

UNIVERZA V LJUBLJANI  
**EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**KRISTJANA MIHELIČ**



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**RAZVOJ METODOLOGIJE ZA IZRAČUN INDEKSA  
PROIZVAJALČEVIH CEN ZA RAČUNOVOSKE STORITVE**

Ljubljana, september 2007

**KRISTJANA MIHELIČ**

## **IZJAVA**

Študentka Kristjana Mihelič izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Lee Bregar in dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_ Podpis: \_\_\_\_\_

# Kazalo vsebine

|   |           |
|---|-----------|
| <b>KAZALO VSEBINE</b> .....   | <b>A</b>  |
| <b>UVOD</b> .....   | <b>1</b>  |
| <b>1 ZNAČILNOSTI STORITEV IN NJIHOV VPLIV NA RAZVOJ METODOLOGIJE IPC_S</b> .....  | <b>2</b>  |
| 1.1 PRIMERJAVA ZNAČILNOSTI STORITEV IN ZNAČILNOSTI MATERIALNIH PROIZVODOV .....   | 2         |
| 1.2 PRIČAKOVANE POSEBNOSTI IPC_S .....  | 5         |
| 1.2.1 Izbir enote storitve .....  | 5         |
| 1.2.2 Zbiranje podatkov .....   | 7         |
| 1.2.3 Koncept cene .....  | 8         |
| 1.2.4 Metode spremljanja cen .....  | 10        |
| 1.2.5 Spremembe v kakovosti .....   | 21        |
| 1.2.6 Indeksni obrazci in ponderacijski sistem.....   | 31        |
| <b>2 IZHODIŠČA ZA RAZVOJ METODOLOGIJE IPC_RS V SLOVENIJI</b> .....  | <b>39</b> |
| 2.1 OPREDELITEV DEJAVNOSTI – RAČUNOVODSKE, KNJIGOVODSKE, REVIZIJSKE STORITVE, DAVČNO SVETOVANJE .....                                 | 39        |
| 2.2 PREDSTAVITEV IZHODIŠČNE ZAHTEVE (UREDBE) O OBLIKOVANJU METODOLOGIJE IPC_S .....   | 42        |
| 2.3 MEDNARODNE IZKUŠNJE .....   | 44        |
| 2.3.1 Švedska .....   | 45        |
| 2.3.2 Francija .....  | 48        |
| 2.3.3 Kanada .....  | 52        |
| 2.4 PREGLED IZHODIŠČ ZA RAZVOJ METODOLOGIJE IPC_RS V SLOVENIJI .....  | 56        |
| 2.4.1 Pregled metodoloških elementov z vidika metodoloških priporočil, smernic uredbe in praks tujih držav .....                      | 56        |
| 2.4.2 Pričakovane značilnosti metodologije IPC_S .....  | 58        |
| <b>3 RAZVOJ METODOLOGIJE IPC_RS ZA SLOVENIJO</b> .....  | <b>61</b> |
| 3.1 STORITVE RAČUNOVODSKIH SERVISOV .....   | 62        |
| 3.2 STORITVE REVIZIJSKIH DRUŽB .....  | 62        |
| 3.3 EKONOMSKI POMEN RAČUNOVODSKE DEJAVNOSTI.....  | 63        |
| 3.3.1 Dodana vrednost po nekaterih dejavnostih v obdobju 1995–2005 v Sloveniji.....   | 63        |
| 3.3.2 Delež dodane vrednosti računovodske dejavnosti v BDP .....  | 64        |
| 3.3.3 Računovodska dejavnost v okviru poslovnih storitev .....  | 65        |
| 3.3.4 Prihodki po vrstah storitev v računovodski dejavnosti .....   | 66        |
| 3.3.5 Število podjetij v računovodski dejavnosti .....  | 67        |
| 3.3.6 Zaposleni v računovodski dejavnosti .....   | 68        |
| 3.3.7 Dodana vrednost na zaposlenega v računovodski dejavnosti .....  | 69        |
| 3.3.8 Povprečne letne neto plače na zaposlenega v računovodski dejavnosti .....   | 70        |
| 3.4 KROVNE ORGANIZACIJE V RAČUNOVODSKI DEJAVNOSTI .....   | 70        |
| 3.5 OPREDELITEV ENOTE STORITVE REVIDIRANJA .....  | 72        |
| 3.5.1 Smernice cen za storitve revidiranja .....  | 73        |
| 3.5.2 Oblikovanje cen v praksi .....  | 74        |
| 3.5.3 Opredelitev enote storitve revidiranja .....  | 75        |
| 3.6 OPREDELITEV ENOTE STORITVE RAČUNOVODENJA .....  | 76        |
| 3.6.1 Računovodska tarifa .....   | 77        |
| 3.6.2 Oblikovanje cen v praksi .....  | 78        |
| 3.6.3 Opredelitev enote storitve računovodenja.....   | 79        |
| 3.7 OPREDELITEV PONDERJEV .....   | 81        |
| 3.8 OBRAVNAVA PRIČAKOVANIH SPREMEMB V KAKOVOSTI, SPREMEMB V OBSEGU OUTPUTA STORITVE, UVEDBI NOVIH STORITEV, SEZONSKE KOMPONENTE ..... | 81        |
| 3.9 PODATKI, POTREBNI ZA IZRAČUN INDEKSA .....  | 83        |
| 3.10 PREDLOG VPRAŠALNIKA ZA POROČANJE O CENAH .....   | 84        |
| 3.11 IZBIRA OBRAZCA ZA IZRAČUN INDEKSA .....  | 85        |
| 3.11.1 Indeks proizvajalčevih cen za storitve revidiranja/računovodenja .....   | 85        |
| 3.11.2 Indeks proizvajalčevih cen za storitve revidiranja/računovodenja v podjetju j .....  | 86        |
| 3.11.3 Indeks proizvajalčevih cen za storitve revidiranja/računovodenja v Sloveniji.....  | 86        |
| 3.11.4 Indeks proizvajalčevih cen za računovodske storitve v Sloveniji .....  | 86        |

|  |   |           |
|--|---|-----------|
| 3.12   | VZORČENJE.....                                    | 87        |
| 3.13   | NAČIN ANKETIRANJA.....                            | 88        |
| 3.14   | MOŽNI VIRI NAPAK PRI PREDLAGANI METODOLOGIJI..... | 88        |
| <b>SKLEP K PREDLAGANI METODOLOGIJI IPC_RS.....</b> |   | <b>90</b> |
| <b>LITERATURA IN VIRI.....</b>                     |   | <b>93</b> |
|  | LITERATURA.....                                   | 93        |
|  | VIRI.....   | 94        |

## Uvod

V sodobnih gospodarstvih se vse bolj uveljavljajo storitvene dejavnosti, ki po deležu v bruto domačem proizvodu (v nadaljevanju BDP) prednjačijo pred drugimi dejavnostmi. V razvitih gospodarstvih storitvene dejavnosti presegajo 70 odstotkov BDP (Wölfel, 2005, str. 6). S povečano vlogo storitvenih dejavnosti v gospodarstvu narašča potreba po statističnem spremljanju storitev.

Storitve po definiciji sodijo med proizvode v širšem pomenu besede, vendar se od materialnih proizvodov razlikujejo v tem, da so neotipljive, da se navadno proizvedejo in porabijo istočasno, da so odvisne od tega, kdo, kje in kdaj jih izvaja, ter jih ne moremo shraniti na zalogo (Kotler, 1998, str. 464–468). Zaradi teh razlik spremljanje storitev v uradni statistiki zahteva vrsto prilagojenih pristopov, ki se šele razvijajo.

Proizvajalčeve cene storitev so razvojna naloga tudi Statističnega urada Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS) in so z vidika nacionalnega gospodarstva ena izmed glavnih prioritet. Zahteve po spremljanju izbranih vrst storitev (glejte točko 2.2) so opredeljene v Uredbi Evropskega parlamenta in Sveta št. 1158/05 o spremembah Uredbe Sveta št. 1165/98 o kratkoročnih statističnih kazalnikih (Intihar, Kačičnik, 2007, str. 1).

Ker storitve sodijo med proizvode, je obravnava statistike cen storitev vključena v okvir indeksa proizvajalčevih cen (v nadaljevanju IPC). Področje statističnega spremljanja proizvajalčevih cen za storitve se v Sloveniji, podobno kot v večini evropskih držav, še razvija. Spremljanje cen storitev je v preteklosti v določenem obsegu sicer obstajalo, vendar je bilo vključeno v izračun indeksa cen življenjskih potrebščin (v nadaljevanju ICŽP). Ta indeks zajema le tisti del storitvenih dejavnosti, ki jih kupujejo gospodinjstva, medtem ko je del proizvodnje storitev, ki jih kupuje poslovni sektor, izključen. Indeks proizvajalčevih cen za storitve (v nadaljevanju IPC\_S) bo imel nalogo merjenja inflacijskih procesov in pritiskov v gospodarstvu ter deflatorja za merjenje realnega obsega proizvodnje storitvenih sektorjev, s tem pa gospodarstva kot celote (Repotočnik, 2004, str. 2).

Namen naloge je prispevati k razvoju statistike cen storitev v Sloveniji, in sicer tako, da proučim splošne osnove IPC\_S in oblikujem metodologijo izračuna IPC za eno izmed skupin poslovnih storitev, to je za računovodske storitve.

Naloga je razdeljena v tri poglavja. V prvem poglavju opisujem značilnosti storitev in pričakovan vpliv na razvoj metodologije IPC\_S. V tem poglavju še prav posebno pozornost namenim konceptu cene, metodam za spremljanje cen in metodam za prilagajanje cen zaradi spremembe v kakovosti.

V drugem poglavju postavim osnove za razvoj metodologije za indeks proizvajalčevih cen za računovodske storitve (v nadaljevanju IPC\_RS). Najprej opredelim računovodsko dejavnost.

Sledi pregled praks nekaterih držav (Kanada, Francija, Švedska), ki že izračunavajo IPC\_RS. Poglavlje končam s pregledom izhodišč za razvoj metodologije IPC\_RS z vidika metodoloških priporočil, smernic uredbe in praks tujih držav.

Tretje poglavje je osrednji del naloge; v njem razvijem metodologijo za IPC\_RS. Najprej predstavim računovodsko dejavnost v Sloveniji. Nato sledijo opredelitev enote računovodske storitve, oblikovanje cene v dejavnosti, obravnavanje pričakovane spremembe v kakovosti, oblikovanje predloga vprašalnika za zbiranje podatkov o cenah pri poročevalskih enotah in izbiranje obrazca za izračun IPC\_RS.

V magistrskem delu sem uporabila kombinacijo deduktivnega in induktivnega raziskovalnega pristopa. Deduktivni pristop sem uporabila, ko sem prek proučevanja teorije indeksnih števil in metodoloških priporočil pridobila osnove za razvoj IPC\_RS. Z induktivno metodo sem na osnovah izsledkov raziskave dobrih praks drugih držav in koncepta cen računovodskih storitev v Sloveniji oblikovala IPC\_RS. Delo temelji na poglobljeni analizi slovenske in tuje literature ter virov, ki ji sledi analiza drugotnih virov podatkov, pridobljenih prek spletnih strani in intervjujev s podjetji v računovodski dejavnosti. Metodologijo sem želela v praksi preveriti na vzorcu podjetij v računovodski dejavnosti, vendar to ni bilo mogoče, saj podjetja podatke o cenah varujejo kot poslovno skrivnost. Tako sem pripravila predlog vprašalnika za zbiranje podatkov o cenah. Nato sem nekaj podjetij v računovodski dejavnosti prosila, da ocenijo jasnost vprašalnika in izvedljivost njegove izpolnitve.

## **1 Značilnosti storitev in njihov vpliv na razvoj metodologije IPC\_S**

Proizvode v širšem pomenu sestavljajo materialni proizvodi in storitve. Storitve so deloma podobne materialnim proizvodom, v nekaterih vidikih pa se od njih razlikujejo. Značilnosti storitev vplivajo na opredelitev metodologije indeksa cen storitev. Zato v tem poglavju najprej opredelim naravo storitev in jih primerjam z naravo materialnih proizvodov. Sledi pregled Smernic IPC\_S in dosedanjega dela na tem področju. Na koncu poglavja navedem učinke, ki jih zaradi narave storitev pričakujem pri razvoju metodologije IPC\_S.

### **1.1 Primerjava značilnosti storitev in značilnosti materialnih proizvodov**

Grönross storitev opredeli kot aktivnost ali več zaporednih aktivnosti, ki so po naravi bolj ali manj neotipljive in se proizvedejo v sodelovanju med kupcem in ponudnikom storitve. Ponudnik storitve lahko pri proizvodnji storitve sodeluje osebno, dá na razpolago materialne resurse ali v uporabo obstoječ sistem. Mogoče je, da se storitev proizvede kot kombinacija vseh treh resursov (Grönross, 1990). Primer osebne udeležbe ponudnika storitev je davčno svetovanje. Primer uporabe materialnih resursov je oddaja poslovnih prostorov v najem.



Primer storitve z uporabo izoblikovanega sistema je prodaja informacijskega sistema za spremljanje poslovanja podjetja.

Običajno se storitve primerja z materialnimi proizvodi. Povzetek najpogosteje omenjenih značilnosti je prikazan v naslednji tabeli:

Tabela 1: Razlike med storitvami in materialnimi proizvodi

| <b>Materialni proizvodi</b>                         | <b>Storitve</b>   |
|---|---|
| Otipljivost.  | Neotipljivost.  |
| Homogenost.   | Heterogenost.   |
| Ločenost proizvodnje in distribucije od porabe.     | V procesu proizvodnje sta sočasno prisotni tudi distribucija in poraba.   |
| Stvar.  | Aktivnost ali proces.   |
| Osrednja vrednost, proizvedena v tovarni.           | Osrednja vrednost, proizvedena v sodelovanju kupca in ponudnika storitve. |
| Kupci običajno ne sodelujejo v proizvodnem procesu. | Kupci sodelujejo v proizvodnem procesu.                                   |
| Možnost skladiščenja.                               | Ni možnosti skladiščenja.   |
| Prenos lastništva.                                  | Ni prenosa lastništva.  |

Vir: C. Grönroos: Service Management and Marketing, str. 28

Grönroos večino storitev opredeli s *štirimi osnovnimi značilnostmi* (Grönroos, 1990):

- storitve so bolj ali manj neotipljive;
- storitve so običajno aktivnosti ali zaporedje aktivnosti in ne stvari;
- storitve so vsaj do določenega obsega proizvedene in porabljene istočasno;
- kupec sodeluje v proizvodnem procesu vsaj do določene mere;
- lastništvo se običajno ne prenese na kupca;
- storitve so heterogene.

*Neotipljivost* – Storitve je po naravi neotipljiva. Kupec storitev pogosto opiše z vidika izkušnosti, zaupanja in občutka varnosti, ki mu jih storitev ali ponudnik storitve dajeta. Nekatere storitve vključujejo visokootipljive elemente; na primer: hrana v restavraciji in rezervni deli v servisni delavnici. Neotipljivost je v praksi pomembno merilo, na podlagi katerega se proizvod lahko opredeli kot storitev (Grönroos, 1990).

*Aktivnost ali zaporedje aktivnosti* – Proizvodni proces storitve je zaporedje aktivnosti. Rezultat teh aktivnosti ni stvar, zato je storitev vsaj do določene mere proizvedena in porabljena istočasno. To značilnost običajno označijo kot neločljivost proizvodnje in porabe. Zato se kakovosti storitve ne more preveriti pred prodajo in porabo storitve. Tako je otežen nadzor nad kakovostjo storitve in zahteva drugačen pristop k trženju, kot smo ga vajeni pri materialnih proizvodih (Grönroos, 1990).

*Proizvedene in porabljene istočasno* – Storitve so vsaj do določene mere proizvedene in porabljene istočasno. Zato se morata nadzor nad kakovostjo in tudi trženje storitve opravljati istočasno s proizvodnjo in porabo (Grönroos, 1990).

*Kupec kot proizvodni resurs* – Kupec vsaj do določene mere sodeluje v proizvodnem procesu. Zaradi te in vseh prej naštetih značilnosti storitve ni mogoče skladiščiti, zato se pogosto postavlja vprašanje načrtovanja kapacitet. Na primer: če letalo vzleti le na pol polno, se preostalih prostih sedežev ne da prodati naslednji dan, ampak so neizkoriščeni. Čeprav storitev ni mogoče skladiščiti, se lahko za nekaj časa »skladišči« kupca; na primer: če je restavracija zasedena, lahko kupci čakajo na prosto mizo v baru restavracije (Grönroos, 1990).

*Ni prenosa lastništva* – Pri večini storitev je tako, da kupec, ko je storitev izvedena, ne postane lastnik nečesa. Na primer: ko kupec po poletu zapusti letalo, mu ne ostane nič drugega kot vozovnica, ki ni več uporabna. Prenos lastništva se zgodi, ko je predmet storitve trgovanje z blagom ali nepremičnino. Kupec postane lastnik stvari po opravljeni storitvi (Grönroos, 1990).

*Heterogenost* – Na proizvodnjo in dobavo storitve vplivata izvajalec storitve in kupec. Zaradi vpliva interakcije ponudnika in kupca med proizvodnjo storitev se storitev za enega kupca razlikuje od na videz enake storitve za drugega kupca. Govorimo o heterogenosti storitev, ki je ena izmed osnovnih značilnosti storitev. Heterogenost je prisotna že, če se storitvi razlikujeta samo zaradi osebnega odnosa med vključenima stranema. Heterogenost povzročijo tudi različni ponudniki storitev. Primer je *paketna storitev*, ki je sestavljena iz glavne storitve in pomožnih storitev. Hotelska storitev vključuje nočitev kot glavno storitev in vrsto pomožnih storitev: sobno strežbo, sef in gostinske storitve. Drug hotel bo imel v okviru svoje ponudbe drugačno sestavo paketne storitve. Primer hotelske storitve ponazarja heterogenost storitve in predstavlja enega izmed dejavnikov, ki otežijo statistično spremljanje na videz enakih storitev (Grönroos, 1990).

Navedene značilnosti storitev lahko strnem v opis, da je storitev aktivnost, ki običajno daje neotipljiv in nemerljiv rezultat. Razumevanje kakovosti takega rezultata – storitve – je odvisno od percepcij kupca in ponudnika storitve, ki v procesu proizvodnje storitve sodelujeta interaktivno. Z vidika opredelitve metodologije IPC\_S me v nadaljevanju predvsem zanima, kako nekatere izmed naštetih značilnosti vplivajo na merjenje obsega storitve, oblikovanje cene in na razlike v percepciji kakovosti. Te tri značilnosti storitev vidim kot tri poglobitve elemente, zaradi katerih se metodologija IPC\_S razlikuje od metodologije IPC. Zaradi *karakteristike heterogenosti in individualnosti* storitev pričakujem, da bo mersko enoto storitve težje opredeliti kot pri materialnem proizvodu. Shranjevanje na zalogo ni mogoče, ker se storitev običajno *proizvede in porabi istočasno*. Ker zaloge niso mogoče, ima ponudnik storitev kot edino možnost to, da se neposredno s svojo ponudbo prilagaja spremembam v povpraševanju. Predvidevam, da karakteristika *neločljivosti* vpliva na način oblikovanja cene in njeno višino. Značilnosti, kot so *neotipljivost, kupec kot proizvodni resurs in neločljivost*

*proizvodnje in porabe*, vplivajo na to, da je ocena kakovosti opravljene storitve subjektivna, kar povečuje pristranskost pri ocenjevanju sprememb cene zaradi spremembe kakovosti.

V preteklem poglavju sem nakazala pričakovane vplive značilnosti storitev na nekatere vidike metodologije IPC\_S. Zaradi specifičnosti se storitve v uradni statistiki obravnavajo drugače kot materialni proizvodi. Metodološke osnove statistike merjenja storitev določa SNA (System of National Accounts). Temu dokumentu na področju metodologije indeksa cen sledi osnutek metodološkega priročnika za opredelitev IPC\_S (angleško *Methodological guide for developing PPIS*<sup>1</sup>, v nadaljevanju: metodološki priročnik). Osnutek priročnika je iz leta 2005 in temelji na Priročniku za izračun IPC (angleško *Producer Price Index Manual*) in ga dopolnjuje z metodološkimi priporočili za IPC\_S predvsem v tistih točkah, kjer lahko značilnosti storitev vplivajo na drugačen metodološki pristop. Zahteve SNA in tudi osnutek metodološkega priročnika za opredelitev IPC\_S podrobneje obravnavam v nadaljevanju (točka 1.2).

## **1.2 Pričakovane posebnosti IPC\_S<sup>2</sup>**

Prvo vprašanje, ki se pojavi pri opredelitvi metodologije za izračun IPC\_S, je, katere storitve bomo merili in kakšno enoto mere storitve bomo izbrali. Izbiro enote sestavlja več korakov; najprej se izbere dejavnost, nato podjetje in nato enota proizvoda. Izbor enote pogojuje vse nadaljnje korake v metodologiji: izbiro vzorčnega okvira, tehnike vzorčenja, izbiro ponderjev in indeksnih obrazcev.

### **1.2.1 Izbor enote storitve**

Statistična enota storitve je tista najmanjša enota storitvenega proizvoda, za katero želimo spremljati cene. IPC\_S mora temeljiti na reprezentativnih storitvah, ki morajo biti opredeljene tako, da dovoljujejo spremljanje cen skozi čas. Storitve je natančno opredeljena, kadar poznamo dejavnike, ki določajo njeno ceno. Ti dejavniki so lažje razpoznavni pri ponovljivih storitvah, medtem ko so pri enkratnih individualnih storitvah običajno neznani, vendar pa so v teh primerih znane lastnosti storitev. Output storitev se tako deli na dve skupini storitev, tj.:

- ponovljive, transparentno opredeljene storitve in
- individualne storitve.

Izbor enote poteka v več korakih: najprej opredelimo širino storitvenega outputa, ki ga želimo obravnavati v IPC\_S, nato pa določimo storitveno dejavnost, ki proizvaja izbrani output, in opredelimo statistične enote. Pri izboru enote najprej *opredelimo širino storitvenega outputa*, za katerega bomo računali IPC\_S. IPC\_S je opredeljen kot IPC za proizvodnjo storitev, ki jih

---

<sup>1</sup>PPIS – okrajšava za Producer Price Indices for Services

<sup>2</sup>*Opomba*: Točka 1.2 je, če ni navedeno drugače, povzeta po literaturi *Methodological guide for developing PPIS, 2005, str. 7–37*.

proizvede rezidenčna enota<sup>3</sup>. Indeks zajema storitve, ki so namenjene vmesni in končni porabi ter izvozu. Z indeksom je celoten output storitev pokrit takrat, ko so v njem vključene vse storitve, ki so bile prodane vsem institucionalnim sektorjem: finančnemu in nefinančnemu sektorju, državi, gospodinjstvom in nepridobitnim institucijam, ki opravljajo storitve za gospodinjstva. Cena enake storitve, ki se ponuja različnim sektorjem, se na trgih teh sektorjev giblje različno. Zato je pomembno, da imamo na voljo IPC po posameznih institucionalnih sektorjih, saj nam to omogoča ločeno deflacioniranje outputa po sektorjih. Celoten IPC\_S se računa iz indeksov cen po posameznih storitvenih dejavnostih, zato v naslednjem koraku opredelitve statistične enote *določimo storitveno dejavnost*, za katero želimo izračunati indeks cen.

Tretji korak poteka na dveh ravneh. Najprej opredelimo proizvajalca storitve in nato enoto storitve. Metodološki priročnik priporoča opredelitev outputa za indeks cen po načelu, ki je skladen z opredelitvijo outputa v nacionalnih računih. V nacionalnih računih je statistična enota *lokalna enota enovrstne dejavnosti*<sup>4</sup>. Bistvo tako opredeljene enote je, da ima eno lokacijo in homogeno proizvodnjo ter da predstavlja osnovo za določitev vzorčnega okvira in ponderjev za izračun indeksa cen. V praksi so informacije, ki jih potrebujemo za določitev vzorčnega okvira in ponderjev, pogosto omejene. Pri storitvah se to dogaja še pogosteje. Težavo velikokrat lahko rešimo tako, da kot osnovno enoto v indeksu uporabimo *podjetje* in ne enote lokalne enovrstne dejavnosti.

Kadar se storitev ne izvede pri »običajnem« ponudniku storitve, nastane *dilema, ali take storitve vključiti* v IPC\_S. Primeri takih storitev so storitev v kooperaciji, interne storitve in storitve, ki jih izvajajo priložnostni izvajalci. Storitve, ki se izvede v kooperaciji, se vključi v indeks cen. Storitve, ki se opravljajo znotraj podjetja za lastne potrebe (interne storitve), se v indeks ne vključujejo. Priložnostni izvajalci običajno izvajajo storitve, ki jih organizira agencija za zaposlovanje. V slednjem primeru se izvajanje njihovih storitev vključi v okvir tiste storitvene dejavnosti, kamor se uvršča agencija za zaposlovanje.

Enoto storitve lahko izbiramo z uporabo dveh različnih *klasifikacijskih spremenljivk*, ki sta *proizvod* in *dejavnost*. Glede na to je mogoče oblikovati dve vrsti indeksov: indeks, katerega elementi so določeni na osnovi proizvoda, in indeks, katerega elementi so določeni na osnovi dejavnosti. Indeks, katerega elementi so določeni *na osnovi dejavnosti*, zajema celoten output te dejavnosti. Tak indeks vključuje storitve, ki so predmet osnovne in stranske dejavnosti<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup>Enota je rezidenčna enota države, kadar ima središče ekonomskega interesa na ekonomskem ozemlju te države – to je, kadar na tem ozemlju daljše obdobje (eno leto ali več) opravlja ekonomske dejavnosti (ESR 95, 2001, tč. 1.30).

<sup>4</sup>Lokalna enota enovrstne dejavnosti združuje vse dele institucionalne enote v vlogi proizvajalca, ki so na istem ali bližnjem prostoru in ki prispevajo k opravljanju dejavnosti na ravni razreda (4-mestna raven) klasifikacije NACE Rev. 1 (ESR 95, 2005, tč. 1.29).

<sup>5</sup>Osnovne in stranske dejavnosti enote – Po pristopu top-down na ravni področja v klasifikaciji SKD: osnovna dejavnost zajema največji delež v dodani vrednosti enote, stranska pa drugi največji delež (Bregar, Predavanja Uradna statistika, 04/05).

podjetja v izbrani dejavnosti, medtem ko indeks, katerega elementi so izbrani *na osnovi proizvoda*, zajema določeno vrsto proizvoda, ne glede na to, v kateri dejavnosti je bil proizvod proizveden.

Katera klasifikacijska osnova je boljša za indeks cen: dejavnost ali proizvod? V odgovoru na to vprašanje izhajamo iz glavnega namena IPC, ki je deflacija vrednosti outputa v nacionalnih računih. *Prednosti uporabe indeksa, temelječega na proizvodu*, je več. Deflacioniranje outputa po proizvodnih skupinah je primernejše kot na primer deflacioniranje seštevka outputa po dejavnosti. Indeks, ki temelji na proizvodu, je navadno primernejši, saj omogoča deflacioniranje po posameznih proizvodnih skupinah. Naslednja prednost indeksa, temelječega na proizvodu, je, da omogoča združevanje različnih indeksov cen, ki ravno tako temeljijo na proizvodu (na primer: IPC, indeks cen življenjskih potrebščin). Pomanjkljivost tovrstnih indeksov je, da za opredelitev vzorčnega okvira, ponderjev in za ažuriranje indeksa zahtevajo natančne podatke, ki niso nujno na voljo v vseh državah.

Upoštevati pa moramo tudi, da je odločitev med klasifikacijskima spremenljivkama proizvod in dejavnost za IPC\_S manj pomembna kot pri IPC, saj je delež stranskih dejavnosti pri storitvenih podjetjih manjši kot pri proizvodnih. Izjeme obstajajo na primer pri poslovnem svetovanju in informacijskih storitvah. V praksi večina držav opredeli IPC\_S na 4-mestni ravni klasifikacije dejavnosti, kar je v primeru NACE raven razreda. V teh primerih gibanje cen pri proizvodih spremljamo po podjetjih in jih nato združimo v agregatni indeks za 4-mestno raven klasifikacije dejavnosti. O tem podrobneje govorim v točki 1.2.6.

Poleg tega moramo definirati tudi podroben seznam storitev, ki jih bomo vključili v izračun IPC\_S. Seznam storitev je potem osnova za opredelitev enote storitve, ki je pogosto opredeljena kot skupina več podobnih storitev s seznama. Po opredelitvi enote storitve, za katere bomo spremljali cene, moramo določiti, kdaj in kako pogosto bomo spremljali cene. Pri tem nismo povsem svobodni; na eni strani smo omejeni z značilnostmi obravnavane storitve, na drugi strani smo omejeni z določili uredbe (glejte točko 2.2).

## **1.2.2 Zbiranje podatkov**

### **1.2.2.1 Čas zajemanja cen**

Po sistemu SNR95 je treba tokove zajemati po obračunskem načelu<sup>6</sup>. Upoštevanje tega načela pri izračunu IPC\_S pomeni, da je treba cene ažurno spremljati, torej se ceno storitev evidentira v sistemu SNA, takoj ko se storitev izvede. To niti ne bi bilo problematično, če bi dobava storitve približno sovpadala s sklenitvijo pogodbe oziroma plačilom. Pri storitvah so taki primeri redki. Pogostejši so naslednji primeri:

- Cena storitve je odvisna od dolžine časa med sklenitvijo pogodbe in izvršitvijo storitve. To pomeni, da za vsebinsko enako storitev velja različna cena. Pri takih storitvah lahko

---

<sup>6</sup>Obračunsko načelo – zajemanje tokov v trenutku, ko se ekonomska vrednost ustvari, se preoblikuje ali preneha, ali ko terjatve in obveznosti nastanejo, se preoblikujejo ali prenehajo (ESR 95, 2005, tč. 1.57).

govorimo o različni kakovosti in jih zato obravnavamo kot različne storitve. Po obračunskem načelu cene teh storitev zajemamo med izvedbo storitve (in ne med sklenitvijo pogodbe). Poseben primer so storitve, kjer cena zelo niha (na primer letalske storitve). V tem primeru si lahko pomagamo z metodo statističnega spremljanja cene, ki jo imenujemo metoda povprečne vrednosti (glejte točko 1.2.4), vendar le, če se cene spremlja za dovolj podrobno opredeljene tarifne kategorije.

- Čeprav je pogodba sklenjena vnaprej in tudi plačana vnaprej, se storitev dobavlja kontinuirano skozi čas. Zaradi dolgoročne pogodbe in vnaprejšnjega plačila je težko ugotoviti, ali tržna cena storitve ostaja enaka skozi celotno obdobje kontinuiranih dostav; zajete cene iz pogodbe daje samo informacijo o povprečni ceni v obdobju, ko so se ali se bodo dobave storitve vršile. V takem primeru lahko cene zajemamo na dva načina. Prvi je, da ceno iz pogodbe popravimo za povečanje proizvodnih stroškov v obdobju od sklenitve pogodbe do izvršitve storitve. Drugi način upošteva cene iz drugih reprezentativnih pogodb, ki so bile sklenjene v obdobju, ko se je storitev izvajala.

### 1.2.2.2 Pogostost zbiranja cen

Pogostost zbiranja cen je lahko mesečna ali kvartalna. Po uredbi EU trenutno velja, da se cene za IPC\_S zbira kvartalno. Zbiranje podatkov znotraj obdobja lahko poteka v *dveh oblikah*:

- Upoštevamo *povprečje cen*, ki ga izračunamo iz cen, ki so veljale v obdobju, za katerega zbiramo cene.
- Zbiramo cene, ki so veljale *na točno določen dan* ali v določenem obdobju znotraj obdobja, za katerega zbiramo cene. Na primer: zbere se lahko podatke o cenah, ki veljajo na dan v sredini referenčnega obdobja ali ki veljajo v tednu sredi obdobja.

### 1.2.3 Koncept cene

Cena, ki jo želimo pri enoti storitve opazovati, ima lahko več oblik; lahko vključuje davek na dodano vrednost, lahko je brez davka, lahko vključuje transportne stroške ali pa ne. Kljub različnim mogočim opredelitvam pri opredelitvi koncepta cene sledimo smernicam Evropskega sistema računov 95 (v nadaljevanju ESR 95). Cene, iz katerih se računa indeks, in namen indeksa morajo biti med seboj usklajeni. Zato je treba pri zbiranju podatkov upoštevati rešitev, ki jo predlaga ESR 95, to je *zbiranje podatkov po osnovnih cenah*.

*Osnovna cena* je cena, ki jo proizvajalec prejme od kupca za enoto proizvedenega blaga ali storitve, zmanjšana za vse davke, ki se plačajo na to enoto kot posledica njene proizvodnje ali prodaje (to so davki na proizvode), in povečana za vse subvencije, ki se za to enoto prejmejo kot posledica njene proizvodnje ali prodaje (to so subvencije na proizvode). Ne zajema transportnih stroškov, ki jih proizvajalec zaračuna posebej, zajema pa vse transportne marže, ki jih proizvajalec vključi v isti račun, čeprav so v računu izkazane s posebno postavko (ESR 95, 2005, tč. 3.48).

Vrednotenje storitev po osnovni ceni je primerno zato, ker je lahko višina davkov in subvencij odvisna od zavezanca. Če se podatki ne zbirajo po osnovnih cenah, lahko to povzroči, da se vrednost indeksa spreminja že zato, ker se davčnemu zavezancu spreminja struktura kupcev, čeprav cene v osnovi ostajajo enake. Upoštevati velja, da davki in subvencije pri storitvah igrajo sorazmerno majhno vlogo.

Oblika, v kateri se spremlja cene, je torej osnovna cena, ki je izražena v denarni enoti. Težava pri uporabi denarne enote kot merske enote je, da ni stabilna. Pri spremembah vrednosti posameznih ekonomskih agregatov je zato nujno treba spremembe, ki izhajajo izključno iz *sprememb cen*, razlikovati od preostalih, ki se imenujejo *spremembe obsega* (ESR 95, 2005, tč. 10.01). Osnovna zahteva IPC je, da se v IPC\_S zajame samo spremembe v ceni, saj lahko le tako IPC doseže svoj namen, ki je, da z uporabo indeksa pri deflacioniranju dobimo čim bolj realen output. Eno ključnih vprašanj je, *kako razmejiti spremembe/razlike v vrednosti enote storitve na spremembe/razlike zaradi cene in spremembe/razlike zaradi kakovosti*.

Pri razmejitvi med ceno in kakovostjo izhajamo iz opredelitve cene v ESR:

*»Cena je vrednost ene enote proizvoda, katerega količine so popolnoma homogene ne samo v fizičnem smislu, ampak tudi glede na številne druge značilnosti, opisane v nadaljevanju. Za seštevnost v ekonomskem smislu morajo biti količine identične in imeti enako ceno za enoto. Za vsak agregat transakcij z blagom in s storitvami, ki je prikazan v računih, morajo biti mere cen in količin oblikovane tako, da je*

$$\text{indeks vrednosti} = \text{indeks cene} * \text{indeks obsega}.$$

*To pomeni, da mora biti prav vsaka sprememba vrednosti toka pripisana spremembi cene, spremembi obsega in njuni kombinaciji«* (ESR 95, 2005, tč. 10.13).

Dejstvo je, da za številno blago in storitve, namenjeno specifičnim uporabam, obstaja več različnih kakovosti, izmed katerih ima vsaka svojo ceno. *Razlike v kakovosti* odražajo naslednji dejavniki: fizične značilnosti, dostave na različnih lokacijah, dostave ob različnih delih dneva ali obdobjih leta, razlike v prodajnih pogojih, okoliščinah ali okolju, v katerih so blago ali storitve dobavljeni. Ob danih fizičnih značilnostih razlike v drugih dejavnikih pomenijo, da fizične enote v ekonomskem smislu niso enake in da so vrednosti enot različne. *Te razlike v vrednostih na enoto so razlike v obsegu in ne razlike v ceni* (ESR 95, 2005, tč. 10.15, 10.16).

V praksi se je oblikovalo več metod spremljanja cen storitev in tudi več metod za prilagajanje cen zaradi spremembe v kakovosti storitve. Ker so cene storitev in znotraj tega področja spremljanje sprememb v kakovosti storitve dva izmed pglavitnih elementov metodologije IPC\_S, v nadaljevanju podrobneje predstavim metode spremljanja cen in metode za prilagoditev cen zaradi kakovosti.

## 1.2.4 Metode spremljanja cen

Zaradi individualnosti storitev spremljanje cen po nekem standardiziranem načinu ni mogoče. Prav tako ni mogoče napisati splošno veljavnih smernic za izračun IPC<sub>S</sub>. Da lahko opredelimo metodologijo spremljanja cen, je treba dobro poznati storitvene dejavnosti in posamezne storitve. Šele na osnovi poznavanja storitvene dejavnosti lahko oblikujemo metodo spremljanja cen, ki je dovolj fleksibilna, da omogoča primerljivo zbiranje cen skozi več obdobj, čeprav so storitve pogosto individualne in se njihova vsebina skozi čas spreminja.

V nadaljevanju predstavljam različne metode spremljanja cen, ki jih moramo razlikovati od cenovnih mehanizmov. *Cenovni mehanizem* je pravilo, po katerem se oblikuje cena pri ponudniku storitve. *Metodo spremljanja cen* opredelijo statistiki kot postopek, po katerem pri ponudnikih storitve spremljajo cene storitev. Za lažjo predstavo o razlikah med obema pojmom navajam nekaj primerov:

- *Oddaja avtomobilov v najem (rent-a-car)*. Cenovni mehanizem je cenik storitev, po katerem najemodajalec zaračunava storitev, medtem ko je metoda spremljanja cene to, da se zbere nekaj teh cenikov in uporabi podatke o cenah z njih. V tem primeru cenovni mehanizem in metoda spremljanja cene sovpadata.
- *Pravne storitve*. Za nekatere pravne storitve je cenovni mehanizem provizija, ki jo ponudnik storitve zaračuna v višini odstotka od vrednosti sredstva, ki je predmet storitve. Metoda spremljanja cene je na primer vrednost realizirane pravniške ure, ki se izračuna tako, da se celoten prihodek deli s številom delovnih ur.
- Ob reguliranem trgu *poštne storitve* je cenovni mehanizem cenik, ki ga postavi vlada. Metoda spremljanja cene je na primer dostop do uradnih dokumentov, ki dajejo informacije o tarifi in tarifnem sistemu.

Pri preprostih storitvah, ki so ponovljive in natančno opredeljene, cenovni mehanizem in metoda spremljanja cen v glavnem sovpadata in opazovane cene se lahko neposredno uporabijo pri izračunu indeksa. Pri individualnih storitvah je drugače in pomembna je odločitev o tem, kako na podlagi cenovnega mehanizma opredeliti metodo spremljanja cene. Včasih se razmere na trgu zelo hitro spreminjajo, kar vpliva na spremembo cen storitev. Zaradi hitrih sprememb pogostost spremljanja cen zaostaja za pogostostjo dejanskih sprememb v cenah, zato so cene, ki se jih spremlja tako, pogosto neuporabne. Včasih se storitve v določenem obdobju opazovanja niti ne izvršijo in cene niso na voljo. Metode za spremljanje cen so torej metode, katerih naloga je, da podatke o cenah (ki temeljijo na cenovnih mehanizmih) spremenijo v obliko, ki je primerna za uporabo pri izračunu indeksa cen.

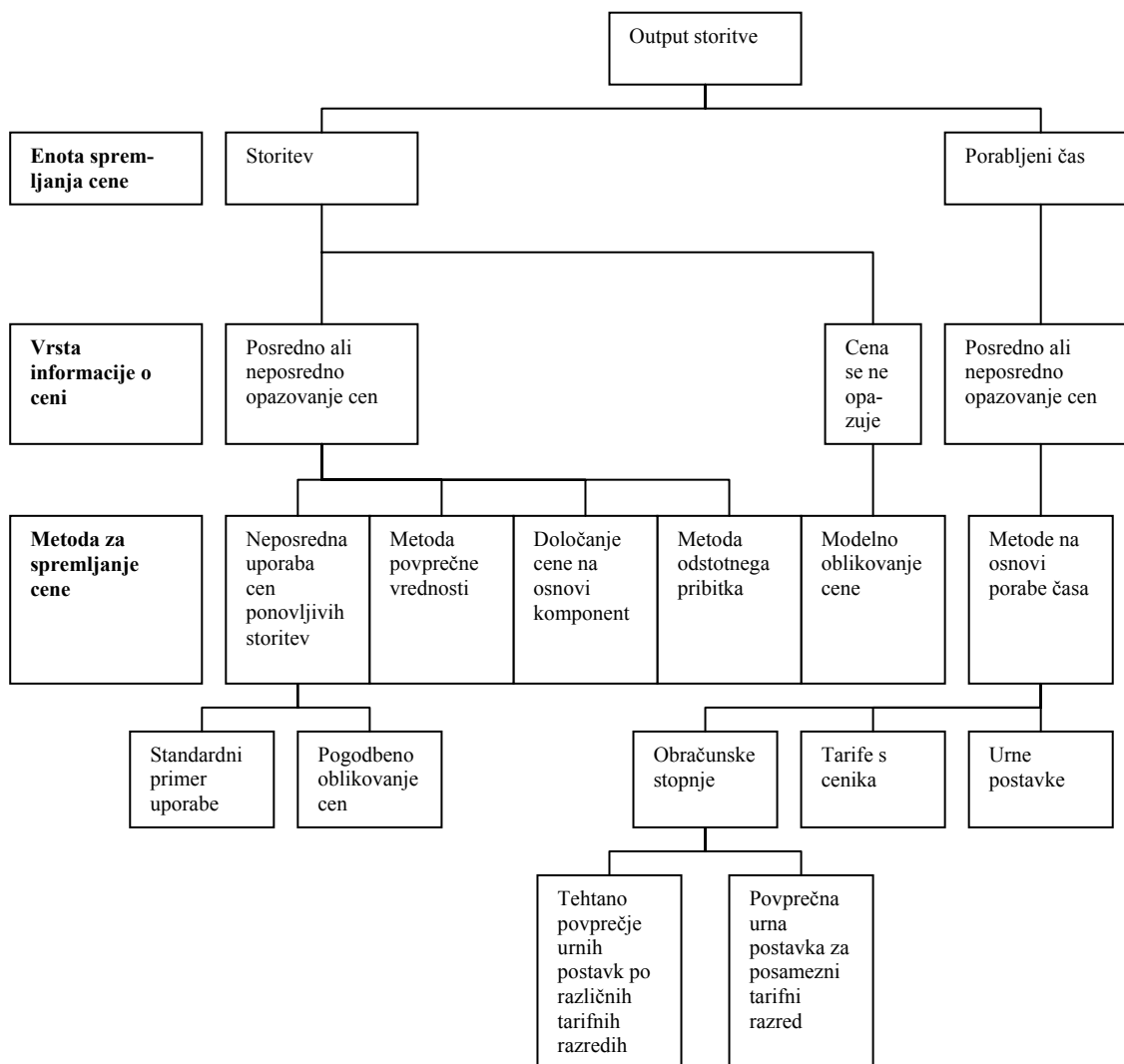
### *Razvrstitev metod spremljanja cen*

Metod za spremljanje cen ne moremo razvrstiti po enotni klasifikaciji, saj obstaja več razvrstitvenih kriterijev. Z vidika mednarodne primerljivosti je najprimernejši kriterij *rezultat*



*metode spremljanja cen.* Rezultat metode spremljanja cen upošteva končno obliko cene, ki vstopa v indeks cen; ta je lahko specificirana kot cena enote outputa storitve ali pa njen izračun temelji na porabi delovnega časa. Potem ločimo dve osnovni skupini metod spremljanja cen, in sicer skupino, ki upošteva *ceno outputa storitve*, ter skupino, ki upošteva *stroške porabljenega časa na enoto*. Ti skupini se naprej delita na podrobneje opredeljene metode. Slika razvrstitve metod je prikazana na Slika 1.

Slika 1: Razvrstitev metod za spremljanje cene



Vir: Methodological guide for developing PPIS, 2005, str. 23

S Slika 1 je razvidno, da lahko pri obeh skupinah metod informacijo o ceni pridobimo z neposrednim opazovanjem ali jo ocenimo. Pri skupini metod, ki spremljajo ceno outputa, obstaja metoda, za katero informacij o cenah ni treba spremljati pri tekočem outputu, ampak se cena oblikuje s tako imenovano modelno metodo. Pred podrobnejšim opisom metod si pogledjmo kratko opredelitev vsake.

*Neposredna uporaba cen ponovljivih storitev* je najbolj zaželena metoda, saj upošteva realne transakcijske cene. Poseben primer v okviru te metode so dolgoročne pogodbe, katerih predmet so ponovljive dobave enakih ali zelo podobnih storitev. Pri *metodi povprečne vrednosti* zberejo podatke o vrednosti agregata outputa storitve in podatke o količinah. Iz tega se izračuna povprečno ceno storitve. Ker so vrednosti agregatov outputa storitve redkokdaj enotne, je metoda sicer nepopolna, vendar kljub temu včasih najprimernejša. *Določanje cene na osnovi komponent* pomeni, da ceno oblikujejo na osnovi opazovanja cene po posameznih komponentah storitvenega outputa. Po *metodi odstotnega pribitka* spremljajo odstotne stopnje, po katerih se zaračunava odstotna provizija na določeno vrednost predmeta storitve. S to metodo se spremlja gibanje odstotne stopnje in tudi cene predmeta storitve. *Modelno oblikovanje cene* pomeni, da ceno storitve oceni strokovnjak. Tako dobljene cene ne temeljijo na realnih podatkih iz podjetij. Pogoj za tako metodo je, da so storitve natančno opredeljene in ni pričakovanih sprememb v produktivnosti. *Metode na osnovi porabe časa* ne spremljajo vrednosti storitve, ampak vrednost opravljenega dela na enoto časa. To je značilno za tiste storitve, kjer cenovni mehanizem temelji na urnih postavkah.

V nadaljevanju podrobneje opredeljujem metode iz obeh skupin. V točki 1.2.4.1 opišem metode, ki temeljijo na ceni outputa. V točki 1.2.4.2 opišem metode, ki temeljijo na porabi časa.

#### 1.2.4.1 Metode, ki temeljijo na ceni outputa

##### 1.2.4.1.1 Metoda uporabe neposrednih cen

Pri tej metodi se cene zbirajo z neposrednim opazovanjem enot storitev. Če gre za več enakih transakcij v referenčnem obdobju, govorimo o *standardnem primeru*. Kadar skozi referenčno obdobje spremljamo storitev po posameznem uporabniku storitve, govorimo o primeru *pogodbenega oblikovanja cen*. Oba primera obravnavam v nadaljevanju.

##### *Standardni primer*

Metoda uporabe neposrednih cen je mogoča pri storitvah, ki so *natančno opredeljene in ponovljive*; sem sodijo preproste in tudi paketne storitve. Zbiranje podatkov o cenah za storitve poteka tako kot pri ICŽP in IPC. Poročevalske enote lahko same izberejo nekaj reprezentativnih storitev ter za njih skozi čas merijo cene in spremembe v značilnostih storitev. Spremljanje sprememb v značilnosti storitev omogoča prepoznavanje vpliva kakovosti na spremembe cene. Ker je dejavnike kakovosti pri storitvah težko opredeliti, si pogosto pomagamo tako, da na podlagi spremembe v proizvodnih stroških storitev ocenimo spremembo v kakovosti storitve.

Na opisane načine lahko zbiramo *dejanske transakcijske cene* ali *cene s cenika*. Pri tistih storitvah, kjer transakcijske cene niso na voljo ali so cene na cenikih samo približek cene storitve, ki se je izvedla, so podatki o transakcijskih cenah ali cenah s cenikov samo osnova, na podlagi katere se ceno oceni.

Preprosteje je zbirati cene za preproste storitve kot za paketne storitve. Pri paketnih storitvah se pogosto pojavljajo vsebinske spremembe, tako da je po takšni metodi težje zagotoviti spremljanje cen skozi čas. Primernejši metodi sta oblikovanje cen na osnovi komponent (glejte točko 1.2.4.1.3) ali metoda povprečne vrednosti (glejte točko 1.2.4.1.2).

#### *Pogodbeno oblikovanje cen*

Metoda pogodbenega oblikovanja cen je poseben primer uporabe neposrednih cen. Če gre pri standardnem primeru za večje število transakcij, ki jih opazujemo, je *predmet pogodbe* običajno *dobava enake ali zelo podobne storitve v več zaporednih referenčnih obdobjih* za enega naročnika. Spremljanje cen po pogodbah je smiselno takrat, kadar so pogodbe stabilne skozi daljši čas. Primera takih storitev sta varovalne storitve in vzdrževanje stavb. Smiselno je opazovati pogodbe z različnim obsegom storitev, kajti višina in dinamika cene se običajno spreminjata glede na velikost uporabnika storitve oziroma odjema.

Pri dolgoročnih pogodbah je pogosta težava to, da je cena določena za več (referenčnih) obdobj vnaprej. Vnaprej določena cena ne bo dala realne informacije o tržni ceni v prihodnjem obdobju. Tako obstajajo vsaj *trije mogoči pristopi*, s katerimi si lahko pomagamo pri oceni trenutne kvartalne ali mesečne tržne cene:

- v izračun indeksa vključimo samo cene obnovljenih pogodb v referenčnem obdobju;
- predpostavljamo, da cene ostanejo nespremenjene celotno obdobje trajanja pogodbe;
- predpostavljamo, da cene v pogodbah rastejo v pogodbenem obdobju skladno z rastjo proizvodnih stroškov.

Prednost prvega pristopa je, da v vsakem časovnem obdobju odraža razmere na trgu. Vendar se postavlja vprašanje reprezentativnosti tako izračunanega indeksa, saj indeks cen, izračunan na osnovi cen obnovljenih pogodb, iz izračuna izpusti tiste pogodbe, ki se nadaljujejo iz preteklih obdobj. Pogodbe, ki se nadaljujejo iz preteklega obdobja, namreč v primerjavi z obnovljenimi pogodbami običajno predstavljajo večinski delež prihodkov poročevalske enote. Pristop tako zahteva precej velik vzorec storitvenih podjetij in pogodb, da se izognemo pristranskosti indeksa.

Na prvi pogled je uporaba drugega pristopa privlačna rešitev. Pristop je nevtralen, izvedljiv in ne zahteva velikega vzorca. Tudi ko se na primer cena ob obnovitvi pogodbe spremeni, se lahko pojavi velik skok v indeksu, vendar tudi to ni problematično, saj je sprememba v ceni utemeljena. Težava pristopa je v tem, da se tako pridobljeni podatki morda ne ujemajo s podatki o outputu iz SNA/ESA, saj nacionalni računi output storitve računajo na osnovi cene, ki temelji na tekočem gibanju proizvodnih stroškov.

Zadnji pristop je morda še najbolj primerna rešitev, saj cena prek pogodbenega obdobja sledi razvoju proizvodnih stroškov. Tak indeks je načelno skladen z outputom. Indeks cen je ocenjen na osnovi informacij, ki jih posredujejo podjetja. V vzorec je treba vključiti čim večji delež cen v obnovljenih pogodbah, ki odsevajo tržne spremembe. Za ponazoritev v Tabela 2 navajam primer, kjer je pogodba obnovljena na letni ravni, znotraj leta pa indeks cen storitev

sledi indeksu proizvodnih stroškov.

**Primer:**

V primeru so v stolpcu *a* navedene vrednosti pogodb za tri zaporedna leta *T*, *T + 1*, *T + 2*. Za vsako leto se pogodbene vrednosti enakomerno razdelijo po kvartalih *t* (stolpec *b*) in se pomnožijo s koeficientom rasti proizvodnih stroškov, pri katerem je osnova prvi kvartal *0* v vsakem obravnavanem letu (stolpec *d*). Zmnožki predstavljajo oceno proizvodnih stroškov (stolpec *e*). V stolpcu *f* so izračunani IPC\_S ob predpostavki, da se cene skozi obdobje spreminjajo enako kot proizvodni stroški.

Tabela 2: Primer izračuna IPC\_S z upoštevanjem indeksa proizvodnih stroškov

|                          | Vrednost pogodbe | Razdelitev vrednosti pogodbe | Indeks proiz - vodnih stroškov | Koeficient rasti proizvodnih stroškov (po kvartalih v letu) | Ocene proizvodnih stroškov | Izračunan IPC_S         |
|--------------------------|------------------|------------------------------|--------------------------------|---|----------------------------|-------------------------|
|                          | <i>a</i>         | <i>b</i>                     | <i>c</i>                       | $d = (c_t / c_{t-1}) / 100$                                 | $E = b * d$                | $F = (e_t / e_0) * 100$ |
| <b>Leto <i>T</i></b>     |                  |                              |                                |   |                            |                         |
| I                        | 1000             | 250                          | 100                            | 1.00  | 250                        | 100                     |
| II                       |                  | 250                          | 101                            | 1.01  | 253                        | 101                     |
| III                      |                  | 250                          | 102                            | 1.02  | 255                        | 102                     |
| IV                       |                  | 250                          | 103                            | 1.03  | 258                        | 103                     |
| <b>Leto <i>T + 1</i></b> |                  |                              |                                |   |                            |                         |
| I                        | 1030             | 258                          | 104                            | 1.00  | 258                        | 103                     |
| II                       |                  | 258                          | 105                            | 1.01  | 260                        | 104                     |
| III                      |                  | 258                          | 106                            | 1.02  | 262                        | 105                     |
| IV                       |                  | 258                          | 107                            | 1.03  | 265                        | 106                     |
| <b>Leto <i>T + 2</i></b> |                  |                              |                                |   |                            |                         |
| I                        | 1060             | 265                          | 108                            | 1.00  | 265                        | 106                     |
| II                       |                  | 265                          | 109                            | 1.01  | 267                        | 107                     |
| III                      |                  | 265                          | 110                            | 1.02  | 270                        | 108                     |
| IV                       |                  | 265                          | 111                            | 1.03  | 273                        | 109                     |

Vir: Methodological guide for developing, PPIS, 2005, str. 26

#### 1.2.4.1.2 Metoda povprečne vrednosti

Za metodo povprečne vrednosti je značilno, da se vrednost outputa storitev deli s količino tega outputa. Output storitev je razdeljen na enake enote outputa, za katere so na voljo podatki o vrednostih in količinah. Cene se izračuna tako, da se vrednost outputa deli s pripadajočo količino outputa.

Še tako podrobna razdelitev outputa storitve na manjše enote običajno ne zagotavlja zadostne homogenosti storitev. Kljub tej pomanjkljivosti se metoda včasih izkaže za eno izmed boljših

alternativ. Na primer: pri telekomunikacijskih storitvah hitri razvoj povzročča nenehne spremembe v oblikovanju cenovnega mehanizma in kakršna koli druga oblika cenovne metode bi bila težavna in draga. Čeprav metoda povprečne vrednosti ne zagotavlja popolne homogenosti, ker ne upošteva velikosti pogodb, ki so pomemben dejavnik cene, je pogosto najboljša alternativa.

Prednost metode je, da upošteva spremembe v produktivnosti. Kot že omenjeno, se določeno tveganje pri tej metodi pojavi zato, ker se vsebina oziroma struktura outputa skozi čas spreminja. To pomeni, da spremljanje enakega outputa ne zagotavlja primerljivosti cen skozi čas in povzročča pristranskost indeksa. Zato je pri tej metodi pomembno, da se vsebino outputa nenehno nadzoruje in prilagaja dejanskim razmeram. Pomanjkljivost metode je, da so podatki v obliki, kot jih zahteva metoda, pogosto težko pravočasno dostopni za izračun indeksa. V teh primerih se indeks sicer izračuna pravočasno, vendar se ga revidira, ko so na voljo točni podatki.

#### *1.2.4.1.3 Oblikovanje cene na osnovi komponent*

Pri tej metodi je treba najprej *opredeliti storitev ali osnovni model storitve*. V vsakem obdobju poročanja poročevalska enota nato *poroča o cenah za posamezne komponente modela*. Te informacije na osnovi opredeljenega modela združijo in izračunajo indeks cen za celotno storitev. Obstaja več mogočih pristopov združevanja ali agregiranja komponent, za katere se zbira cene:

- Agregiranje komponent, ki določajo profil uporabnika storitve. Informacije o profilu običajno dobimo iz računov in pogodb. Oglejmo si primer telekomunikacijskih storitev. Z računov so razvidne informacije o distribuciji različnih vrst komunikacijskih storitev: količina pogovorov v državi, količina pogovorov s tujino ipd., ki oblikujejo profil uporabnika. Vsaka izmed vrst komunikacije predstavlja komponente telekomunikacijskih storitev. Če cene nekaterih komponent v določenem trenutku niso na voljo, imamo dve možnosti. Prva je, da ocenimo gibanje cen manjkajočih komponent na osnovi povprečja cen preostalih komponent. Druga možnost je, da komponente, če v uporabnikovem profilu zajemajo majhen delež, opustimo iz izračuna indeksa.
- Agregiranje na osnovi outputa ali porabe storitev. Poročevalske enote poročajo o deležu posameznih komponent v celotnem outputu oziroma o porabi storitve in cenah posameznih komponent. Statistični uradi potem pri izračunu cene storitev ponderirajo cene z deležem outputa/porabe posamezne komponente. Ta možnost je primerna na primer pri transportnih storitvah.

#### *1.2.4.1.4 Metoda odstotnega pribitka*

Včasih je vrednost storitve sestavljena iz provizije, ki se izračuna kot *odstotek od pogodbene vrednosti* (na primer prodaja nepremičnin):

$$p_t^i = p_{t-1}^i \frac{m_t}{m_{t-1}} \frac{C_t}{C_{t-1}} \quad (1)$$

$i$  – storitev

$t$  – obdobje

$t-1$  – predhodno obdobje obdobja  $t$

$p_t^i$  – cena outputa storitev v obdobju  $t$

$m_t$  – odstotni pribitek v času  $t$ , ki se nanaša na vrednost pogodbe ali sredstva  $C_t$  (na primer:  $C_t$  je vrednost nepremične)

Ta metoda je veljavna, če so predmeti pogodbe (proizvodi in storitve) homogeni v proučevanem obdobju. Cene se lahko oceni z neposrednim zbiranjem podatkov o provizijah. V praksi je uporaba metode preprostejša, saj ne zahteva vsakokratnega zbiranja vseh podatkov, ampak zadostuje, da poznamo gibanje cen outputa storitev med dvema obdobjema.

Provizija je vrsta cenovnega mehanizma. Če predpostavimo, da spremembe v cenah storitev sledijo razmerju sprememb v pogodbeni vrednosti, pomnoženem z razmerjem sprememb v proviziji, lahko to metodo obravnavamo kot metodo spremljanja cen. Cenovni mehanizem provizije ne pomeni avtomatsko uporabe metode odstotnega pribitka. Če indeks pogodbene vrednosti ni na voljo ali se višina provizije oblikuje *ad valorem* (na primer proporcionalno glede na delež vrednosti pogodbenega predmeta), sta edini mogoči metodi spremljanja cen metoda na osnovi porabi časa in modelna metoda.

#### 1.2.4.1.5 Modelna metoda

Pri tej metodi *opredelimo standardizirano storitev – model*, za katero želimo spremljati cene, čeprav transakcije v referenčnem obdobju ni bilo. Model lahko opiše povsem hipotetično storitev ali storitev, ki temelji na pogodbi, podpisani v preteklosti. Na primer: agencija z inženirskimi storitvami za poročanje o cenah izbere reprezentativno pogodbo, ki je bila podpisana v preteklosti. V vsakem poročevalskem obdobju agencija poroča o hipotetični ceni, ki bi jo vsakokratno zaračunala za izvedbo takšne pogodbe.

Različne storitvene dejavnosti postavljajo različne zahteve za opredelitev modela za določanje cen. Ob tem je pomembno, da je model specificiran dovolj podrobno, da lahko poročevalska enota poroča o cenah za ta model in da se znotraj določenega obdobja opredeljen model ne spreminja. Ko poročevalska enota ocenjuje ceno modela, mora upoštevati naslednje elemente cene:

- stroški dela (po izobrazbi zaposlenih oziroma izkušnjah in številu delovnih ur);
- fiksni stroški;
- dobiček.

V vsakem poročevalskem obdobju je treba modelno ceno na novo ovrednotiti. Ko govorimo o *elementu stroškov dela*, ga mora poročevalska enota vsakokrat ovrednotiti tako, da ta odseva

spremembe v produktivnosti dela. Na primer: poročevalska enota mora upoštevati, da bi lahko enak tip storitve v preteklosti proizvedla s 1.000 urami dela, medtem ko bi ga v tekočem obdobju lahko proizvedla le z 930 urami. Če poročevalska enota tega ne upošteva, ima modelna metoda enak »problem produktivnosti« kot metode na osnovi porabe časa. *Podatek o dobičku* odseva pogoje poslovanja v trenutnem poročevalskem obdobju; torej njegova vrednost niha glede na vsakokratne tržne razmere.

Modelne cene lahko oblikujemo na hipotetičnih transakcijah ali na realnih transakcijah iz preteklosti. Priročnik zagovarja uporabo podatkov o realnih transakcijah z naslednjimi argumenti:

- upoštevanje sprememb v tržnih pogojih je realnejše;
- konstantna kakovost storitev je tako boljše zagotovljena;
- reprezentativnost storitev in njihovih cen je boljše zagotovljena;
- poročevalske enote preprosteje ocenijo cene na osnovi realnih izkušenj; če se spremenijo značilnosti storitve, so na voljo sveži podatki, ki jih lahko poročevalska enota pri oceni cene upošteva.

#### 1.2.4.2 Metode na osnovi stroškov porabljenega časa na enoto

Do zdaj sem obravnavala metode spremljanja cen, ki temeljijo na ceni outputa, medtem ko v nadaljevanju obravnavam metode, ki temeljijo na stroških porabljenega časa na enoto. Te metode se od prejšnjih razlikujejo v tem, da ne spremljajo cene končne storitve, ampak ceno dela, ki je bil porabljen za izvršitev storitve.

Na prvi pogled ni z uporabo cene delovne ure v IPC\_S nič narobe. Pravzaprav so to cene kot katere koli druge in so na voljo uporabnikom storitev in tudi statističnim uradom. Vendar urne postavke predstavljajo prejšnji cenovni mehanizem kot ceno storitve. Cena storitve je namreč seštevek ovrednotenega porabljenega časa za output in končni seštevek je pravzaprav tisti, ki zanima uporabnika storitev. Kako sprejemljive so te metode za indeks cen, je odvisno od narave storitve.

Uporaba metod urnih postavk je vprašljiva, predvsem kadar IPC\_S uporabimo pri deflaciji. Pri deflacioniranju vrednosti outputa s tem indeksom dobimo rezultat, ki predstavlja število delovnih ur in ne količine storitev. Metoda v splošnem ne upošteva sprememb v produktivnosti. Izjema je produktivnost, ki se odraža v strukturi zaposlenih. Produktivnost narašča, če narašča delež visokoplačanega kadra in nasprotno. To velja ob predpostavki, da znotraj posameznega razreda zaposlenih produktivnost ostaja nespremenjena. Vendar ta predpostavka ni realna. Zato spremembe v količini outputa, ki izvirajo samo iz sprememb strukture zaposlenih, ne odražajo realnosti. Na primer: če se poveča delež strokovnega kadra, pogosto pomeni, da ta kader po novem opravlja enako delo s pomočjo visoke tehnologije, ki je nadomestila delo podpornega kadra. Metode na osnovi porabe časa zato zahtevajo prilagoditve zaradi spremembe kakovosti, saj vemo, da se skozi čas spreminjata obseg in

vsebina dela visokousposobljenega osebja. To predstavlja spremembo v kakovosti dela na uro, kar vpliva na ceno ure.

Različna pisarniška oprema, programi ipd. lahko pripomorejo k povečanju obsega storitvenega outputa na časovno enoto in s tem k produktivnosti. Zahtevan čas za izvedbo storitve se lahko skrajša in kakovost storitve se lahko spremeni. Tako je IPC\_S, ki temelji samo na urnih postavkah, pristranski, še posebej v tistih storitvenih dejavnostih, kjer pomen kapitala narašča.

Kljub naštetemu je zbiranje podatkov o urnih postavkah preprosto in koristno v začetni fazi razvoja metodologije za izračun storitev. Za nekatere storitve je težko najti primernejšo metodo, kot je ta. Tako izračunan indeks cen je lahko povsem verodostojen na kratek rok, medtem ko se na dolgi rok, odvisno od tipa storitve, njegova pristranskost povečuje zaradi neuskkljene obravnave sprememb v produktivnosti. Najbrž v praksi sploh ne obstajajo storitve, kjer ni napredka v produktivnosti.

Podatki o urnih postavkah se lahko razlikujejo od ponudnika do ponudnika. Obstajajo tri glavne metode, ki temeljijo na stroških porabljenega časa na enoto. Rezultati, dobljeni iz vseh treh metod, so med seboj primerljivi. Te metode so: obračunske stopnje, tarife s cenika in urne postavke.

#### 1.2.4.2.1 *Obračunske stopnje (angleško: Charge-out rates)*

Poročevalske enote posredujejo podatke o povprečnih urnih postavkah po kategorijah dela. Postavke se lahko nanašajo neposredno na tekoče projekte, na novo sklenjene pogodbe ali temeljijo na subjektivni oceni, ki je odraz trenutnih tržnih razmer. Obstajata dve metodi obračunskih stopenj. Pri prvi metodi se splošna sprememba cene izračuna kot *tehtano povprečje urnih postavk po različnih tarifnih razredih*:

$$P_t = \frac{\sum_T h_t^T w_t^T}{\sum_T h_t^T} ; P_{t+1} = \frac{\sum_T h_t^T w_{t+1}^T}{\sum_T h_t^T} \quad (2); (3)$$

$T$  – tarifni razred

$w_t$  – povprečna cena urne postavke v obdobju  $t$

$w_t^T$  – povprečna urna obračunska stopnja v tarifnem razredu  $T$  v obdobju  $t$

$h_t^T$  – število delovnih ur v tarifnem razredu  $T$  v obdobju  $t$

$t + 1$  – obdobje, ki sledi obdobju  $t$

Druga obračunska metoda v izračunu IPC\_S upošteva *povprečno urno postavko za posamezni tarifni razred*. Urno postavko se izračuna po naslednjem obrazcu:



$$p_t^T = \frac{R_t^T}{h_t^T}; p_{t+1}^T = \frac{R_{t+1}^T}{h_{t+1}^T} \quad (4); (5)$$

$p_t^T$  – cena enote v tarifnem razredu  $T$  v obdobju  $t$

$R_t^T$  – vsi prejemki v tarifnem razredu  $T$  v obdobju  $t$

$h_t^T$  – število delovnih ur v tarifnem razredu  $T$  v obdobju  $t$

#### 1.2.4.2.2 Tarife s cenika (List rates)

Veliko ponudnikov uporablja zunanji cenik urnih postavk za različne kategorije zaposlenih. Klasifikacija zaposlenih med posameznimi podjetij običajno niha. Podatke o urnih postavkah po kategorijah zaposlenih lahko preprosto uporabimo v IPC\_S. Težave lahko nastopijo pri manjših podjetjih, ki imajo pogosto ceno ure določeno na posameznega zaposlenega, ki se enkrat letno spreminja. Ceniki so v tem primeru pogosto referenca in ne predstavljajo dejanskih transakcijskih cen, po katerih je bila storitev zaračunana kupcu. V takih primerih je treba *cene s cenika*, ki jih želimo uporabiti v indeksu cen, *prilagoditi dejanskim* (glejte obrazec 7).

$$p_t = \frac{R_t}{\sum_T h_t^T}; p_{t+1} = \frac{R_{t+1}}{R_{t+1}^*} \frac{\sum_T h_t^T w_{t+1}^{*T}}{\sum_T h_t^T} \quad (6); (7)$$

$p_t$  – cena outputa storitve v obdobju  $t$

$w_{t+1}^{*T}$  – povprečna urna postavka s cenika za tarifni razred  $T$  v obdobju  $t + 1$

$h_t^T$  – število delovnih ur v tarifnem razredu  $T$  v obdobju  $t$

$R_t = \sum_T h_t^T w_t^{*T}$  – vsi realizirani prejemki v obdobju  $t$

$R_{t+1}^* = \sum_T h_{t+1}^T w_{t+1}^{*T}$  – ocenjeni vsi prejemki v času  $t + 1$

Obrazec za ceno storitve v obdobju  $t + 1$  omogoča izračun cene outputa storitve, tako da upošteva tarifno postavko iz obdobja  $t + 1$  in število opravljenih ur po posameznih tarifnih razredih iz obdobja  $t$ . Iz teh podatkov najprej izračunamo tehtano aritmetično sredino urne postavke v obdobju  $t + 1$ , ki je tehtana s številom urnih postavk po tarifnih razredih v obdobju  $t$ . Nato pa to vrednost korigiramo z razmerjem med dejanskimi prejemki v obdobju  $t + 1$  in ocenjenimi skupnimi prejemki v obdobju  $t + 1$ . S korekcijo ceno s cenika prilagodimo dejanski. Ta metoda da enake rezultate kot obračunska metoda le, če so relativne razlike med realnimi cenami in tarifami s cenika enake po posameznih kategorijah.

#### 1.2.4.2.3 Urne postavke

Če urne postavke niso na voljo, poročevalske enote posredujejo podatke o *plačah v posameznih tarifnih razredih* zaposlenih in *številu opravljenih ur po razredih*.

$$p_t = \frac{R_t}{\sum_T h_t^T}; p_{t+1} = \frac{R_{t+1}}{W_{t+1}} \frac{\sum_T h_t^T w_{t+1}^T}{\sum_T h_t^T} \quad (8); (9)$$

$p_t$  – cena v obdobju  $t$

$w_t^T$  – povprečna urna postavka v tarifnem razredu  $T$  v obdobju  $t$

$h_t^T$  – število delovnih ur v tarifnem razredu  $T$  v obdobju  $t$

$R_t$  – vsi realizirani prejemki v obdobju  $t$

$W_t = \sum_T h_t^T w_t^T$  – celotne plače v obdobju  $t$

Rezultati so primerljivi z rezultati prej omenjenih metod. Metoda daje enake rezultate kot obračunska metoda, če je razmerje med plačami in realiziranimi prejemki enako v posameznih tarifnih razredih v obdobju  $t + 1$ .

#### 1.2.4.2.4 Preostale metode na osnovi porabe časa

Zgoraj je omenjenih le nekaj metod na osnovi porabe časa. Velikokrat se tudi zgodi, da urne postavke niso na voljo, ampak je na voljo vrednost dela v kakšni drugi enoti, na primer dnevne postavke. Obstajajo tudi primeri, pri katerih se cena določa na različne načine iz komponent, ki so opredeljene z uporabo metod na osnovi porabe časa. Če taka cena temelji na fiksni strukturi ponderjev, lahko govorimo o metodah na osnovi porabe časa.

Metode, ki temeljijo na urnih postavkah, so občutljive na spremembe v cenovnih mehanizmih. Če se po novem stroški podpornega osebja obračunavajo posebej in če urne postavke strokovnega kadra narastejo, se bo indeks cen povečal in v teoriji se bo po deflacioniranju zmanjšala količina outputa, medtem ko bo dejanski output storitev ostal nespremenjen. Podoben rezultat bi dobili, če bi urne postavke strokovnega kadra narasle zaradi uvedbe nove tehnologije, kar bi jim omogočilo hitrejše opravljanje naloge in s tem zmanjšanje obsega delovnega časa za isto storitev.

Ob koncu točke o metodah za spremljanje cene si pogledjmo še *krajšo primerjavo nekaterih izmed teh metod*. Metoda oblikovanja cene na osnovi komponent se razlikuje od metode neposrednega spremljanja cen storitev. Pri metodi komponent se cena storitve izračuna na osnovi komponent, čeprav ni nujno, da se je dejanska transakcija sploh zgodila, medtem ko je pri drugi metodi transakcija nujna. Zaradi enakega razloga se ta metoda razlikuje tudi od modelne metode, kjer so cene večinoma ocenjene. Cene komponent ne smejo biti urne postavke ali druge cene, ki temeljijo na času. Tveganje pristranskosti je namreč previsoko predvsem pri tistih komponentah, ki se hitro tehnološko razvijajo in imajo visok ponder v celotni storitvi. Na primer: v razmerah hitrega tehnološkega napredka se lahko povišajo urne postavke, medtem ko se število ur zmanjša; v tem primeru cene storitev in output ostanejo nespremenjeni. V takih primerih je priporočljivo uporabljati metodo oblikovanja cene na podlagi modela. Prednost metode oblikovanja cene na osnovi komponent je njena

fleksibilnost, in sicer ob pogoju, da z rednim ažuriranjem ponderjev skrbi za reprezentativnost komponent in ponderjev.

Modelna metoda ima to prednost pred metodami na osnovi porabe časa, da temelji na jasno opredeljenih storitvah, medtem ko tega pri metodah na osnovi porabe časa ni. Modelna metoda ima tudi to prednost, da spremlja cene enake storitve skozi čas in da s tem upošteva spremembo v produktivnosti. Seveda se v praksi postavlja vprašanje, kako dobro lahko poročevalska enota oceni spremembo v produktivnosti.

Pri razvoju metodologije IPC\_S je eno ključnih vprašanj, v kakšni obliki želimo spremljati cene. Odločitev o tem ni tako zelo preprosta, saj se cene storitev na trgu oblikujejo na osnovi cenovnih mehanizmov, medtem ko je spremljanje cen storitev omejeno z opredelitvijo enote storitve, s hitrostjo spreminjanja vsebine storitve in težavnostjo pridobivanja informacij. Da bi spremljanje cen storitev poenostavili, so se oblikovale različne metode spremljanja cen. Izbor metode je odvisen od vrste storitve. Kot pozneje v nalogi utemeljim, je *za računovodske storitve* najprimernejša metoda spremljanja cen *pogodbeno oblikovanje cen*, ki je primer uporabe neposrednih cen.

Pri uporabi metod spremljanja cen moramo imeti *samo čiste spremembe* v cenah. Zato je potrebno identificirati in izločiti druge vplive na cene. Druge vplive lahko prepoznamo z uporabo različnih cenovnih mehanizmov. Eden izmed njih je, da pri poročevalskih enotah z vprašalnikom iščemo odgovore na vprašanja, kot so: ali so na spremembe v urnih postavkah v preteklem obdobjih vplivale spremembe v tehnologiji, administrativna reorganizacija, spremembe v zaračunavanju storitev. Cene potem ustrezno prilagodimo, tako da iz njih izločimo vpliv teh sprememb.

### **1.2.5 Spremembe v kakovosti**

Pri fizičnih proizvodih in tudi storitvah skozi čas nastajajo spremembe v kakovosti. Srečujemo se s spremembami, ki so posledica tehničnih inovacij. *Ključno vprašanje, s katerim se srečamo, je, kako nadzorovati spremembe v kakovosti.* Odgovoriti na to vprašanje je pri storitvah še toliko težje, saj so storitve velikokrat prilagojene posameznemu kupcu in zato heterogene. Tudi če so storitve homogene, ni nujno, da se dogajajo redne transakcije z njimi. Poleg tega je deregulacija v preteklosti v nekaterih storitvenih dejavnostih (na primer: telekomunikacije, letalski potniški promet) prisilila storitvena podjetja, da so svojo ponudbo storitev prilagodila potrebam posameznih skupin odjemalcev. Tehnološke inovacije in heterogenost storitev dajejo danes vprašanju o spremljanju kakovosti veliko večjo težo kot v preteklosti (Ugai, 2001, str. 3).

*Kdaj lahko govorimo o spremembi v kakovosti storitve?* O različnih ravneh kakovosti iste storitve govorimo, ko se spremeni značilnost storitve do te mere, da se dve storitvi razlikujeta z ekonomskega vidika, vendar sta si še vedno dovolj podobni, da ju lahko opišemo s skupnim

generičnim izrazom (na primer: svetovanje, najem). Podobni storitvi različnih kakovosti imata različne cene, prav tako kot imajo različni materialni proizvodi različne cene. Podobne storitve z različnimi kakovostmi moramo obravnavati tako kot različne materialne proizvode, kar pomeni, da je treba spremembo v ceni zaradi kakovosti opredeliti in ovrednotiti. *Vrednost, ki jo sprememba v kakovosti prinese k ceni, se izloči iz cene storitve* (McKenzie, 2002).

ESR 95 spremembe v kakovosti opredeljuje kot: »Če v določenem obdobju znotraj posameznega trga obstaja hkrati več vrednosti na enoto, je to *dokaz obstoja razlik v kakovosti* (na primer: treba je razločevati med potovanji z vlakom v prvem in drugem razredu). O obstoju razlik v kakovosti ne moremo sklepati, kadar *razpolagamo s premalo informacijami*, govorimo o *cenovni diskriminaciji*, ki odraža omejitve v svobodi izbire, ali o *obstoju vzporednih trgov*<sup>7</sup>« (ESR 95, 2005, tč. 10.17). Običajno ni popolnih informacij, kadar je kupec storitve podjetje, saj gre za individualno pogodbo med ponudnikom in kupcem. Enaka storitev je lahko opravljena za več različnih kupcev po različnih cenah, vendar informacija o teh cenah običajno ni na voljo. V takih primerih je torej razlika v vrednosti enote storitve obravnavana kot razlika v ceni. Tudi cenovne diskriminacije ni lahko dokazati; vendar ob dvomu o obstoju cenovne diskriminacije velja, da se spremembe v vrednosti enote storitve načelno upoštevajo kot spremembe zaradi kakovosti (Methodological guide for developing, PPIS, 2005, str. 12). Na primer v transportu lahko ponudniki skupinam posameznikov z značilno nizkimi dohodki (upokojeanci, študenti) zaračunajo nižje cene. Če lahko le-ti potujejo po lastni izbiri ob katerem koli času, je treba to obravnavati kot cenovno diskriminacijo. Če jim proizvajalci zaračunajo nižjo ceno ob pogoju, da potujejo le ob določenih časih, navadno zunaj prometnih konic, jim nudijo prevoz nižje kakovosti (ESR 95, 2005, tč. 10.21).

Dimenzijo kakovosti je treba upoštevati tudi pri prikazu *sprememb v času*. Spremembo kakovosti, na primer zaradi spremembe fizičnih značilnosti proizvoda, je treba obravnavati kot spremembo obsega in ne cene (ESR 95, 2001, tč. 10.17).

Prav tako je *lokacija* eden izmed dejavnikov, ki določajo ceno storitve. Konceptualno to pomeni, da se iz cen dveh enakih storitev, proizvedenih na dveh različnih lokacijah, ne sme računati povprečja, ampak je taki storitvi treba obravnavati kot dve različni storitvi. Koliko se lahko temu sledi v praksi, je odvisno od tipa storitve in pogojev v posamezni državi (Methodological guide for developing, PPIS, 2005, str. 13).

Pomemben dejavnik oblikovanja cene pri storitvah je *trajanje storitve*. Proizvodnja in dobava storitve namreč običajno sovpadata, tako da trajanje storitve lahko vpliva na ceno (na primer hitrejši ali počasnejši javni prevoz). Vprašanje trajanja storitve je zelo pomembno, ko

---

<sup>7</sup>Pomanjkanje informacij pomeni, da kupec ni pravilno obveščen o obstoječih razlikah v ceni in lahko zato nenamerno kupuje po višjih cenah (ESR 95, 2005, tč. 10.20).

Cenovna diskriminacija pomeni, da prodajalci za popolnoma enako blago ali storitve, prodane v popolnoma enakih okoliščinah, različnim skupinam kupcev zaračunajo različne cene (ESR 95, 2005, tč. 10.21).

O vzporednem trgu govorimo, ko kupci morda po nižji ceni ne morejo kupiti toliko, kot bi želeli, ker je ponudba nezadostna, hkrati pa lahko obstaja sekundarni, vzporedni trg z višjimi cenami (ESR 95, 2005, tč. 10.22).

govorimo o metodah spremljanja cene pri storitvah, kjer se cena storitve določa glede na porabo časa za proizvodnjo storitve (glejte točko 1.2.4). Prav tako obstajajo tudi storitve, kjer čas ni pomemben dejavnik cene. V tem primeru mora biti rezultat storitve natančno opredeljen, saj ta določa ceno (na primer računovodske storitve). Hitrejša ali počasnejša izvedba je v teh primerih odvisna od večje ali manjše produktivnosti<sup>8</sup>, vendar to ne vpliva na kakovost rezultata storitve (Methodological guide for developing, PPIS, 2005).

Oprelitev vrste sprememb v ceni je pogosto subjektivne narave in zato vprašljivo. Spremembe so lahko tehnološke narave, spremenita se lahko produktivnost, sestava paketa storitve, lahko pa je sprememba kombinacija vseh treh sprememb (McKenzie, 2002). Obstaja več metod, ki nam pri izračunavanju IPC\_S omogočajo bolj ali manj natančno oceniti spremembe v kakovosti. Ob tem zaradi specifičnosti storitev trčimo ob določene omejitve. Metode in njihove omejitve, povezane z merjenjem sprememb v kakovosti, predstavljam v nadaljevanju poglavja in naštevam še nekaj orodij, s katerimi je kljub omejitvam dejansko mogoče izmeriti vpliv kakovosti.

#### 1.2.5.1 Metode za prilagajanje spremembam v kakovosti

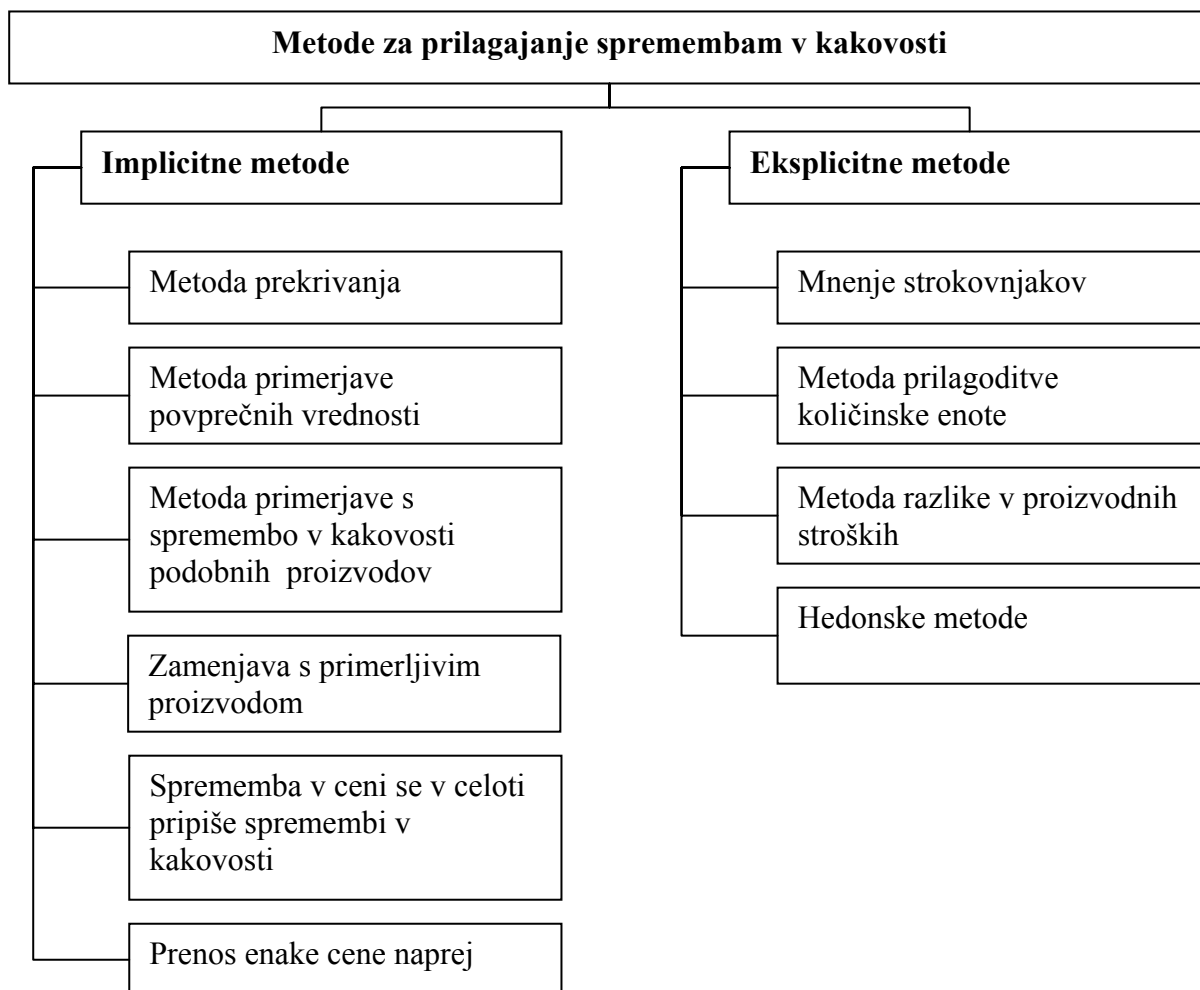
Glede na to, da je pri storitvah več omejitev za spremljanje sprememb v kakovosti kot pri materialnih proizvodih, se metodologija za obvladovanje sprememb kakovosti pri storitvah šele razvija. Pri iskanju ustrezne rešitve je treba pozorno obravnavati predvsem *dve zahtevi*. Prva je, da se z upoštevanjem sprememb v kakovosti izračuna tak indeks cene, ki je čim bolj *nepristranski*. Druga zahteva je razvoj *usklajenih metod*, ki so mednarodno primerljive (Ugai, 2001, str. 17).

Ker so storitve po definiciji le specifična vrsta proizvodov, je pred predstavitvijo metod za prilagajanje spremembam v kakovosti (angleško quality adjustment) storitev smiselno izhajati iz Metodološkega priročnika za IPC. Ta priročnik predstavlja klasifikacijo metod za prilagajanje spremembam v kakovosti, ki jo shematično prikazujem na Slika 2. Metode se delijo v dve skupini: implicitne in eksplicitne metode. *Implicitne metode* se ukvarjajo s takimi proizvodi, kjer je običajno mogoča primerjava med proizvodi različne kakovosti iz preteklega in zdajšnjega obdobja. *Eksplicitne metode* so primerne, ko neposredna primerjava med proizvodi različnih kakovosti iz različnih obdobji ni mogoča.

---

<sup>8</sup>Sprememba v produktivnosti se tukaj razume kot sprememba v času izvedbe enake storitve v dveh različnih obdobjih. Povečanje produktivnosti je lahko posledica izboljšanja produktivnosti dela ali kapitala ali sprememba v razmerju kapitala in dela (Methodological guide for developing, PPIS, 2005, str. 13).

Slika 2: Splošna klasifikacija metod za prilagajanje spremembam v kakovosti pri proizvodih



Vir: PPI Manual, 2004, str. 156

### ***Implicitne metode***

Pogoj za uporabo *metode prekrivanja* je, da sta star in nov proizvod na voljo v istem obdobju. Metoda prilagaja ceno zaradi sprememb v kakovosti z računanjem razmerja med cenama novega in starega proizvoda.

*Metoda primerjave povprečnih vrednosti* uporabi spremembo v ceni drugih proizvodov kot ocene spremembe v ceni manjkajočega proizvoda<sup>9</sup>. Izračun prilagoditve cene poteka tako, da se za proizvod, ki v tekočem obdobju manjka, upošteva cena iz preteklega obdobja, ki se nato pomnoži z geometrijsko sredino cen preostalih proizvodov v agregatnem indeksu iz obeh obdobj.

*Metoda, ki upošteva spremembe v kakovosti podobnih proizvodov*, se od metode primerjave povprečnih vrednosti razlikuje v osnovi primerjavi. Pri metodi, ki upošteva spremembe v kakovosti podobnih proizvodov, se za stopnjo spremembe v kakovosti manjkajočega proizvoda upošteva stopnja spremembe v kakovosti skupine podobnih proizvodov, kjer je sprememba v kakovosti bolj neposredno razvidna.

<sup>9</sup>Manjkajoči proizvod pomeni, da se v opazovanem obdobju proizvoda z določeno kakovostjo ne proizvaja več. Namesto njega se proizvaja nadomesten proizvod, ki pa je drugačne kakovosti.

*Metoda zamenjave s primerljivim proizvodom* pomeni, da proizvod nadomestimo z drugim primerljivim proizvodom in privzamemo, da je celotna razlika v cenah obeh proizvodov samo razlika v kakovosti.

Pri *metodi, kjer se sprememba v ceni v celoti pripiše spremembi v kakovosti*, privzamemo, da je razlika v ceni med starim proizvodom in proizvodom, ki ga je zamenjal, samo razlika v kakovosti. Uporaba metode je primerna v okoliščinah, kjer je težko dobiti primerljive proizvode za zamenjavo in kjer so cenovne razlike med starimi in novimi proizvodi sorazmerno visoke, in sicer z vidika cene in kakovosti.

*Metoda prenosa enake cene* je primerna, kadar proizvod preneha obstajati. Metoda vzame ceno proizvoda iz zadnjega obdobja, ko je proizvod še obstajal, in jo v nadaljnjih obdobjih nespremenjeno uporablja v izračunih indeksa cen. Metodo lahko uporabimo le, če smo gotovi, da se cena dejansko ne bi spreminjala.

### ***Eksplicitne metode***

Pri *metodi mnenja strokovnjakov* velikost spremembe cene zaradi spremembe v kakovosti lahko ocenijo strokovnjaki. Zaželeno je, da je strokovnjakov več in da pokrivajo več različnih področij.

*Prilagoditev količinske enote* je primerna, kadar so za zamenjavo na voljo proizvodi v drugačnih velikostih količinskih enot (na primer število vitaminskih tablet na škatlo, število papirnatih krožnikov na zavoj). Opazovano količinsko enoto prilagodimo tako, da preračunamo ceno proizvoda stare in nove velikosti embalaže na najmanjšo količinsko enoto (kilogram, liter, kos).

*Metoda razlike v proizvodnih stroških* ceno prilagodi za spremembo v kakovosti v tolikšni meri, kolikor so se spremenili proizvodni stroški pri proizvodnji določenega proizvoda.

*Hedonska metoda* izrazi ceno proizvoda v odvisnosti od različnih karakteristik proizvoda kot regresijsko enačbo. Prilagajanje cene zaradi spremembe v kakovosti se nato izvaja glede na vsakokratni rezultat regresijskega modela.

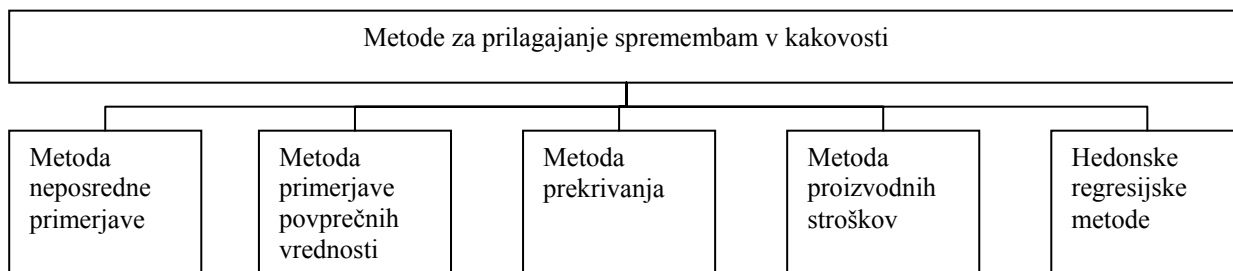
Slika 2 povzema splošno klasifikacijo metod za prilagajanje cen zaradi sprememb v kakovosti pri proizvodih. Nekatere izmed teh metod so primerne tudi za storitve, zato jih v nadaljevanju podrobneje predstavljam.

Metode za prilagajanje cen spremembam v kakovosti lahko opredelimo za tiste storitve, ki izpolnjujejo eno izmed *naslednjih predpostavk* (Ugai, 2001, str. 3):

- storitve, kjer se lahko kakovost neposredno opazuje;
- storitve, kjer je sprememba v kakovosti razvidna iz spremembe v količini storitve;
- storitve, kjer sprememba v ceni odraža spremembe v kakovosti;
- storitve, kjer je sprememba v kakovosti izpeljana iz spremembe v proizvodnih stroških.

Pri izbiri metode za prilagajanje indeksa cen spremembam v kakovosti je treba upoštevati značilnosti storitev. Ker je značilnosti storitev več, je tudi metod več. Na Slika 3 prikazujem najbolj značilne metode.

Slika 3: Pregled metod za prilagajanje spremembam v kakovosti



Vir: Ugai, 2001, str. 3–9

Glede na uporabnost metod pri storitvah vsako izmed njih opisujem v nadaljevanju.

#### 1.2.5.1.1 *Metoda neposredne primerjave*

Metoda je primerna, kadar *ni razlike v kakovosti* med starimi in novimi storitvami. V indeksu upoštevamo ceno nove storitve, tako da jo neposredno primerjamo s ceno stare storitve. Metoda je predvsem uporabna za primere, ko se spremeni tipska oznaka storitev in ne kakovost ali ko se spremeni organizacijska struktura poročevalske enote, vendar stroški proizvodnje storitve in prodajni pogoji ostanejo nespremenjeni (Quality Adjustment in Price Index, 2001, str. 15).

#### 1.2.5.1.2 *Metoda primerjave povprečnih vrednosti*

Če se iz prvega v drugo obdobje spremeni količinska enota, na katero se nanaša cena, in če pri tem kakovost ostaja enaka, uporabimo metodo primerjave povprečnih vrednosti. Razlike med cenami za enako količinsko enoto razumemo kot povišanje ali znižanje cen. Paziti moramo, da spremembo v kakovosti ne zamenjamo s količinskimi popusti (Quality Adjustment in Price Index, 2001, str. 15).

#### **Primer:**

Spremenila se je zavarovalna premija protipožarnega zavarovanja. Opazovana cena premije je prodajna cena na določeno vrednost nepremičnin. Na primer, da je v prvem obdobju za 100.000 EUR nepremičninske vrednosti zavarovalna premija 1.000 EUR. V drugem obdobju je zavarovalnica spremenila količinsko enoto za osnovno premijo na 200.000 EUR in s tem tudi zavarovalno premijo na 2.000 EUR za 200.000 EUR nepremičninske vrednosti. V obeh obdobjih gre za enako povprečno vrednost zavarovalne premije protipožarnega zavarovanja in zato sklepamo, da se cena zavarovalne premije ni spremenila, torej ostaja IPC\_S nespremenjen.

#### 1.2.5.1.3 *Metoda prekrivanja*

Kadar se na trgu skozi določeno obdobje prodajata hkrati stara in nova storitev in je razlika med njunima cenama stalna, potem lahko po tej metodi sklepamo, da je razlika med cenama



samo posledica razlike v kakovosti med novo in staro storitvijo. Ob tej predpostavki IPC\_S ne kaže spremembe cen. Ta metoda je primerna, kadar se storitvi istočasno prodajata in je tudi prodana količina obeh stabilna. Seveda naleti metoda na omejitve, saj so le redke storitve tiste, ki na trgu, kljub uvedbi nove storitve, obdržijo svojo priljubljenost. Prav tako pri novih storitvah, kjer se oblikuje cena, da se pridobi večji tržni delež, ne moremo govoriti o tem, da razlika v cenah predstavlja razliko v kakovosti. Metodo je tudi težko uporabiti pri visokotehnoloških storitvah (Quality Adjustment in Price Index, 2001, str. 16).

**Primer:**

Turistična agencija ponuja sedem dni polpenziona v Grčiji, in sicer ladja – ladja, za 350 EUR. Naslednje leto doda enak aranžma, le letalo – letalo, za 500 EUR, s tem da cena aranžmaja iz prejšnjega leta ostaja na enaki ravni. Če primerjamo cene obeh aranžmajev, lahko domnevno ugotovimo, da je sprememba v ceni odraz spremembe v kakovosti.

#### 1.2.5.1.4 *Metoda proizvodnih stroškov*

Metoda predpostavlja, da razlika v kakovosti med staro in novo storitvijo ustreza razliki v njihovih proizvodnih stroških. Prednost te metode je, da jo je preprosto uporabljati toliko časa, dokler lahko pridobimo podrobne podatke o proizvodnih stroških poročevalskih enot. Tudi pomanjkljivosti metode je nekaj. Prva je, da je nekatere značilnosti storitev težko ovrednotiti kot proizvodni strošek, na primer oblikovanje in blagovna znamka. Druga pomanjkljivost izhaja iz primera, ko se spremeni funkcionalnost storitve in ta poveča ali zmanjša kakovost storitve. To za poročevalske enote, ki izračunavajo spremembe v stroških, predstavlja precejšnjo težavo (Ugai, 2001, str. 7).

**Primer:**

Vzemimo za primer obveznost tehničnih pregledov avtomobilov. V preteklosti je bil tehnični pregled avtomobilov, starih do 7 let, obvezen vsako leto. Danes je tehnični pregled obvezen na dve leti. Na primer, da je zato pregled natančnejši in traja dlje časa, kar poveča stroške izvedbe in s tem tudi ceno pregleda. Razlika v ceni med prvim in drugim obdobjem je nastala zaradi razlike v proizvodnih stroških, torej zaradi spremembe v kakovosti, kar naj se ne odraža na indeksu cen.

#### 1.2.5.1.5 *Hedonske regresijske metode*

Hedonske metode izhajajo iz predpostavke, da je cena proizvoda ali storitve funkcija različnih značilnosti proizvoda ali storitve. Proizvod ali storitev je obravnavan kot paket tehničnih lastnosti in cena takega proizvoda je vsota implicitnih cen tehničnih lastnosti, ki proizvod sestavljajo (Bodé, van Dalen, 2001, str. 5). Za stare in nove storitve se izračuna hipotetična cena kot funkcija vseh teh karakteristik. Razlika med tako dobljenimi hipotetičnimi cenami je razlika zaradi spremembe v kakovosti med starimi in novimi storitvami. Razlika med cenama, zmanjšana za razliko zaradi kakovosti, je čista cenovna sprememba. Največja prednost te metode je, da spremljanje sprememb kakovosti temelji na objektivnih karakteristikah storitev

in ni podvrženo subjektivnim ocenam. Uporaba te metode ni preprosta, saj je težko pridobiti ustrezne podatke. Pogojev za uporabo te metode je več: jasno morajo biti opredeljene karakteristike, ki predstavljajo kakovost storitve, karakteristike morajo biti kvantitativno merljive in za zbiranje mora biti na voljo zadosten obseg podatkov (Quality Adjustment in Price Index, 2001, str. 19).

**Primer:**

Pogost primer za uporabo hedonske metode je cena avtomobila, ki je izražena kot funkcija različnih lastnosti avtomobila, na primer: moč, poraba, število vrat, znamka, trženjske strategije proizvajalca. Vse lastnosti se kvantitativno opredeli in izrazi z regresijsko enačbo. V referenčnem obdobju se meri spremembe posameznih lastnosti in z izračunom cene z regresijsko funkcijo se ugotovi nova cena avtomobila. Razlika med staro in novo ceno je razlika v ceni, ki je nastala zaradi spremembe v kakovosti avtomobila.

V svetovni praksi so v uporabi različne vrste metod za prilagajanje spremembam v kakovosti. Pravzaprav države zaradi poenostavitve priznavajo in upoštevajo samo nekatere vrste sprememb. Kot indikator spremembe v kakovosti Avstralija in Mehika upoštevata spremembo v proizvodnih stroških za izvedbo določene storitve. V Nemčiji obravnavajo spremembo v kakovosti samo za primere, ko določen proizvod zaradi umika s trga zahteva zamenjavo z drugim proizvodov. Pri tem sta mogoča dva načina. Pri prvem poiščejo novo storitev, ki je prvotni enaka oziroma se od nje zanemarljivo razlikuje. Pri tem načinu uporabijo metodo neposredne primerjave. Pri drugem načinu strokovnjak oceni velikost spremembe v ceni zaradi kakovosti; če ta ocena ni na voljo, privzamejo, da ni razlik v kakovosti med novim in starim proizvodom. Na Nizozemskem poročevalske enote pri poročanju o cenah same specificirajo velikost spremembe v ceni zaradi spremembe v kakovosti. Na Novi Zelandiji uporabljajo metodo prekrivanja. Ne glede na to, kakšno metodo države uporabljajo, so pri opredelitvi spremembe v kakovosti v tesni navezi s poročevalsko enoto, na katero se večkrat obračajo in prosijo za dodatna pojasnila (Cave, 2002, str. 13–15).

Metode prilagajanja cen zaradi kakovosti pri storitvah so enake kot za materialne proizvode, vendar pa prav zaradi posebnosti storitev pri teh metodah naletimo na omejitve in jih je zato težje uporabiti v praksi. Vrsta omejitve je odvisna od narave obravnavanih storitev.

#### 1.2.5.2 Omejitve metod prilagajanja indeksa cen zaradi spremembe v kakovosti

Ugai glede na možnosti uporabe različnih metod za prilagajanje kakovosti storitve obravnava v naslednjih skupinah (Ugai, 2001, str. 9):

- opredelitev enote storitve je težavna;
- podobnost značaja storitev z materialnim proizvodom;
- razlikovanje značaja storitev od materialnih proizvodov;

Vsako izmed teh točk opisujem v nadaljevanju.

### 1.2.5.2.1 *Opredelitev outputa storitve je težavna*

Opredelitev outputa storitve je močno odvisna od opredelitve storitve same. Kar nekaj storitev je težko nedvomno opredeliti. Eden izmed pomembnih vidikov je udeleženos uporabnika storitve med izvajanjem storitve. Udeleženos uporabnika storitve omogoča porabo oziroma prihrank časa. Primeri porabe časa so gledališke predstave in zabavišni parki. Primeri prihranka časa so transportne storitve in čistilni servisi. Prihrank ali poraba časa vplivata na kupčevo percepcijo vrednosti storitve in s tem na opredelitev outputa storitve. Drugi vidik je ponudba paketnih storitev na eni strani ali ponudba posamičnih storitev iz paketa na drugi strani. Dojemanje prihranka/porabe časa in tudi paketne storitve oteži opredelitev enotnega outputa storitev (Ugai, 2001, str. 10).

**Primer:**

Ko se je pred leti pojavilo elektronsko bančno poslovanje, je to uporabnikom storitve omogočilo prihrank časa pri urejanju poslovanja pri bankah. S tem so se skrajšale čakalne vrste v bankah, hkrati pa uporabnik storitve ni bil več vezan na delovni čas bank. Ob tem se vsebina bančnih storitev ni spremenila. Vprašanje, ki ga primer postavlja, je, kako na podlagi teh sprememb opredeliti output; ali je na primer plačevanje položnic ob okencu druga storitev kot elektronsko plačevanje položnic.

**Primer:**

Skladiščne in logistične storitve se vedno pogosteje ponujajo v paketu storitev. Tako lahko tak paket storitev vključuje pregled blaga, embaliranje, vodenje zalog in odpošiljanje blaga. Ko opredeljujemo output storitve, se postavi vprašanje, kako podrobno naj ta output razdelimo na posamezne enote storitev.

### 1.2.5.2.2 *Značaj storitev je podoben materialnemu proizvodu*

Pri storitvah, ki so po karakteristikah podobne fizičnim proizvodom, lahko njihov output opredelimo z obsegom inputov dela in kapitala. Take storitve so na primer nepremičninske storitve, lizing, izposoja, storitve, povezane z začasnim zaposlovanjem. V teh primerih se lahko output storitev spremlja sorazmerno preprosto kvantitativno. Če so na voljo podatki o inputih, stroških, se za potrebe spremljanja kakovosti uporablja metoda proizvodnih stroškov (Ugai, 2001, str. 11).

### 1.2.5.2.3 *Značaj storitev se razlikuje od materialnih proizvodov*

V to skupino storitev sodijo na primer finančne in zavarovalne storitve ter pravne in računovodske storitve. Te storitve imajo številne značilnosti, zaradi katerih je *težko opredeliti enoto storitve* in prav tako je s spremljanjem proizvodnega procesa od inputov do outputov *težko analizirati vpliv proizvodnih stroškov* na spremembo v ceni. Poglejmo si podrobneje nekaj značilnosti takih storitev. Pri nekaterih storitvah glavna razlika v primerjavi s proizvodi nastane s tem, da se čas izvedbe storitve in čas plačila storitve razlikujeta; na primer zavarovanje – pogodba se sklene ob določenem času, medtem ko se plačila izvajajo skozi

obdobje trajanja storitve. Druga značilnost je naraščanje obsega proizvodnje storitev (na primer telekomunikacijske storitve) ob določeni prodajni ceni. V teh primerih povprečni proizvodni stroški niso enaki maksimalni ceni, ki jo je kupec še pripravljen plačati. Tretja značilnost je, da minimalne varnostne zaloge za storitve ne obstajajo. Tako ponudniki storitev povečajo proizvodnjo storitev, kadar se poveča povpraševanje, kar ponovno pomeni, da output in tudi ceno določi povpraševanje. Če upoštevamo vse našete značilnosti, ugotovimo, da kakovostnih sprememb pri storitvah, ki se po značaju razlikujejo od materialnih proizvodov, ne moremo vrednotiti na osnovi sprememb v proizvodnih stroških. Spremembe v kakovosti je tako smiselno ocenjevati z vidika povpraševanja – to je vrednost, ki jo za porabnika predstavlja storitev (Ugai, 2001, str. 12).

**Primer:**

Pri telekomunikacijskih storitvah, kjer rasteta povpraševanje in tudi obseg proizvodnje, so cene na sorazmerno nizki ravni, saj so se proizvodni stroški na enoto znižali zaradi povečanega povpraševanja, hkrati pa se je zaradi tehnološkega napredka povečal izkoristek »proizvodne opreme« (število telefonskih klicev in prenesenih podatkov na enoto se je povečalo). Pri storitvi ADSL (Asymmetric Digital Subscriber Line) so se cene znižale, ker se je število naročnikov povečalo, hkrati pa so zaradi tehnološkega napredka sprejeli več naročnikov na dejansko istem obsegu proizvodne opreme (brez večje naložbe v opremo). Vprašanje, ki se pri teh storitvah pojavi, je, kako meriti spremembe v kakovosti z metodo proizvodnih stroškov, če se poveča hitrost prenosa.

Kot lahko iz zgoraj povedanega sklepamo, je pomen spremljanja sprememb v kakovosti za IPC\_S velik. Področje spremljanja kakovosti v cenah storitev se še razvija. Metode prilagajanja cen zaradi sprememb v kakovosti, ki so uveljavljene pri fizičnih proizvodih, se ob določenih pogojih in ob določenih prilagoditvah ravno tako lahko uporabijo pri storitvah. Vsekakor vse metode težijo k enotnemu rezultatu, ki je iz cen storitev popolnoma izločiti vpliv sprememb v kakovosti, tako da te čim boljše zajemajo samo golo spremembo v ceni. Čim bolj čista sprememba cene v spremembi vrednosti enote storitve se v IPC\_S upošteva, tem manjša je pristranskost indeksa cen in tem bolj realen je prikaz outputa po deflacioniranju.

Vidik kakovosti pri razvoju metodologije za IPC\_RS obravnavam v točki 3.8. Najprej predvidim mogoče vzroke za spremembe v kakovosti računovodskih storitev, ki so sprememba obsega storitve, spremembe v produktivnosti dela in uvedba novih storitev. Glede na tip spremembe v kakovosti skušam predvideti mogoče metode za prilagajanje spremembam v kakovosti. V okviru iskanja primerne metode ugotovim, da je zaradi narave računovodske storitve najprimernejše, da poročevalske enote same poročajo o tipu spremembe v kakovosti.

## 1.2.6 Indeksni obrazci in ponderacijski sistem

V prejšnjih točkah smo obravnavali izbor enote storitve, pri kateri bomo opazovali ceno, metode za spremljanje cen ter prilagajanje indeksa cen spremembam zaradi kakovosti, in sicer vse to zato, da bomo lahko postavili metodologijo za izračun *indeksa cen*. Indeks cen storitev kaže, za koliko odstotkov so se cene proučevanih storitev spremenile med proučevanima obdobjema. Izbor indeksnega obrazca je odvisen od vzorčne metode, razpoložljivih podatkov, narave storitvenih dejavnosti in omejenosti z viri. Vsekakor pri indeksnih obrazcih ne govorimo samo o enem obrazcu, ampak izbiramo obrazce za enostavni indeks in tudi za skupinske indekse. S pojmom skupinski indeksi je tesno povezan ponderacijski sistem, zato njegovo opredelitev vključujem v to točko.

### 1.2.6.1 Indeksni obrazci

Po *osnovni definiciji indeksa* je indeks relativno število, s katerim primerjamo za proučevani pojav medsebojno dvoje ali več istovrstnih podatkov. Podatki, ki jih primerjamo, morajo biti izraženi v enakih merskih enotah. Kadar med seboj primerjamo dva podatka, govorimo o *enostavnih indeksih* (Bavdaž, Bregar, Ograjenšek, 1999, str. 58).

Kadar v statistiki z relativnimi števili za proučevani pojav primerjamo medsebojno dvoje ali več podatkov o cenah, govorimo o *indeksih cen*. V statistiki cen je indeks cen osnovni instrument za spremljanje cen, ki v zbirnem izrazu pokaže smer in stopnjo sprememb v cenah. Osnovni obrazec za izračun *enostavnega indeksa cen* je (Bavdaž, Bregar, Ograjenšek, 1999, str. 60):

$$I = \frac{p_t}{p_0} \quad (10)$$

$I$  – indeks

$p_t$  – cena proizvoda v obdobju  $t$

$p_0$  – cena proizvoda v obdobju  $0$

*Skupinski indeksi* so relativna števila, s katerimi primerjamo istoimenske zbirne, sestavljene iz raznovrstnih elementov. Skupinski indeksi se delijo glede na postopke izračuna na agregatne in srednje indekse. S *skupinskimi agregatni indeksi* merijo spremembe v množici podatkov (elementov), ki sestavljajo proučevani pojav med dvema obdobjema ali pa omogočajo ugotavljanje razlike v ravni podatkov (elementov), ki označujejo proučevani pojav za določeno področje. *Skupinske srednje indekse* lahko izračunamo kot agregatne indekse in kot povprečne ali srednje indekse (Bavdaž, Bregar, Ograjenšek, 1999, str. 61).

Skupinskih indeksov ne moremo izračunati brez ponderacijskega koeficienta, ki omogoča primerljivost zbirov oziroma agregatov. Raznovrstne elemente, ki jih združujemo v agregat, moramo najprej reducirati na skupni imenovalec. To naredimo tako, da vsak podatek (element) pomnožimo s koeficientom primerljivosti, ki ga imenujemo ponderacijski

koeficient ali ponder. S ponderjem je določen relativni pomen vsakega elementa v agregatu (Bavdaž, Bregar, Ograjenšek, 1999, str. 62).

V razvoju teorije indeksnih števil so problematiko, kako v indeksnem obrazcu povezati ekonomsko teorijo in statistično tehniko, reševali z različnimi pristopi. Frisch (1936) je te pristope razdelil v naslednje skupine:

- aksiomatski pristop;
- testni pristop;
- funkcijski pristop.

*Aksiomatski pristop* predpostavlja, da so cene in količine dve skupini neodvisnih spremenljivk. Indeks cen je tukaj ocena centralne tendence razmerja v cenah, ki je stohastična spremenljivka in ni odvisna od količin (Banerjee, 1988, str. 87).

*Testni pristop* zagovarja različne teste, ki omogočajo razlikovanje različnih indeksnih obrazcev po kakovosti. Tudi ta pristop ne upošteva nobene funkcijske povezave med cenami in količinami (Banerjee, 1988, str. 87).

*Funkcijski pristop* upošteva funkcijsko povezanost cen in količin. V to skupino se uvršča ekonomski pristop (Banerjee, 1988, str. 87).

Diewert (1978) je pristope k reševanju indeksne problematike razdelil v pet naslednjih skupin:

- pristop fiksne košarice;
- statistični (stohastični) pristop;
- testni pristop;
- divisiev pristop;
- ekonomski pristop.

Pristopi se med seboj razlikujejo glede na način in kriterije, kako poiskati najprimernejši indeksni obrazec. Upoštevajoč različne teoretične pristope, pozna teorija indeksnih števil veliko različnih indeksnih obrazcev. V praksi se uporabljajo le nekateri. Na te obrazce se osredinjam v nadaljevanju. Pri tem uporabljam naslednje simbole:

$p_i$  – cena  $i$ -tega proizvoda;  $i = 1, 2, \dots, n$ ;

$q_i$  – proizvedene količine  $i$ -tega proizvoda;

$n$  – število proizvodov, za katere računamo skupinski indeks cen ali količin;

$t$  – obdobje  $t$ ;

$0$  – obdobje primerjave indeksov ali referenčno obdobje cen (obdobje  $0$ );

$b$  – referenčno obdobje ponderacije.

### *Lowejev indeks*

Eden izmed najosnovnejših pristopov k oblikovanju obrazca za indeks cen je v veliki meri leta 1823 utemeljil Lowe. Specificiral je približno reprezentativno košarico izdelkov, ki je najbolje predstavljala nakupe med primerjalnima obdobjema  $t$  (tekočim) in  $0$  (baznim). Sledil je izračun razmerja med cenami primerjalnih obdobj (CPI Manual, 2004, str. 2).

$$I_{Lo} = \frac{\sum_{i=1}^n p_{ti} q_{bi}}{\sum_{i=1}^n p_{0i} q_{bi}} \equiv \sum_{i=1}^n \left( \frac{p_{ti}}{p_{0i}} \right) s_{0bi} \quad (11)$$

$$s_{0bi} = \frac{p_{0i} q_{bi}}{\sum_{i=1}^n p_{0i} q_{bi}} \quad (12)$$

Z razvojem statistike cen so ekonomisti in tudi statistiki zahtevali nekoliko več natančnosti pri oblikovanju košarice vektorja količin. Pojavili sta se dve naravni izbiri za referenčno košarico: košarica vektorja količin  $q_0$ , ki se nanaša na referenčno obdobje cen, in košarica vektorja količin  $q_t$ , ki se nanaša na tekoče obdobje (CPI Manual, 2004, str. 2).

Glede na uporabljeni sistem ponderacije pri skupinskem agregatnem indeksu ločimo dva obrazca (Bavdaž, Bregar, Ograjenšek, 1999, str. 62):

- *Laspeyresov obrazec*, pri katerem so ponderacijski koeficienti iz obdobja, ki je v imenovalcu indeksa oziroma iz obdobja  $0$ ;
- *Paaschejev obrazec*, pri katerem so ponderacijski koeficienti iz obdobja, ki je v števcu indeksa oziroma iz obdobja  $t$ .

Obrazec za *Laspeyresov indeks cen*:

$$I_L \equiv \frac{\sum_{i=1}^n p_{ti} q_{0i}}{\sum_{i=1}^n p_{0i} q_{0i}} \quad (13)$$

Obrazec za *Paaschejev indeks cen*:

$$I_P \equiv \frac{\sum_{i=1}^n p_{ti} q_{ti}}{\sum_{i=1}^n p_{0i} q_{ti}} \quad (14)$$

V praksi se Laspeyresov indeks cen uporablja pogosteje kot Paaschejev, predvsem zaradi praktične vrednosti. Laspeyresov indeks cen za ponderje uporablja količine iz obdobja primerjave cen, ki so hitreje na voljo kot vsakokratni podatki iz tekočega obdobja, ki jih zahteva Paaschejev obrazec. V praksi se poleg teh obrazcev pogosto uporablja Youngov obrazec.<sup>10</sup> Izraz Laspeyrejev indeks v praksi zamenjujejo za indeksi obrazec, ki ga teorija definirana kot Youngov obrazec.

Teorija definira *Youngov obrazec* kot (PPI, 2004, str. 387):

$$I_{YO} = \sum_{i=1}^n s_{bi} \left( \frac{p_{ti}}{p_{0i}} \right) \quad (15)$$

$$s_{bi} = \frac{p_{bi} q_{bi}}{\sum_{i=1}^n p_{bi} q_{bi}} \quad (16)$$

<sup>10</sup>Youngov obrazec v praksi pogosto poimenujejo tudi Laspeyrejev obrazec.

Vsak izmed teh indeksnih obrazcev ima tudi *geometrijske inačice*. Splošna oblika obrazca za geometrijsko inačico *Laspeyresa, Paascheja in Younga* je naslednja:

$$I_{YO} = \prod_{i=1}^n \left( \frac{p_{ti}}{p_{bi}} \right)^{s_{bi}} \quad (17)$$

Ko pri zgornjem obrazcu velja, da je  $b = 0$ , govorimo o geometrijski inačici Laspeyresovega obrazca; ko je  $b = t$ , govorimo o geometrijski inačici Paascheja.

Laspeyresov in Paaschejev indeks cen ne dajeta enakih rezultatov. Znano je, da v normalnih ekonomskih pogojih, ko se cene in količine spreminjajo obratno sorazmerno, je Laspeyresjev indeks cen večji od pripadajočega Paaschejevega indeksa. In nasprotno; ko sta razmerji cen in količin pozitivno korelirani, je Paaschejev indeks večji od Laspeyresjevega (PPI Manual, 2004, str. 8).

Fisherjev indeks rešuje probleme razlik med Laspeyresovim in Paaschejevim indeksom z izračunom geometrijske sredine med tema indeksoma. V praksi zaradi pomanjkanja podatkov iz tekočega obdobja tega ne izvajamo (CPI Manual, 2004, str. 31).

Fisherjev indeks sodi v skupino *simetričnih indeksov*. Za simetrične indekse je značilno, da so ponderji obeh primerjanih obdobji obravnavani enakovredno, simetrično.

#### *Fisherjev indeks*

Fisher je vpeljal *geometrijsko sredino* indeksov, znano pod imenom Fisherjev idealni indeks (PPI, 2004, 440).

$$I_F = \sqrt{I_L I_P} \quad (18)$$

Druga pot iskanja najboljšega indeksa ne upošteva simetrične sredine, ampak se vrača na osnovno formulacijo Lowejevega indeksa in izbere vektor količin  $q$  v košarici, ki je geometrijska sredina količinskih vektorjev košaric iz baznega in tekočega obdobja ( $q_0$  in  $q_1$ ). To načelo upošteva Walshev indeks (CPI Manual, 2004).

#### *Walshejev indeks*

Walsh (1921) izhaja iz dejstva, da morajo biti cene proizvodov vedno tehtane glede na njihovo pomembnost. Walsh predlaga, da ponderje računamo kot povprečje količin iz obeh obdobji; s tem se Walshev indeks odlikuje po enaki reprezentativnosti obeh obdobji.

$$I_W = \frac{\sum_{i=1}^n p_{ti} \sqrt{q_{ti} q_{0i}}}{\sum_{i=1}^n p_{0i} \sqrt{q_{ti} q_{0i}}} \quad (19)$$

Povprečje količin ima lahko funkcijsko obliko aritmetične ali geometrijske sredine (CPI Manual, 2004, str. 6).



### *Törnquistov indeks*

Ekonomski pristop, o katerem govorim pozneje, predpostavlja optimizacijo (minimizacijo stroškov ali maksimizacijo dohodka), ki upošteva odnos med cenami in količinami. Ta odnos upošteva tudi Törnquistov indeks (Diewert et. al., 2000).

$$P_T = \prod_{i=1}^n \left( \frac{p_i^t}{p_i^0} \right)^{\sigma_i}, \quad (20)$$

kjer je  $\sigma_i = (s_i^t + s_i^0) / 2$ .

V praksi se izbire indeksnega obrazca razlikujejo med državami. Za države Evropske unije Metodološki priročnik priporoča uporabo Laspeyrejevega obrazca (Methodological guide for developing, PPIS, 2005, str. 44). Pozneje bomo v poglavju o praksah po posameznih državah videli, da države resnično dajejo prednost Laspeyrejevemu obrazcu, Francija pa uporablja Youngov obrazec. Prednost Laspeyrejevega indeksa je med drugim v tem, da ta obrazec v imenovalcu in pri ponderjih v števcu vključuje podatke iz baznega obdobja, ki so v vsakokratnem tekočem obdobju na voljo. Pomanjkljivost je lahko zastarelost podatkov, saj so uporabljeni ponderji iz preteklega obdobja in problem novih proizvodov, za katere nimamo ponderjev.

#### 1.2.6.2 Izhodišča za določitev ponderjev

Ponderji so *lahko vrednostni ali količinski*. Med vrednostne ponderje sodijo vrednost proizvodnje, stroški inputov in vrednost na osnovi količine iz baznega obdobja. Uporaba količinskih ponderjev je primerna samo toliko časa, dokler se določen proizvod proizvaja brez kakršnih koli kakovostnih sprememb. Smiselni so samo na ravni elementarnih indeksov. Na višji stopnji agregiranja je primernejša uporaba vrednostnega ponderja (PPI, 2004, str. 91).

*Referenčno obdobje ponderacije* je obdobje, iz katerega so vzeti ponderji in se v enem letu ne spreminjajo. S ponderacijo je določen del točnosti in zanesljivosti IPC. Obdobje ponderacije mora biti zato razmeroma normalno, stabilno in ne preveč oddaljeno od tekočega obdobja.

Izbira ponderacijskega obdobja je odvisna od indeksnega obrazca. Priporočena je uporaba simetričnih indeksov, ki temeljijo na ponderjih baznega in tekočega obdobja. Ker podatki iz tekočega obdobja običajno niso na voljo pravočasno, se lahko za ponderje izbere eno izmed naslednjih možnosti:

- vrednost outputa, proizvedenega v baznem obdobju (Laspeyresov indeks);
- vrednost outputa, proizvedenega v tekočem obdobju (Paaschejev indeks);
- geometrijska sredina vrednosti proizvedenega outputa v baznem in tekočem obdobju (Fisher ali Törnqvist) (PPI, 2004, str. 93).

V točki 1.2.1 sem predstavila dve klasifikacijski spremenljivki – proizvod in dejavnost, na podlagi katerih je mogoče oblikovati dve vrsti indeksov. Obstajata torej dve glavni metodi za

agregiranje enostavnih indeksov – metoda, pri kateri temelji ponderacija na proizvodih, in metoda, pri kateri temelji ponderacija na dejavnosti. Po prvi metodi dobimo IPC\_S po vrsti outputa storitve; po drugi metodi IPC\_S pa po dejavnosti. Za izbor ponderjev za posamezno poročevalsko enoto v obeh primerih velja, da mora biti ta enak recipročni vrednosti verjetnosti izbora poročevalske enote v vzorec oziroma da ponder za izbrano poročevalsko enoto dovolj dobro zastopa druge podobne proizvodne enote, ki jih v vzorcu predstavlja. Tako dobljeni ponderji so tako imenovani *ponderji prve stopnje*. *Ponderji druge stopnje* se nanašajo na velikost poročevalske enote (na primer število zaposlenih ali višina letnih prihodkov) (Methodological guide for developing, PPIS, 2005, str. 44).

*IPC\_S: Ponderacija na osnovi enostavnih indeksov po vrsti storitvenega outputa (4-mestna raven po NACE Rev 1)*

Spodnji primer ponazarja računanje ponderjev za tisti tip indeksa, pri katerem se ponderacija izvede po vrsti outputa storitev. Postavitev takšnega ponderacijskega sistema načelno temelji na klasifikaciji proizvodov. Kot je razvidno iz spodnjega primera (glejte Tabela 3 in Tabela 4), ponder za elementarni indeks cen za skupino storitev pri poročevalski enoti dobimo tako, da pomnožimo ponderja prve in druge stopnje. Prednost te metode je, da enostavni indeksi dajejo uporabno informacijo o gibanju cene pri določeni vrsti outputa storitve pri posamezni poročevalski enoti (Methodological guide for developing, PPIS, 2005).

**Primer:** Ponderiranje za IPC\_S v dejavnosti X, ki proizvaja skupine proizvodov Y1, Y2, Y3 in Y4 – osnova ponderacije je proizvod

Tabela 3: Izhodiščni podatki za izračun ponderjev na osnovi proizvoda (*podatki so izmišljeni*)

| Poročevalska enota | Verjetnost izbora | Prihodek | Deleži prihodkov proizvodov v celotnem prihodu |          |          |          | Cene posameznih skupin proizvodov |          |          |          |
|--------------------|-------------------|----------|--|----------|----------|----------|-----------------------------------|----------|----------|----------|
|                    |                   |          | Y1   | Y2       | Y3       | Y4       | Y1                                | Y2       | Y3       | Y4       |
| <i>a</i>           | <i>b</i>          | <i>c</i> | <i>d</i>                                       | <i>e</i> | <i>f</i> | <i>g</i> | <i>h</i>                          | <i>i</i> | <i>j</i> | <i>k</i> |
| <b>A</b>           | 1/5               | 100      | 0,25   | 0,25     | 0,50     | 0,00     | 1                                 | 2        | 3        | 0        |
| <b>B</b>           | 1/8               | 70       | 0,70   | 0,00     | 0,00     | 0,00     | 4                                 | 0        | 0        | 2        |
| <b>C</b>           | 1/10              | 40       | 0,00   | 0,40     | 0,00     | 0,60     | 0                                 | 3        | 0        | 3        |
| <b>D</b>           | 1/50              | 10       | 0,00   | 0,50     | 0,50     | 0,00     | 0                                 | 3        | 3        | 0        |
| <b>E</b>           | 1/100             | 4        | 0,00   | 0,00     | 0,00     | 1,00     | 0                                 | 0        | 0        | 4        |

Vir: Methodological guide for developing, PPIS, 2005, str. 46

... nadaljevanje primera s strani 36

Tabela 4: Prikaz izračuna ponderja

| Skupina storitve | Poročevalska enota | Ponder prve stopnje | Ponder druge stopnje                        | Skupni ponder       | Ponder indeksa cen za skupino storitev na določeno enoto |
|------------------|--------------------|---------------------|---|---------------------|--|
|                  | $m$                | $n = b^{-1}$        | $m = c \times d$ (ali $e$ ali $f$ ali $g$ ) | $o = n \times m$    | $p_{Yi} = o_i / (o_A + o_B + o_C + o_D + o_E)$           |
| Y1               | A                  | 5                   | $100 \times 0,25 = 25$                      | $5 \times 25 = 125$ | $125 / (125 + 392) = 0,24$                               |
|                  | B                  | 8                   | $70 \times 0,4 = 49$                        | 392                 | 0,76   |
| Y2               | A                  | 5                   | $100 \times 0,25 = 25$                      | 125                 | 0,23   |
|                  | C                  | 10                  | $40 \times 0,4 = 16$                        | 160                 | 0,30   |
|                  | D                  | 50                  | $10 \times 0,5 = 5$                         | 250                 | 0,47   |
| Y3               | A                  | 5                   | $100 \times 0,5 = 50$                       | 250                 | 0,50   |
|                  | D                  | 50                  | $10 \times 0,5 = 5$                         | 250                 | 0,50   |
| Y4               | B                  | 8                   | $70 \times 0,3 = 21$                        | 168                 | 0,21   |
|                  | C                  | 10                  | $40 \times 0,6 = 24$                        | 240                 | 0,30   |
|                  | E                  | 100                 | $4 \times 1 = 4$                            | 400                 | 0,49   |

Vir: Methodological guide for developing PPIS, 2005, str. 46

*IPC\_S: Ponderiranje enostavnih indeksov po dejavnosti – poročevalski enoti (4-mestna raven po NACE Rev 1)*

Pri tej možnosti se najprej oblikujejo indeksi za posamezne poročevalske enote in se nato agregirajo v IPC\_S za dejavnost. Poročevalske enote so v vzorec izbrane na osnovi klasifikacije dejavnosti in ne na osnovi klasifikacije proizvodov. Agregiranje torej poteka najprej na ravni poročevalske enote, to je na prvi stopnji, kjer se enostavni indeksi cen za proizvode, ki jih poročevalska enota sama izbere, agregirajo v indeks cen za to poročevalsko enoto. Pri agregiranju na tej stopnji se pogosto uporabi ponderje, ki predstavljajo deleže prihodkov od izbranih proizvodov v celotnih prihodkih poročevalske enote (glejte Tabela 5 – stolpci c, d, e, f).

Pri agregaciji na drugi stopnji, ki je agregacija indeksov cen poročevalskih enot, se uporablja ponder, ki predstavlja delež prihodkov posamezne poročevalske enote v celotnih prihodkih dejavnosti. Prednost te metode je, da lahko poročevalske enote uporabljajo svojo klasifikacijo storitev, ki jim je blizu. To zmanjša pristranskost, ki bi jo lahko povzročila neustrezno opredeljena klasifikacija. Precejšnja pomanjkljivost tega indeksa je, da lahko poročevalska enota v indeks cene vključi storitev, ki ne sodi v storitveno dejavnost, za katero se izračunava indeks<sup>11</sup>. Prav tako ta metoda indeksa ne daje neposredne informacije o gibanju cen posamezne storitve. Slednja predstavlja veliko težavo, če določena storitvena dejavnost vključuje veliko različnih storitev (Methodological guide for developing, PPIS, 2005, str. 45).

<sup>11</sup>Poročevalska enota lahko poleg glavne dejavnosti, pod katero je registrirana, opravlja tudi stranske dejavnosti. Zato se lahko zgodi, da v izbor proizvodov vključi tudi proizvod iz stranske dejavnosti.

**Primer:** Ponderiranje za IPC\_S v dejavnosti X, ki proizvajajo skupine proizvodov Y1, Y2, Y3 in Y4 – osnova ponderacije je dejavnost

Tabela 5: Izhodiščni podatki za izračun ponderjev na osnovi dejavnosti (*podatki so izmišljeni*)

| Poročevalska enota | Prihodek   | Deleži prihodkov proizvodov v celotnem prihodu – ponderji prve stopnje |          |          |          | Ponderji druge stopnje  |
|--------------------|------------|--|----------|----------|----------|-------------------------|
|                    |            | Y1   | Y2       | Y3       | Y4       |                         |
| <i>a</i>           | <i>b</i>   | <i>c</i>   | <i>d</i> | <i>e</i> | <i>f</i> | $g = b / \text{sum}(b)$ |
| <b>A</b>           | 100        | 0,25   | 0,25     | 0,50     | 0,00     | 0,45                    |
| <b>B</b>           | 70         | 0,70   | 0,00     | 0,00     | 0,30     | 0,31                    |
| <b>C</b>           | 40         | 0,00   | 0,40     | 0,00     | 0,60     | 0,18                    |
| <b>D</b>           | 10         | 0,00   | 0,50     | 0,50     | 0,00     | 0,04                    |
| <b>E</b>           | 4          | 0,00   | 0,00     | 0,00     | 1,00     | 0,02                    |
| <b>Skupaj</b>      | <b>224</b> |  |          |          |          | <b>1,00</b>             |

Vir: Lastni izračun

Po osnovnem načelu priročnika je *ponderje* treba *revidirati vsakih pet let*, kar običajno velja pri materialnih proizvodih. Vendar te zahteve po ažuriranju ponderjev zaostajajo za spremembami strukture storitvenega outputa. Vsebina outputa storitev se hitro spreminja, saj se pojavljajo nove vrste storitev in tudi spremembe v sistemu oblikovanja njihovih cen. Pri teh storitvah je priporočljivo spreminjati ponderje pogosteje (Methodological guide for developing PPIS, 2005).

V poglavju, ki ga končujem, sem skušala pokazati, katere so glavne razlike med storitvijo in materialnim proizvodom ter na tej osnovi predvideti, kakšen vpliv razlik lahko pričakujemo na metodologijo IPC\_S. Predstavila sem problematiko izbora enot, zbiranja podatkov, metod oblikovanja cen, obravnave sprememb v kakovosti storitev in ponderacijski sistem. Pri tem sem izhajala iz treh značilnosti storitev, ki najbolj vplivajo na razvoj metodologije IPC\_S. To so heterogenost, neločljivost proizvodnje in porabe ter kupec kot proizvodni resurs.

Te značilnosti povzročajo težavo pri opredelitvi enote storitve. Osnova za opredelitev so smernice SNA, vendar je vsakokrat treba izbrati standardizirano enoto storitve, kar je zaradi heterogenosti storitev pogosto težko. Cena storitve, ki jo želimo spremljati, pogosto ni sama po sebi na voljo, ampak glede na specifičnost posameznih storitev obstaja več metod za spremljanje cen outputa storitev. Tako zaradi posebnosti storitev pri storitvah poleg klasičnih metod spremljanja cen outputa storitev pogosto uporabljamo tudi metode spremljanja cen na osnovi porabljenega časa. Pri obravnavi cene moramo biti pozorni tudi na spremembe v kakovosti, ki jih moramo izločiti iz spremembe v ceni. Metod za prepoznavanje sprememb v kakovosti je več, vendar v praksi pogosto poročevalske enote same določijo velikost spremembe v ceni zaradi spremembe v kakovosti. Obrazcev za izračun IPC\_S je več, vendar

metodološki priročnik priporoča Laspeyrejev indeksni obrazec, medtem ko v praksi pogosto zasledimo uporabo Youngovega obrazca. Izbira indeksnega obrazca določa izbiro ponderacijskega sistema. V praksi se pogosto uporablja vrednostni ponder, ki je običajno izražen kot delež prihodkov posamezne storitve v celotnih prihodkih.

S pregledom posebnosti storitev in pričakovanih vplivov na metodologijo IPC\_S sem pripravila podlago za pripravo konkretne metodologije IPC\_RS. Začenjam opredelitev računovodskih storitev. Nadaljujem z opisom uredbe Evropske unije in s pregledom že obstoječih metodologij v tujini. Na koncu pridobljena znanja uporabim pri razvoju metodologije IPC\_RS.

## **2 Izhodišča za razvoj metodologije IPC\_RS v Sloveniji**

### **2.1 Opredelitev dejavnosti – računovodske, knjigovodske, revizijske storitve, davčno svetovanje**

*Po veljavni klasifikaciji dejavnosti so računovodske storitve uvrščene v razred 74.12. Ta razred vključuje računovodske, knjigovodske, revizijske storitve, davčno svetovanje. Po Standardni klasifikaciji dejavnosti (SKD) sodi razred 74.12 v področje K, kjer je razred računovodskih storitev uvrščen v oddelek 74, in sicer med tako imenovane Druge poslovne dejavnosti (SURS – SKD, 8. 1. 2007).*

Klasifikacija proizvodov in storitev CPA<sup>12</sup> podrobneje opredeljuje posamezno vrsto računovodskih storitev. V nadaljevanju so našteje samo kategorije in podkategorije dejavnosti 74.12, medtem ko je vsebinski opis podkategorij v Priloga 1(SURS – CPA, 2007):

#### 74.12.1 Revidiranje in računovodske storitve

##### 74.12.11 Finančno revidiranje

##### 74.12.12 Računovodske storitve

##### 74.12.13 Sestavljanje finančnih poročil

##### 74.12.14 Druge računovodske storitve

#### 74.12.2 Knjigovodske storitve, razen priprave davčnih prijav

##### 74.12.20 Knjigovodske storitve, razen priprave davčnih prijav

#### 74.12.3 Davčno svetovanje

##### 74.12.30 Davčno svetovanje

Pri razvoju metodologije IPC\_RS upoštevam samo kategoriji revidiranje in računovodske storitve (CPA 74.12.1) in knjigovodske storitve, razen priprave davčnih prijav (CPA 74.12.2), medtem ko davčno svetovanje (CPA 74.12.3) izločim iz nje. Storitve davčnega svetovanja se po naravi namreč precej razlikujejo od računovodskih, knjigovodskih in revizijskih storitev.

---

<sup>12</sup>CPA – Classification of Product by Activity

Davčno svetovanje obsega svetovanja o davščinah, davku na dodano vrednost, davku od dobička, dohodnini in drugih davkih, zastopanje v davčnih postopkih, pokojninski reformi. Storitve so sicer povezane z računovodsko dejavnostjo, saj ta pri svojem delovanju upošteva vsebino davčnega svetovanja. Preostale omenjene dejavnosti se izvajajo redno, medtem ko pri davčnem svetovanju te regularnosti ni. Storitev davčnega svetovanja je običajno občasno naročilo, potrebe po njej niso redne. S statističnega stališča je težko merljiva, saj se cena določa individualno in je bolj primerljiva nagradi oziroma ceni, ki jo doseže pogajalec. Obstajajo sicer elementi davčnega svetovanja, ki se vrednotijo pavšalno (na primer tolmačenje člena zakona), vendar so ti običajno sestavni del celotnega paketa svetovanja. Svetovanje ni redni strošek uporabnika storitev; večina podjetij ga sploh ne potrebuje. Zaradi velikih razlik v vsebinah davčnega svetovanja, nerednosti izvajanja in oteženega spremljanja cen v tej dejavnosti storitev davčnega svetovanja torej ne bom vključila v IPC\_RS.

Razvoj metodologije IPC\_RS je smiselno osnovati ločeno za dve kategoriji: revidiranje in računovodenje, ki jih izpeljemo iz podkategorij CPA. Revidiranje in računovodenje sta namreč dve skupini storitev, ki se po vsebini, metodologiji dela in namenu med seboj razlikujeta. Kot bom pozneje pri obravnavi tujih praks (glejte točko 2.3) ugotovila, tudi Francija in Švedska v okviru skupnega IPC\_RS ločujeta revidiranje in računovodenje, kar ponovno potrjuje smiselnost ločene obravnave. V spodnji tabeli ponazarjam združitve podkategorij CPA v novi kategoriji:

Tabela 6: Združitev podkategorij CPA v novi kategoriji za izračun IPC\_RS

| Kategorija, oblikovana za potrebe razvoja IPC_RS | Podkategorija iz CPA   |
|--|--|
| Revidiranje                                      | 74.12.11 Finančno revidiranje  |
| Računovodenje                                    | 74.12.12 Računovodske storitve<br>74.12.13 Sestavljanje finančnih poročil<br>74.12.14 Druge računovodske storitve<br>74.12.20 Knjigovodske storitve, razen priprave davčnih prijav |

Vir: Lastna izpeljava

Poglejmo si zdaj teoretske opredelitve revidiranja in računovodenja.

Zakon o revidiranju opredeli *revidiranje* računovodskih izkazov kot preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe skladno s slovenskimi računovodskimi standardi. Nadzor nad revidiranjem opravlja Slovenski inštitut za revizijo (Zakon o revidiranju, 2006). Glede na predmet revidiranja in njegov namen je treba razlikovati revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja (Odar, 2007, str. 2).

*Revidiranje računovodskih izkazov* se začne s preizkušanjem notranjih kontrol, nadaljuje pa s preverjanjem podatkov iz računovodskih izkazov. *Revidiranje skladnosti* s predpisi presoja, ali so spoštovani zakoni, drugi državni predpisi, notranji pravilniki in drugi predpisi ter poklicne norme. *Revidiranje poslovanja* je revidiranje smotrnosti delovanja ter njegove uspešnosti in učinkovitosti. Nanaša se na vse temeljne poslovne funkcije (tehnično, kadrovske, nakupne, proizvodne, prodajne in finančne), upravljalne funkcije (načrtovanje, pripravljanje izvajanja in nadziranje) in informacijske funkcije (obravnavanje podatkov o preteklosti, obravnavanje podatkov o prihodnosti, nadziranje obravnavanja podatkov in analiziranje podatkov) (Odar, 2007, str. 2).

Pri revizijskih storitvah se srečujemo z dvema pojmom, ki jih v revizijski stroki ločujejo; to sta revizija in revidiranje. *Revidiranje računovodskih izkazov* se začne s preizkušanjem knjigovodskih listin in se pozneje osredini predvsem na bilanco stanja in izkaz uspeha. Naloga takšnega revidiranja je oblikovati mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih informacij, s katerimi se organizacija želi predstavljati v svojem okolju. Medtem ko pojem *revizija računovodskih izkazov* označuje posamezen posel, ki je opravljen v organizaciji po pogodbi z naročnikom (Turk, 1995, str. 129). Kavčič pravi, da se revidiranje nanaša na proces, medtem ko je revizija rezultat tega procesa (Kavčič, 2001, str. 108). Revidiranje je splošen pojem, ki označuje preverjanje skladnosti računovodskih izkazov, medtem ko revizija označuje proces revidiranja pri določenem uporabniku storitev. V svojem delu ne ločujem strogo obeh pojmov, saj z vidika IPC\_RS to razlikovanje ni pomembno.

*Računovodstvo* je opredeljeno kot dejavnost vrednostnega (v denarni merski enoti) spremljanja in proučevanja poslovnih procesov in stanj, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema. Računovodstvo je celota štirih računovodskih funkcij: knjigovodstva, računovodskega načrtovanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja (Hočevar, Igličar, Zaman, 2004, str. 15–16). V virih zasledim še en izraz za računovodstvo, to je *računovodenje*, ki je opredeljeno kot širša dejavnost, ki obsega predračunavanje, obračunavanje, nadziranje in analiziranje, in ne le knjigovodstva (Strateške usmeritve, 2006). Ne glede na to, kateri izraz je ustrežnejši, za računovodske storitve, ki jih opravljajo računovodski servisi, uporabljam izraz računovodenje.

Zaradi poenostavitve besedila v nadaljevanju uporabim izraz *računovodske storitve*, kadar govorim o računovodenju in revidiranju skupaj. Dejavnost, v kateri se izvajata obe kategoriji, imenujem *računovodska dejavnost*. In ne nazadnje poimenujem tudi IPC za tovrstne storitve *IPC\_RS*.

## 2.2 Predstavitev izhodiščne zahteve (uredbe) o oblikovanju metodologije IPC\_S

Med najpomembnejše vidike uporabe statistike cen gotovo sodi uporaba indeksov cen kot kazalnikov inflacijske stopnje v gospodarstvu. IPC\_S sodi v okvir kratkoročnih statistik. Statistično spremljanje storitev v primerjavi s spremljanjem materialnih proizvodov je v svetu sorazmerno malo razvito. Z naraščajočim deležem storitev v BDP razvitih gospodarstev narašča tudi potreba po spremljanju cen storitev. To je spodbudilo Svet Evropske unije (v nadaljevanju EU), da je v okviru Uredbe št. 1165/98 o izračunavanju kratkoročnih statističnih kazalcev leta 2005 sprejel dopolnilno uredbo, ki dodaja *obveznost izračunavanja IPC\_S*.

Svet EU je z *Uredbo št. 1165/98* vzpostavil skupni okvir za pripravo kratkoročne statistike Evropske unije o poslovnem ciklu. S tem okvirjem je določil tiste statistične podatke, ki vsebujejo informacije, potrebne za zagotavljanje enotne osnove za analizo kratkoročnega razvoja ponudbe in povpraševanja, produkcijskih faktorjev in cen. Uredba se uporablja v vseh tržnih dejavnostih na področjih od C do K in od M do O statistične klasifikacije dejavnosti v Evropski skupnosti (NACE Rev. 1). Poleg področij uredba določa tudi posebne dejavnosti, za katere se zbira statistične podatke, vrste statističnih enot, ki se jih uporabi za zbiranje statističnih podatkov, sezname spremenljivk, obliko spremenljivk, obdobje opazovanja spremenljivk, raven podrobnosti spremenljivk, skrajne roke za posredovanje podatkov, seznam prostovoljnih pilotnih raziskav, prvo obdobje opazovanja, trajanje dovoljenega prehodnega obdobja.

Nezadostna razvitost statistike cen storitev, praktične izkušnje pri izvajanju Uredbe št. 1165/98 in težnja po nadaljnjem izboljšanju kratkoročnih statistik so spodbudile Svet EU, da je v okviru Uredbe št. 1165/98 leta 2005 sprejel dopolnilno uredbo, ki dodaja *obveznost izračunavanja IPC\_S* za podjetja ali osebe, ki zastopajo podjetja (Uredba Evropskega parlamenta in Sveta št. 1158/2005 o spremembah Uredbe Sveta št. 1165/98 o kratkoročnih statističnih kazalcih). Uredba zahteva poročanje o storitvah za naslednje spremenljivke: prihodki od prodaje, število oseb, ki delajo, in *prodajne cene*. Podatki o spremenljivki prodajne cene za storitvene dejavnosti se posredujejo za določene ravni dejavnosti klasifikacije NACE Rev. 1. V Tabela 7 prikazujem te ravni.



Tabela 7: Dejavnosti, za katere je po Uredbi št. 1158/2005 treba zbirati podatke o prodajnih cenah storitev

|                             | Deskriptor   |
|-----------------------------|--|
| Za razrede NACE:            |  |
| 60.24                       | Cestni tovorni promet  |
| 63.11                       | Prekladanje  |
| 63.12                       | Skladiščenje   |
| 64.11                       | Dejavnost javne pošte  |
| 64.12                       | Kurirska dejavnost, razen javne pošte  |
| Za skupine NACE:            |  |
| 61.1                        | Pomorski promet  |
| 62.1                        | Zračni promet na rednih linijah  |
| 64.2                        | Telekomunikacije   |
| 72.1                        | Svetovanje o računalniških napravah  |
| 72.2                        | Svetovanje in oskrba z računalniškimi programi   |
| 72.3                        | Obdelava podatkov  |
| 72.4                        | Omrežne podatkovne storitve  |
| 72.5                        | Vzdrževanje in popravila pisarniških in računskih strojev ter računalniških naprav                     |
| 72.6                        | Druge računalniške dejavnosti  |
| Agregirano za razrede NACE: |  |
| 74.11                       | Pravno svetovanje  |
| 74.12                       | Računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti  |
| 74.13                       | Raziskovanje trga in javnega mnenja  |
| 74.14                       | Podjetniško in poslovno svetovanje   |
| Agregirano za skupine NACE  |  |
| 74.2                        | Prostorsko načrtovanje, projektiranje in tehnično svetovanje   |
| 74.3                        | Tehnično preizkušanje in analiziranje  |
| Za skupine NACE:            |  |
| 74.4                        | Oglaševanje (lahko približno oceni s številom propagandnih oglasov)                                    |
| 74.5                        | Dejavnost posredovanja in zaposlovanja delovne sile (zajema skupno ceno najete delovne sile in osebja) |
| 74.6                        | Poizvedovalne dejavnosti in varovanje  |
| 74.7                        | Čiščenje objektov in opreme  |

Vir: Uredba EU št. 1158/2005

Po tej uredbi morajo nacionalni statistični uradi poročati podatke o prodajnih cenah v indeksni obliki, in to najpozneje v treh mesecih po koncu obdobja opazovanja. *Priporočena pogostost opazovanja cen storitev je četrletna. Vzorec opazovanih enot mora biti dovolj velik, da zagotavlja reprezentativnost prebivalstva. Ponderje je treba prilagoditi vsakih pet let.* Prav tako je na pet let treba ponovno določiti referenčno obdobje cen. Poleg teh zahtev uredba zahteva upoštevanje določil v metodoloških priročnikih (Uredba št. 1158/2005).

Do 11. 8. 2007 morajo nacionalni statistični uradi komisiji oddati poročilo o tem, ali so zahteve iz uredbe izvedljive. Pri tem morajo nasproti prednostim, ki bi jih dobili s kvartalnim ali pogostejšim zbiranjem cen, upoštevati predvsem stroške zbiranja in obremenitev za poročevalske enote. Če podatki o spremenljivkah iz drugih virov niso na voljo, je obvezna

raziskava z uporabo elektronskih in spletnih vprašalnikov, kadar je to primerno. Prvo obdobje poročanja o *spremenljivki prodajna cena* je najpozneje prvo četrtletje leta 2006. To obdobje se lahko zamakne za eno leto pod pogojem, da se kot bazno leto uporabi leto 2006. V nadaljevanju uredba opredeljuje nadaljnja odstopanja s priznavanjem prehodnega obdobja<sup>13</sup>, ki se mora končati najpozneje do 11. avgusta 2008 (Uredba št. 1158/2005).

Klasifikaciji NACE v Sloveniji ustreza klasifikacija SKD. Računovodska dejavnost se po SKD in tudi po NACE Rev. 1 uvršča v oddelek 74 – Druge poslovne dejavnosti. Po Uredbi št. 1158/2005 moramo v Sloveniji med drugim najpozneje do 11. avgusta 2009 razviti metodologijo IPC\_RS in tudi prvič poročati o vrednosti indeksa. Nekatere države so že uspele oblikovati metodologijo tega indeksa in ga tudi že redno izračunavajo. Delo na področju cen storitev predstavljam v nadaljevanju, podrobneje se osredinim na tri tuje države: Švedsko, Francijo in Kanado. Izkušnje teh držav so dobrodošli prispevek pri opredelitvi izhodišč za razvoj metodologije IPC\_RS v Sloveniji.

### 2.3 Mednarodne izkušnje

Na mednarodni ravni se s statistiko storitev z raziskovalno-razvojnega vidika ukvarja skupina Voorburg Group on Service Statistics<sup>14</sup>. Skupina deluje kot neformalni forum za izmenjavo znanj in izkušenj na področju statistike storitev (obseg storitev, cene, zaposlenost in poklici v okviru storitvenih dejavnosti). Skupina s svojim delom pomaga nacionalnim statističnim uradom in mednarodnim organizacijam pri reševanju posebnih statističnih problemov in pri razvoju smernic in statističnih priročnikov (Voorburg Group, 2007). V svetu je že nekaj držav, ki so začele sistematično zbiranje cen storitev in izračun IPC\_S (Avstralija, Kanada, Francija, Japonska, Nova Zelandija, Velika Britanija, Združene države Amerike).

Na 16. sestanku skupine Voorburg v Örebroju leta 2001 je bil predstavljeno delo o razvoju metodologije za IPC\_RS nekaterih držav (Kanade, Avstralije, Finske, Francije, Hongkonga, Japonske, Nove Zelandije, Velike Britanije, Združenih držav Amerike). Skupni problem vseh teh držav je poiskati ponovljive računovodske storitve, za katere bodo lahko opazovale cene, zato izbirajo različna merila in metode, da bi lahko izračunale indeks cen. Najpogostejša metoda je merjenje cene storitve s pomočjo vrednosti urnih postavk (Bordé in Garneau, 2001, str. 1–2).

Za razvoj metodologije IPC\_RS v Sloveniji je smiselno poznati metodološko prakso drugih držav, saj so lahko izkušnje držav poleg metodološkega priročnika zelo dobro vodilo pri razvoju metodologije. Primeri praks v nadaljevanju se omejujejo na prakso Švedske, Francije in Kanade. V pregledu praks skušam ugotoviti, katere kategorije računovodskih storitev so vključene v indeks, katere metode za spremljanje cen uporabljajo, kakšen ponderacijski

---

<sup>13</sup>V prehodnem obdobju se lahko sprejmejo odstopanja od določb uredbe, če nacionalni statistični sistemi zahtevajo večje prilagoditve (Uredba št. 1165/98, člen 13).

<sup>14</sup>Voorburg Group on Service Statistics [URL: <http://www4.statcan.ca/english/voorburg/2004-background.htm>]

sistem uporabljajo, kako pogosto zbirajo podatke, kako opredeljujejo spremembe v kakovosti in katere indeksne obrazce uporabljajo.

### 2.3.1 Švedska

Švedski statistični urad v začetku leta 2007 izračunava IPC\_S za 11 skupin storitev. Leta 1999 so pri Uradu za ekonomsko statistiko zastavili projekt razvoja IPC za storitveni sektor. Pri projektu so sodelovali oddelek za nacionalne račune, oddelek za statistiko cen in oddelek za statistiko storitev. Ko se je projekt januarja 2000 začel izvajati, se je projektu priključil še oddelek za metodologijo. Projekt so s 17 dodatnimi IPC\_S končali decembra 2003 (Hertzmann in Norrman, 2004, str. 2).

Sodelovanje med oddelkom za cene in oddelkom za storitve se je zelo dobro obneslo. Oddelek za storitve je izvedel raziskavo o prihodkih po posameznih skupinah storitev znotraj določene dejavnosti. Leta 2001 je raziskavo izvedel za računalniške storitve (NACE Rev. 1.1 72) in v letu 2002 za računovodske, knjigovodske in revizijske storitve; davčno svetovanje<sup>15</sup> (NACE Rev. 1.1 74.12). V obeh primerih sta med seboj sodelovala oba oddelka in tako oblikovala ustrezne opise dejavnosti, ki so se izkazali za pomembno osnovo razvoja indeksa za obe storitveni dejavnosti. Na podlagi pozitivnih izkušenj se od leta 2003 naprej tudi v drugih storitvenih dejavnostih izvajajo podobne raziskave na letni ravni. Raziskave so vključene v okvir raziskav strukturnih statistik podjetij (Hertzmann in Norrman, 2004, str. 3).

Danes na Švedskem računajo IPC\_S za naslednje storitve: oddajanje avtomobilov v najem, arhitekturne, inženirske storitve in povezano tehnično svetovanje, finančno svetovanje, pravno svetovanje, morski tovorni transport, cestni tovorni transport, druge transportne storitve, poštna storitve, denarno posredništvo ter letalski tovorniški in potniški promet. Za logistične storitve (*cargo handling*), skladiščenje, poslovanje z nepremičninami, zaposlovanje, preiskovalne in varovalne storitve se je v zadnjem četrtletju 2005 prvič zbralo podatke o cenah. V letu 2006 so se izračunavali indeksi na testni osnovi. Za leto 2007 je predvidena objava indeksov. V pripravi je testna raziskava za storitvi oglaševanje in industrijsko čiščenje (SCB – The Development of Service Producer Price Index, 2007).

IPC\_RS se nanaša na dejavnosti računovodstva, knjigovodstva, revizije, davčnega svetovanja (SE-SIC<sup>16</sup> 74.12). To dejavnost je v letu 2004 opravljalo 15.218 podjetij. Ustvarila so 2.214 milijonov EUR prihodka. Dejavnost je tega leta zaposlovala 20.305 ljudi (SCB – Structural Business Statistics Sweden, 2007). V računovodski in revizijski dejavnosti deluje malo velikih mednarodnih podjetij in veliko manjših podjetij. Razmeroma malo je srednje velikih podjetij (Gerestrand in Leonardsson, 2003, str. 9).

---

<sup>15</sup>Čeprav Švedska v izračun IPC\_RS ne vključuje davčnega svetovanja, ga tu navajam zato, ker citiram uraden opis dejavnosti v klasifikaciji dejavnosti.

<sup>16</sup>SE-SIC 92 (Swedish Standard Industrial Classification 1992) – švedska klasifikacija dejavnosti

Na Švedskem delovanje računovodske dejavnosti urejajo naslednje tri najbolj pomembne *krovne organizacije*:

- *FAR* (Föreningen Auktoriserade Revisorer in Swedish). Med drugimi računovodskimi strokovnjaki vključuje združenje 2.400 pooblaščenih revizorjev. FAR igra pomembno vlogo v razvoju računovodskih standardov, izobraževanju in v posredovanju informacij o reviziji na Švedskem ([URL: [www.far.se](http://www.far.se)], 2006).
- *SRS* (Swedish Association of Auditors). Združenje povezuje okoli 1.500 kvalificiranih in pooblaščenih revizorjev, ki so zaposleni predvsem v malih in srednje velikih podjetjih ([URL: [www.revisorsamfundet.se/srs.cs](http://www.revisorsamfundet.se/srs.cs)], 2006).
- *SRF* (Sveriges Redovisningskonsulters Förbund). Je združenje švedskih računovodskih svetovalcev in je vodilna organizacija na področju finančnega in računovodskega svetovanja. Danes ima organizacija okoli 3.800 članov ([URL: [www.srfkonsult.se/](http://www.srfkonsult.se/)], 2006).

V okviru švedske vlade organ The Supervisory Board of Public Accountants nadzoruje delo računovodij in revizorjev in skrbi zato, da ti sledijo splošnim računovodskim in revizijskim določilom. Pooblašчени revizorji morajo vsakih 5 let opraviti strokovni izpit (Gerstrand in Leonardsson, 2003, str. 6).

Švedska je jeseni 2002 izvedla *testno raziskavo*, ki je pripomogla pri razvoju metodologije za IPC\_RS. V raziskavi je sodelovalo 10 majhnih in 5 velikih podjetij, izbranih izmed podjetij, ki se ukvarjajo z revidiranjem in računovodenjem (Gerstrand in Leonardsson, 2003, str. 12).

*IPC\_RS* se danes računa za tri skupine računovodskih storitev NACE Rev. 1.1 74.12: skupni indeks (NACE Rev. 1.1 74.12), indeks cen revizijskih storitev (v nadaljevanju IPC\_RV) (NACE Rev. 1.1 14.120.01) in indeks cen računovodskih in knjigovodskih storitev (v nadaljevanju IPC\_RČ) (NACE Rev. 1.1 74.120.02-05). Za storitve davčnega svetovanja (NACE Rev. 1.1 74.120.06) indeksa cen niso razvili, saj svetovanje običajno opravljajo odvetniki v velikih podjetjih in ne finančni svetovalci. Poleg tega se je izkazalo, da je smiselno ločeno izračunavati indekse za računovodenje in revidiranje, saj se cene obeh storitev močno razlikujejo in bi bil potem skupni indeks preveč pristranski. Ker cene za posamezne storitve niso na voljo, se kot metoda za spremljanje cen uporablja *metoda obračunskih stopenj*; poročevalske enote izberejo reprezentativne storitve in zanje poročajo o povprečni zaračunani urni postavki za revidiranje oziroma računovodenje. Urna postavka predstavlja ceno storitve, za katero se izračunava enostavni indeks. Podatki za ponderje (prihodki) se zbirajo enkrat letno (Hertzmann in Norrman, 2004, str. 5).

*Merjenje cen* v računovodski dejavnosti je sorazmerno težavno. Storitve, opredeljene v pogodbi, so pogosto individualne glede na uporabnika storitve. Zato je težko najti storitev, ki je ponovljiva in dolgoročno stabilna. Prav tako je oblikovanje cene odvisno od številnih razlik in dejavnikov, ki otežujejo razlikovanje storitev med seboj; na primer razlikovanje revizijskega svetovanja od drugega svetovanja (Gerstrand in Leonardsson, 2003, str. 7).

Velika podjetja običajno *ponujajo celoten paket storitev*, ki vključuje revidiranje, računovodenje in svetovanje. Pri tem načinu je težko opredeliti enoto merjenja cene. Mala podjetja imajo v primerjavi z velikimi podjetji sorazmerno *homogen izbor osnovnih storitev*. Velika podjetja s hčerinskimi družbami delujejo na *nacionalni ravni*, kar pomeni, da matično podjetje določi cene, po katerih bodo storitve ponujale podružnice, kljub individualnim pogodbam. Manjša podjetja nastopajo lokalno in *sama oblikujejo* svoje cene glede na konkurenco na tem območju (Gerestrand in Leonardsson, 2003, str. 7).

Podjetja v tej dejavnosti pričakujejo rast cen, vendar se to zaradi dolgoročnih pogodb še ne bo tako hitro zgodilo. Povprečna raven cen v računovodski dejavnosti na Švedskem je nižja kot v veliko drugih državah. Poleg tega je raven cen v mestnih območjih višja kot v podeželskih. Prav tako je hitrost spreminjanja cen odvisna od dejavnosti naročnika; tako so na primer cene v agrarni dejavnosti stabilnejše. Najbolj običajen cenovni mehanizem so urne postavke ali pa fiksne cene za določen obseg storitve (Gerestrand in Leonardsson, 2003, str. 7).

Švedska statistika danes za izračun IPC\_RS večinoma uporablja geometrijsko inačico Laspeyrejevega obrazca. Izjema je izračun indeksa IPC\_RV oziroma IPC\_RČ za majhna podjetja, ki se izračunata po Jevonsovem obrazcu<sup>17</sup>. Sledi prikaz izračuna pri prvih dveh stopnjah agregiranja.

1. V prvi stopnji se izračuna *indeks za posamezno poročevalsko enoto*  $j - {}^jI$ . Indeks se računa ločeno za revizijo in računovodenje ter v teh okvirih ločeno za velika in mala podjetja.

$$I_{t/0}^j = \prod_i \left( \frac{p_{ti}^j}{p_{0i}^j} \right)^{s_{0i}} \quad (21)$$

$p_{ti}^j$  – cena za storitev  $i$  v podjetju  $j$  v obdobju  $t$ . Cena storitve je urna postavka.

$p_{0i}^j$  – cena (urna postavka) za storitev  $i$  v podjetju  $j$  v baznem obdobju  $0$

$s_{0i}$  – ponderji za storitev  $i$  v posameznem podjetju, kjer je  $\sum_i s_i = 1$ . Referenčno obdobje

ponderacije je referenčno obdobje cen  $0$ . Ponder za storitev  $i$  v podjetju  $j$  je delež prihodka od storitve  $i$  v prihodkih vseh storitev v podjetju  $j$ .

2. V drugi stopnji se izračuna *indeks za vsako izmed velikostnih skupin (G) podjetij* –  ${}^GI$  (velika in mala podjetja ter ločeno za računovodenje in revidiranje)

---

<sup>17</sup>Informacijo o obrazcih sem dobila z osebnim stikom v švedskem statističnem uradu (gospod Christian Schoultz).

Za mala podjetja (Jevonsov obrazec – enostavna geometrijska sredina):

$$I_{t/0}^G = \prod_{j=1}^M (I_{t/0}^j)^{\frac{1}{M}} \quad (22)$$

$M$  – skupno število opazovanih podjetij.

Za velika podjetja (geometrijska inačica Laspeyrejevega obrazca):

$$I_{t/0}^G = \prod_{j=1}^M (I^j)^{s_{j0}} \quad (23)$$

$s_{j0}$  – delež prihodkov podjetja  $j$  v skupnih prihodkih vseh velikih podjetij v računovodski oziroma revizijski dejavnosti iz baznega obdobja ponderacije.

Tudi pri izračunu indeksa višjih ravni se uporablja obrazec za tehtano geometrijsko sredino, ki je Laspeyrejev obrazec. V naslednji stopnji tako izračunamo IPC\_RV za mala in velika podjetja, in sicer s ponderjem, ki ga določajo prihodki posamezne velikostne skupine podjetij v skupnih prihodkih revizijske dejavnosti. Podobno velja za IPC\_RČ. V zadnji stopnji izračuna se po podobnem principu izračuna še IPC\_RS s ponderiranjem IPC\_RV in IPC\_RČ.

Švedski statistični urad izračunava in objavlja IPC\_RS kvartalno, in sicer z začetkom v prvem kvartalu 2003. Ločeno objavlja IPC\_RV in IPC\_RČ ter IPC\_RS. Metoda spremljanja cen je urna postavka za različno kategorijo zaposlenih ali za storitev, na primer: revizija, pregled in povezane storitve, računovodstvo in knjigovodstvo (SCB – More about Price Index for Auditing and Accounting Services, 18. 1. 2008).

### 2.3.2 Francija

V sredini leta 2004 so v Franciji izračunavali indekse cen za inženirske storitve, oglaševanje, čistilne storitve, oddajanje avtomobilov v najem, oddaja gradbene opreme v najem, varnostne storitve, računalniške storitve in seveda računovodske storitve. Te storitvene dejavnosti so takrat predstavljale 50 % vsega outputa poslovnih storitev (INSEE – Progress report for France, 2006).

Francoski statistični urad INSEE je začel razvoj metodologije IPC\_RS že v letu 1999. Indeks se nanaša na storitve, ki so po klasifikaciji NACE uvrščene v razred 74.12 oziroma v francosko različico te klasifikacije NAF<sup>18</sup> v razred 74.1C (Bérubé, 1999, str. 3). Leta 2003 je v Franciji v računovodski dejavnosti (NACE 74.12) delovalo 18.468 podjetij. Letni prihodek v tej dejavnosti je bil 11.470 milijonov EUR (INSEE – Service Professionel 2003, 2006).

---

<sup>18</sup>NAF – Nomenclature d'Activités Française, 1993  
([http://www.insee.fr/fr/nom\\_def\\_met/nomenclatures/naf1993/pages/naf.htm](http://www.insee.fr/fr/nom_def_met/nomenclatures/naf1993/pages/naf.htm))

*Vzorčni okvir* za razvoj metodologije temelji na podatkih letne strukturne raziskave EAE<sup>19</sup> za računovodske storitve iz leta 1996. Cilj je bil pokriti od 50 % do 70 % prihodkov v dejavnosti. Vzorec je obsegal 120 podjetij (Bérubé, 1999, str. 10).

Zbiranje podatkov o cenah računovodskih storitev v Franciji temelji na naslednji klasifikaciji računovodskih storitev (Bérubé, 1999, str. 10):

- izdelava finančnih poročil;
- revizija;
- knjigovodstvo;
- davčna napoved.

Med zgoraj naštetimi skupinami računovodskih storitev so pomembne razlike, ki vplivajo na cene, zato so zgoraj naštete skupine storitev razdeljene v naslednje postavke (Bérubé, 1999, str. 7):

1. Računovodstvo

- a. Knjigovodstvo: računovodja sam izvaja računovodske aktivnosti
- b. Nadzor: računovodja nadzira knjigovodstvo

2. Revizija

- a. Majhnih podjetij
- b. Velikih podjetij

3. Druge storitve:

- a. Davčna, socialna svetovanja ipd.

Obstajata *dve metodi spremljanja cen storitev*, in sicer tako imenovana metoda uporabe neposrednih cen in zaračunavanje, ki temelji na porabi časa. Za vsako storitev se zbira podatke za tri spremenljivke (Bérubé, 1999, str. 8):

- celotno število opravljenih delovnih ur (*h*);
- pogodbeni vrednost računovodskih storitev; ta podatek se potrebuje predvsem zaradi preverjanja dejanskega zaračunavanja. Pri fiksnem zaračunavanju se lahko zgodi, da ni razlike med pogodbenim in efektivnim zaračunavanjem;
- vrednost računa oziroma pogodbe za izbran output računovodske storitve (*C*).

*Metoda uporabe neposrednih cen* je primerna pri zaračunavanju računovodskih storitev manjšim podjetjem, pri splošnih knjigovodskih storitvah in izdelavi letnih finančnih poročil. Izvedena storitev se zaračuna po vnaprej dogovorjeni vrednosti za opravljeno storitev (Bérubé, 1999, str. 8).

Enostavni indeks cene pri storitvah, kjer lahko *ceno outputa storitev neposredno opazujemo*, se izračuna kot (Bérubé, 1999, str. 8):

---

<sup>19</sup>EAE – v Franciji so to vsakoletne raziskave in glavni vir informacij o dejavnosti podjetij, prihodkih, dodani vrednosti, številu zaposlenih. Raziskave se izvajajo po skupinah dejavnosti, kot so proizvodne dejavnosti, poslovne storitve, gradbeništvo in transport. Raziskave potekajo od leta 1996. V storitvenih dejavnostih vprašalnik dobijo vsa tista podjetja, ki imajo najmanj 30 zaposlenih.

$$I_{t/0}^i = \frac{C_{ti}}{C_{0i}} \quad (24)$$

$C_i$  – izbran račun/pogodba za storitev  $i$ .

Pri zaračunavanju po porabi časa se opravljena računovodska storitev kupcu zaračuna tako, da se število opravljenih ur izvajalca storitve (revizor, tehnični asistent, tajnica) pomnoži z njegovo urno postavko. Tej vrednosti se lahko prištejejo še stroški dodatnih storitev (na primer fotokopiranje). Dobro opremljena računovodska oziroma revizijska podjetja imajo informacijske sisteme, ki omogočajo natančno spremljanje časa, ki ga določen izvajalec storitve porabi za izvedbo. Pri zaračunavanju, temelječem na porabi časa, se enostavni indeks cene izračuna kot (Bérubé, 1999, str. 10):

$$I_{t/0}^i = \frac{\frac{B_{ti}}{h_{ti}}}{\frac{B_{0i}}{h_{0i}}} \quad (25)$$

$B$  – pogodbeni vrednost, izračunana na osnovi porabe časa

$h_i$  – skupno število zaračunanih ur na računu za storitev  $i$

$t$  – obdobje  $t$

$0$  – obdobje primerjave cen  $0$

$IPC_{RS}$  je izračunan po naslednjem postopku (Bérubé, 1999, str. 10):

### 1. Enostavni indeks cen

Obrazec je izbran glede na vrsto podatka o cenah; pri metodi neposredne uporabe cen obrazec (24), pri zaračunavanju po porabi časa obrazec (25).

### 2. Prva stopnja izračuna indeksa cen za skupino storitev $J$ (Youngov obrazec)

$$I_{t/0}^J = \sum_{i \in J} s_{bi} I_{t/0}^i \quad (26)$$

$J$  – skupina storitev, ki vključuje več manjših storitev  $i$  (na primer knjigovodstvo je skupina; knjiženje plačilnega prometa, prejetih in izdanih faktur sta manjši storitvi v okviru knjigovodstva)

$I^J$  – skupinski srednji indeks za tekoče obdobje za storitev  $J$

$s_{bi} = \frac{q_{bi} p_{bi}}{\sum_{i \in J} q_{bi} p_{bi}}$  – ponder za storitev  $i$  z referenčnega obdobja ponderacije  $b$ . Ponder je

izračunan kot razmerje med prihodki storitve  $i$  v skupnih prihodkih vseh storitev, ki pripadajo skupini  $J$ . Izraz  $q_{bi} p_{bi}$  predstavlja prihodek od prodaje storitve  $i$  v baznem obdobju  $b$  v dani poročevalski enoti.



### 3. Druga stopnja izračuna indeksa cen (Youngov obrazec)

$$I_{t/0}^K = \sum_{J \in K} s_{bJ} I_{t/0}^J \quad (27)$$

$K$  – označuje celoten agregat skupine storitev (na primer računovodstvo)

$I_{t/0}^K$  – agregatni indeks, ki pripada agregatu  $K$  v tekočem obdobju  $t$

$s_{bJ}$  – ponder, ki je izražen kot delež prihodkov od prodaje za skupino  $J$  (na primer knjigovodstvo) v baznem obdobju ponderacije  $b$  v skupnih prihodkih od prodaje storitev v agregatu  $K$  (na primer računovodstvo). Vrednost skupnih prihodkov se nanaša na celotno vrednost prodaje storitev od agregata  $K$  v računovodski dejavnosti. Ker je te podatke za celotno dejavnost težko dobiti, uporabljajo vrednost skupnih prihodkov v vzorcu.

Pilotsko raziskavo so opravili ob predpostavki, da *sprememb v kakovosti* ni oziroma če je le nastal večji skok v ceni, so izvajalci raziskave dodatno povprašali poročevalsko enoto. Bérubé opozarja, da je pri rednih raziskavah treba biti pozoren predvsem na naslednje vidike (Bérubé, 1999, str. 13):

1. Prvi vir sprememb v kakovosti izhaja iz dejstva, da računovodska podjetja spremenijo kakovost storitve iz enega leta v drugo. Sprememba se običajno izvrši na zahtevo kupca, kar vpliva na spremembo cene. Cena se zato lahko proporcionalno poveča. Če je sprememba cene zunaj pričakovanih smernic, je treba poročevalsko enoto dodatno vprašati za pojasnilo.
2. Če podjetje na različen način zaračunava enako storitev različnim uporabnikom storitve, se to ne obravnava kot spremembe v kakovosti. Na primer: če podjetje različnim uporabnikom storitve zaračuna obračun plač po različnih cenah, se to ne obravnava kot sprememba v ceni zaradi spremembe v kakovosti.
3. Tretji vir so spremembe v kakovosti, za katere je težko prepoznati vpliv na ceno. Verjetnost, da se te primere odkrije, je zelo majhna.

Zgoraj opisani postopek izračuna indeksa je danes uveljavljen v rednem izračunu *IPC\_RS* Francije. Tako Francija objavlja 3 vrste letnih *IPC\_RS*: skupni *IPC\_RS*, *IPC\_RV* in *IPC\_RČ*. Francoski statistični urad spremlja *cene materialnih proizvodov in storitev po enotni metodologiji izračuna indeksov cen*. Obrazci izračuna *IPC\_RS* se tako ne razlikujejo od tistih, ki so jih testirali v testni raziskavi, in so predstavljeni zgoraj. Podatki o cenah se zbirajo za kvartal, medtem ko se indeksi izračunavajo za obdobje enega leta. Zbiranje podatkov poteka z osebnimi anketami. Podatki za ponderje so odvisni od posameznih ravni agregacije indeksov. Podatke za ponderje zbirajo ravno tako anketarji, ki obiskujejo podjetja. Zbiranje lahko poteka tudi z upoštevanjem strokovnih ocen in s kombinacijo različnih virov. Podatki o vsebini outputa računovodske storitve se osvežujejo na pet let za 4-mestno raven klasifikacije proizvodov CPF<sup>20</sup>. V vzorec so izbrana podjetja, ki predstavljajo vsaj 70 % prihodka celotne dejavnosti. Vzorec računovodskih storitev se prav tako osvežuje vsakih 5 let (INSEE – Les Indices de Prix de Vente de L'Industrie et des Services aux Entreprises, 2007).

<sup>20</sup>CPF – la classification des produits française révision 1 (CPF Rév. 1, 2003)

### 2.3.3 Kanada

V Kanadi računajo IPC za naslednje storitve: računovodske, poštno, računalniške, svetovalne, kurirske, izobraževalne, informacijske, telekomunikacijske in potniške (Statistics Canada – Price Indexes, 2007).

Računovodska dejavnost v Kanadi zajema podjetja, ki ponujajo računovodske storitve, vključujoč revidiranje in pregled finančnih zapisov, pripravo finančnih poročil, knjigovodstvo, davčne napovedi, svetovanje menedžmentu. V letu 2003 je 21.783 podjetij v tej dejavnosti ustvarilo 5,5 milijarde EUR prihodkov in zaposlovalo 68.500 ljudi (Industry Canada – Accounting Services, 2006).

Revizijske in računovodske storitve ter priprava davčnih napovedi ustvarijo tri četrtine prihodkov v tej dejavnosti. 2,1 % največjih podjetij (to je 20 podjetij) realizira 54 % celotnih prihodkov v dejavnosti. Manjša podjetja ponujajo v glavnem tradicionalne računovodske storitve, medtem ko so velika podjetja specializirana v svetovalnih storitvah (nasveti glede poslovnih odločitev, bonitetne ocene, pomoč ob plačilni nesposobnosti podjetja) (Industry Canada – Accounting Services, 2006).

*Krovne organizacije v tej dejavnosti so:*

*Chartered Accountants of Canada (CICA)* – Organizacija raziskuje novosti/probleme, ki utegnejo vplivati na računovodske postopke ter postavlja računovodske in revizijske standarde za poslovni sektor, neprofitne in vladne organizacije. Poleg tega objavlja strokovno literaturo, razvija programe kontinuiranega izobraževanja (Chartered Accountant of Canada, 2006).

*Chartered Management Accountants of Canada* – Vključuje 37.000 tako imenovanih Chartered Management Accountants (CMA) – To so strokovnjaki, ki s svojim znanjem pokrivajo področje strateškega finančnega menedžmenta in ki s svojim delovanjem pripomorejo k uspehu podjetja (CMA – Chartered Management Accountants of Canada, 2006).

*Certified General Accountants of Canada* – Je profesionalna organizacija, v katero je vključenih 64.000 pooblaščenih revizorjev (Certified General Accountant – CGAs) in študentov. Člani delujejo na področjih računovodstva in finančnega menedžmenta. Njihovi uporabniki storitev so glavna kanadska podjetja in tudi manjša podjetja. Organizacija ima skupaj z drugimi združenji veliko vlogo pri oblikovanju nacionalnih in mednarodnih računovodskih standardov, računovodskih reform, strokovnih smernic (CGA – Certified General Accountants of Canada, 2006).

*International Federation of Accountants* – Je mednarodno združenje ljudi z računovodskimi poklici. Združuje 2,5 milijona računovodij, ki so zaposleni v državnih organizacijah, industriji, trgovini in akademiji. V 120 državah po svetu spodbuja uveljavljanje visokostrokovne računovodske prakse (CGA – Certified General Accountants of Canada, 2006).

Za izračun IPC\_RS je bilo izbranih šest širših kategorij računovodskih storitev (Bordé in Garneau, 2001, str. 2):

1. revizija, nadzor in povezane storitve;
2. druge nadzorne storitve;
3. knjigovodstvo, izdelava poročil in splošnih računovodskih storitev;
4. davčne napovedi za pravne osebe;
5. davčne napovedi za fizične osebe;
6. druge storitve.

Poročevalska enota poroča o cenah za tako opredeljene kategorije *enkrat letno*. Osnova za kategorizacijo je klasifikacija Central Product Classification (v nadaljevanju CPC). Priloga 2 prikazuje, katere podrazrede iz CPC vključuje posamezna kategorija. Pri vključevanju storitev v kategorije so imele prednost tiste storitve, ki so v računovodski praksi vedno bolj standardizirane. Te storitve so tudi sorazmerno stabilne in uporabniki storitev pri njih so v splošnem stalni (Bordé in Garneau, 2001, str. 2).

Osnova za *vzorčni okvir* je Poslovni register statističnega urada Kanade. V vzorčni okvir sodijo podjetja, ki imajo po klasifikaciji NAICS<sup>21</sup> šifro dejavnosti 54121. Sem sodijo storitve, kot so računovodske storitve, izdelava davčnih napovedi, knjigovodstvo, revizija. Podjetja, ki imajo manj kot 34.000 EUR prihodka, niso izbrana v vzorec. Podjetja z visokimi prihodki imajo večjo verjetnost izbora v vzorec (Bordé in Garneau, 2001, str. 7).

Enota storitve, za katero poročevalska enota poroča o cenah, je *pogodba*. Izbor reprezentativnih pogodb je v domeni poročevalskih enot. Za poročanje poročevalska enota izbere 10 pogodb, ki jih po kriteriju višine vrednosti pogodbe oziroma deleža prihodka razporedi med posamezne kategorije storitve. Zaželeno je, da izbrane pogodbe predstavljajo večji delež prihodka poročevalske enote, da so dolgoročne in da obstaja možnost njene obnovitve, saj je s tem zagotovljena boljša reprezentativnost. Slabost uporabe dolgoročnih pogodb je v tem, da so cene v njih pogosto stabilne skozi več let in tako ne odražajo dejanskih sprememb na trgu (Bordé in Garneau, 2001, str. 4).

IPC\_RS v Kanadi oblikujejo v štirih stopnjah (Bordé in Garneau, 2001, str. 5–6):

1. Indeks cen za posamezno pogodbo  $C$  v podjetju  $j$ .
2. Indeks cen za posamezno skupino storitev  $i$  v podjetju  $j$ .
3. Indeks cen za posamezno skupino storitev  $i$  v regiji.
4. IPC\_RS na državni ravni.

1. Indeks cen za posamezno pogodbo  $C$  v podjetju  $j$  –  $I_{t/j}^i$

Ta indeks je enostavni indeks, ki je izračunan za tip storitve  $i$  v podjetju  $j$  v regiji  $d$ . Indeks je po Jevonsovem obrazcu računat kot enostavna geometrijska sredina pogodbениh vrednosti.

---

<sup>21</sup>NAICS – North American Industrial Classification System

$$I_{t/0}^{ij} = \prod_{C=1}^k \left( \frac{p_{ti}^C}{p_0^C} \right)^{\frac{1}{k}} \quad (28)$$

$C$  – pogodba,  $C = 1 \dots k$

$k$  – skupno število pogodb

$i$  – storitev;  $i=1, \dots, n$

$j$  – podjetje,  $j = 1 \dots M$

$t$  – tekoče obdobje

$0$  – obdobje primerjave cen

2. *Pri prvi stopnji agregiranja se na ravni regije  $d$  agregira indeks storitev  $i$  po podjetjih  $j$ . Indeks se izračuna po Laspeyresovem obrazcu.*

$$I_{t/0}^{id} = \sum_{j=1}^M s_{0i}^j I_{t/0}^{ij} \quad (29)$$

$d$  – regija,  $d = 1 \dots N$

$s_{0i}^j = \frac{r_{0i}^j}{\sum_{j=1}^M r_{0i}^j}$  – Ponder je enak razmerju med vrednostjo  $r_{0i}^j$  (vrednost prodaje storitve  $i$ , v podjetju  $j$ , v regiji  $d$ , v obdobju  $0$  in celotno vrednostjo prodaje teh storitev po podjetjih v regiji  $\sum_{j=1}^M r_{0i}^j$ .

3. *Indeks cen za posamezno skupino storitev  $i$  v državi*  
Indeks se izračuna z Youngovim obrazcem, tako da se agregira predhodno izračunan indeks.

$$I_{t/0}^i = \sum_{d=1}^N w_{0i}^d I_{t/0}^{id} \quad (30)$$

$s_{0i}^d = \frac{r_{0i}^d}{\sum_{d=1}^N r_{0i}^d}$  – Ponder je enak razmerju med vrednostjo outputa  $r_{0i}^d$  storitve  $i$  v regiji  $d$  in

vrednostjo outputa za to storitev v vseh regijah skupaj  $\sum_{d=1}^N r_{0i}^d$ .

$$r_{0i}^d = \sum_{j=1}^M r_{0i}^{jd} \quad (31)$$

4. *Agregatni indeks cen za vse storitve in vsa podjetja za regijo  $d$*   
Uporabljeni indeksni obrazec je Laspeyresov.

$$I_{t/0}^d = \sum_{i=1}^S w_{0i}^d I_{t/0}^{di} \quad (32)$$

$S$  – skupno število vseh storitev po vseh skupinah

$$s_{0i}^d = \frac{r_{0i}^d}{\sum_{i=1}^S r_{0i}^d} \quad - \text{Ponder je enak razmerju med vrednostjo outputa } r_{0i}^d \text{ storitve } i \text{ v regiji } d \text{ ter}$$

med skupno vrednostjo outputa v tej regiji za vsa podjetja in za vse storitve.

$$r_{0i}^d = \sum_{j=1}^M r_{0i}^{jd} \quad (33)$$

## 5. IPC\_RS

Ta indeks cen je izračunan za vse storitve, vse regije in za vsa podjetja. Lahko se ga izpelje iz različnih indeksov cen, agregiranih na nižji stopnji, izračunanih ali za regijo ali za storitev. Izračun indeksa z upoštevanjem agregatnih indeksov za regije:

$$I_{t/0} = \sum_{s=1}^N w_0^s I_{t/0}^s \quad (34)$$

$$w_0^s = \frac{r_0^s}{\sum_{i=1}^N r_0^i} \quad (35)$$

$$r_0^s = \sum_{i=1}^S \sum_{j=1}^M r_{0i}^{js} \quad (36)$$

Pri obravnavi sprememb v ceni storitve zaradi *spremembe v kakovosti* statističnemu uradu v Kanadi za zdaj ne preostane drugega kot to, da izpraševanci sami opredelijo velikost spremembe v ceni zaradi kakovosti. Primer dela vprašalnika, kjer poročevalske enote opredelijo delež spremembe zaradi kakovosti, je prikazan v Priloga 3 (Bordé in Garneau, 2001, str. 4).

Pri pregledu praks ugotavljam, da sta metodologiji Francije in Švedske po večini podobni, medtem ko se metodologija Kanade v nekaterih vidikih razlikuje. Švedska in Francija ločeno izračunavata in objavljata indeks cen za revidiranje in računovodenje, medtem ko Kanada objavlja en sam skupni indeks. Spremljanje cen pri Švedski in Franciji temelji na urni postavki, v Kanadi pa se spremlja cena na pogodbo. Osnova za ponder v vseh treh državah je prihodek oziroma delež prihodka v celoti, ki se določa glede na vsakokratno s stopnjo agregiranja. Pri nobeni izmed držav davčno svetovanje ni vključeno med računovodske storitve. Indekse cen v Franciji in Kanadi objavljajo letno, na Švedskem četrletno. Poročevalske enote v Kanadi in Franciji ob poročanju o cenah računovodskih storitev navedejo še delež spremembe v cenah zaradi kakovosti.

Do zdaj sem obravnavala specifičnosti storitev in metodološke posebnosti IPC\_S, ki izvirajo prav iz posebnosti storitev. Predstavila sem tudi prakso treh držav na področju metodologije IPC\_RS. Tako sem zbrala dovolj osnov, da nadaljujem z razvojem metodologije IPC\_RS v Sloveniji. Še prej pa je smiselno narediti pregled vseh dozdajšnjih ugotovitev in postaviti izhodišča za razvoj metodologije IPC\_RS v Sloveniji.

## 2.4 Pregled izhodišč za razvoj metodologije IPC\_RS v Sloveniji

### 2.4.1 Pregled metodoloških elementov z vidika metodoloških priporočil, smernic uredbe in praks tujih držav

V tej točki povzemam ugotovitve o metodologiji. Ugotovitve se nanašajo na izhodišča, ki jih v statistiki cen računovodskih storitev predpostavljajo metodološka priporočila, uredba in prakse drugih držav. Vsa ta izhodišča so po posameznih elementih metodologije, na osnovi do sedaj napisanega, združena v tabelah od Tabela 8 do Tabela 12.

Tabela 8: Pregled izhodišč za izbiro indeksnega obrazca za izračun IPC\_RS v Sloveniji

| <b>Indeksni obrazec</b> |  |   |  |
|-------------------------|--|---|--|
| Metodološka priporočila | <u>Elementarni indeks:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• indeks, ki temelji na geometrijski sredini – Jevonsov obrazec.</li> </ul> <u>Agregatni indeks:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• odvisen od namena indikatorja;</li> <li>• priporočena uporaba Laspeyresovega obrazca.</li> </ul> |   |  |
| Uredba št. 1158/2005    | Uredba se sklicuje na metodološki priročnik.   |   |  |
| Praksa                  | <b>Švedska:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>Jevonsov</u> obrazec (za agregiranje elementarnih indeksov cen pri majhnih podjetjih);</li> <li>• <u>Laspeyresov</u> obrazec za geometrijsko sredino (večinska uporaba pri agregiranju).</li> </ul>  | <b>Francija:</b> <u>Enostavni</u> indeks izračunan kot: <ul style="list-style-type: none"> <li>• razmerje med cenama;</li> <li>• razmerje med vrednostma urne postavke.</li> </ul> <u>Agregatni indeks</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Youngov obrazec.</li> </ul> | <b>Kanada:</b> Odvisno od stopnje agregiranja: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>Jevonsov</u> obrazec;</li> <li>• <u>Youngov</u> obrazec.</li> </ul> |

Vir: Lastni povzetek dozdajšnjih ugotovitev

Tabela 9: Pregled izhodišč za ponderacijski sistem za izračun IPC\_RS v Sloveniji

| <b>Ponderacijski sistem</b> |   |   |   |
|-----------------------------|---|---|---|
| Metodološka priporočila     | <u>Dve metodi agregiranja:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ponderacijski sistem, ki temelji na vrsti storitve;</li> <li>• ponderacijski sistem, ki temelji na poročevalski enoti.</li> </ul> |   |   |
| Uredba št. 1158/2005        | Podatke za ponderje je treba osvežiti vsakih pet let.   |   |   |
| Praksa                      | <b>Švedska:</b> Delež prihodkov posamezne storitve v skupnih prihodkih (glede na stopnjo agregiranja).  | <b>Francija:</b> Delež prihodkov posamezne storitve v skupnih prihodkih (glede na stopnjo agregiranja). | <b>Kanada:</b> Delež prihodkov posamezne storitve v skupnih prihodkih (glede na stopnjo agregiranja). |

Vir: Lastni povzetek dozdajšnjih ugotovitev

Tabela 10: Pregled izhodišč za vzorčenje poročevalskih enot za izračun IPC\_RS v Sloveniji

| <b>Vzorčenje</b>        |   |  |  |
|-------------------------|---|--|--|
| Metodološka priporočila | <ul style="list-style-type: none"> <li>• naključno;</li> <li>• nenaključno;</li> <li>• naključno vzorčenje majhnih podjetij, nenaključno vzorčenje velikih podjetij.</li> </ul> |  |  |
| Uredba št. 1158/2005    | Vzorec enot mora biti dovolj velik, da omogoča reprezentativnost prebivalstva.  |  |  |
| Praksa                  | <b>Švedska:</b><br>Osnova za vzorčni okvir je poslovna baza FDB.  | <b>Francija:</b><br>Z vzorcem podjetij, katerega skupni prihodki predstavljajo 50–70 % prihodkov v dejavnosti. | <b>Kanada:</b><br>Poslovni register je osnova za vzorčni okvir. Iz registra so izločena podjetja z manj kot 34.000 EUR prihodka. |

Vir: Lastni povzetek dozdajšnjih ugotovitev

Tabela 11: Pregled izhodišč za obravnavo sprememb v kakovosti za izračun IPC\_RS v Sloveniji

| <b>Spremembe v kakovosti</b> |   |  |  |
|------------------------------|---|--|--|
| Metodološka priporočila      | Vrste prilagoditve: <ul style="list-style-type: none"> <li>• izbira novih enot v vzorec, ki vključujejo nove, modernejšie storitve;</li> <li>• tradicionalne metode prilagoditve (glejte teorijo), če narava storitve to dopušča;</li> <li>• zamenjava storitve z novejšo;</li> <li>• metoda prekrivanja;</li> <li>• izbira ustrezne cenovne metode.</li> </ul> |  |  |
| Uredba št. 1158/2005         | Redna primerjava sprememb v ceni zaradi kakovosti z drugimi statističnimi viri.   |  |  |
| Praksa                       | <b>Švedska:</b><br>Poročevalske enote same ocenijo delež spremembe v kakovosti v spremembi cene.  | <b>Francija:</b><br>Vsakih 5 let obnovijo vzorec storitev. | <b>Kanada:</b><br>Poročevalske enote same ocenijo delež spremembe v ceni zaradi spremembe v kakovosti. |

Vir: Lastni povzetek dozdajšnjih ugotovitev

Tabela 12: Pregled izhodišč za zbiranje podatkov o cenah za izračun IPC\_RS v Sloveniji

| <b>Zbiranje podatkov o cenah</b> |   |  |   |
|----------------------------------|---|--|---|
| Metodološka priporočila          | <p><b>Čas zbiranja cen:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• mesečno;</li> <li>• četrletno.</li> </ul> <p><u>Težave:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• čas med sklenitvijo pogodbe in njeno izvršitvijo;</li> <li>• pogodba sklenjena in plačana vnaprej.</li> </ul> | <p><b>Frekvenca:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• v časovni točki;</li> <li>• povprečje obdobjih cen.</li> </ul>   | <p><b>Cenovne metode:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• neposredna uporaba cen preprostih, ponovljivih storitev;</li> <li>• metoda enote vrednosti;</li> <li>• metoda oblikovanja cene na osnovi komponent;</li> <li>• metoda odstotkovnega pribitka;</li> <li>• modelna metoda metode urnih postavk.</li> </ul>   |
| Uredba št. 1158/2005             | <p><b>Poročanje</b> Eurostatu o cenah najpozneje v treh mesecih po preteku obdobja opazovanja.</p>  | <p><b>Frekvenca:</b></p> <p>Več kot enkrat letno – priporočeno četrletno oz. pogosteje.</p>  | <p>Priporočeno <b>zbiranje cen</b> prek vprašalnikov v elektronski oziroma spletni obliki.</p>  |
| Praksa                           | <p><b>Švedska:</b></p> <p>Zbiranje <i>urnih postavk</i> glede na:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kategorijo zaposlenega;</li> <li>• vrsto storitve.</li> </ul>  | <p><b>Francija:</b></p> <p>Zbiranje cen po <i>računih</i> oz. <i>urnih postavkah</i> za naslednje storitve:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• računovodstvo (knjigovodstvo, nadzor);</li> <li>• revizija (majhnih in velikih podjetij);</li> <li>• druge storitve (davčna, socialna svetovanja).</li> </ul> | <p><b>Kanada:</b></p> <p>Zbiranje cen po <i>pogodbah</i> za naslednje storitve:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• revizija, nadzor in povezane storitve;</li> <li>• druge nadzorne storitve;</li> <li>• knjigovodstvo, izdelava poročil in splošnih računovodskih storitev;</li> <li>• davčne napovedi za pravne osebe;</li> <li>• davčne napovedi za fizične osebe;</li> <li>• druge storitve.</li> </ul> |

Vir: Lastni povzetek dozidajšnjih ugotovitev

Metodološki priročnik za razvoj metodologije IPC oziroma IPC\_S predstavlja smernice zelenega razvoja metodologij. Te smernice so oblikovane kot kombinacija teoretičnih predpostavk in izkušenj splošne prakse v statistiki cen. Primerjava praks tujih držav je pokazala, da države pri oblikovanju metodologije za IPC\_RS sicer upoštevajo smernice, vendar se v računovodski dejavnosti v realnosti srečujejo z različnimi omejitvami in zato pri oblikovanju metodologije za IPC\_RS težijo k preprostim rešitvam. V naslednji točki sistematično prikažem ključne značilnosti računovodskih storitev, ki so pomembne za oblikovanje metodologije IPC\_RS.

#### 2.4.2 Pričakovane značilnosti metodologije IPC\_S

Dozidajšnja obravnava posebnosti v značilnostih storitev, metodologiji IPC\_S in v pregledu praks drugih držav pri metodologiji IPC\_RS postavlja temelj za metodologijo IPC\_RS v Sloveniji. V zaključku točke 1.1 sem poudarila glavne posebnosti storitev, ki bi utegnile



vplivati na metodologijo IPC\_S. V nadaljevanju so prikazani *pregled* značilnosti storitev, njihov vpliv na nekatere elemente metodologije in metodološke rešitve. Posebej poudarjam tiste vidike metodologije indeksa, ki zaradi specifičnih značilnosti storitev zahtevajo posebno obravnavo oziroma metodološke prilagoditve.

V Tabela 13 so v prvem stolpcu navedene tri bistvene značilnosti storitev. V drugem stolpcu je prikazano, kako te značilnosti vplivajo na metodologijo (output, cena, kakovost). Tretji stolpec prikazuje, kako se metodologija indeksa prilagaja posebnostim storitev.

Večji vpliv opažam na treh metodoloških področjih: opredelitev outputa storitve, metode za spremljanje cen in metode za prilagoditev cen zaradi spremembe v kakovosti.

*Individualnost storitve* pomeni, da je izvedba storitve prilagojena posameznemu uporabniku storitve in da ni standardizirana. Zato težko opredelimo reprezentativno, ponavljajočo se enoto outputa storitve, za katero želimo spremljati ceno. Pri izračunu IPC\_S je lahko rešitev ta, da enoto storitve opredelimo kot *pogodbo za določenega uporabnika storitve v opazovani storitveni dejavnosti*. Seveda lahko pogodba obsega več storitev in lahko govorimo celo o paketu storitev, katerega vsebina je ravno tako lahko individualna. Kljub vsemu gre pri pogodbi za neko celoto in stabilnost; to je s tega vidika dober reprezentant storitev v dejavnosti. Poleg tega je podatek o vrednosti prodaje na pogodbo lahko dosegljiv, kar olajša zbiranje podatkov za ponderje.

Pri podobnih storitvah, ki jih lahko opravlja ista oseba, vendar imajo različen obseg in vsebino, je kot enoto storitve najlažje opredeliti *urno postavko izvajalca storitve*. Zaradi individualnosti storitve lahko naletimo še na eno oviro pri uporabi metodologije in to je cenovni mehanizem, ki se lahko za enake storitve pri različnih uporabnikih storitve razlikuje. To pomeni, da cen na enoto storitve ne moremo spremljati kot danih, saj se lahko cenovni mehanizem, po katerem so se cene enakih storitev oblikovale, razlikuje in cene zato niso primerljive. Pri opazovanju cen takšnega outputa storitev cenovni mehanizem<sup>22</sup> nima pomena, ampak pri spremljanju cen prevladujočo vlogo prevzamejo metode spremljanja cen.

---

<sup>22</sup>Cenovni mehanizem je pravilo, po katerem se oblikuje cena pri ponudniku storitve.

Tabela 13: Pregled vpliva značilnosti storitev na metodologijo IPC\_S

| Značilnost storitve  | V praksi se ta odraža kot:  | Mogoče prilagoditve metodologije:  |
|--|---|--|
| <b>Individualna (prilagojena vsakokratnemu kupcu)</b>                          | Težko je opredeliti ponovljivo reprezentativno enoto outputa storitve.  | Enota storitve se opredeli kot <ul style="list-style-type: none"> <li>• pogodba (čeprav ta lahko vključuje več različnih storitev);</li> <li>• ura dela izvajalca storitve.</li> </ul> |
|  | Pri paketnih storitvah je težavnost opredelitve enote dvojna: <ul style="list-style-type: none"> <li>• struktura paketa je odvisna od vsakokratnega uporabnika storitve;</li> <li>• ponudniki podobnih paketnih storitev imajo lahko različne strukture paketov.</li> </ul> |  |
|  | Cena enote storitve se posamično določa za vsakokratnega kupca, kar pomeni, da za enako storitev obstajajo različni cenovni mehanizmi.  | Metode za spremljanje cen materialnih proizvodov se prilagodijo oziroma oblikujejo se nove.  |
| <b>Proizvodnja in poraba storitve sovpadata / kupec kot proizvodnji resurs</b> | Trajanje storitve (hitrejša/počasnejša izvedba) vpliva na način oblikovanja cene in njeno višino.   | Čas izvedbe se upošteva kot dejavnik sprememb v kakovosti.   |
|  | Subjektivna vrednost outputa storitve.  | Enake storitve se obravnavajo kot storitve z različnimi kakovostmi.  |
| <b>Storitev kot aktivnost / neoprijemljivost storitve</b>                      | Ni zalog, kar pomeni, da ceno določa povpraševanje in ne proizvodni stroški.  | Spremembe v kakovosti je treba spremljati z vidika povpraševanja.  |
|  | Input storitev je pogosto težko opredeliti, saj sta običajen vložek delo in znanje, ki sta sama neoprijemljiva.   | Prilagoditev cen zaradi spremembe v kakovosti velikokrat ni mogoča na osnovi proizvodnih stroškov.   |
|  |   | Različne metode za spremljanje cen: na osnovi outputa storitev in na osnovi porabe časa.   |

Vir: Lastni povzetek

Naslednja pomembna značilnost storitve je, da *proizvodnja in poraba storitve sovpadata*, kar posledično pomeni, da *uporabnik storitve* sodeluje aktivno v procesu proizvodnje storitve in ga s tega vidika obravnavamo kot *proizvodni resurs*<sup>23</sup>. Udeleženos uporabnika storitve pri izvedbi storitve močno vpliva na njegovo subjektivno oceno kakovosti storitve. Tako je na primer trajanje izvedbe storitve lahko zelo pomemben dejavnik oblikovanja cene. Trajanje izvedbe namreč vpliva na percepcijo uporabnika storitve o kakovosti storitev in s tem na višino cene storitve, ki jo je pripravljen plačati. Opazovano ceno je tako treba prilagoditi zaradi spremembe v kakovosti storitve. Poleg tega dožemanje kakovosti storitve v očeh uporabnika storitve pomeni, da moramo pri obravnavi na videz enakih storitev upoštevati različne kakovosti. To v praksi na primer pomeni naslednje: če je bil kupec v preteklem letu

<sup>23</sup>Kot bomo videli pozneje pri računovodskih storitvah, uporabnik storitev deloma sodeluje v proizvodnem procesu, saj skrbi za prinos računovodskih listih ali pa včasih potrebuje nasvet.

pripravljen plačati za frizersko storitev (umivanje in striženje) 100 denarnih enot, v letošnjem letu pa mu urejenost pomeni nekoliko več in je zato pripravljen plačati 150 denarnih enot za enako friziranje (umivanje in striženje) pri priznanem frizerju, potem lahko to obravnavamo kot spremembo cene zaradi spremembe v kakovosti enote storitve.

Nadalje je *storitev aktivnost* in njen rezultat je pogosto *neoprijemljiv*, zato ne moremo ustvariti zalog storitve za primer presežnega povpraševanja. Ceno storitve tako oblikuje povpraševanje, kar pri metodah prilagajanja cen zaradi spremembe v kakovosti narekuje nov pristop, to je uporabo metod, ki upoštevajo vidik povpraševanja, in ne proizvodnih stroškov. Ni samo storitev tista, ki je neoprijemljiva. Neoprijemljivi so lahko tudi inputi procesa proizvodnje storitev, kot sta na primer delo in znanje, zato je težko slediti spremembam v stroških inputov skozi proces izvedbe storitev. Tudi v tem primeru velja, da je primernejši način spremljanja sprememb v kakovosti uporaba metod, ki upoštevajo vidik povpraševanja.

Zgornje ugotovitve so relevantna osnova za razvoj metodologije IPC\_RS. Največ pozornosti moram posvetiti prav področju opredelitve enote opazovanja za storitev revidiranja in računovodenja, metodam za spremljanje cene ter metodam za prilagajanje cen zaradi spremembe v kakovosti storitve. Okvir za nadaljevanje mojega dela je poleg poznavanja metodoloških posebnosti tudi poznavanje računovodske dejavnosti v Sloveniji. V nadaljevanju predstavim te dejavnosti pri nas, sledi opis oblikovanja cen outputa računovodskih storitev v praksi in nato predstavitev ustrezne metodologije.

### **3 Razvoj metodologije IPC\_RS za Slovenijo**

Izhodišče za razvoj metodologije IPC\_RS je raziskava računovodske dejavnosti v Sloveniji. Raziskavo sem izvedla z uporabo sekundarnih virov, ki so bili predvsem na voljo na internetu, in z intervjuji direktorjev posameznih podjetij v računovodski dejavnosti. Namen intervjujev je bil preveriti verodostojnost informacij iz sekundarnih virov in zbrati informacije o:

- značilnosti računovodskih storitev;
- njihovem vplivu na ceno;
- vrsti cenovnega mehanizma in v kolikšni meri se pri tem upoštevajo uradne smernice za oblikovanje cen;
- dolžini trajanja pogodb;
- pogostosti spreminjanja cen in vzrokih za spreminjanje.

Za intervju sem zaprosila 11 revizijskih hiš, med katerimi so bile 4 največje. Izmed teh sem uspela imeti intervju samo z eno izmed njih, preostale se niso odzvale. Poleg te sem intervju opravila še s 4 drugimi družbami.

Odziv računovodskih servisov je bil nekoliko slabši. Intervju sem izvedla pri treh računovodskih servisih. V posameznih intervjujih sem dobila podobne informacije, tako da se

mi ni zdelo potrebno, da bi izvedla več intervjujev, saj z njimi najbrž ne bi dobila dodanih novih informacij. Zapisniki intervjujev so priloženi v Priloga 6.

Zbrane informacije so osnova za nadaljnje delo na metodologiji. Ob tem sem upoštevala spoznanja o praksi v drugih državah. Oblikovala sem predlog vprašalnika za zbiranje podatkov o cenah in predlagala metodologijo. Glede na to, da so podjetja, s katerimi sem imela intervju, zavrnila dajanje podatkov o cenah storitev, predloga vprašalnika nisem mogla testirati, zato sem ga šestim računovodskim podjetjem poslala v evalvacijo.

### **3.1 Storitve računovodskih servisov**

Družbe in samostojni podjetniki posamezniki, katerih osnovna dejavnost je opravljanje dejavnosti knjigovodenja, računovodenja, davčnega svetovanja in revizije za zunanje naročnike, so storitvena podjetja, ki v naši državi nimajo dolge zgodovine. Nastala so vzporedno z razvojem podjetništva po letu 1991 (GZS – Združenje računovodskih servisov, 2007).

Zaradi nepoznavanja koristnosti *računovodskih storitev* so podjetniki storitve računovodskih servisov sprva pojmovali kot nepotreben strošek, njihovo delo pa je bilo omejeno na evidentiranje poslovnih dogodkov zaradi sestave poročil, ki jih je od podjetnikov zahtevala država. Danes računovodski servisi v širšem gospodarskem prostoru, predvsem na področju malega gospodarstva, pridobivajo na pomenu. Po oceni Združenja računovodskih delavcev podjetja, ki zaposlujejo manj kot 10 delavcev, nimajo samostojno organiziranega finančnoračunovodskega oddelka znotraj svoje poslovne enote, ampak ta del poslovanja prepustijo zunanjim sodelavcem – računovodskim servisom. Podjetja, ki opravljajo računovodske dejavnosti, so lahko specializirana za posamezno skupino storitve, kot na primer: računovodenje, davčno svetovanje ali revizija. Največ je podjetij, ki se ukvarja z računovodstvom in knjigovodstvom, kar nekaj je tudi takih, ki ponujajo vse tri skupine storitev (GZS – Združenje računovodskih servisov, 2007).

### **3.2 Storitve revizijskih družb**

Ko je Služba družbenega knjigovodstva v začetku 90. let prejšnjega stoletja izločila revizijo iz svojega poslovanja, so revizijo začeli opravljati tako imenovani inšpektorji in ocenjevalci. Takrat je bilo revizije zelo malo – izvajala se je predvsem pri podjetjih, ki so imeli kredite pri tujih bankah. S sprejetjem zakona o revidiranju je Ekonomska fakulteta oblikovala specialistični program za revizijo. Specializacijo so morali opraviti tisti, ki so nameravali nadaljevati opravljanje revizije. S specializacijo so dobili naziv pooblaščenega revizorja. Ti revizorji so v začetku delovali v okviru podjetja Renoma. Vlogo Ekonomske fakultete je pozneje prevzel Inštitut za revizijo, ki od takrat naprej izobražuje pooblaščen revizorje. Z naraščanjem števila pooblaščenih revizorjev se je začelo ustanavljanje drugih revizijskih podjetij, predvsem v povezavi s tujo revizijsko družbo. Ker v začetku ni bilo smernic za

oblikovanje cen storitev, je vsako podjetje po svoje oblikovalo ceno. Podjetja so si tako medsebojno zniževala cene. Poleg tega je Zakon o gospodarskih družbah za določena podjetja predpisal obveznost revidiranja, kar je pomenilo, da se morajo cene revizijskih storitev oblikovati na nižji ravni, tako da je dostopna za podjetja, ki so k njej obvezana. Posledica je, da nizke cene revizijskih storitev slabo vplivajo na kakovost strokovnosti v tej dejavnosti. Namesto pooblaščenih revizorjev namreč več dela opravijo asistenti revizorja, ki niso dovolj usposobljeni, saj je njihova urna postavka nižja ko pri pooblaščenih revizorjih. V okviru Inštituta za revizijo obstajajo poskusi poenotenja cen med revizijskimi podjetij. Tako Revizijski svet pripravlja analizo cen po revizijskih družbah. Analiza je precej neuspešna, saj med revizijskimi družbami obstaja precejšnje nezaupanje in ne želijo posredovati podatkov o svojih cenah<sup>24</sup>.

### **3.3 Ekonomski pomen računovodske dejavnosti**

V tem poglavju predstavljam pomen računovodske dejavnosti v Sloveniji. Ker gre za storitveno dejavnost, najprej na kratko predstavim pomen storitev za slovensko gospodarstvo. Računovodska dejavnost sodi med poslovne storitve, zato nanjo pogledam z vidika tovrstnih storitev. Nadalje navajam nekaj osnovnih statističnih podatkov o računovodski dejavnosti v Sloveniji. Preden nadaljujem z opisom ekonomskega pomena dejavnosti, nekaj opomb, ki jih je ob prebiranju tega poglavja potrebno imeti v mislih:

- Statistični podatki o računovodski dejavnosti so v virih, ki sem jih uporabljala (SURS in GZS), prikazani za celoten razred 74.12 Računovodske, knjigovodske, revizijske dejavnosti, davčno svetovanje in kot take sem jih prikazala v nadaljevanju. Tako je v spodnjih vrednostih, če ni zapisano drugače, vključeno tudi davčno svetovanje, čeprav ga v svoji nalogi ne obravnavam.
- Podatki so izraženi v valuti slovenski tolar – SIT, ker se nanašajo na obdobje 1998–2005, ko je bila v Sloveniji veljavna valuta SIT.

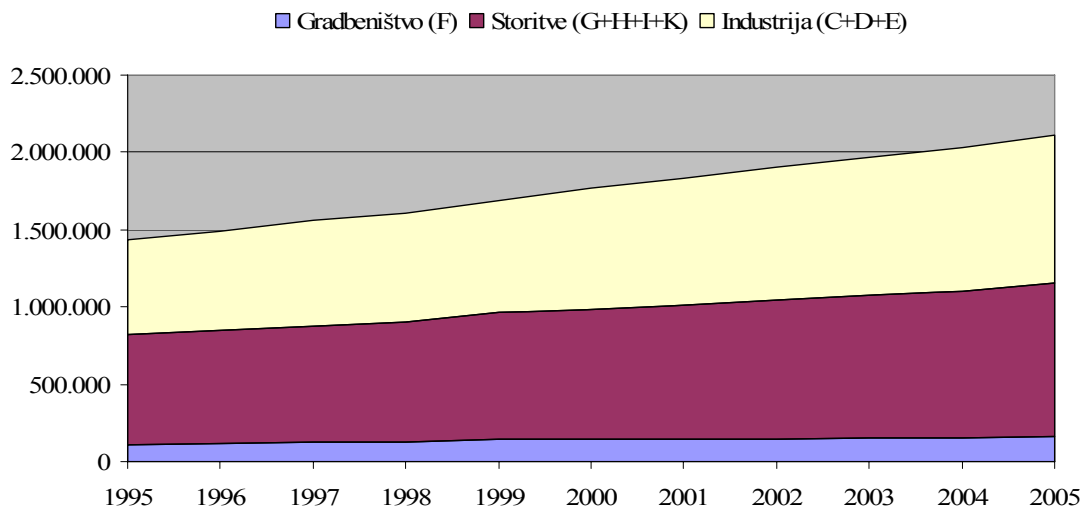
#### **3.3.1 Dodana vrednost po nekaterih dejavnostih v obdobju 1995–2005 v Sloveniji**

Na Slika 4 sta prikazana delež in gibanje dodane vrednosti treh večjih skupin dejavnosti: gradbeništva, storitev in industrije. Slika 4 kaže na to, da večinski delež skupne dodane vrednosti vseh treh dejavnosti ustvarijo storitve, za spoznanje manj industrija in najmanjši delež gradbeništvo.

---

<sup>24</sup>Vir: Intervju z direktorji revizijskih hiš

Slika 4: Rast dodane vrednosti v gradbeništvu, storitvah in industriji v obdobju 1995–2005



Vir: SURS – Poslovanje podjetij po dejavnosti, Slovenija, 2005., 2007. Osnovni podatki so v Priloga 4.

Slika 4 prikazuje tudi dinamiko rasti dodane vrednosti skozi obdobje 1995–2005. Dodana vrednost v gradbeništvu se ni veliko spreminjala in je skozi obdobje predstavlja 7–8 % skupne dodane vrednosti. Delež dodane vrednosti, ustvarjene v storitvenih dejavnostih, se je večal in je skozi obdobje predstavljal 46–50 % skupne dodane vrednosti. Povprečna letna rast dodane vrednosti storitev je bila 3 %. Dodana vrednost, ki jo ustvari industrijska dejavnost, le rahlo zaostaja za storitveno dejavnostjo. Njen delež v skupni dodani vrednosti se je v opazovanem obdobju gibal od 42 do 45 %. Povprečna letna stopnja rasti je 5 % (SURS – Poslovanje podjetij po dejavnosti, Slovenija, 2005., 2007).

### 3.3.2 Delež dodane vrednosti računovodske dejavnosti v BDP

*Letni deleži dodane vrednosti*<sup>25</sup> v BDP za dejavnost 74.12 Računovodske, knjigovodske, revizijske dejavnosti, davčno svetovanje so predstavljeni v **Error! Reference source not found.** Delež dodane vrednosti je v vseh letih opazovanega obdobja manjši od 0,5 %. V letih 1998–2001 je delež dodane vrednosti v BDP naraščal s povprečno letno stopnjo rasti 2 %. V obdobju 2002–2004 se je delež dodane vrednosti v BDP povečal za povprečno 7 % letno. **Error! Not a valid link.***Opomba k Error! Reference source not found.:* Podatki o dodani vrednosti iz virov SURS in GZS se razlikujejo. Izračun dodane vrednosti pri GZS<sup>26</sup> je usklajen z Statističnim uradom in AJ PES<sup>27</sup>. Kljub temu dodana vrednost, ki jo izračunava GZS iz izkaza poslovnega izida gospodarskih družb, ni enaka dodani vrednosti za raven Slovenije, ki jo na osnovi nacionalnih računov izračuna Statistični urad. SURS namreč upošteva še dodano vrednost sektorjev država in gospodinjstva (GZS – Metodologija izračuna dodane vrednosti, 2007). Te razlike je treba upoštevati pri obravnavi navedenih deležev dodane vrednosti računovodske dejavnosti

<sup>25</sup>Dodana vrednost v stroških faktorjev je izračunana po bruto principu, kjer so dobičku poslovanja prišteti stroški dela, popravek vrednosti osnovnih sredstev (amortizacija) ni izključen (SURS).

<sup>26</sup>Dodana vrednost pri GZS se izračuna: bruto dodana vrednost = čisti prihodki od prodaje + usredstveni lastni proizvodi in storitve + subvencije, dotacije, regresi + drugi poslovni prihodki +/- sprememba zalog – stroški blaga, materiala, storitev – drugi poslovni odhodki.

<sup>27</sup>AJPES – Agencija za javnopravne storitve in evidence

v BDP. Podrobne podatke o dodani vrednosti računovodske dejavnosti sem dobila na GZS, medtem ko sem podatke o BDP črpala iz SURS. Zaradi teh razlik je delež dodane vrednosti računovodske dejavnosti podcenjen.

Vir 1: GZS – Kazalci poslovanja, 1998–2004

Vir 2: SURS – Izdatkovna struktura BDP, stalne cene, referenčno leto 1998, mio. SIT, desezonirano in prilagojeno za število delovnih dni, 2007

### 3.3.3 Računovodska dejavnost v okviru poslovnih storitev

Računovodska dejavnost sodi v okviru SKD v področje *K* – Nepremičnine, najem in poslovne storitve, stanovanjska dejavnost, druge dejavnosti. Uradna statistika to področje na kratko imenuje poslovne storitve. V to področje sodijo oddelki: poslovanje z nepremičninami, obdelava podatkov, podatkovne baze, raziskovanje in razvoj in druge poslovne dejavnosti.

Če govorimo o poslovnih storitvah na splošno, lahko rečemo, da se je delež poslovnih storitev v bruto dodani vrednosti v obdobju od leta 1995 do leta 2002 povečal. V letu 1995 je znašal 13,8 %, v letu 2002 pa je dosegel 15,6 % (UMAR – Ekonomsko ogledalo, 2004, str. 16).

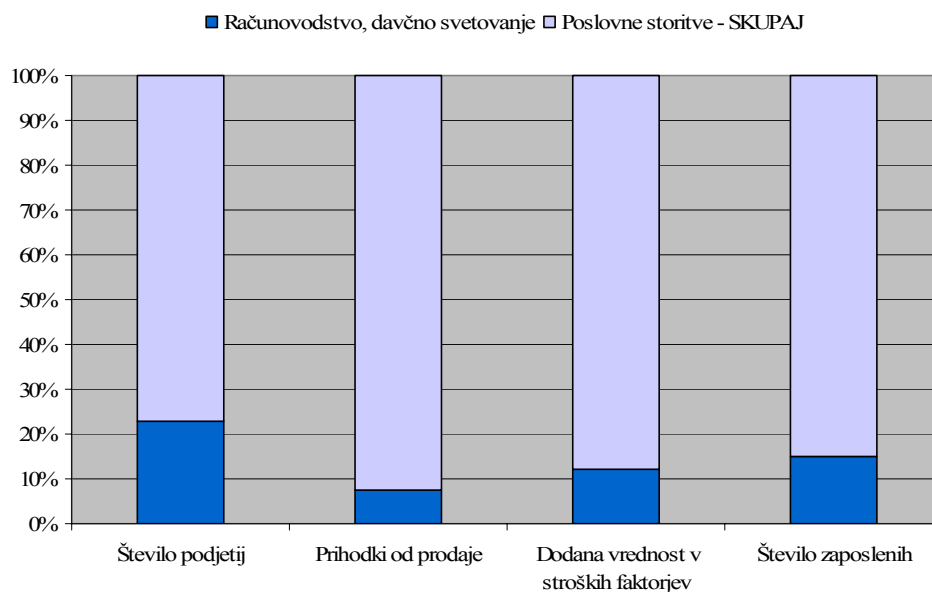
Tabela 14: Realna rast dodane vrednosti in rast števila delovno aktivnega prebivalstva v poslovnih storitvah v letih 2002 in 2003, v odstotkih

|   | Leto 2002 | Leto 2003 |
|---|-----------|-----------|
| Realna rast dodane vrednosti v %                | 2,2       | 2,1       |
| Rast števila delovno aktivnega prebivalstva v % | 5         | 4,2       |

Vir: SURS – Poslovne storitve, Slovenija, 2004., 2007

Iz Tabela 14 je razvidno, da so v dejavnosti *poslovne storitve* v letih 2002 in 2003 zaznali nizko realno rast dodane vrednosti, ki je v letu 2002 dosegla 2,2 % in v letu 2003 2,1 % glede na predhodno leto. Umirjeno rast dodane vrednosti potrjujejo tudi podatki o rasti števila delovno aktivnih, ki je bila v letu 2003 4,2 %, kar je nižje od povprečne letne rasti zaposlenosti v petih predhodnih letih, ki je bila 5 %. K tem podatkom lahko dodamo še to, da se je v letu 2004 s poslovnimi storitvami ukvarjalo 14.341 podjetij, med njimi pa so prevladovala mala podjetja (kar 96,3 %). Skupaj so ta podjetja ustvarila polovico (50,1 %) vseh prihodkov od prodaje v sektorju poslovnih storitev (SURS – Poslovne storitve, Slovenija, 2004., 2007).

Slika 5: Delež števila podjetij, prihodkov, dodane vrednosti in zaposlenih v računovodski dejavnosti (74.12) v okviru poslovnih storitev (74) v letu 2004 v Sloveniji



Vir: SURS – Osnovni podatki za poslovne storitve po dejavnosti, Slovenija, letno, 2007. Osnovni podatki so v Prilogi 4.

S Slika 5 je razvidno, da število podjetij v računovodski dejavnosti predstavlja okoli 23 % vseh podjetij, ki delujejo v okviru dejavnosti poslovne storitve. Podjetja v računovodski dejavnosti ustvarijo 8 % skupnih prihodkov od prodaje poslovnih storitev. Dodana vrednost računovodske dejavnosti predstavlja 12 % dodane vrednosti vseh poslovnih dejavnosti in zaposluje okoli 15 % vseh zaposlenih v dejavnost poslovne storitve (SURs – Osnovni podatki za poslovne storitve po dejavnosti, Slovenija, letno, 2007).

Sklenem lahko, da vloga računovodskih storitev v poslovnih storitvah ni tako zelo visoka, saj je računovodska dejavnost v letu 2004 ustvarila manj kot petino dodane vrednosti poslovnih storitev. Videli smo, da je rast dodane vrednosti poslovnih storitev zmerna, pozneje pa bomo pri računovodskih storitvah ugotovili podobno dinamiko. V nadaljevanju obravnave ekonomskega pomena računovodske dejavnosti bomo videli, da podobno kot v poslovnih storitvah v splošnem prevladujejo majhna podjetja tudi v računovodski dejavnosti.

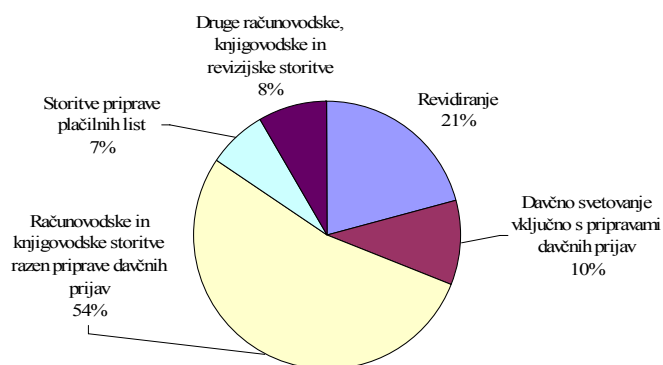
### 3.3.4 Prihodki po vrstah storitev v računovodski dejavnosti

Podatki o prihodkih po vrstah storitev v računovodski dejavnosti so na SURS na voljo za leto 2004. V letu 2004 je dejavnost 74.12 ustvarila 40.554.000 SIT prihodkov. Struktura prihodkov po vrstah računovodskih storitev je prikazana na Sliki 6. Iz grafa je razvidno, da dobro polovico prihodkov ustvarijo računovodske in knjigovodske storitve, razen priprave davčnih prijav. Slabo četrtino skupnih prihodkov, 21 %, ustvari revidiranje. Sledijo davčno svetovanje z 10 % deleža v skupnih prihodkih, nato druge računovodske, knjigovodske in



revizijske storitve z 8 % ter storitve priprave plačilnih list s 7 % (Vir: SURS – Prihodki od prodaje glede na vrsto proizvodov oziroma storitev, Slovenija, letno, 2007).

Slika 6: Prihodki od prodaje glede na vrsto storitev v dejavnosti 74.12 Računovodske, knjigovodske, revizijske dejavnosti, davčno svetovanje



Vir: SURS – Prihodki od prodaje glede na vrsto proizvodov oziroma storitev, Slovenija, letno, 2007. Osnovni podatki so prikazani v Priloga 4.

Če računovodske storitve razvrstim v skupine, ki jih uporabljam v tej nalogi, potem deleže prihodkov razdelim na revidiranje, računovodenje in davčno svetovanje. Potem storitve računovodenja ustvarijo 62 % prihodka od prodaje v dejavnosti 74.12, revidiranje 21 % in davčno svetovanje 17 %.

### 3.3.5 Število podjetij v računovodski dejavnosti

Tabela 15: Število podjetij v dejavnosti 74.12 Računovodska, knjigovodska, revizijska dejavnost, davčno svetovanje, v obdobju 1998–2004

| Število podjetij | Leto         |              |              |              |              |              |              |
|------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
|                  | 1998         | 1999         | 2000         | 2001         | 2002         | 2003         | 2004         |
| Majhna           | 1.142        | 1.187        | 1.214        | 1.262        | 1.307        | 1.383        | 1.477        |
| Srednja          | 7            | 8            | 5            | 4            | 3            | 2            | 1            |
| Velika           | 2            | 0            | 0            | 5            | 4            | 2            | 1            |
| <b>Skupaj</b>    | <b>1.151</b> | <b>1.195</b> | <b>1.219</b> | <b>1.271</b> | <b>1.314</b> | <b>1.387</b> | <b>1.479</b> |

Vir: GZS – Kazalniki poslovanja, 1998–2004

Tabela 16: Letni indeks rasti števila podjetij v dejavnosti 74.12 Računovodska, knjigovodska, revizijska dejavnost, davčno svetovanje v obdobju 1998–2004

| Skupina podjetij glede na velikost | Letni indeks rasti števila podjetij |            |            |            |            |            |            | Povprečni letni indeks rasti |
|------------------------------------|-------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------------------------|
|                                    | 1998                                | 1999       | 2000       | 2001       | 2002       | 2003       | 2004       |                              |
| Majhna                             | –                                   | 104        | 102        | 104        | 104        | 106        | 107        | 104                          |
| Srednja                            | –                                   | 114        | 63         | 80         | 75         | 67         | 50         | 75                           |
| Velika                             | –                                   | 0          | –          | –          | 80         | 50         | 50         | 60                           |
| <b>Skupaj</b>                      | –                                   | <b>104</b> | <b>102</b> | <b>104</b> | <b>103</b> | <b>106</b> | <b>107</b> | <b>104</b>                   |

Vir: Lastni izračuni

Tabela 15 prikazuje število podjetij v dejavnosti 74.12 Računovodske, knjigovodske, revizijske storitve, davčno svetovanje v letih 1998–2004, medtem ko Tabela 16 prikazuje letni indeks rasti števila podjetij v tej dejavnosti. V dejavnosti močno prevladujejo majhna podjetja. V opazovanem obdobju opazimo zanimivo dinamiko števila podjetij. Skupno število podjetij je sicer naraščalo s povprečno letno stopnjo rasti 4 %, vendar predvsem na račun majhnih podjetij. Število srednjih in majhnih podjetij se je nižalo. Tako je število majhnih podjetij padalo v povprečju za 25 % letno, število velikih podjetij pa kar za 40 %.

### 3.3.6 Zaposleni v računovodski dejavnosti

V Tabela 17 se kaže porast števila zaposlenih v dejavnosti 74.12 Računovodske, knjigovodske, revizijske dejavnosti, davčno svetovanje. V šestih letih – od leta 1998 do leta 2004 – se je število zaposlenih v računovodski dejavnosti povečalo skoraj za 50 %. V Tabela 18 se kaže pričakovana dinamika števila zaposlenih. Skupno število zaposlenih je skozi obdobje naraščalo s povprečno letno stopnjo 7 %. Število zaposlenih je imelo pozitivno rast samo v majhnih podjetij, kjer je naraščalo s povprečno letno stopnjo rasti 9 %. Pri srednjih in velikih podjetij v opazovanem obdobju zaznavamo negativno rast.

Tabela 17: Število zaposlenih v dejavnosti 74.12 Računovodska, knjigovodska, revizijska dejavnost, davčno svetovanje v obdobju 1998–2004

| Velikost podjetij | Število zaposlenih po letih |              |              |              |              |              |              |
|-------------------|-----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
|                   | 1998                        | 1999         | 2000         | 2001         | 2002         | 2003         | 2004         |
| Majhna            | 2.159                       | 2.239        | 2.478        | 2.598        | 2.682        | 2.984        | 3.540        |
| Srednja           | 230                         | 240          | 190          | 188          | 288          | 170          | 121          |
| Velika            | 60                          | 0            | 0            | 102          | 69           | 46           | 0            |
| <b>Skupaj</b>     | <b>2.449</b>                | <b>2.479</b> | <b>2.668</b> | <b>2.888</b> | <b>3.039</b> | <b>3.200</b> | <b>3.662</b> |

Vir: GZS – Kazalniki poslovanja, 1998–2004

Tabela 18: Letni indeks rasti števila zaposlenih po velikosti podjetja v dejavnosti 74.12 Računovodska, knjigovodska, revizijska dejavnost, davčno svetovanje v obdobju 1998 – 2004

| Velikost podjetij | Letni indeks rasti števila zaposlenih |            |            |            |            |            |            | Povprečni letni indeks rasti |
|-------------------|---------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------------------------|
|                   | 1998                                  | 1999       | 2000       | 2001       | 2002       | 2003       | 2004       |                              |
| Majhna            | –                                     | 104        | 111        | 105        | 103        | 111        | 119        | 109                          |
| Srednja           | –                                     | 104        | 79         | 99         | 153        | 59         | 71         | 94                           |
| Velika            | –                                     | 0          | –          | –          | 68         | 67         | 0          | 67                           |
| <b>Skupaj</b>     | –                                     | <b>101</b> | <b>108</b> | <b>108</b> | <b>105</b> | <b>105</b> | <b>114</b> | <b>107</b>                   |

Vir: Lastni izračun

Dinamika rasti števila podjetij in števila zaposlenih kaže na pomen majhnih podjetij v računovodski dejavnosti v obdobju 1998–2004. Število majhnih podjetij v celotnem obdobju obsega več kot 99 % vseh podjetij v dejavnosti. Velika in srednje velika podjetja so postopoma izginjala iz dejavnosti. Za metodologijo IPC\_RS to pomeni, da se povečuje potreba po večjem vzorcu manjših podjetij, da se zagotovi reprezentativnost dejavnosti.

### 3.3.7 Dodana vrednost na zaposlenega v računovodski dejavnosti

Tabela 19: Dodana vrednost na zaposlenega v 000 SIT v stalnih cenah, v računovodski dejavnosti v obdobju 1998–2004

|   | 1998   | 1999  | 2000   | 2001   | 2002   | 2003   | 2004  |
|---|--------|-------|--------|--------|--------|--------|-------|
| Dodana vrednost na zaposlenega v 000 SIT, stalne cene, referenčno leto 1998 | 3.487  | 3.424 | 3.501  | 3.491  | 3.783  | 3.797  | 3.779 |
| Letni indeks rasti  | –      | 98,20 | 102,24 | 100,13 | –      | 100,35 | 99,54 |
| Bazni indeks  | 100,00 | 98,20 | 100,40 | 100,13 | 100,00 | 100,35 | 99,89 |

Opomba k Tabela 19: V letu 2002 so se Slovenski računovodski standardi vsebinsko spremenili. Zato statistični podatki med letoma 1998 in 2001 in letoma 2002 in 2004 niso neposredno primerljivi. V analizah podatkov in tolmačenjih ločujem ti dve obdobji.

Vir: GZS – Kazalniki poslovanja, 1998–2004

V Tabela 19 je prikazana dodana vrednost na zaposlenega po letih v stalnih cenah ter verižni in bazni indeksi rasti dodane vrednosti na zaposlenega. Rast dodane vrednosti skozi leta je bila šibka ali je skoraj ni bilo. *Dodana vrednost na zaposlenega* v dejavnosti 74.12 se je v obdobju 1998–2001 gibala po različnih letnih stopnjah rasti, v povprečju pa se je letno znižala za 0,4 %, medtem ko je v obdobju 2002–2004 ostala skoraj nespremenjena.

### 3.3.8 Povprečne letne neto plače na zaposlenega v računovodski dejavnosti

Tabela 20: Povprečne realne letne neto plače na zaposlenega v tisoč SIT, stalne cene, v dejavnosti 74.12 v obdobju 1998–2004

|  | 1998   | 1999   | 2000   | 2001   | 2002   | 2003  | 2004  |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|-------|-------|
| Povprečne realne letne neto plače na zaposlenega v 000 SIT | 1.749  | 1.796  | 1.849  | 1.835  | 2.039  | 2.031 | 2.003 |
| Verižni indeksi  | –      | 102,71 | 102,91 | 99,25  | –      | 99,63 | 98,62 |
| Bazni indeks   | 100,00 | 102,71 | 105,70 | 104,90 | 100,00 | 99,63 | 98,25 |

*Opomba k Tabeli 20:* V letu 2002 so se Slovenski računovodski standardi vsebinsko spremenili. Zato statistični podatki med letoma 1998 in 2001 in letoma 2002 in 2004 niso neposredno primerljivi. V analizah podatkov in tolmačenjih ločujem ti dve obdobji.

Vir: GZS – Kazalniki poslovanja, 1998–2004

Povprečne letne neto plače na zaposlenega so v obdobju 1998–2001 realno narasle za 4,90 %. V letih 2002–2004 so se realno znižale za 1,75 %.

Ob koncu obravnave ekonomskega pomena računovodske dejavnosti lahko sklenem, da računovodska dejavnost s svojo dodano vrednostjo v bruto domačem proizvodu predstavlja zelo majhen delež – manj kot 0,5 %. Majhen delež dejavnosti v celotni dodani vrednosti gospodarstva daje IPC\_RS sorazmerno majhen vpliv na IPC\_S in posledično na IPC. Dejavnost sodi v okvir poslovnih storitev, ki imajo v zadnjih letih zmerno rast. To dinamiko opažam tudi v računovodski dejavnosti. Poleg tega v računovodski dejavnosti prevladujejo majhna podjetja, kar bo gotovo imelo vpliv na oblikovanje in izbiro vzorca poročevalskih enot za poročanje o cenah računovodskih storitev. Med različnimi skupinami računovodskih storitev prevladujeta računovodenje in revidiranje, na kateri se pri razvoju metodologije za IPC\_RS osredinjam.

### 3.4 Krovne organizacije v računovodski dejavnosti

Glavne organizacije v računovodski dejavnosti v Sloveniji so:

1. Združenje računovodskih servisov;
2. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije;
3. Slovenski inštitut za revizijo.

#### *Združenje računovodskih servisov*

Združenje računovodskih servisov (v nadaljevanju ZRS) združuje družbe in samostojne podjetnike posameznike, ki opravljajo knjigovodsko, računovodsko, revizijsko in davčno svetovalno dejavnost in so skladno z razvrstitvijo, ki jo predpisuje standardna klasifikacija dejavnosti, razporejeni pod številko 74.120. Združenje je bilo kot stanovska organizacija ustanovljeno ob koncu leta 1996 v okviru GZS in deluje po načelu čim tesnejšega sodelovanja

s članicami, zato je organizacijsko razdeljeno na regijska združenja računovodskih servisov. 30. 11. 2004 je imel ZRS 3.340 članov, izmed katerih je 1.514 družb in 1.826 samostojnih podjetnikov (Združenje računovodskih servisov, 2005).

Naloge ZRS (Združenje računovodskih servisov, 2005):

- urejanje skupnih zadev podjetij;
- zastopanje podjetij nasproti javnemu sektorju in drugim gospodarskim dejavnostim;
- razvoj lojalne konkurence;
- razvoj stroke in strokovni izpit;
- priporočljiv cenik storitev;
- razvoj družabnosti;
- sodelovanje s sekcijami in z združenji v GZS.

#### *Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije*

Zvezo sestavlja 34 društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, ki so tudi njeni soustanovitelji, ter Društvo revizorjev Slovenije. Zveza je strokovna organizacija v Republiki Sloveniji, katere temeljne naloge so organiziranje in izvajanje svetovalnega dela na področjih računovodstva in poslovnih financ v Sloveniji (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006).

#### *Slovenski inštitut za revizijo*

Slovenski inštitut za revizijo je bil ustanovljen 11. januarja 1994. Podlago za njegovo ustanovitev je predstavljal zakon o revidiranju, sprejet julija 1993, ki je za ustanovitelja Inštituta postavil Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Kmalu po ustanovitvi so bili sprejeti prvi temeljni akti, ki so urejali delovanje revizijske stroke v Sloveniji, kot na primer kodeks poklicne etike zunanjega revizorja, temeljna revizijska načela, navodila za delovanje revizijskih družb in drugi. Inštitut je samostojna organizacija, ki ima za svoje delovanje javno pooblastilo od države. Inštitut odgovarja ministrstvu za finance. Sicer delovanje inštituta ureja tudi Zakon o revidiranju (Slovenski inštitut za revizijo, 2006).

V letih delovanja je postajal vedno aktivnejši ne samo na domačem strokovnem področju, ampak tudi v tujini. Tako je postal član pomembnih strokovnih mednarodnih organizacij, kot so na področju računovodstva Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC), na področju revizije Zveza evropskih revizorjev (Federation des Experts Comptables Europeens, FEE) in na področju ocenjevanja vrednosti Svet za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (International Valuation Standards Committee, IVSC) (Slovenski inštitut za revizijo, 2006).

Na Inštitutu je zaposlenih 8 ljudi, izmed katerih je večina pooblaščenih revizorjev. Naloge Inštituta v kratkem so (Slovenski inštitut za revizijo, 2006):

- dodeljevanje licenc za opravljanje revizijske dejavnosti;
- izdajanje dovoljenj za revizijske storitve;
- nadzor nad revizijskimi družbami.

Inštitut za opravljanje nadzora nad kakovostjo revidiranja zaračunava nadomestilo za nadzor v vrednosti 0,9 % od osnove. Osnova so vsi prihodki zavezanca, izkazani v računovodskih izkazih za preteklo leto.

Z vidika IPC\_RS so glavne organizacije v računovodski dejavnosti pomemben vir informacij. Poleg tega oblikujejo politiko dejavnosti in med drugim bolj ali manj uspešno tudi politiko cen. S svojim delovanjem vplivajo na zakonodajo. Čeprav poskusi za poenotenje cen v dejavnosti danes še niso obrodili dosežkov, pa lahko v prihodnosti to vpliva na bolj kontroliran trg cen in s tem na lažje spremljanje podatkov.

### 3.5 Opredelitev enote storitve revidiranja

Revidiranje podjetij se danes izvaja na zakonsko zahtevo ali na zahtevo lastnika podjetja. Obstajajo tudi občasne revizije (na primer pri prodaji podjetja). Po informacijah z intervjujev z revizijskimi družbami prihodki od rednega letnega revidiranja podjetij obsegajo 70–95 % letnih prihodkov revizijskih družb. Drugo so davčna svetovanja, vrednotenje podjetij, izobraževanje. V povprečju je 80 % uporabnikov storitev stalnih. V nadaljevanju se *osredinjam na redna letna revidiranja podjetij*, saj je za metodologijo IPC\_RS zaželeno, da je zagotovljena reprezentativnost storitev. Ta je zagotovljena s tem, da storitev predstavlja večji delež prihodka revizijske družbe in da se redno izvaja za redne uporabnike storitev.

Po zakonu o revidiranju lahko *revidiranje opravljajo* (Zakon o revidiranju, 2006):

1. Gospodarske družbe s sedežem v Republiki Sloveniji, ki so za opravljanje teh storitev pridobile dovoljenje inštituta (v nadaljnjem besedilu revizijska družba).
2. Pooblaščen revizorji, ki samostojno opravljajo storitve revidiranja kot svojo dejavnost in so za opravljanje teh storitev pridobili dovoljenje inštituta (v nadaljnjem besedilu samostojni revizor).
3. Storitve revidiranja zadrug (zadružna revizija) lahko opravlja tudi zadružna zveza, ki je za opravljanje teh storitev pridobila dovoljenje inštituta.

Vsakodnevno osvežen register revizijskih podjetij je na voljo na spletni strani Slovenskega inštituta za revizijo<sup>28</sup>.

Zakon o revidiranju pozna dve kategoriji revizorjev. To sta pooblaščen revizor in revizor. *Pooblaščen revizor* je fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. V procesu revizije je to glavni revizor, ki podpiše revizijsko mnenje. *Revizor* je fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog revizorja in je vmesna stopnja do pooblaščenega revizorja. Je pomočnik pooblaščenega revizorja.

---

<sup>28</sup>Register revizijskih družb: [http://www.si-revizija.si/revizijske\\_druzbe/index.php](http://www.si-revizija.si/revizijske_druzbe/index.php)

V praksi pa se glede na strokovno usposobljenost, izkušnje in sposobnost ljudi v reviziji oblikujejo *različne kategorije revizorskih poklicev*. Število kategorij je odvisno od velikosti revizijske družbe. V manjših revizijskih podjetjih delujejo samo revizorji in pooblašeni revizorji, medtem ko se v velikih podjetjih oblikuje več kategorij: pripravniki, asistenti, revizorji (vodje skupin), pooblašeni revizorji (menedžerji – vodje zahtevnejših projektov ali več skupin skupaj) in partnerji (zadolženi za večje število projektov). Kategorije revizorskih poklicev so pomembne z vidika metodologije IPC\_RS, saj se cene revizijskih storitev oblikujejo na osnovi urnih postavk revizorskih poklicev, ki revizijo opravljajo. Kategorije poklicev so razvrščene po posameznih *tarifnih razredih urnih postavk*.

Inštitut za revizijo objavlja smernice za oblikovanje cen storitev, ki jih predstavljam v naslednji točki.

### **3.5.1 Smernice cen za storitve revidiranja**

Svet Inštituta je na podlagi 6. člena zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 32/93 in 65/93) in 8. člena statuta Slovenskega inštituta za revizijo 7. marca 1994 sprejel *Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev*. Smernice so na voljo na spletni strani inštituta<sup>29</sup>.

Smernice določajo podlago za oblikovanje cene revizijske storitve. Tako naj bi ceno storitve sestavljali naslednji elementi (Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev, 2007):

- vrednosti ocenjenega ali opravljenega dela;
- pavšalne vrednosti dela;
- dodatni neposredni stroški;
- davki ali druge dajatve.

V 4. členu smernic so določene cene, po katerih sme revizor zaračunati opravljeno uro dela. Za posamezno kategorijo revizorskega poklica je določena višina urnih postavk, po katerih naj se revizorsko delo vrednoti. Poleg tega tudi določa, da je zmanjšanje vrednosti storitev pod navedene cene dopustno samo v izjemnih in upravičenih primerih, predvsem ob neugodnem gospodarskem položaju naročnika. Ob sklenitvi dogovora po manjši vrednosti od predpisane je treba obvestiti Slovenski inštitut za revizijo (Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev, 2007). V praksi se ta člen smernic krši, saj se cene ne oblikujejo na podlagi smernic in tudi inštitut o nižjih cenah ni obveščen.

Cene revizorskih ur v praksi razlikujejo od tistih, določenih v smernicah. Po informacijah iz intervjujev z revizijskimi družbami so cene urnih postavk v povprečju polovico nižje, saj si družbe med seboj konkurirajo z nižanjem cen. Ker torej smernice v praksi ne veljajo, si pogledjmo oblikovanje cen v praksi.

---

<sup>29</sup>Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev: [http://www.si-revizija.si/revizorji/smernice\\_cen.php](http://www.si-revizija.si/revizorji/smernice_cen.php)

### 3.5.2 Oblikovanje cen v praksi

V praksi so vse tri vrste revidiranja (glejte točko 2.1), torej revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti in revidiranje poslovanja. Vse tri vrste revidiranja se izvajajo v dveh fazah, ki sta med seboj odvisni. Čeprav je revidiranje celovita storitev, ki se je ne da drobiti na posamezne enote storitve, jo kljub temu izvajajo v dveh fazah. V prvi fazi revidiranja gre predvsem za revidiranje skladnosti poslovanja. Ta faza poteka v obdobju od oktobra do januarja vsako leto in je osnova za drugo fazo. Po končani prvi fazi se začne druga faza, ki poteka v obdobju od februarja do junija. V tej fazi se revidira računovodske izkaze. Po zaključenem delu se izda revizorsko mnenje, ki ga podpiše pooblaščen revizor.

Prva in druga faza revidiranja sta neločljivi in sodita v okvir letne revizije podjetja. Obe fazi sta zajeti v eno samo letno pogodbo med revizijsko družbo in uporabnikom storitve. Vrednost pogodbe se določi na podlagi predvidenega obsega potrebnega dela. Pri oceni potrebnega obsega ur se upošteva letno poročilo in poznavanje uporabnika storitve. Za izvedbo revizije pri novem uporabniku storitve je potrebnega približno 20 % več časa. Poleg tega se pri določanju obsega upošteva predpostavka, da bo uporabnik storitve stalen in da je urejen. Obseg je odvisen še od težavnosti situacije, ki se revidira (na primer izkušnje zaposlenih z revizijo v revidiranem podjetju, ki skrajšajo postopek revizije in s tem znižajo potrebni obseg ur), velikost dejavnosti, urejenost računovodstva.

Vrednost pogodbe se nato lahko določi na več načinov:

1. *Revizija na dan.* Pri tem načinu se upošteva število potrebnih dni za revizijo in vrednost revizije na dan.
2. *Pokalkulacija po opravljenem delu.* Pri tem načinu se stroške revizije uporabniku storitve predstavi šele po opravljenem delu. Ta način se zelo redko uporablja.
3. *Z upoštevanjem urne postavke s cenika.* Ta način je najpogostejši, zato ga v nadaljevanju podrobneje opisujem.

Revizijske družbe razpolagajo s cenikom urnih postavk za posamezne kategorije revizorskih delavcev. Ko je obseg revizije določen, revizijska družba določi kategorijo ljudi in število ur po posamezni kategoriji. Število ur v posamezni kategoriji se pomnoži z urno postavko v kategoriji. Seštevek tako dobljenih produktov je vmesna vrednost revizijske storitve, ki pa ni nujno enaka vrednosti pogodbe. Končna vrednost pogodbe je namreč rezultat pogajanj in okoliščin, v katerih uporabnik storitve deluje (ekonomsko stanje, multinacionalka). Pogodbe so enoletne, vendar večina uporabnikov storitve ostaja stalna več let. Kljub temu je zaželeno, da revidirano podjetje vsaj vsakih 5 let zamenja revizijsko družbo, saj to omogoča večjo nepristranskost pri izvajanju revizije. Za stalne uporabnike storitve vrednost pogodb ostaja enaka skozi več let ali pa se celo rahlo znižuje. Vrednost pogodb se lahko spremeni s spremembo standardov, ki spreminjajo obseg revizijske storitve. Celotni strošek revizije se lahko spremeni tudi, če se spremeni vsebina poslovanja uporabnika storitve oziroma se njegovo poslovanje razširi. Pomembno je tudi povedati, da se cene revidiranja *ne razlikujejo*



po krajih oziroma regijah v Sloveniji. Naštete mogoče vzroke za spremembo cen uvrščamo med spremembe v ceni zaradi spremembe v kakovosti oziroma spremembo obsega outputa storitve, zato jih obravnavam v točki 3.8.

Zgornje ugotovitve so osnova za opredelitev *metodologije IPC\_RS*. Opredeliti moram *enoto storitve*, za katero bomo spremljali *ceno računovodske storitve*, predlagati ustrezen podatek za *ponderje* in predvideti *pogostost opazovanja* podatkov o cenah.

### 3.5.3 Opredelitev enote storitve revidiranja

Za *opredelitev enote storitve revidiranja* se ponujata dve možnosti: pogodba in urna postavka posamezne kategorije revizorjev. Poglejmo si podrobneje vsako možnost posebej.

Vprašanje, ki se pri *pogodbi* postavi, je, ali je pogodba dovolj homogena, da jo lahko vzamem kot enoto za opazovano revizijsko storitev? V odgovoru na to vprašanje upoštevam dva vidika pogodbe: vsebinski in izvedbeni vidik. Če na pogodbo pogledam z vsebinskega vidika, je vsebina pogodbe nedeljiva celota. Vidik izvedbe pa prinaša nasproten rezultat; pogodbo za revidiranje izvršuje več različno usposobljenih ljudi, ki imajo različne višine urnih postavk in pogodba je potem deljiva.

Zaradi izvedbenega vidika pogodbe bi lahko za enoto storitve izbrala revizorsko uro posamezne kategorije. Čeprav bi s tako izbrano enoto dobila natančne izvirne podatke o ceni revidiranja po kategoriji, ta izbor le ni tako dober. Kot je razloženo v Metodološkem priročniku (glejte točko 1.2.4.2), je to ena izmed metod spremljanja cen na osnovi porabe časa, ki prvič predstavljajo prejšnji cenovni mehanizem kot metodo in drugič ne odražajo spremembe v produktivnosti izvajanja storitve (problematiko produktivnosti v pogodbah obravnavam v točki 3.8). Poleg tega bi ob izbiri urne postavke za enoto revidiranja naletela na praktično omejitev pri revizijskih družbah. Te namreč niso pripravljene tako podrobno dajati podatkov, ki skoraj odsevajo njihovo kalkulacijo. Zaradi zgoraj navedenih dejstev je za *enoto storitve revidiranja* bolj smiselno izbrati *pogodbo*. Vrednost pogodbe za revidiranje je tista vrednost, ki v končni fazi zanima uporabnika storitve.

Tudi v Franciji, Kanadi in na Švedskem za enoto uporabljajo ali urno postavko ali pogodbo. V Kanadi je enota storitve pogodba. Na Švedskem in v Franciji podatke o cenah zbirajo za obe možnosti: za pogodbe in za urne postavke, odvisno od primera (glejte točko 2.3). Izhajajoč iz priporočil v priročniku in zgleda tujih praks, predlagam, da je *enota storitev revidiranja pogodba*. Izbor take enote utemeljujem predvsem z dejstvi, da je podatek o vrednosti pogodbe na voljo v vsaki revizijski družbi in da je poročanje za pogodbo splošne narave in ne odseva strukture revizorskega dela, ki je lahko sporen podatek z vidika poslovnih skrivnosti. Glavno težavo, ki jo vidim ob izboru pogodbe za enoto, je v reprezentativnosti pogodb, ki bi nastala, če bi se uporabniki storitev pogosto menjavali. Druga pomanjkljivost je,

da se cene za stalne uporabnike storitev med leti pogosto ne spreminjajo in tako ne odražajo dejanskega stanja na trgu.

Uredba št. 1158/2005 zahteva kvartalno poročanje o indeksih cen, kar pomeni, da je treba cene storitev revidiranja zbirati vsaj za kvartale. Revidiranje je storitev, ki *se izvede enkrat letno* in je kot taka *opredeljena z eno samo pogodbo*. Čeprav njena izvedba traja več mesecev, je ne moremo deliti na manjše enote. *Opazovanje cen torej ne more biti kvartalno*, lahko je kvečjemu letno. Prav zaradi narave storitev tudi izračun kvartalnega IPC\_RV ni smiseln.

### **3.6 Opredelitev enote storitve računovodenja**

Računovodski servis je podjetje, ki izvaja računovodenje. Računovodenje obsega knjiženje, izdelavo mesečnih, kvartalnih, letnih in občasnih obračunov.

V Sloveniji so *računovodski servisi* predvsem majhna podjetja (največje ima 19 zaposlenih), ki vodijo računovodstvo predvsem za majhne in srednje velike družbe. Še vedno namreč prevladuje mnenje, da je v večjih podjetjih smotrnejše voditi računovodstvo interno. To pomeni, da imajo večja podjetja v okviru svoje organizacije računovodski oddelek. Opravljanje računovodenja v računovodskih servisih v splošnem ni odvisno od določene stopnje izobrazbe oziroma od potrdila o usposobljenosti. Pri zaposlenih v računovodskih servisih ločimo glede na usposobljenost *dve vrsti poklicev*: vodjo računovodskega servisa ter računovodskega in knjigovodskega delavca. Vrsta poklicev bi bila z vidika metodologije indeksa cen pomembna, če bi se računovodenje zaračunavalo na osnovi porabe časa in bi posamezen tarifni razred imel različno tarifo. Kot bomo videli pozneje, se cene oblikujejo na osnovi vrste storitve računovodenja.

Velikost uporabnikov računovodskih servisov ne vpliva na vsebino postopka računovodenja. Za mala, srednja in velika podjetja se posamezne storitve računovodskega servisa razlikujejo predvsem po obsegu storitve in ne po njeni vsebini. Nekoliko zahtevnejše je vodenje računovodstva za mednarodna podjetja; pri njih se zahteva poznavanje mednarodnih standardov.

ZRS skrbi za primerno *raven kakovosti storitev*, ki jih opravljajo njeni člani, in prispeva k urejanju področja. Tako so v ZRS lahko včlanjena samo tista podjetja, v katerih je zaposlen vsaj en človek s pridobljenim potrdilom o usposobljenosti za vodenje računovodskega servisa. Potrdila izdaja Gospodarska zbornica Slovenije. Storitve računovodskih servisov namreč opravljajo tudi podjetja ali posamezniki, ki niso niti registrirani kot člani ZRS niti primerno usposobljeni za izvajanje računovodskih storitev. Ta podjetja negativno vplivajo na strokovnost računovodske stroke in tudi na cenovno raven na trgu računovodskih storitev.

*Pogodbe*, ki jih računovodski servisi sklenejo s svojimi uporabniki storitev, sledijo predlogu tipske pogodbe ZRS o dogovoru o sodelovanju med pogodbenima stranema. Pogodba daje

prednost opredelitvi obveznosti in dolžnosti pogodbenih strani, medtem ko cene za posamezne storitve v njej niso opredeljene vrednostno, ampak se člen o določitvi cen (10. člen) sklicuje na računovodsko tarifo (Tipska pogodba, 2007).

### 3.6.1 Računovodska tarifa

ZRS določa *računovodsko tarifo*, ki opredeljuje priporočljivi način vrednotenja in obračunavanja storitev računovodskega servisa. Tudi pri storitvah računovodenja se srečamo z enako problematiko neupoštevanja smernic krovne organizacije kot pri revidiranju. Dejanske cene so nižje od priporočenih. V grobem lahko rečem, da v praksi cene temeljijo na tarifi, vendar se na tako dobljene cene odobri popust, ki je pogosteje dogovorjen ustno kot pa pogodbeno. Podrobnejše oblikovanje cen v praksi obravnavam pozneje (glejte točko 3.6.2). Vrednost storitev je v računovodski tarifi določena s številom točk, ki se pomnožijo z vrednostjo točke. Vrednost točke je objavljena na spletni strani ZRS<sup>30</sup>. Vrednost točke se mesečno preračunava skladno z rastjo cen življenjskih potrebščin v Republiki Sloveniji (GZS – Računovodska tarifa, 2007).

Po računovodski tarifi so *storitve računovodskih servisov* razvrščene v naslednje *skupine* (GZS – Računovodska tarifa, 2007):

- knjiženje v glavno in pomožne poslovne knjige;
- obračun plač in drugih izplačil fizičnim osebam ter prispevkov za zasebnike;
- obračun davka na dodano vrednost (DDV) in knjigovodstvo za potrebe obračunavanja DDV;
- poročanje;
- obračun osnovnih sredstev;
- izdelava računovodskih izkazov in davčnih obračunov;
- druge storitve (svetovanje in načrtovanje, prijave, druge storitve).

Zgoraj naštetih storitev se izvajajo različno pogosto. Nekatere se izvajajo dnevno, nekatere mesečno, druge kvartalno ali letno ali pa občasno. Podroben pregled računovodske tarife je prikazan v Priloga 5.

**Primer:** Izračun cene za storitev na osnovi računovodske tarife

Storitev: Obračun plače za zaposlenega

Število opravljenih storitev: 1

Tarifa: 50 točk

Vrednost točke za december 2006: 0,65 EUR

Izračun:  $1 * 50 * 0,65 = 32,5$  EUR

<sup>30</sup>Računovodska tarifa je objavljena na internetni strani [URL: [http://www.gzs.si/slo/panoge/zdruzenje\\_racunovodskih\\_servisov/racunovodska\\_tarifa](http://www.gzs.si/slo/panoge/zdruzenje_racunovodskih_servisov/racunovodska_tarifa)]

Če bi računovodski servisi zaračunavali stroške po računovodski tarifi, bi bilo zbiranje podatkov za izračun IPC\_RČ zelo preprosto, saj bi lahko podatke o ceni dobili neposredno iz tarife. Zbrati bi bilo treba samo podatke za ponderje.

### 3.6.2 Oblikovanje cen v praksi

Kot kažejo informacije, zbrane z intervjuji, se v praksi oblikovanje cen razlikuje od priporočenega, ki ga predlaga ZRS, in sicer po načinu oblikovanja cene in tudi po njeni višini. Z vidika razlik v oblikovanju cen v praksi ločim tri specifične vrste storitev računovodenja: knjiženje, storitve, ki se zaračunavajo na osnovi porabe časa, in druge storitve. Odstopanje cen od računovodske tarife je v praksi najbolj opazno pri knjiženju.

*Cene za knjiženje* se v praksi določajo na dveh osnovah: na osnovi pavšala ali na osnovi dejanskega števila vknjižb. *Pavšal* se določi na podlagi predvidenega *obsega knjiženja* za določenega uporabnika storitve. Računovodski servis za posameznega uporabnika storitve določi predviden obseg knjiženja na mesec, ki ga opredeljuje mesečno število vknjižb.<sup>31</sup> Ob pridobitvi novega uporabnika storitve se obseg knjiženja predvidi; včasih tudi s pomočjo poskusne dobe 2–3 mesecev. Tako določeni mesečni obseg se v okviru enega leta ne spreminja, razen če se obseg poslovanja uporabnika storitve v okviru enega leta močno spremeni. Enota storitve je pri tej osnovi obseg knjiženja (skupno število vknjižb).

Pri drugi osnovi je enota storitve posamezna vknjižba in računovodski servis ceno določa tako, da mesečno spremlja *dejansko število vknjižb* in ga mesečno zaračunava uporabniku. Ne glede na to, na kateri osnovi se določi število vknjižb, je postopek nadaljnjega zaračunavanja knjiženja enoten. Vrednost vknjižbe določi računovodski servis ali pa se upošteva navedba iz računovodske tarife. Število vknjižb se pomnoži z vrednostjo vknjižbe. Od tako dobljenega produkta se odšteje popust in razlika je končna cena, ki jo računovodski servis zaračuna za storitve knjiženja določenemu uporabniku storitve. *Popust* na tarifno postavko je povsem običajna praksa pri zaračunavanju računovodskih storitev. Višina popusta se določa glede na urejenost knjigovodskih listin, obseg poslovanja in stalnost uporabnika storitve oziroma dolgoročnost pogodbe. Pomembno je še poudariti, da se cene računovodenja lahko nekoliko *razlikujejo po krajih oziroma* regijah v Sloveniji. Tako si lahko servisi v Ljubljani privoščijo višje cene storitev kot njena okolica oziroma preostale regije.

Kot je opisano zgoraj, se cene knjiženja razlikujejo po uporabnikih storitev, medtem ko ostajajo cene *preostalih storitev* večinoma enake za vse uporabnike in se oblikujejo na osnovi smernic v računovodski tarifi. Med preostale storitve sodijo izdelava mesečnih, kvartalnih, letnih in občasnih obračunov. Poglejmo si primer, kdaj se cena preostalih storitev razlikuje po uporabnikih storitev. Izdelava letnega poročila sodi v to kategorijo. Letna poročila so za nekatere uporabnike (na primer samostojne podjetnike) običajno preprosta in se preprosto

---

<sup>31</sup>Vknjižba pomeni zapis knjigovodske listine (na primer fakture) v računovodsko evidenco. Posamezna faktura lahko zahteva več vknjižb.

izpišejo iz računovodskega programa, medtem ko druga podjetja zahtevajo dodatne prilagoditve poročil. Cene letnih poročil se od tarifnih razlikujejo tudi zato, ker je cena letnega poročila po tarifi sorazmerno visoka in bi bila za nekatera (manjša) podjetja previsoka glede na njihov preostali letni promet z računovodskim servisom.

Obstaja nekaj storitev računovodenja, pri katerih se *storitev zaračuna na osnovi porabe časa*. Teh storitev niti ne izvajajo vsi računovodski servisi, če pa jih že, potem so take storitve izredne in obsežne narave (na primer izdelava elaboratov, izračunov za upravičenost naložb, svetovanje). Po informacijah z intervjujev so to manj pomembne dejavnosti in jih večina računovodskih servisov ne izvaja, zato jih izključim iz nadaljnje obravnave.

Storitve računovodskih servisov se zaračunavajo *enkrat mesečno*. Običajne *postavke na računih* so kontiranje in knjiženje, obračun plač, obračun DDV, plačilni promet in druge storitve. Evidence o strukturi prihodkov po postavkah iz računov v računovodskih servisih ne vodijo. Z dodatno analizo je mogoče iz računalniških programov pridobiti izpis prihodkov po posameznih kategorijah računovodenja in posameznih uporabnikih storitev. Razpoložljivost podatkov o strukturi prihodkov računovodskih servisov glede na vrsto storitve je pomembna informacija, ki služi pri odločitvi o enoti storitve računovodenja, za katero bo v praksi mogoče spremljati cene. Ta vir podatkov je pomemben tudi za določitev oblike ponderjev.

### **3.6.3 Opredelitev enote storitve računovodenja**

Zgornje informacije uporabim pri opredelitvi *enote storitve računovodenja*, za katero bomo spremljali ceno. Pri opredelitvi sledim smernicah Metodološkega priročnika, ki priporoča izbor take enote storitve, ki je ponovljiva in omogoča redno spremljanje cene. Ponujata se dve možnosti za izbor enote. Prva je, da se za enoto vzame kategorije računovodenja ločeno: knjiženje, obračun plač, obračun DDV, plačilni promet, preostale storitve. Druga je, da je enota celotno letno/kvartalno poslovanje računovodskega servisa z uporabnikom storitve. Vsaka možnost ima svoje prednosti in slabosti.

Če je enota storitve računovodenja opredeljena kot *kategorija storitve računovodenja*, računovodski servisi letno ali kvartalno poročajo o cenah po posamezni kategoriji računovodenja. Prednosti izbora te enote so, da so informacije o ceni podrobnejše, saj se nanašajo na posamezne kategorije storitev računovodenja. Tako je omogočeno natančnejše sledenje spremembam v cenah – na primer razvidno je, na katero kategorijo računovodenja se nanaša posamezna sprememba v ceni. S tega vidika je lažje določiti vzrok spremembe v ceni. Pomanjkljivost je, da podrobno poročanje predstavlja obremenitev za računovodske servise, saj bi morala za tovrstno poročanje delati dodatne analize, kar zahteva več časa, je izvedbeno zahtevnejše in posledično predstavlja večji strošek za poročevalsko enoto.

Druga možnost je, da je enota storitve računovodenja opredeljena kot *letno/kvartalno poslovanje računovodskega servisa z uporabnikom storitve*. V tem primeru bi spremljali

vrednost letnih/kvartalnih prihodkov v skupnem znesku po vseh kategorijah računovodenja z uporabnikom storitve. Ena izmed prednosti spremljanja prihodkov računovodenja v skupnem znesku je, da lahko podatke posreduje kateri koli računovodski servis, saj ta brez dodanih analiz razpolaga s podatkom prihodkov od prodaje po posameznem uporabniku storitve. Naslednja prednost je, da je poročanje lažje in zahteva manj časa, saj prometa od storitev računovodenja ni treba deliti na posamezne kategorije in zato dodatne analize niso potrebne. Poleg tega bi v tem primeru enoto storitve računovodenja zelo približali opredelitvi enote revidiranja, saj bi šlo pri računovodenju ravno tako za letno pogodbeno vrednost. Slabost tako opredeljene enote je, da zakrije informacije o cenah po posameznih kategorijah storitev računovodenja. Te informacije so namreč lahko zelo dobrodošle pri analizi sprememb v ceni oziroma kakovosti. Poleg tega vrednost samo letnega poslovanja z uporabnikom storitve vsebuje informacijo o spremembi v strukturi kategorij. Ponovno govorimo o spremembah v ceni zaradi spremembe v kakovosti, ki jo obravnavam v točki 3.8.

Preden dokončno izberem enoto računovodske storitve, se moramo še odločiti, ali *podatke o cenah zbirati kvartalno ali letno*. Uredba št. 1158/2005 zahteva za računovodske storitve kvartalno poročanje o vrednostih indeksa cen. Pri pregledu tujih praks (glejte točko 2.3) ugotovim, da samo Švedska objavlja podatke o indeksu cen kvartalno, medtem ko Francija in Kanada zbirata podatke na letni ravni. Glede na to, da se storitve računovodenja v Sloveniji zaračunavajo mesečno, bi lahko cene storitev računovodenja spremljali kvartalno. Seveda nekatere storitve računovodenja niso mesečne ali kvartalne, ampak polletne, letne ali občasne. Tako se nam ponujata vsaj dve možnosti za kvartalno spremljanje cen. Pri prvi se med letom zbira podatke o rednih storitvah, nato se po koncu leta zbere podatke za letne oziroma polletne storitve in indeks cen se prilagodi za rast cen slednjih storitev. Druga možnost je uporaba modelne cenovne metode, po kateri bi poročevalske enote mesečno oziroma kvartalno poročale o cenah tudi tistih storitev, ki v referenčnem obdobju niso bile realizirane. Metodi sta podrobneje opisani v točki 1.2.4. Čeprav kvartalno spremljanje cen pomeni večjo sledljivost sprememb v cenah in izpolnjevanje zahteve iz uredbe, priporočam, da se cene storitev računovodenja zbirajo na letni osnovi. Argumenti so naslednji:

- Cene računovodenja se v praksi med letom v okviru poslovanja z določenim uporabnikom storitve običajno ne spreminjajo.
- IPC\_RČ nastopa skupaj z IPC\_RV v IPC. Cen za revidiranje zaradi narave storitev ni mogoče spremljati več kot enkrat letno in zato tudi IPC\_RČ ni mogoče v celoti izračunati več kot enkrat letno, čeprav bi bili podatki o storitvah računovodenja na voljo večkrat v letu.
- Pomen računovodske dejavnosti (in znotraj te računovodenja) za celotno gospodarstvo ni bistven, saj je dodana vrednost računovodske dejavnosti v letu 2004 obsegala 0,33 % BDP (glejte točko 3.3.2). Zaradi majhnega prispevka računovodskih storitev k BDP ne pričakujem, da bo IPC\_RS bistveno vplival na celoten IPC. Tako je delo in stroške uradne statistike smiselno preusmeriti na pogostejše spremljanje cen tistih storitev, ki v BDP predstavljajo pomembnejši delež dodane vrednosti.

Enoto storitve računovodenja, za katero se bo spremljalo cene, sem opredelila kot celoletno poslovanje uporabnika storitve z računovodskim servisom v Sloveniji. V nadaljevanju opredelim ponderacijski sistem. Na podlagi priporočil metodološkega priročnika in izkušenj pri praksah drugih držav kot osnovo za izračun *ponderjev* predlagam uporabo *prihodkov*. Vsebina prihodka za posamezno stopnjo ponderja je odvisna od stopnje agregiranja in indeksnega obrazca.

### **3.7 Opredelitev ponderjev**

Opredelitev ponderjev je odvisna od izbire obrazca za indeks cen in s tem povezanim agregiranjem indeksov. Glede na različne stopnje v agregiranju indeksa cen metodološki priročnik obravnava različne stopnje agregiranosti ponderjev (glejte točko 1.2.6). Ne glede na stopnjo ponderja je dejstvo, da je osnova za izračun ponderja prihodek, kot relevanten faktor pa je na primer delež prihodka pogodbe v celotnem prihodku podjetja ali recipročna vrednost verjetnosti izbora poročevalske enote v vzorec. Kot rečeno, je izbira podatka za ponder odvisna od izbranega indeksnega obrazca, zato bom ponderje natančneje opredelila pri obravnavi izbire obrazca za izračun indeksov v točki 3.11.

### **3.8 Obravnava pričakovanih sprememb v kakovosti, sprememb v obsegu outputa storitve, uvedbi novih storitev, sezonske komponente**

V točki 1.2.5 sem podrobneje predstavila pomen spremljanja sprememb v kakovosti za izračun IPC\_RS in metode za vrednotenje teh sprememb. V tej točki opredeljujem spremembe v kakovosti outputa storitve in tudi druge spremembe, ki lahko vplivajo na ceno računovodske storitve, vendar moramo njihov vpliv izločiti iz obravnave sprememb v cenah. Poleg tega predstavljam možnosti za ovrednotenje le-teh.

Pri računovodskih storitvah lahko pričakujemo štiri vrste sprememb, ki lahko vplivajo na spremembo cene, vendar se na izračunu IPC\_RS ne smejo odraziti:

- sprememba obsega storitve zaradi spremembe obsega poslovanja uporabnika storitve;
- sprememba obsega storitve zaradi spremembe zakona, predpisa ali pravilnika, ki ureja računovodsko dejavnost;
- sprememba v produktivnosti dela;
- uvedba nove storitve.

Osnovna dilema, ki se pri vseh teh spremembah pojavlja, je, ali vplivajo na IPC\_RS ali ne.

*Sprememba obsega storitve zaradi spremembe obsega poslovanja uporabnika storitve*

Cena računovodske storitve se lahko spremeni, ker se je spremenil obseg poslovanja uporabnika storitve. To pri *računovodenju* pomeni spremenjen obseg vknjižb in spremenjeno število obračunov. Letna vrednost – letna cena računovodenja za določenega uporabnika

storitve se zato glede na preteklo leto spremeni. Pri *revidiranju* je sprememba obsega poslovanja uporabnika storitve lahko posledica nakupa ali prodaje določenega podjetja ali poslovne enote, razširitev dejavnosti na novo dejavnost. Te spremembe vsekakor vplivajo na ceno revidiranja, medtem ko rast podjetja – uporabnika storitve (rast prihodkov, rast zaposlenih) – v okviru svoje dejavnosti običajno ne pomeni tudi povišanja cene revizijskih storitev. Sprememba cene outputa računovodske storitve zaradi spremembe obsega poslovanja ne vpliva na spremembo IPC\_RS.

#### *Sprememba obsega storitve zaradi spremembe zakona, predpisa ali pravilnika, ki ureja računovodsko dejavnost*

Zakon, predpis ali pravilnik lahko določi nov (običajno širši) način evidentiranja, ki jih morajo računovodski servisi upoštevati pri svojem delu. Podobno se pri revidiranju lahko pojavi zahteva za dodano preverjanje poslovanja pri svojih uporabnikih storitev, kar poveča obseg revidiranja. Take spremembe v obsegu so spremembe, ki sicer vplivajo na spremembo cen računovodskih storitev, vendar jih moramo izločiti iz izračuna IPC\_RS.

#### *Sprememba v produktivnosti dela*

Sprememba v produktivnosti dela, ki vpliva na ceno računovodenja, je na primer, ko uporabnik storitve začne določene podatke (na primer knjiga prejetih faktur, knjiga izdanih faktur) računovodskim servisom posredovati v elektronski obliki. V tem primeru se cene računovodenja znižajo. Spremembo v produktivnosti dela lahko pričakujemo tudi pri revidiranju. Na primer: danes zaradi nizke urne postavke večji del revidiranja v podjetju opravijo manj usposobljeni revizorji (asistenti), ki za izvedbo določene naloge potrebujejo več časa kot pooblaščen revizorji. Če se trg storitev revidiranja cenovno uredi, potem lahko pričakujemo, da se bo število ur asistenta znižalo, povečalo se bo število ur pooblaščenih revizorjev, ki bodo enako nalogo opravili nekoliko hitreje, vendar po višji urni postavki. Letna vrednost revidiranja podjetja se bo ali pa se ne bo spremenila, odvisno od razmerja med urno postavko in količino opravljenih ur, ki so jih opravili asistenti in ki jih opravljajo pooblaščen revizorji. Na spremembo produktivnosti pri revidiranju vplivajo tudi vsakoletne izkušnje pri revidiranju istega uporabnika storitve. Z vsakim novim letom revidiranja istega uporabnika storitve potrebuje revizijska hiša manj časa za izvedbo storitve. To je vsekakor zaradi izboljšane produktivnosti, ki pa na ceno pogodbe v večini primerov ne vpliva, saj revizijske hiše s tako pridobljeno razliko pokrivajo izgubo iz prvih let poslovanja s tem uporabnikom storitve. Spremembe v produktivnosti v primeru storitev računovodenja in tudi revidiranja lahko vplivajo na spremembo cene outputa storitev, vendar se te spremembe v ceni nanašajo na spremembo v kakovosti in zato ne vplivajo na IPC\_RS.

#### *Uvedba novih storitev*

Uvedba novih storitev revidiranja in računovodenja je odvisna od spremembe zakona, predpisa ali pravilnika. Primer je uvedba obveznosti za davek na dodano vrednost, ki je v računovodenje prinesel novo storitev – dodaten obračun. Enoti revidiranja in računovodenja



sta opredeljeni na letni ravni, zato vsaka taka sprememba poveča letni obseg storitve. Tako spremembo se obravnava na enak način kot spremembo v obsegu storitve.

### *Sezonska komponenta*

Za sezonske storitve je značilno, da niso na voljo v določenem obdobju leta ali da so na voljo skozi celotno leto in njihova proizvodnja niha glede na sezono ali določen čas v letu (Producer Price Index Manual, 2004). Lahko bi rekli, da imajo revidiranje in nekatere storitve računovodenja naravo sezonskosti. Na primer: pri računovodenju sodijo k sezonskim proizvodom polletni, letni in občasni obračuni. Revidiranje se tako ali tako izvaja samo enkrat letno in bi ga lahko opredelili kot sezonskega. Ne glede na to, da pri obeh kategorijah računovodskih storitev najdemo prvine sezonskosti, je prisotnost sezonske komponente treba obravnavati z vidika opredelitve enote. Enoti računovodenja in revidiranja sta opredeljeni na letni osnovi, s čimer je izločen vpliv sezone izvajanja storitev.

V obravnavanih *tujih praksah* v okviru prepoznavanja velikosti sprememb v kakovosti in drugih sprememb za zdaj ne uporabljajo nobenega izmed metod za prilagajanje cen različnim spremembam (glejte točko 1.2.5.1), ampak zaupajo informacijam poročevalskih enot. Tako poročevalske enote ob vsakokratnem poročanju o ceni poročajo tudi o tem, kakšen delež spremembe v ceni lahko pripišejo spremembi zaradi kakovosti.

V slovenski računovodski dejavnosti so mogoči viri sprememb v kakovosti, obsegu ali produktivnosti dobro znani. S tega vidika menim, da so računovodska podjetja in tudi revizijske hiše sami sposobni najbolj natančno opredeliti delež sprememb v ceni zaradi spremembe v kakovosti, obsega ali produktivnosti. To je tudi pristop, ki ga uporabljajo v tujini.

Da ugotovimo velikost sprememb v ceni zaradi sprememb v kakovosti, obsegu in produktivnosti, je smiselno, da v anketni vprašalnik o cenah računovodskih storitev vključimo vprašanje o deležu spremembe v ceni zaradi kakovosti oziroma drugih sprememb. Ob tem naj poročevalske enote opredelijo tudi vir teh sprememb: sprememba obsega poslovanja uporabnika storitve, sprememba zakona, predpisa ali pravilnika in sprememba v produktivnosti dela.

## **3.9 Podatki, potrebni za izračun indeksa**

Na podlagi opredeljenih enot, ponderjev in virov sprememb v kakovosti v Tabela 21 prikazujem pregled podatkov, ki jih je treba zbrati za izračun IPC\_RS. Čeprav se storitvi revidiranja in računovodenja vsebinsko razlikujeta, sem v sklepu oblikovala podobno opredelitev enot, ponderjev in virov sprememb v kakovosti. Zaradi te podobnosti so tudi metodološke rešitve IPC\_RV in IPC\_RS podobne.

Tabela 21: Podatki, potrebni za izračun IPC\_RS

| Vrsta storitve                       | Podatki o cenah  | Podatki za ponderje  | Vir sprememb v obsegu/kakovosti   |
|--------------------------------------|--|--|---|
| <b>Revidiranje ali računovodenje</b> | Vrednost oziroma cena za letno pogodbo storitev revidiranja oz. računovodenja za določenega uporabnika računovodskih storitev. | Celotni letni prihodek poročevalske enote od storitev revidiranja oz. računovodenja. | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sprememba obsega poslovanja uporabnika storitve.</li> <li>• Sprememba zakona, predpisa ali pravila.</li> <li>• Sprememba v produktivnosti dela.</li> </ul> |

Vir: Lastna izpeljava

### 3.10 Predlog vprašalnika za poročanje o cenah

Vprašalnik sem oblikovala po zgledu praks (Kanade) in z upoštevanjem značilnosti računovodskih storitev v Sloveniji. Celoten predlog vprašalnika je predstavljen v Prilogi 7. Predlagam, da podjetje izbere na primer 5 pogodb, ki predstavljajo največji delež v skupnih prihodkih podjetja. Za izbor števila pogodb nisem uporabila nobenega posebnega merila. Poročevalske enote v Kanadi izberejo za poročanje 10 pogodb. Število petih pogodb sem izbrala zato, ker v slovenski računovodski dejavnosti v primerjavi s kanadsko prevladujejo majhna podjetja. Poleg tega je po podatkih iz intervjujev s petimi pogodbami mogoče doseči reprezentativne podatke in ne nazadnje je število pet primerno tudi zaradi praktičnosti in potrebe po zmanjšanju obremenitve poročevalskih enot. Poročevalska enota za izbrane pogodbe poroča cene za referenčno leto in eno leto predtem. Nato opredeli še spremembe v ceni zaradi kakovosti. Poročevalska enota je pri poročanju o spremembah v kakovosti vodena tako, da spremembe v kakovosti lahko razvrsti po njihovi vsebini. Tako je opredelitev spremembe v kakovosti lažje. Poleg tega poročevalska enota poroča o skupnih prihodkih podjetja, v referenčnem letu in v enem letu predtem. Ta podatek služi za izračun ponderja na drugi stopnji agregiranja.

Tabela 22: Predlog podatkovnega dela obrazca za poročanje o cenah pogodb

| Pogodba                         | Vrednost v letu $t - 1$ | Vrednost v letu $t$ | Del spremembe v vrednosti zaradi |                                     |                                 |
|---------------------------------|-------------------------|---------------------|----------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|
|                                 |                         |                     | Spremembe v obsegu storitve      | Sprememba zakona, predpisa, pravila | Sprememba v produktivnosti dela |
| <i>Pogodba 1</i>                |                         |                     |                                  |                                     |                                 |
| <i>Pogodba 2</i>                |                         |                     |                                  |                                     |                                 |
| ...                             |                         |                     |                                  |                                     |                                 |
| <i>Pogodba 5</i>                |                         |                     |                                  |                                     |                                 |
| <b>Skupni prihodki podjetja</b> |                         |                     |                                  |                                     |                                 |

Vir: Lastna izpeljava

Obrazložitev kategorij v Tabela 22:

*Pogodba* – Poročevalska enota za poročanje o cenah izbere 5 pogodb s tistimi uporabniki storitve, ki so stalne skozi obdobje več let in predstavljajo večji del prihodka poročevalske enote.

*Vrednost v letu t - 1* – Pri tej kategoriji poročevalska enota napiše vrednost letne pogodbe oziroma vrednost letnega prometa uporabnika storitve, in sicer pred referenčnim letom.

*Vrednost v letu t* – To je vrednost letne pogodbe oziroma vrednost letnega prometa z uporabnikom storitve v referenčnem letu.

*Del spremembe v vrednosti pogodbe* – Kategorija je razdeljena na tri mogoče vzroke, zaradi katerih je nastala sprememba v ceni. Tako ima poročevalska enota jasno sliko, o katerih elementih sprememb v ceni mora posebej razmišljati. V spremnem besedilu vprašalnika je predstavljena vsebina posameznega elementa.

*Skupni prihodki podjetja* – Poročevalska enota pri tej kategoriji navede prihodke od prodaje določene skupine storitev (revidiranje oziroma računovodenje) v referenčnem letu in v letu predtem.

Pri evalvaciji vprašalnika pri potencialnih poročevalskih enotah se je izkazalo, da jim je vprašalnik jasen ter da ga lahko brez težav in dodatnih analiz izpolnijo. Izbrane revizijske hiše so pri evalvaciji še predlagale, da se po zahtevane podatke lahko obrnemo na Slovenski inštitut za revizijo, saj mu namreč vsako leto detajlno poročajo o pogodbah za preteklo leto. S sodelovanjem SURS in Inštituta pri zbiranju podatkov bi bile poročevalske enote razbremenjene, saj bi se tako izognile dvojnemu poročanju.

### 3.11 Izbira obrazca za izračun indeksa

Po priporočilih metodološkega priročnika sem za indeksni obrazec izbrala Laspeyresov obrazec. Čeprav priročnik odsvetuje uporabo Paaschejevega obrazca in kot glavni vzrok navaja pomanjkanje podatkov za ponderje iz tekočega obdobja, bi bil ta obrazec ob metodologiji za izračun IPC\_RS sprejemljiv. Prihodki po posamezni pogodbi za računovodske storitve, ki se zbirajo za tekoče leto, so hkrati podatek za izračun ponderja po Paaschejevem obrazcu. Ker lahko s predlaganim obrazcem tekoče pridobimo podatke, ki so potrebni za izračun ponderja, lahko pri izračunu IPC\_RS izbiramo med Laspeyresovim, Paaschejevim in tudi Youngovim obrazcem. To dejstvo omogoči torej še en korak več; to je izračun IPC\_RS po Fisherjevem idealnem obrazcu, ki je geometrijska sredina Laspeyrejevega in Paaschejevega obrazca.

#### 3.11.1 Indeks proizvajalčevih cen za storitve revidiranja/računovodenja

$$I_{t/0}^{Cj} = \frac{P_{ti}^{Cj}}{P_{0i}^{Cj}} \quad (37)$$

$p$  – letna vrednost oziroma cena pogodbe

$C$  – pogodba

$j$  – podjetje

$i$  – storitev

$i$  – skupina računovodske storitve (revidiranje oziroma računovodenje)

$t$  – tekoče obdobje

$0$  – bazno obdobje

### 3.11.2 Indeks proizvajalčevih cen za storitve revidiranja/računovodenja v podjetju $j$

$$I_{t/0}^{ji} = \sum_C s_{0i}^{Cj} I_{t/0}^{Cji} \quad (38)$$

$s_{0i}^j$  – ponder, izračunan kot delež vrednosti pogodbe v skupnih prihodkih skupine storitev  $i$  v vzorcu pogodb iz podjetja  $j$ . Referenčno obdobje ponderja je bazno obdobje  $0$ .

»Cena« pogodbe, ki jo opazujemo, je hkrati tudi vrednost pogodbe in predstavlja svoj delež v celotni vrednosti prihodkov od prodaje skupine storitev  $i$ . Lahko rečemo, da je »cena«/vrednost pogodbe že produkt cen in količin manjših enot. Zato tudi v obrazcu za ponder nastopa »cena« oziroma vrednost pogodbe. Obrazec za ponder je naslednji:

$$s_{0i}^{Cj} = \frac{P_{0i}^{Cj}}{\sum_C P_{0i}^{Cj}} \quad (39)$$

Predlagan obrazec za indeks cen je Laspeyresov obrazec, kjer je obdobje ponderacije hkrati tudi referenčno obdobje cen. Ta obrazec uporabljamo pri višjih stopnjah agregiranja.

### 3.11.3 Indeks proizvajalčevih cen za storitve revidiranja/računovodenja v Sloveniji

$$I_{t/0}^i = \sum_j s_{0i}^j I_{t/0}^{ji} \quad (40)$$

$s_{0i}^j$  – delež prihodkov podjetja  $j$  v skupnih prihodkih skupine storitev  $i$  v Sloveniji (računovodenje oziroma revidiranje). Obrazec za ponder je:

$$s_{0i}^j = \frac{\sum_C P_{0i}^{Cj}}{\sum_j \sum_C P_{0i}^{Cj}} \quad (41)$$

### 3.11.4 Indeks proizvajalčevih cen za računovodske storitve v Sloveniji

$$IPC\_RS = \sum_i s_{0i} I_{t/0}^i \quad (42)$$

$s_{0i}$  – delež prihodkov skupine storitev (računovodenje oziroma revidiranje) v skupni vrednosti prihodkov teh dveh skupin v referenčnem obdobju ponderacije  $0$ . Obrazec je:

$$s_0^i = \frac{\sum_j \sum_c P_0^{Cij}}{\sum_i \sum_j \sum_c P_0^{Cij}} \quad (43)$$

### 3.12 Vzorčenje

Predpostavljam, da bosta izbor vzorčnega okvira poročevalskih enot in način izbire poročevalskih enot v vzorec sledila praksi SURS pri IPC. Na podlagi te predpostavke izpeljem sledeče sklepe. Osnova za *vzorčni okvir* je Poslovni register, ki ga vodi AJPES. Vzorčni okvir torej sestavljajo podjetja, ki po SKD opravljajo dejavnost 74.12 Računovodske, knjigovodske, revizijske storitve, davčno svetovanje. Poslovni register ima to pomanjkljivost, da razvršča podjetja po glavni dejavnosti in ne po stranskih. Torej so lahko podjetja, ki računovodsko dejavnost opravljajo kot stransko dejavnost, izvzeta iz vzorčnega okvira. Zaradi narave računovodskih storitev sklepam, da podjetij, ki računovodsko dejavnost opravljajo kot stransko dejavnost, ni veliko oziroma jih sploh ni. V tako opredeljen vzorčni okvir so uvrščena tudi podjetja, katerih glavna dejavnost je davčno svetovanje. Ta podjetja so lahko izbrana v vzorec in naprošena za izpolnitev vprašalnika o cenah. Seveda podjetja, ki se ukvarjajo pretežno z davčnim svetovanjem, ne morejo posredovati ustreznih podatkov. Začetni del vprašalnika je namenjen temu, da enote opredelijo, s katero dejavnostjo ustvarijo največji delež prihodka (z revidiranjem oziroma računovodenjem ali s katero drugo). *Vzorec* izberemo glede na kriterij prihodkov podjetij. *Velikost vzorca* mora biti takšna, da podjetja, ki so izbrana v vzorec, po prihodkih zajemajo 75–80 % skupnih prihodkov v računovodski dejavnosti. Vzorec razdelimo na *dva stratuma*. Za stratifikacijsko spremenljivko uporabimo skupino storitev, ki ji poročevalska enota pripada. Oblikujemo torej dva stratuma; prvi vključuje podjetja, ki opravljajo pretežno *revidiranje*, drugi vključuje podjetja, ki izvajajo pretežno *računovodenje*. Ob razdelitvi enot na stratuma si pomagamo z registrom revizijskih hiš, ki ga vodi Slovenski inštitut za revizijo, in registrom računovodskih servisov pri ZRS. Nadalje poročevalske enote same izberejo *vzorec 5 pogodb*, ki so stalne skozi obdobje več let in ki imajo najvišjo vrednost prihodkov v skupnih prihodkih poročevalske enote.

Kot je omenjeno v točki 3.3 o ekonomskem pomenu računovodske dejavnosti V Sloveniji, je za to dejavnost značilno veliko majhnih podjetij. Vsako podjetje ustvari sorazmerno majhen delež prihodkov v celotnih prihodkih dejavnosti. Če želimo torej s prihodkom poročevalskih enot, izbranih v vzorec, zajeti 75–80 % skupnega prihodka, lahko pričakujemo zelo velik vzorec. Dobra stran tega je, da je s takim vzorcem zagotovljena reprezentativnost cen računovodskih storitev, medtem ko je slaba stran ta, da povečuje stroške anketiranja in obdelav.

### 3.13 Način anketiranja

Anketa je najpogostejši način neposrednega zbiranja podatkov v ekonomiji, poslovnih vedah in v družboslovju na splošno. Instrument, s katerim zbiramo podatke v anketi, je anketni vprašalnik. Anketa lahko poteka s pomočjo anketarja ali tako, da poročevalske enote same izpolnijo vprašalnik. Najpogostejši načini anket so: osebni intervju, telefonska anketa, poštna anketa, spletna anketa. Izbira načina anketiranja je odvisna od različnih dejavnikov in vsak način ima svoje prednosti in pomanjkljivosti (Bavdaž, Bregar, Ograjenšek, 2005, str. 86–90).

S študijo različnih načinov anketiranja se kot najboljši način anketiranja v računovodski dejavnosti ponuja spletno anketiranje. Spletna anketa je računalniško podprto izpolnjevanje spletnega vprašalnika, ki ga lahko anketiranci izpolnijo z elektronsko pošto, prek spletne strani ali kakega drugega medija (Bavdaž, Bregar, Ograjenšek, 2005, str. 90). Spletno anketiranje je v računovodski dejavnosti primerno, ker omogoča hitro odzivnost poročevalskih enot in hitro obdelavo z manj mogočimi napakami. Poleg tega vse potencialne poročevalske enote uporabljajo računalnik in internet, tako da dostop oziroma nepoznavanje računalnika in interneta ni ovira. Odpadejo stroški odpošiljanja po navadni pošti, poleg tega je opominjanje na izpolnitev vprašalnika lažje in prav tako je omogočena večja sledljivost anketiranja kot pri vprašalnikih v papirni obliki.

Ker Inštitut za revizijo zbira podrobne podatke o pogodbah za revizijske storitve, bi bilo smiselno, da bi SURS sporazumno črpal podatke z inštituta. V tem primeru bi odpadlo obremenjevanje revizijskih družb s poročanjem o cenah.

### 3.14 Možni viri napak pri predlagani metodologiji

Po dozdajšnji obravnavi vseh metodoloških elementov, v nadaljevanju izpostavljam še najpogostejše napake, ki jih lahko pričakujemo pri posameznih metodoloških elementih.

Kot pri vsaki anketni raziskavi se tudi tukaj postavlja vprašanje kakovosti podatkov, pridobljenih z anketno raziskavo. Kot prvo moramo računati z *vzorčno napako*, ki izvira iz odločitve, da podatke o cenah zbiramo za vzorec in ne za celotno prebivalstvo. Vzorčno napako se deloma zmanjšana z izbiro sorazmerno velikega vzorca.

Z *napako pokritja* se lahko srečamo pri *izbiri vzorca*. Pri metodologiji predlagam vzorčenje v dveh stopnjah. Prva vključuje poročevalske enote in druga izbor pogodb pri posamezni poročevalski enoti. O mogočih virih napak pri slednjem sem govorila v prejšnjem odstavku. Mogoče napake pokritja so lahko napaka nadpokritja oziroma podpokritja in napačno razvrščanje enot (Standardno poročilo o kakovosti, 2003, str. 5). *Napaka nadpokritja* oziroma *podpokritja* lahko izvira iz neosveženosti Poslovnega registra. Vendar je to ena izmed baz, ki se redno osvežuje. Poleg tega so v registru enote razvrščene v računovodsko dejavnost po kriteriju glavne dejavnosti. Če se podjetje ukvarja z računovodsko dejavnostjo kot stransko

dejavnostjo, je razvrščeno drugam in potem ni vključeno v vzorčni okvir. V tem primeru govorimo o *napaki napačnega razvrščanja enot*. Te napake se lahko pojavijo tudi, če je vzorec stalen več let, medtem ko so se podjetja v računovodski dejavnosti v tem času spremenila. Pri izbiri enot v vzorec namreč lahko dajemo prednost tistim enotam, ki so odzivne in imajo izkušnje s poročanjem. Tako izbrana struktura podjetij ni nujno reprezentant prebivalstva. Za zmanjšanje tovrstnih napak je dobro vzorec rotirati.

Naslednja skupina napak, na katero moramo biti pozorni, je *napaka merjenja*. Viri merske napake so anketni vprašalnik, način zbiranja podatkov, sistem informacij, anketiranec oziroma poročevalska enota, anketar (Standardno poročilo o kakovosti, 2003, str. 6). V nadaljevanju si za predlagano metodologijo IPC\_RS pogledimo opredelitve posameznih napak in rešitev zanje.

Opredelitev enote storitve in jasnost anketnega vprašanja sta dva pomembna vidika, ki pomembno vplivata na kakovost *anketnega vprašalnika*. Za *enoto storitve* računovodenja oziroma revidiranja je izbrana letna pogodba za posameznega uporabnika storitve. Deloma lahko k napaki pri enotah storitev prispeva različnost med vsebinami pogodb, za katere se poroča o cenah. Ta vir napak je zelo malo verjeten, saj smo videli, da so tako storitve računovodenja in revizije precej tipizirane za vse uporabnike storitev. Kljub temu je treba poročevalske enote opozoriti, da v *vzorec pogodb* izberejo tiste, ki so si po vsebini računovodskih storitev podobne in se razlikujejo samo po obsegu in dejavnosti uporabnika storitve. Napaka, ki izvira iz nejasnega *anketnega vprašanja*, lahko nastane pri opredelitvi cene, opredelitvi sprememb v ceni in pri navodilih za ravnanje z manjkajočimi enotami.

- Napak pri *navajanju cen* enot storitve niti ne pričakujem, saj so enote dovolj jasno opredeljene in poročevalska enota lahko brez dodatnega izračunavanja podatek navede.
- Bolj skrb vzbujajoča je napaka pri navajanju deleža *spremenbe v ceni* zaradi spremembe v kakovosti in obsegu. Dejstvo je, da je spremembo v ceni težko prepoznati, kaj šele ovrednotiti. Napako želim deloma zmanjšati z zasnovo vprašalnika, ki poročevalsko enoto vodi skozi različne vzroke sprememb.
- Napaka pri *nadomeščanju manjkajoče enote* lahko nastane, če uporabnik storitve, za katerega poročevalska enota poroča, *preneha pogodbeno razmerje*. V tem primeru naj jo računovodski servis nadomesti z drugo pogodbo, ki je prvi dovolj podobna po dejavnosti in tudi po obsegu dela.

Možnost *napake zaradi pomanjkljivega sodelovanja poročevalskih enot* vedno obstaja. Ta lahko izvira iz nezainteresiranosti poročevalske enote in zahtevnosti vprašalnika. Pri oblikovanju metodologije sem strmela k preprostosti poročanja; opredelitev enote outputa storitve je logična in praktična; poročevalske enote poročajo za pet pogodb in enkrat letno.

*Napaka pri obdelavi podatkov* lahko izvira iz šifriranja, vnosa podatkov v obdelavo in urejanja. Napake pri vnosu podatkov zmanjšamo s pridobitvijo izpolnjenih vprašalnikov v elektronski obliki. Druge vire napake lahko zmanjšamo z vestnostjo statistika in z uporabo

računalniških programov za obdelavo podatkov, ki pa jih danes v praksi tako ali tako že uporabljamo.

Pri poročanju ne smem zanemariti tudi *napake zaradi neodgovora*, ki nastane zaradi neodzivnosti poročevalskih enot pri izpolnjevanju vprašalnika ali nepopolne izpolnitve letnega. Stopnja neodgovora je odvisna od več dejavnikov. Dejavnika, na katera lahko vplivamo, sta zapletenost vprašalnika in medij poročanja. Vprašalnik sem skušala poenostaviti že z opredelitvijo enote in s podrobnimi razlagami. Kot praktičen medij poročanja se vse bolj uveljavlja spletno poročanje, ki poleg tega, da pozitivno vpliva na stopnjo odgovora, tudi olajša analizo podatkov.

## **Sklep k predlagani metodologiji IPC\_RS**

Osnova za izdelavo magistrskega dela z naslovom Razvoj metodologije za izračun indeksa proizvajalčevih cen za računovodske storitve je pravzaprav Uredba Evropskega parlamenta in Sveta št. 1158/2005. Uredba zahteva spremljanje prodajnih cen v različnih storitvenih dejavnostih, med drugim tudi v računovodski dejavnosti. Čeprav storitve po širši opredelitvi sodijo med materialne proizvode, zaradi svoje specifičnosti zahtevajo deloma drugačen pristop pri statističnem spremljanju podatkov o njih. V nalogi sem upoštevajoč specifičnosti storitev, metodološka priporočila in metodološko prakso tujih držav razvila metodologijo IPC\_RS.

V svojem delu sem najprej predstavila značilnosti storitev in proučila njihov vpliv na metodologijo IPC\_S. Sledil je pregled metodoloških zahtev na področju IPC\_RS. Obravnavala sem različne elemente metodologije. Nekoliko več pozornosti sem namenila metodam za spremljanje cen in metodam za obravnavo sprememb v kakovosti storitev. Sledila sta opredelitev računovodskih storitev in pregled praks tujih držav na področju razvoja metodologije za IPC\_RS. Z obravnavo vseh teh točk sem postavila temelje za razvoj metodologije IPC\_RS v Sloveniji.

Pri opredelitvi metodologije za IPC\_RS sem se osredinila na dve skupini računovodskih storitev: računovodske in revizorske storitve. Skupini se med seboj vsebinsko razlikujeta in po prihodkih predstavljata večinski delež v skupnih prihodkih vseh računovodskih storitev. Zaradi vsebinskih razlik med skupinama sem jih obravnavala ločeno, vendar na koncu ugotovila, da lahko za obe skupini opredelim podobno statistično enoto storitve, na katero se nanaša cena: to je letna pogodba, cena te storitve pa je vrednost letnih prihodkov poročevalske enote za pogodbo, sklenjeno s posameznim uporabnikom storitve. Glede na naravo storitve predlagam zbiranje podatkov o cenah enkrat letno s spletnim anketnim vprašalnikom. Poleg cen storitev naj poročevalske enote navedejo tudi delež spremembe v ceni zaradi spremembe v kakovosti oziroma obsegu. Vrsta podatkov, ki se jih bo vsakoletno zbiralo z vprašalnikom, omogoča, da za izračun IPC\_RS na višjih stopnjah agregiranja izbiramo med različnimi indeksnimi obrazci (Laspeyres, Paasche, Young ter Fisher). Možnost



izračuna IPC\_RS po Fisherjevem obrazcu omogoča zmanjšanje pristranskosti indeksa, ki izvirajo iz obdobja ponderacije pri Laspeyresu in Paascheju. V nalogi sem za izračun IPC\_S predstavila agregiranje po Laspeyresovem obrazcu.

Prednosti in slabosti predlagane metodologije sem večinoma analizirala sproti pri obravnavi posameznih elementov metodologije IPC\_RS. Pri opredelitvi metodologije sem dajala prednost vidiku poročanja; pri poročanju poročevalske enote namreč ne smejo biti obremenjene z dodatnim izračunavanjem in iskanjem podatkov, ampak naj uporabijo tiste podatke, ki so samodejni dosežek poslovanja. Prav tako poročanje ne sme biti prepogosto, saj to povzroča še dodatno nejevoljo poročevalskih enot pri poročanju in s tem poslabša njihovo odzivnost. Tako sem pri opredelitvi enote sledila vodilu preprostosti poročanja – enota storitve, za katero se spremljajo cene, je opredeljena kot letna pogodba. Ob tem seveda predlagana metodologija odstopa od zahtev uredbe o pogostosti poročanja; ta namreč priporoča kvartalno spremljanje cen. Pri računovodskih storitvah kvartalno poročanje skoraj ni primerno, saj kot prvič tega narava računovodskih storitev ne dopušča, kajti storitev revidiranja se izvrši enkrat letno, medtem ko se storitve računovodenja izvršujejo dnevno, mesečno, četrtno, polletno in letno. Z mesečnim spremljanjem izpustimo storitve, ki se izvršujejo redkeje. Z zajemom enoletnih prihodkov z uporabnikom storitev pa so zajete vse storitve računovodenja.

Čeprav gre za na videz »široko« opredelitev enote računovodske storitve, pa so tako dobljene enote dovolj reprezentativne in homogene (po večini se razlikujejo samo po obsegu) in hkrati dovolj jasne in logične. Podatek o realizirani pogodbeni vrednosti je pri poročevalskih enotah na voljo brez dodatnega izračunavanja.

Na koncu se je treba zavedati, da je ne glede na zgoraj navedene prednosti metodologije treba v mislih imeti mogoče vire napak, ki izvirajo iz zastavljene metodologije ali iz splošne narave statističnih opazovanj. Napaka lahko izvira iz različnih faz implementacije metodologije IPC\_RS: opredelitve enote, izbire vzorca, poročanja in obdelave podatkov.

Razvoj metodologije IPC\_RS v Sloveniji sledi predvsem Smernicam za razvoj IPC\_S in praksam tujih držav. Metodologije tujih držav in tudi predstavljeni predlog metodologije za IPC\_RS v Sloveniji v praksi zaradi praktičnih omejitev poenostavlja zahteve iz smernic. Gotovo je, da vsakršna poenostavitev vpliva na kakovost indeksa. Če bi želeli dohnati, koliko poenostavitev smernic v praksi dejansko poslabša kakovost indeksa, bi bilo treba narediti primerjavo med kakovostjo indeksa, izračunanega iz strogega upoštevanja smernic, in tistim, izračunanim po poenostavljeni metodologiji. Vprašanje pa je, ali je bolj zapletena rešitev resnično tudi bolj kakovostna za IPC\_RS.

Ob presoji vpliva poenostavljenih rešitev na kakovost indeksa je treba upoštevati, da se po Uredbi št. 1158/2005 Eurostatu izračunan IPC\_RS ne posreduje samostojno, ampak na agregirani ravni naslednjih razredov klasifikacije NACE: Pravno svetovanje (74.11);

Računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti (74.12); Raziskovanje trga in javnega mnenja (74.13); Podjetniško in poslovno svetovanje (74.14). Poleg tega je pri ocenjevanju kakovosti indeksa treba upoštevati, da je ekonomski pomen računovodskih storitev sorazmerno majhen, saj je delež dodane vrednosti računovodskih storitev v BDP 0,33 %.

## Literatura in viri

### Literatura

1. Banerjee K. S.: On the Factorial Approach to Index Number Problems, Consumption Analysis and Orthogonal Decomposition of National Income: A Review. Measurement in Economics. Heidelberg : Physica-Verlag Heidelberg, 1988. str. 87-98.
2. Bavdaž Mojca, Bregar Lea, Ograjenšek Irena: Ekonomska statistika 2000. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 291 str.
3. Bavdaž Mojca, Bregar Lea, Ograjenšek Irena: Metode raziskovalnega dela za ekonomiste: izbrane teme. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 183 str.
4. Bérubé Charles: Business Services Price Index for Accountancy Services in France. 14th Meeting of the Voorburg Group. Christchurch : INSEE, 1999. 20 str.
5. Bodé Ben, van Dalen Jan: Quality-corrected price indexes of new passenger cars in the Netherlands, 1990 – 1999. Canberra : International Working Group on Price Indices, 2001. 25 str.
6. Bordé Francois, Garneau Gaétan: A Producer Price Index for Accounting Service, 16th Meeting of the Voorburg Group. Örebro : Statistics Canada, 2001. 52 str.
7. Cave Bill: OECD – Eurostat 2002 Inquiry on National Collection of Service Producer Prices, Seventeenth Voorburg Group Meeting. Nantes : INSEE, 2002. 62 str.
8. Diewert, W. Erwin: Superlative Index Numbers and Consistency in Aggregation. Econometrica, Oxford, (46) 1978, str. 883-900.
9. Diewert W. Erwin, Balk M. Bert: A Characterization of the Törnqvist Price Index. Discussion Paper No.: 00-16. Vancouver : The University of British Columbia – Department of Economics, 2000. 5 str.
10. ESR95 – Evropski sistem računov. SURS, 2005. 437 str.
11. Eurostat, OECD: Methodological Guide for Developing Producer Price Indices for Services, 2nd Draft. B.k. : 2004. 129 str.
12. Frisch Ragnar: Annual Survey of General Economic Theory: The Problem of Index Number. Econometrica, Oxford, (4) 1936. str. 1-38.
13. Gerestrand Erik, Leonardsson Monica: Service Price Index for Economic Services. Industry Description for SE-SIC 92 Group 74.12. TPI Project Report No. 4. B.k. : Statistics Sweden, 2003. 17 str.
14. Grönroos Christian: Service Management and Marketing. Singapore : Maxwell Macmillan Publishing Singapore Pte., 1990. 298 str.
15. Herztmann Cecilia, Hintze Anders, Norrman Vera: Progress Report of Sweden, 19th Meeting of the Voorburg Group. Ottawa : Statistics Sweden, 2004. 5 str.
16. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 446 str.
17. International Labour Office: Consumer Price Index Manual: Theory and Practice. Geneva, 2004. 441 str.

18. Intihar Andreja, Kačičnik Polona: Aktivnosti pri pripravi indeksov cen storitev pri proizvajalcih. Ljubljana : Statistični urad Republike Slovenije, 2007. 5 str.
19. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. Zbornik iz foruma odličnosti in mojstrstva. Novo mesto : Zveza ekonomistov Slovenije, Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele Krajine, 2001. str. 105-121.
20. Kotler Philip: Marketing Management. Ljubljana : Slovenska knjiga, 1998. 831 str.
21. McKenzie Richard: Quality Adjustment in Service Industry Producer Price Indexes. 2002 Voorburg Group Conference Paper. B.k. : Australian Bureau of Statistics, 2002. 9 str.
22. Odar Marjan: Vrste in namen revizij. [URL: <http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc>], 13.1.2007.
23. Producer Price Index Manual. Washington : IMF, 2004. 612 str.
24. Quality Adjustment in Price Index, Working Paper 01-6. Tokyo : Bank of Japan, 2001. 42 str.
25. Repotočnik Zdenka: Razvoj statistike cen storitev – potreba, zahteva in možnost. Radenci : Statistični dnevi, 2004. 9 str.
26. Standardno poročilo o kakovosti. Ljubljana : Statistični urad Republike Slovenije, 2003. 33 str.
27. Turk Ivan: Pojemovni okvir revidiranja. Revizor, Ljubljana, (VI)1995, 2-3. str. 127-132.
28. Ugai Hiroshi: Quality Adjustment of Service Prices - The Results of Quality Adjustment of the Corporate Service Price Index in 2000 and Future Implications for Handling Service Prices, 2001. [URL: <http://www.voorburg.scb.se/Cspiqd.doc>]. 26 str.
29. Walsh, C.M.: The Best Form of Index Number: Discussion. Quaterly Publication of the American Statistical Association 17, B.k., 1921. str. 537-544.
30. Wölfl Anita: The Service Economy in OECD Countries. STI Working Paper 2005/3. Paris : OECD, 2005. 81 str.

## **Viri**

1. 2004 Progress Report for France. 19th Voorburg Group meeting on services statistics. [URL: <http://stds.statcan.ca/english/voorburg/2004%20ottawa/papers/2004-020.pdf>], 7.1.2007
2. Bregar Lea: Zapiski s predavanj – Indeksna števila (2. letnik podiplomskega programa), 2004/2005.
3. CGA – Certified General Accountants of Canada, [URL: [www.cga-online.org](http://www.cga-online.org)], 10.4.2006.
4. Chartered Accountant of Canada, [URL: [http://www.cica.ca/index.cfm/ci\\_id/17150/la\\_id/1.htm](http://www.cica.ca/index.cfm/ci_id/17150/la_id/1.htm)], 8.4.2006
5. CMA - Chartered Management Accountants of Canada, [URL: [http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci\\_id/16/la\\_id/1.htm](http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci_id/16/la_id/1.htm)] 10.4.2007.
6. CPA – Klasifikacija proizvodov po dejavnosti. Ljubljana, 2004, [URL: [http://www.stat.si/doc/pub/cpa\\_2004.pdf](http://www.stat.si/doc/pub/cpa_2004.pdf)], 16.1.2007.
7. CPA – Klasifikacija proizvodov po dejavnosti, s pojasnili. [URL: <http://www.stat.si/klasje/klasje.asp/>], 8.1.2007.

8. EAE – Annual business survey. [URL: [http://www.oecd.org/dataoecd/35/11/2366718.doc#\\_Toc526322247](http://www.oecd.org/dataoecd/35/11/2366718.doc#_Toc526322247)], 7.4.2006.
9. Eurostat, European Commission: Business Services – An analysis of structural, foreign affiliates and business demography statistics. [URL: [epp.eurostat.ec.eu.int/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-63-04-214/EN/KS-63-04-214-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.eu.int/cache/ITY_OFFPUB/KS-63-04-214/EN/KS-63-04-214-EN.PDF)], 26.4.2006.
10. FAR – Facts about FAR. [URL: <http://www.far.se/english.asp>], 6.4.2006.
11. GZS – Gibanje vrednosti točk po letih. [URL: <http://www.gzs.si/DRNivo3.asp?IDpm=5486>], 9.5.2006.
12. GZS – Kazalniki poslovanja GZS za leto 1998 – interno. GZS, Ljubljana, 1999.
13. GZS – Kazalniki poslovanja GZS za leto 1999 – interno. GZS, Ljubljana, 2000.
14. GZS – Kazalniki poslovanja GZS za leto 2000 – interno. GZS, Ljubljana, 2001.
15. GZS – Kazalniki poslovanja GZS za leto 2001 – interno. GZS, Ljubljana, 2002.
16. GZS – Kazalniki poslovanja GZS za leto 2002 – interno. GZS, Ljubljana, 2003.
17. GZS – Kazalniki poslovanja GZS za leto 2003 – interno. GZS, Ljubljana, 2004.
18. GZS – Kazalniki poslovanja GZS za leto 2004 – interno. GZS, Ljubljana, 2005.
19. GZS – Metodologija izračuna dodane vrednosti. [URL: [http://www.gzs.si/slo/storitve/poslovne\\_informacije/ekonomski\\_kazalci/29377](http://www.gzs.si/slo/storitve/poslovne_informacije/ekonomski_kazalci/29377)], 9.2.2007.
20. GZS – Računovodska tarifa. [URL: [http://www.gzs.si/slo/panoge/zdruzenje\\_racunovodskih\\_servisov/racunovodska\\_tarifa](http://www.gzs.si/slo/panoge/zdruzenje_racunovodskih_servisov/racunovodska_tarifa)], 11.1.2007.
21. GZS – Združenje računovodskih servisov. [URL: <http://www.gzs.si/DRNivo3.asp?IDpm=7156>], 8.1.2007.
22. IFAC - International Federation of Accountants. [URL: <http://www.ifac.org/About>], 10.4.2006.
23. Industry Canada – Accounting Services. [URL: <http://strategis.ic.gc.ca/epic/internet/inac-rc.nsf/en/oi00014e.html>], 7.4.2006.
24. INSEE – Institut National de la Statistique et des Études Économiques. [URL: [http://www.insee.fr/en/home/home\\_page.asp](http://www.insee.fr/en/home/home_page.asp)], 7.4.2006.
25. INSEE – NAF (Nomenclature d'Activités Française, 1993). [URL: [http://www.insee.fr/fr/nom\\_def\\_met/nomenclatures/naf1993/pages/naf.htm](http://www.insee.fr/fr/nom_def_met/nomenclatures/naf1993/pages/naf.htm)], 7.4.2006.
26. INSEE – Progress Report France. [URL: [http://www.insee.fr/En/nom\\_def\\_met/colloques/voorborg/pdf/PRFrance.pdf](http://www.insee.fr/En/nom_def_met/colloques/voorborg/pdf/PRFrance.pdf)], 7.1.2006.
27. INSEE – Service Professionnel 2003. [URL: <http://www.insee.fr/fr/ffc/fichesect/pdfservice/fic74ag.pdf>], 7.1.2006.
28. INSEE – Les indices de prix de vente de l'Industrie et des Services aux entreprises. [URL: [www.crest.fr/seminaires/recherche/20002001/IM89FRAN.pdf](http://www.crest.fr/seminaires/recherche/20002001/IM89FRAN.pdf)], 17.1.2007.
29. Navodila za delovanje revizijskih družb. [URL: [http://www.si-revizija.si/revizorji/pravila\\_stroke.php](http://www.si-revizija.si/revizorji/pravila_stroke.php)], 18.5.2006.
30. Odškodninska odgovornost računovodskih servisov. [URL: <http://www.gzs.si/DRNivo3.asp?ID=2431&IDpm=5493>], 8.5.2006.

31. Poslovne storitve v Sloveniji. [URL:  
[http://www.stat.si/doc/sosvet/Sosvet\\_11/Sos11\\_s524-2006.doc](http://www.stat.si/doc/sosvet/Sosvet_11/Sos11_s524-2006.doc)], 20.5.2006.
32. Računovodska tarifa. [URL: Priloge\računovodska\_tarifa\_6.doc], 9.5.2006.
33. Razvoj in številčni prikaz panoge knjigovodenja, računovodenja, davčnega svetovanja in revizije za zunanje naročnike. [URL: <http://www.gzs.si/DRNivo3.asp?IDpm=7156>], 20.5.2006.
34. SCB – More about price index for auditing and accounting services. [URL:  
[http://www.scb.se/templates/Standard\\_\\_\\_84647.asp](http://www.scb.se/templates/Standard___84647.asp)], 18.1.2007.
35. SCB – The development of Service Producer Price Index. [URL:  
[http://www.scb.se/templates/Standard\\_\\_\\_85368.asp](http://www.scb.se/templates/Standard___85368.asp)], 4.1.2007.
36. SCB – Structural Business Statistics Sweden.  
[URL:  
<http://www.ssd.scb.se/databaser/makro/Visavar.asp?yp=tansss&xu=C9233001&huvudtabell=BasfaktaFEngs&deltabell=04&deltabellnamn=Basic+Data+Enterprices+by+NACE+Rev%2E1%2E1%2C+by+class%2E+Year&omradekod=NV&omradetext=Business+activities&preskat=O&innhall=AntalAnstallda&starttid=2003&stopptid=2004&Prodid=nv0109&fromSok=&Fromwhere=S&lang=2&langdb=22> ], 4.1.2007.
37. Service Producer Price Index Sweden – SCB. [URL:  
[http://www.scb.se/templates/Product\\_\\_\\_12619.asp](http://www.scb.se/templates/Product___12619.asp)], 3.1.2007.
38. Slovenski inštitut za revizijo. [URL: <http://www.si-revizija.si/>], 8.5.2006.
39. Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev. [[http://www.si-revizija.si/revizorji/smernice\\_cen.php](http://www.si-revizija.si/revizorji/smernice_cen.php)], 13.1.2007.
40. SRF - Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. [<http://www.srfkonsult.se/>], 6.4.2006.
41. SRS - Swedish Association of Auditors. [URL: <http://www.revisorsamfundet.se/srs.cs>], 6.4.2006.
42. Statistics Canada – Price Indexes. [URL: [http://cansim2.statcan.ca/cgi-win/cnsmcgi.pgm?Lang=E&ResultTemplate=SRCH4&CIITpl=CII\\_\\_\\_&CORCMD=GetTRel&CORId=3402&CORRel=1](http://cansim2.statcan.ca/cgi-win/cnsmcgi.pgm?Lang=E&ResultTemplate=SRCH4&CIITpl=CII___&CORCMD=GetTRel&CORId=3402&CORRel=1)], 5.1.2007.
43. Strateške usmeritve. [URL: [http://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti/strateske\\_usmeritve.doc](http://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti/strateske_usmeritve.doc)], 8.5.2006.
44. SURS – CPA. [URL: <http://www.stat.si/klasje/klasje.asp>], 16.1.2007.
45. SURS – Drevesna shema klasifikacije NACE. [URL:  
<http://www.stat.si/klasje/treeview.aspx>], 7.4.2006.
46. SURS – Osnovni podatki za poslovne storitve po dejavnosti, Slovenija, letno. [URL:  
[http://www.stat.si/pxweb/Database/Ekonomsko/14\\_poslovni\\_subjekti/06\\_14206\\_poslovne\\_storitve/06\\_14206\\_poslovne\\_storitve.asp](http://www.stat.si/pxweb/Database/Ekonomsko/14_poslovni_subjekti/06_14206_poslovne_storitve/06_14206_poslovne_storitve.asp)], 10.2.2007.
47. SURS – Poslovanje podjetij po dejavnosti, Slovenija, 2005. [URL:  
[http://www.stat.si/novica\\_prikazi.aspx?id=568](http://www.stat.si/novica_prikazi.aspx?id=568)], 11.2.2007.
48. SURS – Poslovne storitve, Slovenija, 2004. [URL:  
[http://www.stat.si/novica\\_prikazi.aspx?id=457](http://www.stat.si/novica_prikazi.aspx?id=457)], 11.2.2007.
49. SURS – Prihodki od prodaje glede na vrsto proizvodov oziroma storitev, Slovenija, letno. [URL:

- [http://www.stat.si/pxweb/Database/Ekonomsko/14\\_poslovni\\_subjekti/06\\_14206\\_poslovn\\_e\\_storitve/06\\_14206\\_poslovne\\_storitve.asp](http://www.stat.si/pxweb/Database/Ekonomsko/14_poslovni_subjekti/06_14206_poslovn_e_storitve/06_14206_poslovne_storitve.asp) ], 10.2.2007.
50. SURS – Proizvodna struktura BDP, stalne cene, referenčno leto 1995, mio SIT, desezonirano in prilagojeno za število delovnih dni. [URL: [http://www.stat.si/tema\\_ekonomsko\\_nacionalni.asp](http://www.stat.si/tema_ekonomsko_nacionalni.asp)], 10.2.2007.
  51. SURS – SKD (Standardna klasifikacija dejavnosti). [URL: <http://www.stat.si/klasje/klasje.asp>], 8.1.2007.
  52. Tipska pogodba, GZS/ZRS. [URL: [http://www.gzs.si/slo/panoge/zdruzenje\\_racunovodskih\\_servisov/tipska\\_pogodba](http://www.gzs.si/slo/panoge/zdruzenje_racunovodskih_servisov/tipska_pogodba)], 11.1.2007.
  53. UMAR – Ekonomsko ogledalo. Številka 4/2004. str. 16.
  54. Uredba št. 1165/98. B.k.: Svet Evropske unije, 1998.
  55. Uredba Evropskega parlamenta in Sveta št. 1158/2005 o spremembah Uredbe Sveta št. 1165/98 o kratkoročnih statističnih kazalcih. B.k.: 2005.
  56. Voorburg Group. [URL: <http://www4.statcan.ca/english/voorburg/2004-background.htm>], 16.1.2007.
  57. Vrednost točke po računovodski tarifi [URL: <http://www.gzs.si/DRNivo3.asp?ID=26878&IDpm=5486>], 9.5.2006.
  58. Zakon o revidiranju /ZRev-1. [URL: [http://www.si-revizija.si/o\\_siru/dokumenti/ZRev-1.doc](http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/ZRev-1.doc)], 19.5.2006.
  59. Združenje računovodskih servisov. [<http://www.gzs.si/DRNivo3.asp?IDpm=7156>], 20.6.2005.
  60. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. [<http://www.rfr.si/>], 8.5.2006.





## **Priloge**

## **Kazalo prilog**

|  |    |
|--|----|
| Priloga 1: Vsebinski opis podkategorij po CPA .....  | 1  |
| Priloga 2: Praksa Kanada – Prikaz kategorizacije računovodskih storitev za namen metodologije IPC_RS na osnovi klasifikacije CPC ..... | 3  |
| Priloga 3: Praksa Kanada – Primer dela vprašalnika, kjer poročevalske enote opredelijo spremembo v ceni zaradi kakovosti .....         | 4  |
| Priloga 4: Ekonomski pomen računovodske dejavnosti v Sloveniji .....   | 5  |
| Priloga 5: Storitve računovodenja .....  | 6  |
| Priloga 6: Zapisniki z intervjujev z revizijskimi hišami in računovodskimi servisi .....   | 9  |
| Priloga 7: Osnutek vprašalnika za poročanje o cenah .....  | 21 |
| Priloga 8: Uporabljene kratice .....   | 24 |

## **Priloga 1: Vsebinski opis podkategorij po CPA**

### **74.12.1 Revidiranje in računovodske storitve**

#### **74.12.11 Finančno revidiranje**

##### Sem spada:

- storitve pregledovanja računovodskih (knjigovodskih) vknjižb in drugih spremljajočih evidenc podjetja zaradi dajanja mnenj o tem, ali finančno poročilo organizacije predstavlja dejansko stanje in rezultate poslovanja v določenem časovnem obdobju in ali je v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli.

#### **74.12.12 Računovodske storitve**

##### Sem spada:

- storitve pregledovanja letnih in vmesnih finančnih poročil in ostalih računovodskih informacij. Področje pregledovanja je ožje kot pri reviziji, zagotovljena stopnja zanesljivosti pa je nižja.

#### **74.12.13 Sestavljanje finančnih poročil**

##### Sem spada:

- Storitve primerjanja finančnih poročil na podlagi informacij uporabnikov storitev. Ni zagotovljenega jamstva, da so končna poročila natančna.
- Storitve priprave vračila poslovnih davkov, če so opravljene skupaj s pripravo finančnega poročila za posamezno plačilo

##### Sem ne spada:

- Priprave plačila davkov, ki se izvajajo kot ločene storitve (gl. 74.12.30).

#### **74.12.14 Druge računovodske storitve**

##### Sem spada:

6. Druge računovodske storitve, kot so dajanje ocen, storitve priprave predhodnih poročil ipd.

##### Sem ne spada:

- Računovodske storitve, ki so del poslovnega vodenja (gl. 74.14.12).

### **74.12.2 Knjigovodske storitve, razen priprave davčnih prijav**

#### **74.12.20 Knjigovodske storitve, razen priprave davčnih prijav**

##### Sem spada:

- Knjigovodske storitve, kot so uvrščanje in knjiženje poslovnih transakcij v knjigovodske knjige v denarni ali drugi merski enoti.

##### Sem ne spada:

- Knjigovodske storitve v zvezi z davčnimi vračili (gl. 74.12.30).

### **74.12.3 Davčno svetovanje**

#### **74.12.30 Davčno svetovanje**

##### Sem spada:

- Svetovanje pravnim in fizičnim osebam v zvezi z davčnimi obveznostmi.

##### Sem spada tudi:

- Sestavljanje in zagovarjanje finančnih poročil ali dokumentov v primeru zahtevane predložitve davčnim organom,
- pomoč podjetjem pri davčnem planiranju in kontroli ter priprava z zakoni predpisane dokumentacije.

## Priloga 2: Praksa Kanada – Prikaz kategorizacije računovodskih storitev za namen metodologije IPC\_RS na osnovi klasifikacije CPC

Slika 1: Prikaz kategorizacije računovodskih storitev v Kanadi

| Central Product Classification CPC Version 1.0                | Price Report for Accounting Services (Prices Division—Statistics Canada)   |
|---|--|
| 822 Accounting services, financial auditing and Bookkeeping   |  |
| 8221 Accounting services and financial auditing services      |  |
| 82211 Financial auditing services                             | A. Audit, review and related services                                      |
| 82212 Accounting review services                              |  |
| 82213 Compilation of financial statements services            | B. Other assurance services  |
| 82219 Other accounting services                               | C. Bookkeeping, compilation and general accounting services                |
| 8222 Bookkeeping services, except tax returns                 |  |
| 82220 Bookkeeping services, except tax returns                |  |
| 823 Advisory services related to taxation                     |  |
| 82310 Corporate tax planning and consulting services          |  |
| 82320 Corporate tax return preparation and review services    | D. Tax preparation services for corporate clients                          |
| 82330 <u>Individual tax preparation and planning</u> services | E. Tax preparation services for individuals and unincorporated businesses. |
| 824 Insolvency and Receivership                               |  |
| 8240 Insolvency and Receivership                              | F. Other services  |
| 85 Support services   |  |
| 85920 Collection agency services                              |  |
| 85990 Other support services : ...Payroll services            |  |

Vir: Bordé in Garneau, 2001, str. 10

## Priloga 3: Praksa Kanada – Primer dela vprašalnika, kjer poročevalske enote opredelijo spremembo v ceni zaradi kakovosti

Slika 2:

| Example          |   |  |                         |                  |  |   |             |
|------------------|---|--|-------------------------|------------------|--|---|-------------|
| STEP 3<br>Engag. | STEP 4<br>Year of first engagement with this client | STEP 5<br>Your own identification number for the engagement, descriptions and explanation of changes (if applicable).  | STEP 6<br>Calendar Year |                  | Is the year-over-year change in the value of the engagement due to a change in price only?<br><br>Please Check <input checked="" type="checkbox"/> | STEP 7<br>If NO, please indicate the change in value that is due to a change in service and in price. |             |
|                  |   |  | 1999                    | 2000             |  | Service   | Price       |
| 1.<br><br>A      | 1998  | Id #: <b>9816910898</b><br><i>From 1999 to 2000: Audit of financial statements that requires a greater selection of elements in order to register with the stock exchange.</i> | \$<br><br>25 000        | \$<br><br>35 000 | Yes <input type="radio"/><br>No <input checked="" type="radio"/>   | \$<br>8 000   | \$<br>2 000 |
| 2.<br><br>E      | 1997  | Id #: <b>9715473108</b><br><i>Tax preparation for an individual.<br/>From 1999 to 2000:<br/>\$10 discount</i>  | \$<br><br>150           | \$<br><br>140    | Yes <input checked="" type="radio"/><br>No <input type="radio"/>   | \$  | \$          |

### How to enter the information requested?

**Step 3** Please enter the letter that corresponds to the class of service provided under a given engagement. Please report for as many engagements as indicated in the last column of Section B for each class of service.

- A - Audit, review and related services
- B - Other assurance services
- C - Bookkeeping, compilation and general accounting services
- D - Tax preparation services for corporate clients
- E - Tax preparation services for individuals and unincorporated businesses

**Step 4** Please indicate the year you started doing business with the client associated with the selected engagement.

**Step 5** Indicate your own reference number for the engagement. In a few words, explain the nature of the engagement selected and the reason for any changes in the engagement between 1999 and 2000. Please attach a separate sheet if more space is needed.

**Step 6** Please enter the total value of the engagement (without taxes). The period of time in which the engagement is being fulfilled should be comparable from year to year.

**Step 7** Indicate whether the change in the value of the engagement between 1999 and 2000 is solely due to a price change. If YES, please do not complete the last column. If NO, please identify in the last column, to the best of your knowledge, the amount year-over-year change in the value of the engagement that is due to a change in the service provided and to a change in its price (if applicable).

Vir: Statistics Canada: Price Report for Accounting Service, Survey of Prices of Accounting Services

## Priloga 4: Ekonomski pomen računovodske dejavnosti v Sloveniji

Tabela 1: Dodana vrednost v gradbeništvu, storitvah, industriji

| Dejavnost          |              | 1995    | 1996    | 1997    | 1998    | 1999    | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    | letni indeks rasti |
|--------------------|--------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|--------------------|
| Gradbeništvo (F)   | mio SIT      | 109.628 | 119.871 | 125.341 | 128.559 | 147.287 | 148.467 | 145.058 | 145.806 | 151.020 | 153.056 | 159.181 |                    |
|                    | Indeks rasti |         | 109     | 105     | 103     | 115     | 101     | 98      | 101     | 104     | 101     | 104     | 104                |
| Storitve (G+H+I+K) | mio SIT      | 716.004 | 726.127 | 753.281 | 777.734 | 814.373 | 837.755 | 866.671 | 897.351 | 925.400 | 952.421 | 995.493 |                    |
|                    | Indeks rasti |         | 101     | 104     | 103     | 105     | 103     | 103     | 104     | 103     | 103     | 105     | 103                |
| Industrija (C+D+E) | mio SIT      | 612.614 | 641.301 | 686.263 | 703.971 | 724.410 | 785.351 | 822.209 | 860.184 | 891.959 | 926.081 | 954.070 |                    |
|                    | Indeks rasti |         | 105     | 107     | 103     | 103     | 108     | 105     | 105     | 104     | 104     | 103     | 105                |

Opomba: V stalnih cenah, referenčno leto 1995

Vir: SURS – Poslovanje podjetij po dejavnosti, Slovenija, 2005, 11.2.2007. Lastni izračuni.

Tabela 2: Deleži dodane vrednosti po dejavnostih

| Dejavnost    | 1995   | 1996   | 1997   | 1998   | 1999   | 2000   | 2001   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005   |
|--------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Gradbeništvo | 7,62%  | 8,06%  | 8,01%  | 7,98%  | 8,74%  | 8,38%  | 7,91%  | 7,66%  | 7,67%  | 7,53%  | 7,55%  |
| Storitve     | 49,78% | 48,82% | 48,14% | 48,30% | 48,30% | 47,29% | 47,26% | 47,15% | 47,01% | 46,88% | 47,21% |
| Industrija   | 42,59% | 43,12% | 43,85% | 43,72% | 42,96% | 44,33% | 44,83% | 45,19% | 45,31% | 45,58% | 45,24% |

Vir: SURS – Poslovanje podjetij po dejavnosti, Slovenija, 2005., 2007. Lastni izračuni.

Tabela 3: Delež števila podjetij, prihodkov, dodane vrednosti in zaposlenih računovodske v računovodski dejavnosti (74.12) v okviru poslovnih storitev (74) v letu 2004 v Sloveniji

|  | Število podjetij | Prihodki od prodaje v 1000 SIT | Dodana vrednost v 1000 SIT | Število zaposlenih |
|--|------------------|--------------------------------|----------------------------|--------------------|
| Poslovne storitve SKUPAJ                 | 14.341           | 651.154                        | 224.215                    | 30.071             |
| Računovodstvo, davčno svetovanje         | 3.270            | 48.853                         | 27.327                     | 4.468              |
| Delež računovodstva, davčnega svetovanja | 22,80%           | 7,50%                          | 12,19%                     | 14,86%             |

Vir: SURS – Osnovni podatki za poslovne storitve po dejavnosti, Slovenija, letno, 2007

Tabela 4: Prihodki od prodaje glede na vrsto proizvodov oziroma storitev, Slovenija, leto 2004

| Vrsta storitev  | Prihodki v 000 SIT |
|---|--------------------|
| SKUPAJ  | 40.554             |
| Revidiranje   | 8.456              |
| Davčno svetovanje vključno s pripravami davčnih prijav              | 4.199              |
| Računovodske in knjigovodske storitve razen priprave davčnih prijav | 21.610             |
| Storitve priprave plačilnih list                                    | 2.920              |
| Druge računovodske, knjigovodske in revizijske storitve             | 3.369              |

Opomba: Podatki za dejavnost: 74.12 Računovodske, knjigovodske, revizijske dejavnosti, davčno svetovanje

Vir: SURS – Prihodki od prodaje glede na vrsto proizvodov oziroma storitev, Slovenija, letno, 2007

## Priloga 5: Storitve računovodenja

### B) TARIFA

Posamezne storitve se točkujejo po naslednjih tarifnih postavkah:

#### Tar. št. 1 – Knjiženje

|   |           |
|---|-----------|
| 1.1. knjiženje v glavno knjigo - minimalni pavšal:        |           |
| • dvostavno knjigovodstvo (do 110 knjižb)                 | 160 točk  |
| • enostavno knjigovodstvo (do 55 knjižb)                  | 80 točk   |
| 1.2. vknjižba v glavno knjigo po preseženem pavšalu       | 1,45 točk |
| 1.3. vknjižba v pomožne poslovne knjige                   | 1 točka   |
| 1.4. urna postavka za knjiženje v glavno knjigo           | 60 točk   |
| 1.5. urna postavka za knjiženje v pomožne poslovne knjige | 45 točk   |

#### 2 Tar. št. 2 – Obračun plač in drugih izplačil fizičnim osebam 3 ter prispevkov za zasebnike

|   |         |
|---|---------|
| 2.1. obračun plače za zaposlenca              | 50 točk |
| 2.2. mesečni obračun prispevkov za zasebnika. | 50 točk |
| 2.3. obračun drugih izplačil fizičnim osebam  | 50 točk |

#### 4 Tar. št. 3 – Obračun davka na dodano vrednost in 5 knjigovodstvo za potrebe obračunavanja DDV

|   |           |
|---|-----------|
| 3.1. vpis računa v knjige I-RAČ in P-RAČ                                  | 0,4 točke |
| 3.2. vpis računa v knjige P-RAČ-P, I-RAČ-D, P-RAČ(samoobdavčitev), E-UVOZ | 1 točka   |
| 3.3. mesečni obračun DDV-O  | 70 točk   |
| 3.4. trimesečni obračun DDV-O   | 120 točk  |
| 3.5. polletni obračun DDV-O   | 180 točk  |
| 3.6. kvartalno poročilo KPO   | 50 točk   |
| 3.7. urna postavka  | 150 točk  |

#### 6 Tar. št. 4 - Poročanje

|   |          |
|---|----------|
| 4.1. prijava podatkov ZPIZ na obrazcu M4-M8 - postavka                                      | 20 točk  |
| 4.2. poročilo Davčni upravi RS o prejemkih fizičnih oseb<br>za napoved dohodnine - postavka | 30 točk  |
| 4.3. poročilo za namene statistike finančnih računov  | 200 točk |
| 4.4. poročilo Banki Slovenije o stanju terjatev in obveznosti – SKV obrazci                 | 100 točk |
| 4.5. poročilo Banki Slovenije o tujih naložbah – SN obrazci                                 | 150 točk |
| 4.6. poročilo BS o tujih kreditih   | 100 točk |
| 4.7. poročilo BS – C obrazec  | 50 točk  |
| 4.8. urna postavka  | 100 točk |



7 Tar. št. 5 – Obračun osnovnih sredstev

|   |         |          |
|---|---------|----------|
| 5.1. vnos v register osnovnih sredstev            |         | 10 točk  |
| 5.2. izločitev iz registra osnovnih sredstev      |         | 10 točk  |
| 5.3. letni obračun amortizacije osnovnih sredstev | najmanj | 100 točk |
| 5.4. urna postavka                                |         | 60 točk  |

8 Tar. št. 6 – Izdelava računovodskih izkazov in davčnih obračunov

6.1. RAČUNOVODSKI IZKAZI IN OBRAČUN DAVKA OD DOBIČKA ZA GOSPODARSKE DRUŽBE:

|   |         |          |
|---|---------|----------|
| 6.1.1. medletna bilanca stanja za družbe                | najmanj | 300 točk |
| 6.1.2. medletni izkaz poslovnega izida za družbe        | najmanj | 300 točk |
| 6.1.3. letna bilanca stanja za družbe                   | najmanj | 500 točk |
| 6.1.4. letni izkaz poslovnega izida za družbe           | najmanj | 500 točk |
| 6.1.5. izkaz gibanja kapitala                           | najmanj | 100 točk |
| 6.1.6. izkaz finančnega izida                           | najmanj | 400 točk |
| 6.1.7. obračun davka od dobička pravnih oseb            | najmanj | 500 točk |
| 6.1.8. uskupinjevanje računovodskih izkazov             | najmanj | 600 točk |
| 6.1.9. pojasnila in razkritja k izkazom (urna postavka) |         | 150 točk |

6.2. RAČUNOVODSKI IZKAZI IN IZDELAVA NAPOVEDI DAVKA OD DOHODKOV IZ DEJAVNOSTI ZA

ZASEBNIKE:

|   |         |          |
|---|---------|----------|
| 6.2.1. medletna bilanca stanja za zasebnika         | najmanj | 60 točk  |
| 6.2.2. medletni izkaz poslovnega izida za zasebnika | najmanj | 100 točk |
| 6.2.3. letna bilanca stanja za zasebnika            | najmanj | 100 točk |
| 6.2.4. letni izkaz poslovnega izida za zasebnika    | najmanj | 100 točk |
| 6.2.5. napoved davka od dohodkov iz dejavnosti      | najmanj | 300 točk |

6.3. RAČUNOVODSKI IZKAZI IN OBRAČUN DAVKA OD DOBIČKA ZA POSREDNE PRORAČUNSKE

UPORABNIKE:

|   |         |          |
|---|---------|----------|
| 6.3.1. bilanca stanja   | najmanj | 500 točk |
| 6.3.2. izkaz prihodkov in odhodkov  | najmanj | 500 točk |
| 6.3.3. priloge k bilanci stanja   | najmanj | 200 točk |
| 6.3.4. priloge k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov (4 - priloge) | najmanj | 400 točk |
| drugih uporabnikov (2 priloge)  | najmanj | 200 točk |
| 6.3.6. pojasnila in razkritja   | najmanj | 500 točk |

|                    |  |          |
|--------------------|--|----------|
| 6.4. urna postavka |  | 150 točk |
|--------------------|--|----------|

### 3.14.1.1.1.1 Tar. št. 7 – Druge storitve

|   |                                   |                    |
|---|-----------------------------------|--------------------|
| 7.1. SVETOVANJE IN NAČRTOVANJE:   |                                   |                    |
| 7.1.1. svetovanje za različne potrebe   | začete pol ure                    | 100 točk           |
| 7.1.2. sodelovanje pri inšpekcijskem in revizijskem pregledu – urna postavka                  |                                   | 100 točk           |
| 7.1.3. priprava podlag za izdelavo aktov o računovodstvu - urna postavka                      |                                   | 150 točk           |
| 7.1.4. izdelava finančnega načrta   | najmanj                           | 300 točk           |
| 7.1.5. izdelava poslovnega načrta   | najmanj                           | 1.500 točk         |
| 7.1.6. izdelava investicijskega elaborata   | najmanj                           | 3.000 točk         |
| 7.2. PRIJAVE:   |                                   |                    |
| 7.2.1. prijava davčnega zavezanca in sprememb podatkov v davčni register                      |                                   | 50 točk            |
| 7.2.2. prijava potrebe po delavcu in prijava delavca v zavarovanje<br>(obrazci PD-1 in M1/M2) |                                   | 50 točk            |
| 7.3. DRUGE STORITVE:  |                                   |                    |
| 7.3.1. priprava dokumentacije za različne potrebe - urna postavka                             |                                   | 60 točk            |
| 7.3.2. urejanje dokumentacije   | začete pol ure<br>ali za dokument | 15 točk<br>2 točki |
| 7.3.3. opomin za dostavo manjkajočih oz. zavrnitev neverodostojnih listin                     |                                   | 20 točk            |
| 7.3.4. opravljanje plačilnega prometa – urna postavka   |                                   | 60 točk            |
| 7.3.5. fakturiranje - izstavitev računa po naročilu stranke                                   |                                   | 10 točk            |
| 7.3.6. obračun obresti po naročilu stranke  |                                   | 20 točk            |
| 7.3.7. izdelava predlogov za cesijo ali kompenzacijo po naročilu stranke                      |                                   | 5 točk             |
| 7.3.8. vzpostavitev stanja ob prevzemu stranke - urna postavka                                |                                   | 150 točk           |
| 7.3.9. izdelava opomina po naročilu stranke   |                                   | 20 točk            |

Vir: GZS – Računovodska tarifa, 2007

## **Priloga 6: Zapisniki z intervjujev z revizijskimi hišami in računovodskimi servisi**

### **Zapis intervjuja z revizijsko hišo 1**

Revizijska družba št. 1

Kraj opravljanja dejavnosti: Ljubljana

Datum: 6.7.2006

#### **1. Opis podjetja**

Podjetje zaposluje 5 oseb. Ukvarja se z revizijo in davčnim svetovanjem (predvsem davek o dobičku pravnih oseb, dohodnine, optimiranje). Storitve ponuja predvsem podjetjem, ki so v lasti tujih podjetij.

#### **2. Razvoj revizijske dejavnosti v Sloveniji**

Medtem ko so se računovodski servisi in davčno svetovanje razvijali naravno zaradi potreb outsourcinga, z revizijo ni bilo tako. Pred letom 1989 ni bilo potrebe po revizijski dejavnosti v Sloveniji. Ko je leta 1991 začel veljati Zakon o reviziji, so prvo revizijsko dejavnost izvrševali zaposleni bivšega SDK (Službe družbenega računovodstva). S tem so bili postavljeni temelji netržnega oblikovanja cene v revizijski dejavnosti (ni bilo strokovno in vendar drago).

Revizija podjetij se danes izvaja na zakonsko zahtevo ali na zahtevo lastnika podjetja. Obstajajo tudi občasne revizije (na primer pri prodaji podjetja – ocena krvnega stanja podjetja (due diligence)).

#### **3. Opredelitev revizijske storitve**

Najpomembnejša revizijska storitev je letni pregled računovodskih izkazov. To se izvaja na osnovi letnih pogodb in listine o nameri (v kateri se opredeli vsebinska namera posla). Po temeljitem intervju z uporabnikom storitve se v pogodbi opredeli pavšal, ki je sestavljen iz predvidenih potrebnih ur dela za posameznega nosilca storitve. Nosilci storitve se med seboj razlikujejo po kvalifikaciji:

- sodelavec pri nalogi;
- revizor pri nalogi;
- vodja revizijske skupine;
- vodja revizijskega področja;
- strokovni direktor družbe.

Vnaprej določen pavšal se lahko razlikuje od zaračunane opravljene storitve (v plus ali minus) – kajti šele pri izvajanju storitve se ugotovi dejansko opravljeno število ur. Cene na uro so različne po različnih razredih usposobljenosti oz. klasifikacije. Prav tako so cene lahko višje ali nižje od predlagane višine cen v smernicah.

#### **4. Pogodbe, uporabniki storitev**

Čeprav so pogodbe enoletne, se uporabniki storitev pogosto odločajo za isto revizijsko hišo. Uporabnik storitev je v povprečju stalen za obdobje petih let. Obstaja predlog zakona, ki naj bi uporabnika storitev obvezoval, da vsakih pet let zamenja revizijsko hišo.

#### **5. Cene revizijskih storitev**

Cene urnih postavk so enake za vse uporabnike storitev. Celotni strošek revizije se lahko spremeni, če se spremeni vsebina poslovanja uporabnika storitve oz. se njegovo poslovanje

razširi. Prav tako je prvo leto revidiranja pri novem uporabniku storitve zelo tvegano (zaradi nepoznavanja poslovanja), tako da lahko v teh primerih revizijska hiša zahteva višjo ceno.

Revizija računovodskih izkazov se za uporabnika storitve opravi enkrat letno. Do 30.8. morajo biti izdana revizijska poročila. V septembru se začnejo pred-revizije, ki so del letne pogodbe in so del letne revizije.

Urna postavka se spreminja z delovno dobo in kvalifikacijo.

## **6. Pogodbena vrednost**

Pogodba je vedno enoletna in obsega letno revidiranje podjetja (predfazo in glavno fazo)

Pogodbena vrednost je odvisna od zahtevnosti revidiranja. Zahtevnost se določi z upoštevanjem vrednosti tistih kategorij iz bilanc, ki vplivajo na poslovni rezultat:

- naložbe;
- kapital;
- izguba (skrivanje);
- obseg proizvodnje.

## **Zapis intervjuja z revizijsko hišo 2**

Revizijska družba št. 2

Kraj opravljanja dejavnosti: Ljubljana

Datum: 28.11.2006

### **1. Predstavitev podjetja:**

- 8 zaposlenih;
- deluje na področju cele Slovenije;
- ima okrog 30 naročnikov, od teh je 25 stalnih.

**Poklici** – profili ljudi, ki revizijo opravijo

- pooblaščen revizor – podpiše revizijsko poročilo;
- revizor – ima izpit za revizorja;
- pomočnik revizorja;
- davčni svetovalec.

### **Struktura prihodkov po storitvah**

70% revidiranje

25% izobraževanje

5% svetovanje

### **2. Revidiranje**

Od 70% prihodkov od revidiranja se prihodki delijo na dve skupini:

- 35% revidiranje računovodskih izkazov;
- 35% notranje revidiranje (gre za revizijo poslovanja) občin, zavodov ipd.

Revidiranje računovodskih izkazov – izvaja se v gospodarstvu in ga nadzoruje Inštitut za revizijo; izvajalec mora imeti licenco pooblaščenega revizorja.

Notranje revidiranje se izvaja v negospodarstvu. Gre za revizijo državnih ustanov, občin, zavodov. Pri tem se preverja skladnost poslovanja. Izvajalec je lahko preizkušeni notranji revizor oziroma državni notranji revizor, ki pridobi licenco od Ministrstva za finance.

### **3. Revidiranje računovodskih izkazov**

Je celovita storitev in se je ne da drobiti na posamezne enote storitve. Poteka v dveh fazah:

- a) predhodna faza (kjer se preveri pravilnost delovanja sistema poslovanja tudi glede na interna navodila v podjetjih) – poteka oktober – januar;
- b) končna faza (preveri se računovodske izkaze – poteka februar – junij).

Predhodna faza sestoji iz pregledov procesov poslovanja in je osnova za kasnejše revidiranje izkazov. Na podlagi rezultatov predhodne faze določijo in izberejo velikost vzorca dokumentov za končno fazo.

### **4. Vrednost pogodbe**

Z uporabnikom storitve se sklene pogodba za obe fazi skupaj. Običajno se plača v 4 obrokih.

Vrednost pogodbe se določi z upoštevanjem:

- težavnosti situacije revidiranja (izkušnje zaposlenih v računovodstvu z revizijo);
- velikost dejavnosti;
- urejenost računovodstva;
- kako pogosto je uporabnik storitve že imel revidiranje – ali se revidira prvič.

Glede na zgoraj omenjene kriterije se določi obseg potrebnega dela za revidiranje. Vrednost pogodbe se nato lahko določi na več načinov:

- z upoštevanjem urne postavke s cenika - cenik je enoten za vse uporabnike storitve;
- revizija na dan (upoštevajo se število potrebnih dni za revizijo in vrednost revizije na dan);
- pokalkulacija po opravljenem delu.

Približna vrednost urnih postavk po poklicih:  
Pooblaščen revizor: 13.000 SIT – 15.000 SIT  
Revizor: 10.000 – 12.000 SIT  
Pomočnik revizorja: 6.000 – 8.000 SIT

Smernice inštituta za revizijo so zgolj smernice: v realnosti so cene približno pol nižje.

Povprečna vrednost pogodbe za revizijo srednje velikega podjetja je med 1 milijonom in 2 milijonoma SIT.

Revizijska hiša ne spremlja podatkov o skupnem številu opravljenih ur po različnih profilih zaposlenih.

### **5. Spreminjanje vsebine revizijskih storitev**

Postopki revizije so znani in vsebina se ne spreminja. Vsebina je lahko različna zgolj zaradi različnih dejavnosti.

Npr.: Pri reviziji komunalnih storitev se preverja:

- oskrba z vodo (kako se podatki zajemajo o porabi vode zajemajo, kako se fakturira, ipd ...);

- ravnanje z odpadki;
- pogrebna dejavnost.

## **6. Notranje revidiranje**

- Določeno je z zakonom o javnih financah. Urad za nadzor proračuna je izdal usmeritve za notranjo revidiranje.
- Pri tem revidiranju se preverja ali država/občina posluje po pravilih, ki zanjo veljajo.
- V Sloveniji je 15 podjetij z licenco državnega notranjega revizorja. To delo lahko opravlja tudi pooblaščen notranji revizor, ki sicer opravlja notranjo revizijo v podjetjih.

## **Zapis intervjuja z revizijsko hišo 3**

Revizijska družba št. 3

Kraj opravljanja dejavnosti: Ljubljana

Datum: 7.12.2006

### **1. Podatki o podjetju**

- 2 zaposlena
- 9 uporabnikov storitev

Vrste storitev:

- revizija (Zakon o reviziji) – 70%;
- davčno svetovanje in vrednotenje podjetij – 30%;

Podjetje deluje od leta 2004.

### **2. Značilnosti storitve revidiranja**

Storitve revizije so celovite storitve in potekajo v dveh fazah (predfaza in revidiranje računovodskih izkazov).

### **3. Pogodba in cene storitev**

- Vrednost pogodbe se določi glede na pričakovani obseg in zahtevnost dela.
- Upošteva se smernice cen Inštituta za revizijo. Dejanske cene ne odstopajo od smernic.
- Cena urnih postavk v pogodbah se skozi leta ne spreminja, prav tako imajo vsi uporabniki storitev bolj ali manj enake cene. Cena se spremeni samo, če se spremeni obseg/vrsta dejavnosti.
- Običajno se druga faza revizije izvaja v sezoni od jan-jun/avg. Na željo uporabnika storitev se lahko revizija izvaja tudi kasneje (npr. v septembru) – v tem primeru je cena lahko nekoliko nižja.
- V splošnem velja, da se vrednost urnih postavk na profil zaposlenega ne spreminja (skozi čas, glede na revidirano dejavnost).

### **4. Vsebinska sprememba storitev**

- Vsebinskih sprememb ni – postopek je določen.
- Razlika v storitvah se lahko pojavi glede na profil uporabnika storitve (na primer banke in finančne institucije so določene z zakonsko regulativo).

### **5. Trendi v dejavnosti**

- zmanjšanje deleža revizije v strukturi prihodkov;
- povečanje ostalih storitev.

## **Zapis intervjuja z revizijsko hišo 4**

Revizijska družba št. 4

Kraj opravljanja dejavnosti: Ljubljana

Datum: 7.12.2006

### **1. Podjetje**

V podjetju je 10 zaposlenih (2 pooblaščenca revizorja, 1 revizor, asistenti). Podjetje ima 70 uporabnikov storitev, ki so pretežno stalni. Zamenjava uporabnika storitve se zgodi zaradi politike ali slabe kakovosti. Pri javnem sektorju pa predvsem zaradi cene. Revizijo pri njih običajno opravljajo manjše revizijske družbe, ki so cenejše.

### **2. Razvoj revizijske dejavnosti v Sloveniji**

SDK izloči revizijo iz svojega poslovanja. Revizijo so v začetku 90. letih opravljali tako imenovani inšpektorji in ocenjevalci. Takrat je bilo revizije zelo malo – izvajala se je predvsem pri podjetjih, ki so imeli kredite pri tujih bankah. Z zakonom o revidiranju je EF oblikovala specialistični program za revizijo. Specializacijo so morali opraviti tisti, ki so nameravali nadaljevati z opravljanjem revizije. Ti ljudje so se v začetku formirali v t.i. podjetju Renoma. S specializacijo so dobili naziv pooblaščenega revizorja. Kasneje prevzame izobraževalno vlogo Inštitut za revizijo, ki naprej izobražuje pooblaščenca revizorje. Začne se ustanavljanje drugih revizijskih podjetij, predvsem v povezavi s tujo revizijsko družbo. Ker v začetku ni bilo smernic cen, je vsako podjetje po svoje oblikovalo ceno.

### **3. Oblikovanje cen**

Smernice cen inštituta za revizijo v praksi ne veljajo. Razlog je v zgodovini razvoja revizije. Podjetja si tako medsebojno zbijajo cene, poleg tega pa na nivo cen vpliva tudi ZGD, ki za določena podjetja predpiše obvezo revidiranja, tako da se morajo cene revizijskih storitev oblikovati na nižji ravni (da je dostopna za podjetja, ki so k njej obvezana). Nižanje cen oziroma nizke cene povzročata škodo stroki, saj je kakovost nižja; namesto pooblaščenca revizorjev namreč več dela opravijo asistenti revizorja, ki niso dovolj usposobljeni.

V okviru Inštituta za revizijo dandanes obstajajo poskusi poenotenja cen med revizijskimi podjetji. Tako Strokovni svet za revizijo pripravlja analizo cen po družbah. Vendar precej brez uspeha, saj obstaja med njimi precejšnja nezaupanje.

Inštitutu se poroča letno – v maju – za preteklo sezono: vrednost pogodbe, število opravljenih ur v agregatu profilov.

Podjetje vodi število opravljenih ur po poklicnem profilu.

### **4. Pogodbena vrednost**

- Je odraz sestave revizijske skupine.
- Pogodbena vrednost je odvisna od poznavanja uporabnika storitve; skozi leta vrednost pogodbe ne pada, lahko pa ostaja enaka (v prvem letu ima podjetje zagotovo izgubo, zaradi nizke cene, kasneje pa z večanjem poznavanja uporabnika storitve in nivojem cen na isti ravni, izgubo pokriva).
- Revizijska hiša ne sme svetovati, mora pa delovati preventivno. V interesu revizijske hiše in uporabnika storitve je, da na nek način svetuje oz. deluje preventivno.

- Spremembe v računovodski zakonodaji se prenašajo na vsebino revidiranja in s tem na pogodbeno vrednost.
- Cena urnih postavk je nizka in je odraz spora med revizijskimi hišami.
- Rešitev vidijo v zakonskem predpisu, ki določa vrednost pogodbe glede na velikost podjetij in predpisuje sankcije za neupoštevanje predpisa.
- Podjetje nima cenika.
- Uporabniki storitve so predvsem stalni. Cene za stalne uporabnike storitev ostajajo skorajda enake skozi vsa leta poslovanja oziroma se višajo skladno z ICŽP
- Cena za nove uporabnike storitve je odvisna od ocene obsega in zahtevnosti le-teh.

## **5. Storitve revidiranja**

- Revidiranje računovodskih izkazov, ki obsega tudi pregled celotnega poslovnega okolja in procesa (nabava, prodaja, proizvodnja, uprava, ...).
- Metodologija Inštituta za revizijo določa katera področja je potrebno pregledati (na primer pregled osnovnih sredstev). Metodologija ne določa načina pregleda, ta je odvisen od posameznega presojevalca.
- Revizijska storitev je celovita, sestavljena iz predfaze in glavne faze. Ne da se jo ločevati.

## **Zapis intervjuja z revizijsko hišo 5**

Revizijska družba št. 5

Kraj opravljanja dejavnosti: Ljubljana

Datum: 11.12.2006

### **1. Podjetje**

Podjetje spada med »Big 4« v slovenski revizijski dejavnosti. To skupino sestavljajo:

- Ernst & Young
- KPMG
- PWC
- Deloitte

Intervjujano podjetje je mednarodna korporacija, ki ima na svetovnem nivoju 14 mrd EUR prihodkov. Obe slovenski podjetij skupaj imata 2 mrd EUR in 140 zaposlenih. So največji na področju revizije, medtem ko ostale multinacionalke prednjačijo na ostalih storitvah (različno svetovanje; npr. Deloitte ima močno razvito informacijsko svetovanje).

Zaposluje 85 revizorjev, od katerih je 18 pooblaščenih.

Ima dislocirano enoto v MB. V ponudbi za različne regije ni razlik. Razlike v cenah obstajajo med velikimi in malimi revizijskimi družbami.

Struktura prihodkov po vrstah storitev v podjetju:

- revizija 95%,
- revizija po ZGD 5%.

### **2. Revizijska stroka**

Stroko ureja:

- 8. direktiva EU – ki zahteva ločenost svetovanja in revizije;



- Zakon o revidiranju – na osnovi zakona Inštitut za revizijo osnuje cenik (smernice) revizijskih storitev, vendar za njihovo neupoštevanje ni sankcij.

### **3. Profili revizijskega kadra – 7 nivojev revizorjev (piramida):**

- pripravniki;
- asistenti (do 3 let delovnih izkušenj; nižji stroški kadrov; po treh letih morajo priti do formalnega naziva in tako napredujejo naprej);
- vodje skupin – revizorji;
- managerji – vodenje zahtevnejših projektov ali več skupin skupaj; so pooblaščen revizorji;
- partnerji – uprava (določen za večje število projektov).

### **4. Stroški dela revizorjev**

1 človek na leto ima največ 1500 zaračunljivih ur (9 mesecev efektivnega dela: september – maj). Vseh razpoložljivih ur je 2200, od njih se odštejejo dopusti, bolniške, izobraževanje, kar zneso 1500 zaračunljivih ur.

#### Struktura stroškov dela revizorjev:

- 60% bruto stroški dela;
- 40% izobraževanje, zavarovanje, potni nalogi.

Revizijska sezona je september - maj. Nekateri uporabniki storitev imajo zamaknjeno poslovno leto, tako da se pri njih revizija izvaja izven sezone. Taka podjetja so npr. Siemens, Sodexo, Hella – Saturnus)

Podjetje vodi evidenco števila opravljenih ur po zaposlenih. Konec meseca vsak zaposleni odda poročilo o delu v preteklem mesecu.

### **5. Trg revizijskih storitev**

Trg revizijskih storitev je v Sloveniji cenovno sesut. Pri Hrvatih so cene 2-3x višje. Urna postavka na Hrvaškem je višja od 100 EUR/uro. Povprečna revizijska ura v Sloveniji je 50-60 EUR/uro. Anglija ima 600-900 GBP na partnersko uro, medtem ko je v Sloveniji partnerska ura 150 EUR. Neurejenost trga revizijskih storitev slabo vpliva na kakovost izvajanja storitve, saj pritiski na cene povzročijo, da kakovostni kader dela manj ur, medtem ko večje število ur opravi manj kakovosten kader.

### **6. Razlike v cenah med podjetij v revizijski dejavnosti**

Med multinacionalkami se razlikujejo od 10-20%. KPMG je cenovno najvišji, medtem ko je Deloitte nepredvidljiv. Povprečna cena revizijske ure v manjših revizijskih družbah je 30-40 EUR/uro.

### **7. Vrednost pogodbe**

Vrednost pogodbe je odvisna:

- Obsega dela (upošteva se skupni obseg in ne ločenega po fazah revizije). Obseg dela se najprej po nekem standardnem modelu določi v številu ur, ki so potrebne za izvedbo revizije. Osnova za določitev obsega ur je letno poročilo uporabnika storitve in to, koliko ga revizijska hiša pozna. Nov uporabnik pomeni približno 20% več časa za izvedbo revizije. Pri določanju obsega se upošteva predpostavka, da bo uporabnik stalen in da je urejen.

- Kalkulacija: v kalkulaciji se določi profil ljudi in število ur po posameznem profilu. Obstaja cenik urnih postavk po profilih. Običajno je vrednost urne postavke strošek zaposlenega pomnoženega s faktorjem 2,2. Strošek zaposlenega oz. lastna cena ure zaposlenega se izračuna tako, da se letna bruto plačo deli s 1500 urami.
- Uporabniki storitve so pretežno stalni; na leto se jih menja okrog 20%.
- Cene za stalne uporabnike so stalne, spreminjajo se skladno z ICŽP.
- Cene revidiranja se spreminjajo s spremembo računovodskih standardov – povečujejo obseg revizijske storitve.
- Skozi čas cene ostajajo enake ali se nižajo. Cene običajno ne spremljajo gospodarske rasti uporabnika.

## 8. Cenik

- Cenik je eden za vse uporabnike storitev. Izjema so tuja podjetja, kjer gre za dogovor o ceni na mednarodni ravni.
- Če podjetje na mednarodni ravni prevzame v revizijo multinacionalko, mora njena slovenska podružnica opravljati revizijo pri slovenskih podružnicah te multinacionalke. Cene so v takem primeru dogovorjene na mednarodni ravni.
- Podjetje se drži cenika. Končno ceno pogodbe oblikuje rezultat pogajanj.
- Cena je odvisna tudi od ekonomskega stanja podjetja. Revizijska hiša lahko na primer pomaga pri saniranju podjetja; to daje revizijski hiši dobro ime (npr. sanacije Steklarne Rogaška)

**Inštitutu za revizijo** se poročajo podatki: vrednosti pogodbe, kadrovske podatki, revizorsko mnenje, ipd.

## 9. Spreminjanje vsebine storitev

- FROC (standard/prevare) – po primeru Parmalat,
- Zakonodaja o pranju denarja (sprememba postopka v reviziji),
- Zakon o revidiranju → sprememba obsega revidiranja,
- Prehod na IFRS (Mednarodni standard za računovodstvo) → vpliva na obseg ur → sprememba vrednosti pogodbe.
- Po ZGD se morajo podjetja v letu 2007 odločiti ali bodo uporabljala Slovenske računovodske standarde ali Mednarodne računovodske standarde (slednji zahteva dodatne postopke).

## 10. Trendi / razvoj dejavnost:

- dejavnost ne bo rasla – v tujini je konstanta,
- trg raste v obsegu rasti gospodarstva: 3-5%,
- če podjetje raste, vstopijo tujci → podjetje postane zavezanec k reviziji,
- rastejo druge storitve v revizijskih hišah:
  - transakcije,
  - nakupi podjetja/prodaje podjetja.

## Zapis intervjuja z računovodskimi servisi 1

Računovodski servis št. 1

Kraj opravljanja dejavnosti: Mengeš

Datum: 15.6.2006

## **1. Vrste računovodskih storitev**

Računovodske storitve se najlaže in najbolj smiselno razvrsti po kriteriju frekvence pojavljanja (tako jih opredeljuje tudi računovodska tarifa):

- dnevne storitve – knjiženje. Knjiženje vključuje pripravo dokumentov, knjiženje v različne evidence;
- mesečne storitve – obračun plač, obračun za DDV, poročila SURSU, AJPESU (poročanje o plačah, ... ipd);
- tromesečne storitve – statistika finančnih računov (za podjetja, ki izpolnjujejo kriterij), kvartalno poročilo;
- letna poročila;
- občasna poročila (banke, bonitetna, vmesna poročila,...).

Račune za računovodske storitve računovodski servisi uporabnikom storitev izdajajo mesečno. Običajne **postavke na računih** so:

- knjiženje;
- obračun plač;
- obračun DDV;
- ostale storitve.

Kot rečeno se storitve obračunavajo po smernicah iz tarife, s tem da se odobri popust. Višina popusta je odvisna od velikosti uporabnika ter stalnosti oz. dolgoročnosti pogodbe.

## **2. Opredelitev storitve knjiženja**

1 račun ima lahko več vknjižb – zaračuna se vsaka vknjižba

*Določanje cen:*

Cene za knjiženje so določene pavšalno. Pavšal se določi ob pridobitvi uporabnika storitve s poskusno dobo izvajanja storitev računovodenja za tega uporabnika (2-3 mesece). Na podlagi poskusne dobe računovodski servis ugotovi povprečno število vknjižb na mesec. Povprečje je osnova za določitev mesečnega pavšala (predviden obseg vknjižb na mesec), ki se ga pri rednem poslovanju uporablja za zaračunavanje storitev knjiženja. Pavšal je določen s številom točk, ceno točke iz tarife in popustom. Pavšal se določi za obdobje enega leta. V primeru, da se obseg poslovanja uporabnika hitreje spreminja, se ga ob polletju ažurira.

## **3. Ostale storitve računovodskih servisov**

Če se cena knjiženja po uporabnikih storitev razlikuje, pa ostajajo cene ostalih storitev relativno enake za vse uporabnike. Kljub temu se na primer cena izdelave letnega poročila razlikuje po uporabnikih storitev – nekateri uporabniki (na primer: samostojni podjetniki) imajo preprosta letna poročila, ki se enostavno izpišejo iz programa, medtem ko nekatera druga zahtevajo še razne prilagoditve. Cena se razlikuje tudi zato, ker je cena letnega poročila relativno visoka, in bi bila za nekatera podjetja previsoka glede na njihov letni promet z računovodskim servisom.

## **4. Razlika v cenah po regijah**

Servisi v Ljubljani si lahko privoščijo višje cene storitev kot njena okolica oz. ostale regije.

## **5. Pogodbe z uporabniki storitev**

Pogodba sledi predlogu pogodbe Gospodarske zbornice. Cena v njej ni določena, bolj so poudarjeni drugi pogoji poslovanja. Cene so odvisne od opravljenih storitev. Popusti so več ali manj ustni in ne pogodbeni.

## **6. Spremembe v storitvah, vpliv na cene**

Spremembe cen pri računovodskih storitvah so pogojene s spremembami v zakonu in računovodskih standardih. Cena se spremeni, ko se z zakonom predpiše drugačen ali nov postopek storitve – primer je uvedba DDV.

Cena se tudi spremeni, če se spremeni obseg poslovanja uporabnika storitve. Pri stalnem obsegu poslovanja uporabnika, se cena ne spreminja.

## **7. Stalnost uporabnika storitve**

Uporabniki storitev so stalni.

## **8. Struktura prihodkov po vrstah storitev**

Če vrste storitev, ki jih ponujajo računovodski servisi razdelimo na knjigovodstvo, mesečne obračune, četrtletne obračune, letne obračune ter izredna poročila, potem struktura prihodkov po vrstah storitev brez dodatnega računanja ni na voljo. Po zagotovitvi servisov, lahko te podatke po potrebi izračunajo in so razvidni iz sistema. V strukturi prihodkov obsegajo letna poročila okrog 30%. Računovodski servisi vodijo evidenco mesečnih in letnih prihodkov po uporabniku storitve.

## **9. Kvalifikacija zaposlenih**

Zahteva po visoki kvalifikaciji se stopnjuje, saj se zahtevnost dela viša – vedno več je poročil, ki jih potrebno obvladovati. Danes so cene računovodenja na nižjem nivoju kot jih predpisuje računovodska tarifa. K nižjemu nivoju cen pripomorejo posamezniki, ki nimajo potrčila GZS o usposobljenosti za vodenje računovodskega servisa, in kljub temu izvajajo računovodenje in to po nižjih cenah.

## **10. Storitve, ki se zaračunavajo na osnovi porabe časa**

Te storitve opravljajo računovodski servisi zelo poredko. Običajno so to izredne in zelo obsežne storitve (izdelava investicijskih elaboratov), ki jih večina računovodskih servisov niti ne izvaja. Tudi intervjujani računovodski servis teh storitev ne izvaja.

## **11. Vpliv velikosti uporabnika storitve na cene storitev**

Način in vodenje računovodskih storitev se po večini ne razlikuje glede na velikost uporabnika. Za mala, srednja in velika podjetja se storitve razlikujejo predvsem po obsegu. Nekoliko bolj zahtevno je tudi na primer vodenje računovodstva za mednarodna podjetja, kjer se zahteva poznavanje mednarodnih standardov.

## **12. Razmere v Sloveniji**

V Sloveniji so računovodski servisi predvsem majhna podjetja (največje ima 19 zaposlenih). Veliki potencialni uporabniki storitev imajo interna računovodstva.

## **Zapis intervjuja z računovodskim servisom 2**

Računovodski servis št. 2

Kraj opravljanja dejavnosti: Idrija

Datum: 19.1.2007

## **1. Vrste storitev računovodenja**

Glavne skupine storitev so:

- kontiranje in knjiženje;
- obračun plač;
- obračun DDV;
- plačilni promet;
- prevzemni listi (za trgovinsko dejavnost).

Po zgoraj naštetih skupinah so storitve specificirane na računih, ki ji računovodski servis izda uporabniku storitve. Nekateri računovodski servisi zgornje specifikacije ne navedejo na fakturi, temveč navajajo samo »vodenje računovodstva«.

## **2. Osnova za zaračunavanje storitev**

Računovodska tarifa GZS je osnova za zaračunavanje računovodskih storitev. Ta tarifa se pri knjiženju ne uporablja, če pa že, potem se na vrednost točke v tarifi vedno odobri popust. Cene ostalih storitev računovodskega servisa bolj ali manj sledijo smernicam v računovodski tarifi.

Računovodski servis za zaračunavanje računovodskih storitev najpogosteje uporablja lastno tarifo ali cenik. Cenik je enak za vse uporabnike storitve, vendar se cene od uporabnika do uporabnika razlikujejo zaradi popusta. V povprečju se cena za knjigovodstvo oblikuje najbolj prosto (ne po smernicah ZRS):

- glede na dejansko število vknjižb;
- vnaprej določen mesečni pavšal.

Popust se odobri glede na urejenost dokumentacije, ki jo uporabnik posreduje servisu. Pogosto je odvisen tudi od stalnosti uporabnika in njegovega obsega poslovanja.

## **3. Pogodba**

Način zaračunavanja je določen v pogodbi med servisom in uporabnikom storitve. Pogodba sledi vzorcu tipske pogodbe, ki jo predlaga ZRS. Uporabniki storitev so po večini stalni.

## **4. Struktura prihodkov po vrstah storitev**

Servis ne vodi ločeno strukture po posameznih postavkah. Če bi bilo to potrebno, je z dodano analizo možno pridobiti ustrezne podatke (npr.: analiza po skupini artikla, prihodki po uporabnikih).

## **5. Storitve, ki se zaračunajo glede na porabo časa**

Servis storitev ne izvaja. Po času se storitve servisov večinoma ne obračunavajo – razen na primer: računovodsko svetovanje, ki pa ga večina računovodskih servisov ne izvaja.

## **6. Sprememba v kakovosti storitve, ki vpliva na cene**

- Na ceno vpliva, če uporabnik začne dostavljati servisu bolj urejene podatke – v elektronski obliki.
- Na letno vrednost prihodkov vpliva tudi spremenjen obseg poslovanja uporabnika storitve, kar pomeni, da se je obseg storitev računovodenja spremenil.
- Prav tako se spremeni obseg računovodenja oziroma letni prihodki od prodaje uporabnika storitev, če se spremeni zakon ali predpis, ki zahteva dodaten obračun ali dodatno storitev.

## **Zapis intervjuja z računovodskim servisom 3**

Računovodski servis št. 3

Kraj opravljanja dejavnosti: Škofja loka

Datum: 20.1.2007

### **1. Vrste storitev računovodenja**

Glavne postavke na računih so:

- knjiženje;
- obračun plač;
- obračun DDV;
- plačilno promet;
- ostale storitve.

### **2. Osnova za zaračunavanje storitev**

- Storitve računovodenja se zaračunavajo na osnovi lastnega cenika. Cene v ceniku so nižje od tistih, ki so določene s smernicami. Cena za knjiženje je lahko določena pavšalno ali glede na dejansko število vknjižb.
- Na cene s cenika se običajno odobri popust, katerega višina je odvisna od velikosti in stalnosti uporabnika.

### **3. Pogodba**

Z vsakim uporabnikom storitve je sklenjena pogodba, ki temelji na vzorcu tipske pogodbe ZRS.

### **4. Struktura prihodkov po vrstah storitev**

Strukture prihodkov po vrstah storitev v servisu ne vodijo; po potrebi je tovrstne analize možno brez težav izpisati iz računovodskega programa. Prav tako je možno narediti pregled prihodkov po uporabnikih, naj si bo mesečni ali letni.

### **5. Storitve, ki se zaračunajo glede na porabo časa**

Storitev, ki se zaračunavajo na osnovi porabe časa, servis ne opravlja.

### **6. Spremembe v ceni**

Cene storitev računovodenja se zelo redko spreminjajo. V enem letu se cena, ki je z uporabnikom dogovorjena ne spremeni. Med letom bi se cena spremenila samo v primeru, če bi se drastično povečal ali zmanjšal obseg poslovanja uporabnika in posledično tudi obseg računovodenja.

## Priloga 7: Osnutek vprašalnika za poročanje o cenah

### Uvod - obrazložitev namena poročanja

Podatki, ki se zbirajo s tem vprašalnikom, se uporabljajo pri izračunu indeksa proizvajalčevih cen za računovodske storitve: računovodstvo in revidiranje. Tako izračunan indeks cen je sestavni del indeksa proizvajalčevih cen, ki nam kaže gibanje cen na trgu proizvodov in storitev in se ga hkrati uporablja pri deflaciji podatkov. Vaše sodelovanje bo pripomoglo k natančnejšem rezultatu indeksa.

### 1. Opredelitev dejavnosti podjetja

Prosimo, da med spodaj naštetimi obkrožite tisto dejavnost, s katero ustvarite največji delež v skupnih prihodkih od prodaje (več kot 50% skupnih prihodkov od prodaje):

1. Računovodske storitve (knjigovodstvo, obračun plač in drugih izplačil fizičnim osebam, obračun davka na dodatno vrednost, obračuni osnovnih sredstev, izdelava računovodskih izkazov in davčnih obračunov)
2. Storitve revidiranja (zunanje revidiranje računovodskih izkazov)
3. Davčno svetovanje ali druge storitve: \_\_\_\_\_

Če ste označili številko 3, potem vas prosimo, da ne nadaljujete z izpolnjevanjem vprašalnika ter ga vrnete na SURS. Hvala za sodelovanje.

### 2. Poročanje o cenah in prihodkih

Ta del vprašalnika je namenjen zbiranju podatkov o letni vrednosti pogodbe in prihodkov od prodaje na posamezno pogodbo. Zneske vnašajte v **EUR**.

Obrazložitev k izpolnjevanju posameznih kategorij je navedena spodaj – točka 3.

| (a)<br>Pogodba  | (b)<br>Vrednost v letu<br>2005 | (c)<br>Vrednost v letu<br>2006 | (d) Del spremembe v vrednosti zaradi  |  |  |
|---|--------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------|--|--|
|   |                                |                                | (e)<br>spremembe v<br>obsegu storitve | (f)<br>sprememba<br>zakona,<br>predpisa, pravila | (g) sprememba<br>v<br>produktivnosti<br>dela |
| <i>Pogodba 1</i>  |                                |                                |                                       |  |  |
| <i>Pogodba 2</i>  |                                |                                |                                       |  |  |
| <i>Pogodba 3</i>  |                                |                                |                                       |  |  |
| <i>Pogodba 4</i>  |                                |                                |                                       |  |  |
| <i>Pogodba 5</i>  |                                |                                |                                       |  |  |
| (h)<br>Skupni letni<br>prihodki<br>dejavnosti<br>označeni v<br>točki 1. |                                |                                |                                       |  |  |

### 3. Obrazložitev k izpolnjevanju po posameznih kategorijah

#### (a) Pogodba

- Prosimo, da izmed pogodb, ki jih imate sklenjene s svojimi strankami, izberete 5 tistih, ki predstavljajo največji delež v vaših skupnih prihodkih od prodaje in se nanašajo na dejavnost, ki ste jo opredelili v točki 1. Izberite pogodbe, ki jih imate sklenjene s tistimi strankami, za

katere pričakujete, da bodo stalne več let. Zaželeno je, da izberete pogodbe s strankami, ki opravljajo različne dejavnosti.

- V primeru, da ste v letu 2005 poročali za pogodbo s stranko, s katero v letu 2006 niste več poslovali, izberite drugo pogodbo, ki je prvi najbolj podobna (enaka dejavnost stranke, podoben obseg in vsebina pogodbe) in za katero pričakujete, da boste zanj lahko poročali več let.

*(b) Vrednost v letu 2005* – pri tej kategoriji vpišite realizirane vrednosti letne pogodbe oziroma, če pogodbe s stranko nimate, vrednost letnega prometa s stranko v letu 2005. Izberite takšne pogodbe, ki obsegajo celoletno poslovanje z določeno stranko vključno z davkom na dodano vrednostjo in popusti.

*(c) Vrednost v letu 2006* – vpišite realizirano vrednost letne pogodbe oziroma, če pogodbe nimate, vrednost letnega prometa s stranko v letu 2006. Izberite takšne pogodbe, ki obsegajo celoletno poslovanje z določeno stranko vključno z davkom na dodano vrednostjo in popusti.

*(d) Del spremembe v ceni zaradi ...* – Navedbi vrednosti pogodb med letoma 2005 in 2006 se po vsej verjetnosti razlikujeta. Sprememba v njuni vrednosti je lahko posledica zgolj spremembe v ceni, v tem primeru se kategorije *d* ne izpolnjuje. Lahko pa je sprememba v vrednosti pogodbe posledica spremembe v kakovosti ali spremembe v obsegu. O spremembi v kakovosti oziroma obsegu govorimo, kadar razlika med vrednostma pogodbe nastane zaradi:

- spremenjenega obsega storitve (na primer: povečal se je obseg poslovanja stranke in s tem tudi obseg vašega dela)
- ker predpis, zakon ali pravilnik predpiše dodatno obveznost evidentiranja ali jo prekličje, ali
- kadar se spremeni produktivnost dela, to je, da za izvedbo določene storitve, porabite manj časa kot preteklo leto (na primer: stranka vam podatke dostavi v elektronski obliki, zaradi česar je nadaljnja obdelava hitrejša).

Če menite, da je spremembo vrednosti povzročil eden o zgoraj naštetih dejavnikov, vas prosimo, da po svoji najboljši presoji ustreznemu dejavniku pripisete del vrednosti, zaradi katerega se je spremenila celotna vrednost pogodbe med letoma 2005 in 2006. Vrednosti navedene v tej kategoriji ne predstavljajo nujno celotne razlike med vrednostma 2005 in 2006.

Za lažje razumevanje opredelitve spremembe v ceni si oglejte spodnji **primer**:

Podjetje Luna d.o.o. je uporabnik računovodskih storitev pri računovodskem servisu Račun d.o.o.. Podjetje Račun je z Luno v letu 2005 ustvarilo 5.000 EUR prihodkov, v letu 2006 pa 5.500 EUR.

- V letu 2006 je Luna zaposlila enega novega sodelavca, kar je povečalo letne stroške obračuna plač za 50 EUR.
- Poleg tega je Luna pridobila 3 nove kupce, s čimer so se povečali stroški knjiženja za 150 EUR letno.
- V letu 2006 je bilo uzakonjeno dodatno mesečno poročanje o zadevi XY Davčni upravi. Stroški dodatnega poročanja za Luno so znašal 80 EUR letno.
- Poleg tega je Luna z letom 2006 začela nekatere podatke Računu dostavljati na elektronskem mediju, s čimer so se znižali stroški računovodenja za 60 EUR mesečno, saj ročno vpisovanje podatkov ni bilo več potrebno.

Podjetje Račun bi za Statistični Urad izpolnilo podatke o pogodbi s stranko Luna na sledeč način:

| (a)<br>Pogodba   | (b)<br>Vrednost v letu<br>2005 | (c)<br>Vrednost v letu<br>2006 | (d) Del spremembe v vrednosti zaradi  |  |  |
|------------------|--------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------|--|--|
|                  |                                |                                | (e)<br>spremembe v<br>obsegu storitve | (f)<br>sprememba<br>zakona,<br>predpisa, pravila | (g) sprememba<br>v<br>produktivnosti<br>dela |
| <i>Pogodba 1</i> | 5.000                          | 5.500                          | 200 (=50+150)                         | 80   | -60  |

*(h) Skupni prihodki podjetja* – pri tej kategoriji navedite skupno vrednost prihodkov od prodaje tiste skupine storitev, ki ste jo izbrali v *točki 1*. Vnesite vrednosti za leto 2005 in leto 2006.



#### **4. Vaši komentarji**

Veseli bomo vseh vaših predlogov, s katerimi bomo lahko izboljšali vprašalnik. Posebej se priporočamo za komentarje, ki se tičejo:

- vsebine vprašalnika;
  - ustreznosti terminologije;
  - razumevanje vprašanj (je definicij dovolj oziroma so dovolj natančne);
  - oblika vprašalnika;
  - ustreznost časa, v katerem dobite vprašalnik v izpolnitev;
  - možnosti elektronskega poročanja.
- 
- 

Zahvaljujemo se vam za sodelovanje.

## Priloga 8: Uporabljene kratice

AJPES – Agencija za javne prihodke in evidence  
BDP – Bruto domači proizvod  
EU – Evropska unija  
ICŽP – Indeks cen življenjskih potrebščin  
IPC – Indeks proizvajalčevih cen  
IPC\_RČ – Indeks proizvajalčevih cen za storitve računovodenja  
IPC\_RS Indeks proizvajalčevih cen za računovodske storitve  
IPC\_RV – Indeks proizvajalčevih cen za storitve revidiranja  
IPC\_S Indeks proizvajalčevih cen za storitve  
SURS – Statistični urad Republike Slovenije

### Oznake v obrazcih:

$\sigma$  – ponder izračunan kot aritmetična sredina ponderjev iz tekočega in baznega obdobja  
 $0$  – obdobje primerjave  
 $b$  – referenčno obdobje ponderacije  
 $C$  – pogodba  
 $B$  – pogodbena vrednost izračunana na osnovi porabe časa  
 $d$  – regija  
 $F$  – Fisher  
 $G$  – velikostna skupina podjetij  
 $h$  – število delovnih ur  
 $I$  – indeks  
 $i$  – proizvod oziroma storitev  
 $j$  – podjetje  
 $J$  – skupina storitev  
 $K$  – agregat skupine storitev  
 $k$  – število pogodb  
 $L$  – Laspeyres  
 $Lo$  – Lowe  
 $m$  – odstotni pribitek  
 $M$  – število podjetij  
 $n$  – število proizvodov oziroma storitev  
 $N$  – število regij  
 $p$  – cena enote outputa storitve oziroma proizvoda  
 $P$  – Paasche  
 $q$  – količina  
 $R$  – prihodki  
 $r$  – vrednost prodaje storitve  
 $s$  – ponder  
 $S$  – skupno število vseh storitev v določeni skupini storitev  
 $t$  – (tekoče) obdobje  
 $T$  – tarifni razred  
 $W$  – plača  
 $w$  – urna postavka  
 $YO$  – Young