

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
OPREDELITEV STROŠKOVNIH MEST V DRUŽBI
STORITVENE DEJAVNOSTI

LJUBLJANA, OKTOBER 2003

MIHA BERLIČ

IZJAVA

Študent MIHA BERLIČ izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. SLAVKE KAVČIČ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 24.11.2003.

Podpis: _____

Kazalo

1. UVOD	1
2. STROŠKOVNA MESTA	2
2.1. POJEM STROŠKOVNO MESTO.....	2
2.1.1. <i>Stroškovna mesta osnovne dejavnosti</i>	3
2.1.2. <i>Stroškovna mesta stranske dejavnosti</i>	3
2.1.3. <i>Stroškovna mesta pomožne dejavnosti</i>	3
2.2. POMEN STROŠKOVNIH MEST	4
2.3. RAZDELJEVANJE STROŠKOV NA STROŠKOVNA MESTA	5
2.4. RAZDELJEVANJE STROŠKOV – PRENOS STROŠKOV S SPLOŠNIH STROŠKOVNIH MEST IN STROŠKOVNIH MEST POMOŽNE DEJAVNOSTI.....	6
2.4.1. <i>Prenašanje stroškov s splošnih stroškovnih mest</i>	6
2.4.2. <i>Prenašanje stroškov s temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti</i>	7
2.4.3. <i>Metode razporeditve stroškov pomožne dejavnosti na stroškovna mesta glavnih in stranskih dejavnosti</i>	8
3. ABC METODA KALKULIRANJA	10
3.1. KALKULACIJE IN TRADICIONALNE METODE KALKULIRANJA	10
3.2. OPREDELITEV ABC METODE.....	11
3.3. PREDNOSTI IN SLABOSTI ABC METODE.....	13
4. STROŠKOVNA MESTA V DRUŽBI STORITVENE DEJAVNOSTI	15
4.1. PREDSTAVITEV DRUŽBE	15
4.2. SEDANJE STANJE NA PODROČJU SPREMLJANJA STROŠKOV	18
4.3. DOBRE IN SLABE STRANI SEDANJEGA STANJA.....	22
4.4. PREDLOGI IN IZBOLJŠAVE	23
4.4.1. <i>Namen oblikovanja stroškovnih mest in potrebe po novih informacijah</i>	23
4.4.2. <i>Oblikovanje stroškovnih mest</i>	24
4.4.3. <i>Razporejanje stroškov na stroškovna mesta</i>	27
4.4.4. <i>Razporejanje stroškov splošnih stroškovnih mest na glavna stroškovna mesta</i>	29
4.4.5. <i>Razporejanje stroškov pomožnih stroškovnih mest na glavna stroškovna mesta</i> ..	35
4.5. INFORMACIJE O POSLOVNEM IZIDU PO STROŠKOVNIH MESTIH	37
5. SKLEP	42
6. LITERATURA	44
7. VIRI	45

1. Uvod

Informacija je za vodilni kader osnova za spremljanje in vodenje družbe. Informacije morajo biti za pravilne poslovne odločitve točne, pravočasne in primerno strukturirane. Vir takih informacij je v prvi vrsti dobro organizirano računovodstvo družbe.

V tej diplomski nalogi je predstavljen del stroškovnega računovodstva, ki se nanaša na stroškovna mesta v družbi storitvene dejavnosti. Namen diplomske naloge je natančno proučiti in predstaviti dognanja domačih in tujih strokovnjakov na področju stroškovnih mest in prenesti teoretična spoznanja oblikovanja računovodstva stroškovnih mest v prakso na primeru družbe SPL Ljubljana d.d., poslovanje z nepremičninami in inženiring, ki še nima izoblikovanega stroškovnega računovodstva stroškovnih mest.

Cilj diplomske naloge je:

- predstaviti pomen in način oblikovanja stroškovnih mest v družbi storitvene dejavnosti,
- ugotoviti prednosti in slabosti spremljanja poslovanja družbe po stroškovnih mestih in
- predlagati metodo razporejanja stroškov na stroškovna mesta.

Z diplomsko nalogo želim pokazati, da bo z vzpostavitvijo računovodstva stroškovnih mest družba lažje načrtovala in zasledovala stroške. Menim, da bo družba s takšnim spremljanjem stroškov lažje izvajala aktivnosti za zniževanje in nadzor nad stroški. Tako bo družba lahko v prihodnosti tudi oblikovala stroškovna mesta odgovornosti.

Diplomsko delo je sestavljeno iz dveh glavnih delov. V prvem delu je predstavljen pojem stroškovnega mesta, vrste stroškovnih mest in teoretične podlage za oblikovanje in uvajanje stroškovnih mest v družbah ter razporejanje stroškov na stroškovna mesta. V tem sklopu naloge obravnavam tudi novejšo metodo kalkuliranja stroškov, tj. metoda sestavin dejavnosti ali ABC metoda (Activity Based Costing). Najprej sem na kratko predstavil pojem kalkuliranja in tradicionalne metode kalkuliranja, sledi natančnejši opis ABC metode in prednosti ter slabosti ABC metode. V sklopu prvega dela diplomske naloge sem predstavil še splošni pomen stroškovnih mest.

Drugi del naloge je praktičen. V tem delu obravnavam uvajanje in opredeljevanje stroškovnih mest v družbi SPL Ljubljana d.d., poslovanje z nepremičninami in inženiring. V tem delu je najprej predstavljena družba z osnovnimi informacijami o zaposlenih, strukturi kapitala in glavnih dejavnostih, s katerimi se družba ukvarja. Sledi namen oblikovanja stroškovnih mest, predstavitev dosedanjega spremljanja stroškov in način oblikovanja stroškovnih mest. V zadnjih poglavjih drugega dela je opisano razdeljevanje stroškov s splošnih stroškovnih mest in pomožnih stroškovnih mest na glavna stroškovna mesta. V sklepnem delu sem povzel posamezne ugotovitve, ki sem jih obravnaval v diplomskem delu.

2. Stroškovna mesta

2.1. *Pojem stroškovno mesto*

Definicija stroškovnega mesta pravi (Turk et al, 2001, str. 44), da je stroškovno mesto namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožena enota v družbi, v kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče neposredno ali posredno razporejati na poslovne učinke. Stroškovna mesta je potrebno ločiti od stroškovnih mest odgovornosti. Za stroškovna mesta odgovornosti se ugotavljajo razlike med uresničenimi in načrtovanimi stroški. Za stroške, ki se zbirajo po stroškovnih mestih odgovornosti, mora biti nekdo odgovoren. Odgovornost za nastanek stroškov pa lahko prevzamejo le ljudje in ne proizvodi.

Značilnost stroškovnih mest je, da se nanje zbirajo stroški, ki se nato od tam razporejajo na proizvode oz. končne stroškovne nosilce. Zaradi te značilnosti stroškovna mesta imenujemo tudi vmesni stroškovni nosilci (Hočevar, 2001, str. 13).

Stroškovna mesta delimo na (Hočevar, 2001, str. 13):

- temeljna stroškovna mesta in
- splošna stroškovna mesta.

Temeljna stroškovna mesta so proizvodjalna stroškovna mesta ali stroškovna mesta kakšne druge dejavnosti, na katera stroške zbiramo neposredno. Splošna stroškovna mesta pa so stroškovna mesta, na katera zbiramo stroške, ki se ne dajo neposredno zbirati na kakšno temeljno stroškovno mesto, in jih kasneje razdelimo na temeljna stroškovna mesta s ključni oziroma koeficienti dodatka splošnih stroškov.

Stroškovna mesta delimo tudi glede na osrednjo dejavnost ustvarjanja poslovnih učinkov, ki je v primeru proizvodjalne družbe proizvodnja, v primeru storitvene družbe pa so to osnovne (glavne) storitve, ki jih izvaja družba. Delitev stroškovnih mest na osnovi osrednje dejavnosti je naslednja:

- stroškovna mesta osnovne (glavne) dejavnosti,
- stroškovna mesta stranske dejavnosti in
- stroškovna mesta pomožne dejavnosti.

2.1.1. Stroškovna mesta osnovne dejavnosti

Za stroškovna mesta osnovne dejavnosti je značilno, da se nanje razporejajo stroški, ki jih povzročajo, neposredno ali posredno, tisto proizvajanje ali opravljanje storitev, zaradi katerega je bila družba ustanovljena. Poslovni učinki teh stroškovnih mest kot celote imajo naravo končnih stroškovnih nosilcev, poslovni učinki posameznega stroškovnega mesta iz te celote pa naravo začasnih stroškovnih nosilcev (Turk et al., 2001, str. 44). Stroškovna mesta osnovne dejavnosti lahko nadrobneje razdelimo na temeljna stroškovna mesta in splošna stroškovna mesta.

2.1.2. Stroškovna mesta stranske dejavnosti

Stranska dejavnost je tista dejavnost, s katero se ukvarja družba, vendar ta dejavnost ni njen glavni namen, kakor tudi ni potrebno izvajanje take dejavnosti kot pomoč oziroma podpora osnovni dejavnosti. Družba opravlja to dejavnost zgolj zaradi bolj smotrnega poslovanja. Tudi pri stroškovnih mestih stranske dejavnosti imajo poslovni učinki lahko naravo končnih stroškovnih nosilcev, kadar spremljamo stroškovna mesta stranske dejavnosti kot celote, ali pa začasnih stroškovnih nosilcev, če gre za poslovne učinke stroškovnega mesta iz te celote. Tudi tu lahko ločimo temeljna stroškovna mesta in splošna stroškovna mesta.

2.1.3. Stroškovna mesta pomožne dejavnosti

Stroškovna mesta pomožne dejavnosti izvajajo tista opravila, ki pomagajo osnovni dejavnosti. Brez pomožne dejavnosti bi bilo izvajanje osnovne dejavnosti onemogočeno ali precej oteženo. Praviloma so poslovni učinki stroškovnega mesta pomožne dejavnosti vložki oziroma prvine poslovnega (proizvodnega) procesa osnovne dejavnosti, zato imajo zgolj naravo začasnih stroškovnih nosilcev. Če bi družba te učinke stroškovnega mesta pomožne dejavnosti prodajala, bi imeli ti učinki poslovnega procesa naravo končnega stroškovnega nosilca. Tudi tu razlikujemo temeljna stroškovna mesta in splošna stroškovna mesta.

Poleg stroškovnih mest ustvarjanja poslovnih učinkov (v ožjem pomenu proizvajalna stroškovna mesta) pa poznamo tudi druga stroškovna mesta, ki praviloma ne proizvajajo nobenih poslovnih učinkov v ožjem pomenu. Ta stroškovna mesta so:

- stroškovna mesta nakupne dejavnosti,
- stroškovna mesta prodajne dejavnosti in
- stroškovna mesta splošnih dejavnosti.

2.2. Pomen stroškovnih mest

Dandanes je tržno okolje družb vse bolj spremenljivo. Družbe morajo biti fleksibilne, saj jih v to sili globalizacija poslovanja, skrajševanje življenjskih ciklov proizvodov in vse večje tveganje poslovanja. Če hočejo uspešno poslovati, morajo uvajati nove tehnologije in nove izdelke ter povečevati produktivnost. Pomen pravočasnih, ustreznih in tekočih poslovnih informacij je zato zelo velik (Hočevar, 2000, str. 5).

Z namenom pridobivanja potrebnih informacij družbe zelo velika sredstva vlagajo v informacijsko tehnologijo. Toda večina ravnateljev današnjih informacij ne smatra za boljše od tistih v preteklosti. Razvita informacijska tehnologija namreč omogoča dostop do bolj ali manj strukturiranih podatkov. Ravnatelji lahko avtomatsko dobijo podatke o vseh vidikih in delih poslovanja. Toda za oblikovanje informacij na osnovi podatkov sta potrebna čas in znanje. Družbe morajo zato pozornost preusmeriti od investiranja k oblikovanju informacij (Davenport, 2000, str. 5–9).

Hočevar pravi (2000, str. 5–6), da je v družbah glavna ovira pri oblikovanju informacij za odločanje poznavanje problemov ravnateljskega odločanja na eni strani in orodij za reševanje teh problemov na drugi strani. Pri pripravi informacij sodelujejo različni ljudje z različnimi znanji (programerji, informacijski tehnologi, računovodje, analitiki itd.), ki uporabljajo enake ali podobne izraze za določene pojme. Postavljata se dve vprašanji:

- Ali v družbi ravnatelji in oblikovalci informacij nek pojem enako opredeljujejo oz. razumejo?
- Ali se ravnatelji in oblikovalci informacij zavedajo, katere informacije so potrebne za rešitev določenega problema?

V povezavi s tematiko, ki je v tem diplomskem delu obravnavana, je pomembno, da je razumevanje pojmov, kot sta npr. stroškovno mesto ali stroškovni nosilci ipd., enako za vse. Le enako razumevanje pojmov bo omogočilo, da bodo oblikovane take informacije, ki bodo razrešile poslovodne probleme ravnateljstva. Zaradi hitrega in fleksibilnega poslovnega odločanja, ki ga narekujejo današnje razmere poslovanja družb, je pomembno, kako družbe opredeljujejo stroškovna mesta, na osnovi katerih oblikujejo potrebne informacije za odločanje, to pa je pomembno tudi za zunanje uporabnike.

Stroškovna mesta se uporabljajo pri:

- finančnem računovodskem poročanju,
- analiziranju dobičkonosnosti in
- določanju cen.

Stroškovna mesta so za finančno računovodstvo pomembna predvsem zaradi vrednotenja zalog dokončane in nedokončane proizvodnje. Pomen stroškovnih mest za poslovodno računovodstvo je v presojanju prodajnih cen in dobičkonosnosti proizvodov (Hočevar, 2000, str. 21–22) ter so podlaga za oblikovanje stroškovnih mest odgovornosti.

Pri oblikovanju potrebnih informacij je pomemben ustroj stroškovnega računovodstva, kar pomeni, da je kakovost in primernost informacij odvisna od opredeljenih stroškovnih mest, ki so osnova za razporejanje stroškov na stroškovne nosilce ter v končni fazi za oblikovanje stroškovnih mest odgovornosti.

Družbe lahko opredeljena stroškovna mesta uporabijo tudi za:

- ocenjevanje dela posameznih poslovodnikov,
- nagrajevanje in oblikovanje plač ter
- spremljanje gibanja stroškov v mejah predračuna ali postavljenih standardov.

2.3. Razdeljevanje stroškov na stroškovna mesta

Pri vzpostavljanju stroškovnih mest v družbah je potrebno vzpostaviti tudi vrsto splošnih stroškovnih mest. Na splošna stroškovna mesta razporejamo tiste stroške, ki jih ne moremo neposredno zajeti na temeljnih stroškovnih mestih. Pri organiziranju stroškovnih mest je potrebno težiti k temu, da čim več stroškov porazdelimo na temeljna stroškovna mesta. Skupnih stroškov posameznega splošnega stroškovnega mesta namreč ni več mogoče pripriljivo razporediti na temeljna stroškovna mesta (Turk, et al., 2001, str. 216).

Ker morajo biti vsi stroški razporejeni na stroškovna mesta, so splošna stroškovna mesta nekakšen izhod v sili. Tako lahko rečemo, da so vsi stroški neposredno stroški stroškovnih mest. Pomembno pa je, da se izogibamo kopičenju stroškov na splošna stroškovna mesta. Tako delimo stroške na:

- stroške, ki jih je mogoče neposredno zajeti na temeljnih stroškovnih mestih, in
- stroške, ki jih je mogoče neposredno zajeti le na splošna stroškovna mesta, na temeljna stroškovna mesta pa šele posredno, upoštevajoč kakšno podlago za razporejanje.

Prvim stroškom bi lahko rekli neposredni stroški temeljnih stroškovnih mest, drugim pa posredni stroški temeljnih stroškovnih mest. Med neposredne stroške temeljnih stroškovnih mest spadajo:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški plač in
- drugi neposredni stroški.

Stroški, ki jih razporejamo, so lahko:

- stroški, ki jih je mogoče razporediti na temeljna stroškovna mesta na podlagi stvarnih meril, in
- stroški, ki jih je mogoče razporediti na temeljna stroškovna mesta po dogovorjenih podlagah za razporejanje, ki pa morajo biti v vzročni povezavi s samimi stroški.

Stroški, razporejeni na osnovi stvarnih meril, so na primer: stroški električne energije, vode ali plina. Stroški, razporejeni na osnovi dogovorjenih podlag za razporejanje, pa so lahko: stroški obresti od posojil ali zavarovalne premije.

Obračun stroškov poslovnih učinkov bo tem bolj točen, če bo čim več stroškov mogoče zajeti neposredno na temeljna stroškovna mesta in bolj ko so podlage za razporejanje drugih stroškov stvarne.

2.4. Razdeljevanje stroškov – prenos stroškov s splošnih stroškovnih mest in stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Ko so stroški razporejeni po stroškovnih mestih, vidimo stroške posameznega stroškovnega mesta. Za ugotavljanje stroškov stroškovnih nosilcev pa je potrebno vse stroške povezati z osnovno dejavnostjo in tudi s stransko dejavnostjo. To pomeni, da je potrebno prenesti stroške s splošnih stroškovnih mest na temeljna stroškovna mesta, nato pa še stroške s stroškovnih mest pomožne dejavnosti na temeljna stroškovna mesta osnovne, nakupne, prodajne in splošnih dejavnosti.

2.4.1. Prenašanje stroškov s splošnih stroškovnih mest

Splošna stroškovna mesta se pojavljajo tako v osnovnih dejavnostih kakor tudi v pomožni, stranski, nakupni, prodajni in splošnih dejavnostih.

Zajemanje stroškov po temeljnih knjigovodskih listinah mora biti tako, da že v samem začetku omogoča v čim večji meri razporediti izvirne in z njimi izenačene stroške na temeljna stroškovna mesta. To pomeni, da stroške, ki bi jih drugače razporedili na splošno stroškovno mesto, skušamo na osnovi izhodiščnih knjigovodskih listin že takoj razporediti na temeljna stroškovna mesta. Na splošnih stroškovnih mestih naj bi torej ostajali zgolj: plače vodstvenega osebja, stroški pisarniškega materiala in storitev pa tudi stroški amortizacije tamkajšnjih osnovnih sredstev.

Pri prenašanju stroškov s splošnih stroškovnih mest je potrebno upoštevati naslednje pravilo (Turk et al., 2001, str. 225): stroške s splošnega stroškovnega mesta prenašamo na druga stroškovna mesta skladno s storitvami, ki jih opravljajo zanje. Pri prenašanju stroškov na posamezna stroškovna mesta je potrebno najprej prenesti stroške s splošnih stroškovnih mest na ustrezna temeljna stroškovna mesta.

2.4.2. Prenašanje stroškov s temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Pomožna dejavnost je opredeljena kot tista dejavnost, ki pomaga vsem drugim dejavnostim, zlasti osnovni dejavnosti. Torej poslovni učinki temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti nastopajo kot prvine procesov na stroškovnih mestih osnovne in stranske dejavnosti (Turk et al., 2001, str. 226).

Temeljno stroškovno mesto pomožne dejavnosti daje poslovne učinke osnovnim in pomožnim dejavnostim, lahko pa tudi drugim stroškovnim mestom pomožne dejavnosti. Možno je tudi, da stroškovna mesta nakupne dejavnosti ali splošnih dejavnosti ali celo stroškovna mesta drugih pomožnih dejavnosti dajejo poslovne učinke stroškovnemu mestu pomožne dejavnosti. Zaradi takih možnih povezav med stroškovnimi mesti je prenašanje stroškov s temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti vse prej kot enostavno.

Glede prehajanja poslovnih učinkov s temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti na druga stroškovna mesta razlikujemo:

- poslovne učinke, za katere je že v začetku znano, na katera druga stroškovna mesta se nanašajo, in
- poslovne učinke, za katere je treba šele ugotoviti, na katera druga stroškovna mesta se nanašajo.

Primer poslovnega učinka, za katerega je znano, na katera stroškovna mesta se stroški nanašajo, so na primer poslovni učinki delavnic, če je na proizvodjalnih nalogih zapisano, za katera stroškovna mesta je opravljena kakšna storitev. Za poslovne učinke, za katere moramo še ugotoviti, na katera stroškovna mesta se nanašajo, pa razlikujemo še:

- poslovne učinke, ki jih je mogoče razporediti na druga stroškovna mesta na podlagi stvarnih meril, in
- poslovne učinke, ki jih je mogoče razporediti na druga stroškovna mesta le po dogovorjenih podlagah za razporejanje, ki pa morajo biti v vzročni povezavi s samimi potroški.

2.4.3. Metode razporeditve stroškov pomožne dejavnosti na stroškovna mesta glavnih in stranskih dejavnosti

Najpogostejše metode razporejanja stroškov na stroškovna mesta pomožne dejavnosti so:

- metoda poskusa in popravka napak,
- metoda postopnega razporejanja in
- metoda enačb.

Pri uporabi posameznih metod je potrebno upoštevati še predpostavke prenašanja stroškov s stroškovnih mest pomožne dejavnosti, ki vsaka različno predpostavlja medsebojne učinke med stroškovnimi mesti pomožne dejavnosti in stroškovnimi mesti osnovnih in drugih dejavnosti.

1. predpostavka:

Predpostavlja se, da ne obstaja povezava med stroškovnimi mesti pomožnih dejavnosti. Medsebojne poslovne učinke stroškovnih mest pomožne dejavnosti torej zanemarimo.

Slika 1: Obračun notranjih poslovnih učinkov neodvisnih temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Vrsta stroškov	Stroškovna mesta			Pomožna dejavnost			Osnovne dejavnosti		
	X	Y	Z	A	B	C			
Začetni stroški	x	x	x	x	x	x			
Preneseni stroški z X	↓			↑	↑	↑			
z Y		↓		↑	↑	↑			
z Z			↓	↑	↑	↑			

Vir: Turk et al., 2001, str. 228.

2. predpostavka:

Predpostavlja se, da obstaja povezava med stroškovnimi mesti pomožnih dejavnosti, vendar samo enostransko. To pomeni, da obravnavano stroškovno mesto daje poslovne učinke drugemu stroškovnemu mestu pomožne dejavnosti, vendar od njega ne prejema poslovnih učinkov.

Slika 2: Obračun notranjih poslovnih učinkov enostransko odvisnih temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Vrsta stroškov	Stroškovna mesta			Pomožna dejavnost			Osnovne dejavnosti		
	X	Y	Z	A	B	C	A	B	C
Začetni stroški	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Preneseni stroški z X	↓	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑
z Y		↓	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑
z Z			↓	↑	↑	↑	↑	↑	↑

Vir: Turk et al., 2001, str. 230.

3. predpostavka:

Predpostavlja se, da obstaja vzajemna povezava med stroškovnimi mesti pomožnih dejavnosti. To pomeni, da posamezno stroškovno mesto pomožne dejavnosti daje poslovne učinke drugim stroškovnim mestom, hkrati pa od njih poslovne učinke tudi prejema.

Slika 3: Obračun notranjih poslovnih učinkov vzajemno odvisnih temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Vrsta stroškov	Stroškovna mesta			Pomožna dejavnost			Osnovne dejavnosti		
	X	Y	Z	A	B	C	A	B	C
Začetni stroški	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Preneseni stroški z X	↓	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑
z Y	↑	↓	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑
z Z	↑	↑	↓	↑	↑	↑	↑	↑	↑

Vir: Turk et al., 2001, str. 231.

3. ABC metoda kalkuliranja

3.1. Kalkulacije in tradicionalne metode kalkuliranja

Kalkulacija je razporejanje stroškov na stroškovna mesta in nosilce. O kalkulacijah pogosto govorimo tudi kot o preračunavanju ali obračunavanju stroškov, lahko pa tudi kot o ugotavljanju lastne cene proizvodov in storitev (Pučko, Rozman, 1995, str. 178).

Poznamo več metod kalkuliranja. V osnovi jih delimo na:

- delitveno kalkulacijo stroškov in
- kalkulacijo stroškov z dodatki.

Delitvena kalkulacija stroškov je kalkulacija stroškov, pri kateri delimo celotne stroške, ki se nanašajo na celoto istovrstnih poslovnih učinkov, z njihovim številom (Turk et al., 2003, str. 275). V skupino delitvenih kalkulacij uvrščamo: čisto delitveno kalkulacijo, delitveno kalkulacijo z ekvivalentnimi števili, kalkulacijo vezanih proizvodov in metodo delitvene kalkulacije po stopnjah.

Kadar so v družbi znani neposredni in posredni stroški, se uporabljajo kalkulacije stroškov z dodatki, kjer posredne stroške delimo na proizvode s pomočjo ključev. V skupino kalkulacij stroškov z dodatki uvrščamo: kalkulacijo stroškov z enostavnim dodatkom splošnih stroškov, kalkulacijo stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih stroškov, kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov na stroškovna mesta, kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov na stroškovna mesta in vrste. Te metode kalkuliranja stroškov z dodatki so t. i. tradicionalne metode. Neposredne stroške lahko brez večjih težav razporejamo na proizvode in storitve. Toda problem tradicionalnih metod je v posrednih stroških. Namreč, posredne stroške, ki prav tako omogočajo proizvodjalni ali poslovni proces (npr. stroški energije, vzdrževanja, amortizacije, pisarniškega osebja), že od samega začetka ni mogoče razporejati na proizvode ali storitve. Pri posrednih stroških uporabljamo različna sodila za razporejanje stroškov, ki jih imenujemo tudi ključi. Čeprav takšnih stroškov ni mogoče popolnoma natančno razporediti, se je odvisno od ustreznosti izbire podlag po načelu vzročnosti vendarle mogoče približati idealni točnosti. Velikokrat se izbiri podlag za razporejanje stroškov ne posveča dovolj pozornosti, posledično ostajajo podlage za razporejanje stroškov dlje časa povsem nespremenjene kljub spremenjenim razmeram. Zato so take informacije o stroških manj kakovostne.

Vendar konkurenčno okolje, hiter razvoj tehnologije in sodobne gospodarske okoliščine zahtevajo nove metode, ki zagotavljajo boljšo obveščenost poslovodstva, bolj točne kalkulacije, ustrezne cenovne politike ter s tem posledično uspešnejše poslovanje družb (Džajić, 1999, str. 54). Ena najbolj uveljavljenih novejših metod kalkuliranja stroškov z

datki je metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti ali metoda ABC (Activity Based Costing). Ta metoda opredeljuje poslovanje družbe kot izvajanje različnih dejavnosti.

3.2. Opredelitev ABC metode

Temeljna značilnost ABC metode je, da opredeljuje aktivnosti kot tiste, ki povzročajo stroške v družbi in so potrebne za nastajanje proizvodov in storitev, ki jih družba ponuja na trgu.

Za razumevanje ABC metode je potrebno poznati njene elemente, ki so:

- *aktivnost* (ang. activity) ali sestavina dejavnosti, ki je definirana kot kombinacija dela, tehnologije, materialov, metod ter okolja in ki zagotavlja proizvodnjo določenega proizvoda ali storitve;
- *center aktivnosti* (ang. activity center), ki je skupina med seboj povezanih aktivnosti, ti pa sestavljajo proces;
- *prvina* (ang. resources), tudi resurs ali vir, ki je ekonomski element, povezan z izvedbo aktivnosti;
- *povzročitelj stroškov* (ang. cost driver), ki je katerikoli faktor, ki povzroči spremembo v stroških posamezne aktivnosti;
- *stroškovni objekti* (ang. cost object), tudi stroškovno mesto, ki je predmet, katerega stroške želimo ugotoviti, npr. proizvod, storitev, kupec;
- *stroškovni bazen* (ang. cost pool), ki ga sestavljajo vsi stroški prvin v poslovnem procesu in so združeni v eni skupini;
- *povzročitelj (stroška) aktivnosti* (ang. activity cost driver), ki je stopnja frekvence oz. intenzivnosti povpraševanja po aktivnostih s strani stroškovnih objektov;
- *povzročitelj (stroška) prvin* (ang. resource cost drivers), ki je merilo obsega prvin, ki so bile porabljene s strani posamezne aktivnosti.

Glavna sestavina koncepta ABC je torej aktivnost, iz katere sestoji poslovni proces (Brimson, 1991, str. 46–48). Brimson razdeljuje posamezno aktivnost na naloge. Naloge pa so sestavljene iz različnih opravil. Posamezna opravila lahko še dodatno razčlenimo na njihove sestavne dele ali elemente.

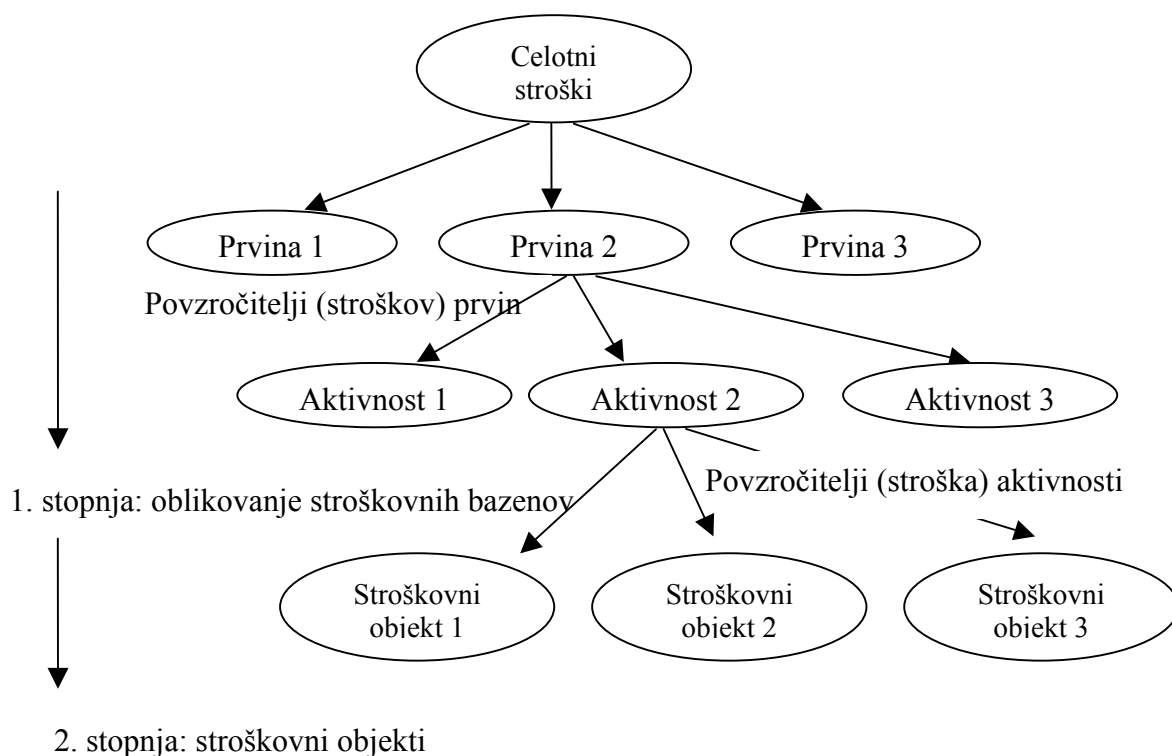
Družbo tako razumemo kot skupek virov, ki omogočajo opravljanje aktivnosti. Te se izvajajo z namenom proizvodnje izdelkov in izvajanja storitev. Aktivnosti predstavljajo osnovne povzročitelje stroškov. Na temelju aktivnosti se oblikujejo stroškovni bazeni, ki se razporejajo na stroškovne objekte. Dodeljevanje poslovnih virov aktivnostim poteka na podlagi meril uporabljenih virov, dodeljevanje stroškov aktivnosti stroškovnim objektom pa poteka preko meril aktivnosti.

Tipične skupine prvin v družbi so surovine, zaposleni, amortizacija in zaloge. Aktivnosti trošijo prvine in s tem povzročajo stroške. Družba s pomočjo povzročiteljev prvin dodeli porabljene prvine aktivnostim, ki potekajo v družbi. Stroški, ki se nanašajo na posamezno

aktivnost, sestavljajo stroškovni bazen in so na podlagi povzročiteljev aktivnosti dodeljeni stroškovnim objektom. Tukaj je predvsem pomembno to, da so povzročitelji aktivnosti, na katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezani z aktivnostmi.

Slika 4 prikazuje tehniko dvostopenjskega razporejanja stroškov. Pri tej tehniki najprej na prvi stopnji stroške zberemo na ravni aktivnosti, ki so združene v stroškovne bazene, nato pa na drugi stopnji iz stroškovnih bazenov stroške razporedimo na stroškovne objekte. Stroškovni objekt je lahko proizvod, serija, proizvodna linija, oddelek ali kar celotna družba.

Slika 4: Dvostopenjsko razporejanje stroškov



Vir: Glad, 1995, str. 38.

Osrednja sestavina ABC metode je aktivnost. Ožja ko je njena členitev, večjo stopnjo natančnosti informacij o stroških posameznih aktivnosti lahko pričakujemo. Ne smemo pa zanemarjati dejstva, da je podrobno spremljanje po aktivnostih povezano z višjimi stroški, zato je potrebno poiskati optimalno kombinacijo.

Aktivnosti in z njimi povezani stroški nastajajo na različnih ravneh poslovnega procesa. Glede na raven poslovnega procesa ločimo štiri vrste aktivnosti (Turk et al., 2003, str. 100):

1. **aktivnosti na ravni proizvoda** so tiste, ki jih v družbi opravljajo, ko proizvajajo posamezen proizvod. Stroški se spreminjajo s številom ustvarjenih proizvodov.

Mednje lahko pripišemo stroške neposrednega dela in neposrednega materiala, stroške energije in stroške, povezane s stroji.

2. **aktivnosti na ravni serije;** mednje spadajo tiste aktivnosti, ki se opravljajo vsakokrat, ko se ustvarjajo serije končanih proizvodov. Spreminjajo se s številom sproženih serij in so skupne vsem proizvodom v seriji, vendar niso odvisne od števila končanih proizvodov. Med te stroške spadajo stroški zagona proizvodnje, nadzora proizvodnje, naročanja, premeščanja in kontrole materiala.
3. **aktivnosti na ravni proizvodnje** so aktivnosti, ki so povezane z določenim proizvodom, vendar niso odvisne od njihovega števila ali števila serij. Sem spadajo stroški oblikovanja in razvijanja kalupov, preizkušanja proizvodov, patentov in licenc ter promocije proizvoda.
4. **aktivnosti na ravni družbe** so nujne za potek proizvodnega procesa in so skupne vsem končnim proizvodom. Mednje spadajo stroški vzdrževanja nepremičnin, najemnine, amortizacije in varovanja okolja.

Z razporejanjem stroškov po sestavinah dejavnosti lahko velik del splošnih stroškov, opredeljenih po tradicionalnih metodah (npr. amortizacija, stroški vzdrževanja, stroški energije), dodelimo neposredno proizvodom ali storitvam. Toda družba opravlja tudi aktivnosti, ki niso neposredno povezane s proizvodom ali storitvijo. To so aktivnosti na višjih ravneh. Družba se lahko odloči, da takih stroškov ne bo porazdeljevala na nižje nivoje.

Nerazporejeni del stroškov pa lahko družba vseeno porazdeli na proizvode ali storitve po konceptu popolnega razdeljevanja s pomočjo posrednih ali vmesnih povzročiteljev.

3.3. Prednosti in slabosti ABC metode

ABC metoda podaja v primerjavi s tradicionalnimi metodami veliko obširnejše in kvalitetnejše informacije. Informacije, ki jih podaja ABC metoda, so:

1. dobičkonosnost proizvodov oz. storitev,
2. učinkovitost posameznih procesov,
3. segmenti kupcev, ki so/niso dobičkonosni,
4. uspešnost oddelkov in enot,
5. učinki racionalizacije,
6. vplivi reorganizacij na dobičkonosnost in
7. učinkovitejša cenovna politika.

ABC metoda omogoča natančnejše razporejanje stroškov na proizvode oz. storitve, stroški postanejo bolj pregledni in jih je lažje znižati. Pomaga tudi pri analiziranju stroškov trženjskih aktivnosti, analizi dobičkonosnosti trgov, uspešnosti trženjske aktivnosti, lažjem odločanju med nakupom in lastni izdelavi sestavnih delov (Turney, 1996, str. 227).

ABC metoda zagotavlja nov pogled na vpliv stroškov na različna ključna področja odločanja. Pogled na proizvodno/storitveno linijo nam da pravo informacijo o stroških in profitnih stopnjah posameznih produktov, pogled na poslovne procese omogoča analizo delovanja družba, pogled na organizacijo poroča o stroških po poslovnih funkcijah in pomaga pri uskladitvi stroškov po aktivnostih s tradicionalnim računovodstvom, pogled na stranke/trge pa pokaže dejanske stroške zagotavljanja produktov za posamezen trg ali skupino strank.

Na osnovi dimenzij poročanja po proizvodih, dobaviteljih, kupcih in prodajnih kanalih si družba lahko pripravi drugačen način poročanja, ki je predstavljen spodaj (Cokins, 1998, str. 3.).

Tradicionalno poročanje

+ Prihodki od prodaje
 - Stroški materiala in storitev
 - Stroški dela
 - Režija
 = Bruto dobiček
 - Stroški prodaje in distribucije
 - Splošni stroški
 - Administracija
 = Dobiček iz poslovanja

ABC poročanje

+ Prihodki od prodaje
 - Stroški materiala in storitev
 = Pokritje po materialnih stroških
 - Stroški proizvodnih aktivnosti
 = Pokritje po proizvodnih stroških
 - Stroški servisiranja kupcev
 = Pokritje po stroških za kupce
 - Splošni stroški poslovanja
 = Dobiček iz poslovanja

Dimenzije poročanja:

Stroški po vrstah stroškov po:
 - organizacijskih enotah

Dimenzije poročanja:

Stroški aktivnosti po:
 - dobaviteljih
 - proizvodih
 - kupcih
 - prodajnih kanalih

Uvajanje metode ABC v stroškovno računovodstvo je zapleteno in drago, kar je tudi glavna slabost te metode. Hočevar navaja, da so glavne omejitve metode tudi (Hočevar, 2002, str. 86–89):

- Dvomljiva novost. Podoben sistem razporejanja splošnih stroškov na nosilce je poznan tako v nemški literaturi in praksi, kakor tudi v slovenski. Turk in Lipovec sta poudarjala pomen analize vrednosti proizvoda.
- Subjektivnost Stroški se ugotavljajo na osnovi pogovorov s poslovodji in delavci, izbira ključev je prav tako subjektivna.
- Dvomljiv vpliv na zmanjšanje stroškov. Z zmanjšanjem števila povzročiteljev ni nujno, da se bodo zmanjšali tudi stroški.
- Zmanjšanje odgovornosti za stroške. Z ABC metodo se ugotavljajo stroški po proizvodih in ne toliko po odgovornosti za stroške.
- Primernost za večje družbe. Metoda je najbolj primerna za družbe, ki delujejo v sodobnih proizvodnih okoliščinah, imajo različne vrste proizvodnje in proizvajajo

številne različice proizvodov. Stroški uvedbe ABC metode v manjših proizvodnih družbah in v konkurenčno slabše intenzivnih panogah pa bi bili lahko celo večji od koristi.

4. Stroškovna mesta v družbi storitvene dejavnosti

4.1. Predstavitev družbe

Družba SPL d.d., je družba, registrirana za opravljanje dejavnosti upravljanja z nepremičninami za plačilo ali po pogodbi (Šifra dejavnosti: 70320). Ustanovljena je bila leta 1965.

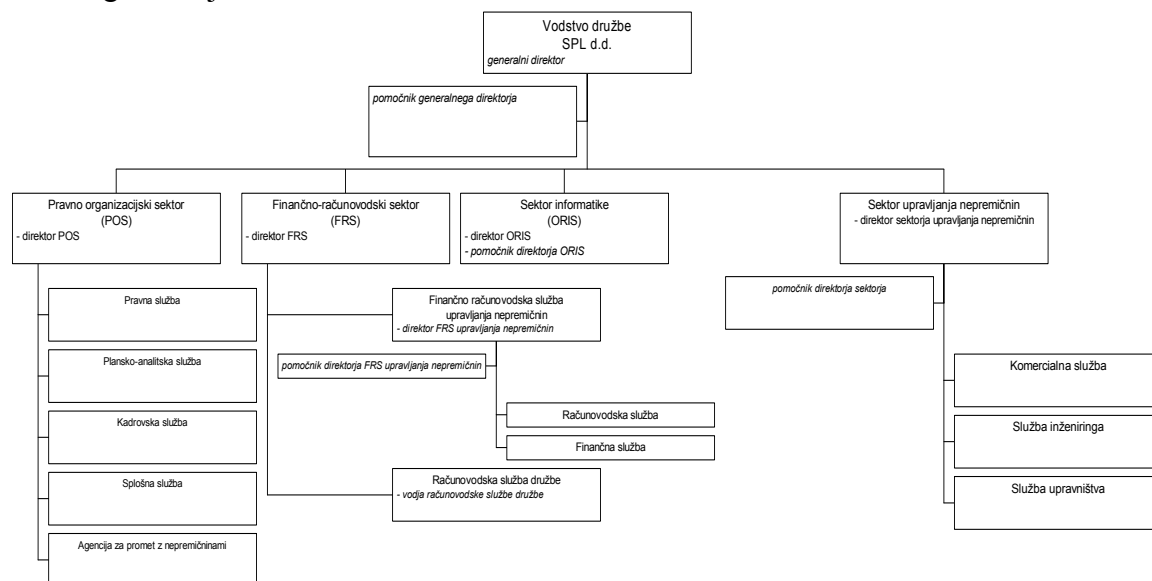
Družba je bila leta 1996 preoblikovana v delniško družbo. Večinski lastnik družbe je SPL, Družba pooblaščenka, d.d. SPL d.d. je torej odvisna družba družbe SPL, Družba pooblaščenka, d.d., katere lastniki so sedanji in bivši zaposleni. Po zakonu o gospodarskih družbah je ta družba povezana družba, zato pripravlja konsolidirana letna poročila in je zavezana reviziji. Družbo SPL d.d. vodi enočlanska uprava in ima tričlanski nadzorni svet.

Osnovni kapital odvisne družbe SPL d.d. je na dan 31. 12. 2002 znašal 94.393.000,00 SIT. Osnovni kapital je razdeljen na 94.393 navadnih imenskih delnic. SPL d.d. je zaprta družba, saj se z njenimi delnicami ne trguje na borzi.

Družba je po merilih zakona o gospodarskih družbah srednje velika, saj je imela v zadnjem poslovnem letu manj kot 250 zaposlenih, čisti prihodki zadnjega poslovnega leta pa so bili pod 4.000 milijonov SIT.

Družba ima v povprečju 115 zaposlenih s primerno strokovno izobrazbo in izkušnjami, ki zagotavljajo kakovostno opravljanje storitev.

Slika 5: Organizacijska shema družbe SPL d.d.



Vir: Organizacijska struktura in delovne naloge družbe SPL.

SPL d.d. je organizacijsko razdeljena na 4 sektorje. Sektorje vodi direktor in pomočnik direktorja sektorja. Sektorji so organizacijsko razčlenjeni na službe. Vsaka služba ima svojega vodjo.

Družba posluje na sedežu družbe, to je na Frankopanski 18 A, in v dveh poslovnih enotah, PE Miklošičeva 18 in PE Postojna.

Družba je na svojem področju vodilna v državi. Po nomenklaturi dejavnosti poslovanja z nepremičninami se družba ukvarja z:

- upravljanjem z nepremičninami za plačilo ali po pogodbi,
- inženiringom storitev,
- poslovanjem z nepremičninami (vpis v zemljiško knjigo, promet z nepremičninami) in
- z drugimi pomožnimi dejavnostmi v kopenskem prometu.

Upravljanje nepremičnin je glavna dejavnost, s katero se družba ukvarja. Upravlja z več deset tisoč stanovanji in stanovanjskimi hišami ter poslovnimi prostori na področju Ljubljane in okolice. Z izvajanjem storitev upravljanja zagotavlja nemoteno rabo nepremičnin, ohranjanje njihove vrednosti ter skrb za nemoteno obratovanje in bivanje. Strokovne službe družbe zagotavljajo tehnične izboljšave, funkcionalnost in ekonomičnost objektov ter njihovih skupnih delov in naprav. Z upravljanjem objektov družba izvaja: organizacijske in administrativne storitve (vodenje evidenc nepremičnin, lastnikov, najemnikov, informiranje in koordiniranje sprejetih odločitev lastnikov), pravne storitve (zastopanje, zbiranje podatkov, vlaganje izvršilnih predlogov in tožb, izterjava), finančno–računovodske storitve (izračun obveznosti, inkaso, opominjanje, vodenje knjigovodstva), tehnično–planske storitve (pregled nepremičnin, izdelava programa vzdrževalnih del, organiziranje vzdrževalnih del) in storitve

obratovanja (npr. pregledi toplotnih postaj, vodovodnih inštalacij, električnih in komunikacijskih inštalacij, čiščenje prostorov in čiščenje snega). Dejavnost upravljanja nepremičnin zakonsko ureja stanovanjski zakon.

Pomemben del dejavnosti, s katerimi se družba ukvarja, je inženiring. Družba pri tej storitvi nastopa z investicijskim in izvajalskim inženiringom. Z investicijskim inženiringom družba organizira in vodi vzdrževalna dela na skupnih delih in napravah, s katerimi zagotavlja nemoteno uporabo in ohranja vrednost nepremičnin. Z izvajalskim inženiringom pa organizira in izvaja gradbeno–obrtniška in inštalacijska dela, ki jih v boju s konkurenco pridobi na trgu in javnih natečajih.

Družba ponuja tudi vpis nepremičnin v zemljiško knjigo. S to storitvijo ponuja strankam izvedbo celotnega postopka vpisa nepremičnine v register, ki vključuje: zbiranje in urejanje dokumentacije, koordinacijo z geodeti in geodetsko upravo, zbiranje in vodenje dokumentacije o lastništvu, poročanje lastnikom objekta o poteku vpisa v zemljiško knjigo, izdelavo zahtevka za izdajo odločbe o stavbnem oz. funkcionalnem zemljišču, naročilo izdelave etažnega načrta, naročilo odvetniški družbi za izdelavo zemljiškooknjižnega predloga in posredovanje zemljiškooknjižnega predloga okrajnemu sodišču za vpis nepremičnine v zemljiško knjigo. Vpis v zemljiško knjigo urejajo interventni zakon o zemljiški knjigi, zakon o zemljiški knjigi, zakon o stavbnih zemljiščih, stanovanjski zakon, stvarnopravni zakonik in zakon o denacionalizaciji.

Družba ima tudi agencijo za promet z nepremičninami, ki na podlagi naročil za storitev posredovanja vodi proces nakupa, prodaje ali najema nepremičnine. Agencija za naročeno storitev zbere listine o dokazu lastništva (originalne kupoprodajne pogodbe, zemljiškooknjižni izpisek, listine o obremenitvi in izbrisu obremenitve na nepremičninah iz zemljiške knjige) in odda ponudbo za oglaševanje nepremičnin. Področje prometa z nepremičninami ureja zakon o nepremičninskem posredovanju, zakon o davku na promet z nepremičninami, zakon o graditvi objektov in stvarnopravni zakonik.

Družba oddaja v najem poslovne prostore, garaže in stanovanja, ki so v lasti družbe.

Cilj družbe je poslovati varno in kakovostno. To je tudi slogan družbe, s katerim želi doseči čim višje zadovoljstvo kupcev storitev družbe. S pridobljenim certifikatom kakovosti na področju poslovanja z nepremičninami ISO-9001 družba te smotre tudi dosega.

Družba posluje uspešno, saj stalno beleži rast konkurenčnosti, ekonomičnosti in dobičkonosnosti.

4.2. Sedanje stanje na področju spremljanja stroškov

Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in tujih storitev, ki nastajajo pri reprodukcijskem procesu v družbi. Za dobre poslovne odločitve je potrebno poznavanje stroškov, ki jih te povzročajo. Poznavanje stroškov pa omogoča sestavljanje predračunskih in obračunskih kalkulacij, ki so podlaga za poslovne odločitve. Analizo stroškov pričnemo tako, da proučimo gibanje stroškov, če se obseg poslovanja povečuje ali zmanjšuje. Nato primerjamo stroške v raznih obdobjih ali pri različnih družbah in proučimo utemeljenost in neizbežnost posameznih vrst stroškov. Šele s tako analizo stroškov bo poslovodstvo sprejemalo poslovne odločitve, ki bodo družbi omogočale najboljše poslovne rezultate. Glede na spremembe v obsegu poslovanja se stroški gibljejo različno. Spremenljivi stroški so tisti stroški, ki se s spremembo obsega dejavnosti spreminjajo. Poznamo več vrst spremenljivih stroškov (Kavčič, Mörec, 2002, str. 7):

- sorazmerno spremenljivi stroški so stroški, ki se spreminjajo enako, kot se spreminja obseg poslovanja;
- napredujoče spremenljivi stroški. Značilno zanje je, da naraščajo hitreje od obsega poslovanja;
- nazadujoči spremenljivi stroški. Značilno zanje je, da naraščajo počasneje od obsega poslovanja.

Stalni stroški so tisti, ki se s spremembo proizvodnje ne spreminjajo. Pri teh stroških ločimo:

- omejeno stalne stroške. To so stroški, ki se spreminjajo zaradi odločitev o spremembi zmogljivosti. Ti stroški imajo kljub stalnosti značaj spremenljivih stroškov, zlasti pri poslovnih odločitvah.
- neomejeno stalne stroške. To so stroški, ki se s spremembo obsega dejavnosti ne spreminjajo.

Stroške lahko delimo tudi glede na to, ali jih lahko pripišemo neposredno stroškovnemu mestu ali stroškovnemu objektu ali ne. Stroške, ki jih lahko neposredno zajamemo na stroškovni objekt ali stroškovno mesto, imenujemo direktni ali neposredni stroški. Te stroške povežemo s stroškovnim objektom že ob njihovem nastanku. Ostali stroški pa so posredni stroški in jih razporejamo na stroškovne objekte s pomočjo ključev.

Stroške lahko razdelimo tudi na proizvajalne in neproizvajalne. Proizvajalni stroški so vsi tisti stroški, ki kakor koli nastanejo pri proizvodnji proizvodov ali storitev. Sem sodijo stroški električne energije, obratovalni stroški ipd. Neproizvajalni stroški pa so npr. stroški prodaje.

Stroške, ki so predvideni v poslovnem izidu (SRS 19), pa imenujemo naravne vrste stroškov. Ti stroški so grupirani v skupine po teh vsebinah:

- stroški materiala,

- stroški storitev,
- stroški dela in povračil zaposlencem ter
- stroški amortizacije.

Poleg zgornjih stroškov je za potrebe ravnateljstva potrebno poznati tudi izogibne ali neizogibne stroške, oportunitetne stroške in mejne stroške.

V družbi SPL d.d. spremljajo stroške le po naravnih vrstah. Z vzpostavitvijo stroškovnih mest pa bo družba začela ločevati posredne ali indirektne stroške in neposredne oziroma direktne stroške. Natančnost spremljanja stroškov je razvidna iz kontnega načrta. Njegova globina je predstavljena v tabeli 1.

Tabela 1: Kontni načrt družbe SPL d.d. – razred 4

Številka konta	Ime konta
40	<i>Stroški materiala</i>
402000	Električna energija
402001	Plin za ogrevanje
402002	Toplotna energija
402003	Goriva za službena vozila
404000	Odpis drobnega inventarja
406000	Stroški pisarniškega materiala
406001	Strokovna literatura
407	Drugi stroški materiala
407001	Sanitarni material, toaletni papir
407002	Material za potrebe varstva pri delu
407010	Metri, verige
407011	Drugi materialni stroški
41	<i>Stroški storitev</i>
411002	PTT – telefon
411003	PTT – poštne takse
411004	Mobitel
411009	Stroški internetnih storitev in e-pošte
411012	Znamke, poštne takse
412001	Servis pisalnih strojev
412002	Servis in popravilo računalniške opreme
412003	Vzdrževanje drugih delovnih sredstev
412004	Sprotno vzdrževanje poslovnih prostorov
412005	Servis in popravilo službenih vozil
413000	Najemnina poslovnih prostorov
413013	Najemnina za POS terminal

Nadaljevanje tabele 1.

414000	Dnevnice za službena potovanja v državi
414001	Nočnine med službenimi potovanji v državi
414002	Dnevnice za službena potovanja v tujino
414004	Službena potovanja – lastna in javna prevozna sredstva
414005	Nadomestila prevoznih stroškov – kilometrina
414006	Nadomestila sredstev delavcem za mestni promet
414009	Nočnine in prevozi za službena potovanja v tujini
414010	Nadomestila stroškov delavcem – šolnine
415000	Stroški plačilnega prometa in bančnih storitev
415001	Administrativne takse, sodni stroški
415002	Članarine združenjem (gospodarska zbornica, ...)
415003	Članarine drugim (borzno–posredniške hiše, ...)
415006	Stroški poslovanja s karticami (POS) in obračun provizije
415100	Zavarovalne premije
416001	Strokovno izobraževanje
416002	Odvetniško zastopanje
416007	Davčno svetovanje
416010	Druge intelektualne in osebne storitve
417001	Stroški propagande in reklame
417002	Stroški reprezentance
417005	Stroški sejmov
418000	Avtorske pogodbe
418010	Stroški pogodb o delu
418011	Dajatve na delo po pogodbi
418020	Stroški sejin
418021	Dajatve na sejnine
419000	Komunalne storitve – odvoz smeti
419001	Komunalne storitve – vodarine
419002	Komunalne storitve – parkirni prostor
419005	Storitve za varstvo pri delu
419006	Varnostna in nočna služba
419007	Čiščenje poslovnih prostorov
419008	Obratovalni stroški
419009	Storitve drugih za računalniško obdelavo
419010	Storitve drugih, upravno–admin. opravila, fotokopiranje
419013	Storitve drugih – zemljiška knjiga
419014	Storitve drugih za izvedbo skupščine
419015	Stroški storitev upravljanja garaž
419016	Storitve drugih – kurirska služba

Nadaljevanje tabele 1.

419018	Storitve drugih – študentski servis
419148	Pranje službenih avtomobilov
419024	Stroški parkirnega prostora
419200	Storitve drugih – inženiring storitve
419500	Razne druge storitve
43	<i>Stroški amortizacije</i>
430000	Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev
431000	Amortizacija zgradb
432000	Amortizacija opreme in nadomestnih delov
433000	Amortizacija drobnega inventarja
45	<i>Stroški obresti</i>
450000	Str. obresti, ki se prištevajo v vrednost zalog proiz. in ned. proizvodov
451000	Drugi stroški obresti
47	<i>Stroški plač</i>
470000	Plače zaposlencev
470020	Plače zaposlencev za podaljšani delovni čas
471000	Nadomestila plač zaposlencev – nadomestila v breme družbe
471001	Nadomestila plač delavcem na čakanju
473000	Drugi prejemki zaposlencev – prevoz na delo in z dela
473001	Drugi prejemki zaposlencev – stroški prehrane med delom
473002	Drugi prejemki zaposlencev – regresji za letni dopust
473006	Drugi prejemki zaposlencev – sejnine
474000	Delodajalčevi prispevki na plače
475000	Druge delodajalčeve dajatve od plač (davek na plač. listo)
48	<i>Drugi stroški</i>
483	Štipendije dijakom in študentom
489000	Ostali stroški

Vir: Računovodski podatki družbe SPL d.d.

Kontni načrt družbe SPL d.d. prikazuje posamezne stroške po naravnih vrstah. Tako spremljanje stroškov je namenjeno predvsem za potrebe finančnega računovodstva. Na tej osnovi družba pripravlja poročila tudi za zunanje uporabnike, to so: lastniki (bilanca stanja, poslovni izid, finančni izid), država (obračuni davkov, poslovni izid) in banke ter poslovni partnerji (poslovni izid, finančni izid).

Družba se ukvarja s storitveno dejavnostjo. Temu primerna pa je struktura stroškov, saj večji del predstavljajo stroški plač (32,32 %) in stroški storitev (27,05 %). Manjši del pa predstavljajo stroški amortizacije (4,41 %) in stroški materiala (2,39 %).

Visok delež stroškov storitev lahko obrazložimo z dejstvom, da se družba ukvarja z inženiringom, kar pomeni, da ima veliko podizvajalcev, ki opravljajo različne storitve za družbo. Večji delež predstavljajo gradbene storitve in obrtniške storitve.

4.3. Dobre in slabe strani sedanjega stanja

Ker v družbi spremljajo stroške po naravnih vrstah, tako kot so prikazani v tabeli 1, ni možno dobiti informacije, kolikšni del stroška pripada posameznim dejavnostim družbe. Znani so torej podatki o stroških materiala, dela, storitev drugih in amortizacije, toda sedanje spremljanje stroškov ne daje informacije, koliko ti stroški bremenijo upravljanje, inženiring, oddajanje v najem ali poslovanje z nepremičninami.

Spremljanje stroškov na tak način ne omogoča nadzora nad stroški po posameznih službah in dejavnostih. Dodaten problem se pojavlja tudi pri načrtovanju stroškov, saj ni mogoče podrobneje predvideti porabo posameznih služb v prihodnosti, če ni poznano gibanje stroškov po službah in dejavnostih.

Družba SPL d.d. spremlja prihodke posameznih dejavnosti. Za ugotavljanje uspešnosti poslovanja teh dejavnosti pa je potrebno spremljati tudi stroške. Torej je slabost obstoječega spremljanja stroškov v tem, da ne omogoča ugotavljanja uspešnosti oz. poslovnega izida po dejavnostih, s katerimi se družba ukvarja. V preteklih letih se je družba ukvarjala zgolj z upravljanjem, zato ni bilo potrebe po spremljanju stroškov po stroškovnih mestih. V zadnjih letih pa je svojo dejavnost močno razširila še na druge storitve.

Razčlenjeni stroški na stroškovna mesta in donosi stroškovnih mest bi omogočili vodstvu družbe več informacij in s tem lažje sprejemanje investicijskih in poslovnih odločitev. Informacije po stroškovnih mestih dajejo podlago za odločitve o izvedbi ukrepov za povečevanje oz. razširitev posameznih dejavnosti ali pa za zmanjšanje oz. ukinjanje nekaterih dejavnosti. Na osnovi poznavanja stroškov na stroškovnih mestih družba lahko določi cene storitev, ki zagotavljajo pokrivanje vseh stroškov neke dejavnosti in doseganje zelene stopnje donosa. Ob poznavanju stroškov na stroškovnih mestih lahko družba primerja cene svojih storitev s cenami konkurentov in ugotovi konkurenčnost svojih storitev na trgu. Temu primerno izvede tudi ukrepe za izboljšanje konkurenčnosti.

Kot dobro stran sedanjega stanja spremljanja stroškov bi navedel dejstvo, da dosedanje spremljanje stroškov daje zadovoljive in hitre podatke za potrebe zunanjega poročanja. Uvedba stroškovnih mest namreč povzroči povečanje stroškov družbe, saj je potrebno na novo organizirati delo v računovodstvu, zaposliti dodatnega delavca za vodenje računovodstva stroškovnih mest in prilagoditi programsko opremo.

4.4. Predlogi in izboljšave

4.4.1. Namen oblikovanja stroškovnih mest in potrebe po novih informacijah

Poslovno okolje družb se v današnjem času zelo hitro spreminja. To velja tako za proizvodne kakor tudi za storitvene družbe. Drury C. (1996, str. 22) navaja, da so se za storitvene družbe v zadnjem desetletju močno spremenili pogoji poslovanja. Storitvene dejavnosti so bile visoko regulirane in zaščitene s strani države, družbe pa so delovale v nekonkurenčnem okolju (imela so monopol). Družbe niso namenjale veliko pozornosti obvladovanju stroškov, saj so višje stroške pokrivali z višjimi cenami in tako dosegali želeno raven dobičkonosnosti. Posledica takih razmer so nerazviti stroškovni sistemi v družbah, ki naj bi natančno merili stroške in dobičkonosnost posameznih dejavnosti.

V zadnjem času je za družbe storitvenih dejavnosti značilna vse močnejša konkurenca, deregulacija in široka izbira storitev, ki sili storitvene družbe v razvoj in dopolnitev stroškovnega računovodstva za potrebe obvladovanja stroškov. S takim stroškovnim računovodstvom družba lažje obvladuje stroške in določi vire dobičkonosnosti za svoje storitve, kupce in trge.

Stroškovno računovodstvo je povezano s poslovnim računovodstvom, saj pripravlja informacije za poslovno odločanje ravnateljstva. Ravnateljstvo torej potrebuje informacije stroškovnega računovodstva v procesu odločanja, ki je sestavljeno iz (Drury, 1996, str. 8–12):

- prepoznavanja ciljev,
- iskanja alternativnih strategij,
- zbiranja podatkov o alternativah,
- izbiranja strategij,
- udejanjanja strategij in
- preverjanja doseženega z načrtovanim.

Vse večja konkurenca, deregulacija in globalizacija silijo storitvene družbe k preoblikovanju stroškovnega računovodstva. Zato je odločitev o bolj natančnem spremljanju stroškov v družbi SPL d.d. smiselna. Družba želi spremljati poslovanje po dejavnostih, ločeno spremljati prihodke po dejavnostih družbe, poznati izvor stroškov in velikost stroškov po posameznih dejavnostih in vzpostaviti merjenje dobičkonosnosti na ravni posameznih dejavnosti družbe. Glede na to so oblikovana stroškovna mesta.

Namen oblikovanja stroškovnih mest v družbi je tudi vzpostaviti tak informacijski sistem, ki bo podpiral odločitve ravnateljstva v vseh fazah poslovnega odločanja o posameznih dejavnostih.

Za pravilne odločitve je pomembno, da ima družba zastavljene cilje, ki jih opredeljuje s poslanstvom družbe. Poslanstvo družbe je stalno prizadevanje za ohranitev in povečevanje vodilne vloge na področju upravljanja nepremičnin, uresničevanja pričakovanih odjemalcev storitev družbe, nenehno prilagajanje zahtevam trga in usmerjenost k vsestranski odličnosti, dobrim odnosom in visoki ravni kulture.

Informacija je „namensko usmerjeno in na koga naslovljeno sporočilo, ki mu olajšuje sprejem odločitve ter je rezultat predelave nevtralnih podatkov” (Turk et al., 2003, str. 29). Iskanje strategij, odločanje o najbolj primernih aktivnostih in udeleževanje strategij je lahko učinkovito le, kadar ima poslovodstvo primerne informacije. Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih bo zagotavljalo družbi vse potrebne informacije za odločanje o širitvi ali ukinitvi poslovnih dejavnosti, pripravi potrebnih informacij za razvoj novih storitev in omogočalo širitev poslovanja družbe na nove trge na območju Republike Slovenije.

4.4.2. Oblikovanje stroškovnih mest

Družbe oblikujejo lastna stroškovna mesta glede na potrebe po vrstah informacij. Pri oblikovanju stroškovnih mest je potrebno upoštevati načela funkcionalnosti, odgovornosti in prostorske razporeditve.

S širjenjem dejavnosti v družbi SPL d.d. naraščajo potrebe po spremljanju stroškov na stroškovnih mestih.

Družba ne spremlja stroške na stroškovnih mestih. Predlog za oblikovanje stroškovnih mest v družbi SPL d.d. je predstavljen v spodnji tabeli.

Tabela 2: Prikaz dejavnosti in stroškovnih mest

Šifra	Dejavnost in stroškovna mesta
11	Upravljanje in ostale storitve za objekte (obratovanje, vzdrževanje)
1101	Simonov zaliv
1102	Rožna dolina
1103	Kuzmičeva 9
1105	Rožna dolina
1107	Trubarjeva 77, 79, 81
1108	Prešernova 25
1109	Cankarjeva 1
1110	Langusova 4, Tržaška 19, 19 a
1111	Cesta v Mestni log 88 a
1112	Komenskega 7, 11
1113	Bergantova
1114	Černigojeva

Nadaljevanje tabele 2.

1115	Maleševa
1116	Ul. Lojzeta Spacala
1117	Karingerjeva, Draga, Strojeva
1118	Tisnikarjeva
1119	Kolarjeva
1120	Aljaževa
1121	Karavanke
1122	Topniška 33
1123	Linhartova cesta 13
1124	Bežigrajski dvor
1125	Kare IV/Župančičeva jama
1126	Tivolska cesta 50
12	Upravljanje večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov
1200	Upravljanje
1900	Skupno stroškovno mesto upravljanja
20	Inženiring
2001	Stroškovno mesto inženiring
30	Poslovanje z nepremičninami
3001	Promet z nepremičninami
3002	Zemljiška knjiga
3009	Splošno stroškovno mesto
3099	Splošno stroškovno mesto – Miklošičeva
40	Oddajanje v najem
4101	Bežigrajski dvor – garaže
4102	Steletova 6 – garaže
4103	Linhartov dvor – garaže
4200	Nepremičnine v lasti družbe
50	Uprava, računovodska služba, plansko-analitična služba, kadrovska služba, splošna služba
5000	Splošno stroškovno mesto
9001	ORIS
9002	POS

Vir: Računovodstvo družbe SPL d.d.

V tabeli 2 pomenijo:

- dvomestna števila dejavnosti, s katerimi se družba ukvarja,
- štirimestna števila pa stroškovna mesta.

Slovenski računovodski standardi v členu 16.25 navajajo, da se stroškovna mesta pojavljajo v okviru temeljne, stranske in pomožne proizvodjalne dejavnosti pa tudi v okviru dejavnosti nakupovanja, prodajanja in splošnih služb. Če je v okviru vsake od teh dejavnosti več stroškovnih mest, je treba razlikovati temeljna in splošna stroškovna mesta.

Stroškovna mesta v družbi SPL d.d. naj bi bila oblikovana na osnovi dejavnosti družbe (upravljanje, inženiring, promet z nepremičninami in oddajanje lastnih nepremičnin v najem). To so stroškovna mesta osnovnih oz. glavnih dejavnosti. Za področje splošnih služb, kamor se prištevajo uprava, računovodstvo družbe, plansko-analitska služba, kadrovska in splošna služba, je oblikovano Splošno stroškovno mesto, ki je stroškovno mesto splošnih dejavnosti. Opredeljeni naj bi bili tudi dve stroškovni mesti pomožnih dejavnosti, in sicer sta to: ORIS – informacijski sektor družbe in POS – pravno-organizacijski sektor.

Pri stroškovnih mestih osnovnih dejavnosti ločimo temeljna stroškovna mesta, to so stroškovna mesta, na katera se pripisujejo stroški neposredno. Temeljna stroškovna mesta so: Upravljanje, stroškovna mesta upravljanja in ostalih storitev (vzdrževanje, obratovanje), Stroškovno mesto inženiring, Promet z nepremičninami, Zemljiška knjiga in stroškovna mesta oddajanja nepremičnin v najem.

Oblikovanih naj bi bilo tudi več splošnih stroškovnih mest. Na splošna stroškovna mesta se razporejajo tisti stroški, ki jih ni mogoče neposredno pripisati temeljnim stroškovnim mestom. Tako je za stroškovna mesta upravljanja večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov in upravljanja in ostalih storitev določeno Skupno stroškovno mesto upravljanja, stroškovnim mestom inženiringa in poslovanja z nepremičninami pa stroškovno mesto Splošno stroškovno mesto – PE Miklošičeva. Stroškovno mesto PE Miklošičeva zajema stroške, povezane s poslovnimi prostori v poslovni enoti na Miklošičevi ulici, kjer družba SPL d.d. opravlja dejavnosti inženiringa in poslovanja z nepremičninami. Za stroškovno mesto Poslovanje z nepremičninami se lahko vzpostavi dodatno splošno stroškovno mesto, zaradi skupnih stroškov, ki se bodo razdelili na osnovi ključev na temeljni stroškovni mesti Promet z nepremičninami in Zemljiška knjiga.

Družba SPL d.d. nima posebej organizirane prodajne in nabavne službe, saj ti dve službi nimata takega pomena, da bi bili zanju oblikovani stroškovni mesti in zato stroške teh služb razporejamo na stroškovna mesta splošnih služb.

Pri oblikovanju stroškovnih mest bodo upoštevana načela funkcionalnosti, saj bodo oblikovana glede na potrebe po novih informacijah in prostorske razporeditve, saj se del dejavnosti opravlja v PE Miklošičeva in PE Postojna.

Število in velikost stroškovnih mest v SPL d.d. bo odvisno od obsega posameznih dejavnosti, s katerimi se družba ukvarja. Največji obseg poslovanja predstavlja upravljanje, zato bo tu število stroškovnih mest največje. Za upravljanje, ki se izvaja na osnovi pooblastil lastnikov večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov, družba SPL d.d. posluje v tujem imenu in za tuj račun. Za upravljanje večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov, ki so v upravljanju po pogodbi, družba posluje v svojem imenu in za svoj račun. Glede na ti dve vrsti upravljanja se bodo spremljali stroški po stroškovnem mestu Upravljanje večstanovanjskih hiš in poslovnih

prostorov in stroškovnem mestu Upravljanje in ostale storitve za objekte (vzdrževanje in obratovanje).

Stroškovna mesta bodo določena tako, da bo mogoče spremljati rezultate in obračunavati njihov uspeh četrtletno.

4.4.3. Razporejanje stroškov na stroškovna mesta

Glavna stroškovna mesta (dejavnosti) v družbi SPL d.d. so:

- upravljanje nepremičnin,
- inženiring storitev,
- posredovanje nepremičnin in
- vpis v zemljiško knjigo.

Vsak strošek povzroča neka aktivnost. Vsaka taka aktivnost je lahko povezana s posameznim stroškovnim mestom ali več stroškovnimi mesti. Najprej je torej potrebno stroške razvrstiti po aktivnostih in določiti povezanost med aktivnostjo in stroški.

Vsak posamezen strošek ne moremo vedno neposredno pripisati nekemu stroškovnemu mestu (npr. inženiring), saj je veliko aktivnosti, ki se nanašajo tako na npr. inženiring kot na druge storitve družbe. To pomeni, da je delež posrednih stroškov lahko zelo velik. Za razporejanje takih stroškov na stroškovna mesta predlagam družbi SPL d.d. uporabo metode ABC.

Ena izmed prednosti metode razporejanja stroškov po sestavinah dejavnosti je, da poveže čim več stroškov s posameznim stroškovnim mestom. Delež splošnih stroškov je tako manjši, saj se veliko stroškov z uporabo metode ABC spremeni v neposredne. Delež splošnih stroškov po posameznih stroškovnih mestih prikazuje spodnja tabela. Ker družba SPL d.d. ni spremljala stroškov po stroškovnih mestih, je bilo potrebno stroške po stroškovnih mestih za potrebe diplomske naloge zbrati naknadno. Stroški so razporejeni po stroškovnih mestih prikazanih v tabeli 2. Pri razporejanju stroškov je bila uporabljena analiza ABC. Stroški, ki jih je bilo mogoče neposredno pripisali aktivnostim posameznega stroškovnega mesta, so neposredni stroški stroškovnih mest. Stroški, ki jih povzročajo aktivnosti in se nanašajo na več stroškovnih mest v okviru določene dejavnosti, pa so razporejeni na splošna stroškovna mesta. Taki stroški so splošni stroški.

**Tabela 3: Neposredni in posredni stroški ter deleži po stroškovnih mestih za leto 2002
(v 1000)**

Stroškovno mesto	Upravljanje	Upravljanje in ostale storitve	Skupaj	Deleži
Neposredni stroški	52.821	40.082	92.903	88,96%
Splošni stroški	11.526		11.526	11,04%
			104.429	100,00%

Stroškovno mesto	Inženiring	Promet z nepremičninami	Zemljiška knjiga	Skupaj	Deleži
Neposredni stroški	31.250	3.047	6.816	41.113	97,40%
Splošni stroški	1.097			1.097	2,60%
				42.210	100,00%

Stroškovno mesto	Bežigranski dvor	Linhartov dvor	Garaže Steletova	Nepremič. v lasti SPL	Skupaj	Deleži
Neposredni stroški	4.069	40	1.784	69	5.962	70,09%
Splošni stroški	2.544				2.544	29,91%
					8.506	100%

Vir: Podatki SPL d.d.

V zgornji tabeli so prikazani stroški glavnih stroškovnih mest, razdeljeni na neposredne in splošne stroške. Tabela je razdeljena na tri dele, in sicer tako, da imajo stroškovna mesta vsake tabele svoje splošno stroškovno mesto. Delež neposrednih stroškov je pri vseh stroškovnih mestih večji od 70 %.

Največji delež neposrednih stroškov je pri stroškovnih mestih inženiringa in poslovanja z nepremičninami, ki zajema kar 97,40 %. Delež splošnih stroškov je le 2,60–odstoten in zajema stroške materiala in stroške storitev.

Splošni stroški stroškovnih mest upravljanja večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov in upravljanja in ostalih storitev obsegajo le 11,04 %. To so stroški materiala in storitev.

Delež splošnih stroškov stroškovnih mest oddajanja v najem (garaže in nepremičnine v lasti) pa je mnogo večji in znaša 29,91 %. Ti splošni stroški zajemajo stroške materiala in stroške plač. Razlog v večjem deležu splošnih stroškov na tem stroškovnem mestu je v tem, da je težko ugotoviti povezanost aktivnosti med posameznim stroškom in temi stroškovnimi mesti, saj se stroški zajemajo skupaj s stroški splošnih služb, ki obsegajo splošno in računovodsko službo in upravo družbe. Stroške teh služb na tej stopnji oblikovanja računovodstva stroškovnih mest se ne bodo razdeljevali naprej na stroškovna mesta glavnih dejavnosti, saj je potrebno natančneje proučiti aktivnosti, ki jih izvajamo na teh področjih, da bi lahko primerno porazdelili stroške. Splošne stroške stroškovnih mest oddajanja v najem sem zato

ocenil s pomočjo sodelavcev. Tako smo ocenili, da pripada 5 % stroškov materiala in 10 % stroškov plač stroškovnim mestom oddajanja v najem.

4.4.4. Razporejanje stroškov splošnih stroškovnih mest na glavna stroškovna mesta

Pri razporejanju stroškov splošnih stroškovnih mest so izbrana in upoštevana kar najbolj primerna merila. Kritični ocenjevalec bi lahko rekel, da ne vedno prava. Merila razdeljevanja stroškov je potrebno zato stalno spreminjati in dopolnjevati skladno s spremembami v družbi, ki ta merila opredeljujejo.

Za razporejanje stroškov splošnega stroškovnega mesta Skupno stroškovno mesto upravljanja so uporabljena tri merila. To so število enot v upravljanju, št. zaposlenih v dejavnosti upravljanja in št. izdanih izvršilnih predlogov in tožb. Vsaka enota v upravljanju, naj bo to stanovanjski blok ali poslovna stavba, vključuje štiri skupine aktivnosti oz. storitve:

1. organizacijske in administrativne storitve, ki vključujejo vodenje evidenc lastnikov in najemnikov, vodenje evidenc nepremičnin, pomoč pri urejanju medsebojnih razmerij, organiziranje lastnikov nepremičnin, koordiniranje in spremljanje sprejetih odločitev lastnikov in informiranje;
2. pravne storitve, ki vključujejo zastopanje, zbiranje podatkov, vlaganje izvršilnih predlogov in tožb, posredovanje dokumentacije, dajanje informacij o poteku postopkov, vodenje evidenc in pripravo poročil o postopkih izterjave, obremenitev lastnika s stroški, pravno pomoč in svetovanje;
3. finančno-računovodske in knjigovodske storitve vključujejo izračun obveznosti, inkaso obveznosti, opominjanje, evidentiranje prihodkov in poravnavo obveznosti, vodenje knjigovodstva, izdelavo obračuna obveznosti, vplačil, poročil in informiranje lastnikov, pripravo osnov za zavarovanje, pripravo podatkov za sodno izterjavo, blagajniško poslovanje, sklepanje pogodb in obveščanje o neplačanih terjatvah najemnika;
4. tehnično-planske in programske storitve. Te storitve zajemajo pregled nepremičnin, izdelavo programa vzdrževalnih del, organiziranje izvedbe vzdrževanja, nadzor in prevzem večjih vzdrževalnih del, organizacijo odprave napak za dobave storitev, izvedene v času trajanja pogodbe o upravljanju, organizacijo nujnih intervencijskih vzdrževalnih del in razreševanje škodnih primerov z zavarovalnico.

Vse te aktivnosti, ki se nanašajo na upravljanje nepremičnin, povzročajo stroške. Ti stroški so: gorivo za službena vozila, pisarniški material, drugi stroški materiala, storitve telefona, mobitela, servis pisalnih strojev, vzdrževanje poslovnih prostorov, vzdrževanje delovnih sredstev, popravilo osebnih avtomobilov in registracije, kilometrina, varnostna in nočna služba, čiščenje poslovnih prostorov, drugi obratovalni stroški in plače zaposlenih.

Za stroške organizacije in administrativnih storitev in stroške tehnično–planskih in programskih storitev bi bil primeren ključ razdelitve po številu enot v upravljanju. Te stroške je potrebno razdeliti na stroškovna mesta upravljanja in ostalih storitev za objekte in na stroškovno mesto upravljanja večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov.

Ključ za razporejanje stroškov organizacije in administrativnih storitev ter stroškov tehnično–planskih storitev dobimo tako, da število enot v upravljanju za posamezno stroškovno mesto delimo s številom vseh enot v upravljanju.

$$\text{Ključ za stroške organizacije} = \frac{\text{Število enot za SM upravljanja}}{\text{Število enot v upravljanju v celoti}}$$

V letu 2002 je bilo v upravljanju stroškovnih mest upravljanja in ostalih storitev za objekte 2.816 stanovanjskih in poslovnih enot. V upravljanju stroškovnega mesta upravljanja večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov pa je bilo v istem letu 27.184 stanovanjskih enot.

$$\text{Ključ za stroške organizacije} = \frac{2.816}{30.000} = 0,0939 \quad (\text{Upravljanje in ostale storitve})$$

$$\frac{27.184}{30.000} = 0,9061 \quad (\text{Upravljanje večstanovanjskih hiš})$$

Vrednost ključa za stroške organizacije in administrativnih storitev ter stroške tehnično–planskih storitev je 0,0939, kar pomeni, da 9,39 % teh stroškov pripišemo stroškovnim mestom upravljanja in ostalih storitev za objekte. Vrednost ključa 0,9061 pa pomeni, da 90,61 % teh stroškov pripišemo stroškovnemu mestu upravljanja večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov.

Stroške pravnih storitev lahko razdeljujemo po številu vloženih izvršilnih predlogov in tožb. Tudi te stroške je potrebno razdeliti na stroškovna mesta upravljanja in ostalih storitev za objekte in na stroškovno mesto upravljanja večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov. Ključ za razdelitev teh stroškov dobimo tako, da število vloženih izvršilnih predlogov in tožb za posamezni vrsti upravljanja delimo s številom vseh vloženih izvršilnih predlogov in tožb.

$$\text{Ključ za pravne storitve} = \frac{\text{Število izvršilnih predlogov in tožb}}{\text{Število vseh izvršilnih predlogov in tožb}}$$

V letu 2002 je družba SPL d.d. vložila 2.630 izvršilnih predlogov in tožb. 75 izvršilnih predlogov in tožb se je nanašalo na objekte v upravljanju z ostalimi storitvami in 2.555 jih je pripadlo upravljanju večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov.

$$\text{Ključ za pravne storitve} = \frac{2555}{2630} = 0,9715 \quad (\text{Upravljanje večstanovanjskih hiš})$$

$$\frac{75}{2630} = 0,0285 \quad (\text{Upravljanje in ostale storitve})$$

Zgornji vrednosti ključa razdelita 97,15 % stroškov pravnih storitev na stroškovno mesto upravljanja večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov in 2,85 % stroškov pravnih storitev na stroškovna mesta upravljanja in ostalih storitev.

Stroške finančno–računovodskih storitev lahko razporejamo po številu zaposlenih v finančno–računovodskem sektorju. Ključ za razdeljevanje stroškov dobimo tako, da število zaposlenih v finančno–računovodskem sektorju v posameznem delu upravljanja delimo s številom vseh zaposlenih v finančno–računovodskem sektorju.

$$\text{Ključ za fin.–rač. storitve} = \frac{\text{Število zap. za vrsto upravljanja}}{\text{Število vseh zaposlenih v fin. - rač sektorju}}$$

V letu 2002 je bilo v finančno–računovodskem sektorju 32 zaposlenih. Na področju upravljanja objektov z ostalimi storitvami so bile zaposlene 4 osebe in na področju upravljanja večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov ostalih 28 oseb.

$$\text{Ključ za fin.–rač. storitve} = \frac{28}{32} = 0,875 \quad (\text{Upravljanje večstanovanjskih hiš})$$

$$\frac{4}{32} = 0,125 \quad (\text{Upravljanje in ostale storitve})$$

Vrednost ključa 0,875 za stroškovno mesto upravljanja večstanovanjskih hiš pomeni, da 87,5 % stroškov fin.–rač. sektorja razdelimo na stroškovno mesto upravljanja večstanovanjskih hiš in poslovnih prostorov in 12,5 % teh stroškov razdelimo na stroškovna mesta upravljanja in ostale storitve za objekte.

Storitve inženiringa in poslovanja z nepremičninami se izvajajo v poslovni enoti na Miklošičevi cesti, zato je oblikovano za ti stroškovni mesti stroškovno mesto splošnih stroškov, in sicer Splošno stroškovno mesto – PE Miklošičeva. Na tem stroškovnem mestu se zbirajo stroški, kot so: električna energija, plin za ogrevanje, telefonske storitve, sprotno vzdrževanje poslovnih prostorov, komunalne storitve – odvoz smeti, komunalne storitve – vodarine, varnostna in nočna služba, čiščenje poslovnih prostorov ter obratovalni stroški. Kot najbolj primerno merilo delitve stroškov je vzeto število zaposlenih na teh stroškovnih mestih.

Ključ za razporejanje stroškov splošnega stroškovnega mesta na Miklošičevi cesti dobimo tako, da število zaposlenih na posameznem stroškovnem mestu delimo s celotnim številom zaposlenih na teh stroškovnih mestih.

$$\text{Ključ za inženiring} = \frac{\text{Število zaposlenih v inženiringu}}{\text{Število zap. na SM}}$$

$$\text{Ključ za Promet z nepremičninami} = \frac{\text{Število zaposlenih v agenciji}}{\text{Število zap. na SM}}$$

$$\text{Ključ za Zemljiško knjigo} = \frac{\text{Število zaposlenih na zemljiški knjigi}}{\text{Število zap. na SM}}$$

V PE Miklošičeva cesta družba SPL d.d. opravlja storitve inženiringa, posredovanja nepremičnin in vpis v zemljiško knjigo. Tu je zaposlenih 13 oseb, od katerih 4 osebe opravljajo storitve inženiringa, 2 osebi delata v agenciji in 7 oseb na zemljiški knjigi. Spodaj je prikazan izračun in vrednosti ključev.

$$\text{Ključ za inženiring} = \frac{4,5}{13,5} = 0,33$$

$$\text{Ključ za Promet z nepremičninami} = \frac{2}{13,5} = 0,15$$

$$\text{Ključ za Zemljiško knjigo} = \frac{7}{13,5} = 0,52$$

Splošni stroški PE Miklošičeva cesta se torej delijo tako, da 33 % teh stroškov pripišemo stroškovnemu mestu inženiringa, 15 % teh stroškov stroškovnemu mestu Promet z nepremičninami in ostalih 52 % stroškov stroškovnemu mestu Zemljiška knjiga.

Število vseh zaposlenih na stroškovnih mestih inženiringa in poslovanja z nepremičninami je dejansko 13. Toda ker opravlja direktor sektorja upravljanja nepremičnin tudi aktivnosti za inženiring (ki se pridobiva preko javnih razpisov oz. natečajev), saj je le-ta močno povezan z upravljanjem, je 50 % stroškov, ki se vežejo na direktorja sektorja upravljanja nepremičnin, razporejenih še na inženiring.

Za razporejanje splošnih stroškov poslovanja z nepremičninami se bo uporabljalo merilo števila zaposlenih. Stroškovni mesti poslovanje z nepremičninami se delita na stroškovno mesto Promet z nepremičninami in Zemljiška knjiga. Aktivnosti poslovnega procesa prometa z nepremičninami so: priprava pogodbe o posredovanju nepremičnine in pogodbe o ari,

izdelava računa za opravljeno storitev za posredovanje nepremičnine in fizični ogled nepremičnine. Aktivnosti poslovnega procesa vpis v zemljiško knjigo pa so: sprejem dokumentacije za vpis v zemljiško knjigo, priprava dokumentacije za podizvajalce, priprava dokumentacije za oddajo zemljiškooknjižnih predlogov na sodišče in korespondenca s posameznimi naročniki (informiranje o poteku vpisa, pregledovanje dokumentov ipd.). Splošen strošek, ki se pojavlja na tem stroškovnem mestu, je pisarniški material.

Ključ za razporejanje splošnih stroškov poslovanja z nepremičninami dobimo tako, da delimo število zaposlenih v agenciji za promet z nepremičninami oziroma število zaposlenih v zemljiški knjigi s številom vseh zaposlenih v obeh enotah.

$$\text{Ključ za Promet z nepremičninami} = \frac{\text{Število zaposlenih v agenciji}}{\text{Število vseh zaposlenih}}$$

$$\text{Ključ za Zemljiško knjigo} = \frac{\text{Število zaposlenih na zemljiški knjigi}}{\text{Število vseh zaposlenih}}$$

V letu 2002 sta bili v agenciji za promet z nepremičninami zaposleni dve osebi, na področju zemljiške knjige pa 7 oseb. Skupaj je v službi poslovanja z nepremičninami zaposlenih 9 oseb. Z upoštevanjem zgornjih formul dobimo vrednosti ključev za stroškovni mesti poslovanja z nepremičninami.

$$\text{Ključ za Promet z nepremičninami} = \frac{2}{9} = 0,22$$

$$\text{Ključ za Zemljiško knjigo} = \frac{7}{9} = 0,78$$

Na stroškovno mesto Promet z nepremičninami se bo torej delilo 22 % splošnih stroškov in na stroškovno mesto Zemljiška knjiga preostalih 78 % splošnih stroškov.

Stroškovna mesta oddajanja v najem nimajo splošnega stroškovnega mesta. Delovne aktivnosti teh stroškovnih mest se nanašajo na knjiženje in izdajanje faktur za poslovne in stanovanjske objekte v lasti družbe. Te aktivnosti izvajajo zaposleni v računovodstvu družbe in v pravno-organizacijskem sektorju, ki opravljajo v prvi vrsti aktivnosti, ki se nanašajo na vodenje družbe kot celote. Zato je delež splošnih stroškov, ki se nanaša na stroškovna mesta oddajanja v najem, ocenjen. Na stroškovno mesto Oddajanje v najem je tako prenesenih 5 % stroškov materiala in 10 % stroškov plač. Stroškovna mesta oddajanja v najem sestavljajo stroškovna mesta Garaže Bežigranski dvor, Garaže Steletova in Garaže Linhartov dvor ter stroškovno mesto Nepremičnine v lasti SPL. Ocenjeni stroški plač in materiala se razdeljujejo po prihodku teh stroškovnih mest.

Obrazci za izračun ključev delitve splošnih stroškov so:

$$\text{Ključ za Garaže BD} = \frac{\text{Prihodki Garaze BD}}{\text{Vsi prihodki oddajanja v najem}}$$

$$\text{Ključ za Garaže Steletova} = \frac{\text{Prihodki Garaze Steletova}}{\text{Vsi prihodki oddajanja v najem}}$$

$$\text{Ključ za Garaže LD} = \frac{\text{Prihodki Garaze LD}}{\text{Vsi prihodki oddajanja v najem}}$$

$$\text{Ključ Nepremičnine v lasti} = \frac{\text{Prihodki Nepremičnine v lasti}}{\text{Vsi prihodki oddajanja v najem}}$$

Ocenjeni splošni stroški za stroškovna mesta oddajanja v najem so v letu 2002 znašali 14.529.898,66 SIT. Družba SPL d.d. je z oddajanjem garaž na Steletovi ustvarila 1.590.044 SIT prihodkov, v Bežigravskem dvoru (BD) 11.153.176 SIT prihodkov in z garažami v Linhartovem dvoru (LD) 78.560,66 SIT prihodkov. Na osnovi teh podatkov smo izračunali vrednosti ključev.

$$\text{Ključ za Garaže Steletova} = \frac{1.590.044,00}{14.529.898,66} = 0,109$$

Vrednost ključa 0,109 pomeni, da 10,9 % ocenjenih splošnih stroškov razdelimo na stroškovno mesto Garaže Steletova.

$$\text{Ključ za Garaže BD} = \frac{11.153.176,00}{14.529.898,66} = 0,768$$

Vrednost ključa 0,768 pomeni, da 76,8 % ocenjenih splošnih stroškov razdelimo na stroškovno mesto Garaže Bežigravski dvor.

$$\text{Ključ za Garaže LD} = \frac{78.560,66}{14.529.898,66} = 0,005$$

Vrednost ključa 0,005 pomeni, da 0,5 % ocenjenih splošnih stroškov razdelimo na stroškovno mesto Garaže Linhartov dvor.

$$\text{Ključ Nepremičnine v lasti} = \frac{1.708.118,00}{14.529.898,66} = 0,118$$

Vrednost ključa 0,118 pomeni, da 11,8 % ocenjenih splošnih stroškov razdelimo na stroškovno mesto Nepremičnine v lasti.

4.4.5. Razporejanje stroškov pomožnih stroškovnih mest na glavna stroškovna mesta

Pri razdeljevanju stroškov pomožnih stroškovnih mest je upoštevana predpostavka, da ne obstaja medsebojna povezava med stroškovnimi mesti pomožnih dejavnosti. V družbi sta oblikovani dve pomožni stroškovni mesti, in sicer: ORIS, ki skrbi za vzdrževanje strojne in programske opreme, in POS, ki vodi izterjavo dolgov. Naloge in aktivnosti POS uporabljajo v glavnini stroškovnih mest upravljanja, inženiringa in v manjšem obsegu tudi poslovanja z nepremičninami in oddajanja v najem. Stroškovno mesto ORIS ima glavne zadolžitve v zagotavljanju nemotenega delovanja strojne in programske opreme, vzdrževanje računalniške mreže ter programiranje in priprava ter izvedba mesečnih inkasov (porazdeljevanje in obračunavanje stroškov upravljanja, obratovanja in vzdrževanja stanovanjskih in poslovnih enot). ORIS in POS torej ne porabljata poslovnih učinkov enega ali drugega v pomembnejšem obsegu. Obračun poslovnih učinkov pomožnih stroškovnih mest prikazuje spodnja slika.

Slika 6: Obračun notranjih poslovnih učinkov pomožnih stroškovnih mest ORIS in POS

Vrsta stroškov	Stroškovna mesta		Pomožna dejavnost		Glavne dejavnosti		
	ORIS	POS	A	B	C		
Začetni stroški	x	x	x	x	x		
Preneseni stroški z ORIS	↓		↑	↑	↑		
s POS		↓	↑	↑	↑		

Vir: Turk et al., 2001, str. 228.

Stroški pomožnih stroškovnih mest se razporejajo neposredno po glavnih stroškovnih mestih s pomočjo ključev razdelitve, kjer so upoštevana merila: število zaposlenih po glavnih stroškovnih mestih in prihodek glavnih stroškovnih mest.

Po številu zaposlenih po glavnih stroškovnih mestih se razporejajo stroški pisarniškega materiala in drugi materialni stroški, vzdrževanje drugih delovnih sredstev in sprotne

vzdrževanje poslovnih prostorov. Na glavnih stroškovnih mestih upravljanja, inženiringa, poslovanja z nepremičninami in oddajanja v najem je 82 zaposlenih.

$$\text{Ključ razdeljevanja stroškov po številu zaposlenih} = \frac{\text{Strošek, ki se deli po številu zap.}}{\text{Število zap. na vseh glavnih SM}}$$

Tabela 4: Ključni razdelitev stroškov po številu zaposlenih

	Strošek		Strošek na zap. na glavnih SM	
	ORIS	POS	ORIS	POS
Pisarniški material	1.171.493,91	72.862,27	13.622,022	847,235
Drugi stroški materiala	5.796,00	/	67,395	/
Vzdrževanje drugih del. sredstev	32.895,00	11.300,00	382,500	131,395
Sprotno vzdrževanje poslovnih prostorov	31.350,00	/	364,534	

Vir: Računovodski podatki SPL d.d.

Strošek na zaposlenega na glavnih stroškovnih mestih pove, koliko stroškov odpade na enega zaposlenega na nekem glavnem stroškovnem mestu. Iz zgornje tabele je razvidno, da na enega zaposlenega odpade 13.622,00 SIT stroška pisarniškega materiala, prenesenega iz pomožnega stroškovnega mesta ORIS in 847,235 SIT stroška iz pomožnega stroškovnega mesta POS. Če bi vsak strošek iz zgornje tabele pomnožili s številom zaposlenih na posameznem glavnem stroškovnem mestu, bi dobili stroške, ki jih razporedimo iz pomožnih stroškovnih mest na glavna.

Po prihodku glavnih stroškovnih mest razporejamo stroške servisiranja in popravila računalniške opreme in plače zaposlenih. Stroške, kot so dnevnice, nočnine, članarine, upravno-administrativna opravila, porazdeljujemo enakomerno na glavna stroškovna mesta. Prihodek glavnih stroškovnih mest v letu 2002 znaša 293.872.000,00 SIT.

$$\text{Ključ razdeljevanja stroškov po prihodku} = \frac{\text{Strošek, ki se deli po prihodku}}{\text{Prihodek po glavnih SM}}$$

Tabela 5: Ključni razdelitev stroškov po prihodku

	Strošek		Stroški na enoto prih.	
	ORIS	POS	ORIS	POS
Servis in popravilo rač. opreme	3.089.124,36	/	0,011	/
Plače zaposlenih	11.391.477,62	11.958.573,05	0,039	0,041

Vir: Računovodski podatki SPL d.d.

Strošek na 1 SIT prihodka pove, koliko stroška iz pomožnih stroškovnih mest ORIS in POS razdelimo na posamezno glavno stroškovno mesto. Če bi strošek na 1 SIT prihodka

pomnožili s prihodkom posameznega glavnega stroškovnega mesta, bi dobili celoten strošek, ki se razdeli iz pomožnih SM na glavno SM.

4.5. Informacije o poslovnem izidu po stroškovnih mestih

Poslovanje družbe, spremljano po stroškovnih mestih, nam da podatke o doseženih rezultatih za vsako posamezno dejavnost.

Vsi stroški niso razporejeni na glavna stroškovna mesta, saj bi zato potrebovali natančnejšo analizo povezave stroškov z aktivnostmi, ki te stroške povzročajo. Taki stroški so zato zbrani na splošno stroškovno mesto uprave, računovodske službe družbe in splošne službe. Tu so zajeti tudi stroški amortizacije in drugi stroški, ki so razvidni iz tabele 6.

Tabela 6: Izkaz uspeha za glavna stroškovna mesta za leto 2002

Zap. št.		Upravljanje in ostale storitve	Upravljanje več stan. hiš in posl. prost.	Inženiring	Promet z nepremičninami	Zemljiška knjiga	Oddajanje v najem	Skupaj
v 1000								
1	Prodaja storitev za skupnost lastnikov	55.137	146.465	0	0	0	12.822	214.424
2	Obveščanje o spremembah	45	2	0	0	0	0	47
3	Prodaja inženiring storitev	0	0	43.396	0	0	0	43.396
4	Prodaja storitev za družbe	1.389	66	0	0	180	0	1.635
5	Prodaja storitev za kurilne odbore	0	578	0	0	0	0	578
6	Prodaja storitev za občane	79	4	0	0	0	0	83
7	Promet z nepremičninami	0	0	0	23.213	0	0	23.213
8	Zemljiška knjiga	0	0	0	0	8.788	0	8.788
9	Najemnina nepremičnin v lasti SPL	0	0	0	0	0	1.708	1.708
10	Drugi prihodki (uporabnine)	0	0	0	0	0	0	0
I.	Kosmati donos iz poslovanja (1–10)	56.650	147.115	43.396	23.213	8.968	14.530	293.872
1	Stroški materiala skupaj	0	0	53	31	4	1.034	1.122
2	Stroški storitev skupaj	34.892	340	25.727	363	2.982	4.930	69.233
3	Stroški plač skupaj	956	57.672	5.470	2.654	3.831	0	70.583
4	Neposredni stroški (1–3)	35.848	58.011	31.250	3.048	6.816	5.964	140.938
5	Stroški materiala skupaj	337	2.250	89	47	164	0	2.887
6	Stroški storitev skupaj	5.720	3.220	266	118	413	0	9.737
7	Stroški materiala Pomožnih SM	163	945	68	32	104	10	1.322

Nadaljevanje tabele 6.

8	Stroški storitev Pomožnih SM	1.078	4.907	551	47	103	243	6.928
9	Stroški plač Pomožnih SM	4.898	12.720	3.752	183	542	1.256	23.350
10	Posredni stroški (5–9)	12.196	24.041	4.726	426	1.326	1.509	44.223
II.	Odhodki iz poslovanja (II. = 4+10)	48.044	82.052	35.976	3.474	8.142	7.473	185.161
III.	Poslovni izid iz poslovanja (III. = I. - II.)	8.606	65.064	7.419	19.739	826	7.057	108.711
IV.	Št. zaposlenih	64,5		4,5	2	7	4	82
V.	Skupaj (poslovni izid vseh SM)	108.711						
Splošni nerazporejeni stroški								
1	Stroški amortizacije	15.925						
2	Stroški materiala	3.138						
3	Stroški plač	21.416						
4	Štipendije dijakom in študentom	544						
5	Drugi stroški	2.154						
VI.	Stroški uprave. rač. službe idr. (1–5)	43.177						
VII.	Poslovni izid pred davki (VII. = V.–VI.)	65.534						

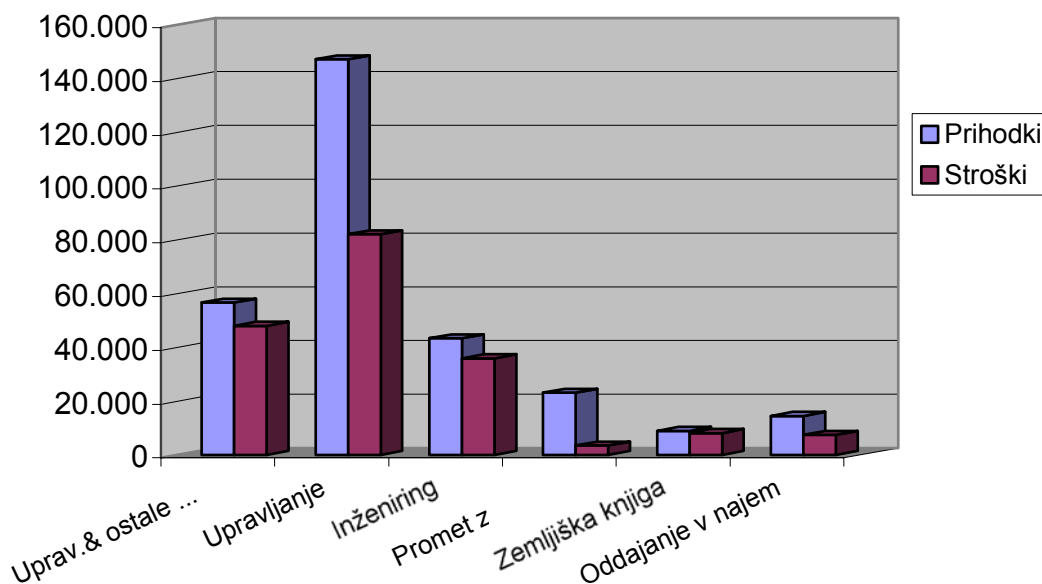
Opomba: Direktor sektorja upravljanja nepremičnin opravlja dela tudi za inženiring, zato je število zaposlenih v upravljanju 64,5, v inženiringu pa 4,5.

Vir: Računovodski podatki SPL d.d.

Po glavnih stroškovnih mestih so razporejeni vsi tisti stroški, ki dejansko nastajajo na teh mestih. S tem je zagotovljena nepopačena slika poslovanja družbe za posamezno dejavnost, ki je prikazana v prvem delu tabele 6.

V tabeli 6 so prikazani dejanski neposredni in posredni stroški stroškovnih mest, ki so stroški splošnih stroškovnih mest, razdeljenih s ključi razdelitve.

Slika 7: Prihodki in stroški po glavnih stroškovnih mestih za leto 2002



Vir: Tabela 6.

Poslovni izid iz točke III. (glej tabelo 6) predstavlja prispevek za kritje vseh nerazporejenih stroškov in dobička. Iz slike 7 je razvidno, da ima družba SPL d.d. na vseh področjih svoje dejavnosti prihodke večje od odhodkov. Največje prihodke dosega pri storitvah upravljanja in storitvah prometa z nepremičninami.

Upravljanje nepremičnin je osrednja dejavnost družbe. To je razvidno tudi iz deleža zaposlenih na področju upravljanja, ki je največji in znaša 57 % vseh zaposlenih v družbi. Prispevek za kritje nerazporejenih stroškov in dobička iz dejavnosti upravljanja znaša 73.670 tisoč SIT, kar je 68 % celotnega prispevka za kritje.

Ugodne poslovne rezultate družba dosega tudi na področju posredovanja nepremičnin. Prispevek za kritje nerazporejenih stroškov in dobička iz dejavnosti posredovanja nepremičnin znaša 19.739 tisoč SIT in predstavlja 19 % celotnega prispevka za kritje. Delež zaposlenih je relativno majhen in znaša 1,8 % vseh zaposlenih.

Prispevek za kritje nerazporejenih stroškov in dobička iz dejavnosti inženiringa znaša 7.419 tisoč SIT in predstavlja 7 % celotnega prispevka za kritje. Delež zaposlenih v dejavnosti inženiringa je 3,1 % vseh zaposlenih.

Pri oddajanju v najem dosega družba razmeroma visok prispevek za kritje, ki znaša 7.057 tisoč SIT in predstavlja 7 % celotnega prispevka za kritje. Delež zaposlenih pa znaša 3,1 % vseh zaposlenih.

Nekoliko slabše razmerje dosega pri storitvah vpisa v zemljiško knjigo. Tu je prispevek za kritje nerazporejenih stroškov in dobička iz dejavnosti vpis v zemljiško knjigo enak 826 tisoč SIT in predstavlja 1 % celotnega prispevka za kritje. Delež zaposlenih pa je 5,3 % vseh zaposlenih.

5. Sklep

Spremljanje poslovanja družbe po stroškovnih mestih spada v sklop stroškovnega računovodstva. To je računovodstvo poslovnih učinkov (v konkretnem primeru računovodstvo opravljenih storitev). Stroškovno računovodstvo pripravlja informacije o notranjih področjih poslovanja družbe kot, so na primer: računovodstvo osnovnih sredstev, materiala, dela in poslovnih učinkov ter razpečava poslovnih učinkov.

Organizacija in struktura stroškovnega računovodstva in računovodstva stroškovnih mest je od družbe do družbe različna. Vsaka družba prilagaja računovodstvo stroškovnih mest lastnim potrebam in specifičnosti poslovanja.

Stroškovno računovodstvo stroškovnih mest je različno razvito od države do države kakor tudi od panoge do panoge, v kateri deluje neka družba. Značilno je, da imajo proizvodne družbe dobro razvito stroškovno računovodstvo. Za storitvene družbe pa je značilno, da stroškovnega računovodstva (računovodstva stroškovnih mest) nimajo razvitega oziroma je razvito zelo slabo. Za storitvene panoge so v zadnjem času vse bolj značilni: zaostrovanje konkurence, telekomunikacijske storitve, prevozne storitve železnic, druge storitve pa izpod okrilja države prehajajo v privatne roke. To sili storitvene družbe k racionalnejšemu poslovanju, za kar potrebujejo temu primerne informacije o poslovanju družbe na posameznih poslovnih področjih delovanja.

Pred več kot desetimi leti je bila v Sloveniji dejavnost upravljanja nepremičnin pod okriljem države in občin. V te namene so bile ustanovljene družbene družbe, ki so skrbele za nemoteno obratovanje in vzdrževanje nepremičnin (stanovanja in poslovni prostori), saj so bile le-te v družbeni lasti. S sprejetjem stanovanjskega zakona leta 1991 so se družbena stanovanja privatizirala. Dejavnost upravljanja nepremičnin je po letu 1991 postala prav tako tržna dejavnost.

Glavna dejavnost družbe SPL d.d. je bila v začetku devetdesetih let upravljanje nepremičnin, v zadnjih letih pa svoje poslovanje širi še na področja inženiringa, oddajanja v najem in prometa z nepremičninami. Ker je bila glavna dejavnost družbe le upravljanje nepremičnin, družba ni imela potrebo po razvoju in oblikovanju stroškovnih mest. S širjenjem že utečenih dejavnosti in uvajanjem novih pa se je pojavila potreba po računovodstvu stroškovnih mest.

V namene obvladovanja stroškov, pridobivanja informacij za širjenje dejavnosti in uvajanja novih storitev bi zato bilo smiselno oblikovati stroškovna mesta po glavnih dejavnostih družbe in spremljati stroške po teh stroškovnih mestih:

- SM upravljanja,
- SM inženiringa,

- SM poslovanja z nepremičninami,
- SM oddajanja v najem in
- Splošno SM.

Menim, da bo spremljanje stroškov po dejavnostih omogočilo družbi lažje načrtovanje in nadzor nad stroški, družba pa bo v prihodnosti lahko začela uvajati tudi mesta odgovornosti. Uporabljena metoda ABC bo omogočila natančnejše razporejanje stroškov, ki bodo preglednejši in bodo omogočali lažje in hitrejše odločanje. Z racionalizacijo poslovanja pa bo družba dosegala boljše poslovne rezultate in nenazadnje cenejše storitve kupcev storitev.

6. Literatura

- Brimson J. A.: Activity Accounting: An Activity – Based Costing Approach. New York: John Wiley & Sons, 1991. 214 str.
- Cokins Gary: New age accounting: Activity – Based Budgeting (ABB). Oregon: ABC Technologies, 1998. 16 str.
- Davenport T. H.: Putting the I in IT. Mastering Information Management. London: Prentice Hall, 2000.
- Drury Colin: Management and Cost Accounting. 4th Edition. London: International Thomson Business Press, 1996. 928 str.
- Džajić Ljubica: Obračunavanje stroškov po sestavinah dejavnosti in tradicionalna ureditev stroškovnega računovodstva. Revizor, Ljubljana, 10 (1999), 12/99, str. 45-54.
- Glad Ernest, Becker Hugh: Activity – based costing and management. Cape Town: Juta & Company Limited, 1995. 231 str.
- Hočevar Marko: Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. Iks – revija za računovodstvo in finance, 2002, november, str. 85–96.
- Hočevar Marko: Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij (zbornik referatov). Portorož: LM Veritas, 2000, september, str. 5–22.
- Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. Iks – revija za računovodstvo in finance, 2001, april, str. 9–29.
- Kavčič Slavka, Mörec Barbara: Vpliv politike razporejanja posrednih stroškov na stroškovne nosilce, ekonomske enote in kupce na obvladovanje stroškov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 44 str.
- Moriarity Shane, Allen P. Carl: Cost Accounting. 3th Edition. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1991. 966 str.
- Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. 1. natis. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 344 str.
- Ribič-Suhodolčan Vida: Računovodsko spremljanje stroškov in rezultatov poslovanja po stroškovnih mestih, stroškovnih nosilcih in vrstah poslov v delniški družbi Lisca – Modna oblačila iz Sevnice. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 73 str.
- Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 209 str.
- Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
- Turk Ivan et al.: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 856 str.
- Turk I, et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.

- Turk I, et al.: Stroškovno računovodstvo. 1. izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 591 str.
- Turney Peter B.B.: Activity Based Costing, The performance Breakthrough. London: Kogan Page, 1996. 322 str.

7. Viri

- Notranja računovodska poročila družbe SPL d.d.
- Organizacijska struktura in delovne naloge družbe SPL d.d.