala z obsežno tujo literaturo in dodala svoje izkušnje in spoznanja, ki sem jih pridobila na delovnem mestu v hotelskem podjetju in na podiplomskem študiju poslovedenja in organizacije.

Po uvodu sledi predstavitev hotelskega podjetja, ki spada v dejavnost gostinstvo. Povzela bom zakonodajo, ki ureja to dejavnost in domačo ter tujo literaturo. Tu bom podrobno opredelila predvsem osnovne storitve: prenočitve, priprava in strežba jedi, alkoholnih in brezalkoholnih pijač, za katere bom v nadaljevanju prikazala kalkuliranje lastnih cen in oblikovanje prodajnih cen.

V poglavju o izdelavi kalkulacij bom najprej prikazala, kako to področje definirajo Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi, 1993, str.:80-87). V začetku leta 2002 so začeli veljati dopoljnjeni računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/01), ki tudi na tem področju prinašajo nekaj sprememb. V magistrskem delu bom uporabljala določila in pojme iz Slovenskih računovodskih standardov iz leta 1993, saj so le ti veljali ob uvedbi davka na dodano vrednost. Potem bom po fazah prikazala kalkuliranje lastne cene (opredelitev vrst izvirnih stroškov, delitev stroškov na stalni in spremenljivi del, vzpostavljanje stroškovnih mest, razporeditev izvirnih stroškov na stroškovna mesta, prenos stroškov pomožnih in splošnih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta, razporeditev stroškov na stroškovne nosilce) in nato metode oblikovanja prodajnih cen (metoda oblikovanja prodajnih cen glede na stroške, metoda oblikovanja prodajnih cen glede na povpraševanje in metoda oblikovanja prodajnih cen glede na konkurente). To poglavje bo obsežno, saj želim podrobno prikazati kalkuliranje lastnih cen hotelskih storitev in oblikovanje prodajnih cen hotelskih storitev, da bi lahko bolj nazorno prikazala, kako v tej dejavnosti sprememba pogojev poslovanja kot je bila uvedba davka na dodano vrednost, ki je vplivala na stroške in pomenila večjo obdavčitev, ne pomeni sorazmerne spremembe prodajnih cen hotelskih storitev.

V naslednjem poglavju bom predstavila obdavčitev po sistemu prometnega davka in sistemu davka na dodano vrednost in njun vpliv na izdelavo kalkulacij in

ugotovila razliko. Po strukturi sestavin kalkulacije cen posameznih storitev hotelskega podjetja doseženih v obdobju pred uvedbo davka na dodano vrednost (za obdobje januar – april 1999) bom na konkretnem primeru prikazala izračun vpliva uvedbe davka na dodano vrednost na prodajne cene omenjenih storitev, seveda ob določenih predpostavkah. To bom naredila tako, da bom najprej ugotovila rezultate poslovanja za obravnavano obdobje ob predpostavki, da je že veljal in se izvajal zakon o davku na dodano vrednost. Iz dejanskih rezultatov poslovanja za obravnavano obdobje in izračunanih rezultatov poslovanja (kot da bi se zakon že izvajal) bom prikazala oblikovanje prodajnih cen ob predpostavki, da se doseže enak dobiček. Jasno pa je, da na takem izračunu ni bilo možno izvesti vseh dejanj za nazaj, niti zajeti vseh sprememb, ki jih je prinesla uvedba davka na dodano vrednost. Zato bom postavila izhodišča, iz katerih bo razvidno, kateri elementi so pri ugotavljanju vpliva uvedbe davka na dodano vrednost na oblikovanje prodajnih cen storitev hotelskega podjetja, ostali nespremenjeni.

V petem poglavju bom iz primerjave med: izračunom iz predhodnega poglavja, napovedi o povečanju prodajnih cen gostinskih storitev (Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, št. 60/98) in statistično ugotovljenega gibanja prodajnih cen po uvedbi davka na dodano vrednost (mesečne Statistične informacije - Indeksi cen gostinskih storitev) glede na dobljene rezultate (razlike) poskušala ugotoviti vzroke za doseženo gibanje prodajnih cen po uvedbi davka na dodano vrednost.

2. OPREDELITEV HOTELSKE DEJAVNOSTI

2.1. Zakonodaja s področja hotelske dejavnosti

Podjetja, ki se ukvarjajo s hotelsko dejavnostjo, so razporejena v področje dejavnosti H 55 GOSTINSTVO. Po klasifikaciji dejavnosti iz Uredbe o uvedbi standardne klasifikacije dejavnosti (Uradni list RS 12/99) v to področje spadajo:

55.1 Dejavnost hotelov in podobnih obratov

55.2 Dejavnost domov, kampov in drugih nastanitvenih obratov:

- dejavnost planinskih domov in mladinskih prenočišč,
- dejavnost kampov,
- dejavnost drugih nastanitvenih obratov (dejavnost otroških letovišč, počitniških in sindikalnih domov, dejavnost turističnih kmetij z nastanitvenimi zmogljivostmi, dejavnost oddajanja sob gospodinjstev

turistom, dejavnost dijaških, študentskih domov, internatov, dejavnost nastanitve za krajši čas).

55.3 Dejavnost prehrabnenih gostinskih obratov:

- dejavnost prehrabnenih gostinskih obratov (dejavnost restavracij in gostiln, dejavnost okrepčevalnic, samopostrežnih restavracij in picerij, dejavnost slačšičarn in kavarn, dejavnost premičnih gostinskih obratov, dejavnost turističnih kmetij brez nastanitvenih zmogljivosti, dejavnost drugih prehrabnenih obratov).

55.4 Točenje pijač in napitkov:

- točenje pijač in napitkov (točenje pijač in napitkov v točilnicah in dnevnih barih, točenje pijač in napitkov v diskotekah in nočnih barih, točenje pijač in napitkov v drugih lokalih).

55.5 Dejavnost menz ter priprava in dostava hrane (catering):

- dejavnost menz,
- priprava in dostava hrane (catering).

Razred dejavnosti H55.10 dejavnost hotelov in podobnih obratov je v Uredbi podrobneje opredeljen takole:

Hoteli in podobni obrati nudijo nastanitve v sobah, sobno strežbo, dnevno čiščenje in pospravljanje postelj.

Sem spada dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem za krajši čas

- v hotelih, hotelskih naseljih,
- hotelih s konferenčnimi zmogljivostmi,
- v motelih,
- v gostiščih,
- v penzionih.

Sem spadajo tudi :

- gostinske storitve prehrane v povezavi s hotelsko nastanitvijo

Osnovni zakon s tega področja je Zakon o gostinstvu (Uradni list RS, št. 1/95 in št. 40/99). Gostinstvo je po tem zakonu opravljanje gostinske dejavnosti, ki obsega pripravo in strežbo jedi in pijač ter nastanitev gostov. Gostinska dejavnost se po tem zakonu opravlja v gostinskih obratih, ki so funkcionalno povezani in ustrezno urejeni prostori, ki omogočajo opravljanje določene vrste gostinske dejavnosti ter na prostem pod pogoji, določenimi s tem zakonom in drugimi predpisi. Vrste gostinskih obratov so: hoteli, moteli, penzioni, prenočišča, hotelska naselja, počitniške hiše in apartmaji, planinski in drugi domovi, kampi,

restavracije, gostilne, kavarne, slaščičarne, okrepčevalnice, bari ter obrati za pripravo in dostavo jedi.

Za opravljanje gostinske dejavnosti morajo biti izpolnjeni minimalni tehnični pogoji in pogoji glede minimalnih storitev (Pravilnik o minimalnih tehničnih pogojih in o minimalnem obsegu storitev za opravljanje gostinske dejavnosti (Uradni list RS, št. 88/00)), pogoji, ki se nanašajo na merila in način kategorizacije prenočitvenih gostinskih obratov (Pravilnik o merilih in načinu kategorizacije nastanitvenih obratov in marin (Uradni list RS, št. 29/97 in št. 51/98), minimalni zdravstveni pogoji in pogoji glede minimalne stopnje strokovne izobrazbe oseb, ki opravljajo dela v gostinski dejavnosti (Pravilnik o minimalni stopnji izobrazbe oseb, ki opravljajo dela v gostinski dejavnosti (Uradni list RS, št. 34/95 in št. 46/98)).

Gostinec določi svoj obratovalni čas v skladu s Pravilnikom o merilih za določitev obratovalnega časa gostinskih obratov in kmetij, na katerih se opravlja gostinska dejavnost (Uradni list RS, št. 78/99 in št. 107/00).

Zakon določa tudi, da morajo biti cene gostinskih storitev čitljivo izpisane v obliki cenika na vidnem mestu oziroma navedene na jedilnem listu in vinski karti, ki morata biti gostom na razpolago v vseh prostorih in na prostem, kjer se nudijo gostinske storitve.

V Posebnih uzancah v gostinstvu (Uradni list RS, št. 22/95) so določeni poslovni običaji za posle, povezane z gostinskimi storitvami in se uporabljajo, če so jih stranke predvidele v pogodbi ali če iz okoliščin izhaja, da so to hotele. Te uzance opredeljujejo poslovna razmerja, ki veljajo predvsem za gostinske pogodbe:

- pogodbe o hotelskih storitvah (sklenitev pogodbe, trajanje in odpoved pogodbe, pravice in obveznosti strank, hišni red, odgovornost gostitelja za gostove stvari, razdrta pogodba),
- agencijska pogodba o hotelskih storitvah (posamezni gosti, skupina gostov, vzajemne obveznosti naročnika in gostitelja),
- alotmajska pogodba,
- pogodba o postrežbi s hrano in pijačo.

Po Pravilniku o minimalnih tehničnih pogojih (Uradni list RS, št. 23/96) so nastanitveni gostinski obrati: hoteli, moteli, penzioni, prenočišča, hotelska naselja, počitniške hiše in apartmaji, planinski in drugi domovi, kampi. Hotel pa je nastanitveni obrat, ki ima:

- najmanj 15 nastanitvenih enot (sobe, apartmaji),
- najmanj 30 % sob s kopalnico,
- sobe z 1 ali 2 posteljama,

- apartmaje,
- recepcijo,
- zajtrkovalnico,
- skupni dnevni prostor za goste,
- parkirni prostor za goste,
- neobvezno tudi prostore za strežbo jedi in pijač.

V skladu s Pravilnikom o merilih in načinu kategorizacije nastanitvenih obratov in marin (Uradni list RS, št. 29/97) so na podlagi ocene o minimalnih pogojih opremljenosti in minimalnih storitvah po posameznih kategorijah hoteli (in ostali nastanitveni obrati) razvrščeni v kategorijo z eno, dvema, tremi, štirimi ali petimi zvezdicami. Obrat, ki zagotovi najvišjo zahtevano opremljenost in največji obseg storitev, se označi s petimi zvezdicami. Obrat, ki najvišje ravni zahtevane opremljenosti in največjega obsega storitev ne doseže, se označi z eno, dvema, tremi ali štirimi zvezdicami.

V Zakonu o pospeševanju turizma (Uradni list RS, št. 57/98) je za hotel pomembno določilo glede plačevanja turistične takse.

Resolucija o strateških ciljih na področju razvoja turizma v republiki Sloveniji s programom aktivnosti in ukrepov za njeno izvajanje (Uradni list RS, št. 7/95), ki jo je sprejel Državni zbor RS v začetku leta 1995, je pomembna tudi za razvoj gostinstva oziroma hotelirstva. Predvideni ukrepi kot so: vlaganja v obnovo in posodobitev nastanitvenih objektov ter izgradnjo manjših zmogljivosti, predvsem na podeželju, spodbujanje izobraževanja za potrebe hotelirstva, sprejetje predpisov s področja tehničnih standardov za to dejavnost, so bili v obdobju od leta 1995 naprej uresničeni.

2.2. Opredelitev hotela in hotelskih storitev v literaturi

Ta gospodarska panoga s svojimi storitvami zadovoljuje človekove potrebe prehranjevanja in prenočevanja. V tehnološkem in vsebinskem smislu lahko torej govorimo o prehranbenem in prenočitvenem gostinstvu. V praksi pa sta ti dve dejavnosti običajno združeni, vsaj ko govorimo o prenočitvenih obratih. Prenoitveni obrat (M.Detela, M.Flajšman, 1989, str.10) je poslovna tehnično-organizacijska enota, ki ima s predpisi določeno urejene in opremljene poslovne prostore, ustrezno organizacijo dela in strokovne delavce za opravljanje storitev prenočevanja (in prehranjevanja). Prenoitvene obrate delimo po vrstah in tipih glede na tehnične pogoje, namembnost, velikost, udobnost in prilagojenost storitev raznim kategorijam gostov.

Hotel oziroma hotelsko podjetje je tipičen predstavnik gostinskega podjetja, ki nudi vse vrste gostinskih storitev: storitve prenočevanja in storitve nudenja jedi in pijač (Mihalič, 1997, str.165).

Razlikujemo naslednje tipe hotelov:

- prehodni hotel (tudi poslovn hotel), lociran predvsem v večjih krajih, v katerih se gostje zadržujejo povprečno tri dni,
- penzionski hotel opravlja storitve penzionskemu gostu nad tri dni bivanja v letoviških krajih,
- garni hotel daje gostom poleg prenočitev le zajtrke,
- birotel je namenjen poslovnim gostom in je tehnično urejen za poslovne namene s pisarnami, predavalnicami, in drugimi prostori in opremo,
- šport hotel je namenjen predvsem športnikom v krajih, kjer so ugodne razmere za športne dejavnosti (predvsem za smučanje),
- zdraviliški hotel je namenjen predvsem obolelim gostom in ima prostore in opremo za zdraviliško službo, rehabilitacijo in razne postopke zdravljenja, pogosto se nahaja ob viru zdraviliških voda.

Hotelski proizvod v širšem smislu je vsota vrst, količine in kakovosti proizvodov in storitev, ki jih gost koristi ali potroši v obliki namestitve, hrane, pijače, zabave, rekreacije, celo več, lahko vsebuje tudi opažanja, doživetja in vse občutke gosta, tako fizične kot psihične (Piciga, 1998, str.12) Vsi tipi hotelov nudijo storitve prenočevanja in storitve nudenja jedi in pijač. To so osnovne storitve.

Storitve prenočevanja so:

- pravica in možnost uporabe prostorov, naprav in opreme,
- osebna skrb za goste in njihovo počutje,
- zagotavljanje varnosti za goste in njihovo premoženje, na katere so vezana obvezna opravila kot so: v višjih kategorijah brezplačen prenos prtljage od vhoda do sobe in nazaj, posredovanje informacij v zvezi z bivanjem v objektu in kraju, prebujanje gostov na njihovo željo ob določeni uri, posredovanje poštnih pošiljk, telefonskih pogovorov in raznih sporočil, shranjevanje denarja, vrednostnih predmetov in garderobe.

Storitve nudenja jedi in pijače so:

- penzionska hrana,
- specialna hrana,
- pijače,
- pikniki,
- čajanke.

Hotel lahko opravlja tudi stranske storitve kot so:

- posredovanje telefonskih zvez za goste,
- garažiranje, nega, vzdrževanje in varovanje vozil,
- menjava tujih plačilnih sredstev,
- prodajanje raznega trgovskega blaga, ki ga potrebujejo gosti,
- uporaba prostorov in pripomočkov za šport in rekreacijo,
- uporaba igralnih in glasbenih aparatov,
- uporaba bazenov, savn, solarijev, kopališč,
- prevažanje gostov z avtomobili, žičnicami, vlečnicami,
- organiziranje izletov in zabav,
- uporaba zdravilnih postopkov in zdravstvenih pregledov,
- druge storitve, ki so običajne v gostinstvu.

Organizirane so lahko tudi pomožne dejavnosti kot na primer pralnica, kurilnica, prevoz materialov, vzdrževanje.

2.3. Hotelska dejavnost v svetu

Značilnost hotelske dejavnosti v svetu je, da se posamezna podjetja povezujejo v hotelske verige. Nekatero hotelsko verigo so že dalj časa v raznih oblikah povezovanja prisotne tudi pri nas.

Za to dejavnost so značilna tudi hotelska združenja. Najstarejše je bilo ustanovljeno leta 1878 v New Yorku. Danes ima The American Hotel and Motel Association z združenji skoraj po celem svetu več kot 8000 članov (Gray, Liguori, 1994, str. 9).

To združenje je leta 1986 izdalo že osmo revidirano izdajo priročnika, ki določa enoten računovodski sistem spremljanja in kontrole poslovanja v hotelih (Uniform System of Account for Hotels).

Gre za sistem spremljanja, izkazovanja in ocenjevanja rezultatov poslovanja, omogoča primerjavo posameznih segmentov poslovanja znotraj hotelskega podjetja s podobnimi v drugih hotelskih podjetjih in s povprečjem določene grupacije. Sistem je prilagojen notranjim in zunanjim zahtevam po informacijah, saj so določeni modeli spremljanja in izkazovanja rezultatov za celo podjetje, področja, oddelke, stroškovna mesta (Eržen, 1996, str. 74).

Sistem ne opredeljuje le načina računovodenja, ampak je pomemben v tudi organizacijskem smislu, saj določa celotno strukturo in razdelitev na oddelke. Te

oddelke deli v dve skupini: oddelki, ki prinašajo prihodek oziroma operativni oddelki, in upravni oddelki. Operativni oddelek obstaja za vsako vrsto prihodkov, ki izvirajo iz hotelske dejavnosti: prenočevanje, hrana in pijača (skupaj en oddelek ali ločeno dva), telefon, garažiranje in parkiranje, pranje perila, golf igrišče, golf trgovina, tenis klub, tenis trgovina, zdravstvene storitve, bazen, kopališče, savna, ostale storitve, najemnina in ostali prihodki. Med upravnih oddelke pa sodijo: administracija, marketing (prodaja in oglaševanje), energija in vzdrževanje. Za vse oddelke določa delovna mesta in stroške, ki morajo bremeniti posamezen oddelek. S tem zagotavlja v hotelski dejavnosti enotnost razdeljevanja stroškov po oddelkih in enotnost prikazovanja sredstev, obveznosti do sredstev, prihodkov in odhodkov.

Iz rezultatov poslovanja anketiranih hotelskih podjetij, ki uporabljajo ta sistem, podjetje Horwath&Horwath International sestavlja poročila, ki vsebujejo primerjalno analizo poslovnih rezultatov in uspešnosti posameznih delov svetovnega hotelirstva (Peršič, 1995, str. 240-242). Objavlja podatke o strukturi prodaje, o deležu stroškov v prihodkih oddelka, o deležu kosmatega dobička v prihodkih od prodaje, o številu zaposlenih na razpoložljivo sobo, prihodke na zaposlenega, stroške na zaposlenega in delež plač v prihodkih. Te informacije ne predstavljajo standarda za določen tip hotela, ampak so podlaga za primerjave.

Obračun poslovanja izgleda takole:

- za vsak operativni oddelek se rezultat oddelka izračuna tako, da se od prihodkov od prodaje odštejejo stroški materiala, stroški dela in ostali direktni stroški,
- od seštevka rezultatov oddelkov se odštejejo nerazdeljeni poslovni stroški (stroški uprave in splošni stroški, stroški obdelave podatkov, stroški kadrovanja, stroški prevoza gostov, stroški marketinga, stroški zabave gostov, stroški energije, stroški tekočega in investicijskega vzdrževanja) in dobi dobiček pred menedžerskimi zaslužki in fiksnimi obremenitvami,
- od tega dobička se odštejejo menedžerski dobički, najemnine, davki, zavarovanja, obresti, odpisi ter amortizacija in dobi dobiček pred obdavčitvijo,
- od dobička pred obdavčitvijo se obračuna davek in dobi čisti dobiček.

Primerjava je možna tudi za naša hotelska podjetja (z nekaterimi prilagoditvami) in tudi smiselna, saj je na tak način možno ugotoviti, kako posluje hotelsko podjetje glede na povprečje hotelske dejavnosti v svetu.

2.4. Osnovne značilnosti hotelske dejavnosti in okolje, ki vpliva na poslovanje hotelskega podjetja

Osnovne značilnosti, ki vplivajo na uspešnost poslovanja hotelskih podjetij, so naslednje:

- stalna zmogljivost,
- neobstočnost in kratkotrajnost storitev,
- neenakomerno povpraševanje,
- širok izbor storitev,
- nemudnost storitev,
- delovna intenzivnost,
- lokacija,
- relativna majhnost podjetij,
- združeni proizvodnja in potrošnja,
- kapitalna intenzivnost,
- velik delež stalnih stroškov v celotnih stroških (Mihalič, 1997, str.168).

Količina hotelskih zmogljivosti je v kratkem obdobju nespremenljiva. Določena je s številom postelj ali sob in sedežev ali miz. V obdobju visokega povpraševanja so zmogljivosti zasedene in se presežne rezervacije odklanjajo, v času nizkega povpraševanja pa hotel ne uspe prodati vseh zmogljivosti kljub nižjim cenam, stroške pa lahko zmanjša le delno.

Neobstočnost in kratkotrajnost storitev se kaže v tem, da postelj oziroma sob ali sedežev oziroma miz ne moremo "uskладиščiti", neprodana soba pomeni nenadomestljiv izpad prihodka.

Povpraševanje v hotelski dejavnosti je zelo neenakomerno. Gre za velika nihanja tekom dneva (večja zasedenost restavracije v času kosila ali večerje), tekom tedna ali tekom leta glede na sezono (zimsko sezona v smučarskih središčih, letna sezona ob morju).

Za hotele je značilno, da je njihov proizvodni obseg nizek, nudijo pa veliko število različnih proizvodov.

Nemudnost storitev se kaže v tem, da gost, ki pride na kosilo, pijačo ali želi prenočiti, zahteva storitev takoj, kar ustvarja relativno stresno delovno ozračje v hotelih, zato morajo biti aktivnosti natančno in dobro načrtovane.

Narava storitev v hotelih je takšna, da zahteva prisotnost zaposlenecv ob prodaji storitev, kar se kaže v relativno visokih stroških dela.

Hoteli morajo biti locirani na mestu, kjer obstaja povpraševanje in kjer se njihove storitve tudi potrošijo. Privlačne lokacije pa so povezane z visokimi stroški pridobitve zemljišča in tudi zaposlencev.

Zaradi relativne majhnosti hotelskih podjetij so možnosti za uveljavljanje prednosti ekonomije obsega omejene, težko pa je tudi pritegniti visoko usposobljene kadre.

Za hotele velja, da sta proizvodnja in potrošnja često sopomenki.

Za izgradnjo hotela potrebujemo velik investicijski kapital predvsem za zemljišča in zgradbe.

Hotelska podjetja imajo relativno velik delež stalnih stroškov, kar je posledica velike vrednosti osnovnih sredstev (zemljišče, zgradbe) in nizke izkoriščenosti zmogljivosti.

Poslovanje hotelskega podjetja je popolnoma odvisno od razmer turističnega trga, saj prenočujejo izključno turisti v najširšem pomenu besede. Za turistični trg je značilno, da imata turistična ponudba in turistično povpraševanje pogosto ali praviloma mnogo nasprotnih in težko združljivih značilnosti, zato ima tudi turistični trg svojevrstne organizacijske oblike. Na tem trgu se kažejo včasih svojstvene zakonitosti in s tem posebne vrste problemov. Turistično povpraševanje ima višjo stopnjo elastičnosti glede na ceno kot turistična ponudba. Turistična ponudba in povpraševanje sta spremenljiva tako dolgoročno kot kratkoročno. Ponudba je spremenljiva na primer zaradi sprememb v količini in kakovosti naravnih dobrin, povpraševanje pa zaradi spremenljivosti potreb, dohodka in prostega časa. Pomembna je tudi močna sezonska spremenljivost, tako na strani ponudbe kot povpraševanja. Značilnost turističnega povpraševanja in ponudbe je tudi to, da sta prostorsko ločena, zato je v turističnem gospodarstvu izrednega pomena propagandna dejavnost v smislu dobre in realne informiranosti povpraševalcev. Turistični trg je razdrobljen, saj obstaja vrsta delnih trgov. V svetu pa se že dolgo časa izraža težnja po zmanjšanju nesmiselne konkurence in obenem potreba po oblikovanju celovite turistične ponudbe. Kljub temu pa lahko govorimo o slabi preglednosti turističnega trga (Planina, 1995, str.214-221).

Posamezno hotelsko podjetje je vpeto v razmere, ki določajo turistično ponudbo. Hotelsko podjetje je običajno le en element celovite ponudbe kraja. Turisti v večini prihajajo zaradi naravnih in kulturnih znamenitosti kraja ali območja. Kraj mora biti povezan s širokim zaledjem, imeti mora vso infrastrukturo in suprastrukturo. Od tega je odvisen obisk določenega kraja. Prenočevanje in hrana

pa sta nujna za vse turiste. Delovanje hotelskega podjetja je torej odvisno od kompleksne turistične ponudbe (Detela, Flajšman, 1989, str.20).

V to kompleksno turistično ponudbo se hotelsko podjetje vključi s svojo lastno ponudbo. Tehnično je omejena z zmogljivostjo in kakovostjo opremljenosti objekta. Ponuja pa lahko različne storitve po različnih cenah, kar pa seveda mora prilagoditi turističnemu povpraševanju, ki se izraža v interesu ljudi za obisk dežele in določenega kraja.

Ker turistični trg nima meja, so zelo pomembni splošni pogoji, tako v izhodiščnem kraju, na potovanju, kot v širšem območju namembnega turističnega kraja, regije ali države. Tem pogojem lahko rečemo politični dejavniki, ki so predvsem osredotočeni na mir, varnost in red (Planina, 1995, str.20).

Pomemben je vpliv življenske ravni potrošnikov na turistično povpraševanje. Znižana življenska raven potrošnikov ima običajno nadproporcionalen vpliv na zmanjšanje povpraševanja zaradi relativno majhne nujnosti potreb po turističnih storitvah in ker se jih da za določen čas odložiti.

Pri določenih tipih hotelskega podjetja je tudi vreme lahko odločujoči dejavnik poslovanja.

3. IZDELAVA KALKULACIJ V HOTELSKEM PODJETJU

Kalkulacija je po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije (Turk, 2000, str.182) posledek kalkuliranja, podan v ustrezni obliki; med drugim se pojavljajo kalkulacije nabavne cene, kalkulacija stroškov, kalkulacija prodajne cene.

Kalkuliranje prodajne cene je oblikovanje prodajne cene za količinsko enoto trgovskega blaga, proizvoda ali opravljene storitve. V nalogi uporabljam pojem: oblikovanje prodajnih cen.

Kalkuliranje stroškov je oblikovanje stroškov za količinsko enoto posamezne vrste poslovnega učinka, to je proizvoda ali storitve. V nalogi uporabljam pojma: izdelava kalkulacij ali ugotavljanje (lastne cene).

Poslovanje hotelskega podjetja je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov, to je opravljanju hotelskih storitev, to je predvsem nudenje prenočišč, strežba jedi in pijač. Pri tem se pojavljajo stroški, zato si ni mogoče zamisliti dobrih poslovnih odločitev brez poznavanja le-teh. Sestavljanje predračunskih in obračunskih

kalkulacij stroškov ni potrebno preprosto zato, ker tako zahtevajo predpisi, temveč zato, ker predstavljajo podlago za poslovne odločitve. Odločanje je vpleteno v načrtovanje, pripravljanje izvajanja in nadziranje poslovanja, odločitve pa so potrebne v zvezi z delom, delovnimi sredstvi, predmeti dela in tujimi storitvami, v zvezi z ustvarjanjem poslovnih učinkov, v zvezi z njihovo prodajo, v zvezi s financiranjem poslovnega procesa in v zvezi s poslovnim izidom (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str.73).

3.1. Splošno o izdelavi kalkulacij

Od uveljavitve Slovenskih računovodskih standardov v letu 1993 do konca leta 2001 so tudi hotelska podjetja uporabljala pri izdelavi kalkulacij določila Slovenskega računovodskega standarda 16 (Slovenski računovodski standardi, 1993, str.80-87), ki obravnava stroške po vrstah, mestih in nosilcih.

Ta standard obravnava naslednja področja :

- razčlenjevanje stroškov po naravnih vrstah,
- ugotavljanje stalnega in spremenljivega dela stroškov,
- vzpostavljanje stroškovnih mest in razporejanje stroškov nanje,
- opredelitev stroškovnih nosilcev in razporejanje stroškov nanje,
- različne metode vrednotenja poslovnih učinkov,
- različne sisteme stroškov.

Stroški se razčlenjujejo po naravnih vrstah najmanj po skupinah, predvidenih v izkazu uspeha, ki prikazujejo stroške in ne samo funkcionalno opredeljenih odhodkov poslovanja. Te skupine so:

- stroški materiala,
- stroški storitev,
- amortizacija,
- odpisi zalog in terjatev,
- stroški dela,
- stroški dajatev,
- stroški obresti (upoštevajo se le pri nekaterih kalkulacijah).

Stroški materiala, storitev, amortizacije in dela se obravnavajo ločeno na neposredne in posredne stroške. Stroški materiala in amortizacije se obravnavajo po izvirnih zneskih in dodatno z razlikami, ki izhajajo iz revalorizacije. Stroški dajatev se obravnavajo, če se ne odpišejo od poslovnega izida. Če davčna zakonodaja pred ugotovitvijo davčne osnove ne prizna vseh omenjenih stroškov, potem podjetje izkaže za notranje kalkulacijske potrebe takšne stroške kot

sestavine lastne cene in od nepriznanih stroškov obračuna tudi davek od dobička, kot da bi šlo za strošek.

Za potrebe analiziranja in poslovnega odločanja je treba tako načrovane kot uresničene stroške razčlenjevati na stalni in spremenljivi del. Tako se stroški razčlenjujejo glede na potrebe po naravnih vrstah ali po funkcionalnih skupinah.

Pri vzpostavljanju stroškovnih mest se je v podjetju treba prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Treba je 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. Za potrebe kalkuliranja je treba stroške premeščati s posameznih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta, tako da se pojavi celota splošnih stroškov posameznega funkcionalnega kroga z ustrežno velikostjo pri njihovi razporeditvi po poslovnih učinkih. Stroške je treba razporejati tudi po mestih odgovornosti, tako da se za vsakega nosilca odgovornosti podrobno prikažejo stroški, za katere neposredno odgovarja, sintetično pa stroški, za katere obstaja neposredna odgovornost na njemu podrejenih mestih odgovornosti.

Pri razporejanju stroškov po stroškovnih nosilcih je potrebno upoštevati, s kakšno dejavnostjo se ukvarja podjetje: množinsko oziroma procesno ali serijsko oziroma posamično po naročilih. Na stroškovne nosilce obračunskega obdobja, torej na poslovne učinke, je mogoče razporediti vse stroške obdobja, vse stroške razen obresti, samo proizvodne stroške in samo spremenljivi del stroškov. Metoda vključevanja stroškov na stroškovne nosilce je odvisna od tega, ali je namen kalkuliranja vrednotenje zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje ali pa postavljanje oziroma presojanje prodajnih cen.

Nujne sestavine kalkulacije lastne cene pri serijski oziroma posamični dejavnosti po naročilu so:

- a) neposredni stroški materiala,
- b) neposredni stroški dela,
- c) drugi neposredni stroški,
- č) posredni proizvodni stroški,
- d) posredni stroški nabave,
- e) posredni stroški uprave,
- f) posredni stroški prodaje,
- g) posredni stroški obresti,
- h) neposredni stroški prodaje.

Pri množinski oziroma procesni dejavnosti so sestavine od b) do f) stroški predelave, pri trgovski dejavnosti so neposredni stroški materiala nabavna vrednost trgovskega blaga, sestavine od b) do h) pa stroški trgovanja.

Pri vrednotenju poslovnih učinkov po za obresti zoženi lastni ceni je treba iz kalkulacije izključiti sestavini g) in h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških je treba izključiti sestavine od d) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po spremenljivih stroških je treba izključiti stalni del sestavin od č) do g), zanemari pa se tudi sestavina h), če se ugotavlja vrednost obstoječih zalog.

Kalkulacija je lahko predračunska ali obračunska. Za določene poslovne odločitve je potrebno v kalkulacijo vključiti tudi oportunitetne in druge stroške, ki sicer niso neposredno izkazani v poslovnih knjigah.

Ta standard se je uporabljal tudi v času uvedbe davka na dodano vrednost, zato prikaz izdelave kalkulacij v hotelskem podjetju v nadaljevanju temelji na tem standardu in uporablja pojme iz tega standarda.

Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo pa je leta 2001 sprejel spremenjeni Slovenski računovodski standard (Uradni list RS, št.107/01), katerega podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, uporabljajo od začetka leta 2002.

Ta standard obdeluje:

- 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,
- d) uskupinjevanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter
- e) razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

in s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

V točki razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih so stroški ob začetnem pripoznavanju razčlenjeni po izvirnih vrstah:

- a) stroški materiala,
- b) stroški storitev,
- c) stroški amortizacije,
- č) stroški dela,
- d) stroški dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na stroške od a) do č),

e) finančni stroški.

Med stroški ni več odpisov zalog in materiala, stroški izgub zaradi oslabitve sredstev se obravnavajo kot prevrednotovalni odhodki in spadajo med redne odhodke. Posebej je poudarjeno, da vstopni davek na dodano vrednost ni strošek dajatev. Stroški materiala in amortizacije se obravnavajo po izvirnih zneskih, ni več razlik, ki izhajajo iz revalorizacije.

Novost je določilo o razporejanju stroškov po izvirnih vrstah po stroškovnih mestih, ki omogočajo najmanj ločeno spremljanje stroškov proizvodnje, stroškov nakupovanja, stroškov prodaje in stroškov skupnih služb pa tudi kasneje ločeno ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter odhodkov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje. Vzpostavljanje stroškovnih mest je določeno podobno kot v starem standardu. Stroški, ki se zberejo na različnih stroškovnih mestih, so že stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah.

Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih nosilcih, s katerimi se podjetje pojavlja na trgu. Ti so začasni ali končni. Stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah so lahko neposredni ali posredni stroški posameznih stroškovnih nosilcev.

Za potrebe načrtovanja in kasnejšega proučevanja stroškov po izvirnih vrstah lahko podjetje sklene, da jih bo, potem ko so razporejeni po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, razčlenilo še na njihov stalni in spremenljivi del.

Stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih glede na to, kje in zakaj se pojavljajo. Neposredni stroški nabave se pripoznavajo v povečani nabavni vrednosti zalog oziroma opredmetenih osnovnih sredstvih, neposredni stroški prodaje izključno pri prodanih količinah proizvodov, trgovskega blaga in opravljenih storitev. Vsi drugi stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih najmanj glede na potrebe.

V točki začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih so opredeljene možne metode vključevanja stroškov v poslovne učinke obračunskega obdobja glede na namen kalkuliranja (vrednotenje zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje, podlaga za postavljanje ali presojanje prodajnih cen).

Sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri 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 služb,
- g) posredni stroški obresti in
- h) neposredni stroški prodaje.

Stroški amortizacije so zajeti med posredne stroške posamezne funkcionalne skupine ali pa med druge neposredne stroške. Sestavine so opredeljene tako kot v starem standardu, uporabljajo pa se novi pojmi.

Novi standard v nasprotju s starim razlikuje dva načina vrednotenja poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških, in sicer tistega v širšem pomenu, ki izključuje sestavine od e) do h), in tistega v ožjem pomenu, ki izključuje sestavine od d) do h). Ostale metode so enake kot v starem standardu.

Točka prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih je v novem standardu nova in je posledica sprememb ostalih standardov. Med stroški v poslovnih razvidih se ne pojavljajo prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z oslabitvijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog, terjatev, kratkoročnih dolgov, kratkoročnih časovnih razmejitev in dolgoročnih rezervacij. Če bi se podjetje odločilo, da jih podobno kot obresti zajame 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. Prevrednotovalni odhodki v zvezi z oslabitvijo dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb se ne obravnavajo kot poslovni odhodki ter se zato tudi ne upoštevajo.

V točki uskupinjevanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih je novo določilo, da je za sestavljanje skupinskega izkaza poslovnega izida in skupinske kalkulacije stroškov treba poznati stroške materiala in storitev, ki so povezani s poslovnimi učinki drugih podjetij v isti skupini.

Nova točka razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih določa, da 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 podjetja, kjer se poslovanje ustavlja. Ostala vprašanja, ki jih obravnava ta standar, so v veliki meri povezana s poslovnimi skrivnostmi.

Ta novi standard ne prinaša metodoloških sprememb, uporablja pa nove pojme in zaradi sprememb na področju revalorizacije in vrednotenja odhodkov vpliva na višino stroškov.

3.2. Ugotavljanje stroškovnih cen

Za ugotavljanje stroškovnih cen storitev hotelskega podjetja je treba dobro poznati stroške oziroma njihovo gibanje ob povečevanju oziroma zmanjševanju obsega poslovanja. Vemo, da so stroški cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev, v načelu so zmnožek potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oziroma obračunskimi postavkami (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str.74). Podjetje mora vedeti, koliko ga stanejo poslovni učinki, saj s tem kontrolira nastajanje stroškov, hkrati pa lahko lastno ceno primerja s prodajno ceno in tako spremlja razliko med njima (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj, Odar, 1999, str.97).

3.2.1. Stroški po naravnih vrstah

Tudi hotelsko podjetje vodi stroške po naravnih vrstah v skladu s določili Slovenskih računovodskih standardov zaradi poročanja navzven in tudi notranjih potreb, na primer potreb po izdelavi kalkulacij. Tako vodi stroške po naravnih vrstah :

- stroški delovnih sredstev,
- stroški predmetov dela,
- stroški dela,
- stroški storitev.

Te prikazuje po skupinah izvirnih stroškov :

- stroški materiala,
- stroški storitev,
- stroški amortizacije,
- stroški dela,
- stroški davkov, ki niso odvisni od poslovnega izida
- stroški obresti.

S **stroški materiala** Slovenski računovodski standard 14 (Slovenski računovodski standardi, 1993, str.75) razume cenovno izražene potroške neposrednega materiala in tistega dela materiala, ki sestavlja splošne proizvodjalne stroške ter splošne stroške nabave, uprave in prodaje, vrednosti normalnega kala in loma, porabljene energije in porabljenih nadomestnih delov.

V skupino stroškov materiala sodijo podskupine:

- stroški osnovnega in pomožnega materiala,
- stroški energije, goriva in maziva,
- stroški materiala za čiščenje in vzdrževanje,
- stroški pisarniškega materiala in strokovne literature,
- stroški odpisa drobnega inventarja in embalaže,
- stroški službenih in delovnih oblek, varstvene obleke in obutve ter drugih sredstev higiensko-tehničnega varstva,
- stroške v brezplačno danih proizvodih,
- nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga (pri trgovskih gospodarskih družbah),
- nabavna vrednost prodanega materiala in odpadkov (Turk,1993, str.93).

Med stroške osnovnega materiala štejejo v hotelskem podjetju porabljena živila, alkoholne pijače in brezalkoholne pijače, porabljeni za pripravo jedi in napitkov in za postrežbo jedi, napitkov, alkoholnih in brezalkoholnih pijač gostom in zaposlencem.

Med stroške pomožnega materiala pa v hotelskem podjetju uštevamo stroške porabljenega drobnega materiala pri pripravi jedi v kuhinji, pri strežbi jedi in pijač in pri nujenju prenočitev: zobotrebc, gorilni špirit, sveče, folija, vreče.

V podskupini stroški energije, goriva in maziva se v hotelskem podjetju običajno pojavijo stroški električne energije, stroški goriva za službena vozila, stroški ogrevanja (lahko porabljeno gorivo: olje, plin ali stroški skupnega ogrevanja) in voda.

Stroški materiala za čiščenje in vzdrževanje v hotelskem podjetju so večji, če hotelsko podjetje ta opravila opravlja z zaposlenci: čistilkami, sobaricami in vzdrževalci. Običajno to velja vsaj za čistilke, sobarice in pa vsaj za manjša vzdrževalna dela.

Stroški pisarniškega materiala nastajajo v hotelskem podjetju v službah, kot v večini podjetij, še dodatno pa zaradi pisal in papirja po sobah. Hotelsko podjetje

potrebuje splošno strokovno literaturo in literaturo s področja dejavnosti. Naroča tudi časopise, pogosto tudi po več izvodov za potrebe gostov.

Stroški odpisa drobnega inventarja in embalaže so običajno v hotelskem podjetju relativno visoki, saj pri svojem poslovanju potrebujejo: perilo, steklenino, porcelan, keramiko, orodja, razno posodo, embalažo, predmete za okraševanje in urejanje prostorov, ki imajo dobo uporabnosti daljšo od enega leta in katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem računu ne presega tolarške protivrednosti 500 Eur.

Pomembni so tudi stroški službenih in delovnih oziroma varstvenih oblek in obutve, saj imajo zaposleni v hotelskem podjetju uniformirane obleke (receptorji, natakarji, kuharji, sobarice, nosači).

Stroški kala in razsipa se v hotelskem podjetju pojavijo v povezavi z živili, pripravljenimi jedmi in pijačo, stroški loma pa v povezavi s steklenino, porcelanom, keramiko in embalažo.

V hotelskem podjetju se običajno pojavljajo tudi stroški nabavne vrednosti trgovskega blaga, najpogosteje so to tobačni izdelki, lahko pa so tudi drugi izdelki: razglednice, zemljevidi, knjige, darilni program, športna oprema.

Od stroškov materiala se v hotelskem podjetju v zalogah zadržujejo živila, alkoholne in brezalkoholne pijače. Večina živil se v zalogah zadržuje kratek čas (teden, dva), pijače pa mesec, dva. Stroški porabljenih živil in pijač so odvisni tudi od uporabljene metode vodenja zalog. Pogosto jih hotelsko podjetje preračunava na zadnje ceno obdobja (meseca). V zalogah se lahko pojavi tudi drugi material, drobni inventar, trgovsko blago, vendar ti zneski niso visoki.

Tako za stroške materiala, ki se pred porabo zadržuje v zalogah, kot za stroške materiala, ki se pred porabo ne zadržuje v zalogah, pa velja, da ne vsebujejo davka na dodano vrednost, razen za morebitni delež teh stroškov, ki jih je hotelsko podjetje uporabilo za promet blaga in storitev, za katerega je predpisana oprostitvev plačila davka na dodano vrednost. Prav tako hotelsko podjetje ne sme odbiti vstopnega davka od stroškov materiala, ki se nanašajo na osebne avtomobile, motorna kolesa, jahte in čolne, namenjenih za šport in razvedrilo, in zasebnih letal. Pred uvedbo davka na dodano vrednost je prometni davek v hotelskem podjetju povečeval stroške materiala.

Po slovenskem računovodskem standardu 14 (Slovenski računovodski standardi, 1993, str.75) so **stroški storitev** tisti stroški, ki niso pojmovani kot stroški

materiala, amortizacije, osebnih dohodkov in dajatev ali kot stroški financiranja. Takšno naravo imajo stroški prevoznih storitev, proizvodjalnih storitev, ki jih opravijo druga podjetja, storitev vzdrževanja, reklame in reprezentance, najemnin, zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa in podobni.

Stroški storitev so zelo raznoliki, glavne vrste pa so (Turk, 1993, str.94-95):

- stroški proizvodjalnih storitev,
- stroški uvajanja nove proizvodnje in drugih raziskovalnih storitev,
- stroški najemnin,
- stroški komunalnih in obrtnih storitev,
- stroški popravil,
- stroški prevoznih storitev,
- stroški gospodarske propagande, reprezentance in udeležb na sejnih in razstavah,
- stroški svetovalnih, izobraževalnih in drugih neproizvodjalnih storitev,
- stroški dnevnic, terenskih dodatkov in podobnih povračil,
- stroški zavarovalnih premij.

Za hotelsko podjetje niso značilni stroški prvih dveh podskupin storitev: proizvodjalnih storitev in uvajanja nove proizvodnje in drugih raziskovalnih storitev.

Pomembni pa so stroški najemnin. Ti stroški se lahko nanašajo na najem objektov tako za osnovno dejavnost (prenočitveni objekt, restavracija, bife (na plaži) ali za dopolnilne dejavnosti (športni objekti). Hotelsko podjetje pogosto vzame v najem razno opremo (za konferenčno dejavnost razne aparature, računalnike), umetniška dela ter predmete za okrasitev in prevozna sredstva (osebna vozila in druga vozila za prevoz skupin gostov). Hotelska podjetja v mestih najamejo parkirna mesta v garažnih hišah ali na bližnjih ulicah. Med stroške najemnin štejemo tudi stroške licenčnin ali franšiz, ki jih hotelska podjetja plačujejo za prisotnost v hotelskih verigah, za prenos znanja in skupni rezervacijski sistem.

V hotelskem podjetju se v okviru komunalnih in obrtnih storitev pojavljajo stroški odvažanja smeti, dimnikarske storitve, stroški urejanja in vzdrževanja okolice, stroški varovanja.

Hotelsko podjetje med stroške popravil knjiži stroške vzdrževanja in popravil objektov, opreme in prevoznih sredstev. Višina teh stroškov je odvisna od organizacije te dejavnosti. V večjih hotelskih podjetjih običajno obstaja oddelek vzdrževanja ali pa vsaj en vzdrževalec. V takem primeru se stroški v zvezi z vzdrževanjem in popravili pojavijo med stroški materiala (ki ga je bilo potrebno

kupiti za izvedbo popravila ali vzdrževanja), med amortizacijo, če zaposlenci za izvajanje teh del uporabljajo kakšno opremo, in med stroški dela zaposlencev, ki opravljajo popravila in vzdrževanja. Lahko se pojavljajo tudi stroški storitev za tiste vrste popravil in vzdrževanj, za katere zaposlenci niso usposobljeni. Hotelsko podjetje, ki nima zaposlenih vzdrževalcev, ima več stroškov storitev v zvezi z popravili in vzdrževanjem.

Stroški prevoznih storitev se v hotelskem podjetju pojavijo v zvezi z prevozom materiala (živila, pijača, trgovsko blago, drug material), opreme, zaposlencev in gostov. V to skupino stroškov sodijo tudi stroški poštnih, telefonskih in telegrafskih storitev. Stroške telefonskih storitev povzročajo tudi gostje hotelskega podjetja. Uporabo telefona hotelsko podjetje zaračuna gostu ob izstavitvi računa. Ta uporaba se je v zadnjih letih s hitrim širjenjem mobilne telefonije zmanjšala, povečuje pa se poraba telefonskih impulzov zaradi uporabe interneta. V tej skupini se lahko pojavijo tudi stroški rezervacijskega sistema.

Stroški gospodarske propagande, reprezentance in udeležbe na sejnih in razstavah se pojavljajo tudi v hotelskem podjetju. Stroški reprezentance so pogosto v hotelskem podjetju opravljene storitve.

V podskupini stroškov svetovalnih, izobraževalnih in drugih neproizvajalnih storitev se v hotelskem podjetju pojavljajo številne storitve. Pomembne so izobraževalne storitve, tako s splošnega področja (računovodstvo, finance, pravo, organizacija) kot s področja osnovne dejavnosti, kjer je zelo pomembno slediti novim trendom. Med svetovalne storitve v širšem smislu bi lahko šteli tudi revizijske, računalniške, odvetniške in prevajalske storitve. V to podskupino uvrščamo tudi stroške plačilnega prometa, stroške bančnih storitev in stroške plačilnih kartic. Predvsem stroški plačilnih kartic (opravnina) se v zadnjih letih povečujejo, saj vse več gostov plačuje s plačilnimi karticami, medtem ko se provizija ne zmanjšuje bistveno. Pomembne so tudi zdravstvene storitve, saj so v skladu z zakonodajo določeni zaposlenci dolžni opravljati redne zdravniške preglede. Če hotelsko podjetje nima pralnice, potem je pomemben strošek storitev pranja perila (posteljno perilo, prti, brisače) in oblek. Prav tako lahko hotelsko podjetje ne zaposli čistilk in sobaric in tovrstna dela opravljajo druge pravne osebe, zato se pojavijo stroški čiščenja poslovnih prostorov in pripravljanja sob. V skupino neproizvodnih storitev uvrščamo tudi administrativne in druge takse, sodne stroške, članarine, storitve študentskega servisa, vstopnine, fotokopiranje, glasbo, aranžiranje, rtv naročnine, registracijo vozil, cestnino, parkirnino, pranje vozil, špediterske in carinske storitve, oglase in drugo.

Stroški dnevnic, nočnin in prevoznih stroškov v državi in v tujini se v hotelskem podjetju pojavljajo, kadar je zaposlenec poslan na službeno pot. Terenski dodatki v tej dejavnosti niso pogosti.

Stroški zavarovanj se v hotelskem podjetju najpogosteje nanašajo na opredmetena osnovna sredstva, to so zgradbe, oprema in prevozna sredstva. Zavarovane so lahko tudi zaloge živil in pijače ter tobačnih izdelkov in ostalega trgovskega blaga, lahko je zavarovana gotovina in vrednotnice v blagajnah in v manipulaciji. Nastajajo lahko tudi stroški zdravstvenega zavarovanja zaposlencev.

Večji del zgoraj omenjenih storitev je v sistemu davka na dodano vrednost obremenjenih s splošno stopnjo davka na dodano vrednost. Z nižjo stopnjo so od zgoraj omenjenih storitev obremenjene vstopnice za določene prireditve. Oprostitve davka na dodano vrednost pa veljajo za omenjene poštno storitve, zdravstvene storitve, določene izobraževalne storitve, naročnino RTV, finančne storitve, zavarovalniške storitve. Tudi stroški storitev tako kot stroški materiala niso povečani za davek na dodano vrednost, razen za morebitni delež stroškov, ki se nanašajo na opravljanje dejavnosti, ki je oproščena obračunavanja davka na dodano vrednost. Hotelsko podjetje pa ne sme odbiti davka na dodano vrednost od storitev, ki se nanašajo na osebne avtomobile, jahte, čolne in letala ter izdatkov za reprezentanco in nastanitev v skladu s 5.odstavkom 40.člena Zakona o davku na dodano vrednost (Beč, Šircelj, Vraničar, 1999, str.452).

V skladu s Slovenskim računovodskim standardom 13 (Slovenski računovodski standardi, 1993, str. 71) je **amortizacija** strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirljivega sredstva na poslovne učinke in je obračunan kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje.

Amortizirljiva sredstva v hotelskem podjetju so zgradbe, ki so pogosto zelo velikih vrednosti, zato je tudi strošek amortizacije zgradb pomemben, kljub nizkim amortizacijskim stopnjam. Tudi amortizacija opreme je velik strošek, saj hotelsko podjetje uporablja raznovrstno opremo: pohištvo v sobah, restavracijah, gospodinjske aparate v kuhinji, lokalih, pralnici, športne rekvizite, medicinske instrumente, prevozna sredstva. Hotelsko podjetje uporablja raznovrsten drobn inventar, tako da tudi amortizacija drobnega inventarja ni nepomemben znesek. V času računalniške obdelave je pomembna tudi amortizacija neopredmetenih osnovnih sredstev (računalniški programi v recepciji, v gostinstvu, v računovodstvu). Hotelsko podjetje pa ne obračunava amortizacije od osnovnih sredstev, ki nimajo več vrednosti, od zemljišč in kulturnih spomenikov.

V hotelskih podjetjih, kjer je sezonski vpliv velik, obračunavajo v sezonskih mesecih večjo amortizacijo in manjšo v mesecih izven sezone, vendar pa se mora letna amortizacija ujemati z zneskom na podlagi predvidenih letnih stopenj.

Uvedba davka na dodano vrednost vpliva na višino stroškov amortizacije posredno preko amortizacijske osnove. Hotelsko podjetje zgradbe pridobi z nakupom ali izgradnjo. Pri nakupu se v vrednost zgradbe upošteva tudi 2 % davek na promet nepremičnin, tako v sistemu prometnega davka kot tudi v sistemu davka na dodano vrednost. Gradbene storitve so bile v sistemu prometnega davka obravčene s 3% prometnega davka, ki je povečeval amortizacijsko osnovo. V sistemu davka na dodano vrednost je gradnja obdavčena s splošno stopnjo, vendar davek na dodano vrednost praviloma ne povečuje amortizacijske osnove (glej razlago pri stroških materiala in stroških storitev).

Oprema se je pod določenimi pogoji v sistemu prometnega davka lahko nabavljala po nižji davčni stopnji, vendar je prometni davek povečeval amortizacijsko osnovo. V sistemu davka na dodano vrednost hotelsko podjetje nabavlja opremo z davkom na dodano vrednost po splošni stopnji, ki pa praviloma ne povečuje amortizacijske osnove. Če se cena osnovnih sredstev, ki je bila osnova za izračun prometnega davka, v sistemu davka na dodano vrednost ne bi spremenila, potem bi se amortizacijska osnova novih osnovnih sredstev po uvedbi davka na dodano vrednost zmanjšala.

Po Slovenskem računovodskem standardu 15 (Slovenski računovodski standardi, 1993, str.77-79) **stroški dela** vsebujejo plače, ki pripadajo zaposlencem, v kosmatem znesku ne glede na poslovni izid ter tisti del dajatev za socialno in pokojninsko zavarovanje, ki ga podjetje dodatno obračunava glede na te plače. Stroški dela so tudi dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter tudi stroški prevoza na delo in z dela in stroški za topli obrok. Stroški za topli obrok so v hotelskem podjetju stroški priprave toplega obroka. Stroški dela so lahko tudi stroški nudenja prenočevanja zaposlencem, če je hotelski objekt daleč izven stalnega bivališča zaposlencev. Strošek dela je tudi regres za letni dopust (del plače), solidarne pomoči zaposlencem, odpravnine in stroški po pogodbah o delu.

V hotelskem podjetju z velikim sezonskim vplivom so tudi stroški dela neenakomerni, saj zaposlenci za nedoločen čas v času sezone delajo več kot izven sezone, zato je gibljivi del plač večji, lahko je izplačano nadurno delo, v času sezone so dodatno zaposleni tudi zaposlenci za določen čas.

V sistemu prometnega davka se je obračunaval 6,5%-ni prometni davek od pogodb o delu, od ostalih postavk stroškov dela pa ne. Tudi davek na dodano

vrednost ne bremeni stroškov dela, tako da uvedba davka na dodano vrednost neposredno ni vplivala na višino stroškov dela.

Stroški davkov, ki niso odvisni od poslovnega izida, so dajatve državnemu proračunu, ki niso odvisne od tega ali gospodarska družba posluje z dobičkom ali z izgubo, a tudi niso odvisne od obračunanih plač in potemtakem niso povezane z razumevanjem stroškov dela (Turk, 1993, str.98). V izkazu uspeha so to drugi stroški poslovanja, konkretno pa je to prispevek za stavbno zemljišče, vodni prispevek.

Uvedba davka na dodano vrednost ni neposredno vplivala na višino teh stroškov.

Stroški obresti se pojavljajo v zvezi z dobljenimi krediti in so odvisni od dobljenega zneska in od dogovorjene obrestne mere. Realne obresti se pojavljajo med odhodki financiranja v znesku, ki je obračunan v istem obračunskem obdobju, razen če so vključene med opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena dolgoročna sredstva. Revalorizacijski del obresti ni vključen v odhodke financiranja. V hotelskih podjetjih so investiranja v zgradbe običajno financirana s krediti, zato se tudi pojavljajo stroški obresti.

Uvedba davka na dodano vrednost ni neposredno vplivala na višino obresti, saj tako v sistemu prometnega davka kot v sistemu davka na dodano vrednost obresti niso obremenjene z davkom.

3.2.2. Delitev stroškov na stalni in spremenljivi del

Kadar stroške proučujemo glede na njihovo obnašanje oziroma odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja, razlikujemo stalne in spremenljive stroške (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str.78). To razvrščanje stroškov je za poslovne odločitve izjemno pomembno. Če ne bi poznali stroškov podjetja iz tega zornega kota, bi lahko bile odločitve o uvajanju ali opuščanju proizvodnje v celoti napačne.

Običajno uporabljamo ocene ali izračune na osnovi predhodnih obdobj in so samo zanesljivi približki, kar pa je boljše kot ne poznati tega obnašanja (Atkinson, Berry, Jarvis, 1995, str.265). Hotelsko podjetje stroške deli na stalne in spremenljive zaradi izdelave kalkulacij in oblikovanja prodajnih cen svojih storitev, predvsem prenočitvenih storitev.

Spremenljivi stroški se spreminjajo z obsegom proizvodnje. Glede na to, kako se spreminjajo, pa ločimo: sorazmerne, napredujoče in nazadujoče.

Stalni stroški se ne spreminjajo z obsegom proizvodnje, se pa zaradi spremenjenega obsega poslovanja spreminjajo na enoto učinka. Ločimo neomejeno stalne stroške in omejeno stalne stroške, ki se sunkovito spreminjajo ob prekoračitvi določene meje obsega dejavnosti.

Vrste izvernih stroškov zelo težko vključimo v omenjene vrste stroškov, opredeljene glede na njihovo obnašanje pri spreminjanju obsega dejavnosti. Mnoge vrste izvernih stroškov so delno sestavljene iz stalnih in delno iz spremenljivih stroškov, kar je v celoti mogoče dojeti šele na stroškovnih mestih, s katerimi so povezane (Turk, 1993, str.129). Tipičen primer takih stroškov so stroški telefonskih storitev, ki so sestavljeni iz stalne mesečne naročnine in spremenljivega dela, ki je odvisen od števila klicev. V hotelskem podjetju so taki stroški tudi stroški ogrevanja prostorov. Tudi če je zasedenost hotela enaka nič, je določene prostore potrebno ogrevati. Ko se zasedenost povečuje, je potrebno ogrevati več in več sob in to se odrazi v stalni rasti spremenljivega dela stroškov ogrevanja.

Za delitev teh sestavljenih stroškov na stalni in spremenljivi del obstajajo štiri skupine metod:

- izkustvene metode,
- preproste matematične metode,
- grafične metode,
- metode regresijskih enačb (Turk, 1985, str.253).

Pri izkustvenih metodah je treba za vsako vrsto stroškov oceniti, v kolikšni meri ima stalen in v kolikšni meri spremenljiv značaj. Ocena je izvedena na podlagi izkušenj in je precej subjektivna. Kljub temu se tem metodam ne moremo izogniti tedaj, kadar so poznani samo stroški določenega obsega dejavnosti ali določene stopnje izrabe zmogljivosti.

Za vsako vrsto stroškov ocenimo delež stalnih in spremenljivih stroškov in za znane stroške za določen obseg dejavnosti lahko izračunamo absolutni znesek stalnih stroškov in absolutni znesek spremenljivih stroškov ter tudi znesek spremenljivih stroškov na enoto. Absolutni znesek stalnih stroškov se z večanjem obsega dejavnosti ne spreminja. S pomočjo enačbe (celotni stroški = spremenljivi stroški na enoto X količina + stalni stroški) lahko izračunamo stalne, spremenljive in celotne stroške za katerikoli obseg dejavnosti ali stopnjo izrabe zmogljivosti.

V hotelskem podjetju je več opravil, za katere je možno enostavno razdeliti stalne in spremenljive elemente stroškov in za to ni potrebno uporabiti bolj zapletenih metod (Kotas, 1992, str.36-37). Tudi tu gre za delitev na osnovi izkušenj. Tak primer so stroški dela. Na primer v oddelku sob (prenočitveni del) so stroški dela stalni (plača vodje oddelka, vodje nadstropja, cvetličarja) in tudi spremenljivi (plače sobaric). Delitev stroškov dela tega oddelka je olajšana s postavitvijo delovnih standardov, pričakuje se na primer, da sobarica pospravi sobo v 30 minutah.

Preproste matematične metode ločevanja stroškov lahko uporabljamo le, če razpolagamo s podatki o znesku stalnih in spremenljivih stroškov najmanj pri dveh različnih obsegih poslovanja ali stopnjah izrabe zmogljivosti. V to skupino spada tudi metoda ločevanja z računsko interpolacijo. Če od stroškov večjega obsega dejavnosti odštejemo stroške, ki se pojavljajo pri manjšem obsegu dejavnosti, dobimo razliko v stroških zaradi spremembe obsega dejavnosti. To so spremenljivi stroški (razlika do celotnih stroškov so stalni stroški) in če jih delimo z razliko v obsegu dejavnosti, dobimo spremenljive stroške na enoto povečanega obsega dejavnosti. Tako pridemo do podatkov za izračun stroškov za katerikoli vmesni obseg dejavnosti.

Hotelsko podjetje lahko na primer za različne odstotke mesečne zasedenosti sob ugotovi mesečne stroške električne energije. Ugotovi razliko med največjo in najmanjšo zasedenostjo sob in razliko med stroški električne energije v teh dveh mesecih. Če razliko v stroških deli z razliko v zasedenosti, dobi znesek stroškov električne energije za vsak odstotek porasta zasedenosti. Sedaj je enostavno izračunati tudi stalni del.

Med grafičnimi metodami ločevanja stroškov je najbolj znana metoda grafične interpolacije. Podatke o različnih zneskih posamezne vrste ali celotnih stroškov, ki ustrezajo različnim obsegom dejavnosti ali stopnjam izrabe zmogljivosti, vnašamo v koordinatni sistem, kjer je na abscisni osi merilo obsega dejavnosti, na ordinatni osi pa merilo zneska stroškov. Med vrisanimi točkami potegnemo premico, ki mora biti čim bliže vsaki od njih. Sečišče premice z ordinatno osjo nakazuje znesek stalnih stroškov. Če potegnemo iz tega sečišča vzporednico z abscisno osjo, razlika nad njo in prvotno premico pomeni spremenljive stroške pri določenem obsegu dejavnosti (Turk, 2001, str.362).

Med metodami regresijskih enačb uporablja metoda najmanjših kvadratov normalne enačbe, iz katerih je možno izračunati spremenljive stroške na enoto in stalne stroške za celoten obseg dejavnosti.

Enačbi sta : $\sum XY = a\sum X + b\sum X^2$

$$\Sigma Y = na + b\Sigma X,$$

kjer je X = obseg dejavnosti

Y = celotni stroški

a = stalni stroški

b = spremenljivi stroški na enoto

n = število opazovanj (Kotas, 1992, str.33-35)

Σ = vsota

Izračunane spremenljive stroške na enoto in stalne stroške za celotni obseg dejavnosti nato vnesemo v izhodiščno linearno funkcijo celotnih stroškov, nakar lahko ugotovljamo tako spremenljive kot stalne stroške za katerikoli obseg dejavnosti.

Hotelsko podjetje stroške deli na stalne in spremenljive s pomočjo zgoraj opisanih metod. Določene stroške je zelo enostavno uvrstiti. Neomejeno stalni stroški so: plače zaposlenecv za določen čas, časovno obračunana amortizacija, zavarovalne premije, najemnine, vkalkulirano investicijsko vzdrževanje, obresti na kredite. Omejeno stalni stroški so: plače zaposlenecv za določen čas in plačilo delavcev po pogodbah, stroški tekočega vzdrževanja, reklama, reprezentanca, odpisi drobnega inventarja. Spremenljivi stroški so: živila za pripravo jedi, pijače, ostali materiali, provizije agentom.

3.2.3. Vzpostavljanje stroškovnih mest

Za hotelsko podjetje je poleg dobrega poznavanja vrst stroškov pomembno, da ve, kje stroški nastajajo in zakaj. Ve se, da je nastanek stroškov vedno povezan s kako poslovno funkcijo. Da bi si hotelsko podjetje omogočilo popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih in pregled gibanja stroškov na tistih področjih, za katera je nekdo odgovoren, vzpostavi stroškovna mesta. Stroškovna mesta so funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožene enote v okviru gospodarske družbe, v kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Turk, 1993, str.99).

Po domači literaturi v gostinskih podjetjih (kamor sodijo tudi hotelska podjetja) običajno prevladujejo stroškovna mesta po eni ali več naslednjih razvrstitvah:

- a) funkcionalna stroškovna mesta (npr. kuhinja, restavracija, točilnica, gostilna, bife, bar, sobe),

- b) prostorska stroškovna mesta,
- c) stvarno opredeljena stroškovna mesta (npr zaključene družbe, jedi po naročilu),
- d) glavna stroškovna mesta (tista, ki s prodajo gostinskih storitev ali lastnimi proizvodi pokrivajo lastne stroške ter prispevajo svoj delež pokrivanja poslovnih stroškov),
- e) stranska stroškovna mesta (opravljajo stranske dejavnosti in imajo lastne prihodke),
- f) pomožna stroškovna mesta (zagotavljajo pogoje za delovanje vseh dejavnosti obrata, vendar pa nimajo lastnih prihodkov),
- g) splošna stroškovna mesta (opravljajo dejavnost skupnega pomena, njihove stroške krijejo osnovne dejavnosti gostinskega obrata) (Tivadar, 1994, str.21).

Število stroškovnih mest je v hotelskem podjetju odvisno od velikosti, od organizacijske sestave, načina ustvarjanja učinkov in uporabe metod obračuna stroškov.

Če tako kot v industrijski dejavnosti govorimo o proizvodjalnih in neproizvajalnih stroškovnih mestih, potem so v hotelskem podjetju v okviru proizvodjalnih stroškovnih mest :

- stroškovna mesta osnovne (glavne, to je gostinske-hotelirske) dejavnosti,
- stroškovna mesta stranske dejavnosti,
- stroškovna mesta negostinske (nehoteljske) (stranske) dejavnosti,
- stroškovna mesta pomožne dejavnosti.

Na stroškovnih mestih osnovne dejavnosti hotelskega podjetja potekata prenočitvena dejavnost in prehrabena dejavnost (ali nudenje jedi in pijače). Poslovni učinki teh stroškovnih mest kot celote imajo naravo končnih stroškovnih nosilcev, poslovni učinki posameznega stroškovnega mesta iz te skupine pa imajo včasih le naravo začasnih stroškovnih nosilcev.

V okviru prenočitvene dejavnosti bi bilo v hotelskem podjetju, kjer so sobe po kvaliteti enakovredne, pravzaprav dovolj eno stroškovno mesto. V večjem hotelskem podjetju pa je priporočljiva delitev na stroškovno mesto sprejema oziroma skupnih bivalnih prostorov in stroškovna mesta sob (na primer po nadstropjih).

Pri pripravi hrane je v odvisnosti od organizacije hotelskega podjetja lahko poleg glavne kuhinje samostojno stroškovno mesto kavna kuhinja (za pripravo toplih napitkov). V velikih hotelskih podjetjih je običajno stroškovno mesto tudi klet, kjer se zbirajo stroški povezani z nabavo, skladiščenjem in oskrbo s pijačo. Pri

postrežbi jedi in pijače je potrebno vsaj stroškovno mesto restavracija, sicer pa velja pravilo, naj bo toliko stroškovnih mest, kolikor je lokalov. V garni hotelu sta dovolj stroškovni mesti kavna kuhinja in zajtrkovalnica.

Hotelsko podjetje se včasih, da bi poslovalo bolj smotrno, ukvarja tudi s stransko dejavnostjo, ki ni njegov glavni namen in ni neizogibno potrebna osnovni dejavnosti. Poslovni učinki stroškovnih mest stranske dejavnosti kot celote imajo značaj končnih stroškovnih nosilcev.

Zelo pogosto se hotelsko podjetje ukvarja z različnimi stranskimi dejavnostmi, ki pa so negostinske (nehotelske): posredovanje telefonskih zvez za goste, menjava tujih valut, prodaja blaga v hotelskih trgovinah, zdravstvene storitve, športne storitve. Za vsako stransko dejavnost je potrebno vzpostaviti stroškovno mesto. Pomožna dejavnost praviloma pomaga osnovni dejavnosti, ki brez nje ne bi bila izvedljiva ali pa bi bila precej otežena. V hotelskem podjetju so običajno naslednje pomožne dejavnosti: kurilnica, pralnica, vzdrževanje. Za vsako od pomožnih dejavnosti je potrebno vzpostaviti stroškovno mesto. Poslovni učinki stroškovnih mest pomožne dejavnosti nastopajo kot prvine v osnovni dejavnosti, zato so to začasni stroškovni nosilci.

Med neproizvajalna stroškovna mesta sodijo:

- stroškovna mesta nakupne dejavnosti,
- stroškovna mesta upravne dejavnosti,
- stroškovna mesta prodajne dejavnosti.

Na stroškovnih mestih upravne dejavnosti se navadno zbirajo stroški kadrovske, finančne, skupka računovodskih, skupka načrtovalno-analitskih in skupka poslovodskih funkcij (Turk, 1993, str.101).

V hotelskem podjetju pa pogosto ni smiselna delitev po funkcijah. Zaradi velike vrednosti zgradb je smiselno na stroškovnem mestu zgradb zbrati stroške hišnika, zavarovalnih premij, vzdrževanja, amortizacije, obresti, ki se nanašajo na zgradbe. Ob veliki zadolženosti hotelskega podjetja je smiselno vzpostaviti stroškovno mesto financiranje, kjer se zbirajo stroški obresti. V hotelskem podjetju je pogosto eno samo neproizvajalno (splošno) stroškovno mesto. Tu se lahko zbirajo tudi stroški, ki jih neposredno ne moremo pripisati ostalim stroškovnim mestom, delitev po nekem kompliciranem stroškovnem mestu pa se ne izplača.

Poslovni učinki teh stroškovnih mest nastopajo kot prvine v osnovni in stranski dejavnosti, zato so to začasni stroškovni nosilci.

3.2.4. Razporeditev izvirnih stroškov na stroškovna mesta

Da bi izvirne stroške lahko pravilneje razporedili na stroškovne nosilce, jih moramo najprej poznati po stroškovnih mestih. Že od samega začetka želimo stroške prikazati na stroškovnih mestih, kjer so bile prvine uporabljene. Vse izvirne stroške lahko glede na možnost njihove razporeditve po stroškovnih mestih povzročiteljih razdelimo na:

- a) stroške, ki jih je mogoče zajeti po stroškovnih mestih povzročiteljih neposredno, to so neposredni stroški stroškovnih mest,
- b) stroške, ki jih je mogoče zajeti po stroškovnih mestih povzročiteljih šele posredno, to so posredni stroški stroškovnih mest, ki jih je možno deliti na:
 - stroške, ki jih je možno razdeliti na stroškovna mesta na podlagi kakih stvarnih razdelilnikov,
 - stroške, ki jih je mogoče razdeliti na stroškovna mesta le po dogovorjenih podlagah, ki pa morajo biti v vzročni zvezi s stroški.

Hotelsko podjetje stroške osnovnega materiala, to so porabljeni živila in pijače, brez problemov pripiše ustreznemu stroškovnemu mestu. Stroške pomožnega materiala razporedi na podlagi razvidov oziroma kar po računih. Stroške električne energije razdeli po posebnih števcih, če teh ni, pa po številu in moči električnih strojev in svetlobnih teles ob upoštevanju časa njihove uporabe. Stroške porabe plina deli na podlagi števcov ali ključev. Stroške porabljene vode deli na podlagi števcov (kar je smiselno le v velikem hotelskem podjetju) ali s pomočjo ključev. Stroške ogrevanja deli hotelsko podjetje po ogrevani površini na ustrezna stroškovna mesta ali na stroškovno mesto kurilnica. Stroški materiala za čiščenje deli po dejanski porabi na podlagi dobavnic, lahko pa tudi na podlagi ocene. Material za vzdrževanje bremeni stroškovno mesto, kateremu sredstvo, ki se vzdržuje, pripada, oziroma stroškovno mesto vzdrževanja. Stroški pisarniškega materiala in strokovne literature običajno bremenijo stroškovno mesto uprave oziroma splošno stroškovno mesto. Stroški drobnega inventarja in embalaže, službenih in delovnih oblek bremenijo ustrezna stroškovna mesta na podlagi računov ali dodatnih razvidov. Stroški kala in razsipa neposredno bremenijo ustrezno stroškovno mesto, prav tako stroški loma. Stroški nabavne vrednosti tobačnih izdelkov bremenijo stroškovno mesto, kjer so bili prodani (postreženi), ostalo trgovsko blago pa ustrezno stroškovno mesto trgovine.

Stroški najemnin prostorov bremenijo neposredno ustrezna stroškovna mesta, če jih je več, se delijo glede na površino in kvaliteto. Najemnina opreme bremeni stroškovna mesta, kjer se ta oprema uporablja. Najemnina parkirnih mest se lahko deli po številu gostov, ki ta mesta uporabljajo. Stroški licenčnine ali

franšize se delijo glede na določila pogodbe (prodajna vrednost, število gostov). Komunalne storitve hotelsko podjetje razdeli na ustrezna stroškovna mesta glede na količino smeti, število dimnikov (kurišč), ali pa bremeni splošno stroškovno mesto. Stroški storitev vzdrževanja se delijo tako kot stroški materiala za vzdrževanje, če pa obstaja pomožno stroškovno mesto vzdrževanja, se lahko zbirajo na tem stroškovnem mestu. Stroški prevoznih storitev običajno bremenijo neposredno ustrezno stroškovno mesto na podlagi računov. Stroški telefonskih storitev se dajo enostavno razdeliti na ustrezna stroškovna mesta, tisti, ki jih povzročajo gostje, se zbirajo na ločenem stroškovnem mestu. Stroški splošne reklame in provizije agentom se lahko delijo glede na povprečno ceno sob in povprečno ceno zajtrka (penziona, polpenziona) na stroškovno mesto prenočevanja in stroškovno mesto restavracija. Stroške določenih svetovalnih, izobraževalnih in neproizvajalnih storitev se da neposredno pripisati ustreznemu stroškovnemu mestu: izobraževalne (na stroškovno mesto po zaposlencih, ki so se izobraževali), zdravstvene (po zaposlencih), provizija plačilnih kartic (na stroškovno mesto, kjer je bilo plačilo opravljeno s plačilno kartico), čiščenja, pranja (po ključu očiščene površine, številu očiščenih oken, enot opranega perila), računalniške (po računalniških programih, po računalnikih). Določene storitve (svetovalne, revizijske, plačilni promet, prevajalske, članarine, naročnine) je težje deliti, zato običajno bremenijo stroškovno mesto uprave oziroma splošno stroškovno mesto. Stroški nadomestil bremenijo ustrezno stroškovno mesto neposredno, saj so znani po zaposlencih. Stroške zavarovanj deli hotelsko podjetje po vrednosti zavarovanih sredstev na ustrezna stroškovna mesta.

Tudi stroške amortizacije hotelsko podjetje deli neposredno na stroškovna mesta skladno s tamkajšnjimi osnovnimi sredstvi.

Tudi stroške dela je mogoče razdeliti na ustrezna stroškovna mesta, saj se vodijo evidence po posameznih zaposlencih.

Stroški davkov, ki niso odvisni od poslovnega izida bremenijo splošno stroškovno mesto (prispevek za stavbno zemljišče lahko bremeni tudi stroškovno mesto zgradbe ali po ključu površina zgradb ustrezna stroškovna mesta).

Stroški obresti bremenijo splošno stroškovno mesto ali stroškovno mesto uprave ali stroškovno mesto financiranja ali ustrezno stroškovno mesto, kadar se jih da pripisati financiranju določenega sredstva na tem stroškovnem mestu.

Čim več stroškov je mogoče neposredno razporediti na stroškovna mesta in čim boljše podlage so izbrane za razporeditev drugih stroškov, tem točnejši je končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih (Turk, 1993, str.104). Ne smemo pa teh stroške enačiti z neposrednimi in posrednimi stroški končnih stroškovnih nosilcev.

3.2.5. Prenos stroškov pomožnih in splošnih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta

Poslovni učinki pomožnih stroškovnih mest prehajajo na druga stroškovna mesta. Stroške teh poslovnih učinkov je možno neposredno izmeriti za vsako stroškovno mesto kot prejemnika posebej ali razdeliti na stroškovna mesta na podlagi kakih stvarnih razdelilnikov ali dogovorjenih podlag.

Stroške pomožnega stroškovnega mesta kurilnica hotelsko podjetje običajno razdeli na osnovi razdelilnika po ključu (prostornina prostorov po posameznih stroškovnih mestih). Glede na to, da se vsi prostori ne ogrevajo na isto temperaturo (klet - sobe), je potrebno te podatke popraviti z ustreznimi faktorji, ki predstavljajo razmerja med porabljeno energijo za ogrevanje posameznih prostorov glede na zahtevano temperaturo.

Hotelsko podjetje razdeli stroške pomožnega stroškovnega mesta pralnica na ostala stroškovna mesta po količini (najbolje teži) opranega posteljnega perila, brisač, prtov, serviet, delovnih oblek.

Stroške pomožnega stroškovnega mesta vzdrževanje hotelsko podjetje razdeli na podlagi delovnih nalogov, po katerih vodi porabljeni material in količino opravljenega dela (lahko tudi zunanje storitve).

Če hotelsko podjetje obresti ne razporedi že prvotno na glavna stroškovna mesta, ampak na stroškovno mesto financiranje, potem jih od tu razporedi na stroškovna mesta v skladu s sredstvi na teh stroškovnih mestih, ki so bila pridobljena s krediti.

Hotelsko podjetje stroške stroškovnega mesta zgradbe praviloma razporedi po prostornini prostorov posameznega stroškovnega mesta. Pri tem ne upošteva skupnih prostorov kot so hodniki, stopnišča, skupne sanitarije. Zaradi različne vrednosti prostorov prostornino popravi s faktorji, ki pomenijo razmerja med različnimi vrednostmi notranje izgradnje prostorov (Kunz, 1986, str.50-51).

Stroški splošnega stroškovnega mesta (uprava) se lahko delijo po ocenjeni porabi časa zaposlencev v upravi za posamezno stroškovno mesto glavne oziroma stranske dejavnosti (Kuntz, 1986, str.54). Za velika hotelska podjetja je ta metoda pregroba. Z ustrežno organizacijo zajemanja stroškov lahko hotelsko podjetje uporablja različne ključe: za stroške računovodstva promet, za stroške

kadrovskega oddelka in obračuna plač število zaposlencev, za stroške nabave in skladiščenja vrednost blaga in materiala.

Če ima hotelsko podjetje stroškovno mesto kuhinja in stroškovno mesto klet, potem stroške priprave jedi in skladiščenja pijač vodi na teh stroškovnih mestih in jih nato prenese na stroškovna mesta postrežbe jedi in pijač. Ti stroški se prenašajo v skladu s neposrednimi stroški porabljenih živil in pijače, ki je hkrati tudi ključ za delitev skupnih splošnih stroškov.

Za pripravo jedi in skladiščenje pijače ter serviranje le-teh lahko hotelsko podjetje vzpostavi le eno stroškovno mesto, vendar potem ne razpolaga s podatki o stroških ločeno za pripravo jedi, ločeno za skladiščenje pijače in ločeno za strežbo jedi in pijač. To pa je pogosto pomembna informacija. Taka rešitev je možna le v manjših hotelskih podjetjih ali tam, kjer je le eno postrežno mesto.

V večjih hotelskih podjetjih je običajno več restavracij, lokalov. Ti so lahko tudi zelo različne kvalitete, tako glede na opremo, postrežbo, izbiro, z ali brez glasbe ali drugega programa, odpiralni čas. Pogosto imajo iste jedi in pijače postrežene v različnih lokalih zato različne cene. Tu je potrebno stroške priprave jedi in skladiščenja pijač voditi ločeno od stroškov strežbe. Stroški stroškovnega mesta priprave jedi se prenesejo na stroškovno mesto strežbe po ključu neposredni stroški porabljenih živil, ki se nanašajo na postrežene jedi na tem stroškovnem mestu. Prav tako se stroški skladiščenja pijače prenesejo na stroškovno mesto strežbe po ključu neposredni stroški porabljene pijače, ki se nanašajo na pijačo postreženo na tem stroškovnem mestu.

3.2.6. Stroškovni nosilci

V hotelskem podjetju so stroškovni nosilci opravljene storitve, zaradi katerih so stroški nastali oziroma s katerimi so povezani. To so končni stroškovni nosilci, ki so namenjeni prodaji. Zanimajo nas posamične storitve kot so: penzion, polpenzion, menu, posamezna jed, pijača, napitek, prenočitev, stranska storitev (telefon, pranje, kopanje, tenis, masaža).

Osnovne storitve lahko združimo v tri skupine storitev:

- oddajanje sob,
- strežba pijač,
- strežba jedi.

Pri izdelavi kalkulacij in oblikovanju prodajnih cen je dobro poznati nekaj lastnosti posamezne skupine storitev in razlik med njimi, kar je razvidno iz slike 1.

Slika 1: Vrste osnovne dejavnosti

ODDAJANJE SOB			STORITEV
STREŽBA PIJAČ		ZALOGE	STORITEV
STREŽBA HRANE	ZALOGE	PROIZVODNJA	STORITEV

Vir: Harris P.: Profit planning, 1992, str.3

Oddajanje sob sodi med neoprijemljive storitve. Gost sobo najame in uporablja določen čas. Soba ostane hotelskemu podjetju, ki jo spet odda v najem – prodaja.

Strežba pijač v gostinstvu je v enem delu podobna trgovini na drobno, saj zahteva nabavo, razstavo, reklamiranje in prodajo pijač. V zvezi s tem se pojavljajo zaloge pijače, ki morajo biti učinkovito vodene, ne smejo biti ne prevelike, ne premajhne. Tudi strežba pijač vključuje element neoprijemljive storitve.

Strežba hrane vključuje tudi proizvodno funkcijo. Hotelsko podjetje nabavi živila, jih predela v jedi, ki jih distribuira in prodaja. Proizvod je oprijemljiv, ima pa tako kot strežba pijač tudi storitveni element. Tu je potrebno učinkovito vodenje zalog in organizacija proizvodnega procesa priprave hrane.

3.2.7. Ugotavljanje lastne cene

Če podjetje stroške določenega obdobja zbrane na končnih stroškovnih mestih obračuna s tedanjimi opravljenimi storitvami (stroškovnimi nosilci), dobi njihovo

lastno ceno. Glede na način obračuna ločimo: neposredne stroške teh stroškovnih nosilcev in posredne stroške teh stroškovnih nosilcev, to je splošne stroške, ki odpadejo nanje (Turk, 1993, str.111). Poenostavljeni sestav lastne cene ima štiri dele :

- neposredne stroške materiala in storitev,
- neposredne stroške dela,
- splošne stroške ustvarjanja učinkov,
- splošne stroške nakupa, uprave in prodaje

Pri prehrabnih storitvah (jedi, pijače) je lastna cena sestavljena iz neposrednih stroškov materiala (živil in pijače) in iz splošnih stroškov ustvarjanja storitev (stroškov stroškovnih mest priprave in postrežbe jedi in pijač) ter iz splošnih stroškov nakupa, uprave, prodaje (stroškov splošnih stroškovnih mest).

Pri prenočitvenih storitvah pa je lastna cena sestavljena iz splošnih stroškov ustvarjanja storitev (stroškov stroškovnih mest nudenja prenočitev) in splošnih stroškov nakupa, uprave, prodaje (stroškov splošnih stroškovnih mest).

Ker so samo neposredni stroški materiala (porabljeni živila in pijače) znani za posamezen stroškovni nosilec, hotelsko podjetje s pomočjo različnih metod razporedi ostale neposredne stroške in vse splošne stroške na stroškovni nosilec, da dobi njegovo lastno ceno.

Poznane so metode:

- a) delitveni obračun stroškov:
 - preprosti delitveni obračun stroškov učinka,
 - delitveni obračun stroškov učinka z enakovrednostnimi (ekvivalentnimi) števili,
 - delitveni obračun stroškov vezanih učinkov;
- b) obračun stroškov z dodatki:
 - obračun stroškov učinka s preprostim dodatkom,
 - obračun stroškov učinka z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov,
 - obračun stroškov učinka z ločenimi dodatki na različne vrste neposrednih velikosti (Turk, 1993, str.113-120).

Preprosti delitveni obračun stroškov učinka uporabljajo tista hotelska podjetja, ki nudijo le eno samo vrsto storitev ali pa več vrst storitev, vendar z vsako na posebnem stroškovnem mestu. Ta metoda je uporabna za enostavne nastanitvene objekte, ki oddajajo sobe ali ležišča enake kakovosti, ali za tiste prehrabne obrate, ki so specializirani na eno vrsto storitev. Za izračun lastne cene delimo celotne stroške s količino storitev.

Kadar hotelsko podjetje nudi več istovrstnih storitev različnih kakovosti, uporablja delitveni obračun stroškov poslovnega učinka z enakovrednostnimi števili. Storitve so glede na način ustvarjanja in potrošek prvin sorodne, zato so stroški, ki odpadejo na njih, v stalnem medsebojnem razmerju. V hotelskem podjetju so to prenočitve in strežba pijač. Hotelsko podjetje izbere določeno storitev, ki je pogojna enota. Vse ostale storitve s pomočjo enakovrednostnih števil, ki prikazujejo stalno razmerje med storitvijo in pogojno enoto, izrazi v pogojnih enotah. Celotne stroške deli s pogojnimi enotami. Stroške, ki odpadejo na pogojno enoto, pomnoži z ustreznim enakovrednostnim številom.

Če poleg glavne storitve (proizvoda) nastaja tudi ena ali več stranskih storitev (proizvodov), potem hotelsko podjetje uporablja delitveni obračun vezanih poslovnih učinkov. Pri tem načinu stranske ali vezane poslovne učinke (storitve, proizvode) obračuna po določeni ceni in za toliko zmanjša celotne stroške. Zmanjšani stroški nato odpadejo na glavni poslovni učinek. Stroške na količinsko enoto glavnega poslovnega učinka ugotovi takole: (celotni stroški poslovnih učinkov – vrednost stranskih poslovnih učinkov) / količina glavnega poslovnega učinka.

Hotelsko podjetje ugotavlja lastne cene svojih storitev tudi s pomočjo obračuna stroškov z dodatki. Metoda temelji na razdelitvi stroškov na neposredne in splošne stroške. V primeru obračuna stroškov učinka s preprostim dodatkom hotelsko podjetje ugotavlja razmerje med vsemi splošnimi stroški in izbrano neposredno velikostjo, ki so najpogosteje porabljena živila in pijača za pripravo in postrežbo jedi in pijač. Tak izračun splošnih stroškov ni povsem točen in se uporablja v manjših hotelskih podjetjih z manjšim številom storitev, ki so si celo po znesku stroškov sorodne.

Če se koeficienti dodatka splošnih stroškov ustvarjanja učinkov na različnih stroškovnih mestih bistveno razlikujejo in če ni mogoče vseh splošnih stroškov razdeliti na stroškovne nosilce po enotni podlagi, hotelsko podjetje naredi obračun stroškov učinka z ločenimi dodatki za vsako vrsto splošnih stroškov. Neposredni stroški so znani za vsako vrsto poslovnih učinkov, splošni stroški pa se najprej ugotovijo po posameznih stroškovnih mestih. Za vsako takšno skupino splošnih stroškov nato hotelsko podjetje poišče posebno razmerje z najustreznejšo neposredno velikostjo. Ta metoda se uporablja redkeje, saj večina hotelskih podjetjih ugotavlja le neposredne stroške materiala (stroški porabe živil in pijače).

3.2.7.1. Ugotavljanje lastne cene za jedi

Kalkulacije za jedi pomenijo izračun stroškov za eno porcijo. Najprej se določijo neposredni stroški, to so porabljena živila (in lahko tudi pijače) za pripravo jedi. Ker v postopku priprave jedi ni možno ali smiselno sprotno beleženje porabe živil, se ti stroški določijo na podlagi receptov in normativov. Za pripravo vsake jedi so izdelani recepti, ki določajo, katera živila je potrebno porabiti za pripravo te jedi in seveda normative porabe. Pri pripravi kalkulacije je normativom očiščenih živil potrebno dodati odstotek odpadka živil. Najbolje je, da so za vsako jed izdelani normativi porabe živil v neto in bruto vrednosti. Normativna poraba za vsako živilo pomnožena z nabavno ceno za enoto mere tega živila da vrednost porabljenega živila. Seštevek vrednosti porabljenih živil predstavlja neposredne stroške te jedi. Dejanska poraba posameznih živil se lahko razlikuje od normativne. Hotelsko podjetje normative lahko spremeni, če obstajajo za to upravičeni razlogi. Sicer pa je treba razloge za odstopanja ugotoviti in ustrezno ukrepati. Nabavna cena živil je cena živil po računu dobaviteljev povečana za vse ustrezne stroške (prevoza, skladiščenja). Katere nabavne cene upoštevamo, je odvisno od tega, kakšne kalkulacije delamo. Pri obračunskih kalkulacijah za določeno obdobje upoštevamo povprečne cene živil v tem obdobju. Pri predkalkulacijah, ki naj bi predstavljale osnovo za oblikovanje cen v bodoče, upoštevamo trenutne cene živil, ki jih lahko povečamo zaradi pričakovanj, da bodo cene živil rasle.

Pri kalkulacijah jedi razlikujemo posamične in skupinske kalkulacije. Pri kalkulacijah za posamično jed izračunamo na opisan način neposredne stroške za eno porcijo jedi. Pri skupinski kalkulaciji za jedi pa glede na recept priprave jedi na opisani način izračunamo najprej neposredne stroške za celotno količino pripravljene jedi. Neposredne stroške za posamezno porcijo dobimo tako, da celotne neposredne stroške delimo s številom porcij.

K neposrednim stroškom priprave jedi tako po posamičnih kot skupinskih kalkulacijah hotelsko podjetje doda dodatek za pokritje splošnih stroškov stroškovnih mest ustvarjanja učinkov in dodatek za pokritje splošnih stroškov nabave, uprave in prodaje. Splošni stroški se dodajajo neposrednim stroškom v odstotku, ki je enak deležu neposrednih stroškov v skupnih stroških. Če pa ima hotelsko podjetje več stroškovnih mest priprave jedi in več stroškovnih mest postrežbe jedi, lahko izračunamo ločene dodatke za posamezno stroškovno mesto (na primer za kuhinjo in restavracijo). Tako ima lahko ista jed, pripravljena ali postrežena v različnih pripravljalnica ali restavracijah, različno lastno ceno. Splošne stroške nabave, uprave in prodaje in tudi splošne stroške stroškovnih mest ustvarjanja učinkov, razen v zgoraj opisanem primeru, hotelsko podjetje ugotavlja v skupnem znesku in jih dodaja neposrednim stroškom, saj so edini neposredni stroški, ki jih je možno izračunati, stroški porabljenih živil.

3.2.7.2. Ugotavljanje lastne cene za pijače

Hotelsko podjetje izdela kalkulacijo lastne cene za pijače podobno kot za jedi, so pa v večini primerov enostavnejše zaradi lažjega ugotavljanja neposrednih stroškov, to je vrednosti porabljene pijače. Za izračun nabavne vrednosti (neposrednih stroškov) potrebuje hotelsko podjetje količino in nabavno ceno, kjer so ceni po računu dobavitelja dodani tudi stroški prevoza, skladiščenja, transportni kalo in nepovratna embalaža.

Tudi pri pijači razlikujemo posamične in skupinske kalkulacije. Posamične kalkulacije sestavljamo za tiste vrste pijače, ki jih posamično pripravljamo oziroma so v steklenicah. Za mešane pijače izračunavamo neposredne stroške tako kot za jedi, saj tudi zanje hotelsko podjetje pripravi recepte z normativi osnovnih sestavin (pijače, sadje, dodatki, dekoracija). V to skupino sodijo razni koktelji, bovine in tudi napitki kot so kava, čaj, kakav, vroča čokolada.

Pri žganih pijačah izračunamo najprej neposredne stroške enega litra (ali 0,75 litra ali 0,5 litra - odvisno od velikosti steklenice) tako kot pri ostali pijači. Če nas zanimajo neposredni stroški za eno porcijo (običajno je to 0,03 litra ali 0,05 litra), delimo skupne neposredne stroške s številom porcij.

Podobno izračunamo neposredne stroške pri skupinski kalkulaciji na primer za odprto vino. Kupnini (nabavni vrednosti) dodamo stroške prevoza, stroške izposojene embalaže, transportni kalo. Neposredni stroški litra takega vina so skupni neposredni stroški deljeni s nabavljeno količino v litrih.

Tako kot pri kalkulacijah za jedi tudi pri kalkulacijah za pijače hotelsko podjetje doda izračunanim neposrednim stroškom dodatek za pokritje splošnih stroškov stroškovnih mest ustvarjanja učinkov in dodatek za pokritje splošnih stroškov nabave, uprave in prodaje. Pogosto ima hotelsko podjetje več stroškovnih mest postrežbe pijače in takrat izračuna ločeno dodatke za posamezno stroškovno mesto. Tako ima lahko ista pijača, postrežena v različnih lokalih, različno lastno ceno.

3.2.7.3. Ugotavljanje lastne cene za prenočitve

S kalkulacijami za prenočitve ugotavlja hotelsko podjetje vse nastale stroške za posamezno prenočitev. Vedno je enota cene storitve namestitve ena prenočitev. Pri kalkuliranju cen prenočitve hotelsko podjetje ne ugotavlja neposrednih

stroškov. V tem primeru nima materializiranega stroškovnega nosilca, ki bi ga lahko izrazil v obliki nabavne vrednosti osnovnega predelovalnega materiala storitve (Mihalič, 1997, str.202).

Vir podatkov za izdelavo kalkulacije lastne cene prenočitve so stroški zbrani na končnem stroškovnem mestu nudenja prenočitev. To so splošni stroški ustvarjanja učinkov in splošni stroški nabave, uprave in prodaje. Drugi vir podatkov je evidenca recepcijskega poslovanja, kjer so na razpolago podatki o ustvarjenih prenočitvah.

Stroške ene prenočitve hotelsko podjetje izračuna s pomočjo delilne metode, če so vse sobe enake ali če so končna stroškovna mesta vzpostavljena tako, da so na posameznem stroškovnem mestu zbrani stroški enakovrednih prenočitev. Bolj pogosto pa ima hotelsko podjetje različne vrste sob, z različno lego, opremljenostjo in kategorijami. Tudi razbijanje stroškov na tak način, da bi se na posameznih stroškovnih mestih pojavili le stroški enakovrednih storitev, pogosto ni možno oziroma je dražje od koristi, ki jih to prinaša. Zato se v hotelskem podjetju pri izračunu lastne cene prenočitev običajno uporablja metoda ekvivalentnih števil.

Pri izračunu lastne cene prenočitve s pomočjo metode ekvivalentnih števil hotelsko podjetje razdeli sobe po kakovosti, kar pomeni različno velikost, lego, opremljenost, razgled. Ima podatek o številu prenočitev po posameznih kategorijah sob. Vrednosti posameznih sob različnih kakovosti določi s točkovanjem oziroma ključem. Dejansko število prenočitev po posameznih kategorijah z množenjem z ustreznim ključem pretvori v pogojne enote. S tem dobi pogojno število prenočitev po kategorijah, ki jih lahko sešteje. Celotne stroške deli s skupnim številom pogojnih enot in dobi celotne stroške pogojne enote. Dobljeno vrednost pomnoži s številom pogojno izraženih prenočitev za vsako posamezno kategorijo sob. To vrednost deli s številom dejanskih prenočitev posamezne kategorije, da dobi lastno ceno posamezne prenočitve te kategorije.

3.2.8. Vrednotenje poslovnih učinkov po spremenljivih stroških

Na vprašanje ob kakšni prodajni ceni se izplača povečati obseg dejavnosti ali sprejeti novo naročilo, če zmogljivosti niso v celoti izrabljene, ne dobimo točnega odgovora, če uporabljamo lastno ceno pri novem obsegu dejavnosti, saj so stalni stroški enaki pri popolni ali samo delni izrabi zmogljivosti. Če je prodajna cena dodatnega poslovnega učinka večja od njegovih dodatnih stroškov, pomeni vsako

povečanje obsega dejavnosti že povečanje dotedanjega dobička (Turk, 1993, str.132).

Kot bomo videli v poglavju o oblikovanju prodajnih cen hotelskih storitev, je vrednotenje po spremenljivih stroških v tej dejavnosti zelo pomembno in velikokrat uporabljeno, posebno pri prenočitvah. Hotelsko podjetje pri tem zoženem vrednotenju zanimajo le še spremenljivi stroški, ki se pojavljajo tako pri ustvarjanju hotelskih storitev kot pri nabavi, upravi in prodaji. Stroški hotelskih storitev so samo spremenljivi stroški. Pri danih zmogljivostih jih povzroča ustvarjanje povsem določenih storitev, zato jih je treba razdeliti nanje. Stalni stroški pa so stroški zmogljivosti ali stroški obdobja in niso odvisni od obsega dejavnosti v posameznem obdobju, temveč od danih proizvodjalnih in prodajnih zmogljivosti, zato jih hotelsko podjetje sproti pokriva s prihodki od prodanih količin tistega obdobja, v katerem nastopajo.

Stalni stroški kot stroški zmogljivosti ali obdobja so v načelu posledica dolgoročnih odločitev, medtem ko so spremenljivi stroški kot stroški poslovnih učinkov v načelu posledica kratkoročnih odločitev. Ko hotelsko podjetje že posluje, ni več mogoče vplivati na znesek stalnih stroškov. Ta znesek je bil točno opredeljen v preteklosti, ko je bila sprejeta odločitev o uvedbi proizvodjalne in prodajne zmogljivosti. Če je hotelsko podjetje zgradilo sto sob in dve restavraciji, ne more čez noč zmogljivosti podvojiti. Pri sprotih odločitvah lahko z različno izrabo danih zmogljivosti vpliva le na tisti znesek stalnih stroškov, ki odpade na posamezno storitev. Nasprotno je znesek spremenljivih stroškov odvisen od kratkoročnih odločitev.

Pri vrednotenju po spremenljivih stroških hotelsko podjetje upošteva poleg neposrednih stroškov, ki so praviloma vedno sestavljeni iz spremenljivih stroškov, samo spremenljivi del splošnih stroškov. Na koeficient dodatka spremenljivih splošnih stroškov ne vpliva obseg dejavnosti, saj so v glavnem spremenljivi splošni stroški sorazmerni z izbrano neposredno velikostjo, s katero jih primerjamo. Tako ugotovljeni stroški na enoto učinka se s spremembo obsega dejavnosti ne spreminjajo. Hkrati pa hotelsko podjetje lažje ugotovi vplive na stroške zaradi spremenjenega obsega dejavnosti. Glede na to, da hotelsko podjetje ne dosega poslovnega izida le z zmanjševanjem stroškov, temveč tudi s povečevanjem obsega dejavnosti, je pomembno, da to omogoča ugotavljati tisti obseg dejavnosti, ki daje zaželen dobiček ob drugih nespremenjenih okoliščinah. S pomočjo vrednotenja po spremenljivih stroški lažje presoja uspešnost posamezne storitve.

Način izračuna spremenljivih stroškov na storitev izračuna hotelsko podjetje na enak način kot to velja za izračun polne lastne cene, le da tu upošteva le vse

spremenljive stroške, ki jih ugotovi, ko jih prenese na ustrezna stroškovna mesta in nato s pomočjo znanih metod na stroškovne nosilce.

3.2.9. Kalkuliranje stroškov na podlagi sestavin dejavnosti

Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (angl. - Activity Based Costing) je novejša metoda, povzeta iz ameriške in angleške literature, o kateri se je pri nas začelo pisati pred kakimi desetimi leti. V bistvu gre za kalkulacijo stroškov z dodatki, in sicer z različnimi dodatki splošnih stroškov. Temeljna zamisel te metode je, da stroškov ne povzročajo proizvodi in storitve, s katerimi nastopa podjetje na trgu, temveč sestavine dejavnosti v podjetju, proizvodi ali storitve pa so rezultat teh sestavin dejavnosti.

Uvajanje metode za podjetje zajema:

- ugotavljanje, zakaj so stroški nastali in v kolikšnem obsegu,
- spremljanje vzrokov za nastanek stroškov in oblikovanje podlag za nadzor nad stroški,
- dajanje podlag za povezavo stroškov s sestavinami dejavnosti v podjetju,
- pravilnejše razporejanje stroškov na proizvode in storitve, s katerimi nastopa podjetje na trgu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str.93).

Uvajanje te metode je drago, zato je smiselno le, če:

- imajo splošni stroški velik delež v celotnih stroških,
- sta delež splošnih stroškov in delež spremenljivih stroškov različna na enoto proizvoda,
- ima podjetje zelo razvejan proizvodni program,
- če podjetje ugotavlja nekatere posebnosti, ki jih ne more razložiti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 95).

Hotelsko podjetje ima velik delež splošnih stroškov, prav tako drži, da sta delež splošnih stroškov in delež spremenljivih stroškov različna na enoto hotelskih storitev. Večina hotelskih podjetij nudi poleg raznovrstnih osnovnih storitev še različne stranske storitve. Pojavljajo se tudi posebnosti, ki jih podjetje ne zna razložiti: neznani razlogi za zmanjševanje povpraševanja, cene konkurenčnih proizvodov so nerazumno majhne, težko je razložiti dobičkovnost posameznih proizvodov, kupci se ne pritožujejo nad povečanjem cen. Kljub temu pa mi uporaba te metode v hotelskih podjetjih ni poznana. Delna uporaba te metode je opisana v poglavju 3.2.5. na strani 33, ko se stroški priprave hrane in stroški skladiščenja pijače prenašajo na ustrezna stroškovna mesta postrežbe jedi in pijač.

Če bi hotelsko podjetje želelo uvesti to metodo v praksi, bi morale najprej celotni poslovni proces razdeliti na sestavine dejavnosti. Nato bi morale razčleniti stroške tako, da jih je mogoče povezati s sestavinami dejavnosti. Pri tem lahko ostanejo kakšni stroški, ki jih ni možno povezati z nobeno sestavino dejavnosti v podjetju. Ti stroški so ali lahko nepotrebni ali pa niso povezani z osnovno dejavnostjo v podjetju, a so kljub temu potrebni. Na tak način hotelsko podjetje ugotovi nepotrebne stroške, kar je v tej dejavnosti pomembno. Hotelsko podjetje je pri oblikovanju prodajnih cen namreč prisiljeno upoštevati povpraševanje in konkurente in ne le svoje stroške.

Hotelsko podjetje se mora osredotočiti predvsem na sestavine dejavnosti, ki prispevajo k vrednosti z vidika gostov, skrčiti ali odpraviti pa mora vse aktivnosti, ki k tej vrednosti ne prispevajo. Usmeriti se mora k celovitemu obvladovanju kakovosti, ki temelji na programih nenehnih izboljšav posameznih sestavin dejavnosti, v katerih morajo sodelovati vsi zaposleni v podjetju, s ciljem popolnoma zadovoljiti goste (Tekavčič, 1995, str.10).

3.3. Oblikovanje prodajnih cen

3.3.1. Politika cen

V hotelski dejavnosti je bilo občasno, v zadnjem času pa vse manjkrat, slišati pripombe, da so točne kalkulacije nepotrebne, češ da oblikovanje prodajnih cen ne moreš nasloniti nanje, ampak bolj na tradicijo, dogovore ali konkurenco. Kalkulacije in oblikovanje prodajnih cen sta dva različna pojma. Kalkulacija je izračun lastnih stroškov in je čisto računski postopek. Oblikovanje prodajnih cen je določitev prodajnih cen, velikokrat v resnici predvsem po občutku. Oblikovanje prodajnih cen pa mora kljub temu upoštevati rezultate kalkulacij, ker prodajne cene na splošno in na dolgi rok ne morejo biti nižje od lastne cene. Med izračunano lastno ceno in prodajno ceno se pojavlja pribitek za tveganje in dobiček, ki je lahko različno visok, odvisno od tega, če gre za storitve, po katerih je relativno močno ali slabo povpraševanje (Kunz, 1986, str.102)

Tuja literature poudarja velik pomen politike cen hotelskih podjetij tudi z nacionalnega vidika zaradi delovanja na turističnem trgu in njihovega vpliva na plačilno bilanco. Zaradi visoke stopnje tržne orientiranosti hotelskih podjetij je njihova politika oblikovanja prodajnih cen posebno pomembna za njihovo konkurenčnost, dobičkonosnost in splošno finančno stanje. Pri oblikovanju cen

morajo hotelska podjetja upoštevati vedno hitrejši tehnološki razvoj, ki vpliva na stroškovne vzorce in zahteva stalno preverjanje cenovne strukture. Zaradi ključnega pomena nivoja cen na poslovanje hotelskega podjetja mora biti odločanje o nivoju cen v pristojnosti najvišjega vodstva in ne sme biti prenešeno na nižje vodstvene ravni (Kotas, 1995, str.116).

Dejavniki politike cen so številni in določajo filozofijo, strategijo, taktiko in uporabo metod oblikovanja prodajnih cen. V tuji literature so našeta vprašanja, kjer z odgovori nanje opredelimo dejavnike politike cen za določeno hotelsko podjetje (Kotas, 1995, str.124):

- Kakšen donos na kapital pričakujemo?
- Koliko dobička potrebujemo za plačilo dividend?
- Koliko dobička potrebujemo za razvoj?
- Kakšni so trenutni trendi v prodaji?
- Kaj v resnici prodajamo?
- Ali uporabljamo diferencirane cene?
- Ali imamo proste zmogljivosti?
- Kakšne so razumne cene?
- Ali so stalni ali spremenljivi stroški visoki?
- Ali na našem trgu obstaja cenovni vodja?
- Ali je obratni kapital velik?
- Kakšna je struktura prodajnih storitev?
- Ali je povpraševanje elastično ali neelastično?
- Ali so gostje: mladi, stari, bogati, revni...?
- Ali so storitve usklajene s kratkoročnim povpraševanjem?
- Ali so storitve homogene?

Ob upoštevanju vseh dejavnikov hotelsko podjetje določi startno točko (cenovno situacijo) za nadaljno politiko cen, kjer preko strategije, taktike razvije postopke za izvajanje pravih odločitev o cenah.

Množico dejavnikov, ki vplivajo na politiko cen hotelskega podjetja, lahko združimo v tri skupine:

- stroške delovanja,
- tržno situacijo in
- dobičkonosnost oziroma druge cilje (Kotas, 1995, str.126)

Vsako hotelsko podjetje pa ima različno politiko dobičkonosnosti, različno strukturo stroškov in deluje v različnih tržnih pogojih. Čeprav mora upoštevati vse tri skupine dejavnikov, ko išče racionalen pristop do politike cen, pa je pomembnost posameznega dejavnika po podjetjih različna. To vpliva tudi na odločitev o uporabi različnih metod oblikovanja prodajnih cen.

3.3.2. Metode oblikovanja prodajnih cen

Poznane so tri osnovne metode oblikovanja prodajnih cen, ki jih uporabljajo tudi hotelska podjetja:

- metoda oblikovanja prodajnih cen glede na stroške,
- metoda oblikovanja prodajnih cen glede na povpraševanje,
- metoda oblikovanja prodajnih cen glede na konkurente (Turk, 1993, str.149)

Prvo metodo imenujemo tudi metoda oblikovanja cen stroški plus in izhaja iz stroškovne strani podjetja. S to metodo hotelsko podjetje krije vse stroške in planirani dobiček. Hotelska podjetja redko uporabljajo to metodo samostojno, saj nimajo monopolnega položaja. Uporabo te metode kombinirajo z ostalima dvema. Nekateri jo imenujejo tudi metoda oblikovanja cen s pribitkom. Osredotoči se na stroške (lahko le na njihov spremenljivi ali neposredni del), ne upošteva povpraševanje in konkurece.

Metoda oblikovanja prodajnih cen glede na stroške običajno temelji na poznavanju celotnih stroškov, torej na lastni ceni. Lastno ceno hotelskih storitev predstavljajo vsi neposredni stroški na enoto in posredni stroški na enoto (splošni stroški stroškovnih mest ustvarjanja učinkov in splošni stroški nabave, uprave in prodaje). Če ugotavljamo stalni in spremenljivi del stroškov, potem lastno ceno hotelske storitve predstavljajo stalni stroški na enoto in spremenljivi stroški na enoto. Prodajna cena hotelske storitve je lahko prikazana kot:

- seštevek lastne cene in dobička v ceni hotelske storitve,
- seštevka lastne cene in pribitka na lastno ceno.

V drugem primeru je pribitek na lastno ceno namenjen le kritju dobička, saj lastna cena pokriva vse stroške.

Pribitek na lastno ceno je lahko odvisen od vloženih lastnih sredstev v ustvarjanje določene hotelske storitve. Če imajo različne hotelske storitve enake lastne cene, a različna vložena lastna sredstva, bi se morale razlikovati tudi njihove prodajne cene. Če bi pri določanju višine pribitka hotelo hotelsko podjetje ravnati tako, bi morale najprej ugotoviti, kolikšen kapital je angažiran v ustvarjanju določenih hotelskih storitev in kolikšen dobiček morajo ta sredstva prinašati k splošnem koeficientu donostnosti kapitala (Kavčič, 2002, str.7). A tu je še povpraševanje in konkurenca.

Ta metoda zagotavlja kritje vseh stroškov in dolgoročno dobičkonosnost in zagotavlja varnost za poslovno uspešnost podjetja, vendar jo je v hotelskih

podjetjih žal le redko možno uporabiti, saj tržna situacija hotelskim podjetjem tega ne omogoča.

Možno je tudi, da hotelsko podjetje na drugo izbrano osnovo, to so lahko neposredni ali spremenljivi stroški, v določenem odstotku od te osnove prišteje znesek pribitka ali marže.

Metoda pribitka lahko izhaja iz delitve stroškov na neposredne in posredne (splošne stroške stroškovnih mest ustvarjanja učinkov in splošne stroške nabave, uprave in prodaje). V tem primeru hotelsko podjetje iz pribitka krije posredne stroške in dobiček. To metodo hotelska podjetja pogosto uporabljajo, in sicer za oblikovanje cen jedi in pijač. Tako je:

$\text{PRODAJNA CENA} = \text{neposredni stroški} + \text{pribitek na neposredne stroške}$

Pri drugi varianti metode pribitka so osnova spremenljivi stroški. Pribitek na spremenljive stroške je namenjen kritju stalnih stroškov in dobičku. Ta metoda se več uporablja v zadnjem času, za uporabo te metode pa mora hotelsko podjetje deliti stroške na stalne in spremenljive. V tej varianti je:

$\text{PRODAJNA CENA} = \text{spremenljivi stroški} + \text{pribitek na spremenljive stroške}$

Če v zgornjih primerih hotelsko podjetje določi tak pribitek, ki pokrije vse stroške in načrtovani dobiček, potem uporablja prvo metodo. Največkrat pa to metodo kombinira z drugima dvema.

Metoda oblikovanja cen glede na povpraševanje in metoda oblikovanja cen glede na konkurente sta tržno usmerjeni, saj hotelsko podjetje prodajne cene oblikuje v odvisnosti od razmer na trgu, stroške pa tem razmeram na trgu prilagaja. Možnosti prilagajanja stroškov so različne. Hotelska podjetja, ki imajo velik delež spremenljivih stroškov, to lažje storijo. Vedno pa obstaja nevarnost, da bo zniževanje stroškov pomenilo zmanjševanje raznovrstnosti ponudbe ali slabšo kvaliteto storitev.

Ker mora prodajna cena hotelske storitve v načelu pokrivati vse stroške, ki so nastali s pripravo in izvedbo storitve, torej najmanj njeno polno lastno ceno, običajno oblikuje prodajne cene tako, da doda lastni ceni razliko v ceni, ki zagotavlja ustvarjanje dobička. To je prodajna cena, kateri hotelsko podjetje doda davek na dodano vrednost in s tem dobi prodajno ceno z vračunanim davkom na dodano vrednost, ki jo plača gost.

Lastna cena

- + razlika v ceni
- = prodajna cena
- +davek na dodano vrednost
- =prodajna cena z vračunanim davkom na dodano vrednost

3.3.3. Oblikovanje prodajnih cen jedi

Kalkulacija lastne cene za jedi je prikazana v poglavju 3.2.7.1. na strani 38. Ker pa hotelsko podjetje oblikuje prodajno ceno za prihodnost, se ne more zadovoljiti z lastno ceno v preteklosti. Sestaviti mora predračunsko kalkulacijo lastne cene, ki pa izhaja iz obračunske kalkulacije lastne cene. Upoštevati mora pričakovano višino nabavnih cen živil in pijač ter druge pričakovane spremembe, splošne stroške pa razdeliti skladno s pričakovanim obsegom poslovanja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str.242). Ko doda zeleni dobiček, dobi orientacijsko prodajno ceno, ki jo primerja s konkurenti in prilagodi povpraševanju.

V domači literaturi (Mihalič, 1997, str.214) je podrobno opisan naslednji postopek oblikovanja prodajnih cen jedi. Prvi korak je ugotovitev povprečnega zaslужka na gosta, ki bo zagotavljal ustrezno donosnost vloženega kapitala. Ob upoštevanju zahtevane stopnje dobička na kapital iz načrtovanih računovodskih izkazov ugotovimo zelene prihodke od prodaje jedi. Nato ugotovimo povprečni prihodek na gosta. Za ta izračun potrebujemo podatke o zmogljivosti restavracije, koeficient obračanja sedežev in število dni v letu, ko je restavracija odprta. Ta podatek pove, koliko bi moral v povprečju potrošiti naš gost, da bi dosegli načrtovane prihodke. Naslednji korak je ugotovitev povprečnega zaslужka na obrok. Povprečni zaslужek oziroma prihodek na gosta v času posameznega obroka ugotovimo tako, da izhajamo iz prihodka v času posameznega obroka in ustreznega koeficienta obračanja sedežev. Rezultat je povprečna potrošnja posameznega gosta v času določenega obroka, ki jo mora doseči, če želimo poslovati s planiranim dobičkom. Končni korak pri oblikovanju cen jedi je oblikovanje cen posamezne jedi z jedilnega lista. Pri tem izhajamo iz razmerij med prihodki in stroški nakupa živil za pripravo določene jedi.

Dalj časa delujoče hotelsko podjetje ta postopek pogosto poenostavi. Pri načrtovanju prihodkov od prodaje jedi upošteva možnosti za povečanje fizičnega obsega prodaje jedi in tudi prodajnih cen. To upošteva pri načrtovanju neposrednih stroškov porabljenih živil in tudi ostalih stroškov. Dobljeno razmerje med prihodki od načrtovane prodaje jedi in načrtovanimi neposrednimi stroški porabljenih živil ne sme bistveno odstopati od doseženega v preteklem obdobju, razen če natančno ve, kako ga bo doseglo. Tako dobljena stopnja pribitka na

neposredne stroške ali stopnja marže pokriva načrtovane splošne stroške in načrtovani dobiček, torej zagotavlja doseganje načrtovanih prihodkov. Ugotovljena stopnja pribitka je povprečna stopnja pribitka na neposredne stroške za vse jedi in hotelskemu podjetju služi kot orientacija. Sicer pa hotelsko podjetje uporablja različne pribitke za različne vrste jedi. Pomaga si s podatki iz preteklih obdobj: o strukturi prodaje po vrstah jedi in doseženih pribitkih po vrstah jedi in količini prodanih jedi. Različne pribitke za različne vrste jedi (juhe, solate, predjedi, priloge, sladice, glavne jedi : meso, ribe) uporablja zato, ker so neposredni stroški porabljenih živil zelo različni, ne povzročajo pa prenosorazmerno drugih stroškov. Če je nabavna cena rib precej večja od nabavne vrednosti mesa, to ne pomeni, da so tudi stroški priprave in postrežbe rib večji od stroškov priprave in postrežbe mesne glavne jedi. Taka nesorazmerja nastajajo tudi v okviru istih vrst jedi. Priprava in postrežba zrezka iz nojevega mesa ni dražja od priprave in postrežbe svinjskega zrezka, čeprav je nabavna vrednost lahko nekajkrat večja. Takih nesorazmerij je še več. Pri oblikovanju prodajnih cen jedi ni cilj harmonizirati cene jedi glede na ta nesorazmerja. Cilj je postaviti take cene, ki bodo sprejemljive za trg.

Oblikovanje cen jedi torej ni nek matematični postopek, ampak je pogosto potreben občutek, ki ga hotelsko podjetje pridobi z dolgoletnim poslovanjem, s poznavanjem svojih gostov, s poznavanjem konkurence in tudi s ponudbo pravih storitev v pravem času. Določene jedi kljub primerni ceni v določenem trenutku ni možno prodati (pečenice in kisel zelje v poletni vročini), v določenem pravem trenutku pa je možno prodati tudi dražje jedi (beluši v maju).

3.3.4. Oblikovanje prodajnih cen pijač

Hotelsko podjetje oblikuje prodajne cene pijač podobno kot prodajne cene jedi. Izhaja iz kalkulacij lastnih cen, ki so opisane v poglavju 3.2.7.2. na strani 39.

Tudi za pribitke na neposredne stroške porabljene pijače velja, da hotelsko podjetje po različnih vrstah pijač uporablja zelo različne stopnje pribitka. Pijače glede na stopnjo pribitka deli najmanj na brezalkoholne in alkoholne pijače. Pri alkoholnih pijačah se uporabljajo različne stopnje pribitkov za pivo, vino in žgane pijače. Tudi brezalkoholne lahko delimo na naravne sokove, mineralne in navadne vode, gazirane brezalkoholne pijače, pogosto ločimo tudi napitke (kava, čaj, kakao). Pri brezalkoholnih pijačah in napitkih niso redki pribitki 500 % in več, medtem ko so pri alkoholnih pijačah običajno precej nižji pribitki. Tudi pri pijačah velja, da hotelsko podjetje uporabi zelo različne pribitke tudi znotraj iste vrste pijač. Če steklenico vina po nabavni ceni 1.000 tolarjev proda z 200%-im pribitkom in s 2.000 tolarji pribitka pokrije pripadajoče splošne stroške in dobiček,

potem ni potrebno, da steklenico vina po visoki nabavni ceni 2.500 tolarjev tudi proda z 200 %-nim pribitkom. V tem primeru bi pribitek znašal 5.000 tolarjev, kljub temu da splošni stroški nabave, skladiščenja in postrežbe te steklenice niso premosorazmerni nabavni ceni, ampak podobni, če ne kar enaki splošnim stroškom cenejše steklenice vina.

3.3.5. Oblikovanje prodajnih cen za prenočitve

Pri oblikovanju prodajne cene prenočitve hotelsko podjetje izhaja iz kalkulacije lastne cene za preteklo obdobje. Ugotavljanje lastne cene za prenočitve je opisano v poglavju 3.2.7.3. na strani 40. Sestavi predračun lastne cene, doda načrtovani dobiček in dobi orientacijsko prodajno ceno.

V domači literaturi (Mihalič, 1997, str.217) opisani postopek obsega naslednje korake:

- ugotovimo želeni prihodek od prodaje sob (odvisen od vloženega kapitala in stroškov poslovanja),
- ugotovimo povprečni prihodek na sobo (upoštevata se dejansko število sob in število dni, ko sobe prodajamo),
- upoštevamo različno zasedenost sob in različno kakovost (upoštevata se dvojna zasedenost sob),
- oblikujemo cene za sobe.

3.3.6. Oblikovanje cen za penzion

Pri oblikovanju prodajnih cen za penzion

- upoštevamo lastno ceno prenočitve,
- izračunamo lastne cene zajtrka, kosila in večerje, ki so sestavljeni iz posameznih jedi in napitkov,
- izračunamo lastno ceno penziona, ki je seštevek elementov, ki sestavljajo pension,
- dodamo pribitek za pokritje dobička in dobimo orientacijsko ceno.

Izdelava lastne cene za prenočitev z zajtrkom ali s polpenzionom predstavlja skrajšani postopek izdelave, ki velja za izračun lastne cene penziona.

3.3.7. Oblikovanje prodajnih cen na osnovi spremenljivih stroškov

Hotelsko podjetje na trgu pogosto ne more uveljaviti tako izračunanih orientacijskih cen za jedi, pijače in prenočitve. Dolgoročno mora pokrivati vse stroške, torej lastno ceno. Kratkoročno pa pomenijo spodnjo mejo spremenljivi stroški. Zato hotelsko podjetje potrebuje tudi kalkulacije za jedi, pijače in prenočitve po spremenljivih stroških, ki so opisane v poglavju 3.2.8. na strani 42.

V določenih primerih je za hotelsko podjetje prednost prodajati pod lastnimi stroški, če s tem proda dodatne storitve, ki prispevajo k pokritju stalnih stroškov in tako zmanjšajo morebitno izgubo pri določeni skupini storitev.

Seveda lahko tudi glede na letni čas hotelsko podjetje uporabi različne pribitke, če to zahteva struktura povpraševanja. Tako bo hotelsko podjetje iste storitve v glavni sezoni nudilo po višjih cenah kakor izven sezone. V času sezone, ko je povpraševanje veliko, pri oblikovanju prodajnih cen upošteva lastno ceno, ki jo poveča največ toliko, da je še konkurenčno. Izven sezone poskuša z nižjimi cenami povečati zasedenost – obseg poslovanja, ki je v tem obdobju najnižji. Najnižja prodajna cena je tista, ki pokriva spremenljive stroške.

Diferenciranje cen iste hotelske storitve poteka po različnih kriterijih (Pauko, 1991, str.154):

- Časovni kriterij: hotelsko podjetje prodaja storitve v času manjšega povpraševanja po nižji ceni, kadar pričakuje sorazmerno visoko povpraševanje, pa po višji ceni. Ta časovnost prihaja do izraza v turistični sezoni, predsezoni in posezoni. Zadeva tudi dneve v tednu, ponudbo ob koncu tedna, prav tako različni dnevni in nočni čas.
- Različne kategorije kupcev: diferencirane cene pogosto veljajo za mladino: učence, dijake, študente in upokojene.
- Številčnost poslovnih dogodkov: večje skupine so deležne večjih popustov na objavljeno ceno prenočitev in prehrabnenih obrokov. Posamezni gosti pa plačujejo običajno ceno. Za daljše bivanje dobijo bistveno nižje cene za iste storitve.
- Pozicije v prodajnem kanalu: turistične agencije dosegajo na podlagi alotmajskih pogodb provizije pri posredovanju turistov hotelskim podjetjem.
- Plačilni rok: kupec dobi rabat za predplačilo in kasa skonto za predčasna plačila.
- Način izrabe gostinskih storitev: samopostrežni način je cenejši, strežba v lokalu dražja, še dražja je strežba na vrtu.
- Geografski kriterij: domači gost dobi nižjo ceno.

Pri določanju diferenciranih cen veljajo naslednja pravila (Detela, Flajšman, 1989, str.138):

- razlike med najvišjimi in najnižjimi cenami morajo biti občutne, da dosežemo pravi namen takih cen in da si tudi v slabi sezoni zagotovimo goste,
- najnižje cene morajo pokrivati vse spremenljive (in vsaj majhen del stalnih) stroškov,
- najvišje cene ne smejo presegati povprečne kupne moči pričakovanih gostov v glavni sezoni,
- s prodajo vseh storitev v letu moramo doseči skupno vrednost vseh načrtovanih stroškov s prihodki.

Temu je potrebno dodati, da naj hotelsko podjetje tako oblikovanje prodajnih cen uporablja predvsem takrat, ko je obseg poslovanja nizek. Če bi hotelsko podjetje ta način uporabljalo v prevelikem obsegu, bi lahko prišlo do tega, da gostje v normalnih razmerah niso več pripravljeni plačati normalnih cen, ki pokrivajo lastno ceno in načrtovani dobiček (Mihalič, 1997, str.221)

4. VPLIV UVEDBE DAVKA NA DODANO VREDNOST NA OBLIKOVANJE PRODAJNIH CEN STORITEV HOTELSKEGA PODJETJA

4.1.Prikaz razlik v obdavčitvi po Zakonu o prometnem davku in po Zakonu o davku na dodano vrednost

4.1.1. Obdavčitev hotelske dejavnosti po Zakonu o prometnem davku

Obdavčitev po Zakonu o prometnem davku (Uradni list RS, št.4/92) se je uporabljala od 1.2.1992 do 30.6.1999. To je bil enostopenjski prometni davek, ki se je plačeval od končne potrošnje.

Gostinske storitve so bile ob koncu veljavnosti Zakona o prometnem davku obdavčene s 6,5 % prometnim davkom. Davčna osnova pri prodaji jedi in pijač je bila razlika med realizirano vrednostjo prodanih jedi in pijač ter nabavnimi stroški živil in pijač, ki se nabavljajo s plačanim davkom. Zaradi zagotavljanja podatkov

za določitev davčne osnove je moralo hotelsko podjetje voditi evidenco o stanju, povečanju zalog in porabi živil in pijač po vrstah, količinah, merskih enotah in vrednostih na podlagi listin o nabavi oziroma izdaji ter razvid o realizaciji iz naslova jedi in pijač (Zalokar, 10-11/1995, str.330). Če takih razvidov ni vodilo, je plačevalo davek od prodajne vrednosti jedi in pijač.

Od storitev prenočevanja so hotelska podjetja plačevala 6,5 % davek od prometa storitev. Davčna osnova je bila zaračunana vrednost. V to osnovo ni bila vključena turistična taksa, ki jo je gost plačal skupaj s plačilom storitve, vendar le, če je bila na računu izkazana ločeno.

Ta zakon se je uporabljal tudi za nabavo proizvodov potrebnih za opravljanje gostinske dejavnosti. Pri nabavi opreme je veljalo tudi za gostince, da le-to in njene nadomestne dele lahko nabavljajo z izjavo, saj je šlo za proizvode po 10.členu zakona, kar pomeni z davkom po znižani stopnji. Vse proizvode, potrebne za opravljanje te dejavnosti, so gostinci nabavljali s plačilom davka po predpisani stopnji. To velja tako za živila in pijače, kot vse ostale proizvode (čistila, pralna sredstva, toaletne izdelke). Če so nabavljali živila (zelenjavo, sadje,) in pijače (mošt, vino, žganje) pri kmetih in drugih fizičnih osebah, so morali kot odkupovalci obračunavati in plačevati davek od prometa proizvodov.

Za razne storitve (vzdrževanje, najem, intelektualne) so morali plačevati s 6,5%-nim prometnim davkom.

Od 1.marca 1994 se je od prometa alkoholnih pijač obračunaval posebni prometni davek v skladu z Zakonom o posebnem prometnem davku od alkoholnih pijač (Uradni list RS, št. 71/93).

Posebni prometni davek od alkoholnih pijač je znašal:

- 75.000 tolarjev za 100 volumenskih odstotkov alkohola na hektoliter naravnega žganja in vinjaka ter drugih alkoholnih pijač (desertnih vin, žganih pijač) ter vinskega destilata,
- 900 tolarjev za hektoliter naravnega vina,
- 2.000 tolarjev za hektoliter piva.

4.1.2. Obdavčitev hotelske dejavnosti po Zakonu o davku na dodano vrednost

Obdavčitev po Zakonu o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98) se uporablja od 1.7.1999. Ta zakon temelji na šesti smernici, ki so jo leta 1977 sprejele države Evropske skupnosti. Temelji tudi na potrošni obliki davka na dodano vrednost, ki je sprejeta kot prevladujoča v državah Evropske skupnosti

(Pirc 1998 str.9). Temelji na izhodišču, da se v vsaki fazi oziroma pri vsakem posameznem prometu istovrstnega blaga ali storitve obdavči le vrednost, ki je bila blagu ali storitvi dodana v tej fazi (Svilar, Drobnič, 1999, str.32). Potemtakem je dodana vrednost povečanje tržne vrednosti proizvodov in storitev, je razlika med prodajno vrednostjo proizvodov in storitev in nabavno vrednostjo potrebnih prvin (Pirc, 1999, str.11). Upošteva ozemeljsko načelo, kar pomeni, da se uporablja za promet, opravljen oziroma obravnavan, kot da je opravljen na ozemlju Slovenije, in načelo namembnega kraja, po katerem so proizvodi obdavčeni v državi uvoznici in ne v državi izvoznici (Zalokar, 1999, str.30). Temelji na kreditni metodi, po kateri davčni zavezanec odšteje znesek davka na dodano vrednost, obračunan ob nabavah, od zneska obračunanega ob dobavah. Zakon o davku na dodano vrednost je od uvedbi določil dve davčni stopnji, 8% in 19%, ki sta se uporabljali za promet proizvodov in promet storitev do konca leta 2001. Z uveljavitvijo zakona o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2002 in 2003 sta se s 1.januarjem 2002 povečali obe stopnji davka na dodano vrednost (Zalokar, 2002, 148). Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 106/01) določa novi stopnji 8,5% in 20 %. V tem delu so za vse primerjave in izračune upoštevane stopnje, ki so veljale ob uveljavitvi zakona na dodano vrednost.

Po Zakonu o davku na dodano vrednost je gostinska dejavnost izenačena z drugimi in tako se davek na dodano vrednost obračuna po predpisani stopnji od prodajne cene jedi in pijač. Od prodaje jedi se obračuna 8%-ni davek na dodano vrednost, kar izhaja iz 1.točke 25.člena zakona, ki določa, da je z 8%-no stopnjo obdavčena tudi priprava in strežba jedi v dejavnosti, ki se po predpisih šteje za gostinsko. Od prodaje pijač in napitkov se obračuna davek na dodano vrednost po splošni 19%-ni stopnji, ker v 25.členu ni predpisana uporaba nižje 8%-ne stopnje. Nastanitve v hotelih, penzionih in podobnih nastanitvenih zmogljivostih, tudi v domovih, kampih in marinah, ter oddajanje prostorov za kampiranje so obdavčeni po 12.točki prvega odstavka 25.člena zakona z 8%-nim davkom na dodano vrednost.

Pri nabavi osnovnih sredstev in drobnega inventarja se gostincu zaračuna davek na dodano vrednost po predpisani stopnji in zaračunani znesek davka je njegov vstopni davek na dodano vrednost. Tudi za vse storitve (vzdrževanje, najem, intelektualne) se mu zaračuna 19%-ni davek na dodano vrednost in je njegov vstopni davek. Tudi material (živila, pijače, potrošni material, gorivo) gostinec nabavlja s plačilom davka na dodano vrednost po predpisani stopnji (8% in 19%) in zaračunani znesek je njegov vstopni davek, torej mu ne povečuje več stroškov.

S 1. julijem je začel veljati tudi novi Zakon o trošarinah (Uradni list RS, šz. 89/98), po katerem so obdavčeni proizvodnja in uvoz monopolnih proizvodov. Za

gostince je predvsem pomembna obdavčitev alkoholnih pijač. V 43.členu zakona je kot trošarinska osnova za vina, vmesne in fermentirane pijače določena količina trošarinskih izdelkov, merjena v hektolitrih, za pivo pa prostorninska vsebnost alkohola na en hektoliter.

Trošarina se plačuje v višini:

1. 1.000 tolarjev za 1% prostorninske vsebnosti alkohola na en hektoliter piva;
2. 0 tolarjev za en hektoliter mirnega vina;
3. 0 tolarjev za en hektoliter penečega vina;
4. 7.500 tolarjev za en hektoliter drugih fermentiranih pijač;
5. 11.000 tolarjev za en hektoliter vmesnih pijač;
6. 100.000 tolarjev za 100% prostorninske vsebnosti alkohola na en hektoliter etilnega alkohola.

4.1.3. Ugotovljene razlike

Razlike v obdavčitvi hotelske dejavnosti med Zakonom o prometnem davku in Zakonom o davku na dodano vrednost, ki so pomembne s stroškovnega vidika oziroma z vidika oblikovanja prodajnih cen, so prikazane v tabeli:

TABELA 1: Prikaz razlik v obdavčitvi po Zakonu o prometnem davku in Zakonu o davku na dodano vrednost v gostinstvu

	Zakon o prometnem davku	Zakon o davku na dodano vrednost
	Osnova Stopnja	Osnova Stopnja

<p>Obdavčitev prodaje gostinskih storitev</p> <ul style="list-style-type: none"> - prodaja jedi - prodaja pijač - prodaja prenočitev 	<p>razlika (1) 6,5 % razlika (1) 6,5 % prodajna vrednost 6,5 %</p>	<p>prodajna vrednost 8% prodajna vrednost 19% prodajna vrednost 8%</p>
<p>Obdavčitev nabave</p> <ul style="list-style-type: none"> - osnovna sredstva-oprema - drobni inventar - hrana - pijača <ul style="list-style-type: none"> naravni sokovi mineralne vode naravna vina pivo osv.brezalk.p. kava žganje,vinjak, druge alk.pij - drug material - storitve 	<p>Stopnja</p> <p>5 %</p> <p>5 %</p> <p>5 %</p> <p>5</p> <p>%</p> <p>13%</p> <p>10%</p> <p>26%</p> <p>26%</p> <p>20</p> <p>%</p> <p>104</p> <p>%</p> <p>5%, 10%, 20%, 32%</p> <p>3%,6,5%, 20%</p>	<p>Stopnja</p> <p>19%</p> <p>19%</p> <p>8%</p> <p>8%</p> <p>8%</p> <p>8%</p> <p>19%</p> <p>8%</p> <p>8%</p> <p>19%</p> <p>8%,19%</p> <p>8%,19%</p>
<p>Plačilo davka</p>	<p>Pri nabavi Pri prodaji (lahko po plač.real.)</p>	<p>Pri nabavi Razlika med izstopnim in vstopnim davkom</p>

(1) razlika ustvarjeno vrednostjo prodanih jedi (pijač) ter nabavnimi stroški živil (pijač)

4.2. Izračun spremembe prodajnih cen storitev v hotelskem podjetju, ki so posledica uvedbe davka na dodano vrednost

Hotelska podjetja so pred uvedbo davka na dodano vrednost poskušala oceniti vpliv uvedbe davka na dodano vrednost na poslovni izid. Ob ugotovitvi vpliva bi se lahko prilagodila in preko oblikovanja prodajnih cen hotelskih storitev zmanjšala morebitni negativni vpliv.

V nadaljevanju je prikazan možen način ocenitve vpliva uvedbe davka na dodano vrednost na poslovni izid. Izračun je prikazan na dejanskih podatkih o poslovanju hotelskega objekta v okviru podjetja s pretežno gostinsko dejavnostjo. Uporabljeni so rezultati poslovanja za prve štiri mesece leta 1999.

Hotelski objekt ima 54 sob, restavracijo, točilnico in prostor za sestanke oz. izobraževanje. Objekt je starejši in potreben obnove, na kar kaže tudi velika odpisanost osnovnih sredstev in poslednično nizka amortizacija. Ima 21 zaposlencev, lastno pralnico, sobarice in vzdrževalca in tudi zato je delež stroškov dela zelo visok.

Gostje hotelskega objekta so večinoma tujci, predvsem poslovni gostje in občasno skupine športnikov. Poslovni gostje so najbolj pogosti v obdobju od septembra do junija, predvsem ob sejnih in podobnih prireditvah. Športniki zapolnijo hotelski objekt v času zimskih počitnic in v pozni pomladi. Poleti ob ugodni ponudbi pridobijo turistične skupine. V restavraciji prirejajo ob raznih priložnostih oziroma praznikih različne prireditve, ki se jih udeležujejo tudi okoliški prebivalci. Tako hotelski objekt ne izkazuje izrazitega sezonskega značaja.

Hotelsko podjetje je najprej za vse odhodke v obdobju od januarja do aprila 1999 ugotovilo davčne osnove za vse vrste odhodkov, ki so bili obdavčeni v sistemu prometnega davka in/ali po uvedbi davka na dodano vrednost. Ta izračun je naredilo za posamezne konte ali po potrebi še bolj podrobno. Posebno podrobno je naredilo ta izračun za porabljena živila in pijače. Davčne osnove je izračunalo s pomočjo preračunanih stopenj prometnega davka. Na ugotovljene davčne osnove je dodalo davek na dodano vrednost. Pri ugotavljanju stroškov po uvedbi davka na dodano vrednost pa je upoštevalo, da je davek na dodano vrednost vstopni davek in zato ne povečuje stroškov obdobja (razen v določenih primerih).

V tabeli 2 je prikazan omenjeni izračun.

TABELA 2: Izračun višine stroškov po uvedbi davka na dodano vrednost

Konto	Naziv konta	R 1-4/99	osn. za PD, DDV	PD %	PD znesek	DDV %	DDV znesek	strošek po uvedbi DDV
4	RAZRED 4	56.052.394						55.197.795
40		13.870.830						12.709.217
400	Živila	5.795.186	5.519.225	5,0	275.961	8,0	441.538	5.519.225
400	Napitki - kava	118.105	98.421	20,0	19.684	8,0	7.874	98.421
	napitki - ostalo	72.588	69.131	5,0	3.457	8,0	5.531	69.131
400	Alkoh.p. - pivo	664.420	527.317	26,0	137.103	19,0	111.299	585.782
	Alkoh.p. - vino	1.210.884	1.100.804	10,0	110.080	8,0	87.200	1.090.004
	Alkoh.p. - žgane	267.920	131.333	104,0	136.587	19,0	26.283	138.333
400	Brezalk.p.-gazir.	96.350	76.468	26,0	19.882	8,0	6.117	76.468
	Brezalk.p.- min.v.	125.172	110.772	13,0	14.400	8,0	8.862	110.772
	Brezalk.p.-nar.s.	161.230	153.552	5,0	7.678	8,0	12.284	153.552
401	Pomožni mat.	561.659	510.599	10,0	51.060	19,0	97.014	510.599
402	Elektr. energ.	1.376.778	1.251.616	10,0	125.162	19,0	237.807	1.251.616
402	Stroški goriva	38.937	13.238	194,1	25.698	19,0	2.515	38.937
402	Ogrevanje	1.305.477	1.225.800	6,5	79.677	19,0	232.902	1.225.800
402	Voda	417.020	397.162	5,0	19.858	8,0	31.773	397.162
403	Mat.za čišč.	260.157	216.798	20,0	43.360	19,0	41.192	216.798
404	Odpis DI	476.645	447.554	6,5	29.091	19,0	85.035	447.554
405	Kalo,razsip,lom	9.249	7.707	20,0	1.541	19,0	1.464	7.707
406	Strok. liter.	11.030	10.504	5,0	525	8,0	840	10.504
406	Naroč. za čas.	76.977	73.311	5,0	3.666	8,0	5.865	73.311
406	Pisarniški mat.	349.163	290.970	20,0	58.194	19,0	55.284	290.970
409	Stroški cvetje	341.835	284.863	20,0	56.973	19,0	54.124	284.863
409	Drugi str. mat.	134.049	111.708	20,0	22.342	19,0	21.224	111.708
41		10.281.920						9.689.072
411	Poštne stor.	50.060	50.060		0	0,0	0	50.060
	Telefon. stor.	728.000	606.667	20,0	121.333	19,0	115.267	606.667
412	Ostalo tek.vzdr.	655.830	615.803	6,5	40.027	19,0	117.003	615.803
412	Vzdrz.rac.opr.	9.099	8.544	6,5	555	19,0	1.623	8.544
412	Popr.prev.sr.	7.650	7.183	6,5	467	19,0	1.365	7.183
413	Najemn. Opr.	171.311	166.321	3,0	4.990	19,0	31.601	166.321
414	Dnevnice v drž.	3.500	3.500	0,0	0	0,0	0	3.500
414	Prev.str.v drz.	66.417	66.417	0,0	0	0,0	0	66.417
415	Bančni stroški	14.500	13.615	6,5	885	0,0	0	13.615
415	Str. plač.kartic	848.809	848.809	0,0	0	0,0	0	848.809
416	Stroski posr.	57.127	53.640	6,5	3.487	19,0	10.192	53.640
416	Odvetn. stor.	2.972	2.790	6,5	181	19,0	530	2.790
416	Račun. stor.	516.448	484.927	6,5	31.520	19,0	92.136	484.927
416	Zdravst. stor.	78.500	78.500	0,0	0	0,0	0	78.500
416	Izobraž. stor.	117.671	110.489	6,5	7.182	19,0	20.993	110.489
416	Takse	3.975	3.975	0,0	0	0,0	0	3.975
417	Prem.za zav.OS	14.746	13.846	6,5	900	0,0	0	14.746
417	Zdrav.zavar.	282.798	265.538	6,5	17.260	0,0	0	282.798
418	Propag. str.	274.412	257.664	6,5	16.748	19,0	48.956	257.664

418	Reprez..str.	31.273	29.364	6,5	1.909	8,0	2.349	31.273
419	Štud. servis	352.035	352.035	0,0	0	1,9	6.689	345.346
419	Odvoz smeti	48.456	45.499	6,5	2.957	8,0	3.640	45.499
419	Dimnik. stor.	71.814	67.431	6,5	4.383	8,0	5.394	67.431
419	Pranje per., obl.	2.181.725	2.048.568	6,5	133.157	19,0	389.228	2.048.568
419	Ciscenje posl.p.	3.346.854	3.142.586	6,5	204.268	19,0	597.091	3.142.586
419	Fotokopiranje	5.500	5.164	6,5	336	19,0	981	5.164
419	Glasba	20.676	20.676	0,0	0	0,0	0	20.676
419	Rtv naročnine	95.597	95.597	0,0	0	0,0	0	95.597
419	Cestn.,park.	8.340	7.831	6,5	509	19,0	1.488	7.831
419	Razne dr. st.	215.826	202.654	6,5	13.173	19,0	38.504	202.654
43		3.412.072						3.412.072
430	Amort.gr.obj.	1.829.916						1.829.916
430	Amort. opreme	925.638						925.638
431	Amort.dol.n.sr.	13.696						13.696
432	Amort.DI	592.974						592.974
438	Reval. amort.	49.848						49.848
47		28.381.596						28.374.047
470	Plače zaposl.	19.098.232						19.098.232
471	Nadom.plač z.	517.018						517.018
472	Prisp. za zpiz	1.862.933						1.862.933
472	Prisp.za zdr.v.	1.338.561						1.338.561
472	Prisp.za zap.	12.535						12.535
472	Prisp.za por.v.	37.788						37.788
472	Pris.za pošk.	103.562						103.562
473	Avtorske pog.	890.085						890.085
473	Pog. o delu	232.258						232.258
475	Davek p.d.	7.548						
475	Pos.dav.p.d.	58.064						58.064
475	Davek na izp.p.	787.222						787.222
479	Prevoz na delo	658.468						658.468
479	Prehrana	1.442.051						1.442.051
479	Regres za LD	970.460						970.460
479	Obv. del.pr.	364.811						364.811
48		105.977						105.977
480	Prisp. za st.z.	105.977						105.977
71		785.664						785.664
710	Nab. vr. tob.i.	785.664						785.664
74		1.485						1.485
741	Negat.teč.razl.	1.485						1.485
75		120.260						120.260
750	Odh.iz prej.obd.	9.707						9.707
755	Kazni	110.500						110.500
759	Drug.izr. odh.	53						53
	Odh. skupaj	56.959.804						56.105.205

V zgornji tabeli so med stroški materiala najbolj podrobno razdelani stroški porabljenih živil in pijač. Večina živil je bila v sistemu prometnega davka obdavčena s 5 %, v sistemu davka na dodano vrednost pa z nižjo stopnjo. Pri napitkih je bila kava obdavčena z 20 % prometnim davkom, večina ostalih

sestavin (čaj, mleko, smetana, sladkor) pa s 5 % prometnim davkom, v sistemu davka na dodano vrednost pa kava in ostalo z nižjo stopnjo. Alkoholne pijače so bile tako v sistemu prometnega davka kot davka na dodano vrednost različno obdavčene, zato jih je potrebno deliti najmanj na tri skupine: pivo, vino in žgane pijače. V obeh sistemih so dodatno obdavčene in sicer s posebnim prometnim davkom oziroma s trošarino. V zgornjih izračunih je upoštevana tudi razlika v teh posebnih obdavčitvah in se odrazi v višini stroškov po uvedbi davka na dodano vrednost. Alkoholne pijače so obdavčeni s splošno stopnjo davka na dodano vrednost, le vino je do 1.julija 2005 obdavčeno z nižjo stopnjo. Brezalkoholne pijače so bile v sistemu prometnega davka različno obdavčene, zato so deljene na tri skupine: gazirane brezalkoholne pijače, mineralne vode in naravni sokovi, v sistemu davka na dodano vrednost pa so obdavčene z nižjo stopnjo.

Tudi ostali stroški materiala so izračunani na podoben način, le stroški goriva so zaradi nepomembnega zneska in ker tu ni možno upoštevati davka na dodano vrednost kot vstopnega davka upoštevani kar v dejanski višini.

Večina storitev je bila v sistemu prometnega davka obdavčena s 6,5 %, po uvedbi davka na dodano vrednost pa po splošni stopnji. Pri stroških storitev so poštna in telefonska storitev izračunane ločeno zaradi različnih višin obdavčitev. V sistemu davka na dodano vrednost niso obdavčene finančne, zavarovalne in zdravstvene storitve ter RTV naročnina. Za oceno stroškov je uporabljena dejanska vrednost teh stroškov. Upoštevano je tudi to, da pri stroških reprezentance ni vstopnega davka in tudi že takrat znano dejstvo, da določeni dobavitelji niso davčni zavezanci.

Amortizacija in stroški dela niso obdavčeni ne v sistemu prometnega davka ne v sistemu davka na dodano vrednost, zato je ocena stroškov po uvedbi davka na dodano vrednost enaka dejanskim stroškom v obravnavanem obdobju. Izjema je le prometni davek od pogodb o delu (ocenjeni stroški so za ta davek manjši). Avtorski honorarji pa niso obdavčeni z davkom na dodano vrednost, ker avtor ni davčni zavezanec.

Ostali ocenjeni odhodki so kar enaki dejanskim odhodkom. To velja tudi za tobačne izdelke, čeprav je obdavčitev spremenjena, vendar hotelsko podjetje nima vpliva na oblikovanje prodajnih cen tobačnih izdelkov.

Tako je hotelsko podjetje ugotovilo, da bi odhodki obdobja od januarja do aprila 1999, če bi že veljal Zakon o davku na dodano vrednost, znašali 56.105.505 tolarjev, kar je 854.599 tolarjev manj, kot so bili dejanski stroški tega obdobja. To je res ob predpostavki, da bi dobavitelji isti davčni osnovi dodajali namesto prometnega davka davek na dodano vrednost.

Če bi hotelsko podjetje ravnalo podobno kot njegovi dobavitelji, bi svoje prodajne cene oblikovali tako, da bi davčni osnovi uporabljeni v sistemu prometnega davka dodali predpisani davek na dodano vrednost.

V tabeli 3 so prikazani prihodki, ki so bili doseženi v obdobju od januarja do aprila 1999. Ob zgoraj opisanem ravnanju hotelskega podjetja ostanejo čisti prihodki iz poslovanja (in tudi ostali) nespremenjeni tudi v sistemu davka na dodano vrednost. Da hotelsko podjetje to doseže, mora povečati prodajne cene, kar je razvidno iz tabele 3.

TABELA 3: Izračun prihodkov po uvedbi davka na dodano vrednost

Kont o	Naziv konta	Real.1-4/99	Osnova		PD	Prihodki		DDV	Prihodki		Rast p. Potr.
			za PD	%		+ PD	% + DDV		cen-%	rast-%	
76		61.887.428				65.350.465			68.111.994	4,23	2,79
762	Prih.noč.dom.g.	17.253.340			6,5	18.374.807		8,0	18.633.607	1,41	0,93
762	Prih.noč.tuji g.	14.323.112			6,5	15.254.114		8,0	15.468.961	1,41	0,93
762	Prih.napitki	1.305.299	1.114.606		6,5	1.377.748		19,0	1.553.305	12,74	8,41
762	Prih.od jedil	18.563.649	12.768.463		6,5	19.393.599		8,0	20.048.741	3,38	2,23
762	Prih.od alk.pijač	6.316.519	4.173.295		6,5	6.587.783		19,0	7.516.657	14,10	9,31
762	Prih.od brezal.p.	2.399.877	2.017.125		6,5	2.530.990		19,0	2.855.853	12,84	8,47
762	Prih.telefon	1.377.143			6,5	1.466.658		19,0	1.638.801	11,74	7,75
762	Prih.upor.prost.	187.823			6,5	200.032		19,0	223.510	11,74	7,75
762	Prih.pralnica	36.015			6,5	38.356		19,0	42.858	11,74	7,75
762	Prih.ostalo	26.576			6,5	28.303		19,0	31.625	11,74	7,75
762	Prih.men.prov.	98.076				98.076			98.076	0,00	0,00
77		848.830									
770	Prod.vr.bl.tob.i.	848.830									
78		33.357									
782	Obresti	32.421									
783	Pozit.teč.razl.	936									
79		441.359									
793	Povr.sod.str.	46.824									
795	Izter.odpis.ter.	0									
799	Drugi izredni p.	394.535									
	Prih.skupaj	63.210.974									

Če čistim prihodkom od prenočitev prištejemo prometni davek, dobimo prodajno vrednost ustvarjenih prenočitev v sistemu prometnega davka. Če istemu znesku prištejemo davek na dodano vrednost po nižji stopnji, dobimo prodajno vrednost istih realiziranih storitev v sistemu davka na dodano vrednost. Slednja je za 1,4 %

večja. To pomeni, da bi hotelsko podjetje moralo povečati prodajne cene prenočitev za 1,4 %, če hoče ustvariti enake čiste prihodke od prenočitev.

Ker je davčna osnova za obračun prometnega davka pri storitvah postrežbe jedi in pijač ugotovljena kot razlika med ustvarjeno vrednostjo prodanih jedi in pijač ter nabavnimi stroški živil in pijač, hotelsko podjetje za prihodke od napitkov, jedi, alkoholnih pijač in brezalkoholnih pijač najprej izračuna ustrezno osnovo. Od te osnove izračuna 6,5 % prometni davek in ga doda čistim prihodkom od ustvarjenih storitev. To je prodajna vrednost ustvarjenih storitev v sistemu prometnega davka. Potem čistim prihodkom od ustvarjenih storitev doda davek na dodano vrednost in dobi prodajno vrednost ustvarjenih storitev v sistemu davka na dodano vrednost. Slednja je pri napitkih večja za 12,7 %, pri jedeh za 3,4 %, pri alkoholnih pijačah za 14,1 % in pri brezalkoholnih za 12,8 %.

Podoben izračun kot za nočitve hotelsko podjetje naredi tudi za vse ostale čiste prihodke iz poslovanja. Iz tabele 3 vidimo, da znaša skupno povečanje prodajne vrednosti ob upoštevanju davka na dodano vrednost 4,2 %.

Ob takem izračunu bi bil dobiček hotelskega objekta za 854.599 tolarjev večji, ker smo ugotovili, da so odhodki za toliko manjši. Če je cilj hotelskega podjetja izničiti vpliv uvedbe davka na dodano vrednost na poslovni izid, potem cen ni treba v povprečju povečati za 4,2 %, temveč le za 2,8 %. To je hotelsko podjetje izračunalo tako, da je čiste prihodke zmanjšalo za ugotovljeno povečanje dobička (ali zmanjšanja odhodkov). Na to zmanjšano osnovo je dodalo povprečni odstotek davka na dodano vrednost (glede na strukturo prihodkov). Tako dobljena prodajna vrednost je večja od prodajne vrednosti ustvarjenih storitev v sistemu prometnega davka le za 66 % prejšnje rasti, torej za 2,8 %.

Obravnavano hotelsko podjetje ob uvedbi davka na dodano vrednost ni povečalo prodajnih cen svojih storitev. Kljub visokim potrebnim odstotkom povečanja iz omenjene ocene predvsem pri napitkih in pijačah se je zaradi velike elastičnosti povpraševanja odločilo, da ostane na istih prodajnih cenah. Ob ostalih nespremenjenih pogojih to pomeni za hotelsko podjetje manjše čiste prihodke. Hotelsko podjetje naj bi to nadomestilo s povečanim obsegom poslovanja in z zmanjševanjem stroškov.

Podobne ugotovitve izračunane na podlagi kalkulacij ob upoštevanju prometnega davka in kalkulacij ob upoštevanju davka na dodano vrednost so pred uvedbo davka na dodano vrednost opisane v delu Zakon o davku na dodano vrednost s strokovnim predgovorom in s tipičnimi primeri (Čučnik, 1999, str.87). Avtor ugotavlja, da na podlagi obdelanih primerov ni možno sklepati na celotne spremembe pri posameznem gostincu, še manj pa v celotni dejavnosti. Upoštevati

je treba, da so hrana in pijače obdavčene s prometnim davkom s stopnjami od 5 % do 105 %, zato je zelo pomembna struktura storitev. Opozarja, da odločitev za spremembe cen brez kalkulacije, brez ocene lastnega položaja, brez ukrepov na področju nabave, zmanjšanja stroškov, oblikovanja programov in podobno, le z vidika stopnje prometnega davka 6,5 % in stopenj davka na dodano vrednost 19% in 8%, ni dobra.

5. PRIMERJAVA NAPOVEDI O POVEČANJU PRODAJNIH CEN, IZRAČUNA V TOČKI 4.2 IN DEJANSKO STATISTIČNO UGOTOVLJENEGA GIBANJA PRODAJNIH CEN GOSTINSKIH STORITEV

5.1. Napoved o povečanju prodajnih cen

V sklopu Predloga zakona o davku na dodano vrednost za drugo obravnavo (Poročevalec Državnega zbora RS, št.30/98) in Predloga zakona o davku na dodano vrednost za tretjo obravnavo (Poročevalec Državnega zbora RS, št. 60/98) je predlagatelj natančneje elaboriral finančne učinke predlaganega zakona ter učinke na slovensko gospodarstvo v celoti. Analizirani so bili učinki na davčni donos, inflacijo ter relativne sektorske cene in proizvodne distorzije.

Izračuni so bili pripravljani na prevrednoteni medsektorski tabeli za leto 1996, kar pomeni, da so bili upoštevani tudi pogoji gospodarjenja tega leta. Izračuni na podlagi predloga zakona za drugo obravnavo kažejo na 10,6 % agregatno povečanje cen, medtem ko naj bi se cene gostinskih storitev povečale za 24,6 %.

S sprejetimi dopolnitvami na drugi obravnavi na področju uvrstitve prometa blaga in storitev v nižjo stopnjo se je spremenil davčni donos in posledično tudi vpliv na drobnoprodajne cene. Tako je pri novih izračunih makroekonomskih učinkov uvedbe davka na dodano vrednost upoštevano, da je po nižji stopnji (8%) obdavčen promet blaga in storitev: hrana ter vsa priprava hrane, oskrba z vodo, zdravila, prevoz potnikov in njihove prtljage, knjige, dnevni in periodični tisk, prodaja kart, avtorske pravice, žive živali, seme, sadike, gnojila in zaščitna sredstva, stanovanjska gradnja in vzdrževanje, nastanitve v hotelih in drugih gostinskih obratovalnicah, pogrebne storitve ter čiščenje ulic in odvoz smeti. Ves ostali promet blaga in storitev je obdavčen s 19 %.

Ti novi izračuni so bili pripravljene za tretjo obravnavo ob upoštevanju predpostavk:

- 1.) Model davka na dodano vrednost obsega davek na dodano vrednost in trošarine na tobak, alkoholne pijače in naftne derivate. Stopnje trošarin so v modelu določene endogeno, tako da so relativne cene proizvodov in storitev po uvedbi davka na dodano vrednost nespremenjene.
- 2.) Analizirani davek na dodano vrednost je vsefazni.
- 3.) Proizvodi grede preko meje neobdavčeni, uvoženo blago in storitve pa so obdavčeni tako kot domači.
- 4.) Uporablja se kreditna metoda odmere davka.
- 5.) Prodaja v končni potrošnji je namesto s prometnim davkom obdavčena z davkom na dodano vrednost in učinki zagona sistema davka na dodano vrednost v 1996 so zanemarljivi.
- 6.) Razen proizvodov in storitev v izvozu so vse izjeme izvzetja. Izjeme so: finančne storitve, leasing, PTT, igre na srečo, stanovanjske storitve, netržne in tržne storitve dejavnosti oskrbe v bolnišnicah in zdravstvenih ustanovah, zdravstvene storitve, institucionalno socialno varstvo, predšolska vzgoja, izobraževanje ter tržne storitve dejavnosti muzejev, galerij, knjižnic, gledališč, arhivov ter RTV.
- 7.) Tečaj je enak dejanskim vrednostim v letu 1996.
- 8.) Obrestna mera je 1,8 % mesečno.
- 9.) Ob rasti bruto družbenega produkta za 4 % je dosežena 1,5 % rast plač.

Vpliv uvedbe davka na dodano vrednost na drobnoprodajne cene, izračunan na opisani način, je 9,7 %, medtem ko naj bi se cene gostinskih storitev povečale za 17,8 %.

5.2 Gibanje prodajnih cen gostinskih storitev pred in po uvedbi davka na dodano vrednost

Statistični urad Republike Slovenije spremlja cene gostinskih storitev in jih mesečno objavlja v publikaciji Statistične informacije – CENE (Indeksi cen gostinskih storitev).

Z indeksom cen gostinskih storitev Statistični urad RS meri spremembe na ravni drobnoprodajnih cen gostinskih storitev z vidika strukture prodaje na domačem trgu. Podatke o cenah mu posredujejo zbiralci cen za 58 vrst gostinskih storitev (reprezentantov). Pridobijo jih v izbranih gostinskih objektih (hotelih, samopostrežnih restavracijah, restavracijah, gostilnah) v Kopru, Ljubljani,

Mariboru in Novem mestu. Gre za cene, po katerih gostinski objekti zaračunavajo svoje storitve gostom na osnovi jedilnega lista oziroma cenika prenočitev. Cene vsakokratnega tekočega meseca primerjajo s cenami v decembru preteklega leta. Decembar preteklega leta je tako bazno cenovno obdobje. Ponderacija od leta 1998 temelji na strukturi povprečne vrednostne prodaje za obdobje od 1994 do 1996. Statistični urad RS ponderje popravlja letno z rastjo cen in hkrati vnese tudi manjše spremembe v seznam storitev. Povprečno nacionalno ceno storitve izračunajo s tehtano aritmetično sredino. Za vsako storitev izračunajo iz povprečnih nacionalnih cen tekočega in baznega meseca individualne indekse cen, iz teh pa izračunajo s tehtano aritmetično sredino indekse skupin in skupni indeks.

Tako je Statistični urad RS za julij 1999, za prvi mesec po uvedbi davka na dodano vrednost, objavil naslednje podatke:

- Cene gostinskih storitev so se v juliju v primerjavi z junijem v povprečju povišale za 1,5 % , v primerjavi z decembrom 1998 so bile višje za 3,8 % in v primerjavi z lanskim (leta 1998) julijem za 4,1 %.
- Cene prenočitev so se povečale za 2 % predvsem zaradi višjih cen prenočitev v Kopru v času poletne sezone.
- Cene pijač so bile višje za 1,4 % zaradi višjih cen alkoholnih pijač (v povprečju za 1,5 %) in brezalkoholnih (za 1,4 %).
- V mesecu juliju so se jedi podražile za 1,3 %. Med jedmi so se najbolj podražile sladice (za 9,4 %), prikuhe (za 2 %), solate (za 1 %), glavne jedi (za 0,9 %) ter tople in hladne predjedi (za 0,7 %).

Objavil je tudi graf: Stopnje rasti cen gostinskih storitev po skupinah in podskupinah, julij 1999 (December 1998=100) za: jedi, tople in hladne predjedi, glavne jedi, prikuhe, solate, sladice, pijače, alkoholne pijače, brezalkoholne pijače in prenočitve. Objavljena je bila še naslednja tabela:

TABELA 4: Indeksi cen gostinskih storitev po skupinah in podskupinah, Slovenija, julij 1999

	ponder	VII 99 / XII 98	VII 99 / VI 99	VII 99 / VII 98	I-VII99/ I-VII98	pI-VII99/ XII 98	VII99/ P92

SKUPAJ	100,0	103,8	101,5	104,1	103,8	101,9	344,4
JEDI	46,8	102,6	101,3	103,4	103,3	101,2	291,7
Tople, hlad. predj	7,8	102,5	100,7	103,1	103,7	101,5	324,8
Glavne jedi	28,2	102,0	100,9	102,5	102,7	101,1	227,6
Prikuhe	3,8	102,7	102,0	104,4	104,9	100,9	442,3
Solate	4,6	103,4	101,0	105,0	104,9	101,8	410,1
Sladice	2,4	109,3	109,4	109,9	103,0	101,5	464,6
PIJAČE	31,2	102,9	101,4	103,7	103,5	101,4	364,8
Alkoholne pijače	16,3	102,6	101,5	103,3	102,5	101,1	340,7
Brezalkoholne pijače	14,9	103,3	101,4	104,1	104,5	101,7	400,8
PRENOČITVE	22,0	107,7	102,0	106,4	105,7	104,0	420,2

Vir: Statistične informacije, 1999, št.234, str.2

Kakšne so bile objavljene rasti cen gostinskih storitev za julij 1999 v primerjavi z obdobjem pred uvedbo davka na dodano vrednost in v obdobju od avgusta 1999 dalje, nazorno kažejo spodnji grafi. Najprej so prikazane mesečne rasti cen gostinskih storitev in rasti cen na drobno za leto pred uvedbo davka na dodano vrednost (1998), potem za leto 1999, sredi katerega je bil uveden davek na dodano vrednost, in pa za prvo leto po uvedbi davka na dodano vrednost (2000). Glede na sezonski značaj dejavnosti pregled stopenj mesečnih rasti v treh letih pokaže tudi, v katerem mesecu je sezonski vpliv največji.

TABELA 5: Mesečne rasti cen gostinskih storitev in cen na drobno v letu 1998

LETO 1998	rast cen gostinskih storitev	rast cen na drobno

Jan	1,4	0,8
Feb	1,7	0,9
Mar	1,1	1,4
Apr	0,3	1,3
Maj	0,1	0,5
Jun	0,6	0,3
Jul	0,6	0,1
Avg	0	0,5
Sep	0,2	0,3
Okt	0	0,3
Nov	0	0,4
Dec	0,1	0,7

Vir : Statistične informacije – cene, 1998, mesečne:indeksi cen na drobno, indeksi cen gostinskih storitev

Mesečne rasti cen na drobno so bile v prvih štirih mesecih relativno visoke (okrog 1 %), od maja dalje so se umirile in razen decembra niso več presegle polovice odstotka. Mesečne rasti cen gostinskih storitev so bile do marca še večje. Ta visoka rast cen gostinskih storitev je posledica dviga cen na drobno, glede na zajete reprezentante pa ne moremo govoriti o sezonskem vplivu. V naslednjih mesecih pa so bile z izjemo junija in julija rasti cen gostinskih storitev zelo nizke, v treh mesecih celo ničelne. Junija in julija, ko je bila mesečna rast 0,6 %, je na rast verjetno vplival sezonski skok cen. Ta vpliv ni izrazit, saj so v spremljanje cen zajeti tudi gostinski objekti, ki so namenjeni poslovnim gostom. Ti objekti pogosto med dopusti celo znižajo cene prenočitev, da povečajo zasedenost s turisti. Presenetljivo nizke rasti cen hotelskih storitev pa so dosežene v zadnjih petih mesecih, ki so precej pod rastmi cen na drobno. Jesenski meseci so tudi med najboljšimi za poslovni turizem.

SLIKA 2 : Prikaz mesečnih rasti cen gostinskih storitev in cen na drobno v letu 1998

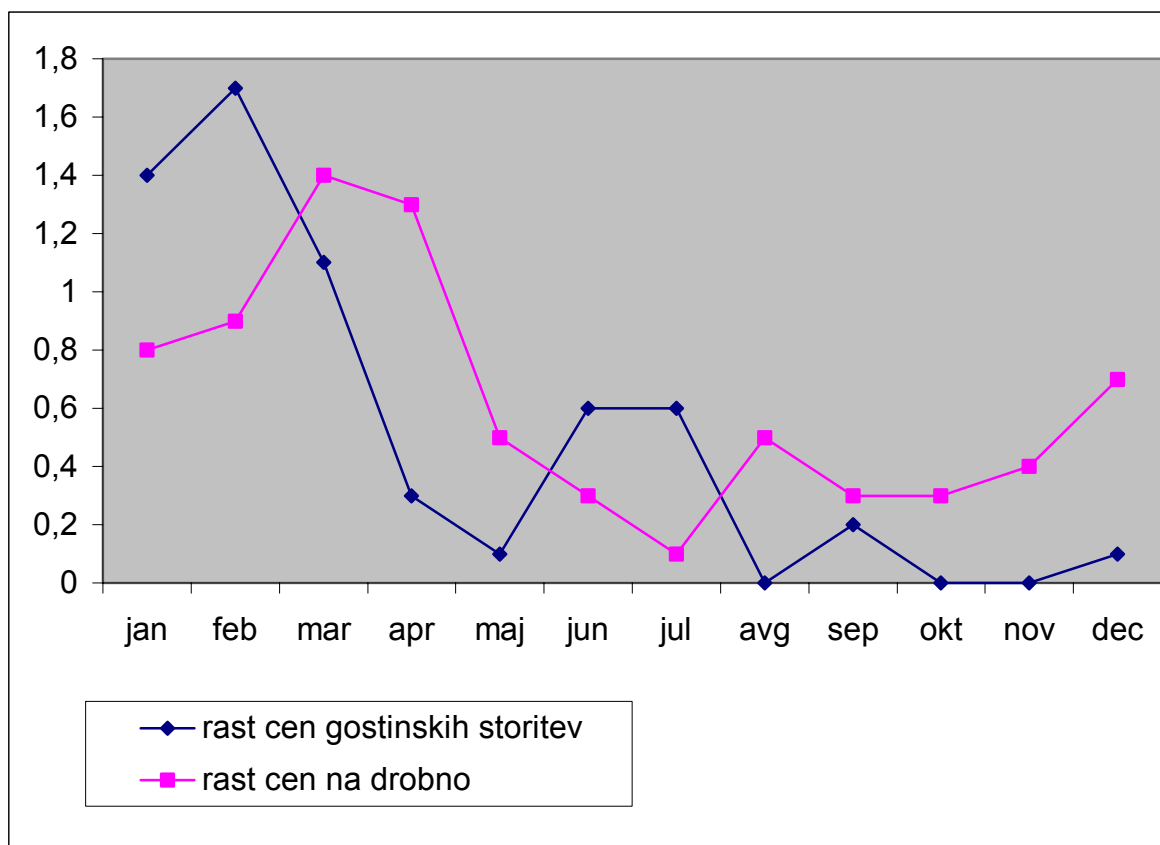


TABELA 6: Mesečne rasti cen gostinskih storitev in cen na drobno v letu 1999

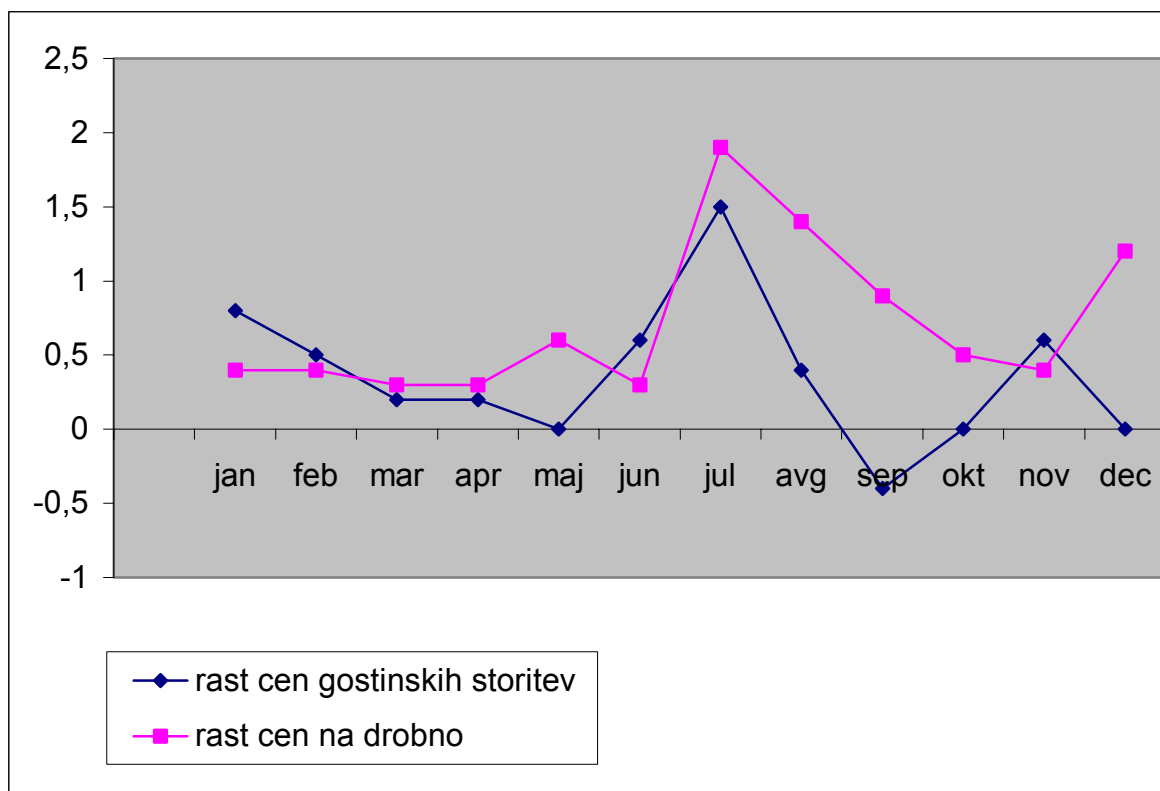
LETO 1999	rast cen gostinskih storitev	rast cen na drobno
Jan	0,8	0,4
Feb	0,5	0,4
Mar	0,2	0,3
Apr	0,2	0,3
Maj	0	0,6
Jun	0,6	0,3
Jul	1,5	1,9
Avg	0,4	1,4
Sep	-0,4	0,9
Okt	0	0,5
Nov	0,6	0,4
Dec	0	1,2

Vir: Statistične informacije – cene, 1999, mesečne : indeksi cen na drobno, indeksi cen gostinskih storitev

Mesečne rasti cen na drobno so bile v začetku leta 1999 relativno nizke, izrazita rast pa je v mesecu juliju ob uvedbi davka na dodano vrednost. Relativno visoka rast se nadaljuje avgusta in septembra in po dvomesečni umiritvi še decembra.

Tudi rast cen gostinskih storitev je v nasprotju s predhodnim letom v prvi polovici leta relativno nizka. Ob uvedbi davka na dodano vrednost je ugotovljena 1,5 % rast, ki je lahko delno tudi odraz sezonskega značaja dejavnosti. V naslednjih mesecih pa so rasti presenetljivo nizke.

Slika 3: Prikaz mesečnih rasti cen gostinskih storitev in cen na drobno v letu 1999



Iz slike 3 je lepo videti, da so cene gostinskih storitev ob uvedbi davka na dodano vrednost porasle manj kot cene na drobno kljub sezonskemu značaju gostinskih storitev. Porast cen je bil precej manjši, kot je bilo predvideno v napovedi iz poglavja 5.1., kar velja tako za rast cen gostinskih storitev in cen na drobno. Presenetljivo glede na napovedi pa je to, da je bilo manjše povečanje cen gostinskih storitev kot cen na drobno. Po napovedi naj bi cene gostinskih storitev po uvedbi davka na dodano vrednost porasle najbolj.

TABELA 7: Mesečne rasti cen gostinskih storitev in cen na drobno v letu 2000

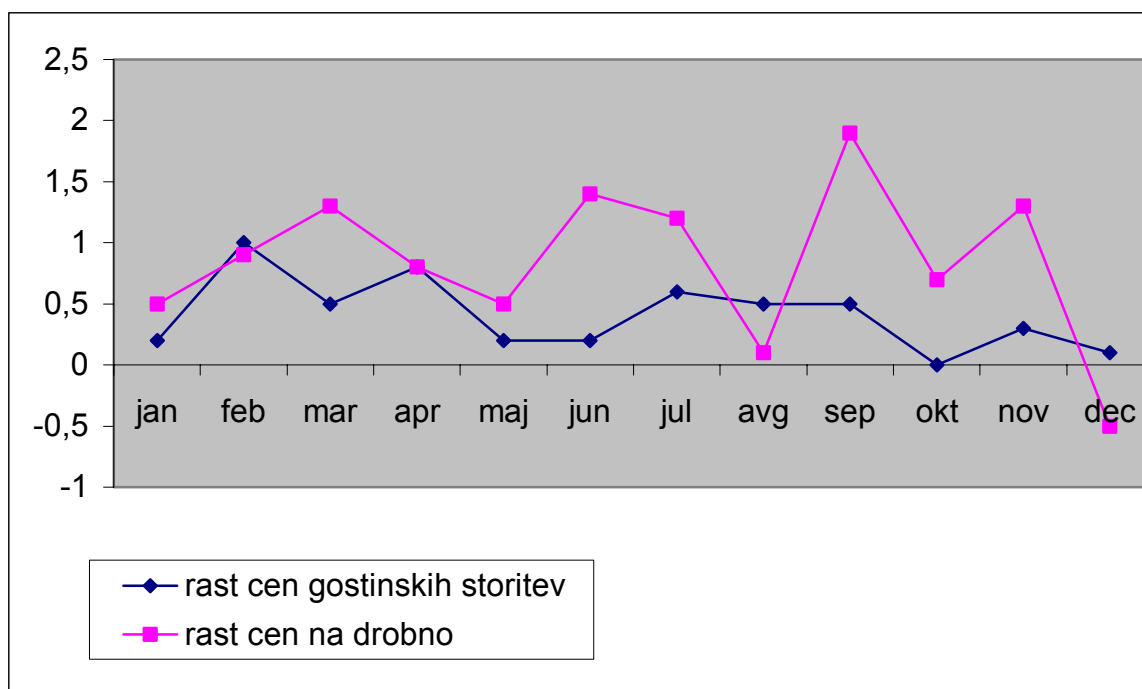
LETO 2000	rast cen gostinskih storitev	rast cen na drobno
-----------	------------------------------	--------------------

Jan	0,2	0,5
Feb	1	0,9
Mar	0,5	1,3
Apr	0,8	0,8
Maj	0,2	0,5
Jun	0,2	1,4
Jul	0,6	1,2
Avg	0,5	0,1
Sep	0,5	1,9
Okt	0	0,7
Nov	0,3	1,3
Dec	0,1	-0,5

Vir: Statistične informacije – cene, 2000, mesečne : indeksi cen na drobno, indeksi cen gostinskih storitev

V letu 2000 so mesečne rasti cen na drobno zelo različne in relativno visoke. Pri gostinskih storitvah pa se iz druge polovice leta 1999 nadaljuje umirjena rast cen. Tudi sezonski vpliv ni viden. To gibanje prikazuje slika 4.

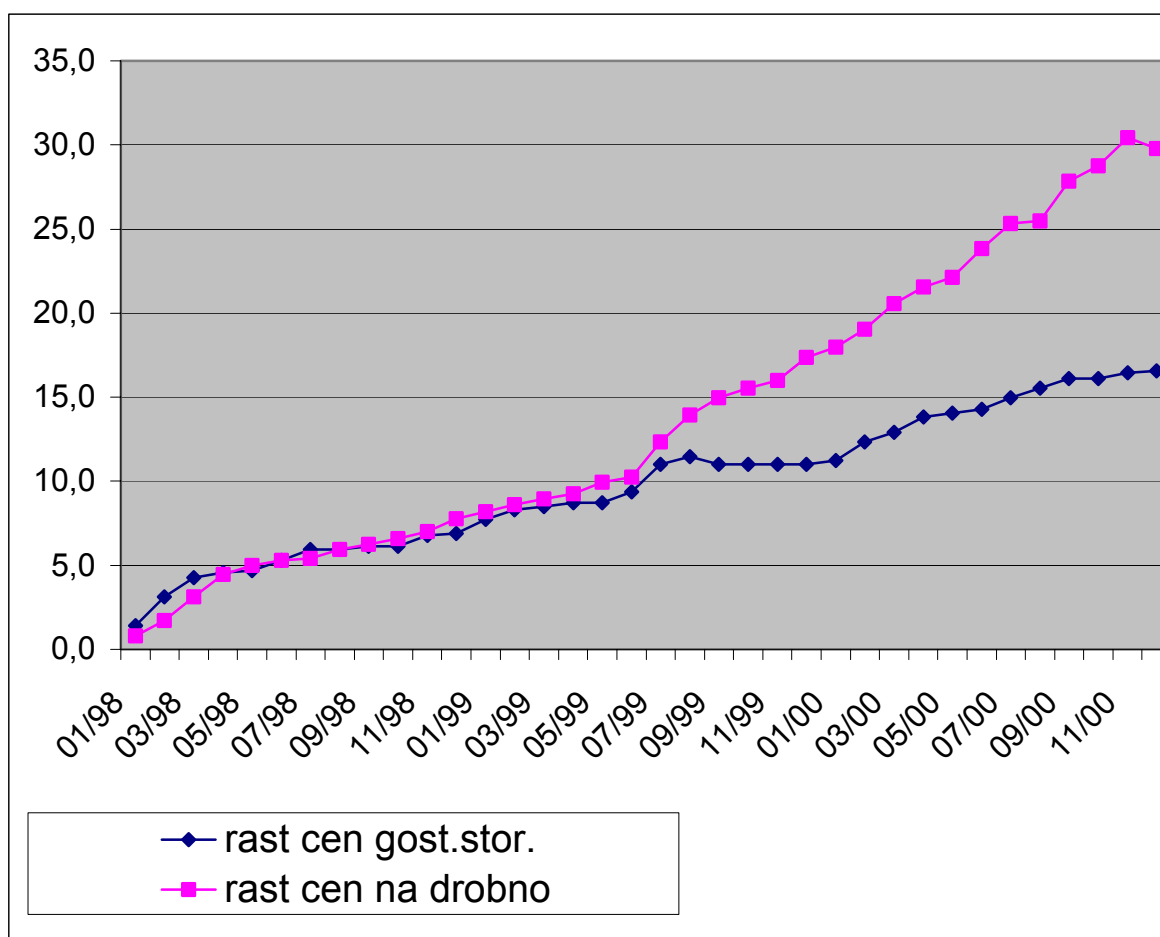
Slika 4: Prikaz mesečnih rasti cen gostinskih storitev in cen na drobno v letu 2000



Gibanje rasti cen gostinskih storitev in cen na drobno v celotnem obravnavanem obdobju od januarja 1998 do decembra 2000 kaže slika 5. Rast cen na drobno je stalna, z bolj izrazitim povečanjem julija 1999 ob uvedbi davka na dodano

vrednost in septembra 2000. Gibanje rasti cen gostinskih storitev je stalna, z izrazitim povečanjem ob uvedbi davka na dodano vrednost, potem pa so celo mesečne rasti nižje. Zanimiva je primerjava kumulativnih mesečnih rasti v tem obdobju. Do uvedbe davka na dodano vrednost sta krivulji zelo podobni, po uvedbi davka na dodano vrednost pa se krivulja rasti cen na drobno dviga hitreje, krivulja rasti cen gostinskih storitev pa se dviga počasneje, zato se razlika povečuje.

Slika 5: Prikaz kumulativnih rasti cen gostinskih storitev in cen na drobno v obdobju januar 1998 do december 2000



V tabeli 8 so iz mesečnih rasti cen izračunane mesečne kumulativne rasti cen v letu 1998 za gostinske storitve, cene na drobno in tudi jedi, pijače in prenočitve. Tako je v okviru gostinskih storitev prikazano gibanje cen jedi, pijač in prenočitev.

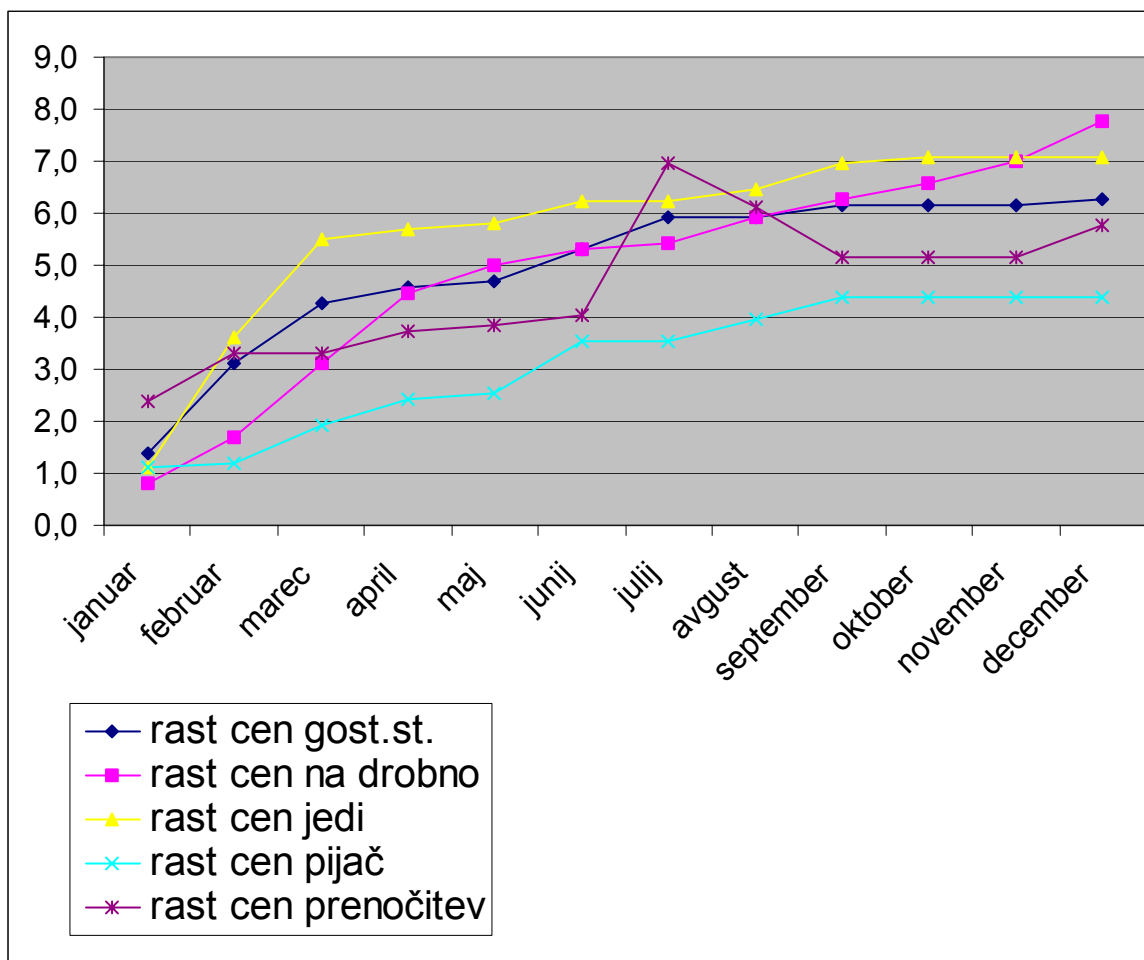
Na sliki 6 vidimo, da je najvišja rast cen ugotovljena pri jedeh, in sicer predvsem na račun velike rasti v prvih treh mesecih, nato pa se rast umiri. Ni videti sezonskega značaja dejavnosti. Ta rast do novembra presega rast cen na drobno. Rast cen pijač je najnižja, precej nižja od rasti cen na drobno. V zadnjih mesecih je mesečna rast ničelna. Krivulja ne kaže sezonskega značaja dejavnosti. Kumulativna rast cen prenočitev je med rastjo cen jedi in rastjo cen pijač. Pri tej krivulji pa je viden sezonski vpliv, saj je viden dvig cen v juliju in nato padec v avgustu in septembru. Krivulja rasti cen vseh gostinskih storitev je zelo podobna rasti cen na drobno. V začetku leta so bile rasti gostinskih storitev večje od rasti cen na drobno, v sredini leta se krivulji trikrat križata, od septembra dalje pa je rast cen na drobno večja od rasti gostinskih storitev.

TABELA 8: Mesečne kumulativne stopnje rasti cen gostinskih storitev, cen na drobno, cen jedi, cen pijač in cen prenočišč v letu 1998

LETO 1998	rast cen gost.st.	rast cen na drobno	rast cen jedi	rast cen pijač	rast cen prenočitev
januar	1,4	0,8	1,1	1,1	2,4
februar	3,1	1,7	3,6	1,2	3,3
marec	4,3	3,1	5,5	1,9	3,3
april	4,6	4,5	5,7	2,4	3,7
maj	4,7	5,0	5,8	2,5	3,8
junij	5,3	5,3	6,2	3,5	4,0
julij	5,9	5,4	6,2	3,5	7,0
avgust	5,9	5,9	6,4	4,0	6,1
september	6,1	6,3	7,0	4,4	5,1
oktober	6,1	6,6	7,1	4,4	5,1
november	6,1	7,0	7,1	4,4	5,1
december	6,3	7,8	7,1	4,4	5,8

Vir: Statistične informacije – cene, 1998, mesečno : indeksi rasti cen na drobno, indeksi cen rasti gostinskih storitev

Slika 6: Prikaz kumulativnih mesečnih rasti cen gostinskih storitev, cen na drobno, cen jedi, cen pijač in cen prenočitev v letu 1998



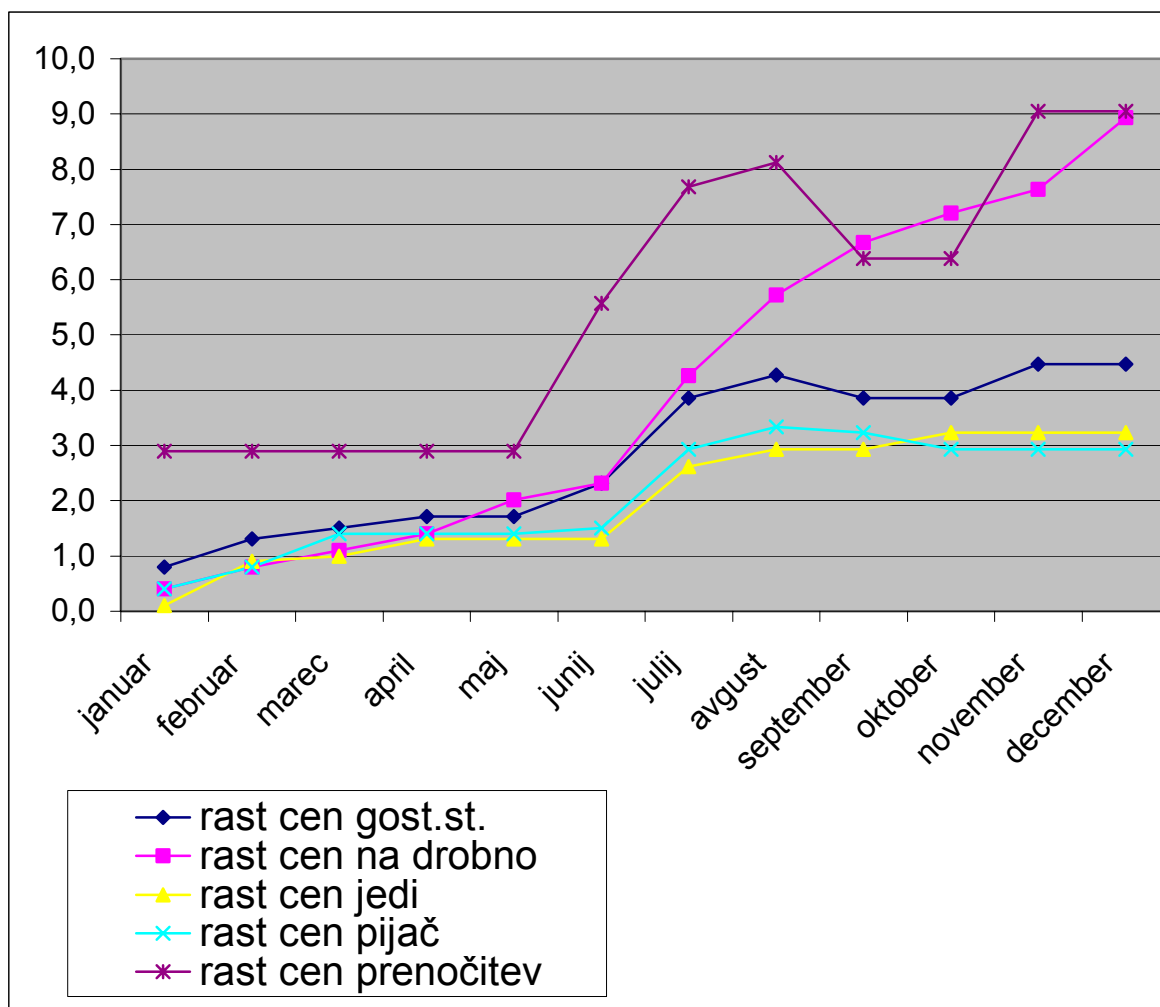
V letu 1999 ugotovljene kumulativne mesečne rasti cen so prikazane v tabeli 9 in grafično v sliki 7. Krivulja rasti cen na drobno v prvi polovici leta kaže na nizko rast, prelom krivulje ob uvedbi davka na dodano vrednost kaže na večji skok cen in na precejšnjo rast tudi v naslednjih mesecih. V nasprotju z letom 1998 so rasti cen jedi nizke, prelom krivulje ob uvedbi davka na dodano vrednost kaže na 1,3 % povečanje cen, nato pa se cene spet umirijo. Tudi cene pijač so v prvi polovici leta podobno nizke kot pri jedeh. Povečanje rasti cen ob uvedbi davka je bilo 1,4 %, potem pa se je rast umirila. Krivulji rasti cen jedi in pijač sta zelo podobni. Precej drugačno pa je bilo gibanje cen prenočitev. Po velikem januarskem povečanju cen so cene ostale nespremenjene do maja, junija so se povečale za 2,6 %, julija ob uvedbi davka na dodano vrednost pa še za 2 %. V septembru je sledil večji padec cen, pomemben dvig pa je bil spet novembra. Junijski in delno tudi julijski dvig sta odraz poletne sezone. Krivulja cen vseh gostinskih storitev je do junija podobna krivulji rasti cen na drobno, že julija in še bolj v naslednjih mesecih pa za njo zaostaja.

TABELA 9: Mesečne kumulativne rasti cen gostinskih storitev, cen na drobno, cen jedi, cen pijač in cen prenočitev v letu 1999

LETO	rast cen gost.st.	rast cen na drobno	rast cen jedi	rast cen pijač	rast cen prenočitev
1999					
Januar	0,8	0,4	0,1	0,4	2,9
Februar	1,3	0,8	0,9	0,8	2,9
Marec	1,5	1,1	1,0	1,4	2,9
April	1,7	1,4	1,3	1,4	2,9
Maj	1,7	2,0	1,3	1,4	2,9
Junij	2,3	2,3	1,3	1,5	5,6
Julij	3,9	4,3	2,6	2,9	7,7
Avgust	4,3	5,7	2,9	3,3	8,1
September	3,9	6,7	2,9	3,2	6,4
Oktober	3,9	7,2	3,2	2,9	6,4
November	4,5	7,6	3,2	2,9	9,0
December	4,5	8,9	3,2	2,9	9,0

Vir: Statistične informacije – cene : mesečno : indeksi rasti cen na drobno, indeksi rasti cen gostinskih storitev

Slika 7: Prikaz mesečnih kumulativnih rasti cen gostinskih storitev, cen na drobno, cen jedi, cen pijač in cen prenočitev v letu 1999



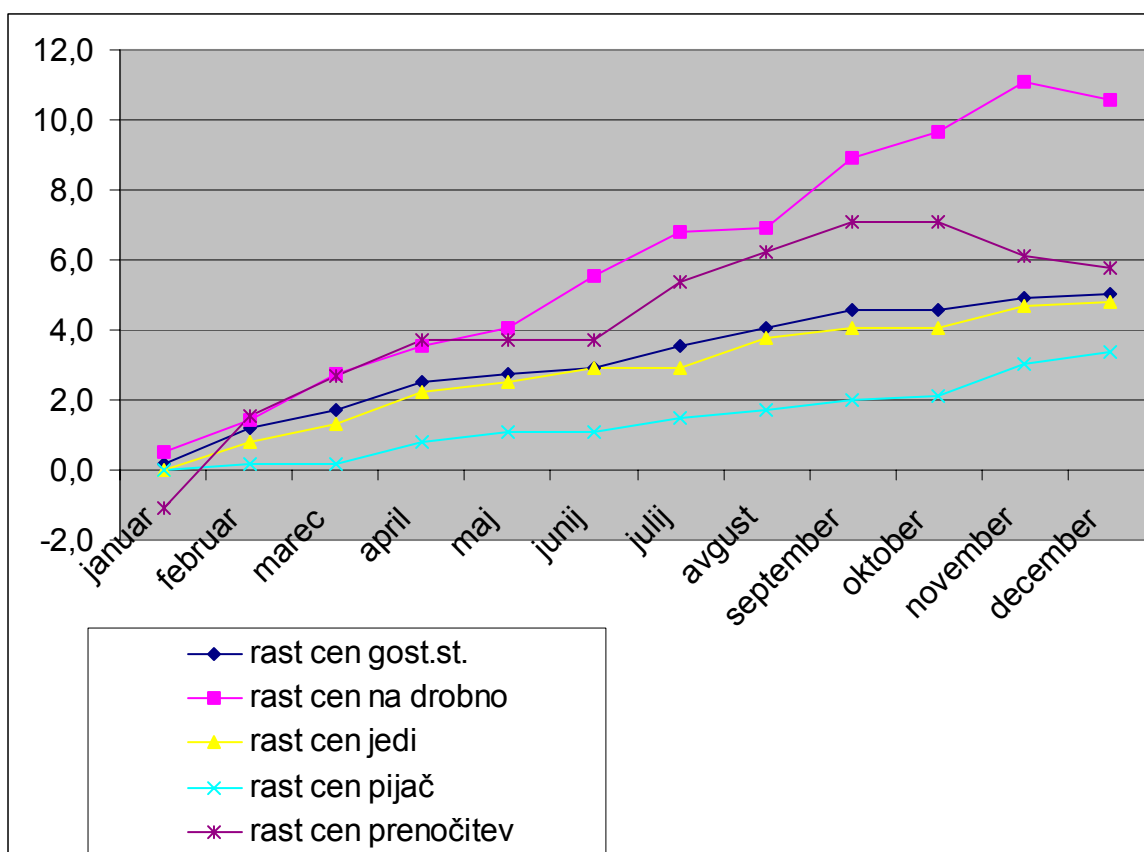
V letu 2000 je bila rast cen na drobno relativno visoka, tekom celega leta je bila višja od rasti vseh in posameznih gostinskih storitev. Rast cen jedi je bila nizka in brez zelo izrazitih nihanj. Isto velja za rast cen pijač, le da je bila rast cen pijač še nižja od rasti jedi. Cene prenočitev so se v januarju zmanjšale, v februarju in marcu so se precej povečale, prav tako julija, proti koncu leta pa so spet padale. Rast cen vseh gostinskih storitev je bila enakomerna skozi leto, a precej nižja kot rast cen na drobno. To je vidno v tabeli 10 in sliki 8.

TABELA 10: Mesečne kumulativne rasti cen gostinskih storitev, cen na drobno, cen jedi, cen pijač in cen prenočitev v letu 2000

LETO 2000	rast cen gost.st.	rast cen na drobno	rast cen jedi	rast cen pijač	rast cen prenočitev
januar	0,2	0,5	0,0	0,0	-1,1
februar	1,2	1,4	0,8	0,2	1,6
marec	1,7	2,7	1,3	0,2	2,7
april	2,5	3,5	2,2	0,8	3,7
maj	2,7	4,1	2,5	1,1	3,7
junij	2,9	5,5	2,9	1,1	3,7
julij	3,5	6,8	2,9	1,5	5,4
avgust	4,1	6,9	3,8	1,7	6,2
september	4,6	8,9	4,1	2,0	7,1
oktober	4,6	9,7	4,1	2,1	7,1
november	4,9	11,1	4,7	3,0	6,1
december	5,0	10,6	4,8	3,3	5,8

Vir: Statistične informacije – cene, 2000, mesečno : indeksi rasti cen na drobno, indeksi rasti cen gostinskih storitev

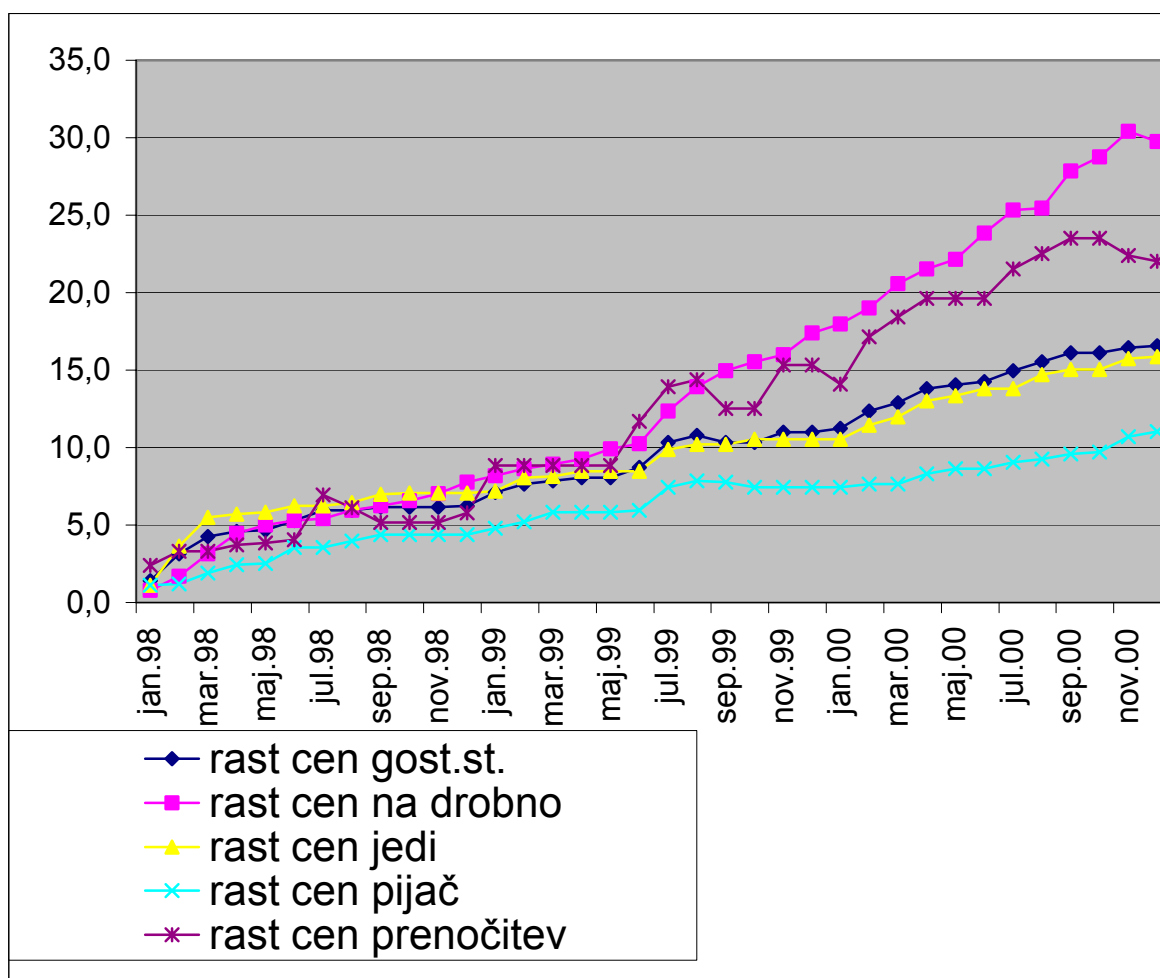
Slika 8: Prikaz mesečnih kumulativnih rasti cen gostinskih storitev, cen na drobno, cen jedi, cen pijač in cen prenočitev v letu 2000



Zgoraj opisana gibanja rasti cen po posameznih letih so še enkrat prikazana v sliki 9, kjer so bazni indeksi rasti cen v decembru 1997, za celotno obravnavano obdobje od januarja 1998 do decembra 2000. Ravno v sredini

tega obdobja je bil uveden davek na dodano vrednost. Iz te slike je lepo vidno, kako so bile rasti cen obravnavanih kategorij do uvedbe davka na dodano vrednost približno usklajene. Pomemben razkorak je nastal ob uvedbi davka na dodano vrednost, pozneje se je še povečeval. Najmanjšo rast so imele pijače, še posebno je nizka v drugi polovici triletnega obdobja. Nekoliko večje so rasti cen pri jedeh in so skoraj enake rasti cen vseh gostinskih storitev. Najhitreje in najbolj neenakomerno so se povečevale cene prenočitev.

Slika 9: Prikaz mesečnih kumulativnih rasti cen gostinskih storitev, cen na drobno, cen jedi, cen pijač in cen prenočitev v obdobju jan/1998 do dec/2000



5.3. Ugotovitve iz primerjave

Že dobro leto pred uvedbo davka na dodano vrednost je ob drugi obravnavi predloga zakona o davku na dodano vrednost precejšnje razburjenje povzročil

izračun sektorske spremembe cen. Zaradi sprememb predloga zakona o davku na dodano vrednost za tretjo obravnavo so bili novi koeficienti povečanja cen manjši, vendar za gostinske storitve še vedno zelo visoki, in sicer 1,178 ob agregatnem povečanju cen 1,097.

Hotelska podjetja so v pripravah na uvedbo davka na dodano vrednost pripravljala razne izračune in ocene, da bi ugotovila, kako omiliti vpliv uvedbe davka na poslovni izid. Izračuni so pokazali, da bo ob omejenih možnostih zniževanja stroškov poslovanja potrebno zvišati prodajne cene hotelskih storitev.

V poglavju 4.2. je izračunano potrebno povečanje cen hotelskih storitev precej manjše kot v izračunu za tretjo obravnavo predloga zakona. Hotelsko podjetje (glej poglavje 4.2.) se je kljub omenjenim izračunom odločilo, da prodajnih cen ob uvedbi davka ne bo povečalo. Zavedalo se je, da se bodo ob uvedbi davka na dodano vrednost povečale cene na drobno in da temu povečanju zagotovo ne bo sledila ustrezna rast plač. Zaradi velike elastičnosti povpraševanja po hotelskih storitvah in zaradi relativno majhne stopnje nujnosti potreb po teh storitvah se omenjeno hotelsko podjetje ni upalo povečati prodajnih cen svojih storitev.

Pri pregledovanju statističnih podatkov o rasti cen gostinskih storitev ob uvedbi davka na dodano vrednost in tudi leto in pol po uvedbi ugotovljamo, da je večina podjetij s področja gostinske dejavnosti, oziroma tistih, ki so zajeta v statistično spremljanje rasti cen gostinskih storitev, razmišljala in ravnala podobno. Dosežene rasti res niso povsem primerljive z izračunom povečanja cen v predlogu zakona o davku na dodano vrednost za tretjo obravnavo zaradi upoštevanih predpostavk. Pomembno pa je, da je bila dosežena rast cen na drobno ob uvedbi davka (in tudi v obravnavanem obdobju po uvedbi) precej višja od dosežene rasti cen gostinskih storitev, medtem ko je izračun v predlogu zakona o davku na dodano vrednost za tretjo obravnavo napovedoval obratno: precej višjo rast cen gostinskih storitev.

6. ZAKLJUČEK

V svojem magistrskem delu sem prikazala vpliv uvedbe davka na dodano vrednost na oblikovanje cen hotelskih storitev. Delo je razdeljeno v dve uvodni poglavji, v tretjem osrednjem poglavju je podrobno prikazana izdelava kalkulacij v hotelskem podjetju, v četrtem poglavju je prikaz razlik v obdavčitvi po Zakonu o prometnem

davku in po Zakonu o davku na dodano vrednost ter izračun spremembe prodajnih cen storitev v hotelskem podjetju zaradi uvedbe davka na dodano vrednost, v petem poglavju je podana primerjava napovedi o povečanju cen, izračuna hotelskega podjetja in dejanskega gibanja prodajnih cen po uvedbi davka na dodano vrednost.

Na podlagi obravnavanega v nalogi lahko oblikujem naslednje sklepne misli. Kot je bilo pričakovati, je uvedba davka na dodano vrednost vplivala tudi na poslovni izid hotelskih podjetij.

V obravnavanem primeru je uvedba davka zmanjšala stroške poslovanja. Ni nujno, da to velja za vsa hotelska podjetja, saj imajo lahko zelo različno strukturo storitev (tudi storitev, ki niso obdavčene v sistemu davka na dodano vrednost in zato tudi ni možno upoštevati vstopnih davkov za pripadajoče stroške) in strukturo stroškov (večji ali manjši delež amortizacije in stroškov dela, ki niso obdavčeni v obeh sistemih obdavčitve, velik delež stroškov, kjer ni možno upoštevati vstopnih davkov). Vendar je bilo to pričakovati, saj so hotelska podjetja v sistemu prometnega davka ves material in storitve nabavljala s prometnim davkom.

Hotelske storitve so v sistemu davka na dodano vrednost obdavčene z višjo stopnjo, pri postrežbi jedi in pijač pa je tudi davčna osnova večja kot v sistemu prometnega davka. Najmanjše povečanje obdavčitve je pri prenočitvah, saj je stopnja obdavčitve povečana za 1,5%, kar pomeni 1,4%-no povečanje prodajnih cen. Tudi pri prodaji jedi se je obdavčitev povečala za 1,5%, vendar pa je davčna osnova v sistemu davka na dodano vrednost prodajna cena in ne le razlika med realizirano vrednostjo jedi in nabavnimi stroški jedi. Davčna osnova za jedi se je v sistemu davka na dodano vrednost torej bolj povečala tistim hotelskim podjetjem, ki so imela večji delež neposrednih stroškov porabljenih živil v prodajni ceni, to pomeni, da so imela manjši pribitek in obratno. Obravnavano hotelsko podjetje je ob 220%-nem pribitku ugotovilo, da bi prodajne cene jedi morale povečati za 3,4%, da bi doseglo enake čiste prihodke od jedi. Prodaja pijač je obdavčena po splošni stopnji, torej se je stopnja obdavčitve ob uvedbi davka na dodano vrednost povečala za 12,5%. Davčna osnova za pijače je v sistemu davka na dodano vrednost prav tako prodajna cena in velja vse, kar velja za davčno osnovo za jedi.

Tako bi se morale povečati končne prodajne cene (z davkom na dodano vrednost) pri napitkih (584% pribitka) za 12,7%, pri brezalkoholnih pijačah (527% pribitka) za 12,8 % in pri alkoholnih pijačah (195% pribitka) za 14,1%. Pri ostalih storitvah, ki jih običajno opravlja hotelsko podjetje, kot so storitve pralnice, telefonske storitve, oddajanje prostorov za sestanke, izobraževanje in druge, se je obdavčitev povečala za 12,5%, kar pomeni 11,7%-no povečanje končnih prodajnih

cen. Kakšno je potrebno povprečno povečanje cen hotelskih storitev za iste čiste prihodke iz poslovanja, je odvisno od strukture storitev in doseženih pribitkov pri jedeh in pijačah.

Zmanjšanje stroškov je manjše od povečanja obdavčitve hotelskih storitev, zato bi hotelsko podjetje moralo povečati prodajne cene, če hoče doseči enak poslovni izid. Iz obravnavanega primera in tudi iz statistično ugotovljenih stopenj rasti po uvedbi davka na dodano vrednost lahko ugotovim, da se vsa ta razlika ni odrazila v povečanju cen hotelskih storitev. Hotelska podjetja so očitno ocenila, da bi se veliko povečanje prodajnih cen negativno odrazilo na izrabi njihovih zmogljivosti. Povečan obseg poslovanja kot posledica primernih oziroma privlačnih cen tudi izboljša poslovni izid.

Uvedba davka na dodano vrednost je torej vplivala na oblikovanje cen hotelskih storitev. Na povečanje cen je vplivala manj, kot je bilo pričakovati. Za poznavalce te dejavnosti pa je tako ravnanje razumljivo, saj zaradi značilnosti dejavnosti (predvsem stalne zmogljivosti, neobstoynosti in kratkotrajnosti storitev, neenakomernega povpraševanja, nemudnosti storitev), neustrezna cenovna politika lahko pomeni veliko poslabšanje poslovnega izida. Uvedba davka na dodano vrednost pa ni vplivala na način kalkuliranja lastnih cen in način oblikovanja prodajnih cen hotelskih storitev, razen pri izračunu obdavčitve storitev.

Zaradi omenjenih značilnosti te dejavnosti se tudi kasnejše spremembe Zakona o davku na dodano vrednost, tudi povečanje splošne stopnje za 1% in nižje stopnje za 0,5% s prvim januarjem leta 2002, ni neposredno odrazilo na prodajnih cenah.

Na koncu pa je še enkrat treba omeniti sezonski značaj dejavnosti, ki ni vedno enako izrazit in zato zamegljuje vpliv proučevanih sprememb.

7. LITERATURA :

1. Atkinson H., Berry A., Jarvis R.: Business Accounting for Hospitality and Tourism. London : Chapman & Hall, 1995. 407 str.
2. Beč Nevenka, Šircelj Andrej, Vrničar Mateja: Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1999. 863 str.

3. Čučnik Janez: Zakon o davku na dodano vrednost s strokovnim predgovorom in tipičnimi primeri in Zakon o trošarini. Radovljica : Skriptorij KA, 1999. 245 str.
4. Detela Milan: Ekonomika gostinstva in gostinskih organizacij združenega dela. Ljubljana : Državna založba Slovenije, 1984. 256 str.
5. Detela Milan, Flajšman Marijan: Poslovanje prenočitvenih obratov. Ljubljana: Državna založba Slovenije, 1989. 159 str.
6. Eržen Ivanka: Posebnosti revidiranja poslovanja hotelskega podjetja. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 83 str.
7. Gray William S., Liguori Salvatore C.: Hotel and Motel Management and Operations, Third Edition. New Jersey : Prentice Hall Inc., 1994. 346 str.
8. Harris Peter: Prifit planning. Oxford, 1992, 204 str.
9. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za odločanje pri prodajni funkciji. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str.16
10. Kotas Richard: Management Accounting for Hotel and Restaurants, Second edition. London : Blackie Academic & Professional, 1995. 337 str.
11. Kunz Beat R.: Hotel-Rechnungswesen, 4. Auflage. Bern : Verlag Paul Haupt Bern und Stuttgart, 1986. 128 str., 7 tbl.
12. Mihalič Tanja: Poslovanje in ekonomika turističnih agencij in gostinskih podjetij. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1997. 287 str.
13. Pauko Franc: Gostinski marketing. Maribor : Visoka ekonomsko komercialna šola Maribor, 1991. 309 str.
14. Peršič Milena: Interni obračun u sustavu controllinga hotelskog proizveča. XXX. simpozij Računovodstvo, poslovne finance I revizija. Pula : Hrvatska zajednica računovođa I finansijskih djelatnika, 1995. str. 235-249
15. Piciga Dimitrij: Strategija trženja podjetja Hoteli Bernardin d.d.. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998, 100 str.
16. Pirc Antonija: Vpliv uvedbe davka na dodano vrednost na rezultate poslovanja v trgovski družbi. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998, 93 str.
17. Pirc Antonija: Davek na dodano vrednost. Ljubljana : Forum, 1999, 87 str.
18. Planina Janez: Ekonomika turizma I.del, ponatis III. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 247.str.
19. Svilar Branka, Drobnič Nada: Komentar DDV – Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost. Ljubljana : Založba Oziris, 1999. 510 str.
20. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.
21. Tivadar Milan: Ekonomika v gostinstvu. Kranj : Gost line, 1994. 127 str.
22. Tivadar Milan: Uporaba metod kalkulacij in statistike v gostinstvu. Kranj : Gost line, 1994. 141 str.

23. Turk Ivan: Pojemnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 1083 str.
24. Turk Ivan: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 509 str.
25. Turk Ivan: Uvod v ekonomiko gospodarske družbe. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 1993. 314 str.
26. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 303 str.
27. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 620 str.
28. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak, Koželj Stanko, Melavc Dane, Odar Marjan: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
29. Zalokar Nuša: Prometni davek – predpisi, razlage, zgledi. IKS 10-11/1995. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 1995. 615 str.
30. Zalokar Nuša: Davek na dodano vrednost. IKS 9-10/1999. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 1999. 549 str.
31. Nuša Zalokar: DDV – povečani stopnji in spremembe pravilnika. IKS 1-2/2002. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 2002, str. 148-153

8.VIRI

1. Pravilnik o merilih in načinu kategorizacije nastanitvenih obratov in marin (Uradni list RS, št. 29/1997, št. 51/98)
2. Pravilnik o merilih za določitev obratovalnega časa gostinskih obratov in kmetij, na katerih se opravlja gostinska dejavnost (Uradni list RS, št. 78/99, št. 107/00)
3. Pravilnik o minimalnih tehničnih pogojih in o minimalnem obsegu storitev za opravljanje gostinske dejavnosti (Uradni list RS, št. 88/00)
4. Pravilnik o minimalni stopnji izobrazbe oseb, ki opravljajo dela v gostinski dejavnosti (Uradni list RS, št. 34/95, št. 46/98)
5. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 106/01)
6. Predlog zakona o davku na dodano vrednost – druga obravnava (Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, št. 30/98)
7. Predlog zakona o davku na dodano vrednost – tretja obravnava (Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, št. 60/98)
8. Posebne uizance v gostinstvu (Uradni list RS, št. 22/95)

9. Resolucija o strateških ciljih na področju razvoja turizma v Republiki Sloveniji s programom aktivnosti in ukrepov za njeno izvajanje (Uradni list RS, št. 7/95)
10. Slovenski računovodskimi standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 209 str.
11. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, 107/01)
12. Statistične informacije : Indeksi cen na drobno, Indeksi cen gostinskih storitev. Ljubljana : Statistični urad RS, 1997 – 1999 mesečni podatki
13. Uniform System of Account for Hotels. Eight Revised Edition. New York : Hotel Association of New York City, Inc., 1986. 139 str.
14. Uredba o uvedbi standardne klasifikacije dejavnosti (Uradni list RS, št. 12/99)
15. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98)
16. Zakon o gostinstvu (Uradni list RS, št. 1/95)
17. Zakon o posebnem prometnem davku od alkoholnih pijač (Uradni list RS, št. 71/93)
18. Zakon o pospeševanju turizma (Uradni list RS, št. 57/98)
19. Zakon o prometnem davku (Uradni list RS, št. 4/92, št. 9/92, št. 12/93, št. 71/93)
20. Zakon o trošarinah (Uradni list RS, 98/98)