

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VIŠKE POSLOVNE ŠOLE
**UGOTAVLJANJE STROŠKOVNE UČINKOVITOSTI IN
POSLOVANJA PROFITNIH CENTROV IZBRANEGA PODJETJA**

Ljubljana, julij 2023

MOJCA MATKO

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Mojca Matko študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Ugotavljanje stroškovne učinkovitosti in poslovanja profitnih centrov izbranega podjetja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem viš. pred. mag. Aleksandrom Iglíčarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila 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 poskrbela, 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 plagiatstvo – 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 plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila 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.
11. da sem preverila verodostojnost informacij, ki izhajajo iz zapisov na podlagi uporabe orodij umetne inteligence.

V Ljubljani, dne 6. 7. 2023

Podpis študenta(-ke): _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV STROŠKOV IN STROŠKOVNIH MEST	2
1.1 Stroškovni nosilec.....	2
1.2 Stroškovno mesto	2
1.3 Neposredni in posredni stroški	3
1.4 Razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce.....	3
2 PREDSTAVITEV PODJETJA IN PROFITNIH CENTROV	4
2.1 Predstavitev podjetja	4
2.2 Profitni center hotelirstvo	4
2.3 Profitni center gostinstvo.....	5
3 PRIKAZ STROŠKOV PO PROFITNIH CENTRIH.....	6
3.1 Knjiženje in razporejanje stroškov po profitnih centrih.....	6
3.2 Prikaz in razporejanje različnih vrst posrednih stroškov.....	7
3.2.1 Prikaz neposrednih in posrednih stroškov po vrstah	8
3.2.2 Razporejanje posrednih stroškov	9
3.3 Prikaz stroškov po stroškovnih mestih	12
3.3.1 Prikaz stroškov skupnih služb	12
3.3.1.1 Razdelitev stroškov skupnih služb	13
3.3.1.2 Določitev ključev za razporejanje	14
3.3.2 Prikaz stroškov na stroškovnih mestih profitnega centra hotelirstvo	15
3.3.3 Prikaz stroškov na stroškovnih mestih profitnega centra gostinstvo.....	16
4 PRIKAZ PRIHODKOV PO PROFITNIH CENTRIH.....	17
4.1 Knjiženje prihodkov po profitnih centrih	17
4.2 Prikaz neposrednih in posrednih prihodkov	18
5 PRIKAZ USPEŠNOSTI PROFITNIH CENTROV	19
5.1 Poslovni izid po profitnih centrih	19
5.2 Analiza dobičkonosnosti.....	20
6 PRIPOROČILA.....	21
6.1 Uporaba metode obračunavanja stroškov po aktivnostih	21
6.2 Uporaba metode ravno ob pravem času	21

SKLEP	22
LITERATURA IN VIRI	23

KAZALO TABEL

Tabela 1: Prikaz stroškov na ravni profitnih centrov za leto 2020.....	8
Tabela 2: Prikaz stroškov skupnih služb po stroškovnih mestih za leto 2020	13
Tabela 3: Prikaz stroškov po STM profitnega centra hotelirstvo za leto 2020	16
Tabela 4: Prikaz stroškov po STM profitnega centra gostinstvo za leto 2020.....	17
Tabela 5: Prikaz prihodkov po profitnih centrih za leto 2020.....	19
Tabela 6: Analiza doseženega dobička na profitnih centrih za leto 2020	20

SEZNAM KRATIC

ABC – (angl. Activity Based Costing); Obračunavanje stroškov po aktivnostih

angl. – angleško

JIT – (angl. Just In Time); Ravno ob pravem času

NUSZ – nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča

STM – stroškovno mesto

UVOD

Podjetja za notranje poročanje redno spremljajo stroške z namenom ugotavljanja stroškovne učinkovitosti in uspešnosti poslovanja posameznih profitnih centrov. Dobro poznavanje stroškov s strani vodstva je bistvenega pomena, saj z uspešnim nadziranjem stroškov in ustreznim vodenjem podjetje lahko uspešneje posluje. Namen tovrstnega zbiranja in analiziranja stroškov je, da se razbere, kateri deli poslovanja so najbolj učinkoviti in kateri potrebujejo izboljšave ali celo ukinitve. Ugotavljanje stroškovne učinkovitosti posameznih delov poslovanja podjetja ni enostaven proces, saj je potrebno zbrati vse stroške in jih pravilno razvrstiti po posameznih stroškovnih mestih oziroma profitnih centrih. Pravilen način in prikaz razporejanja stroškov v nadaljnjem služi kot osnova za sprejemanje managerskih odločitev.

Namen zaključne strokovne naloge je preučiti teoretični okvir stroškov in prihodkov ter teorijo ustrezno uporabiti na praktičnem delu naloge, kjer prikažem stroške in prihodke na podlagi podatkov izbranega podjetja, prek katerih ugotavljam stroškovno učinkovitost in dobičkonosnost profitnih centrov. V nalogi obravnavam podjetje, ki je sestavljeno iz dveh glavnih dejavnosti, gostinstva in hotelirstva, ter ponuja širok nabor programov, namenjenih sprostitvi in dobremu počutju svojih gostov. Podatki izbranega podjetja so pridobljeni prek osebne komunikacije s članom uprave.

Cilj zaključne strokovne naloge je na podlagi stroškov in prihodkov ugotoviti in analizirati stroškovno učinkovitost in poslovanje dveh profitnih centrov, ki sta usmerjena v dejavnost hotelirstva in gostinstva. Na podlagi zbranih podatkov in analize je cilj oceniti njihovo uspešnost in prispevek k celotnemu poslovanju podjetja.

Zaključna strokovna naloga obsega teoretični in praktični del. V teoretičnem delu naloge sem se osredotočila na ključna izhodišča, ki so pomembna za nadaljnje razumevanje praktičnega dela naloge. Opredelila sem termine, kot so stroškovni nosilec, stroškovno mesto, profitni center ter neposredni in posredni stroški. S tem sem zagotovila teoretično podlago, ki služi kot pomembno izhodišče pri obravnavi praktičnega primera.

Praktični del predstavlja večinski del zaključne strokovne naloge. V tem delu obravnavam primer podjetja, katerega identitete zaradi zaupnosti podatkov ne smem razkriti. Prvo poglavje praktičnega dela namenjam predstavitvi podjetja in profitnih centrov, temu sledi poglavje, kjer podrobneje opišem, kako podjetje za potrebe notranjega poročanja knjiži in razporeja stroške, ter stroške prikažem po stroškovnih mestih. V nadaljevanju naloge sledi poglavje o prihodkih, kjer opišem, kako razporejajo prihodke, in jih prikažem na ravni podjetja. Na koncu naloge izračunam dobičkonosnost profitnih centrov in opredelim stroškovno učinkovitejšega. Temu sledijo še moja priporočila za izboljšanje poslovnih rezultatov.

1 OPREDELITEV STROŠKOV IN STROŠKOVNIH MEST

1.1 Stroškovni nosilec

Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega so stroški nastali in na katerega se nanašajo. Med stroškovne nosilce ne uvrščamo zgolj tistih poslovnih učinkov, ki so namenjeni prodaji, temveč tudi tiste, ki so namenjeni lastnim potrebam (Turk, Kavčič in Koželj, 2004, str. 40–41).

Za ugotavljanje stroškov po stroškovnih nosilcih se pogosto uporablja dva procesa (Turk, Kavčič in Koželj, 2004, str. 41):

- zbiranje stroškov po naravnih vrstah in
- razdelitev stroškov na enega ali več stroškovnih nosilcev.

Pomembno je, da je stroškovni nosilec natančno opredeljen in razumljiv. Opredelitev stroškovnega nosilca je odvisna od informacij, ki jih poslovodstvo potrebuje za odločanje, in od razlikovanja stroškov po posameznem stroškovnem nosilcu (Čadež in Hočevar, 2008, str. 97–98).

1.2 Stroškovno mesto

Stroškovno mesto predstavlja namensko, stvarno ali prostorsko zaokroženo enoto, na kateri pri poslovanju nastajajo stroški in jih je mogoče dodeliti poslovnim učinkom ter za katere je nekdo odgovoren (Turk, Kavčič in Koželj, 2004, str. 211).

Pri vzpostavljanju stroškovnih mest je bistveno zagotoviti (Turk, Kavčič in Koželj, 2004, str. 211):

- natančnejši pregled stroškov, ki se nanašajo na specifične poslovne učinke, in
- možnost sledenja gibanja stroškov na področjih, za katera nekdo nosi odgovornost.

Ločimo splošna stroškovna mesta in temeljna stroškovna mesta. Na temeljna stroškovna mesta razporejamo neposredne stroške, za katere že ob njihovem nastanku vemo, kateri stroškovni nosilec jih je povzročil. Na splošnih stroškovnih mestih pa so povzeti stroški, ki jih ob nastanku ni mogoče pripisati temeljnim stroškovnim mestom, kjer nastajajo poslovni učinki. V izogib akumulaciji stroškov na splošnih stroškovnih mestih in s tem večjo razporeditev po ustreznih temeljnih stroškovnih mestih se stroški razdelijo na (Turk, Kavčič in Koželj, 2004, str. 216–217):

- neposredne stroške temeljnih stroškovnih mest in
- posredne stroške temeljnih stroškovnih mest.

Profitni center je oddelek podjetja, ki prispeva svoj del k poslovnemu izidu celotnega podjetja. Obravnava se ga kot samostojno podjetje, na katerem oziroma v zvezi s katerim se pojavljajo stroški in prihodki (Segal, 2020).

1.3 Neposredni in posredni stroški

Za razčlenitev stroškov na neposredne in posredne stroške se uporablja osnovno merilo, po katerem se vprašamo, ali so ti stroški v neposredni ali posredni povezavi s stroškovnim nosilcem. Pri ugotavljanju neposrednih in posrednih stroškov sta ključna opredelitev stroškovnega nosilca in načelo ekonomičnosti, ki pravi, da morajo biti koristi poznavanja stroškov večje od stroškov, ki so posledica njihovega ugotavljanja (Čadež in Hočevar, 2008, str. 99).

Neposredni (direktni) stroški so tisti stroški, ki jih je mogoče ob njihovem nastanku neposredno povezati z določenim stroškovnim nosilcem (Čadež in Hočevar, 2008, str. 99).

Posredni (indirektni, splošni) stroški so stroški, ki niso neposredno povezani z določenim stroškovnim nosilcem, temveč so povezani z dvema ali več stroškovnimi nosilci. Ti se, odvisno od različnih dejavnikov, kot so narava stroškovnih nosilcev, vrsta proizvodnje in podobno, na različne načine prenašajo na stroškovne nosilce (Čadež in Hočevar, 2008, str. 99–100).

1.4 Razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce

Z razporejanjem posrednih stroškov se ugotavlja posredne stroške po posameznih stroškovnih nosilcih. Posredne stroške se razporeja na podlagi koeficientov dodatka splošnih stroškov oziroma ključev (Čadež in Hočevar, 2008, str. 127–128).

Koeficient dodatka je mogoče izračunati šele, ko so vsi splošni stroški razporejeni po temeljnih stroškovnih mestih. Proces razporejanja splošnih proizvodjalnih stroškov sestoji iz treh stopenj (Čadež in Hočevar, 2008, str. 129–130):

- Vse splošne stroške je potrebno porazdeliti po ustreznih stroškovnih mestih.
- Stroške s stroškovnih mest storitev je potrebno razporediti na stroškovna mesta izvajanja storitev.
- Na koncu je potrebno razporediti celotne splošne stroške na stroškovne nosilce.

Na prvi stopnji je treba posredne stroške razporediti glede na izvor stroškov. V tem primeru so stroški opredeljeni glede na končni stroškovni nosilec, kar pomeni, da so ti stroški z vidika stroškovnega mesta neposredni. Druga stopnja obsega razporejanje stroškov s stroškovnih storitev na stroškovna mesta, kjer se te storitve izvajajo. Nekateri stroški se lahko v tem primeru neposredno razporedijo na stroškovna mesta, čeprav so z vidika posameznega stroškovnega nosilca še vedno posredni. Večina stroškov pa je posrednih, kar pomeni, da je potrebno omenjene stroške razporejati na podlagi določene osnove. Pomembno je, da osnova

jasno izraža razmerje med stroški in stroškovnim mestom (Čadež in Hočevar, 2008, str. 131–132).

Pri tem se v praksi uveljavljata dve metodi. Prva je metoda »korak navzdol«, pri kateri na splošno velja, da podjetja stroške, ki nastanejo na servisnih stroškovnih mestih, v večini razporedijo na tiste, za katere opravijo večino storitev drugim servisnim stroškovnim mestom. Druga metoda se imenuje »neposredna metoda«, po kateri se stroški servisnih stroškovnih mest neposredno razporejajo na temeljna stroškovna mesta (Čadež in Hočevar, 2008, str. 133).

Zadnja stopnja, kjer se stroški temeljnih STM razporejajo na stroškovne nosilce, je za podjetja, ki ponujajo različne proizvode oziroma storitve, zapletena. Na vsak proizvod oziroma storitev se razporeja različna vrednost splošnih stroškov, zato je treba izračunati koeficient dodatka splošnih stroškov. Osnovna oblika koeficienta dodatka splošnih stroškov je izražena kot razmerje med splošnimi stroški in osnovo, pri čemer mora biti osnova čim bolj povezana s stroški. Čeprav se za različna stroškovna mesta uporabljajo različne osnove, je pomembno opozoriti, da stroški nikoli niso natančno razporejeni (Čadež in Hočevar, 2008, str. 134–135).

2 PREDSTAVITEV PODJETJA IN PROFITNIH CENTROV

2.1 Predstavitev podjetja

Izbrano podjetje (2020) se nahaja v središču Slovenije. Sestavljeno je iz dveh objektov, in sicer iz zdravilišča in hotela. Začetki segajo v 80. leta, ko se je na tem mestu pričela gradnja prvega kopališča s termalno vodo. Danes pa podjetje svojim gostom ponuja različne programe in storitve, namenjene sprostitvi in dobremu počutju. Ponuja širok nabor termalnih, hotelskih in gostinskih storitev, poleg tega pa ponuja tudi kongresni program. Podjetje privablja številne goste, obiskujejo ga športniki, družine, pari, ki si želijo aktivno preživljati čas v naravi. Hotelski kompleks ponuja 180 hotelskih sob, od tega 8 hotelskih suit. V sklopu kongresnega programa ima več dvoran različnih velikosti, te so namenjene organizaciji različnih poslovnih dogodkov, kongresov, seminarjev in konferenc. Kongresni center je opremljen z vso tehnično opremo, ki je potrebna za izvedbo uspešnih poslovnih srečanj (Izbrano podjetje, 2020).

2.2 Profitni center hotelirstvo

Hotelski objekt se nahaja v kontinentalnem delu Slovenije ter ima hotelirsko in gostinsko dejavnost. Program hotelirstvo ponuja široko paleto storitev z namenom udobnega bivanja gostov. Hotelske sobe so sodobno opremljene in udobne. Hotel se ponaša z osredotočenostjo na čistočo, vzdrževanje in urejenost objekta. Njegov cilj je zagotoviti dodatne aktivnosti, kakovostne in raznovrstne storitve, vse z namenom, da bi zadovoljil goste (Izbrano podjetje, 2020).

Podjetje je v programu hotelirstvo zavezano k trajnostnemu turizmu z namenom ohranjanja in čim manjšega obremenjevanja okolja. Zaveda se hitro spreminjajočega se in negotovega okolja, zato redno spremlja novosti s področja hotelirstva, nakupnih navad in vrednot, ter v tej smeri uveljavlja novosti in sledi trendom (Izbrano podjetje, 2020).

Hotel je priljubljena destinacija različnih skupin gostov. Programi sprostitve, oddiha in kongresnih kapacitet privabijo družine, goste aktivnega preživljanja prostega časa, športnike in tiste, ki se radi razvajajo. Zaradi izjemne lokacije in dobrih prometnih povezav zahajajo k njim številni gostje, ki si želijo ogledati in obiskati lepote Slovenije. Prilagojen je tako, da ga lahko obišejo gibalno ovirane in starejše osebe. V hotel zahajajo številni tuji in domači gostje. V letu 2020 se je struktura domačih in tujih gostov, zaradi epidemije in turističnih bonov, popolnoma spremenila (Izbrano podjetje, 2020).

Znotraj programa hotelirstvo imajo animacijsko službo, ki ponuja številne raznovrstne aktivnosti, ki so namenjene različnim segmentom gostov. Med počitnicami posvečajo več pozornosti družinam in otrokom, ki so jim na voljo ustvarjalne delavnice, tematska rajanja in podobno. Veliko pozornosti posvečajo tudi aktivnim gostom oziroma športnikom, tem so ponujeni pohodi na bližnje hribe, brezplačne vadbe, vodeni ogledi mesta itd. (Izbrano podjetje, 2020).

2.3 Profitni center gostinstvo

Poleg hotelirstva imajo v podjetju tudi gostinski del. Program gostinstva vključuje polpenzion (zajtrk, večerja), a la carte restavracijo, hotelsko restavracijo, kjer sta gostom na voljo hotelski bar in kavarna oziroma slaščičarna. Podjetje v okviru omenjenega programa gostom ponuja vrhunsko kulinarično izkušnjo. V skladu s svojimi vrednotami dajejo velik poudarek na lokalno sodelovanje in povezovanje. V skladu s trajnostnim turizmom se trudijo, da prihajajo sestavine iz bližnje okolice, ter s tem podpirajo lokalne dobavitelje in proizvajalce. Storitve se poslužujejo tako domači kot tuji gostje z vsega sveta (Izbrano podjetje, 2021).

V okviru programa gostinstvo prirejajo raznovrstne tradicionalne plesne in kulinarične dogodke, kot sta na primer novoletni in valentinov ples. Vsak dogodek je drugače tematsko obarvan in ima svojevrstno kulinarično vsebino. Poleg omenjenih dogodkov nudijo tudi poročna slavlja, praznovanje rojstnih dni in obletic (Izbrano podjetje, 2021).

Družba daje z namenom stalnega izboljševanja storitev veliko poudarka na izobraževanje zaposlenih. Kuharji, slaščičarji in strežba se udeležujejo različnih izobraževanj, seminarjev in delavnic. Na primer strežba se udeležuje izobraževanj o kulinariki in vinu, pripravi kavnih napitkov, kot je Latte art, ipd. Poleg tega so zaposlenim na voljo tudi izobraževanja, ki so namenjena izboljšanju komunikacijskih veščin z gosti, kar jim pomaga zagotoviti visoko raven storitev (Izbrano podjetje, 2021).

3 PRIKAZ STROŠKOV PO PROFITNIH CENTRIH

3.1 Knjiženje in razporejanje stroškov po profitnih centrih

Knjiženje in razporejanje stroškov za potrebe notranjega poročanja predstavljata celovit vpogled v stroškovno učinkovitost in uspešnost poslovanja posameznih profitnih centrov. Naj poudarim, da se podjetja pri spremljanju stroškov za notranje potrebe poročanja sama odločajo, kako bodo spremljala in razporejala stroške. V tem podpoglavju se osredotočam na metodologijo, kako obravnavano podjetje spremlja in razporeja stroške. Razumevanje postopkov knjiženja in razporejanja stroškov predstavlja temeljno podlago za nadaljnje razumevanje stroškovne analize obravnavanega podjetja.

V podjetju stroške delijo na neposredne in posredne stroške. Kot že omenjeno družba posluje znotraj dveh profitnih centrov, ki vključujeta več različnih poslovnih enot oziroma stroškovnih mest. Posamezni profitni center je obremenjen z neposrednimi stroški materiala, storitev, amortizacije, dela in z ostalimi stroški, prav tako so nanj razporejeni vsi prihodki, ki so ustvarjeni na profitnem centru.

V procesu knjiženja računov se računi, ki so neposredno vezani na stroškovno mesto oziroma poslovno enoto, knjižijo neposredno na profitni center. Pomembno je poudariti, da se proces razporejanja stroškov prične že z izdajo naročilnice, saj se že takrat navedejo vse pomembne informacije o stroškovnem mestu, na katerega se nanašajo stroški. Oseba, ki je naročnik storitve, je poleg odgovornosti za določeno stroškovno mesto odgovorna tudi za potrditev računa. To pomeni, da v fazi izdaje naročilnice to ustrezno opremi, da se lahko pravilno knjiži na določeno poslovno enoto in prek omenjene na profitni center. Odgovorna oseba v tem postopku tudi vsebinsko odobri višino računa oz. stroška. Ustrezno označevanje računov je ključno, saj omogoča natančno in enostavno razporejanje stroškov na ustrezen profitni center. Podjetje teži k temu, da se čim več stroškov knjiži neposredno na stroškovne nosilce, kar je ustrezno podprto s sistemom informacijske tehnologije – podjetje ima vpeljan učinkovit dokumentacijski management sistem (večinsko brezpapirno poslovanje v tem segmentu).

Posredni stroški, ki jih ni mogoče neposredno pripisati določenemu profitnem centru, se v podjetju knjižijo na različne načine:

- razporejanje stroškov preko razdelilnikov (npr. stroški energije) in
- razporejanje stroškov preko ključev.

Razporejanje stroškov preko ključev pomeni, da podjetje določi ključ, po katerih se ti stroški razdelijo na oba profitna centra. V podjetju ključ določajo na ravni različnih oddelkov, pri čemer je odgovornost določanja ključev odvisna od vrste stroška. Ko so ti določeni, jih odobri uprava. Ključi se določijo glede na poslovanje oziroma utež, ki jo imata med seboj profitna centra (npr. odstotek opravljenega dela ali količin, delež uporabe virov,

število zaposlenih na posameznem profitnem centru). Ti ključi predstavljajo merila za razporejanje posrednih stroškov med profitnimi centri. Pravilno knjiženi stroški omogočajo podjetju, da se vzpostavi objektiven vpogled v strukturo stroškov posameznega profitnega centra. Glavni cilj tega je prikaz realne slike poslovanja posameznega profitnega centra, pri čemer niti en evro ne ostane nerazporejen. Ključi se določajo na letni osnovi in se tekom leta ne spreminjajo, razen če pride do bistvenih odstopanj. Specifičen dogodek, ki lahko sproži odstopanje od standardnih ključev razporejanja, je na primer ta, da se v enem od profitnih centrov pojavi večji projekt, ki zahteva razpoložljivost informatikov za obdobje enega meseca. V tem primeru bi podjetje moralo določiti, kako bo ključne prilagodilo glede na omenjeni projekt. Po končanem projektu se podjetje vrne k standardnim razporejanjem stroškov glede na opredeljene ključne. S tem zagotavlja doslednost knjiženja stroškov. Vsako leto se ključne na novo pregleda in se jih po potrebi prilagodi oziroma modificira glede na dejansko stanje. Pri izbiri ključa je na voljo več kriterijev, to so prihodek, število zaposlenih, stroški in porabljen čas skupnih služb na profitnem centru.

Med posredne stroške uvrščamo stroške skupnih služb, materiala, storitev, dela, amortizacije, financiranja in druge stroške, ki se jih ne da neposredno pripisati profitnemu centru. Na primer stroški, ki so povezani z vzdrževanjem in upravljanjem skupnih prostorov, se razdelijo med profitna centra, saj se skupni prostori uporabljajo za potrebe obeh profitnih centrov. Med posredne stroške uvrščamo tudi ostale morebitne nerazporejene stroške, kot je na primer tožba ali odškodnina, ki se je ne da neposredno pripisati profitnemu centru. Podjetje podobno razdeli tudi stroške vzdrževanja, dela, materiala in zunanjih storitev. Tovrstni stroški se ne delijo dalje na posamezne poslovne enote, prav tako ne bremenijo posameznega programa dejavnosti. Posredne stroške v podjetju spremljajo na šestih stroškovnih mestih. Na profitnem centru hotelirstvo imajo vzpostavljena tri stroškovna mesta, in sicer recepcija, gospodinjstvo in kongresni center. Profitni center gostinstvo pa obsega stroškovna mesta kavarna, restavracija in bazenske restavracije. Na vseh stroškovnih mestih za iste vrste stroškov uporabljajo enake ključne. Na primer za razporejanje posrednih stroškov komunalnih storitev je na vseh stroškovnih mestih kot osnova določena površina. Isto osnovo uporabljajo tudi pri razporeditvi stroškov s stroškovnih mest na profitna centra.

V nalogi bom prikazala stroške na ravni profitnih centrov in stroškovnih mest. Stroški stroškovnih mest se seštevajo na ravni posameznega profitnega centra, za njih velja enakovredna analogija pri razvrščanju.

3.2 Prikaz in razporejanje različnih vrst posrednih stroškov

V tem poglavju prikažem neposredne in posredne stroške na ravni obeh profitnih centrov in podrobneje opišem posamezne vrste stroškov. V nadaljevanju na podlagi različnih ključev prikažem kako na profitna centra razporejajo različne vrste posrednih stroškov.

3.2.1 Prikaz neposrednih in posrednih stroškov po vrstah

Na ravni obeh profitnih centrov spremljajo različne vrste stroškov. Ti se delijo na neposredne in posredne stroške. Podjetje teži k temu, da čim večji delež stroškov razporeja neposredno na profitna centra, saj s tem zagotovi bolj natančno razporeditev stroškov glede na dejanske aktivnosti in porabo virov na posameznem profitnem centru.

V tabeli 1 so na ravni celega podjetja po vrstah stroškov prikazani neposredni in posredni stroški. Pri neposrednih stroških največji delež stroškov predstavlja nabavna vrednost prodanega blaga, pri posrednih stroških pa stroški storitev. Neposredni stroški znašajo 84 % celotnih stroškov, kar potrjuje to, da v podjetju čim večji delež neposrednih stroškov razporedijo neposredno na profitna centra. Posrednih stroškov dela ni v tej tabeli, ker se spremljajo po stroškovnih mestih splošnih služb.

Tabela 1: Prikaz stroškov na ravni profitnih centrov za leto 2020

	Neposredni stroški	Posredni stroški
Nabavna vrednost prodanega blaga	2.016.687	-
Stroški materiala	1.819.160	551.493
Stroški storitev	1.804.541	630.713
Stroški dela	1.290.725	-
Stroški amortizacije	1.878.922	400.786
Stroški financiranja	102.301	43.766
Drugi stroški	78.064	25.900
Skupaj	8.990.400	1.652.658

Vir: Izbrano podjetje (2020)

V nadaljevanju naloge za izbrano podjetje (2020) predstavim, kaj vključuje posamezna vrsta stroškov. Stroški nabavne vrednosti prodanega blaga vključujejo stroške kozmetike, igrač, spominkov, ki se prodajajo na recepciji itd.

Stroški materiala zajemajo:

- stroške hrane in pijače,
- stroške energije (električna energija, zemeljski plin, ogrevanje),
- stroške pomožnega tehničnega materiala (vodovodni material v skupnih prostorih, razsvetljava skupnih prostorov, zunanja razsvetljava, elektro material skupnih prostorov),
- stroške pomožnega ostalega materiala (dekoracija skupnih prostorov, dekoracija zunanosti, pisarniški material, strokovna literatura, novoletna dekoracija, dekoracija ob praznikih, material za čiščenje skupnih prostorov, embalažni material, potrošni material skupnih prostorov).

V stroške storitev so vključeni:

- stroški vzdrževanja (stroški ureditve okolice, servisiranje in popravila stavbnega vzdrževanja),
- intelektualne storitve (revizija, odvetniške storitve, svetovanje, kreativne storitve za grafično oblikovanje),
- stroški izobraževanja (usposabljanje zaposlenih, zunanji izobraževalni seminarji in delavnice, nakup izobraževalnega gradiva),
- stroški marketinga (stroški sejmov in strokovnih delavnic, oglaševanje (klasični tiskani mediji, kot so revije, radio, televizijski oglasi, jumbo plakati), stroški digitalnih medijev (Facebook, Instagram, zakupi na Googlu ipd.)),
- stroški informacijsko-komunikacijske tehnologije (internet, stroški mobilne in fiksne telefonije, stroški vzdrževanja strežnikov, vzdrževalne službe za opremo (tiskalnike, računalnike), vzdrževalne službe za objekte, antivirusna zaščita za kibernetško varnost, popravila in servisi računalniške strojne opreme, sporazumi o ravni storitve),
- stroški drobnega inventarja,
- komunalne storitve (oskrba s pitno vodo, odvoz odpadkov, odvajanje in čiščenje odpadne vode, ostali komunalni stroški),
- stroški provizij (prodaja preko interneta, stroški provizij za dogodke, kot so kongresi, seminarji ipd.),
- stroški povračil zaposlenim (prehrana med delom, stroški prevoza),
- stroški študentskega servisa (plačila študentom, delodajalčevi prispevki),
- stroški zavarovanja in bančnih storitev (provizija na kreditne kartice),
- stroški ostalih storitev (povračila študentom in dijakom za prakso, stroški izredne revizije, sodne takse, članarine).

Pod stroški amortizacije izkazujejo amortizacijo neopredmetenih sredstev, zgradb, opreme, drobnega inventarja in ostalih opredmetenih osnovnih sredstev. Stroški financiranja zajemajo obresti od prejetih posojil, provizije za različne storitve, ki so povezane s financiranjem, ipd. Pod postavko drugi stroški podjetje izkazuje dajatve, ki so neodvisne od drugih vrst stroškov, to je na primer nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča (NUSZ).

3.2.2 Razporejanje posrednih stroškov

V tem poglavju opišem, kako podjetje razporeja posamezne vrste posrednih stroškov. Poudarek je na posrednih stroških, saj se za neposredne stroške že ob njihovem nastanku ve, kateri stroškovni nosilec jih je povzročil.

Stroške nabavne vrednosti prodanega blaga podjetje v celoti razporeja neposredno na profitna centra, saj je meja nastankov teh stroškov jasno določljiva. Zaradi jasne določitve ni potrebe, da bi se ti stroški razporejali s pomočjo ključa. Na primer če so prodali spominke,

igrača ali kozmetiko na recepciji, se stroški nabavne vrednosti knjižijo neposredno na profitni center hotelirstvo.

Stroški hrane in pijača so prav tako ena izmed kategorij, za katere se natančno ve, na katerem profitnem centru so nastali. Glede na specifične dejavnosti se ti stroški v celoti neposredno razporejajo na hotelski in gostinski del. Na primer pijača, ki je na voljo gostom v hotelskem mini baru, se neposredno knjiži na hotelski del, saj je ta strošek neposredno povezan s hotelsko namestitvijo. Če pa gostje obiščejo restavracijo, kavarno ali slaščičarno, se ti stroški pijače in hrane knjižijo neposredno na gostinski del.

Strošek energije je eden izmed tistih stroškov, ki jih je težje neposredno razporejati med profitnima centroma. Zaradi narave tega stroška se v podjetju za razporejanje dela posrednih stroškov uporablja ključ. Kot osnova za izračun ključa se uporablja površina prostora, ki jo obsega posamezni profitni center. Večja kot je površina profitnega centra v primerjavi s skupno površino, večji delež posrednih stroškov bo razdeljen na ta del. Ta osnova omogoča najbolj smiselno razporejanje stroškov energije med profitnima centroma. Profitni center hotelirstvo obsega približno 70 % celotne površine, in sicer 55.640 m², profitni center gostinstvo pa 23.846 m².

$$Ključ_{str.energije} = \frac{\Sigma posr.str.energije}{\Sigma površina} = \frac{342.780 \text{ €}}{79.486 m^2} = 4,31 \text{ €/m}^2 \quad (1)$$

Kot kaže enačba (1), je na vsak kvadratni meter razdeljenih 4,31 € posrednih stroškov energije. Kar pomeni, da je na profitni center hotelirstvo razporejenih 239.945 € stroškov energije, na profitni center gostinstvo pa 102.835 €. Na podoben način razporejajo tudi posredne stroške pomožnega tehničnega materiala in pomožnega ostalega materiala, torej na osnovi površine.

Med stroške vzdrževanja, ki se jih ne da razporediti neposredno na profitni center, spada vzdrževanje skupnih prostorov (povezovalni hodniki, tehnični prehodi, skladišča itd.), vzdrževanje zunanjih površin in stroški vzdrževanja infrastrukture, kot je klimatizacija skupnih prostorov, električna napeljava skupnih prostorov in druga infrastruktura. Posredne stroške storitev vzdrževanja razporejajo na osnovi porabljenega časa skupne službe za investicije in vzdrževanje, ki so prikazani v nadaljevanju naloge (tabela 2). Storitve, ki jih izvajajo zunanji vzdrževalci, razporejajo na osnovi časa, ki ga na profitnem centru porabijo lastni vzdrževalci. Ta kriterij omogoča, da so stroški vzdrževanja razporejeni na enak način, kot so razporejeni stroški zaposlenih v oddelku vzdrževanja. Glede na odstotek časa, ki ga porabi služba za vzdrževanje na gostinskem delu, se posredno pripadajoči stroški profitnega centra gostinstvo izračunajo na način, kot prikazuje enačba (2).

$$Posredni\ stroški_{PC\ gost.} = \% opravljenega\ dela\ na\ PC_G \times posredni\ str.\ vzd. = \\ 0,55 \times 158.672 \text{ €} = 87.270 \text{ €} \quad (2)$$

Pri razporejanju stroškov vzdrževanja si pomagam s tabelo 2, kjer so na ravni obeh profitnih centrov prikazani stroški po stroškovnih mestih. Iz tabele 2 je namreč podatek, da je lastna vzdrževalna služba porabila 55 % časa na gostinskem delu in ostalih 45 % na hotelirskem delu podjetja. Na profitni center gostinstvo je razporejenih 87.270 € stroškov, na profitni center hotelirstvo pa 71.402 €. Ker je bil večji delež stroškov skupne službe za vzdrževanje razporejen na gostinski del, so se tudi posredni stroški vzdrževanja večinsko usmerili v ta del.

Kriterij za razporejanje posrednih stroškov intelektualnih storitev je prihodek oziroma delež prihodka posameznega profitnega centra v skupnih prihodkih. Ključ je izračunan v enačbi (3).

$$Ključ_{str.intelektualnih\ storitev} = \frac{\Sigma posr.str.intel.storitev}{\Sigma prihodki} = \frac{44.578\ €}{18.405.436,94\ €} = 0,002 \quad (3)$$

Izračunan koeficient delitve pri enačbi (3) pomeni, da je na 1 evro prihodka pripisanih približno 0,002 posrednih stroškov intelektualnih storitev. Profitnemu centru hotelirstvo glede na pripadajoči delež prihodkov pripada 24.370 € posrednih stroškov intelektualnih storitev, profitnemu centru gostinstvo pa ostalih 20.208 €. Pri razdeljevanju stroškov marketinga in informacijsko-komunikacijske tehnologije merilo prispevka stroškov k profitnemu centru prav tako predstavljajo prihodki.

Kot merilo za razporejanje posrednih stroškov izobraževanja uporabljajo število zaposlenih. Skupaj je v podjetju zaposlenih 363 oseb, od tega jih je 163 na profitnem centru hotelirstvo in 200 na profitnem centru gostinstvo. Že iz tega je razvidno, da se bo na gostinski del porazdelil večji delež posrednih stroškov izobraževanja.

$$Ključ_{str.izobraževanja} = \frac{\Sigma posr.str.izobraževanja}{\Sigma št.zaposlenih} = \frac{22.987\ €}{363\ zap.} = 63,33\ €/zap. \quad (4)$$

Izračunan koeficient pri enačbi (4) pomeni, da na 1 zaposlenega odpade 63,33 € posrednih stroškov izobraževanja. Večinski del posrednih stroškov izobraževanja se je glede na večje število zaposlenih porazdelil na profitni center gostinstvo, in sicer 12.665 €, ostalih 10.322 € stroškov pa pripada profitnemu centru hotelirstvo. Med posredne stroške izobraževanja se uvrščajo stroški usposabljanja vodstva in stroški zunanjih izobraževalnih programov, ki so namenjeni zaposlenim na obeh profitnih centrih.

Med posredne stroške študentskega servisa spadajo stroški študentov, ki so zaposleni v upravi, in skupni administrativni stroški, to so stroški vodenja evidenc, obračunavanja plač ipd., ki se urejajo preko skupnih služb, kot sta finančna in računovodska služba. Za razporejanje te vrste stroškov podjetje za osnovo uporablja število zaposlenih. Izračun ključa posrednih stroškov študentskega servisa prikazuje enačba (5).

$$Ključ_{str.\ študentskega\ servisa} = \frac{\Sigma posr.str.\ štud.servisa}{\Sigma št.zaposlenih} = \frac{21.549\ €}{363\ zap.} = 59,36\ €/zap. \quad (5)$$

Dobljeni rezultat pomeni, da se na enega zaposlenega v povprečju porazdeli 59,36 € posrednih stroškov študentskega servisa. Večji delež posredno pripadajočih stroškov študentskega servisa podjetje beleži na profitnem centru gostinstvo, saj je na omenjenem centru več zaposlenih.

Pri razporejanju posrednih stroškov amortizacije kot osnovo uporabljajo nabavno vrednost sredstev. Nabavna vrednost sredstev na profitnem centru hotelirstvo znaša 2.721.639 €, kar je občutno več v primerjavi s profitnim centrom gostinstvo, kjer vrednost sredstev znaša 956.251 €. Zaradi večjih površin, ki jih obsega hotelirski del, je potrebnih tudi več sredstev. Posledično je vrednost sredstev na tem profitnem centru višja. Na podlagi te osnove je izračunan ključ 0,109, kar pomeni, da na 1 € nabavne vrednosti sredstev odpade 0,109 posrednih stroškov amortizacije. Na profitni center hotelirstvo je razporejenih 296.582 € posrednih stroškov amortizacije, ostalih 104.204 € pa pripada gostinstvu.

Za razporejanje drugih posrednih stroškov sta določeni dve osnovi, to sta površina in prihodki. Prek teh dveh osnov se glede na utež, ki jo imata, stroški delijo na posamezni profitni center. Obe osnovi imata utež 50 %, kar pomeni, da sta si pri razporejanju stroškov enakovredni, tako se polovica drugih posrednih stroškov razporeja na osnovi površine in ostala polovica na osnovi prihodkov. Za vsako od osnov je potrebno izračunati ključ. Izračun ključa pri osnovi površine je 0,163, pri upoštevanju osnove prihodkov pa 0,001. Na profitni center hotelirstvo je upoštevajoč obe osnovi tako razdeljenih 14.935 € posrednih drugih stroškov in ostalih 10.965 € na profitni center gostinstvo.

3.3 Prikaz stroškov po stroškovnih mestih

V tem poglavju obravnavam, kako v izbranem podjetju spremljajo stroške na ravni stroškovnih mest. Vzpostavljena imajo stroškovna mesta skupnih služb, katerih stroški se razporejajo na oba profitna centra. Poleg teh imajo na ravni posameznih profitnih centrov vzpostavljenih skupno še šest stroškovnih mest. Na ta stroškovna mesta se prek ključev razporejajo različne vrste stroškov.

3.3.1 Prikaz stroškov skupnih služb

Podjetje ima vzpostavljenih deset stroškovnih mest skupnih služb, katerih stroški se preko ključev razdeljujejo med profitna centra. Razvidno iz tabele 2 različna stroškovna mesta predstavljajo različna razmerja v skupnih stroških med profitnima centroma. To nakazuje na dejstvo, da stroškovna mesta z vidika stroškov niso enako pomembna za oba profitna centra. Pri razdelitvi stroškov uporabljajo tisti kriterij, ki je vzročno najbolj povezan z nastankom stroškov na stroškovnem mestu in omogoča čim bolj natančno delitev stroškov po profitnih centrih.

Tabela 2: Prikaz stroškov skupnih služb po stroškovnih mestih za leto 2020

Naziv stroškovnega mesta	Delež stroškov na posamezni PC		Stroški na posameznem PC (v €)	
	PC hotelirstvo	PC gostinstvo	PC hotelirstvo	PC gostinstvo
Uprava	45	55	441.990	540.210
Program wellness	46	54	58.630	68.826
Služba za internet in komunikacijsko tehnologijo	52	48	66.798	61.659
Služba za organizacijo, kakovost in razvoj	50	50	25.989	25.989
Kadrovska služba	32	68	62.259	132.301
Služba za investicije in vzdrževanje	45	55	180.716	220.875
Prodaja	43	57	236.724	313.796
Marketing	43	57	208.838	276.832
Nabava	40	60	23.950	35.926
Finančna in računovodska služba	45	55	135.555	165.679
Stroški skupaj	-	-	1.441.449	1.842.093

Vir: Izbrano podjetje (2020)

Med profitnima centroma se dokaj sorazmerno razporejajo stroški z naslednjih stroškovnih mest (v nadaljevanju STM), kot so uprava, program wellness, služba za internet in komunikacijsko tehnologijo, služba za organizacijo, kakovost in razvoj in finančno-računovodska služba. Pri ostalih STM je razvidno, da so odstopanja v razporeditvi stroškov med profitnima centroma večja. Podjetje nima vzpostavljenega STM, katerega stroški bi pripadali zgolj enemu profitnemu centru. Razlog za to je, da je poslovanje obeh profitnih centrov medsebojno zelo prepleteno in soodvisno.

3.3.1.1 Razdelitev stroškov skupnih služb

Največji delež v skupnih stroških vseh STM predstavlja STM uprava, na katerem so v letu 2020 stroški znašali 982.200 €. 45 % stroškov uprave pripada profitnem centru hotelirstvo, ostalih 55 % pa je razvrščenih na gostinstvo. Takoj za upravo največji delež stroškov predstavlja STM prodaja, ki znaša 550.520 €. Največji delež stroškov prodaje se pojavlja na gostinskem delu poslovanja, in sicer kar 57 %. Ti namreč predstavljajo 56 % vseh stroškov, razdeljenih po STM. Če stroške ocenjujem z vidika profitnih centrov, profitni center hotelirstvo skupno beleži 1.441.449 €, profitni center gostinstvo pa 1.842.093 €. Na profitnem centru gostinstvo je bilo zabeleženih kar 400.644 € več stroškov skupnih služb v primerjavi s profitnim centrom hotelirstvo.

3.3.1.2 Določitev ključev za razporejanje

Na profitnem centru gostinstvo so bili stroški za 12 % višji kot na profitnem centru hotelirstvo. Profitni center gostinstvo je zahteval več vložnega časa s strani skupnih služb. Razlogov za to je več, spodaj izpostavljam zgolj najpomembnejše.

Večja dinamika poslovanja na profitnem centru gostinstvo je s strani uprave zahtevala več časa. Gostinstvo je veliko bolj kompleksno in predstavlja večji obseg dejavnosti kot hotelirstvo. Zaradi večjega števila storitev in aktivnosti se je posledično večji del stroškov uprave razporedil na gostinstvo. Poleg tega je v gostinstvu večja potreba po izobraževanju in predvsem iskanju kadra, ki je posledica splošnega pomanjkanja kadra v gostinstvu. To je od uprave zahtevalo dodatno angažiranost.

Znatno višji stroški kadrovske službe na profitnem centru gostinstvo so upravičeni z vidika tega, da je imela kadrovska služba povečan obseg dela. Vzrok je bila večja dinamika zaposlovanja oz. fluktuacija zaposlenih na omenjenem profitnem centru. Posledično se je pojavljala večji obseg administracije z zaposlovanjem novih zaposlenih. Poleg tega je bilo zaradi bolniških odsotnosti izvedenih več internih rotacij kadra. To pomeni, da je prišlo dočasne zamenjave zaposlenih, kar je povzročilo dodatne stroške usposabljanja zaposlenih za določeno delovno mesto in več internega administrativnega dela, kot so razporedi, beleženje ur za vsakega rotiranega zaposlenega itd.

Na profitnem centru gostinstvo je prišlo do nove sistematizacije delovnih mest. To je s strani kadrovske službe zahtevalo dodatne analize novih delovnih mest, usklajevanje s pravnimi zadevami, izobraževanje in usposabljanje zaposlenih, da se prilagodijo novim delovnim nalogam, ki jih zahteva delovno mesto, prilagajanje plačnih sistemov in interno usklajevanje.

Višje stroške služb za investicije in vzdrževanje opravičuje povečana investicija na profitnem centru gostinstvo, v povezavi s katero so se pojavili stroški opreme. Investicija je zahtevala večji obseg vzdrževanja in servisiranja. Poleg naštetega je dodatne stroške v obravnavanem obdobju povzročila sanacija izliva vode, ki je povzročila stroške odstranjevanja vode, čiščenja, nadomeščanja poškodovane opreme ter preverjanja in odstranjevanja vzroka, zaradi katerega je prišlo do izliva. Pri tehničnih službah so se pojavili tudi stroški materiala, ki so se zaradi ključev večinsko porazdelili na del stroškov skupnega materiala, ki spada v skupne prostore obeh profitnih centrov (toaleta, kongres ipd.).

Na profitnem centru gostinstvo je bilo veliko število prodajnih dogodkov, večje povpraševanje in obsežnejša komunikacija, kar je s strani prodajnega osebja zahtevalo več angažmaja. Zaradi večje stopnje avtomatizacije na hotelirstvu ta zahteva manj dela s strani prodajnega osebja. Večjo avtomatizacijo omogočajo interni prodajni kanali in zunanji prodajni kanali, kot je na primer spletna stran booking.com, kjer gostje lahko rezervirajo hotelsko sobo. V panogi gostinstva je večja konkurenca kot pri hotelirstvu. Posledično so morali temu nameniti nekoliko več pozornosti s strani marketinga.

Razvidno iz tabele 2 je profitni center gostinstvo poleg ostalih že navedenih skupnih služb zahteval tudi več obravnave s strani nabave. V primerjavi s hotelirstvom je v gostinstvu več individualnih zahtev, zaradi česar se mora nabavna služba bolj angažirati za nabavo materiala. Kot sem že omenila v uvodnem poglavju, profitni center gostinstva sestavlja več delov, to so kavarna, restavracija a la carte in bazenska restavracija. Prek teh enot ponujajo širok nabor storitev za goste, ki vključujejo raznolike jedi, pijače, sladice in druge specialitete. Vse naštetu zahteva večjo raznolikost dobaviteljev, skladiščenje, prilagajanje naročil zahtevam gostov in logistične zahteve, kar povzroča višje stroške na tem delu poslovanja. Hotelski del je v primerjavi z gostinskim delom bolj standardiziran, saj nabava ves čas nakupuje enak material in po pravilu, od istih pogodbenih partnerjev, kot so kozmetika za sobo, čistila, papir itd.

Pri finančni in računovodski službi je ključ večji v korist gostinstva, kar je posledica večjega števila dejavnikov. Finančno-računovodska služba ima večji obseg knjiženja dokumentov, v gostinstvu se namreč pojavlja večja količina manjših računov. Posledično to predstavlja večjo količino računovodskih dokumentov (izdani računi, zaključki blagajn, storno računi itd.), saj je na gostinskem delu povprečni znesek računa občutno nižji kot na hotelskem delu, kjer se zaračunavajo znatno višji zneski (npr. v kavarni plačamo za kavo 1,80 €, ena nočitev v hotelu pa znaša približno 100 €). Poleg tega se na gostinskem delu pojavlja večji obseg poslovanja z gotovino, zaradi česar je v tem delu več blagajn, dogodkov in knjiženja (polog denarja v nočni trezor, štetje denarja, preverjanje blagajn in denarnic). Omenjeno zahteva večji nadzor in sledljivost denarnih tokov. Na hotelskem delu so ti procesi bolj avtomatizirani, saj je večji delež kartičnega plačevanja ali po predračunu. Obrati, kot sta restavracija in kavarna, običajno vključujejo večje število dobaviteljev in strank, posledica je večji obseg knjiženja.

Večje število organiziranih poslovnih dogodkov (npr. kongresi, catering, poroke itd.) na gostinskem delu je zahtevalo povečano pozornost plačilni politiki (npr. knjiženje avansov, usklajevanje računov s kupcem po obračunu, morebitne izterjave itd.). Poleg tega je raznolikost storitev, ki jih prinaša profitni center gostinstvo bolj podvržena predpisom, posledično to vključuje večjo angažiranost finančne in računovodske službe. Usklajevanje raznoraznih davčnih in pravnih zahtev pa prinaša večji delež porabljenega časa.

Na gostinskem delu razpolagajo z večjimi zalogami, potrebno je, da shranjujejo večje količine živilskih izdelkov, pijač in drugih zalog. Za učinkovito upravljanje zalog pa je potrebna vključenost finančne in računovodske službe. Ta se ukvarja z vrednotenjem zalog, plačilom dobaviteljem itd.

3.3.2 Prikaz stroškov na stroškovnih mestih profitnega centra hotelirstvo

Razvidno iz tabele 3 ima podjetje na ravni profitnega centra hotelirstvo vzpostavljena tri STM, in sicer STM recepcija, STM gospodinjstvo in STM kongresni center. Za razporeditev

različnih vrst stroškov uporabljajo različne osnove. Stroški se na profitna centra razporejajo na enak način, kot sem prikazala na ravni celotnih posrednih stroškov.

Tabela 3: Prikaz stroškov po STM profitnega centra hotelirstvo za leto 2020

	STM recepcija	STM gospodinjstvo	STM kongresni center	Skupaj stroški
Stroški materiala	46.325	96.511	243.208	386.044
Stroški storitev	88.822	101.887	131.764	322.473
Stroški amortizacije	35.599	80.077	180.915	296.591
Stroški financiranja	10.528	3.350	10.049	23.927
Drugi stroški	6.572	2.091	6.273	14.936
Skupaj stroški po STM	187.846	283.916	572.209	1.043.971

Vir: Izbrano podjetje (2020)

Največ stroškov podjetje beleži na STM kongresni center, stroški na tem STM predstavljajo približno 55 % skupnih stroškov. Na tem STM največji del stroškov predstavljajo stroški materiala. Za vse vrste stroškov materiala pri izračunu ključa kot osnovo uporabljajo površino, ki na kongresnem centru predstavlja 63 % celotne površine hotelirskega dela, posledično se je večji del stroškov materiala razporedil na kongresni center.

3.3.3 Prikaz stroškov na stroškovnih mestih profitnega centra gostinstvo

Na ravni profitnega centra gostinstvo, imajo prav tako vzpostavljena tri STM, in sicer STM kavarna, STM restavracija in STM bazenske restavracije. Tabela 4 prikazuje stroške po STM profitnega centra gostinstvo. Največ stroškov pripada STM restavracija, ti predstavljajo približno 60 % vseh posrednih stroškov profitnega centra gostinstvo. To je povsem razumljivo, saj je restavracija pomemben del podjetja in pokriva večji obseg dejavnosti. Najvišji stroški STM restavracija so stroški storitev. Večina stroškov storitev se razporeja na osnovi prihodka, ki je na STM restavracija najvišji. Ta predstavlja kar 58 % celotnih prihodkov profitnega centra gostinstvo. Posledično se je večji delež stroškov storitev, kot so stroški intelektualnih storitev, marketinga, informacijsko-komunikacijske tehnologije ipd. razporedil na STM restavracija. STM bazenske restavracije je glede na nizke stroške stroškovno učinkovitejše. Glede na skupne stroške je v letu 2020 zabeležilo 16 % celotnih stroškov STM. Zaradi nižjih prihodkov, ki predstavljajo osnovo za izračun ključa, se je na to STM po ključu razporedilo manj stroškov.

Stroški se na STM od obeh profitnih centrov razporejajo z enakimi ključi, kot je prikazano na podlagi celotnih posrednih stroškov v podpoglavju razporejanje posrednih stroškov.

Tabela 4: Prikaz stroškov po STM profitnega centra gostinstvo za leto 2020

	STM kavarna	STM restavracija	STM bazenske restavracije	Skupaj posredni stroški
Stroški materiala	41.362	99.270	24.817	165.449
Stroški storitev	72.637	183.376	52.228	308.241
Stroški amortizacije	22.925	63.565	17.715	104.205
Stroški financiranja	5.158	11.606	3.174	19.938
Drugi stroški	2.851	6.360	1.754	10.965
Skupaj stroški po STM	144.933	364.177	99.688	608.798

Vir: Izbrano podjetje (2020)

4 PRIKAZ PRIHODKOV PO PROFITNIH CENTRIH

4.1 Knjiženje prihodkov po profitnih centrih

V podjetju se prihodki spremljajo na podoben način kot stroški. Prihodki se knjižijo ločeno za vsak profitni center posebej. Omenjeni se kategorizirajo v dve skupini, in sicer neposredni prihodki, za katere se že ob njihovem nastanku ve, na katerem profitnem centru so nastali, in posredni prihodki, ki se razporejajo na oba profitna centra. Neposredni prihodki se že ob nastanku knjižijo na tisti profitni center, kjer so nastali. Z naslova hotelirstva imajo na primer neposredne prihodke iz nastanitev, v gostinstvu pa se pod te uvrščajo na primer prihodki polpenziona. V podjetju se pojavlja večji delež neposrednih prihodkov, ti napram posrednim prihodkom predstavljajo približno 85 % vseh prihodkov. Z vidika vrste prihodkov pa približno 97 % predstavljajo redni prihodki od prodaje.

Med splošne prihodke podjetje knjiži najemnine, stroške marketinga in oglaševanja, ki jih podjetje zaračuna drugim, odškodnine zavarovalnic, prihodke skupnih dogodkov in podobno. Skupne prihodke razporeja podobno kot posredne stroške. Ti se med profitna centra delijo na osnovi ključev, ki se določijo glede na vrsto prihodka. Kot osnovo za razporejanje prihodkov določijo tisto, ki je najbolj smiselna in vzročno povezana z določenimi prihodki. Po navadi je ključ enak deležu prihodkov profitnega centra v deležu skupnih prihodkov od prodaje. Ko so prihodki razporejeni, se znotraj posameznega profitnega centra prihodki kombiniranih storitev prek ključev knjižijo na posamezne poslovne enote oziroma STM. Ključne za razporejanje prihodkov na letni osnovi določi uprava in jih vsakoletno preveri ter po potrebi revidira in ponastavi. Neposredni stroški se že ob nastanku knjižijo na profitni center, ki jih je povzročil. Podobno kot pri stroških se za namene notranjega poročanja prihodki kategorizirajo glede na različne vire. Na primer ločeno se spremljajo prihodki iz nastanitev, polpenziona, bazena itd. Pravilno knjiženi prihodki omogočajo podjetju ustvariti objektiven vpogled v resnično stanje poslovanja podjetja. V podjetju za beleženje prihodkov uporabljajo avtomatizirane sisteme, ki

omogočajo integracijo različnih informacijskih sistemov, ti pa omogočajo bolj učinkovito spremljanje in beleženje prihodkov.

4.2 Prikaz neposrednih in posrednih prihodkov

V tem poglavju analiziram, kako v podjetju razporejajo prihodke, saj ta podatek potrebujem za izračun dobičkonosnosti posameznega profitnega centra. Prihodke v grobem razdelim na prihodke od prodaje oz. prihodke iz rednega delovanja in ostale prihodke. Med prihodke od prodaje knjižijo vse tiste prihodke, ki se nanašajo na nastanitve, dogodke in gostinske storitve. Mednje so vključeni prihodki nočitev v hotelskih sobah, organizacija dogodkov, restavracijske storitve itd. Med ostale prihodke uvrščajo prihodke, kot so prejete odškodnine in prejeta sredstva. Če podjetje prejme določena sredstva, se ta na začetku obdobja knjižijo kot prejeti denarni tok oz. priliv. Kasneje predstavljajo prihodek, ki ga vsako leto razmejujejo.

Druga raven spremljanja prihodkov so neposredni in posredni prihodki. V podjetju se trudijo čim več prihodkov razdeliti neposredno med profitna centra. Velikokrat pa se pojavijo prihodki, ki niso neposredno povezani z eno izmed osnovnih dejavnosti, ampak izhajajo iz podjetja kot celote. Tovrstni prihodki so lahko povezani s prejetimi sredstvi, ki se knjižijo na oba profitna centra, to so prihodki, ki so na primer povezani z uporabo skupnih prostorov.

Dogodek je ena izmed specifičnih situacij, kjer se pojavljajo neposredni kot posredni stroški na obeh profitnih centrih. To pomeni, da se v okviru dogodka izvajajo določene aktivnosti, ki vplivajo na prihodek obeh profitnih centrov. Ta lahko vključuje nočitev v hotelski sobi, najem dvorane, gostinske storitve itd. V primeru popusta, ki se obračuna na celoten dogodek, se le-ta upošteva pri knjiženju vseh postavk, kot so večerja, nočitev sobe, kosilo itd. Za vsak večji dogodek najprej pripravijo ponudbo (npr. ponudba za sobni del, gostinski del). Po dogodku se prihodki knjižijo na oba profitna centra glede na to, kje so nastali. Posredni prihodki, ki v skupnih prihodkih predstavljajo manjši delež, se knjižijo na podlagi ključa.

Za izračun ključa posrednih prihodkov kot osnovo uporabljajo neposredne prihodke od prodaje. V skladu s tem se posredni prihodki razdelijo na profitna centra v enakem razmerju, kot so razdeljeni neposredni prihodki od prodaje. Če ima profitni center večji delež neposrednih prihodkov, potem se bo nanj razporedil tudi večji delež posrednih prihodkov. Pravilna razvrstitev prihodkov je ključnega pomena, saj podjetju omogoča spremljanje finančnih rezultatov in služi kot vodilo za sprejemanje pomembnih poslovnih odločitev.

Iz tabele 5 je razvidno, da je podjetje v letu 2020 skupno zabeležilo 18.405.437 € prihodkov. Od tega zneska je bilo 17.979.627 € prihodkov od prodaje in 425.810 € ostalih prihodkov. Ostali prihodki so v primerjavi s skupnimi prispevali zelo majhen delež, in sicer 2 %. To je povsem razumljivo, saj naj bi večinski del predstavljali prihodki od prodaje, ki so povezani z rednim delovanjem.

Neposredni prihodki so skupno znašali 15.898.705 €, posredni prihodki pa 2.506.732 €. Iz tega je razvidno, da so na profitna centra neposredno razdelili kar 86 % vseh prihodkov. To je za podjetje koristno, saj lahko bolje sledi dohodku in natančneje oceni uspešnost posameznega profitnega centra. Poleg tega večji delež neposrednih prihodkov omogoča učinkovitejše prilagajanje cen in boljšo kontrolo.

Tabela 5: Prikaz prihodkov po profitnih centrih za leto 2020

		Prihodki od prodaje	Ostali prihodki	Skupaj
Neposredni prihodki	PC Hotelirstvo	8.494.901	199.017	8.693.918
	PC Gostinstvo	7.068.848	135.939	7.204.787
Neposredni prihodki skupaj		15.563.749	334.956	15.898.705
Posredni prihodki skupaj		2.415.878	90.854	2.506.732
Posredni prihodki	Ključ	0,155	0,006	-
	PC Hotelirstvo	1.318.618	49.589	1.368.207
	PC Gostinstvo	1.097.260	41.265	1.138.525
Skupaj prihodki		17.979.627	425.810	18.405.437

Vir: Izbrano podjetje (2020)

Kot že omenjam pri knjiženju prihodkov, posredne prihodke razvrščajo na podlagi ključa. Ta se izračuna na način, kot prikazuje enačba (6).

$$Ključ_{posredni\ prihodki} = \frac{posredni\ prihodki\ skupaj}{osnova} \quad (6)$$

Ključ pri prihodkih od prodaje znaša 0,155, kar pomeni, da na 1 € neposrednega prihodka od prodaje odpade 0,155 posrednih prihodkov od prodaje. Iz tega je razvidno, da hotelirskemu delu pripada 1.318.618 € posrednih prihodkov od prodaje, ostalih 1.097.260 € pa gostinskemu delu.

Na enak način se razporejajo tudi ostali posredni prihodki, kjer za izračun ključa za osnovo uporabljajo neposredne prihodke od prodaje. Ti se glede na ključ, ki znaša 0,006, v približno 55 % porazdelijo na profitni center hotelirstvo.

5 PRIKAZ USPEŠNOSTI PROFITNIH CENTROV

5.1 Poslovni izid po profitnih centrih

Rezultat po profitnih centrih predstavlja poslovni izid za vsako poslovno enoto znotraj podjetja. Podjetju omogoča prikaz dobičkonosnosti posameznega profitnega centra. Z ugotovljenim uspehom posameznega profitnega centra lahko v podjetju ocenijo, kateri izmed njih dosega boljše rezultate. Če ima profitni center slabši izid, se lahko na podlagi tega sprejme ustrezne ukrepe za izboljšanje poslovanja profitnega centra.

Predstavljena metodologija, ki jo podjetje uporablja za spremljanje prihodkov in stroškov, omogoča realen prikaz poslovanja posameznega profitnega centra. Ustrezna porazdelitev stroškov in prihodkov omogoča, da v podjetju z uporabo analitičnih orodij za obdelavo in analizo podatkov ustrezno analizirajo rezultat za oba profitna centra. Rezultat, ki prikazuje uspešnost posameznega profitnega centra, je zaradi tega ustrežnejši in bolj transparenten. S pomočjo tega služi kot orodje upravi, da lahko na podlagi rezultatov sprejme določene ukrepe na prihodkovni ali stroškovni strani. V primeru izgube ali slabih rezultatov lahko uprava usmeri aktivnosti na kritična področja in na podlagi teh sprejme ukrepe za izboljšanje. V bodoče omogoča tudi, da uprava spremlja učinkovitost sprejetih ukrepov za izboljšanje poslovanja ter oceni, ali so bili zastavljeni cilji doseženi.

5.2 Analiza dobičkonosnosti

Po koncu poslovnega leta v podjetju glede na realizirane prihodke in stroške ugotovijo, kako uspešni so bili posamezni deli poslovanja. Dobičkonosnost je pri tem ključen kazalnik, saj omogoča, da podjetje oceni uspešnost, ki jo profitni center prispeva k celotni uspešnosti poslovanja podjetja.

Iz tabele 6 je razvidno, da je podjetje pri hotelirstvu beležilo 1.172.805 € več pokritja, kar je glede na skupno pokritje 26 % več kot pri gostinstvu. Na to kaže tudi stopnja pokritja, ki je pri hotelirstvu znašala kar 39 %, pri gostinstvu pa 25 %. To nakazuje na dejstvo, da je bil profitni center hotelirstvo bolj dobičkonosen od profitnega centra gostinstvo. Podjetje je pričakovalo, da bo omenjeni del poslovanja bolj donosen. Pričakovanje je utemeljeno z vidika, da je hotelirstvo obsežnejše od gostinstva, kar posledično vpliva na višino dobička. Hotelirstvo že v osnovi beleži višje prihodke, kar pomeni, da ima višjo ceno storitev, poleg omenjenega so imeli v letu 2020 boljšo izkoriščenost kapacitet.

Tabela 6: Analiza doseženega dobička na profitnih centrih za leto 2020

	Profitni center	
	PC Hotelirstvo	PC Gostinstvo
Prihodki	10.062.126	8.343.311
Stroški	7.236.305	6.690.295
- neposredni stroški	4.750.896	4.239.504
- posredni stroški	1.043.960	608.698
- stroški splošnih služb	1.441.449	1.842.093
Pokritje	2.825.821	1.653.016
Stopnja pokritja glede na prihodke	39 %	25 %

Vir: Izbrano podjetje (2020)

Naj opozorim, da so razlogi za takšno razhajanje odstotkov dobičkonosnosti profitnih centrov kompleksni. Tabela 6 zgolj v grobem prikazuje poslovanje profitnih centrov. Za celovito razumevanje razlik bi bilo potrebno opraviti podrobnejšo analizo.

6 PRIPOROČILA

6.1 Uporaba metode obračunavanja stroškov po aktivnostih

Na podlagi izsledkov zaključne strokovne naloge izbranemu podjetju priporočam naslednja ukrepa.

Priporočam, da podjetje preide s tradicionalnega pristopa na metodo obračunavanja stroškov po aktivnostih (angl. Activity Based Costing, v nadaljevanju ABC). Glavna značilnost omenjenega pristopa je, da temelji na spoznanju, da stroške povzročajo aktivnosti, ki so potrebne za proizvodnjo oziroma opravljanje storitev. Ta glede na aktivnosti razporeja stroške v stroškovne bazene, nato pa na podlagi teh stroške razporedi na stroškovne nosilce. Tradicionalni stroškovni pristopi pa posredne stroške razporejajo na podlagi delovnih ur, kar velikokrat ne odraža prave vzročno-posledične povezave med stroški in osnovo. Zaradi tega pride do nepravilnosti, da stroškovnim nosilcem pripišemo preveč ali premalo stroškov, kar lahko vodi do napačnih poslovnih odločitev (Pustotnik, 2015, str. 17).

Ob uporabi metode ABC bi imelo podjetje boljši nadzor nad posrednimi stroški. To bi omogočilo, da bi več stroškov lahko neposredno pripisali aktivnostim, kar bi morebitne posredne stroške spremenilo v neposredne. Ker je metoda ABC bolj natančna od tradicionalnega pristopa, bi pripomogla k boljšim poslovnim odločitvam. Zaradi boljšega načina razporejanja stroškov bi lahko natančneje določili stroškovno oceno storitev. Vendar kot vsak pristop ima tudi ABC metoda določene slabosti oz. omejitve. Vpeljava te metode predstavlja velik finančni zalogaj, saj je sistem veliko bolj kompleksen od tradicionalnega. Še vedno lahko nekaj stroškov ostane nerazporejenih in se mora pri razvrščanju le-teh uporabiti tradicionalni pristop (Pustotnik, 2015, str. 30–31).

6.2 Uporaba metode ravno ob pravem času

Ugotovila sem, da so stroški zalog na profitnem centru gostinstvo kar precej visoki. Ti predstavljajo zelo visok delež neposrednih stroškov poleg stroškov amortizacije. Zato podjetju predlagam, da uvede eno izmed poznanih metod ravno ob pravem času (angl. Just in Time, v nadaljevanju JIT).

JIT je uveljavljen kot koncept poslovanja brez zalog, ki znižuje stroške. Ta pristop v praksi zahteva natančno količino zalog, ki mora biti na voljo ob določenem času. Za delovanje tega koncepta morajo biti izpolnjeni določeni pogoji, kot so natančno načrtovanje povpraševanja, zanesljivost dobaviteljev, dobro sodelovanje med oddelki itd. (Bezenšek, 2014).

Ne glede na to, da je bila ta metoda prvotno razvita za proizvodna podjetja, se jo da uporabiti tudi v storitvenih panogah. Menim, da lahko uporaba tega koncepta v gostinstvu zmanjša stroške zalog hrane in pijače. Na način, da zmanjšuje prekomerne zaloge, se te naroča po potrebi, posledično so stroški skladiščenja nižji, zmanjša se količina zavrženih zalog, izboljša se kakovost hrane in pijače. Vpeljava te metode zagotovo predstavlja veliko izzivov,

s katerimi bi se soočilo podjetje. Ob tem bi morali natančneje predvideti povpraševanje, ki je odvisno od sezonskih nihanj, poleg tega bi morali imeti vzpostavljen učinkovit logistični sistem.

SKLEP

V zaključni strokovni nalogi sem analizirala dobičkonosnost dveh profitnih centrov v izbranem podjetju. Najprej sem predstavila, na kakšen način za potrebe notranjega poročanja v podjetju knjižijo in razporejajo stroške. Te sem prikazala na ravni obeh profitnih centrov in na ravni stroškovnih mest. V nadaljevanju naloge sem po profitnih centrih prikazala prihodke. Zbrani podatki so mi omogočili, da sem ugotovila dobičkonosnost posameznega profitnega centra.

Na podlagi analize stroškov sem ugotovila, da se stroški nekaterih skupnih služb v večjem deležu porazdeljujejo na gostinstvo, kar je predvsem posledica povečanega obsega dela, višje fluktuacije zaposlenih, večjega števila prodajnih dogodkov, več individualnih zahtev in večjega obsega knjiženja dokumentov. Pri prikazu stroškov po vrstah sem lahko razbrala pomembne informacije o sestavi stroškov, ki se pojavljajo v podjetju. Najvišji neposredni strošek pri profitnem centru gostinstvo je strošek amortizacije sredstev. Na profitnem centru hotelirstvo pa najvišji delež neposrednih stroškov predstavlja nabavna vrednost prodanega blaga. Posredne stroške razporejajo preko koeficienta dodatkov, za različne vrste posrednih stroškov so določene različne osnove, ki so vzročno povezane z nastajanjem stroškov. Z vidika skupnih stroškov posredni stroški predstavljajo 16 %, kar pomeni, da ti stroški predstavljajo pomemben delež v celotnih stroških. Profitni center hotelirstvo beleži višje stroške kot profitni center gostinstvo.

Za zagotovitev celovite analize dobičkonosnosti sem poleg stroškov preučila tudi prihodke. Zbrala sem podatke o prihodkih obeh profitnih centrov in jih prikazala v tabeli. Prihodke sem razdelila na prihodke od prodaje in ostale prihodke. Po pričakovanju je bil delež prihodkov od prodaje v skupnih prihodkih zelo visok, in sicer 98 %. Prikazani podatki kažejo, da so prihodki na profitnem centru hotelirstvo dosegli višjo vrednost kot na profitnem centru gostinstvo.

Na podlagi izvedene analize sem prišla do ugotovitev, da je profitni center hotelirstvo bolj donosen v primerjavi s profitnim centrom gostinstvo. Profitni center hotelirstvo je v letu 2020 glede na skupni dobiček zabeležil 26 % več dobička. Na uspešnost hotelirstva kaže tudi visoka stopnja dobička, ta je bila na gostinskem delu precej nižja. Z vidika skupnih stroškov pa je gostinski del poslovanja stroškovno učinkovitejši. V skladu s temi ugotovitvami in z analizo sem podjetju priporočila uporabo dveh metod, in sicer metodo obračunavanja stroškov po aktivnostih, ki bi omogočila boljši nadzor nad posrednimi stroški, in metodo ravno ob pravem času z namenom zmanjšanja stroškov zalog.

LITERATURA IN VIRI

1. Čadež, S. in Hočevar, M. (2008). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta v Ljubljani.
2. Investopedia. (2020, 7. december). *Profit center: Characteristics vs. a cost center, with examples*. Pridobljeno 28. junija 2023 iz <https://www.investopedia.com/terms/p/profitcentre.asp>
3. Izbrano podjetje. (2020). *Letno poročilo 2020 izbranega podjetja*. Ljubljana.
4. Izbrano podjetje. (2021). *Letno poročilo 2021 izbranega podjetja*. Ljubljana.
5. Poslovni svet. (2014, 22. februar). *Metode za povečevanje produktivnosti*. Pridobljeno 19. junija 2023 iz <https://www.poslovnisvet.si/podjetnistvo/metode-za-povecevanje-produktivnosti/>
6. Pustotnik, N. (2015). ABC metoda razporejanja stroškov na praktičnih primerih. *Poslovno računovodstvo*, 8(2), 17–44.
7. Turk, I., Kavčič, S. in Koželj, S. (2004). *Stroškovno računovodstvo* (1. izd.). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.