

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**ANALIZA ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODSTVA NA
IZBRANEM PRIMERU**

Ljubljana, junij 2016

GAŠPER KLEMEN

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Gašper Klemen, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Analiza zunanjega izvajanja računovodstva na izbranem primeru, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta: _____

KAZALO

| | |
|--|-----------|
| UVOD | 1 |
| 1 OPREDELITEV RAČUNOVODSTVA | 2 |
| 2 OPREDELITEV ZUNANJEGA IZVAJANJA | 3 |
| 2.1 Pojem zunanje izvajanje | 3 |
| 2.2 Ravni zunanjega izvajanja | 4 |
| 2.3 Področja zunanjega izvajanja v Sloveniji | 4 |
| 2.4 Razlogi za zunanje izvajanje | 5 |
| 2.5 Proces odločanja za zunanje izvajanje..... | 6 |
| 2.6 Pozitivne strani zunanjega izvajanja..... | 8 |
| 2.7 Negativne strani zunanjega izvajanja | 9 |
| 3 RAČUNOVODSKA SLUŽBA | 11 |
| 3.1 Organiziranost računovodske službe | 11 |
| 3.2 Računovodski servis | 12 |
| 3.2.1 Razvoj računovodskih servisov | 12 |
| 3.2.2 Opredelitev računovodskih servisov | 13 |
| 3.2.3 Zaposleni v računovodskih servisih..... | 14 |
| 3.2.4 Pogodbeno razmerje med stranko in računovodskim servisom..... | 15 |
| 3.2.5 Organizacija dela v računovodskem servisu | 15 |
| 3.2.6 Servisiranje neračunovodskih storitev | 16 |
| 4 PREDNOSTI IN SLABOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODSTVA | 16 |
| 4.1 Pojemovne razsežnosti prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva | 16 |
| 4.1.1 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva v povezavi s kakovostjo njegovih izvajalcev | 17 |
| 4.1.2 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva v povezavi s kakovostjo njegovih storitev | 17 |
| 4.1.3 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva v povezavi z njegovo konkurenčnostjo notranjemu izvajanju | 17 |
| 5 ORGANIZACIJA RAČUNOVODSKEGA SERVISA LIBRES D.O.O. | 18 |
| 5.1 Predstavitev računovodskega servisa | 18 |
| 5.2 Odjemalci storitev | 19 |
| 5.3 Organizacija računovodskega servisa..... | 19 |
| 5.4 Proces izvajanja računovodskih storitev | 21 |
| 5.5 Odgovornosti vodstva v računovodskem servisu Libres d.o.o..... | 23 |
| 5.5.1 Politika kakovosti..... | 23 |
| 5.5.2 Določanje splošnih ciljev kakovosti | 24 |
| 5.5.3 Planiranje kakovosti | 24 |
| 5.5.4 Naročnikove zahteve..... | 25 |

| | |
|---|-----------|
| 5.6 Vodenje aktivnosti v računovodskem servisu Libres d.o.o..... | 25 |
| 6 ANALIZA PREHODA ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODSTVA NA PRIMERU PODJETJA ZARJA ELEKTRONIKA D.O.O. | 26 |
| 6.1 Predstavitev podjetja Zarja elektronika d.o.o..... | 26 |
| 6.2 Organizacija računovodske službe pred zunanjim izvajanjem | 27 |
| 6.3 Razlogi za zunanje izvajanje računovodske službe..... | 28 |
| 6.4 Prehod računovodstva z notranje organizirane računovodske službe na računovodski servis Libres d.o.o. – 1. faza | 29 |
| 6.4.1 Pozitivni učinki zunanjega izvajanja računovodstva v podjetju Zarja elektronika d.o.o. | 31 |
| 6.4.2 Negativni učinki zunanjega izvajanja računovodstva v podjetju Zarja elektronika d.o.o. | 31 |
| 6.5 Prehod računovodstva iz notranje organizirane računovodske službe na računovodski servis Libres d.o.o. – 2. faza | 31 |
| SKLEP..... | 34 |
| LITERATURA IN VIRI..... | 36 |

KAZALO TABEL

| | |
|---|----|
| Tabela 1: Dejavnosti, ki jih podjetja prenesejo na zunanje izvajalce..... | 5 |
| Tabela 2: Podatki o številu poslovnih subjektov, ki opravljajo računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti ter davčno svetovanje - SKD 69.200..... | 13 |
| Tabela 3: Primerjava mesečnih stroškov izvajanja računovodstva v podjetju ter stroškov računovodskega servisa..... | 28 |

KAZALO SLIK

| | |
|---|----|
| Slika 1: Sestavine računovodstva in njihova vklopljenost v informacijske funkcije..... | 2 |
| Slika 2: Organigram storitev | 18 |
| Slika 3: Organigram podjetja | 19 |
| Slika 4: Organigram procesa računovodskih storitev | 22 |
| Slika 5: Organigram sestave računovodske službe v podjetju Zarja elektronika d.o.o..... | 27 |

UVOD

Osnovni cilj delovanja podjetja v tržnem gospodarstvu je čim večji dobiček in uspeh na trgu. Da bi to dosegla, morajo biti podjetja stroškovno učinkovita in konkurenčna v svoji dejavnosti. Eden načinov, kako doseči oboje, je zunanje izvajanje. Podjetja opuščajo dejavnosti, ki niso njihove glavne, in jih izločijo v zunanje izvajanje. Zunanji izvajalci so specializirana podjetja, ki imajo za svojo glavno dejavnost nekaj, kar je za nekoga sicer stranska. Ker se osredotočijo na to glavno dejavnost, imajo boljšo tehnologijo in zaposlene, ki so specializirani, so konkurenčnejši od drugih.

Kot sem že omenil, podjetja izločijo iz svojih dejavnosti predvsem podporne, katere pomenijo za podjetje strošek, ne pomagajo pa podjetju priti do konkurenčnih prednosti. Najpogosteje so te dejavnosti računovodstvo, pravne storitve, čiščenje, davčno svetovanje, vzpostavitev in vzdrževanje informacijskih sistemov.

V Sloveniji se je zunanje izvajanje teh dejavnosti začelo razvijati v devetdesetih letih prejšnjega stoletja, ko so v procesu drobljenja velikih podjetij nastajala manjša podjetja in ta stroškovno niso več sposobna sama opravljati oziroma imeti kapacitet za opravljanje teh podpornih dejavnosti. Najpogosteje manjša podjetja iz svojih dejavnosti izločijo računovodstvo. Zunanji izvajalci, ki opravljajo računovodske storitve, so računovodski servisi.

V diplomskem delu se bom osredotočil na analizo zunanjega izvajanja računovodstva na primeru podjetja Zarja elektronika d.o.o. Diplomsko delo sem razdelil v šest poglavij.

V prvem delu bom najprej opredelil pojem računovodstva, nato se bom osredotočil na zunanje izvajanje. Opredelil bom pojem zunanje izvajanje, opisal razloge za zunanje izvajanje dejavnosti in opisal proces odločanja za ali proti ter razložil pozitivne in negativne vidike oziroma posledice zunanjega izvajanja.

V nadaljevanju bom opredelil računovodsko službo in njeno organiziranost. V sklopu tega bom opredelil računovodski servis in opisal razvoj računovodskih servisov v Sloveniji. Dotaknil sem bom načina delovanja računovodskih servisov in katere vse dejavnosti računovodski servisi opravljajo.

Potem bom opisal prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva. Nato bom analiziral računovodski servis Libres d.o.o., ki je po prehodu iz notranjega na zunanje izvajanje računovodskih storitev pogodbeni izvajalec računovodskih storitev za podjetje naročnika Zarja elektronika d.o.o.

V zadnjem poglavju bom analiziral prehod računovodstva iz notranjega na zunanje izvajanje na podlagi lastnih izkušenj iz vpetosti v ta proces kot zaposlen v računovodskem servisu Libres d.o.o. Najprej bom predstavil podjetje Zarja elektronika d.o.o. in opredelil razloge za zunanje izvajanje računovodske službe. Nato bom opisal dve fazi prehoda

računovodstva iz notranjega v zunanje izvajanje in analiziral pozitivne in negativne učinke tega prehoda. V sklop zunanjega izvajanja računovodstva bom vključil še povezavo zunanjega izvajanja računovodstva s preходом podjetja Zarja elektronika na nov informacijski sistem.

1 OPREDELITEV RAČUNOVODSTVA

V začetku je bilo računovodstvo samo drug pojem za knjigovodstvo, danes pa je računovodstvo precej več kot samo zapisovanje poslovnih dogodkov, kar knjigovodstvo je (Turk & Melavc, 1998, str. 17).

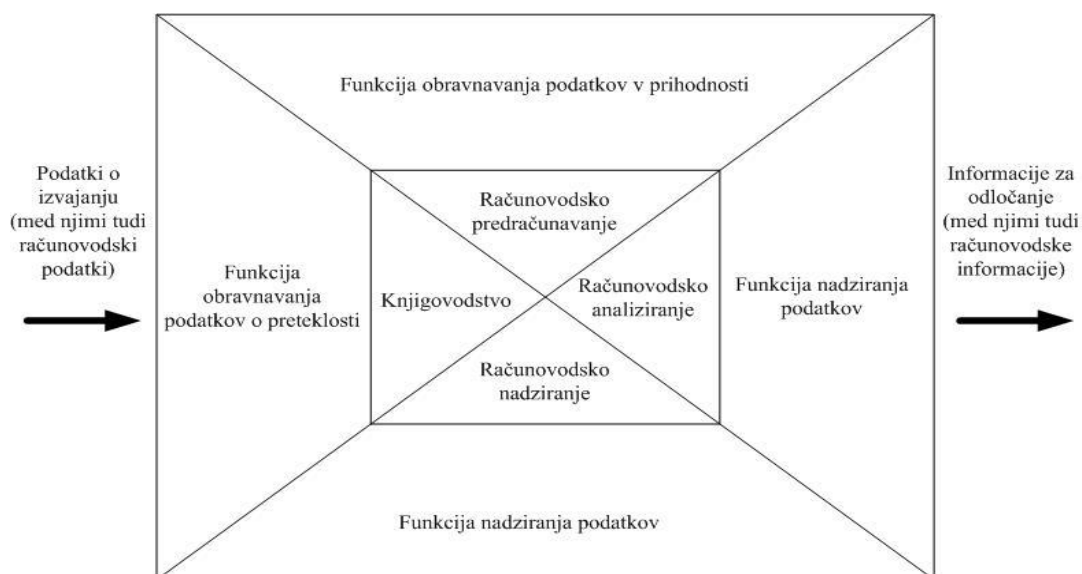
Igličar, Hočevnar in Zaman Groff (2012, str. 5) pravijo, da je poslovni sistem razčlenjen na izvajalni podsistem, informacijski podsistem in odločevalni podsistem, računovodstvo pa je del informacijskega podsistema. Informacijski podsistem vključuje obravnavanje podatkov o preteklosti, prihodnosti, nadziranju obravnavanja podatkov ter analiziranju teh. Računovodstvo vrednostno spremlja in proučuje pojave, ki so povezani s poslovanjem poslovnega sistema.

Turk in Melavc (1998, str. 17) računovodstvo razčlenita na:

- knjigovodstvo,
- računovodsko predračunavanje,
- računovodsko nadziranje,
- računovodsko analiziranje.

Spodnja slika grafično prikazuje sestavine računovodstva.

Slika 1: Sestavine računovodstva in njihova vklopljenost v informacijske funkcije



Vir: I. Turk & D. Melavc, Računovodstvo, 1998, str. 19.

Knjigovodstvo je evidentiranje že nastalih poslovnih dogodkov. Računovodsko predračunavanje je usmerjeno v prihodnost. Prikaže nam predvidene poslovne dogodke. Računovodsko nadziranje predstavlja presojanje pravilnosti podatkov. Računovodsko analiziranje pa je analiziranje podatkov iz obračunov in poročil ter oblikovanje predlogov za izboljšave. Vse zgoraj omenjene in prikazane sestavine računovodstva so usmerjene k računovodskemu informiranju.

Igličar et al. (2012, str. 22) razdelijo računovodstvo na:

- finančno računovodstvo,
- stroškovno računovodstvo,
- poslovodno računovodstvo.

Finančno računovodstvo poskrbi za zbiranje in pripravo podatkov, ki navzven prikazujejo stanje podjetja (sredstva in obveznosti do virov sredstev).

Stroškovno računovodstvo je naravnano na spremljanje in obdelavo notranjega poslovanja podjetja. Osredotoči se na stroške po stroškovnih mestih, osnovna sredstva, poslovni izid posameznih enot ...

Poslovodno računovodstvo povzame podatke stroškovnega in finančnega računovodstva in jih oblikuje v obliko, ki je primerna za poslovodno odločanje.

2 OPREDELITEV ZUNANJEGA IZVAJANJA

2.1 Pojem zunanje izvajanje

V slovenščini beseda *outsourcing* pomeni zunanje izvajanje. Beseda izhaja iz ameriške angleščine in je skovanka iz besedne zveze *outside resource using*, kar pomeni izkoriščanje zunanjega vira, zunanje oskrbovanje.

Podjetja so se znašla v situaciji, ko morajo svoji temeljni dejavnosti posvetiti veliko pozornost, predvsem zaradi globalizacije, zasičenosti trga in močne konkurence. Medtem ko se osredotočajo na temeljno dejavnost, ne posvetijo toliko pozornosti podpornim dejavnostim, zato prihaja do zunanjega izvajanja določenih dejavnosti.

Definicij le-tega je zelo veliko, v osnovi pa so si vse zelo podobne.

Zametki zunanjega izvajanja segajo stoletja v preteklost, saj, kot pravi Jenster (2005), je zunanje izvajanje neka oblika specializacije del, ki pa pomeni, da se posameznik ali podjetje osredotoči, skoncentrira na postopek, delo, ki ga obvlada in s tem pridobi konkurenčno prednost. Zunanje izvajanje je dandanes v podjetjih nekaj, o čemer poslovodstvo mora razmišljati, saj pomeni veliko pridobitev za kupce in dobavitelje, če se

uporabi pravilno če pa se uporabi le zato, ker je trenutno popularno, lahko povzroči tudi veliko škode obema stranema.

Zunanje izvajanje je po definiciji prenos določenega procesa v podjetju na drugo podjetje. Skoraj vsako podjetje določen proces prenese na drugo za ta določen proces specializirano podjetje. Eno podjetje ne more biti specializirano za vse procese v podjetju, zato je zunanje izvajanje v bistvu prenos tistega, kar ne znaš, na tistega, ki zna to bolje (What is outsourcing?, 2016).

Zunanje izvajanje je prenos s pogodbo opredeljenih ponavljajočih se notranjih aktivnosti podjetja in pravic odločanja na zunanjega izvajalca. V praksi to pomeni, da na zunanjega izvajalca niso prenesene samo aktivnosti, temveč tudi produkcijski dejavniki, ki predstavljajo objekte, opremo, zaposlene, tehnologije in pravice odločanja, kar pomeni, da ima zunanji izvajalec pravico in odgovornost odločati o določenih prenesenih aktivnostih (Greaver, 1999).

2.2 Ravni zunanjega izvajanja

Zunanje izvajanje lahko podjetja izvedejo na ravni posameznih aktivnosti ali pa na ravni celotnih poslovnih procesov. Tri ravni, ki jih določa Greaver (1999), so:

- zunanje izvajanje individualnih aktivnosti,
- zunanje izvajanje poslovnih funkcij,
- zunanje izvajanje procesnih funkcij.

Zunanje izvajanje individualnih aktivnosti pomeni, da podjetje na zunanjega izvajalca prenese le dejavnost določenega delovnega mesta, kot je npr. računovodja (če na primer plače niso izračunane tako in takrat, ko je to potrebno).

Zunanje izvajanje poslovne funkcije pomeni, da podjetje na zunanjega izvajalca prenese celoten oddelek. Na primer, da prenese celotno računovodstvo.

Zunanje izvajanje procesnih funkcij pa pomeni, da podjetje na zunanje izvajalce prenese skupek nekaj poslovnih funkcij, ki privedejo do določenega izdelka ali storitve. Tako na primer izloči računovodski, kadrovski in pravni oddelek.

2.3 Področja zunanjega izvajanja v Sloveniji

V svetu se je vloga zunanjega izvajanja dejavnosti v zadnjih dveh desetletjih močno povečala, razširila. Vedno več podjetij se odloča za ta proces. Obseg področij zunanjega izvajanja pa se je tako številčno kot zahtevnostno povečal. Tudi v slovenskih podjetjih se je obseg in raznolikost dejavnosti, ki se izločajo iz podjetij, zelo povečal, saj se 88 odstotkov anketiranih podjetij, vključenih v raziskavo, pri poslovanju odloča za zunanje izvajanje (Kavčič, 2007).

Tabela 1: Dejavnosti, ki jih podjetja prenesejo na zunanje izvajalce

| Dejavnost | Odstotek odločanja za zunanje izvajanje |
|---------------------------|--|
| Nadzor kakovosti | 3 |
| Poprodajne storitve | 4 |
| Razvoj in raziskave | 6 |
| Distribucija | 8 |
| Trženje | 14 |
| Proizvodnja | 21 |
| Vzdrževanje opreme | 23 |
| Računovodske storitve | 24 |
| Transport | 30 |
| Pravne storitve | 33 |
| Priprava toplih obrokov | 41 |
| Informacijska tehnologija | 49 |
| Varovanje | 55 |
| Čiščenje | 66 |

Vir: K. Kavčič, Zunanje izvajanje dejavnosti: analiza slovenskih podjetij, 2007, str. 311, slika 1.

Iz tabele 1 je razvidno, da se podjetja še vedno največ odločajo za zunanje izvajanje pomožnih dejavnosti, če dejavnosti podjetja razdelimo na osnovne dejavnosti in pomožne dejavnosti. Podjetja se najpogosteje odločajo za zunanje izvajanje pomožnih dejavnosti, kot so čiščenje, varovanje, vzdrževanje informacijskega sistema. Te storitve niso tako zahtevne, zato se lažje prenesejo na zunanjega izvajalca. Se pa stopnjuje odločanje za zunanje izvajanje dejavnosti, kot so pravne storitve, računovodske storitve, transportne storitve in tudi določenih delov proizvodnje (Kavčič, 2007).

2.4 Razlogi za zunanje izvajanje

Razlogov, zakaj se podjetja odločajo za zunanje izvajanje, je zelo veliko, so pa odvisni od dejavnosti, s katerimi se podjetja ukvarjajo. Potem je odvisno, ali podjetja želijo znižati stroške, izboljšati svoj proizvod ali storitev. Razlog je lahko tudi pomanjkanje pravega kadra. V nadaljevanju je predstavljenih nekaj razlogov za zunanje izvajanje (The top 10 reasons to outsource, 2016).

- Nižji stroški.
- Osredotočenje na osnovno dejavnost.
- Dostop do znanja.
- Razbremenjenost notranjih deležnikov za uporabo v druge produktivnejše namene.
- Omejenost notranjih virov.
- Izogibanje odgovornosti vodstva, s tem ko prenesejo odgovornost na zunanje izvajalce.
- Zmanjšanje tveganja.
- Zavedanje prednosti preoblikovanja podjetja.

- Širitev podjetja, s tem ko prenesejo proizvodnjo oziroma storitve na področje, bližje končnim porabnikom.

Greaver (1999) navaja skupine razlogov za zunanje izvajanje in poudarja, da mora vsako podjetje zase ugotoviti, na katerih področjih se zunanje izvajanje izplača in na katerih ne.

Skupine razlogov so:

- organizacijski razlogi,
- razvojni/izboljševalni razlogi,
- finančni razlogi,
- prihodkovni razlogi,
- stroškovni razlogi,
- kadrovski razlogi.

Organizacijski razlogi so predvsem to, da se podjetje osredotoči na tisto, kar dela najboljše, postane fleksibilno glede na povpraševanje, poveča vrednost izdelkov in storitev in s tem zadovoljstvo končnih odjemalcev.

Podjetje pride do novih tehnologij, novih idej, ki drugače niso dostopne, izboljša verodostojnost podjetja ob pomoči boljših izvajalcev; to predstavlja razvojne razloge.

Finančni razlogi pomenijo nižjo porabo sredstev za investiranje in posledično uporaba teh sredstev za druge namene. S prenosom sredstev na izvajalca pride do denarnih sredstev.

S tem ko se podjetja povežejo z novimi zunanjimi izvajalci, se hkrati lahko povežejo tudi v njihovo mrežo kupcev in s tem povečajo prihodke. Povečajo proizvodne kapacitete in posledično prodajo.

Nižji stroški nastanejo zaradi nižje cene storitve, ki jo zagotavlja zunanji izvajalec z nižjo stroškovno strukturo. Fiksni stroški se spremenijo v variabilne.

Kadrovski razlogi predstavljajo boljše možnosti za nadaljnji uspeh in kariero zaposlenih ter povečajo angažiranost na ključnih področjih.

2.5 Proces odločanja za zunanje izvajanje

V procesu odločanja za zunanje izvajanje naj bi bilo sedem korakov, ki se med seboj povezujejo. Ni nujno, da potekajo v določenem vrstnem redu. Največkrat sočasno teče več faz odločanja o zunanjem izvajanju, zato je pomembno, da vsako podjetje zase priredi oziroma porzdeli vrstni red in časovnico poteka odločanja (Greaver, 1999).

Ti koraki so:

- Planiranje pobude – Najprej se formirajo projektne skupine, ki ocenijo tveganja in stroške. Pomembno je, da v proces odločanja vključijo tudi zunanje izvajalce, svetovalce, ki bodo pomagali pri pogajanju o ceni in storitvah ter sodelovali pri snovanju pogodb. Ti izvajalci so navadno svetovalna podjetja ali odvetniki. Ko zberejo vse informacije, jih predstavijo vrhovnemu menedžmentu, ki sprejme odločitev o zunanjem izvajalcu na podlagi teh informacij. Na koncu je pomemben način, kako predstaviti zunanje izvajanje zaposlenim. Najbolje je, da se jim namen zunanjega izvajanje omeni že na začetku in da so o poteku obveščeni, saj tako ne dobijo občutka manjvrednosti.
- Raziskava strateških vplivov. Potrebno je raziskati osnovne cilje podjetja, da zunanje izvajanje pozitivno vpliva na poslovanje:
 - vizija v prihodnosti;
 - trenutne in bodoče ključne sposobnosti;
 - trenutna in bodoča struktura;
 - trenutni in bodoči stroški;
 - trenutne in bodoče konkurenčne prednosti.Projektna skupina mora raziskati, kako bo zunanje izvajanje vplivalo na vse te značilnosti podjetja.
- Analiza stroškov in zmogljivosti. Tu gre za analizo, koliko stroškov ima podjetje trenutno z dejavnostjo, ki jo želi izločiti, v primerjavi s ceno, ki mu jo za opravljanje ponuja zunanji izvajalec. Projektna skupina mora raziskati, kateri stroški kljub zunanjem izvajanju določene dejavnosti ostanejo in kateri novi stroški nastanejo z zunanjim izvajanjem dejavnosti.
- Izbira zunanjega izvajalca. Projektna skupina določi kriterije, na podlagi katerih potem izbira med ponudniki storitev oziroma zunanjimi izvajalci. Določene izvajalce lahko izloči že s predhodnimi preiskovanji, referencami. Kriteriji naj bi vsebovali:
 - razloge za zunanje izvajanje,
 - specifikacijo storitev,
 - izvajalčeve kvalifikacije,
 - ceno storitve(okvirno),
 - ukrepe,
 - prošnjo za inovativne ideje,
 - obvestilo za sestanek.Projektna skupina potem oceni in analizira ponudbe in izbere glavnega izvajalca, s katerim potem začne pogajanja.
- Pogajanja. Pogajanja se pričnejo, ko je projektna skupina pripravljena nanje, ima izoblikovano pogajalsko strategijo in so pravila pogajanj določena. V pogajanja so vključeni tudi svetovalci ali odvetniki, ki nato tudi pripravijo pogodbo.

- Prenos sredstev. Najbolj pomembno je, da podjetje z zaposlenimi, ki bodo bodisi preneseni k izvajalcu bodisi bodo zapustili podjetje, ravna spoštljivo, saj so bili do tega trenutka pomemben dejavnik v podjetju. Če tega ne stori tako, potem vrže slabo luč nase in tudi preostali zaposleni, ki ostajajo v podjetju, lahko izgubijo spoštovanje, kar kasneje vpliva na slabše poslovanje.
- Odnosi. Po zaključenem zunanjem izvajanju nastanejo nove povezave med zaposlenimi v podjetju in zunanjim izvajalcem. Pomembno je, da ti med seboj sodelujejo, sestankujejo in izmenjujejo mnenja. Navadno tudi ni najbolje, da je tisti, ki komunicira z zunanjim izvajalcem, prej bil vodja dejavnosti, ki se je izločila, ker lahko hitro pride do nasprotnih mnenj in slabe volje.

2.6 Pozitivne strani zunanjega izvajanja

Podjetja se za zunanjega izvajalca odločajo zaradi različnih prednosti, seveda pa o pozitivnih vplivih oz. prednostih lahko govorimo šele, ko zunanje izvajanje preizkusimo. Prednosti so na več področjih, Bongard (1994, str. 152) pa jih razdeli na šest delov:

– vpliv na stroške

Najpogosteje naveden razlog za izbiro zunanjih izvajalcev je nižanje stroškov. Z izbiro zunanjega izvajalca se del fiksnih stroškov spremeni v variabilne. Podjetje izvajalcu plača le dejansko opravljene storitve, kar še posebej pride do izraza v primeru sezonske dejavnosti. Se pravi, da v času sezone podjetje ima stroške, izven sezone pa teh stroškov ni ali pa so zelo majhni. Tako ima podjetje večji nadzor nad operativnimi stroški. Nekatere raziskave so zaznale 20–40 odstotkov nižje stroške (Bongard, 1994, str. 145).

– vpliv na delovno silo

Podjetje s tem načinom pridobi kakovostno storitev zunanjih izvajalcev, ki imajo strokoven in specializiran kader. Tako se podjetju ni potrebno ukvarjati z iskanjem usposobljenega kadra. Zunanji izvajalci imajo pri iskanju specializiranega kadra prednosti, saj se ljudje raje odločajo za zaposlitev pri podjetjih, kjer je njihovo znanje ključnega pomena in ne pri podjetjih, kjer je ta dejavnost le podpora. Še bolj pa je pomembno, da podjetju v primeru uporabe zunanjih izvajalcev, s katerimi ima pogodbeno urejen odnos, ni treba zaposlovati in odpuščati delavcev. Tako se lahko bolj osredotočijo na zaposlene v njihovih ključnih dejavnostih. Zunanje izvajanje dejavnosti je tudi rešitev za občasno pomanjkanje strokovnega kadra (Bongard, 1994, str. 152).

– vpliv na tveganje

Z zunanjim izvajanjem podjetje prenese del tveganja in odgovornosti za opravljeno storitev na zunanjega izvajalca. Različne dejavnosti lahko izloči in razporedi med zunanje izvajalce in tako razporedi tveganja. S tem zmanjša svoje lastno tveganje, povezano z morebitnim neuspehom posameznih programov (Bongard, 1994, str. 153).

- vpliv na osredotočenost

Podjetje svoje podporne dejavnosti z zunanjim izvajanjem izloči iz svojih dejavnosti in se tako razbremeni. Za podjetje in menedžment je pomembno, da se osredotoči na svoje glavne, strateško pomembne dejavnosti, saj te prinašajo glaven doprinos podjetju, povečajo konkurenčne prednosti podjetja in s tem prinesejo tudi nagrado menedžmentu. Dejavnosti, ki niso strateškega pomena, pa dajo v zunanje izvajanje in z njimi ne izgubljajo prepotrebnega časa in energije.

- vpliv na finančni položaj podjetja

Zunanjem izvajanje je pomembna metoda finančnega upravljanja, s katero podjetje zadovoljuje potrebe investorjev in trga. Ima vpliv na več finančnih instrumentov:

- pozitiven vpliv na vrednost delnic,
- vpliv na bilanco stanja,
- pritok denarnih sredstev,
- prehod od fiksnih k variabilnim stroškom,
- spreminjanje plačila za izvedeno storitev.

- vpliv na tehnologijo in tehnološko znanje

V podjetjih so razne podporne dejavnosti, ki kljub temu, da so podporne, zahtevajo najnovejšo tehnologijo in strokoven kader. Ker teh dejavnosti včasih tudi ne potrebujejo neprestano in zato ne delujejo ves čas, je investiranje v tovrstno tehnologijo nesmiselno. Investiranje v najnovejšo tehnologijo in programsko opremo je smiselno za zunanje izvajalce, ki so specializirani za tovrstno področje. Ti potem lahko s svojim znanjem in tehnologijo pomagajo izobraziti zaposlene v delu podjetja, ki morda ni bil v celoti izločen in prenesen k zunanjemu izvajalcu.

2.7 Negativne strani zunanjega izvajanja

Poleg pozitivnih strani, ki jih zunanje izvajanje predstavlja za podjetja, je nujno potrebno proučiti tudi negativne vplive, preden se zanj odločimo. Slabosti se običajno pojavijo šele po določenem obdobju sodelovanja z zunanjim izvajalcem. Razlogov je več vrst.

Bongard (1994, str. 153) slabosti in negativne strani zunanjega izvajanja razdeli na šest področij:

- vpliv z vidika stroškov

Pomembno je, da podjetje pred zunanjim izvajanjem preuči stroške, ki bi jih imelo, če bi dejavnost izvajali sami in pa stroške, če dejavnost opravlja zunanji izvajalec. Najprej mora

seveda preveriti, če v podjetju sploh imajo sredstva, s katerimi bi opravljali dejavnost, kajti če jih nimajo, morajo dodatno investirati, kar pa je povezano s stroški.

Možno pa je, da podjetje napačno predvidi stroške, ki bi jih imelo z opravljanjem dejavnosti znotraj podjetja, se ušteje pri izračunu in predvidi večje stroške. Če se zgodi ta napaka, je podjetje potem zunanjemu izvajalcu pripravljeno plačati več, kot pa bi ga stalo, če bi dejavnost opravljalo samo.

Določeno tveganje je tudi pogodbeno razmerje, ki pogosto vsebuje določilo o fiksni ceni, ne upošteva pa modernizacije tehnologije in s tem znižanja stroškov zunanjega izvajalca in hitrejšega dela.

– vpliv z vidika delovne sile

Zunanje izvajanje določene dejavnosti ima na zaposlene v podjetju velik negativen psihološki vpliv, še posebno med potencialno oškodovanimi. Zaposleni se lahko počutijo nezaželene ali nesposobne opravljati določeno dejavnost. Pojavi se negotovost, strah pred izgubo službe ali pred nižjo plačo, če se na zunanjega izvajalca prenese del nalog, ki jih je opravljal določen delavec. Ta negotovost v veliki meri vpliva na produktivnost zaposlenih, ki še posebej v obdobju pogajanj z zunanjim izvajalcem močno pade. Zaposleni se na take razmere odzovejo različno (Due, 1995, str. 98):

- nekateri v prevzemu novih nalog vidijo možnost razvoja njihove kariere,
- najbolj se bojijo sprememb starejši delavci, ki se začnejo pogajati o predčasni upokojitvi in drugih bonitetah,
- mladi začnejo iskati nove izzive drugje in iščejo nove službe.

Če gre podjetje v zunanje izvajanje z obširnejšo dejavnostjo, lahko nastanejo težave s prerazporeditvijo ali celo z odpustitvijo delavcev. Pogodbeni izvajalec lahko zaposli delavce iz podjetja in tako podjetje ostane brez osnovnega znanja na tem področju. Kadar se dejavnost izloči iz podjetja, se zaposlenim lahko pripetijo tri stvari (Bongard, 1994):

- lahko so prezaposleni v podjetje pogodbenega izvajalca. Ti zaposleni natančno vedo, kakšne so zahteve podjetja naročnika in so pomembna vez med naročnikom in pogodbenim izvajalcem. Delavci, ki so premeščeni k pogodbenemu izvajalcu, lahko vidijo v tem specializiranem podjetju možnost razvoja svoje kariere.
- zaposlene v podjetju lahko premestijo na drugo delovno mesto v podjetju. Tu nastane težava, če se nočejo prekvalificirati oz. prešolati. Druga vrsta dela jih demotivira.
- zaposleni lahko postanejo presežek.

– vpliv z vidika tehnologije

Sodelovanje med zunanjim izvajalcem in naročnikom mora temeljiti na zaupanju in pogodbeno določenemu varovanju podatkov. Podatki o tehnologiji in tehnoloških

postopkih, ki jih naročnik zaupa zunanjemu izvajalcu, so zelo pomembni, zato se mora naročnik zavedati tveganja, da jih izvajalec lahko kasneje uporabi pri sodelovanju z naročnikovimi tekmeci, ko ali če se pogodbeno razmerje prekine. Pomembno je, da podjetje naročnik ne izloči bistvenih dejavnosti poslovnega procesa in tako ne izgubi svojih konkurenčnih prednosti.

– vpliv z vidika informacij

Pri tveganju z vidika informacij prihaja do podobnih primerov kot pri tehnološkem tveganju. Tudi tu izvajalec potrebuje določene pomembne informacije, ki jih mora dati podjetje naročnik. Pomembno je, da te informacije ne pridejo do tretjih oseb, ki bi se lahko okoristile na račun podjetja naročnika.

Tudi izvajalec mora posredovati določene informacije, kar se tiče poslovanja njegovega podjetja. Če morda zaide v težave z zaposlenimi, dobavo materiala, če je ogrožen obstoj izvajalčevega podjetja, mora te informacije posredovati naročniku, da se ta pripravi, s tem da poišče drugega izvajalca, ker je ogroženo tudi podjetje naročnika, če ne stori tega.

– vpliv z vidika odvisnosti od zunanjega izvajalca

Zunanji izvajalec želi svojega naročnika narediti čim bolj odvisnega od njega. Za podjetje naročnika, ki izloči določene dejavnosti, je pomembno, da se preveč ne oddalji od te dejavnosti, da je ves čas še nekako povezano v proces opravljanja te dejavnosti. Temu pravimo nadzorovana odvisnost. Če odvisnost postane nenadzorovana, pa nastane težava. Zunanji izvajalec pridobi pogajalsko moč, kar se na koncu odraža v ceni za opravljene storitve in posledično na stroških podjetja naročnika. Tveganje je še toliko večje, če gre za dejavnost, ki je ni moč takoj prenesti na drugega zunanjega izvajalca ali celo nazaj v podjetje.

– vpliv z vidika notranjega odpora v podjetju

V podjetju se lahko pojavi tudi notranji odpor zaposlenih. Ta je lahko posledica neujemanja organizacijskih kultur in nezaupanja v izvajalčeve sposobnosti. Če podjetje prepusti določeno dejavnost zunanjemu izvajalcu, je pomembno, da še vedno zadržijo ljudi, ki se dobro spoznajo na dejavnost, ki je bila izločena, jo kontrolirajo in na koncu analizirajo opravljeno delo zunanjega izvajalca. Ti zaposleni tudi največ komunicirajo z zunanjim izvajalcem.

3 RAČUNOVODSKA SLUŽBA

3.1 Organiziranost računovodske službe

Kodeks računovodskih načel (Slovenski inštitut za revizijo, 1998b) pravi, da mora biti računovodska služba vedno, kadar je to objektivno izvedljivo, organizirana kot enotna

služba, ki je sposobna opravljati vsa opravila računovodske funkcije (računovodsko predračunavanje, knjigovodstvo, nadziranje in analiziranje). Pri računovodskih opravilih se morajo nujno uporabljati sodobna tehnična sredstva za prenašanje in obdelovanje podatkov.

Organiziranost računovodske službe pomeni raven razmerij, način in stopnjo povezanosti sestavin v računovodski službi ter njeno povezanost z drugimi deli podjetja (Turk, 2000, str. 434).

Določila glede organiziranosti računovodske službe v podjetjih so dokaj ohlapna. Za to sta dva razloga (Kavčič, 2001, str. 158):

- računovodska služba je v podjetju organizirana zato, da z informacijami zadovoljuje različne uporabnike. Uporabniki pa se glede zahtevnosti od podjetja do podjetja razlikujejo, kar pomeni, da povsod ne zahtevajo enakega obsega in enako količino analitičnih informacij.
- v slovenskih podjetjih se je naredila analiza glede organiziranosti računovodske službe, ki je pokazala, da je njen organizacijski stroj zelo raznolik. Malo je podjetij, kjer računovodska služba opravlja vse dejavnosti, ki po kodeksu računovodskih načel sodijo v okvir računovodenja.

Na organiziranost računovodske službe v podjetjih vpliva velikost podjetja, ali ima več poslovnih enot ali samo eno. Potem vpliva dejavnost, s katero se podjetje ukvarja. Tu se gleda, ali je podjetje storitveno ali proizvodno, ali potrebuje blagovno-materialno knjigovodstvo ali ga ne potrebuje.

3.2 Računovodski servis

3.2.1 Razvoj računovodskih servisov

Računovodski servisi, sem štejemo družbe in samostojne podjetnike posameznike, katerih osnovna dejavnost je opravljanje računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti ter davčno svetovanje za zunanje naročnike, so storitvena podjetja, ki v naši državi nimajo dolge zgodovine. Večina teh podjetij se je začela razvijati v času tranzicije vzporedno z razvojem podjetništva po letu 1991 (Zbornica računovodskih servisov, 2016).

Podjetniki so sprva zaradi nepoznavanja koristnosti računovodskih storitev te storitve pojmovali kot nepotreben strošek. Delo računovodskih servisov je bilo omejeno na evidentiranje poslovnih dogodkov zaradi sestave poročil, ki jih od podjetja zahteva država. Danes je stanje povsem drugačno. Podjetja se še kako zavedajo pomena računovodskih informacij za poslovno odločanje (Razvoj in številčni prikaz panoge 69.200 za leto 2015 (vsi poslovni subjekti), 2016).

3.2.2 Opredelitev računovodskih servisov

Najpogosteje so računovodski servisi organizirani kot kapitalska družba (d.o.o.) ali kot dejavnost samostojnega podjetnika posameznika. Gre za specializirano podjetje (Vehar, 1998, str. 157), ki se ukvarja:

- z vodenjem poslovnih knjig in izdelovanjem obračunov,
- s pripravljanjem poročil in davčnih prijav,
- s tolmačenjem oziroma analiziranjem finančnih izidov,
- z računovodskim svetovanjem,
- s finančnim svetovanjem (pri pripravljanju gospodarskih načrtov, pri ustanavljanju, prestrukturiranju, saniranju ali prodajanju podjetij),
- z davčnim svetovanjem (pri sestavljanju pogodb, sestavljanju davčnih pritožb, sodelovanju pri davčnih pregledih).

V računovodskem servisu so delovna mesta organizirana nekako takole:

- računovodja bilancist,
- knjigovodja,
- obračun plač.

V manjših računovodskih servisih so dostikrat vse tri naloge združene v eni osebi, v večjih računovodskih servisih pa so ta delovna področja bolj ločena, zato ker je tudi število in raznolikost strank večja kot v manjših računovodskih servisih.

Zbornica računovodskih servisov (v nadajevanju ZRS), ki deluje pod okriljem Gospodarske zbornice Slovenije (v nadaljevanju GZS), je določila Standard za izvajalce računovodskih storitev, ki opredeljuje osnovne pogoje za kakovost izvedbe storitev, zagotavljanje ustreznega kadra, delovnega okolja in ustreznega odnosa do naročnikov (Standard izvajalcev računovodskih storitev, 2016).

Tabela 2: Podatki o številu poslovnih subjektov, ki opravljajo računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti ter davčno svetovanje - SKD 69.200

| Leto | 2008 | 2014 |
|-----------------------------|-------|-------|
| Število poslovnih subjektov | 3.961 | 4.859 |

Vir: Število podjetij po dejavnosti (SKD 2008) za leti 2008 in 2014, 2016.

Podatki Statističnega urada Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS) kažejo, da se je število poslovnih subjektov, ki imajo registrirano dejavnost po Standardni klasifikaciji dejavnosti - 69.200 (Računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti, davčno svetovanje), povečalo s 3.961 na 4.859. To pomeni povečanje za 898 poslovnih subjektov ali 22,67-odstotno povečanje števila poslovnih subjektov.

Računovodski servisi delujejo na podlagi Zakona o gospodarskih družbah, Zakona o računovodstvu, Slovenskih računovodskih standardov in Mednarodnih računovodskih standardov.

V anketi, ki jo je opravila GZS v letu 2013 in je objavljena na spletni strani GZS, so podjetja, ki uporabljajo storitev računovodskih servisov, razvrstila lastnosti računovodskih servisov po pomenu (Predstavitev rezultatov ankete – Analiza zadovoljstva strank z računovodskimi servisi, 2013, 2016):

- kakovost storitev,
- natančnost pri izvedbi storitev,
- poznavanje zakonodaje,
- cena storitev,
- zaupanje, da računovodski servis razmišlja za podjetje,
- obveščanje o novostih in spremembah,
- obrazložitev vsebin, ki zanimajo podjetja,
- prijaznost računovodskih servisov,
- odzivni čas ob reševanju problemov,
- čas, ki ga stranki nameni računovodski servis.

3.2.3 Zaposleni v računovodskih servisih

Dela v računovodskih servisih zahtevajo izobražene in strokovno usposobljene zaposlence. Potrebujejo predvsem šolane kadre z ustreznim računovodskim predznanjem. Poleg računovodskih znanj morajo imeti zaposleni v računovodskih servisih zadostno informacijsko znanje, saj je delo za računalnikom praktično pogoj za delo v računovodskih servisih.

Zaposleni se morajo ves čas izobraževati in izpopolnjevati, zato da ohranijo ustrezno kakovost računovodskih storitev. Najpogostejša oblika, poleg samoizobraževanja, je obiskovanje različnih, a kvalitetnih seminarjev. Ponudba teh je izredno velika, zato je potrebno paziti in izbrati seminarje s kakovostnimi predavatelji (Zemljarič, 2000).

Slovenski inštitut za revizijo je sprejel Kodeks poklicne etike računovodje (Slovenski inštitut za revizijo, 1998a), v katerem so zapisana pravila, po katerih se ravnajo računovodje pri opravljanju svojih strokovnih nalog. Ta določa naslednja načela, ki se naj jih računovodja drži:

- strokovnost in odgovornost,
- zaupnost,
- poštenost,
- resničnost,
- prizadevnost.

3.2.4 Pogodbeno razmerje med stranko in računovodskim servisom

Slovenski računovodski standardi in Zakon o računovodstvu omogočajo, da vodenje knjig prevzame računovodski servis pod pogojem, da je ustanovljen kot pravna oseba ali kot samostojni podjetnik posameznik. Storitve računovodski servis opravlja na podlagi pogodbe. Pomembno je, da računovodski servis kot prevzemnik naročila opravlja vodenje knjig skrbno, razumno in racionalno, v skladu s pogodbo in navodili stranke.

3.2.5 Organizacija dela v računovodskem servisu

Na organizacijo dela v računovodskem servisu vpliva več dejavnikov (Macarol, 2001, str. 146):

- vrsta dejavnosti naročnika storitev

Odgovorna oseba v računovodskem servisu mora ugotoviti, ali bo moral naročnik, kljub temu da uporablja storitev računovodskega servisa, nekatera opravila še vedno opravljati na sedežu podjetja.

- kraj opravljanja računovodskih storitev

Računovodski servis opravlja storitev za naročnika praviloma na sedežu računovodskega servisa, lahko pa po dogovoru opravi del storitev tudi na sedežu naročnika, če morda naročnik sam vnaša knjigovodske listine, ima lastno knjigovodstvo in potrebuje le nadzor nad pravilnostjo knjiženja, izdelavo obračuna davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), davčnih obračunov, letnih poročil.

- velikost naročnika

Če je naročnik po velikosti srednja ali velika gospodarska družba, potem je smiselno, da se računovodstvo organizira na sedežu naročnika.

- kadrovska struktura v računovodskem servisu

Ta dejavnik bistveno vpliva na organizacijo dela v računovodskem servisu. Če je v računovodskem servisu le ena oseba, ki obvladuje računovodstvo, potem mora le-ta opraviti vso komunikacijo z naročniki, če pa je več enako strokovno usposobljenih računovodij, potem si med seboj razdelijo odgovornost.

- tehnološka opremljenost računovodskega servisa

Za kakovostno vodenje računovodstva servis potrebuje kakovostne računalniške programe in računalniško opremo. Programi in programska podpora morajo biti hitri in zanesljivi. Zlasti je pomemben prenos podatkov iz programa, kjer fakturira naročnik, v program, ki ga uporablja računovodski servis.

3.2.6 Servisiranje neračunovodskih storitev

V današnjih časih računovodski servisi za stranke niso zgolj knjigovodje in sestavljavci poročil, ampak jim svetujejo tako na finančnem kot davčnem področju. Zaradi stalnega spreminjanja davčne zakonodaje, ki je tudi zelo zapletena, so se računovodski servisi začeli ukvarjati tudi z davčnim svetovanjem, saj tako lahko naročniku ponudijo celostno storitev za potrebe njegovega podjetja.

Davčni svetovalci iščejo zakonsko možne prednosti in ugodnosti za svojega naročnika in tako optimizirajo davčne dajatve.

Tudi davčni svetovalci imajo svoj Kodeks poklicne etike davčnih svetovalcev, ki ga je določila Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije 15. 5. 2010. Namen kodeksa je določiti enotna pravila delovanja in obnašanja poklicnih davčnih svetovalcev. Kodeks poklicne etike davčnih svetovalcev (Štravs, 2010) določa naslednja načela:

- neodvisnost,
- skrbnost in vestnost,
- molčečnost,
- odgovornost za napake,
- združljive in nezdružljive dejavnosti,
- oglaševanje in promocija opravljanja dejavnosti,
- kolegialnost,
- disciplinska odgovornost,
- honorar,
- izobraževanje.

4 PREDNOSTI IN SLABOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODSTVA

4.1 Pojemne razsežnosti prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva

Najbolje je prednosti in slabosti zunanjega izvajanja dejavnosti preučiti na primeru povsem določene dejavnosti. V tem primeru je to računovodstvo. Pri zunanjem izvajanju računovodstva je smiselno izpostaviti naslednje tri vidike proučevanja (Horvat, 2003):

- kakovost izvajalcev – z zunanjim izvajanjem računovodstva je v tem primeru mišljen njegov sistem, kar pomeni identifikacijo izvedbe z izvajalci;
- kakovost učinkov – z zunanjim izvajanjem računovodstva so tu mišljene njegove storitve, kar pomeni identifikacijo izvedbe z učinki;
- konkurenčnost v primerjavi z notranjim izvajanjem računovodstva.

4.1.1 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva v povezavi s kakovostjo njegovih izvajalcev

Če razmišljamo o prednostih in slabostih zunanjega izvajanja računovodstva, je najbolje, da o tem razmišljamo v povezavi z njegovo razvitostjo. V povezavi z razvitostjo zunanjega izvajanja računovodstva se lahko identificira naslednji dve razsežnosti (Horvat, 2003):

- razvitost v smislu razširjenosti in predmetne širine zunanjih računovodskih storitev;
- razvitost v smislu strokovnosti in učinkovitosti njihove izvedbe ter etičnosti ravnanja v zvezi z njo.

Prva se nanaša na razvitost trga in ne na problematiko prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva kot alternativni notranjemu izvajanju. Torej gre za število ponudnikov računovodskih storitev, njihovo ponudbo, specializiranost in tudi razvitost povpraševanja po teh storitvah. Tak pogled na razvitost zunanjega izvajanja računovodstva lahko imenujemo tudi pogled navzven (Horvat, 2003).

Druga se ravno tako nanaša na proučevanje razvitosti dejavnosti, toda z vidika kakovosti izvedbe računovodskih storitev oziroma njihovih izvajalcev. Ta pogled lahko imenujemo pogled navznoter.

4.1.2 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva v povezavi s kakovostjo njegovih storitev

V prejšnji točki smo na zunanje izvajanje računovodstva gledali kot na sistem (pogled od znotraj), tu pa na zunanje izvajanje računovodstva gledamo kot na tržno storitev (pogled od zunaj). Vsako odstopanje v kakovosti od pričakovanj uporabnikov računovodskih storitev lahko pojmuje kot slabost tega zunanjega izvajalca računovodskih storitev. Ker gre tu za pričakovanja uporabnikov, torej notranje postavljenega standarda kakovosti, lahko tu najdemo le slabosti teh storitev. Kot lahko ugotovimo, se večino časa, medtem ko se raziskuje prednosti in slabosti zunanjega izvajanja v povezavi s kakovostjo storitev, ukvarjamo z zadovoljstvom ali nezadovoljstvom uporabnikov teh storitev. Ti so glavni deležnik presojanja kakovosti storitev, saj oni postavijo standard, ki ga zahtevajo od zunanjega izvajalca računovodskih storitev. Pri presojanju prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva z vidika kakovosti je pomembno, da v presojanje ne vključimo cene storitev. Cena ravno tako vpliva na zadovoljstvo uporabnika storitev, vendar pa ta ni merilo kakovosti (Horvat, 2003).

4.1.3 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodstva v povezavi z njegovo konkurenčnostjo notranjemu izvajanju

Tudi v tej točki gre za vidik uporabnika o prednostih in slabostih zunanjega izvajanja računovodstva, ki pa za razliko od prejšnje točke izhaja iz tehtanja uporabnosti obeh različic, torej zunanjega in notranjega izvajanja dejavnosti računovodstva. Skoraj vsak

podjetnik je postavljen pred vprašanje, ali izvajati računovodsko funkcijo znotraj podjetja, torej imeti lastno računovodsko službo, ali pa jo zaupati zunanjemu izvajalcu – računovodskemu servisu. Ker gre za primerjavo med dvema različicama izvajanja ene dejavnosti, je smiselno, da se zbirajo podatki različnih uporabnikov v različnem obdobju, tako tistih, ki so se odločili za notranje izvajanje računovodske funkcije, kot tistih, ki so se odločili za zunanjšega izvajalca oziroma računovodski servis (Horvat, 2003).

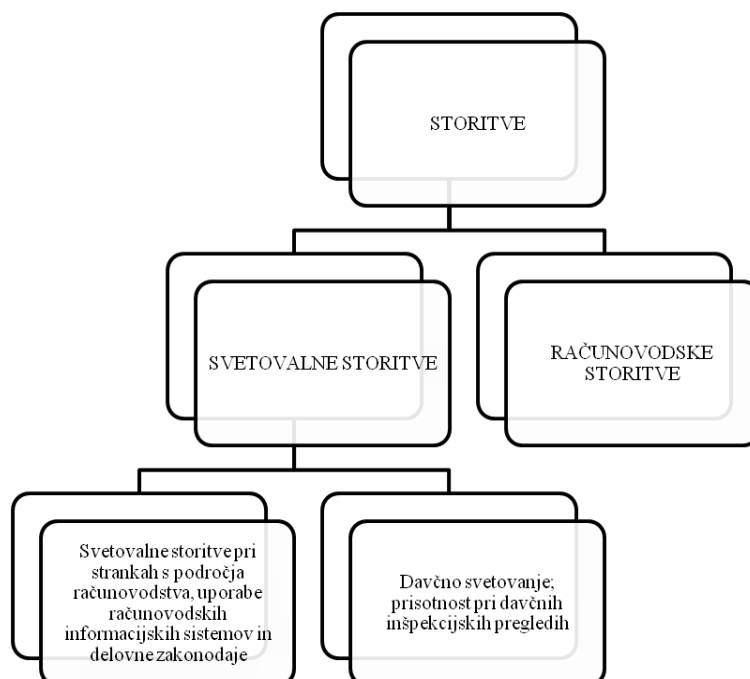
5 ORGANIZACIJA RAČUNOVODSKEGA SERVISA LIBRES D.O.O.

5.1 Predstavitev računovodskega servisa

Podjetje Libres d.o.o. je družinsko podjetje, nastalo leta 1997. Ima dva ustanovitelja, od katerih je eden strokovni direktor, drugi pa poslovni direktor. Oba sta v podjetju tudi zaposlena. Lastnika imata izkušnje iz bank in velikih podjetij, dopolnjujejo pa jih številni visoko izobraženi sodelavci in sodelavke s področja računovodstva, davkov in financ. Podjetje ima sedež v Kamniku, poslovne prostore pa v Ljubljani. Podjetje je registrirani izvajalec računovodskih storitev pri ZRS v okviru GZS. V začetku poslovanja podjetja je bila zaposlena ena oseba, v tem času pa je zaposlenih že 24 sodelavcev (Predstavimo se, 2016).

Dejavnosti podjetja so storitve in svetovanje na področju računovodstva, davčno svetovanje, svetovanje na področju delovne zakonodaje, svetovanje na področju informacijskega sistema, podjetniško svetovanje in kadrovske storitve (Predstavimo se, 2016).

Slika 2: Organigram storitev



Vodilo podjetja je, da morajo storitve na področju računovodstva, davčnega in finančnega svetovanja in informatike dajati strankam zaupanje, da v procesu poslovnega odločanja in pridobivanju ključnih konkurenčnih prednosti pravočasno dobijo ključne informacije.

Zaposleni v podjetju se udeležujejo seminarjev pri Inštitutu za revizijo, Zbornici davčnih svetovalcev, Zvezi računovodij, finančnikov in revizorjev in raznih drugih izobraževanj. Nato v podjetju potekajo interna izobraževanja, zato da so vsi seznanjeni z vsebinami, pomembnimi za kakovostno opravljene storitve za naročnike.

5.2 Odjemalci storitev

Odjemalci storitev računovodskega servisa so samostojni podjetniki, majhna podjetja, srednje velika podjetja in nekaj velikih podjetij. Večina strank je solidnih, imajo urejeno dokumentacijo, so pa tudi nesolidna podjetja z neurejeno dokumentacijo, ti pa v večini primerov tudi niso zanesljivi plačniki. Za te računovodja porabi veliko več časa, kot bi ga porabil sicer. Z vsemi strankami so sklenjene pogodbe, v katerih je natančno določen obseg dela, obveznosti tako na strani naročnika kot na strani izvajalca, in seveda cena za opravljeno storitev. Cena za storitve, določene v pogodbi, je mesečno določena pavšalno, v primeru velikih odstopanj od dogovorjenih v pogodbi, naročnik in izvajalec skleneta aneks k pogodbi. Če pa pride do enkratnega večjega obsega del, ki niso določena v pogodbi, se dela opravijo na podlagi naročilnice.

5.3 Organizacija računovodskega servisa

Organiziranost računovodskega servisa prikazuje spodnja slika.

Slika 3: Organigram podjetja



Podjetje je organizirano v dva računovodska oddelka, ki ju vodita računovodji svetovalca. Davčni oddelek vodi davčni svetovalec. Vsi trije oddelki so podrejeni vodstvu podjetja v sestavi poslovnega in strokovnega direktorja. Poleg računovodij so v računovodskih oddelkih še knjigovodje in študentje, ki po potrebi opravljajo določena dela, predvsem vnos podatkov.

Zadolžitve in odgovornosti zaposlenih so navedene v Aktu o sistemizaciji delovnih mest (Libres d.o.o., 2008).

Zadolžitve poslovnega direktorja so:

- kadrovska funkcija (načrtovanje novih kadrov, napredovanje, usposabljanje, nagrajevanje),
- komercialna funkcija (prodaja storitev) in obdelava povezane dokumentacije (ponudbe, sklepanje pogodb),
- načrtovanje strategije podjetja,
- diverzifikacija in razvoj novih storitev,
- priprava letnega gospodarskega plana,
- priprava internih pravilnikov,
- preverjanje zadovoljstva strank in predlaganje korektivnih ukrepov.

Zadolžitve strokovnega direktorja so:

- razporejanje dela in nalog zaposlenim,
- skrb za seznanjanje in upoštevanje zakonskih sprememb,
- nadzor kvalitete izvedenih storitev,
- podpisovanje poslovnih listin podjetja,
- izvajanje plačilnega prometa za podjetje,
- komuniciranje z večjimi strankami,
- vodenje internih strokovnih kolegijev,
- odgovornost za učinkovitost, rentabilnost poslovanja ter produktivnost dela,
- razporejanje izobraževanja delavcev.

Zadolžitve računovodja svetovalca so:

- kontiranje in knjiženje vseh poslovnih dogodkov v računovodski informacijski sistem;
- seznanjanje knjigovodij s spremembami v postopkih dela;
- skrb za pravočasno izvedene storitve vnosa podatkov na podlagi verodostojnih računovodskih listin in priprave vseh poročil (izkazi, obračuni davkov, obračuni plač);
- vzdrževanje kontaktov s strankami;
- izdelovanje računovodskih izkazov;
- izdelovanje dokumentacije za pridobivanje finančnih sredstev v skladu z zahtevami bank;

- svetovanje na področju računovodstva, davkov, zakonodaje za poslovanje podjetja;
- uvajanje programskih rešitev s področja računovodstva;
- izobraževanje knjigovodje in pomožnega administrativnega osebja pri strankah;
- svetovanje pri smernicah prenove ali vzpostavitvi poslovnih informacijskih sistemov.

Računovodja davčni svetovalec poleg del računovodje opravlja tudi dela davčnega svetovalca in je prisoten ob davčnih inšpekcijskih pregledih.

Zadolžitve knjigovodje so:

- kontiranje in knjiženje poslovnih dogodkov (prejeti, izdani računi, pomožne knjigovodske listine in bančni izpiski);
- izvajanje obračuna plač in poročil iz naslova plač;
- urejanje dokumentacije naročnikov;
- izdelovanje raznih poročil in izpisov iz računovodskega informacijskega sistema na zahtevo naročnikov;
- komuniciranje z naročniki na operativnem nivoju.

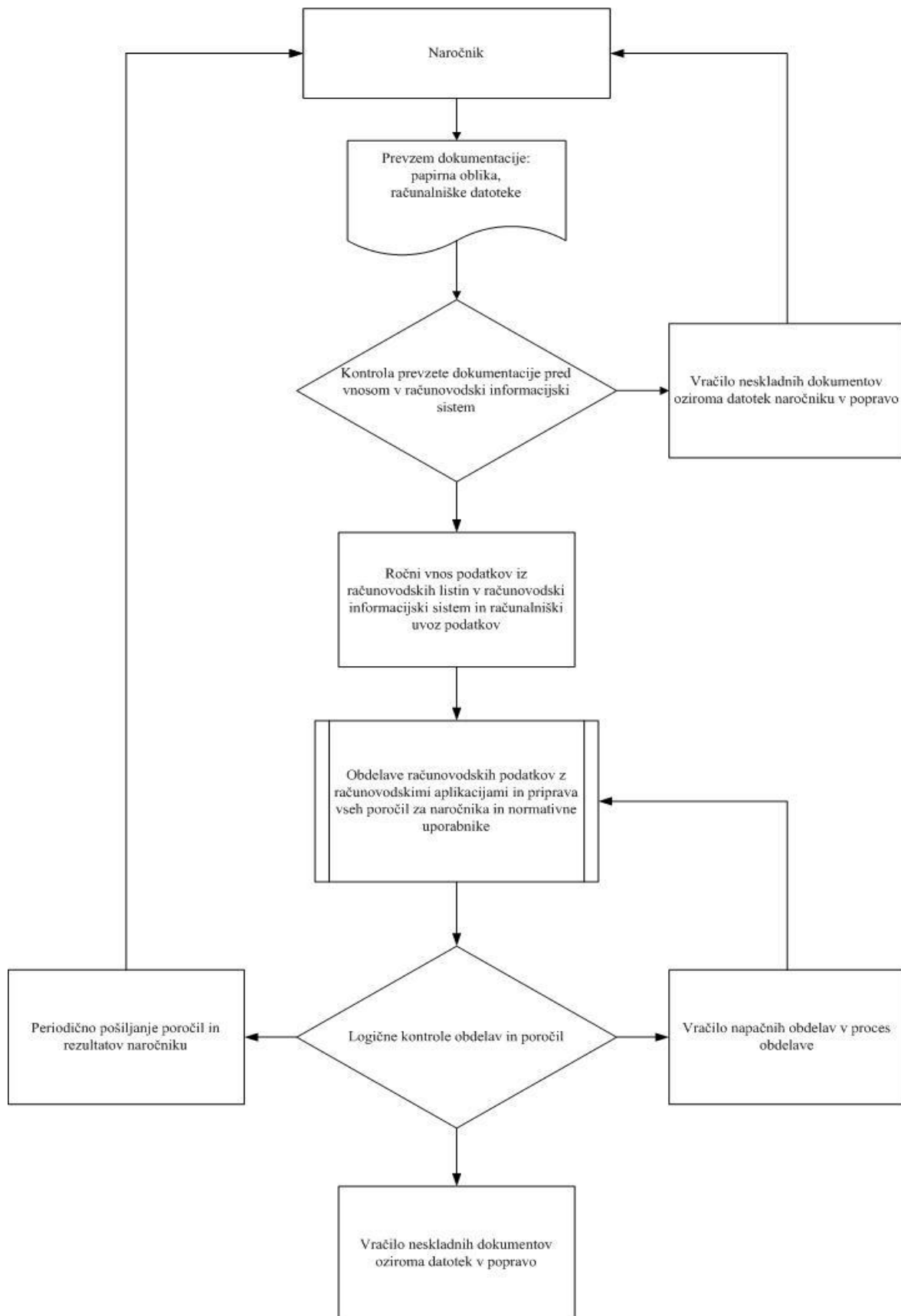
5.4 Proces izvajanja računovodskih storitev

Storitve se izvajajo na podlagi sklenjenih pogodb z naročnikom periodično in na podlagi karakteristične delovne mape naročnika. Proces izvajanja računovodskih storitev je periodičen in poteka mesečno ali tedensko, odvisno od dogovora ali velikosti naročnika. Letna poročila se izdelajo v zakonsko določenih rokih, vmes pa stranka dobi mesečne oziroma kvartalne bilance, ki jih uporabi za poslovno odločanje.

Večji naročniki imajo omogočen dostop do programa preko spletne povezave, vsa poročila pa vse stranke dobijo elektronsko ali v pisni obliki.

Proces računovodskih storitev prikazuje spodnji organigram.

Slika 4: Organigram procesa računovodskih storitev



Računovodski servis prejme naročnikovo dokumentacijo v papirni ali elektronski obliki. Dokumentacija obsega prejete in izdane račune, finančne listine, izpise plačilnega prometa in podatke za obračun mesečnih dohodkov (plače, pogodbeni izplačila, najemnine).

Prejeti računi morajo vsebovati datum prejema in naročnikov podpis, s katerim se strinja z vsebino računa. Prav tako označi, kakšen tip računa je (strošek, material, blago, osnovno sredstvo).

V računovodskem servisu knjigovodje vsak račun opremijo z žigom, v polje katerega se vpišejo konti in podpis knjigovodje, ki je račun obdelal. Ob koncu meseca ali tromesečja se naredi obračun DDV.

Obračun plače se naredi enkrat mesečno na podlagi podatkov, ki jih posreduje naročnik. Naročnik tudi določi, kdaj se izplača regres in morebitna letna nagrada, poračun ali božičnica. Metodologija, na podlagi katere se obračunajo plače, je določena na začetku sodelovanja med obema strankama. Če se le-ta spremeni, jo mora naročnik pisno posredovati računovodskemu servisu. Letno se izvede tudi obračun dohodnine (obračun dohodkov za zaposlene) in izpolnijo M-4 obrazci za ZPIZ.

5.5 Odgovornosti vodstva v računovodskem servisu Libres d.o.o.

Poslovni in strokovni direktor sestavljata vodstvo računovodskega servisa Libres d.o.o. in to je odgovorno za:

- planiranje in izvajanje politike in ciljev kakovosti;
- kakovostno prepoznavanje, analizo in izvajanje odjemalčevih zahtev;
- organizacijo podjetja, odgovornosti, pooblastila in notranjo komunikacijo;
- vodstveni pregled in izvajanje korektivnih ukrepov.

5.5.1 Politika kakovosti

Osnovni cilj planiranja kakovosti je določiti zahteve za kakovost storitve ter zagotoviti takšen način preverjanja kakovosti, da je ob minimalnih stroških zagotovljen optimalen nivo kakovosti glede na zahteve naročnika. Vsebina in obseg kontrole sta lahko različna za različne storitve, odvisno od pomembnosti, vrednosti in nevarnosti za nastanek napak.

V računovodskem servisu je sprejeta naslednja politika kakovosti.

Strokovne storitve so vodilo vsega kolektiva. Cilji računovodskega servisa Libres d.o.o. so, da strankam s pomočjo znanja in uvajanjem sodobnih tehnoloških rešitev nudi profesionalne storitve. Kvalitetne, hitre in poceni storitve s katerimi želi biti prepoznavno s pomočjo obvladovanja sistema kakovosti in naj sodobnejših informacijskih tehnologij.

Vizijo podjetje dosega z uresničevanjem naslednjih splošnih ciljev:

- skrb za mlad in strokovno usposobljen kader ter njegovo nenehno izobraževanje;
- sledenja trendom v informacijski tehnologiji v povezavi s poslovno aplikativno opremo;
- ohranjanjem cen ob povečani kakovosti storitev;
- skrbi za nenehno izboljševanje kakovosti storitev;
- hitrim reagiranjem na potrebe oziroma dodatne zahteve naročnikov;
- razvojem inovativnih prodajnih kanalov;
- ustvarjanjem in vzdrževanjem vzdušja homogenosti kolektiva in motiviranosti za kakovostno izvajanje delovnih nalog;
- zagotavljanjem potrebnih virov ob rasti podjetja;
- pokrivanjem čim več različnih panog s storitvami;
- izvajanjem storitev za proračunske porabnik, zavode javnega prava in zadruga.

5.5.2 Določanje splošnih ciljev kakovosti

Poslovni direktor izdelava analizo poslovnega okolja. Z analizo prepozna tekoče in bodoče notranje in zunanje ekonomske, politične, tehnološke, demografske, socialne in druge dejavnike, ki lahko vplivajo na kakovost poslovanja podjetja. Analiza zajema pregled doseganja uspešnosti poslovanja glede na gospodarski načrt in napoved trendov v prihodnosti. Na podlagi analize poslovnega okolja se določijo splošni cilji. Skupina v sestavi vodstva podjetja in vodij oddelkov s pomočjo metode *brainstorminga* išče prednosti, slabosti, priložnosti in grožnje, ki pretijo podjetju z vidika poslovanja. Nato želi prednosti povečati, slabosti zmanjšati, priložnosti izrabiti in se grožnjam izogniti.

5.5.3 Planiranje kakovosti

Tudi za planiranje je odgovoren poslovni direktor. On zagotavlja, da so prepoznani in planirani viri, potrebni za doseganje ciljev kakovosti. Planiranje za doseganje ciljev kakovosti se izvaja po postopku letnega planiranja. Na podlagi analize dosežkov poslovanja iz preteklega leta in predvidevanj ter postavljenih ciljev kakovosti izdelava poslovni načrt za prihodnje leto, ki vsebuje:

- načrt prodaje storitev in za to potrebnih stroškov oglaševanja;
- načrt zaposlovanja kadrov;
- načrt izobraževanj;
- načrt stroškov nabave potrošnega materiala;
- načrt investicij in stroškov vzdrževanja.

Skozi leto je poslovni direktor odgovoren za izvajanje letnega načrta, ki ga po potrebi spreminja oziroma dopolnjuje.

5.5.4 Naročnikove zahteve

Vodstvo podjetja prepoznava in upošteva naročnikove zahteve, želje, potrebe in pričakovanja ter zagotavlja pogoje za realizacijo ukrepov za njihovo zadovoljitev. Prepoznavanje zahtev se udejanja z:

- zbiranjem povratnih informacij naročnikov preko redne komunikacije;
- uporabo informacij letnih anket o zadovoljstvu naročnikov;
- uvedbo preventivnih in korektivnih ukrepov, ki so posledica naročnikovih pričakovanj in zahtev.

Reklamacije rešuje strokovni direktor in odgovorni računovodja. Za reklamacije se v letnem gospodarskem načrtu predvidijo določeni viri glede na pretekle izkušnje.

5.6 Vodenje aktivnosti v računovodskem servisu Libres d.o.o.

Glede na število zaposlenih v računovodskem servisu Libres d.o.o. je bilo potrebno začeti razmišljati o načinu vodenja posameznih aktivnosti zaposlenih po strankah. Do leta 2013 je imel vsak zaposlen svojo Excel-ovo tabelo v kateri je mesečno označeval katere posamezne aktivnosti (izdelava obračunov plač, obračuna DDV-ja, knjiženje dokumentov...) je za tisti mesec za svoje stranke opravil. Ta evidenca je sicer preprosta in učinkovita, vendar le za vodenje zaključka določenih aktivnosti, ni pa dal vodstvu računovodskega servisa podatkov o tem, koliko časa se posamična aktivnost opravlja.

V letu 2013 se je vodstvo podjetja odločilo za izdelavo programske rešitve, ki bi nadomestilo te mesečne tabele. Program je bil narejen prav za potrebe računovodskega servisa Libres d.o.o. in je namenjen izboljšanju preglednosti nad aktivnostmi, ki jih izvajajo zaposleni, večji preglednosti nad opravljenim delom ter spremljanju porabljenega časa za posamezno aktivnost.

Program vsebuje šifrant strank računovodskega servisa, šifrant zaposlenih in seznam aktivnosti. Vsak zaposlen ima svoje geslo, s katerim dostopa do programa v katerem so določene njegove mesečne aktivnosti, ki morajo biti izvedene za stranke, katerih skrbnik je. Aktivnosti, ki so določene v šifrantu so: DDV, knjiženje, plače, bilance, zaključne bilance, dohodnina, M-4, razna poročila, knjiženje transakcijskega računa in pregled izpisov odprtih postavk. Za vsako aktivnost vodi oddelkov skupaj s strokovnim direktorjem določita okvirni čas v katerem naj bi se določena aktivnost za posamezno stranko opravila. Čas se določi na podlagi mesečnega števila dokumentov in ocene vodij oddelkov, ki jo podajo na podlagi dolgoletnih izkušenj iz dela v računovodstvu. Seveda se vsakršno večje odstopanje porabljenega časa od okvirno zastavljenega preveri pri skrbniku in se ugotovi razlog za to odstopanje. Lahko je to v količini dokumentov, kompleksnosti stranke, ali pa napačne organizacije dela zaposlenega. Za vsako stranko se nato določi dan v mesecu, do katerega mora biti aktivnost zaključena in pa časovni interval v katerem se ta aktivnost ponavlja (mesečno, na tri mesece, na pol leta ali na leto). Zaposleni beležijo

začetek in konec določene aktivnosti, kar daje vodstvu podjetja, seveda v določenem časovnem obdobju, da se izločijo morebitne izredne porabe časa, učinkovite podatke o porabi časa za določeno stranko na podlagi katerih ugotavlja primernost cene, ki jo ima posamezna stranka, ali pa morebitno ne-učinkovitost zaposlenega. Ko je določena aktivnost zaključena, jo zaposleni označi kot zaključeno, tako da se obarva zeleno. Tako vodstvo v vsakem trenutku za vsakega zaposlenega vidi koliko aktivnosti ima v določenem mesecu še za opraviti. Pregled ima tudi nad delom zaposlenega na posamezen dan, ker se vse aktivnosti v dnevu časovno beležijo.

Po treh letih uporabe tega programa so se že pokazali rezultati v smislu lažjega določanja cen za posamezne stranke, saj se v daljšem obdobju izoblikuje določen vzorec strank določene velikosti. Vodstvo na podlagi teh vzorcev porabe časa lažje izoblikuje ceno za svoje storitve. Tudi nagrajevanje zaposlenih je lažje, saj se natančno vidi kako učinkovit je posamezni zaposleni. Zagotavljanje finančnih stimulacij in sistem motivacije ter pozitivne klime pri zaposlenih pa vpliva na kakovost opravljanja storitev, na kar daje vodstvo podjetja velik poudarek. Zaposleni so seznanjeni z merili za nagrajevanje, ki so del sistematizacije v okviru delovnega mesta. Poleg osnovne plače se del plače izplačuje v obliki stimulacije za količino opravljenega dela in kvalitativne stimulacije za doseganje kakovosti.

6 ANALIZA PREHODA ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODSTVA NA PRIMERU PODJETJA ZARJA ELEKTRONIKA D.O.O.

6.1 Predstavitev podjetja Zarja elektronika d.o.o.

Podjetje Zarja elektronika je eno vodilnih slovenskih podjetij na področju tehničnega varovanja. Ustanovljeno je bilo leta 1969, ko je majhna skupina navdušencev začela z razvojem, proizvodnjo in montažo protivlomnih sistemov. Vztrajno delo, lastno znanje in razvoj, nenehno strokovno izpopolnjevanje, so podjetje od davnih začetkov razvili v dinamično vodilno strukturo z več kot 60 zaposlenimi. Podjetje danes najemajo za izvedbe najzahtevnejših tehničnih projektov (Predstavitev podjetja, 2016).

Področja, na katerih deluje podjetje, so (Dejavnost Zarja Elektronika d.o.o., 2016):

- odkrivanje in javljanje požarov ter alarmiranje;
- sistemi aktivne požarne zaščite;
- gašenje z okolju in zdravju prijaznimi gasili;
- javljanje plina;
- gostu in uslužbencem prijazni hotelski sistemi;
- SOS signalizacija in tehnični alarmi;
- protivlomni in protitropni sistemi;
- registracija prisotnosti in delovnega časa;

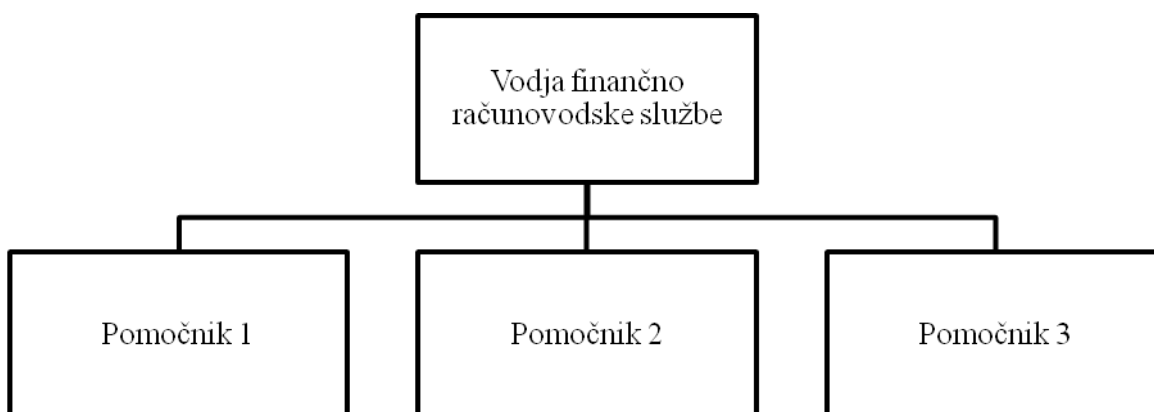
- kontrola dostopa;
- video nadzorni sistemi;
- alarmni menedžment sistema.

Velik nabor naprav in sistemov, lastni razvoj in lastna proizvodnja omogočajo veliko prilagodljivost uporabnikovim željam in potrebam. Združljivost in nadgradljivost komponent med seboj je enostavna, zato ni poljubno prilagodljiva le velikost sistema, ampak tudi funkcionalnost (vlom, požar, zaznavanje plina, zaznavanje razlitja, video nadzor ...). Poleg lastnih komponent uporabljajo še različne dobavitelje, ki so vodilni svetovni proizvajalci opreme za tehnično varovanje. Pomembno za njihove naročnike je, da poskrbijo za sistem kot celoto. Od svetovanja, idejne zasnove, projektiranja, inženiringa do končne izvedbe projekta in seveda kasnejšega servisiranja in vzdrževanja sistema. Njihovo poslanstvo je ponuditi uporabniku kar največjo tehnično varnost pred posledicami kraje, vloma, požara, ropa, uhajanja plina, razlitja tekočine in drugimi neprijetnimi dogodki.

6.2 Organizacija računovodske službe pred zunanjim izvajanjem

V podjetju so imeli do leta 2014 svojo računovodsko službo. Njena sestava je bila taka, kot kaže spodnji organigram.

Slika 5: Organigram sestave računovodske službe v podjetju Zarja elektronika d.o.o.



V podjetju so bile v računovodski službi zaposlene štiri osebe. Vodja računovodske finančne službe je imela tri pomočnike, in sicer za eno za izdajanje faktur, drugo za spremljanje odprtih postavk kupcev, tretjo pa za spremljanje odprtih postavk dobaviteljev. Sama vodja računovodske finančne službe je skrbela za vsa ostala knjiženja prejetih

računov, plačilnega prometa, obračune DDV, poročila za SURS in Agencijo Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJ PES) in letna poročila.

Vodja finančno računovodske službe je pripravljala vse izkaze za omogočanje odločitev posloводства podjetja, obenem pa je bila tudi član nadzornega odbora podjetja. Nadzorni odbor je imel tri člane. Dva člana sta predstavnika lastnikov, eden pa predstavnik delavcev.

Celotno podjetje je uporabljalo informacijski sistem Oppis podjetja Opal d.o.o. Program je za računovodsko službo precej nepregleden in nepraktičen, kot se je izkazalo kasneje pri prehodu računovodstva na zunanje izvajanje.

6.3 Razlogi za zunanje izvajanje računovodske službe

Posloводство je navedlo glavna dva razloga za prenos računovodstva na računovodski servis Libres d.o.o.:

- nezmožnost sodelovanja z vodjo finančno računovodske službe,
- stroškovni vidik.

Prvi razlog je, da posloводство ni zaupalo računovodskim izkazom, ki jih je prejelo od vodje finančno računovodske službe, kajti le-ti so se od meseca do meseca zelo razlikovali. Na vprašanje posloводства, zakaj do tega prihaja, vodja računovodske finančne službe nikoli ni dala pravega odgovora. Sčasoma je prišlo do nezaupanja v delo vodje računovodskega oddelka. To zaupanje je pa zelo pomembno za uspešno vodenje podjetja v današnjem konkurenčnem svetu. Hkrati je bila vodja računovodske finančne službe tudi član nadzornega odbora, kar pomeni, da je sama sebi potrjevala računovodske izkaze. Tu prihaja do navzkrižja interesov.

Drugi razlog je stroškovne narave. Stroške bom prikazal v naslednji tabeli. Prikazani bodo samo stroški vodje računovodske finančne službe, kajti ostali trije zaposleni v oddelku so ostali v podjetju, le njihove naloge so se spremenile.

Tabela 3: Primerjava mesečnih stroškov izvajanja računovodstva v podjetju ter stroškov računovodskega servisa

| | Računovodski servis - v €* | Vodja finančno računovodske službe – v € |
|--------------------------------|------------------------------------|---|
| Strošek plače | - | 7.000 |
| Strošek usposabljanja | - | 300 |
| Strošek računovodskega servisa | 1.600 | - |
| Skupaj | 1.600 | 7.300 |

Kot je vidno iz zgornje tabele, so stroški vodje računovodske finančne službe občutno višji od stroškov mesečnega najema računovodskega servisa. Poleg stroška plače, ki je za omenjeno delo resnično visok, saj letno znaša to okrog 85.000 evrov (v nadaljevanju €), je

tu še strošek usposabljanja okrog 2.500 € letno, ki ga terja nenehno spreminjanje zakonodaje, računovodskih standardov in predpisov.

Stroškovni razlog je bil tudi glavni razlog za prenos računovodstva na računovodski servis Libres d.o.o., saj je strošek računovodskega servisa za 5.700 € nižji od stroška plače in usposabljanja vodje finančne računovodske službe. Tu nastanejo presežki denarnega toka, ki ga lahko podjetje vложи v razvoj in druge oddelke v podjetju, ki so še kako pomembni pri ustvarjanju konkurenčnih prednosti podjetja.

6.4 Prehod računovodstva z notranje organizirane računovodske službe na računovodski servis Libres d.o.o. – 1. faza

Glede na navedene razloge se je poslovodstvo podjetja Zarja elektronika d.o.o. odločilo za izločitev dejavnosti računovodstva iz podjetja na računovodski servis Libres d.o.o..

Najprej so potekala pogajanja o obsegu storitev in ceni za te storitve, ki jih računovodski servis opravlja za podjetje Zarja Elektronika d.o.o.. Kot zapisano v tabeli in ob predpostavki, da se obseg dela občutno ne spremeni, je cena postavljena na 1.600 € mesečno. Računovodski servis Libres d.o.o. zaračunava svoje storitve po mesečnem pavšalu, tako da so vanj vključena tudi že vsa poročila, ki se za stranko naredijo samo enkrat letno. Tako je za stranko strošek vsak mesec enak.

Po pogodbi so storitve, ki jih računovodski servis opravlja za podjetje Zarja elektronika d.o.o., naslednje:

- knjiženje prejetih računov po stroškovnih mestih;
- knjiženje izdanih računov po stroškovnih mestih;
- knjiženje ostalih finančnih listin;
- knjiženje bančnih izpiskov (elektronski prenos);
- vodenje saldakontov kupcev in dobaviteljev z izpisi odprtih postavk;
- oddajanja obračunov DDV in ostalo poročanje na e-davke;
- obračuni plač, regresa in ostalih izplačil fizičnim osebam;
- oddajanje letnih poročil za dohodnino in M-4;
- vodenje registra osnovnih sredstev in obračuni amortizacije;
- svetovanje s področja sprememb davkov, računovodstva in ostale zakonodaje;
- medletno spremljanje rezultata poslovanja in kvartalnih poročil (bilanca stanja in izkaz poslovnega izida);
- izdelava letne bilance stanja, poslovnega izida in davčnega obračuna;
- izdelava letnega poslovnega poročila v obliki, primerni za AJPES;
- prevzem in dostava dokumentacije k naročniku in elektronska izmenjava podatkov;
- poročanje Banki Slovenije;
- poročanje o statistiki finančnih računov za Banko Slovenije;

- Planiranje denarnega toka.

Računovodski servis Libres d.o.o. je prevzel vodenje računovodstva za podjetje Zarja elektronika d.o.o. 1. 6. 2014. Za nemoten prehod računovodstva računovodski servis na presečni datum potrebuje:

- analitično bruto bilanco,
- saldakonte kupcev in dobaviteljev,
- zadnji oddan davčni obračun s prilogami (zaradi morebitnega koriščenja olajšav),
- zadnje oddano letno poročilo za AJPES,
- kadrovske podatke zaposlenih za obračun plač,
- posvetovanje o metodologiji obračuna plač,
- zadnji oddan DDV-O obrazec,
- register osnovnih sredstev,
- razne najemne pogodbe, posojilne pogodbe ...

Ti dokumenti so ključni za nemoten prehod na zunanje računovodstvo in brez njih računovodski servis ne more začeti z delom. Zarja Elektronika d.o.o. je po velikosti, ki jo določa Zakon o gospodarskih družbah, majhno podjetje. Prav velikost, število zaposlenih, število kupcev in dobaviteljev, velik register osnovnih sredstev so bili razlogi, da je vnašanje otvoritvenega stanja zahtevalo veliko delovnih ur v računovodskem servisu.

Vnos otvoritvenega stanja je bila torej prva faza v prehodu računovodstva podjetja Zarja elektronika d.o.o. na zunanje računovodstvo – računovodski servis Libres d.o.o. Knjiženje dokumentov nato poteka tedensko, tako da računovodski servis poskrbi za prevoz dokumentacije iz podjetja v računovodski servis in jo nato obdelano v enem tednu vrne v podjetje. Ta proces poteka nemoteno, vsa dokumentacija je knjižena redno, včasih pa prihaja do zamika pri knjiženju prejetih računov, saj zaposlena pri podjetju Zarja elektronika d.o.o. od svojih sodelavcev občasno ne prejme ustrezno podpisanih dokumentov pravočasno in jih ne more dati naprej v knjiženje.

Podjetje Zarja elektronika d.o.o. lahko preko spleta dostopa do računovodskega informacijskega sistema Pantheon. Tako lahko kadarkoli preveri stanje odprtih postavk na določenem kupcu ali dobavitelju in podobno.

Podjetje Zarja elektronika d.o.o. je v tej fazi za materialno knjigovodstvo, ki ga mora voditi podjetje samo, še vedno uporabljalo informacijski sistem Oppis. Zaradi kompleksnosti poslovanja podjetja in v preteklosti preveč razčlenjenega knjiženja poslovnih dogodkov in morda tudi nepravilno knjiženih poslovnih dogodkov, je bilo iz tega programa zelo težko dobiti pravilne izpise zalog za ustrezno pripravo računovodskih izkazov za pravilno odločanje poslovanja podjetja.

6.4.1 Pozitivni učinki zunanjega izvajanja računovodstva v podjetju Zarja elektronika d.o.o.

Stroškovni učinek. Podjetju Zarja elektronika d.o.o. so se z zunanjim izvajanjem računovodstva občutno znižali stroški računovodstva in to za približno 5.700 € mesečno. Preostanek denarnih sredstev, ki so ga namenjali za računovodstvo, lahko sedaj vložijo v ostale ključne dejavnosti podjetja, kot so razvoj, proizvodnja in si s tem pridobivajo ključne konkurenčne prednosti. Prav tako podjetju ni bilo potrebno več plačevati dragega vzdrževanja programa, ki ga zahteva računovodski del programa zaradi konstantnih sprememb v zakonodaji. Materialno knjigovodstvo, ki ga je podjetje še vedno vodilo v starem programu, ne zahteva toliko posodobitev.

Delovna sila – kljub ukinitvi delovnega mesta vodje finančno računovodske službe in s tem odpustitvijo zaposlene na tem delovnem mestu, je podjetje Zarja elektronika doseglo pozitiven učinek pri zaposlenih, saj je lahko s preostankom denarnih sredstev zaposlilo novo osebo v oddelku razvoja in montaže ter servisa.

6.4.2 Negativni učinki zunanjega izvajanja računovodstva v podjetju Zarja elektronika d.o.o.

Delovna sila. Med negativnimi učinki je bilo zaznati samo negativen odziv predvsem preostalih treh zaposlenih v tem oddelku zaradi strahu pred izgubo službe. Ta strah je bil odvečen, saj so vsi trije dobili nove naloge in zadolžitve, tako da se je pri njih nezaupanje čez nekaj časa spremenilo v zaupanje, saj so ugotovili, da imajo na drugi strani v računovodskem servisu celotno ekipo računovodskega servisa, na katero se lahko obrnejo z vprašanji glede načina dela, priprave dokumentacije in podobno. Del tega strahu pred izločitvijo dejavnosti računovodstva iz podjetja je tudi zato, ker se je ta funkcija v podjetju opravljala od vsega začetka, od ustanovitve podjetja.

6.5 Prehod računovodstva iz notranje organizirane računovodske službe na računovodski servis Libres d.o.o. – 2. faza

V drugi fazi prenosa računovodstva na zunanjega izvajalca je podjetje Zarja elektronika d.o.o. izbralo novega ponudnika informacijskega sistema. To je program Pantheon podjetja Datalab SI d.o.o. (v nadaljevanju Datalab), saj ga uporablja tudi računovodski servis Libres d.o.o. S prehodom na nov program se je tudi sodelovanje z računovodskim servisom nekoliko spremenilo. Za osnovno bazo, na kateri so gradili informacijski sistem Pantheon za Zarjo elektroniko, so uporabili bazo računovodskega servisa Libres d.o.o.

Poleg Pantheona-a so v podjetju uvedli tudi program CRM Intrix. Ta omogoča izdelavo delovnih nalogov za posamezen projekt, ki se avtomatsko preko spleta prenese v program Pantehon. Na delovnem nalogu zaposleni na dlančniku označi, kateri material bo potreboval za izdelavo tega projekta. Vse postavke se avtomatsko prenesejo v program Pantheon, kjer se tudi kreira delovni nalog. Tako se avtomatsko razknjiži poraba materiala.

Pomembno je še to, da mora zaposlen na delovnem nalogu označiti stroškovni nosilec (projekt), na katerega se le-ta nanaša, tako se poraba materiala, ko je delovni nalog zaključen, avtomatsko razknjiži po stroškovnih nosilcih. Iz zaključenega delovnega naloga pa se kreira izdan račun. Tako podjetje Zarja elektronika enostavno sledi, kateri projekti so zaključeni in ali so fakturirani vsi delovni nalogi, ki se na posamezen projekt nanašajo.

Program Pantheon lahko podjetja uporabljajo na dva načina:

- strežnik je v podjetju,
- e-računovodstvo v oblaku (gostovanje).

Pri prvem je baza podatkov shranjena na strežniku podjetja, ki program uporablja. Tu mora podjetje naročnik samo zagotoviti arhiviranje baz podatkov za primer tehničnih okvar ali česa podobnega. Podjetje naročnik zakupi število licenc, ki jih potrebuje za svoje zaposlene. Slaba stran te različice je, da so strežniki za shranjevanje baz podatkov dokaj dragi.

V drugem primeru so vse baze podatkov varno shranjene na Telekomovih strežnikih, tako da podjetja naročniki preko spleta dostopajo do programa Pantheon. Edina ovira tu je, da podjetje do programa ne more dostopati, če ne deluje internetna povezava, kar pa je v današnjem času dokaj redko, če pa se ta težava že pojavi, se dokaj hitro odpravi.

Podjetje Zarja elektronika d.o.o. je izbralo drugo različico - dostop preko gostovanja. Ta različica je primerna tudi za to, ker je v ceni mesečne najemnine za posameznega uporabnika zajeto vse osveževanje na novejši verziji in vzdrževanje baz podatkov. Zarji elektroniki se ni potrebno ubadati z nadgradnjami programa, ki so zaradi nenehnih sprememb zakonodaje in predpisov zelo pogoste. Enostaven je tudi priklop oziroma odklop posameznega uporabnika programa v primeru novih zaposlitev.

Poleg baze računovodskega servisa so morali programerji iz Datalab-a na program Pantheon prenesti še materialno knjigovodstvo, ki je do tega trenutka še uporabljalo program Oppis. To so storili tako, da so podatke iz Oppis-a preko Excelovih tabel prenesli v program Pantheon. Ko so bili vsi postopki zaključeni in podatki preneseni, se je delovanje in kompatibilnost obeh sistemov (CRM in Pantheon) testiralo in po opravljenem testu začelo uporabljati.

Po končani namestitvi informacijskih sistemov tudi računovodski servis tako kot vsi zaposleni (vsak ima določene avtorizacije, do katerega dela programa lahko dostopa) v podjetju Zarja elektronika d.o.o. do baze podatkov in programa Pantheon dostopajo preko gostovanja. Glede na to, da računovodski servis program Pantheon že dalj časa uporablja in večkrat tudi sodeluje s podjetjem Datalab pri odkrivanju napak v programu, jih nanje opozori, da jih programerji odpravijo, so bili tudi zadolženi za uvajanje zaposlenih, ki v Zarji elektroniki uporabljajo računovodski del programa, da jih izobrazijo, tako da so

nekatero aktivnosti, ki jih je opravljal računovodski servis, prešle nazaj na podjetje Zarja elektronika. Ti zaposleni so trije, ki so ostali v računovodskem oddelku.

Predvsem se to nanaša na vnašanje prejetih računov v materialnem knjigovodstvu. Postopek je naslednji. Račun za prevzem materiala se vnese tako: ko pride račun v podjetje, zaposleni, ki vnaša fakture, le izbere prevzemnice, ki jih je že prej ob prevzemu materiala naredil skladiščnik, jih poveže v en dokument in le še opremi s pravimi datumi, ki so na računu. Hkrati preveri, če se zneski na fakturi ujemajo z zneski na prevzemih. Ko vnese račun, se s klikom avtomatsko kreira virman za plačilo računa, ki se shrani v likvidaturi in čaka na plačilo.

Vsi izdani računi se sedaj kreirajo v programu Pantheon, tako da je za računovodski servis odpadlo tudi knjiženje izdanih faktur, ki jih je v primeru podjetja Zarja elektronika zelo veliko. Pomembna prednost fakturiranja v Pantheonu je periodično fakturiranje servisov za vzdrževanje sistemov. Zaradi narave dejavnosti morajo biti ta vzdrževanja opravljena na točno določeno obdobje, kar od njih zahteva zakon.

Kar se tiče prejetih stroškovnih računov, se knjižijo v računovodskem servisu. Dokumentacija, ki obsega prejete račune, izpiske plačilnega prometa, kompenzacije in ostale finančne dokumente, se enkrat tedensko, tako kot v prvi fazi prehoda, zamenja in obdela v računovodskem servisu. Izpiske plačilnega prometa sicer knjiži zaposlen v Zarji elektroniki d.o.o., ampak samo v delu, ki se nanaša na saldakonte kupcev in dobaviteljev. To pa predvsem zato, da lahko vsak trenutek zadolženi za izterjavo terjatev preverijo tekoče stanje na določenem kupcu in ob morebitnih zamudah sprožijo ustrezne postopke.

Plačilni promet tako kot prej opravljajo v podjetju samem. Razlika je le ta, da se sedaj vsi virmani kreirajo v programu Pantheon in jih ni potrebno ročno vnašati v program za opravljanje plačilnega prometa. V primeru izvedenih kompenzacij in asignacij se virman za plačilo prejete fakture avtomatsko izbriše, tako da ne pride do dvojnega plačila obveznosti dobaviteljem.

Kadrovska evidenca je v programu Pantheon zelo dobro urejena. To omogoča odgovornemu za kadre dober pregled nad obveznimi preventivnimi zdravstvenimi pregledi in tečaji varstva pri delu, ki ju mora opraviti posamezen zaposlen, kar je pri številu zaposlenih (okrog 60 in še narašča), zelo pomembno.

Računovodski servis še naprej skrbi, da so vsi poslovni dogodki knjiženi po Slovenskih računovodskih standardih in v skladu z zakonodajo, skrbi za obračun plač, mesečna poročila poslovdstvu in obvezna letna poročila. Sodelovanje med računovodskim servisom Libres d.o.o. in podjetjem Zarja elektronika d.o.o. temelji na medsebojnem zaupanju in bi ga ocenil za zelo dobro. Sedaj, ko so vse faze prehoda zaključene, tudi dvomljivcev oziroma skeptikov v zunanje izvajanje računovodstva pri podjetju Zarja elektronika ni več.

SKLEP

Eden izmed načinov, kako postati stroškovno učinkovit in konkurenčen, je *outsourcing* oziroma zunanje izvajanje neke dejavnosti. Podjetjem omogoča hitrejši napredek in nižje stroške. Do hitrejšega napredka in konkurenčnih prednosti pride zaradi osredotočanja na glavno dejavnost podjetja. Da pa se podjetje lahko bolj osredotoči na glavno dejavnost, mora imeti dovolj resursov oziroma finančnih sredstev za njen razvoj. Finančna sredstva pa prihrani z izločitvijo podpornih dejavnosti. Zunanje izvajanje vodilni v podjetju poimenujejo tudi kot strategijo podjetja, saj gre pri odločanju zanj za pomembno strateško odločitev.

Največkrat slovenska podjetja iz svojih dejavnosti izločijo podporne oziroma pomožne dejavnosti, kot so čiščenje, pravne storitve, transport, vzdrževanje informacijskih sistemov. Med podporne dejavnosti spada tudi računovodstvo. Za zunanje izvajanje računovodstva se odloča vse več podjetij.

Povečano odločanje za zunanje izvajanje računovodstva se kaže tudi v velikem povečanju števila računovodskih servisov, ki so zunanji pogodbeni izvajalci za opravljanje računovodskih storitev za svoje naročnike. Povečanje števila računovodskih servisov je bilo od leta 2008 do leta 2014 skoraj triindvajset odstotno.

Računovodski servisi, tako tudi računovodski servis Libres d.o.o., se poleg vodenja računovodstva za svoje naročnike ukvarjajo tudi z davčnim svetovanjem, finančnim svetovanjem in svetovanjem na področju delovne zakonodaje. Računovodski servis Libres d.o.o. daje poseben poudarek na politiko kakovosti storitev, ki jih opravlja za svoje naročnike.

Največkrat je razlog za odločitev *za* zunanje izvajanje računovodstva na stroškovni strani. Tudi v obravnavanem primeru podjetja Zarja elektronika je bil stroškovni vidik glavni za izločitev računovodske službe iz dejavnosti podjetja. Sicer je po drugi fazi prehoda iz notranjega na zunanje računovodstvo, potem ko je podjetje zamenjalo še informacijski sistem, del računovodskih opravil prešel nazaj na podjetje, vendar je glavnina in pomembnejši del, ki daje informacije za odločanje posloводства o poslovanju podjetja, ostala v izvajanju računovodskega servisa Libres d.o.o.

Pri zunanjem izvajanju računovodstva v obravnavanem primeru sem zaznal pozitivne in negativne učinke zunanjega izvajanja. Pozitivna sta stroškovni, saj so se stroški računovodstva občutno znižali, in na strani delovne sile, kajti posledično z znižanjem stroškov je podjetje zaposlovalo nove zaposlene v ključnih dejavnostih, ki so pomembne za pridobivanje konkurenčnih prednosti. Nov kader so zaposlovali na področju razvoja, montaže in servisa. Negativni učinek je bil ravno tako na strani delovne sile, saj je bilo med prehodom in po njem moč zaznati strah pred izgubo službe zaposlenih na računovodskem oddelku podjetja Zarja elektronika d.o.o. Ta strah se je kasneje izkazal za

neupravičen, saj so tem zaposlenim dodelili nove naloge in jih obdržali zaposlene v podjetju.

Tekom diplomske naloge sem ugotovil, da je odločitev za zunanje izvajanje računovodstva prava, če podjetje hoče postati stroškovno učinkovito, s tem da pridobi z računovodskim servisom celotno skupino zaposlenih v računovodskem servisu, ki so strokovnjaki vsak na svojem področju. Glede na to, da sem tudi sam zaposlen v računovodskem servisu Libres d.o.o. in sem bil vpet v prehod računovodstva, lahko rečem, da je uspel. Še danes podjetji uspešno sodelujeta, sodelovanje temelji na zaupanju, spoštovanju drug do drugega in dobrem usklajenem sodelovanju zaposlenih, tako v računovodskem servisu Libres d.o.o. kot pri naročniku podjetju Zarja elektronika d.o.o.

LITERATURA IN VIRI

1. Bongard, S. (1994). *Outsourcing - Entscheidungen in der Informationsverarbeitung, Entwicklung eines computergestützten Portfolio-Instrumentariums*. Wiesbaden: Deutscher Universität Verlag.
2. *Dejavnost Zarja Elektronika d.o.o.* Najdeno 26. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.zarja.com/o-podjetju/dejavnost/>
3. Due, R. T. (1995). *Managing information technology investment with outsourcing*. Hershey: IGI Publishing.
4. Greaver, M. F. (1999). *Strategic outsourcing: a structured approach to outsourcing decisions and initiatives*. New York: American Management Association Publication.
5. Horvat, R. (2003). Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja. V *Zbornik referatov / 35. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Portorož, 19.-21. marca 2003* (str. 87–103). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
6. Igličar, A., Hočevnar, M., & Zaman Groff, M. (2012). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Jenster, P. V. (2005). *Outsourcing - insourcing: can vendors make money from the new relationship opportunities?* Hoboken: Wiley.
8. Kavčič, K. (2007). Zunanje izvajanje dejavnosti: analiza slovenskih podjetij. *Management*, 2(4), 303–318.
9. Kavčič, S. (2001). Organizacijski ustroj računovodske službe in njeno razmerje do finančne službe. V I. Turk (ed.), *Zbornik referatov / 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Portorož, 21.-23. marca 2001* (str. 153–165). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
10. Libres d.o.o. (2008). *Akt o sistemizaciji delovnih mest* (interno gradivo). Ljubljana: Libres d.o.o.
11. Macarol, B. (2001). Vloga in ustroj računovodskih servisov. V I. Turk (ur.), *Zbornik 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah* (str. 145–152). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. *Predstavimo se*. Najdeno 24. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.libres.si/libres-racunovodstvo.html>
13. *Predstavitev podjetja*. Najdeno 26. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.zarja.com/o-podjetju/predstavitev-podjetja/>
14. *Predstavitev rezultatov ankete – Analiza zadovoljstva strank z računovodskimi servisi, 2013*. Najdeno 23. maja 2016 na spletnem naslovu https://www.gzs.si/zbornica_racunovodskih_servisov/vsebina/Za-podjetja/Analiza-zadovoljstva-strank-z-ra%C4%8Dunovodskimi-servisi/Predstavitev-rezultatov-ankete-Analiza-zadovoljstva-strank-z-ra%C4%8Dunovodskimi-servisi-2013

15. *Razvoj in številčni prikaz panoge 69.200 za leto 2015 (vsi poslovni subjekti)*. Najdeno 25. maja 2016 na spletnem naslovu https://www.gzs.si/zbornica_racunovodskih_servisov/vsebina/Za-podjetja/Prikaz-dejavnosti/Razvoj-in-%C5%A1tevil%C4%8Dni-prikaz-panoge-2015
16. Slovenski inštitut za revizijo. (1998a). *Kodeks poklicne etike računovodje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 4. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rac-kodeks_etike-racunovodja.pdf
17. Slovenski inštitut za revizijo. (1998b). *Kodeks računovodskih načel*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 3. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rac-kodeks_racunovodskih_nacel.pdf
18. *Standard izvajalcev računovodskih storitev*. Najdeno 25. maja 2016 na spletnem naslovu https://www.gzs.si/zbornica_racunovodskih_servisov/vsebina/Zastopanje-interesov/Standard-izvajalcev-ra%C4%8Dunovodskih-storitev/66005
19. *Število podjetij po dejavnosti (SKD 2008) za leti 2008 in 2014*. Najdeno 25. maja 2016 na spletnem naslovu <http://pxweb.stat.si/pxweb/Dialog/Saveshow.asp>
20. Štravs, S. (2010). Kodeks poklicne etike davčnih svetovalcev – članov Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije. Najdeno 5. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.davki.org/cms/controls/warehousehandler.ashx?path=/Kodeks_in_smernice/Kodeks.pdf
21. *The top 10 reasons to outsource*. Najdeno 30. aprila 2016 na spletnem naslovu <https://www.flatworldsolutions.com/articles/top-ten-reasons-to-outsource.php>
22. Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Turk, I., & Melavc, D. (1998). *Računovodstvo*. Kranj: Založba Moderna organizacija.
24. Vehar, N. (1998). Kakovost računovodskih servisov pri nas. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, XXV(12), 157–195.
25. *What is outsourcing?* Najdeno 29. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.outsourcing-center.com/2015-07-what-is-outsourcing-64343.html>
26. *Zbornica računovodskih servisov*. Najdeno 25. maja 2016 na spletnem naslovu https://www.gzs.si/zbornica_racunovodskih_servisov/vsebina/O-nas/O-ZRS
27. Zemljarič, G. (2000). *Organizacijski in kadrovske vidiki računovodskih servisov: gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva računovodja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.