

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**SPREMLJANJE STROŠKOV PO
AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA V
PODJETJU TEHNOUNION**

Ljubljana, oktober 2001

BARBARA BAJUK

IZJAVA

Študent/ka _____ izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom

_____ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetni strani.

V Ljubljani, dne _____.

Podpis:

Kazalo

UVOD	1
1. STROŠKI IN STROŠKOVNI SISTEMI	3
1.1. OPREDELITEV STROŠKOV IN NJIHOVA RAZČLENITEV	3
1.2. OPREDELITEV STROŠKOVNIH MEST IN STROŠKOVNIH NOSILCEV	5
1.3. OSNOVNE ZNAČILNOSTI STROŠKOVNIH SISTEMOV	6
1.4. NEUSTREZNOST OBSTOJEČIH STROŠKOVNIH SISTEMOV	7
2. SISTEM RAZPOREJANJA STROŠKOV NA PODLAGI AKTIVNOSTI (ACTIVITY BASED COSTING)	9
2.1. OPREDELITEV ABC METODE IN NJENIH SESTAVIN	9
2.2. PROIZVODNA DIMENZIJA V ABC MODELU	11
2.3. UVAJANJE ABC METODE	15
2.3.1. Zbiranje informacij	16
2.3.2. Določitev aktivnosti.....	17
2.3.3. Določitev stroškov aktivnosti	17
2.3.4. Določitev proizvodov, storitev in kupcev	18
2.3.5. Alokacija stroškov na proizvode, storitve in kupce	19
2.4. PROCESNA DIMENZIJA V ABC MODELU	20
2.5. PLANIRANJE NA PODLAGI AKTIVNOSTI (ACTIVITY BASED BUDGETING)	21
2.6. PREDNOSTI IN SLABOSTI SPREMLJANJA STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH	23
3. PRIMER SPREMLJANJA STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA V PODJETJU TEHNOUNION	25
3.1. PREDSTAVITEV PODJETJA.....	25
3.2. RAZLOGI ZA UVEDBO ABC METODE	26
3.3. ZGRADBA ABC MODELA	27
3.3.1. Modul prvin in njegove značilnosti.....	28
3.3.2. Modul stroškovnih objektov in njegove značilnosti.....	30
3.3.3. Modul aktivnosti in njihova opredelitev.....	31
3.3.4. Gonila stroškov in njihova opredelitev	33
3.4. REZULTATI IN UPORABNOST ABC METODE.....	34
SKLEP	36
LITERATURA	37
VIRI	38

Uvod

Obstane podjetja in njegova rast v razmerah vse bolj globalnega poslovanja sta odvisna od odličnosti strategije in izvirnosti managerskih taktik, inovativnega preseganja konkurence, skrajševanja ciklov razvoja izdelkov, sposobnosti kreativnega vodenja in razvoja kadra. Ukrepi, kot so naložbe v tehnološko posodobitev, vlaganje v učinkovito trženje, sistematično nastopanje na tujih trgih in odpiranje novih trgov bodo prinesli izboljšanje poslovnega rezultata. Postavlja pa se vprašanje, ali se bo s temi ukrepi poslovanje zadostno izboljšalo.

Tehnološka posodobitev bo potencialno prinesla nižje stroške na enoto proizvoda, a sicer samo, če bo proizvodnja dovolj izkoriščena. Da bo izkoriščenost zadostna pa je seveda potrebno dodatno investirati v trge, tako nove kot obstoječe. Ključno vprašanje seveda ostaja ali bo prihranek zaradi investicije v novo tehnologijo odtehtal investicijo v trženje in povečane prodajne napore.

Podjetja proizvajajo več različnih skupin proizvodov, na vsakem izmed trgov, še posebej na domačem imajo večje število odjemalcev različnih velikosti. Poleg tega je na vsakem izmed trgov njihova blagovna znamka različno uveljavljena, kar zahteva za vsak trg različne prodajne napore in trženjske investicije.

Za aktivno upravljanje s takim podjetjem management potrebuje prave informacije. Vpogled v rezultate poslovanja po posameznih trgih mu bo omogočil primerno dimenzionirati velikost prodajne službe in investicije v trženje za posamezni trg v odvisnosti od dobičkonosnosti trga. Svoje aktivnosti bo usmeril v negovanje odnosa z zelo dobičkonosnimi kupci in v odpravljanje težav pri problematičnih kupcih. Z analizo dobičkonosnosti za skupine proizvodov se bo lahko odločal na katerih trgih bo te proizvode prodajal.

Lastniki in vrhnji sloj managementa si želi na nek način zagotoviti nadzor nad stroški, kar se skozi razvoj kaže v razdeljevanju glavne knjige na posamezna stroškovna mesta. Vendar prej ali slej spoznamo, da stroškovna mesta in glavna knjiga kažejo sliko organizacijske sheme, ne pa poslovnih procesov, ki imajo vrednost za stranke. Še slabše, ne vidijo in ne merijo zadovoljstva zaposlenih ter ne zmorejo oceniti kako zunanji in notranji povzročitelji stroškov vplivajo na naravne vrste stroškov.

Tradicionalni sistemi spremljanja stroškov managementu ne nudijo zadostnih informacij o stroških aktivnosti, poslovnih procesov, proizvodov, storitev in kupcev, omogoča pa jih sistem spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (angleško: Activity Based Costing). Ta zasleduje stroške od prvin poslovnega procesa (ljudje, stroji in kapacitete),

do aktivnosti in nato do posameznih izdelkov, storitev in kupcev. Osnovna predpostavka metode je, da so aktivnosti (in ne proizvodi ali storitve) tiste, ki porabljajo resurse v podjetju in povzročajo stroške, medtem ko so proizvodi ali storitve zgolj potrošniki teh aktivnosti. Predstavitev metode spremljanja stroškov po aktivnostih je tudi namen in cilj mojega diplomskega dela.

Diplomsko delo je sestavljeno iz treh temeljnih delov. V prvem poglavju bom na kratko opredelila pojem stroškov, stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev ter tradicionalne stroškovne sisteme. Skušala bom obrazložiti zakaj postajajo tradicionalni stroškovni sistemi v sedanjih razmerah neustrezni. V drugem poglavju bom predstavila metodo spremljanja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa. V tem sklopu bom definirala osnovne značilnosti sistema. Predstavila bom upravljanje na podlagi aktivnosti in na kratko opisala planiranje na podlagi aktivnosti. Tretje poglavje bo namenjeno predstavitvi podjetja Tehnunion in njenem sistemu spremlja in upravljanja stroškov po aktivnostih.

1. STROŠKI IN STROŠKOVNI SISTEMI

1.1. *Opredelitev stroškov in njihova razčlenitev*

Poslovni proces vsakega podjetja je usmerjen k ustvarjanju določenih poslovnih učinkov, to je proizvodov ali storitev, in njihovi razpečavi. Pri tem nastajajo stroški. Stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, v načelu so zmnožek potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oz. obračunskimi postavkami (Turk et al., 1998, str. 74). Stroške lahko obravnavamo ožje ali širše, pri čemer najožja opredelitev stroškov vključuje le stroške kot denarni izraz porabljenih poslovnih prvin, medtem ko širša opredelitev stroškov vključuje poleg stroškov v najožjem smislu tudi vse sestavine, ki sooblikujejo poslovni izid v zvezi s postavkami, ki jih odštejemo od prihodkov danega obdobja.

Informacije o stroških se lahko uporabljajo za postavljanje in presojanje prodajne cene poslovnega učinka, na kogar količinsko enoto stroški odpadejo. Lahko pa se uporabljajo kot podlaga za presojanje odgovornosti in uspeha po posameznih organizacijskih enotah.

Z razvrščanjem stroškov po različnih kriterijih se ukvarja več avtorjev, med seboj se razlikujejo tako po številu in izboru uporabljenih kriterijev kot po poimenovanju stroškovnih skupin znotraj določenega kriterija. Njihova razvrstitev in opredelitev je predvsem odvisna od namena, za katerega se bodo informacije uporabljale. Po različnih vidikih členitve lahko stroške razvrščamo v naslednje skupine:

- **Naravne vrste stroškov**

Zanje je naravno, da sodelujejo v poslovnem procesu, delimo ji na stroške predmetov dela, stroške delovnih sredstev, stroške dela in stroške tujih storitev. Vidik členitve je prvina poslovnega procesa.

- **Načrtovani in uresničeni stroški**

Vidik delitve stroškov je obdobje njihovega nastanka. Uresničeni stroški se nanašajo na doseženi obseg poslovanja, kjer je se razlikuje med stroški preteklih obračunskih obdobj in stroški tekočega obračunskega obdobja. Načrtovani stroški se nanašajo na prihodnje obdobje in imajo odločilno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev.

- **Izvirni in izvedeni stroški**

Glede na izvor z vidika obravnavane poslovne enote delimo stroške na izvirne stroške, ki nastajajo v obravnavani poslovni enoti podjetja, in izvedene stroške, ki so preneseni iz kake druge poslovne enote.

- **Neposredni in posredni stroški**

Neposredni stroški so tisti stroški, za katere lahko ugotovimo, koliko jih je povzročil posamezni stroškovni objekt, posredni pa so tisti stroški, ki so skupni več stroškovnim objektom. Te moramo na podlagi različnih metod razporediti na stroškovne objekte. Vidik, ki ga pri tej razdelitvi upoštevamo je način njihovega razporejanja na posamezne proizvode ali storitve.

- **Stroški, ki se zadržujejo v zalogah in stroški obdobja**

Vidik členitve je obdobje vplivanja stroškov na poslovni izid. Stroški, ki se zadržujejo v zalogah, vplivajo na poslovni izid šele takrat, ko podjetje učinke poslovnega procesa proda in s prodajo ustvari prihodke. Stroški obdobja pa so stroški, ko vplivajo na poslovni izid v tistem obdobju, ko so nastali.

- **Stalni, spremenljivi, omejeno stalni in omejeno spremenljivi stroški**

Za spremenljive stroške je značilno, da se spreminjajo z obsegom proizvodnje, medtem ko stalni stroški niso odvisni od obsega poslovanja. Vendar pa so stalni stroški absolutno fiksni le v določenem razponu poslovanja. V primeru povečanja kapacitet, lahko stalni stroški skokovito narastejo in ostanejo nespremenjeni vse dotlej, dokler podjetje ne doseže zgornje meje povečanja zmogljivosti. Za označevanje tovrstnih stroškov se je uveljavilo ime omejeno stalni stroški. Nekateri spremenljivi stroški, pa se povečajo šele z zadostnim povečanjem obsega proizvodnje, zato ne moremo govoriti o absolutno spremenljivih stroških, temveč le o omejeno spremenljivih stroških.

- **Dejanski, ocenjeni in standardni stroški**

Vrednotenje po posameznih stroškovnih komponentah razdeli stroške na dejanske, ocenjene in standardne. Dejanski pretekli stroški so tisti, ki so v preteklem obdobju dejansko nastopili. Ocenjeni stroški so stroški, ki jih lahko pričakujemo glede na dejanske stroške v preteklosti in glede na razmere v prihodnosti. Standardni stroški so stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Ločimo *temeljne standardne stroške* (postavljeni so za daljše časovno obdobje, ne upoštevajoč konkretne okoliščine poslovanja obračunskega obdobja), *tekoče standardne stroške* (postavljeni so skladno s konkretnimi okoliščinami), *idealne standardne stroške* (postavljeni so na podlagi idealnih okoliščin in ne upoštevajo negativnih pojavov), *realne standardne stroške* (upoštevajo tudi negativne pojave) in *normalne standardne stroške*. Tej so postavljeni na podlagi okoliščin, ki jih je mogoče jemati kot normalne, to je okoliščine v preteklosti z manj bistvenimi spremembami (Turk et al., 1998, str. 81).

- **Stroški, ločeni glede na stroškovne koncepte, ki so pomembni za poslovno odločanje**

Med stroškovne koncepte, ki so pomembni za odločanje v podjetju spadajo odločilni stroški, diferenčni stroški, izogibni stroški, nepovratni stroški, okoliščinski in

obvladljivi stroški. V nasprotju s predhodnimi razvrstitvami stroškov navedeni koncepti ne pomenijo med seboj izključujočih stroškovnih kategorij, ampak se lahko posamezni stroški med seboj prepletajo. Vsi pa odgovarjajo na vprašanje, kako obravnavati posamezne stroške glede na to, ali so za sprejem določene poslovne odločitve pomembni ali ne. (Tekavčič, 1997, str. 35).

Relevantni ali odločilni stroški so vsi tisti stroški, ki so z obravnavano poslovno odločitvijo povezani oz. ki nastanejo samo zaradi tega, ker smo določeno odločitev sprejeli.

Izogibni stroški so stroški, ki se jim je mogoče izogniti, če določeno poslovno odločitev sprejmemo.

Razlikovalni (diferenčni) stroški pomenijo razliko v stroških med posameznimi poslovnimi različicami.

Oportunitetni (okolščinski) stroški so stroški sprejete različice delovanja, ki sestoji iz izgubljenega prispevka k poslovnemu rezultatu, ki bi ga dala zaradi nje opuščena druga različica delovanja.

Obvladljivi stroški so tisti stroški, na katere lahko v določenem obdobju vplivajo vodje mest odgovornosti.

Nepovratni stroški so stroški, ki so se v danem znesku že pojavili in nanje ne moremo več vplivati.

Razumevanje stroškovnih konceptov, pomembnih za odločanje, pa nam pomaga tudi pri odgovoru na vprašanje, kakšen pristop naj managerji uporabijo pri analizi stroškov, da si bodo zagotovili potrebne informacije za sprejem ustreznih poslovnih odločitev. Pristop vsebuje naslednje stopnje (Tekavčič, 1997, str. 37):

1. Treba je zbrati podatke o vseh stroških, ki so tako ali drugače povezani z vsako od mogočih različic delovanja, ki jih preučujemo.
2. Treba je ugotoviti, kateri stroški so z vidika dane odločitve nepovratni in kateri neizogibni, in oboje izločiti iz analize.
3. Stroški, ki ostanejo so razlikovalni in zato izogibni stroški ter so kot taki relevantni stroški za odločanje.

1.2. Opredelitev stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev

V stroškovnem računovodstvu se stroški najprej zberejo na stroškovnih mestih. Od tam se razporejajo naprej na proizvode oz. stroškovne nosilce. Stroškovno mesto je opredeljeno kot funkcijsko, prostorsko ali organizacijsko zaokroženo celota, v kateri je mogoče evidentirati, spremljati in nadzirati stroške. Temeljni razlog za njegovo uvedbo je omogočiti popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih in omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, kjer nastaja zanje odgovornost. Širši pojem od

stroškovnega mesta je stroškovno mesto odgovornosti, organizacijska enota v podjetju, za katerega poslovanje je odgovoren poslovodja.

Število stroškovnih mest je treba v podjetju prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Stroške je potrebno za potrebe kalkuliranja premeščati s posameznih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta in jih razporejati po mestih odgovornosti. Podjetje sestavi načrt stroškovnih mest in mest odgovornosti ter pojasnjuje uporabljene metode razporejanja stroškov po njih (Slovenski računovodski standardi, 1995, str. 81).

Stroškovna mesta lahko razčlenimo na temeljna in splošna oz. na proizvodna in neproizvodna. Temeljno stroškovno mesto je proizvodno stroškovno mesto ali stroškovno mesto kake druge dejavnosti, na katerem stroške zbiramo neposredno. Splošna stroškovna mesta pa so stroškovna mesta, na katerih zbiramo stroške, ki se ne dajo neposredno zbirati na kakem temeljnem stroškovnem mestu in jih kasneje razporedimo na temeljna stroškovna mesta s ključi oz. koeficienti dodatka splošnih stroškov. Splošna stroškovna mesta so torej le začasna stroškovna mesta (Hočevar, 2001, str. 13)

Stroškovni nosilci so izdelki ali storitve, zaradi katerih nastajajo v podjetju stroški. Da bi podjetje lažje obvladovalo stroške običajno uporablja začasne stroškovne nosilce. To so lahko vmesni izdelki ali polizdelki, ali vmesni fazni proizvodi, na katerih se zbirajo stroški, da bi se lahko prenesli na končne stroškovne nosilce. Kot končni stroškovni nosilci se ne pojavljajo le proizvodi in storitve, temveč tudi kupci. Ugotavljanje stroškov po stroškovnih nosilcih najpogosteje vključuje zbiranje stroškov po naravnih vrstah in razporejanje stroškov na enega ali več stroškovnih nosilcev.

1.3. Osnovne značilnosti stroškovnih sistemov

Sistem stroškov lahko opredelimo kot celoto medsebojno povezanih potroškov in cen pri prvinih poslovnega procesa ter poslovnih učinkih. Opravljati mora dve temeljni funkciji, na eni strani mora vrednotiti zaloge, ugotavljati stroške proizvedenih količin in spremljati stroške za potrebe računovodskih poročil, na drugi strani pa mora ugotavljati stroške aktivnosti in procesov podjetja, proizvodov, storitev in kupcev. Prve informacije so pomembne za uporabnike zunaj podjetja, poslovodstvo podjetja pa je uporabnik drugih informacij. Napačna informacija o stroških lahko pripelje do prodaje napačnih proizvodov ali storitev, prodaje napačnim kupcem, proizvodnjo predragih proizvodov, napačne odločitve o strukturi podjetja ali do uvajanja napačnih programov za zniževanje stroškov.

Vsak konkretni sistem vključuje tri sklope odločitev (Tekavčič, 1997, str. 53):

1. odločitve o načinu zajemanja stroškov v podjetju
2. odločitve o vrednotenju posameznih stroškovnih komponent
3. odločitve o vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov.

Glede na odločitve o načinu zajemanja stroškov v podjetju ločimo sisteme stroškov na temelju poslovnih nalogov in procesne sisteme stroškov. V prvem sistemu je poslovni nalog izhodišče za številne izvedene naloge, ki podrobno določajo porabo posameznih prvin poslovnega procesa. Stroški se najprej ugotavljajo na posamezne izvedene naloge, nato pa še zbirno za celotni poslovni nalog. Sistem stroškov na temelju poslovnega procesa pa beleži stroške na posamezne oddelke, skozi katere gre proizvodni tok. V obeh sistemih je prisoten problem razporejanja splošnih stroškov, ki jih je potrebno na podlagi ključev razporejati na posamezne stroškovne nosilce.

Zralično vrednotenje posameznih stroškovnih komponent nam stroškovni sistem razdeli na sistem dejanskih stroškov, sistem ocenjenih stroškov ali sistem standardnih stroškov. Stroški zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov se lahko vrednotijo po polni lastni ceni ali po eni od različic zožene lastne cene.

1.4. Neustreznost obstoječih stroškovnih sistemov

Poslovno okolje v katerem podjetja poslujejo se spreminja. Ta zahteva izjemno prožno poslovanje z hitrim odzivanjem na spremembe v okolju ter prilagajanje novim zahtevam kupcev. Vseh informacij, ki jih management za tako poslovanje potrebuje, pa od obstoječih sistemov večkrat ne dobi oz. so neustrezne. Tradicionalni informacijski sistemi se namreč preveč osredotočajo na zagotavljanje informacij za finančno računovodstvo, ki pripravlja sintetične izkaze za zunanje uporabnike, premalo pa se ukvarjajo z analitičnimi informacijami za poslovno odločanje managementa. Predvsem ne vsebujejo informacij o tem kaj je pomembno za kupca, ne povedo kateri proizvodi in kupci so dobičkonosni in kateri ne, ne zagotavljajo informacije o tem, kako izboljšati poslovne procese ter spodbujajo napačne odločitve (Tekavčič, 1997, str. 75).

Tradicionalni stroškovni sistemi so bili razviti z namenom vrednotenja zalog in vodenja poslovnih knjig, kar pa ni več najpomembnejši cilj sodobnih stroškovnih sistemov. Identificirati je potrebno še druge cilje, kot so: izračunavanje stroškov proizvedenih količin, možnost ocenjevanja in napovedovanja stroškov, možnost ugotavljanja kazalcev uspešnosti opravljanja poslovnih operacij, izračun dobičkonosnosti in poslovodenje s stroški.

Struktura stroškov v podjetju se spreminja. Delež neposrednih stroškov se zmanjšuje, povečuje se delež stroškov, ki jih ni mogoče neposredno pripisati posameznim stroškovnim objektom. S tem se veča stopnja arbitrarnosti in z njo povezanih možnosti napak pri razporejanju stroškov. Zagovorniki spremljanja stroškov po aktivnostih vidijo največjo slabost tradicionalnih sistemov spremljanja stroškov v tem, da se preveč naslanjajo na uporabo osnov za razporejanje stroškov, ki temeljijo na obsegu proizvodnje.

Tradicionalni sistemi poročanja, ki temeljijo na računovodskih podatkih, vsebujejo samo informacije o vrstah stroškov (npr. plače, material, amortizacija) in v kateri organizacijski enoti oziroma na katerem stroškovnem mestu so ti stroški nastali. Ta informacija pa ne zadostuje za izračun poslovnega rezultata za posameznega kupca, ker moramo, če želimo tega kupca obremeniti z vsemi stroški, ki jih ima podjetje z njegovim servisiranjem, biti sposobni povedati koliko stroškov je na posameznem oddelku povzročil prav ta kupec. Tradicionalna računovodstva ta problem rešujejo tako, da vse stroške režije pripišejo kupcem v razmerju npr. prodaje. To očitno ne kaže dejanskega stanja, saj je količina dela in stroškov režijskega osebja odvisna od števila naročil, števila reklamacij, načinom plačila in podobno, ne pa od velikosti naročila oziroma prodaje. V kolikor podjetje ne poišče primernega načina izračunavanja dejanskih deležev stroškov, lahko poslovni rezultati izračunani na nivoju posameznega kupca vodijo v napačne in s tem za podjetje nevarne odločitve. Če zgornji primer povežemo z dejstvom, da se velikost povprečnega naročila zmanjšuje in zaradi tega delež direktnih stroškov (materiala in direktnih delovnih ur) v primerjavi z režijskimi stroški (od proizvodne režije, do prodaje in administracije) postaja vedno nižji, vidimo, da se s tem nevarnost napačnega odločanja povečuje.

Poleg tega ima klasično računovodsko poročilo o poslovnem rezultatu še eno pomanjkljivost. S tem, ko prikazuje velikost stroškov po vrstah stroškov, managementu ne omogoča vpogleda v učinkovitost in primerjavo produktivnosti med posameznimi oddelki. Namesto poročanja za kaj oziroma za katere aktivnosti je oddelek potrošil vire, ki jih je imel na razpolago, tradicionalno poročilo poroča kaj in koliko je oddelek potrošil. Jasno je torej, da sprememba poročanja ni prvenstveno v tem, da je poročilo podrobnejše in je poslovni rezultat predstavljen na nivoju posameznih trgov, kupcev, distribucijskih kanalov in proizvodov, ampak predvsem v drugačnem načinu pripisovanja stroškov režije, ki se pripiše posameznemu npr. kupcu samo v primeru, da je bila določena aktivnost izvedena prav zaradi njegovih zahtev. Slika 1 prikazuje na levi strani tradicionalno računovodsko mesečno poročilo, na desni strani pa so isti knjigovodski podatki obdelani po aktivnostih.

Slika 1: Tradicionalno poročilo v primerjavi z analizo stroškov po aktivnostih

Primerjava tradicionalnega poročanja z analizo stroškov po aktivnostih

IZVOR: glavna knjiga				IZVOR: analiza stroškov po aktivnostih (ABC)	
Pogled glavne knjige				Pogled ABC	
Oddelek izterjave (v 1000 SIT)				Oddelek izterjave	
	Dejansko	Planirano	Razlika		
Plače	621,400	600,000	(21,400)	Analiziranje terjatev	152,500
Amortizacija	161,200	150,000	(11,200)	Reševanje sporov	184,900
Potni stroški	58,000	60,000	2,000	Procesiranje zahtevkov	77,500
Informacijska tehnologija	43,900	40,000	(3,900)	Določanje odgovornosti	119,000
Režija	30,000	30,000	—	Kopiranje	145,500
Skupaj	914,500	880,000	(34,500)	Pisanje korespondence	77,100
				Izobraževanje	158,000
				Skupaj	914,500

gonilci

KAJ IN KOLIKO SMO POTROŠILI

ZA KAJ SMO POTROŠILI

Vir: Cokins Gary, 1998a str. 8

2. SISTEM RAZPOREJANJA STROŠKOV NA PODLAGI AKTIVNOSTI (ACTIVITY BASED COSTING)¹

2.1. Opredelitev ABC metode in njenih sestavin

Osnovna značilnost ABC metode je, da upošteva dejstvo, da so aktivnosti tiste, ki povzročajo stroške v podjetju in so potrebne za nastajanje proizvodov in storitev, ki jih podjetje trži. Podjetje razumemo kot skupek virov oz. resursov, ki podjetju omogočajo opravljanje aktivnosti. Te se izvajajo z namenom proizvodnje izdelkov in izvajanja storitev. Aktivnosti predstavljajo osnovne povzročitelje stroškov. Na temelju aktivnosti se oblikujejo stroškovni bazeni, ki se razporejajo na stroškovne objekte. Dodeljevanje poslovnih virov aktivnostim poteka na podlagi gonil porabljenih virov, dodeljevanje stroškov aktivnosti stroškovnim objektom pa poteka preko gonil aktivnosti.

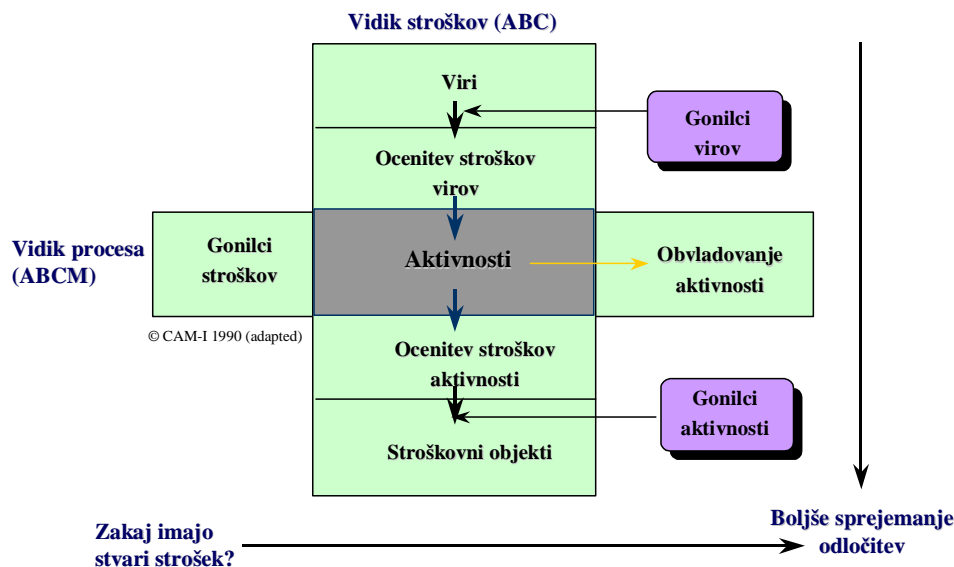
¹ Za izraz "Activity based costing" se je v slovenski literaturi pojavilo kar nekaj različnih prevodov, npr. procesno računovodstvo, koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, spremljanje stroškov po sestavinah dejavnosti. Jaz sem se v tem diplomskem delu odločila za izraz "spremljanje stroškov po aktivnostih". Za boljšo berljivost pa sem izbrala krajšo različico "ABC metoda"

Glavne naloge in cilji Abc metode so:

1. transparentnost: ponuja količinske in vrednostne podatke za vsako poslovno transakcijo
2. učinkovitost: omogoča odstranjevanje ozkih grl; upoštevanje omejitev pa je pogoj za visoko učinkovitost. Transparentnost podatkov ne zadošča, zato moramo izboljšati tudi poslovne procese. Odločilni dejavnik je celovito obravnavanje procesov prek pregrad oddelkov in stroškovnih mest. Tudi posameznih procesov ne obravnavamo posamično, temveč optimiramo celotno procesno verigo
3. politika cen zastavljena na podatkih, možnostih in omejitvah: politika oblikovanja cen, v podjetju je do nedavnega slonela na neposrednih stroških. Čeprav delež splošnih stroškov narašča, podjetja še vedno te stroške razporejajo na končne izdelke. Dokaj hitro se lahko zgodi, da z neustreznim razporejanjem splošnih stroškov podjetje preovrednoti in samo tržno onemogoči svoj izdelek

Slika 2: Dvodimenzionalni ABC model

Okvir spremljanja stroškov po aktivnostih (CAM-I presečišče)



Vir: Cokins Gary, 1998a, str. 3.

Na sliki 2 je predstavljen razviti ABC model². Vodoravna dimenzija predstavlja procesni vidik koncepta spremljanja stroškov po aktivnostih. Tu se poslovodstvo sprašuje zakaj so

² Dvodimenzionalni model predstavlja razviti ABC model. V zgodnjem ABC modelu so bili vsi posredni stroški podjetja razporejeni v stroškovne bazene. Podlaga za razporeditve so bile skupine sorodnih

stroški nastali in kako uspešno so to porabo virov izkoristile aktivnosti za svoje izvajanje. Navpična dimenzija pa predstavlja proizvodni vidik ABC modela. Ta ponuja informacije o stroškovnih objektih, aktivnostih in prvinah poslovnega procesa in njihovo medsebojno povezavo.

Za predstavitev ABC metode je potrebno najprej definirati njene sestavine. Tudi tukaj je prisoten problem v izrazoslovju, saj se slovenski prevodi novih pojmov med različnimi avtorji precej razlikujejo. Sestavini deli ABC metode so:

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

2.2. Proizvodna dimenzija v ABC modelu

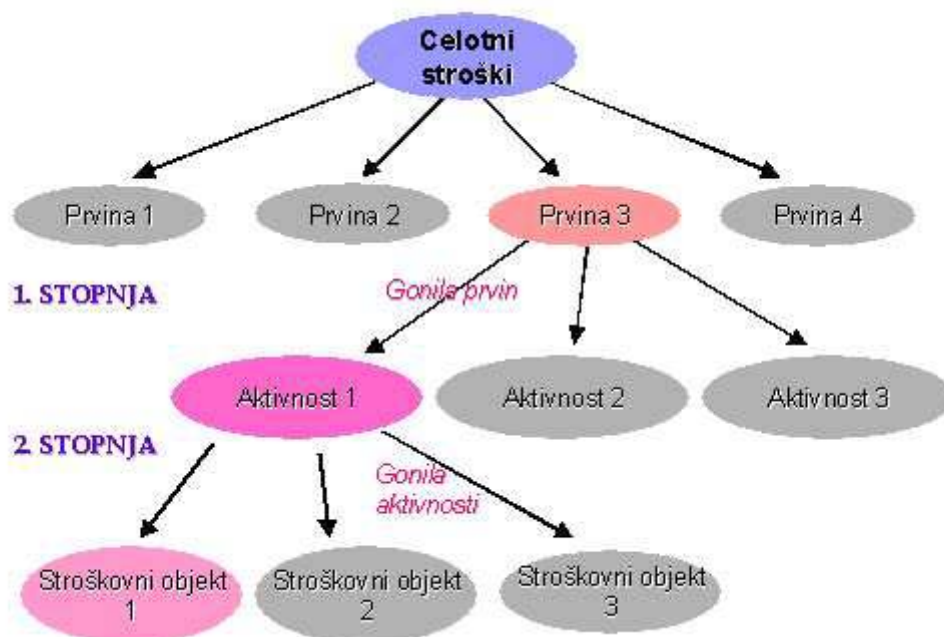
Podjetje razumemo kot skupek poslovnih prvin, ki jih uporablja pri svojem poslovanju. Tipične skupine prvin v podjetju so surovine, zaposleni, amortizacija, zaloge. Aktivnosti trošijo prvine in s tem povzročajo stroške. Podjetje s pomočjo gonilcev prvin dodeli porabljene prvine aktivnostim, ki potekajo v podjetju. Stroški, ki se nanašajo na

aktivnosti, ki so se pojavljale v poslovnem procesu. Stroški posameznega stroškovnega bazena so bili na podlagi drugačnega gonila dodeljeni proizvodom. Temeljna pomanjkljivost zgodnjega sistema je bila ta, da osnovna merska enota ni bila ena aktivnost, temveč skupina sorodnih aktivnosti, kar ni omogočalo pogleda v stroške posamezne aktivnosti, prav tako pa model ni omogočil merjenja pokazateljev uspešnosti, ki bi bili podlaga za odločitve o izboljšavah v poslovnem procesu (Stanković, 2000, str. 28).

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

Na sliki 3 je predstavljeno dvostopenjsko razporejanje stroškov. Na prvi stopnji koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa zbere stroške na ravni aktivnosti, na drugi stopnji pa jih za razporedi na stroškovne objekte.

Slika 3: Dvostopenjsko razporejanje stroškov



Vir: Glad, 1995 str. 38.

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

Glede na to, na kateri ravni poslovnega procesa nastajajo aktivnosti in z njimi povezani stroški, delimo aktivnosti na (Cooper, Kaplan 1991, str. 4, Turk et al., 1998, str. 100):

- **aktivnosti na ravni proizvoda (unit level activities)**
so tiste, ki jih v podjetju opravljajo ko proizvajajo posamezen proizvod. Stroški se spreminjajo s številom ustvarjenih proizvodov. Mednje lahko pripišemo stroške neposrednega dela in neposrednega materiala, stroške energije in stroške povezane z stroji.

- **aktivnosti na ravni serije (batch level activities)**
mednje spadajo tiste aktivnosti, ki se opravljajo vsakokrat, ko se ustvarjajo serije končanih proizvodov. Spreminjajo se s številom sproženih serij in so skupne vsem proizvodom v seriji, vendar niso odvisne od števila končanih proizvodov. Med te stroške spadajo stroški zagona proizvodnje, nadzora proizvodnje, stroški naročanja, stroški premeščanja in stroški kontrole materiala.
- **aktivnosti na ravni proizvodnje (product sustaining activities)**
so aktivnosti, ki so povezane z določenim proizvodom, vendar niso odvisne od njihovega števila ali števila serij. Sem spadajo stroški oblikovanja in razvijanja kalupov, preizkušanje proizvodov, stroški patentov in licenc ter stroški promocije proizvoda.
- **aktivnost na ravni podjetja (facility sustaining activities)**
so nujne za potek proizvodnega procesa in so skupne vsem končnim proizvodom. Mednje spadajo stroški vzdrževanja nepremičnin, najemnine, amortizacija in stroški varovanja okolja.

Aktivnosti pa lahko nastajajo tudi zaradi servisiranja kupca³ (Stanković, 2000, str. 33):

- **aktivnosti na ravni naročila posameznega kupca**
stroški teh aktivnosti so odvisni od posameznih nakupnih naročil in jih lahko dodeljemo posameznemu kupcu.
- **aktivnosti na ravni kupca**
stroški aktivnosti, ki nastajajo na tej ravni niso odvisni od obsega prodaje in števila nakupnih naročil. Običajno so povezani s številom kupcev.
- **aktivnosti na ravni trga**
imenujemo jih tržno podporne. Stroški, ki nastajajo na tej ravni, so povezani z vstopom oz. obstojem na posameznem trgu

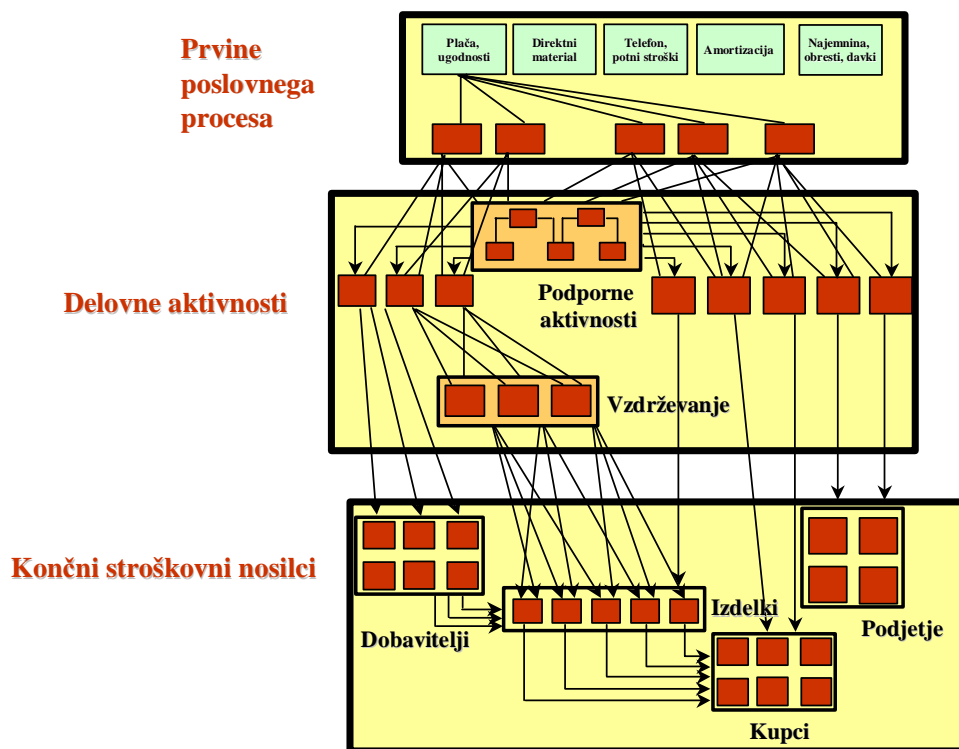
Opazimo lahko, da se v podjetju opravljajo aktivnosti, katere niso povezane z enoto proizvoda ali nakupnim naročilom, to so aktivnosti na višjih ravneh, ki jih ne moremo popolno prerazporediti na nivo enote oz. kupca izdelka. Podjetje lahko to hierarhičnost upošteva in stroškov ne prerazporedi na nižje nivoje. S tem izgubi pregled nad vzročno posledičnimi povezavami med aktivnostmi in stroškovnimi objekti.

Nerazporejeni del stroškov pa lahko po konceptu popolnega vsrkavanja s pomočjo posrednih ali vmesnih gonil dodeli na kupca oz. enoto izdelka. Stroški aktivnosti, ki

³ Dejansko vsi stroški nastajajo zaradi kupcev blaga in storitev. V ABC metodi se jih deli na dve skupini zaradi hierarhije aktivnosti in strukture stroškovnih objektov. Stroški, ki nastanejo v proizvodnji niso odvisni od aktivnosti, ki se jih izvaja zaradi kupcev. In nasprotno, stroški ki nastanejo pri trženju, niso odvisni od aktivnosti v proizvodnji.

sprejemajo stroške drugih aktivnosti se spremenijo v začasne stroškovne objekte. Dvostopenjsko dodeljevanje stroškov se spremeni v večstopenjsko dodeljevanje stroškov stroškovnim nosilcem. Le to natančneje odraža razmerja med aktivnostmi ter razmerja med aktivnostmi in stroškovnimi objekti in omogoča, da se lahko tudi stroški aktivnosti višjih ravni dodelijo končnim stroškovnim objektom. Večstopnejsko dodeljevanje stroškov je razvidno v osrednjem delu slike 4.

Slika 4: Večstopenjsko dodeljevanje stroškov prvin stroškovnim objektom



Vir: Cokins Gary, 1998a, str. 5.

Osnovne značilnosti proizvodnega vidika so (Turney, 1996, str. 83):

- informacije o aktivnostih. S spoznavanjem stroškov aktivnosti lahko ugotovimo katere aktivnosti izrabljajo največ prvin, katere prvine uporabljajo in poiščemo možnosti za zniževanje stroškov. V širšem smislu lahko vse aktivnosti klasificiramo v tri primarne skupine. Prvo skupino predstavljajo aktivnosti z visoko vrednostjo. Sem spadajo aktivnosti kritičnega pomena za doseg obstoječih strategij in aktivnosti z velikim vplivom na kakovost produktov in percepcijo strank. Druga primarna skupina so nujne poslovne aktivnosti. To so aktivnosti, potrebne za

izvajanje splošnih poslovnih operacij in/ali podpora aktivnosti z visoko vrednostjo. Tretjo primarno skupino pa predstavljajo aktivnosti z nizko vrednostjo ali brez vrednosti, to je aktivnosti, ki zagotavljajo nizko ali zanemarljivo skupno vrednost z vidika produkta, stranke in poslovne strategije

- informacije o kupcih in proizvodih. Stroškovni objekt je poleg proizvoda lahko tudi kupec. Določeni stroškovni ni mogoče dodeljevati proizvodom, ker nastajajo zaradi kupcev in jih tako lahko dodeljemo le njim.
- možnost izračuna dobičkonosnosti proizvodov in kupcev
- možnost strateških tržnih analiz

2.3. Uvajanje ABC metode

Potreba po posodobitvi stroškovnega sistema mora biti v podjetju jasno razvidna preden se odločijo za uvajanje sprememb. Zavedati se morajo pomanjkljivosti obstoječega sistema, pričakovati pa morajo ugodnosti prenovljenega sistema.

Pomembno vlogo pri vzpostavitvi projekta igra vodstvo podjetja, ki mora biti temu naklonjeno. Vendar pa je dobro imeti podporo projektu na vseh nivojih podjetja. Če se zanimanje za projekt ustvari najprej na nižjih nivojih podjetja, se lahko izognemo nepotrebnih sovražnim reakcijam, ki so posledica občutkov kontroliranja in dodatnega nepotrebnega dela, ki jih doživljajo ti nivoji ob uvajanju novega sistema.

Predvsem v velikih podjetjih je priporočljivo izvesti najprej pilotski projekt, ki mora pripraviti podjetje na sprejem novega sistema v celotni organizaciji. Ta naj bi na primeru izbranega okolja z majhnimi naporii prikazal koristi uvedbe ABC modela.

Preden pa se podjetje odloči za izgradnjo modela, mora odgovoriti na naslednja vprašanja (Cooper, 1990, str. 12):

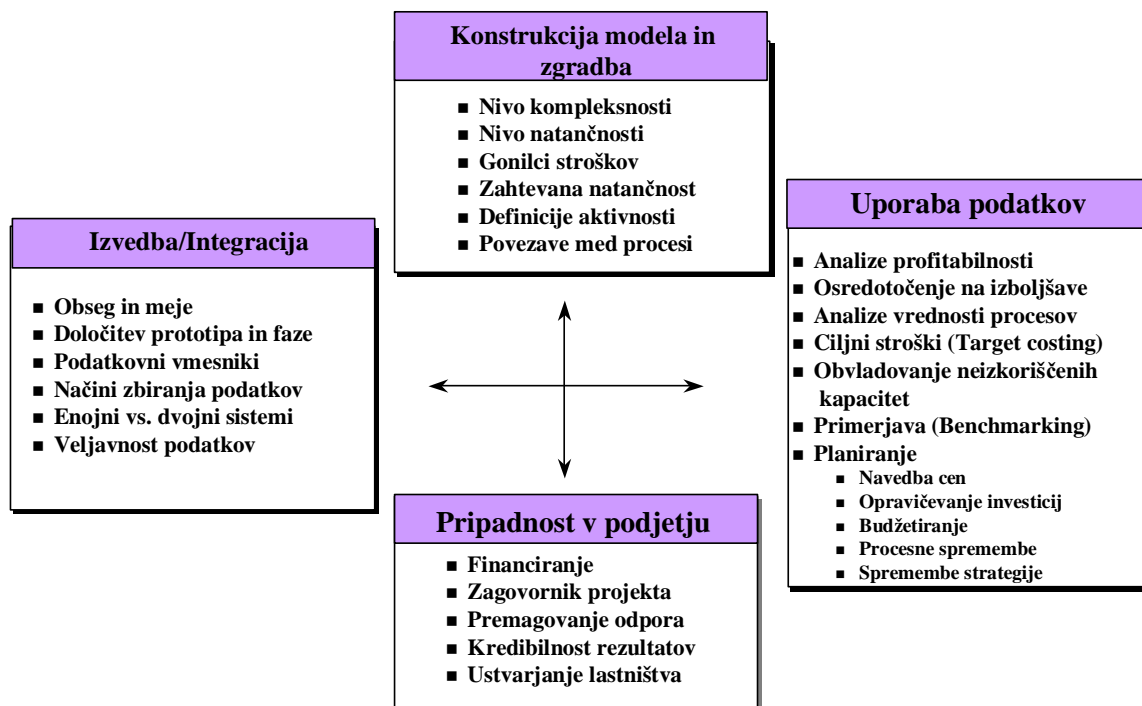
- ali bo sistem integriran v obstoječi stroškovni sistem ali ne. Obstajata dve možnosti. Lahko je popolnoma ločen od obstoječega stroškovnega sistema ali pa popolnoma integriran vanj
- ali bo zasnova kompleksna ali preprosta
- kakšna je stopnja zahtevane natančnosti. Strateške odločitve zahtevajo manj natančne informacije kot operativne odločitve
- časovna usmeritev – v preteklost ali prihodnost
- »lastništvo« sistema. Lastniki kompleksnejšega modela so zaposleni na operativni ravni. Lastniki enostavnejšega, k strateškimi ciljem usmerjenega modela pa lastniki na višjih ravneh.

Za uspešno uvajanje spremljanja stroškov po aktivnostih in upravljanja je potrebno posvetiti pozornost naslednjim štirim področjem (nadrobno so predstavljeni v sliki 5):

- konstrukciji modela ABC in njeni zgradbi
- uporabi podatkov
- pripadnosti v podjetju
- izvedbi/integraciji podatkov

Slika 5: Kritični faktorji za uspeh spremljanja stroškov po aktivnostih in upravljanja po aktivnostih

ABC/ABM kritični faktorji za uspeh



Vir: Cokins Gary, 1998c, str. 15.

2.3.1. Zbiranje informacij

Pred pričetkom uveljavljanja sistema je potrebno zbrati podatke o izvirnih stroških, o aktivnostih poslovnega procesa ter o stroškovnih nosilcih in osnovah za razporejanje stroškov.

Podatki o stroških se nahajajo v glavni knjigi, kjer so urejeni po kontih in stroškovnih mestih. Nekatera podjetja vodijo stroške še po dodatnih dimenzijah, npr. po skupinah

izdelkov in trgih. Podatke je potrebno zajemati iz izvirnih knjigovodskih listin, zato, da se izognemo že opravljenem prerazdeljevanju stroškov med stroškovnimi mesti.

Informacije o aktivnostih in osnovah delitve se pridobijo s pomočjo opazovanja, spremljanja in proučevanja evidenc o delu zaposlenih ter z vprašalniki in razgovori z zaposlenimi oz. njihovimi vodji.

2.3.2. Določitev aktivnosti

Aktivnosti v podjetju se ugotovijo tako, da se poslovni proces razdeli na posamezne manjše dele, dokler njegova velikost ne ustreza namenu, zaradi katerega se aktivnost opravlja. Pripraviti je potrebno slovar aktivnosti, to je seznam vseh aktivnosti, ki se v podjetju izvajajo. Opisane morajo biti jasno in nedvoumno, da ne bi prišlo do nepotrebne podvajanja ali zamenjevanja med aktivnostmi.

Aktivnosti lahko zaradi večje preglednosti združujemo v skupine in jih imenujemo makro aktivnosti. Aktivnosti lahko združujemo v makro aktivnosti le ob upoštevanju treh pogojev (Stanković, 2000, str. 57):

- izvirati morajo iz iste ravni. Ne moremo združevati aktivnosti, vezanih na enoto izdelka in aktivnosti, vezanih na serijo.
- vse aktivnosti, ki sestavljajo makro aktivnosti, lahko dodelimo stroškovnemu objektu z istim gonilom
- vse aktivnosti morajo imeti enak namen.

Večna dilema pri razčlenjevanju aktivnosti poslovnega procesa je, kdaj se ustaviti. Prepodrobna členitev aktivnosti bi prinesla zaradi preveč časa namenjenega samemu spremljanju več slabosti kot pa koristi. Pomembno je, kako podrobno se aktivnosti razdelijo. Po posameznem oddelku naj bi se oblikovalo od 10 do 15 aktivnosti, pri čemer naj ne bi najmanjša aktivnost predstavljala manj kot 5% oddelka.

2.3.3. Določitev stroškov aktivnosti

- z anketiranjem zaposlenih je potrebno določiti stroške, ki so povezani s posamezno aktivnostjo
- ustrezen znesek stroškov, ki se nanašajo na več aktivnosti je potrebno dodeliti stroškovnim bazenom
- določiti je potrebno gonila stroškov za resurse,

Posebno pozornost je potrebno nameniti predvsem osnovam za dodeljevanje splošnih stroškov oz. gonilcem stroškov za resurse, da ne bi prišlo do napak, kot se pojavljajo v tradicionalnih stroškovnih sistemih. Pri tem se je najbolje držati naslednjih navodil:

- stroške je potrebno pripisati neposredno aktivnostim. To pa ni mogoče v primerih, ko si aktivnosti delijo skupne prvine ali pa bi bilo neposredno merjenje porabe s strani aktivnosti predrago ali časovno nesmotrno (npr. montaža števecov za elektriko na vsakega od strojev)
- aktivnosti se lahko razdelijo na primarne in podporne. Primarne aktivnosti se ukvarjajo z nosilci prvin, podporne pa z drugimi aktivnostmi. Stroške podpornih aktivnosti se lahko alocira na primarne aktivnosti. Za osnovo se vzame poraba virov, ki so jo podporne aktivnosti rabile pri podpori primarnih aktivnosti
- v primeru, da se ne najde prave osnove, se je potrebno zateči k oceni
- stroške dela je lahko razdeliti, če zaposleni vodijo evidenco o času, ki ga rabijo za opraviti določeno aktivnost.

Tabela 1: Primeri resursov in njihovi faktorji alokacije

BAZEN RESURSOV		FAKTORJI ALOKACIJE	
Uporaba vozil	G R E S U R S O V	prevoženi km	ocena porabljenega časa, tehtana s številom vozil in aktivnosti, kjer so uporabljene
Delo		ure, porabljene za izvajanje aktivnosti	ocena časa, potrebovanega na vsaki aktivnosti
Stroški povezani z nadurnim delom		število nadur	ocena časa, porabljenega za nadurno delo
Zunanji tehnični strokovnjaki		ure porabljene na vsaki aktivnosti, ki jo izvede aplikacija	pretekli podatki o zneskih, porabljenih za posamezno aktivnost
Dobavitelji pisarniškega materiala		število poročil, pripravljenih za vsako aktivnost	pregled preteklih nakupov in ocena njihovega pomena

Vir: Cooper, Kaplan, 1998, str. 10.

2.3.4. Določitev proizvodov, storitev in kupcev

Pri grupiranju stroškovnih objektov je potrebno izbrati primerno stopnjo natančnosti za določanje skupin stroškovnih objektov. Stroškovne objekte lahko določimo s pomočjo intervjujev in pogovorov s stranko. Ti morajo biti razpoznavni na vsakem funkcijskem področju, kjer sledimo stroškom aktivnosti.

Proizvode lahko grupiramo glede na:

- edinstveno tehnologijo proizvodov
- edinstvene proizvodne procese
- stranke

Tudi stranke so lahko grupirane do določene stopnje natančnosti. Grupiramo jih lahko glede na demografske skupine, industrijske skupine, stopnjo dohodka.

2.3.5. Alokacija stroškov na proizvode, storitve in kupce

Aktivnosti je potrebno analizirati s stališča, kateremu proizvodu ali stranki koristijo. Za vsak stroškovni objekt se določi aktivnosti in njene količine, potrebne za njegovo pripravo. Nekatere aktivnosti se izvajajo ob vsakem proizvedenem učinku, nekatere enkrat na proizvedeno serijo, nekatere pa celo enkrat ob vzpostavitvi ali ukinitvi proizvodnje. Gonilec aktivnosti mora biti izbran tako, da se stroški temu primerno razporedijo.

Pri izbiri gonil je potrebno upoštevati (Cooper, Kaplan, 1991, str. 106):

- gonila morajo ustrezati vrsti aktivnosti, upoštevati je potrebno hierarhijo aktivnosti (npr. za serijske aktivnosti se lahko upoštevajo le gonila za serijo)
- gonila kot nadomestek neposrednega dodeljevanja stroškov aktivnosti morajo imeti visoko stopnjo korelacije z dejansko stopnjo porabe aktivnosti
- minimizirati je potrebno število posebnih, enkratnih gonil
- boljše je izbirati tista gonila, ki imajo nižje stroške merjenja
- ne sme se izbirati gonil, ki zahtevajo nove meritve, saj je to povezano z dodatnimi stroški.

Cooper, Kaplan (1998, str. 103) izbirata med tremi oblikami gonil:

- gonila, ki merijo število dogodkov oz. pogostost opravljenih aktivnosti. Ta gonila lahko uporabljamo takrat, ko enote učinkov, ki nastajajo zaradi opravljanja aktivnosti, zahtevajo približno enak obseg dela.
- gonila, ki merijo čas trajanja aktivnosti, in jih uporabljamo takrat, ko se rezultati enake aktivnosti med seboj močno razlikujejo, oz. ko je poraba časa enake aktivnosti za enak rezultat različna.
- če gre za različno intenzivne aktivnosti, uporabljamo gonila, ki merijo intenzivnost, kar predstavlja kombinacijo med uporabo gonil, ki merijo število dogodkov, in faktorjev, ki določajo težo aktivnosti.

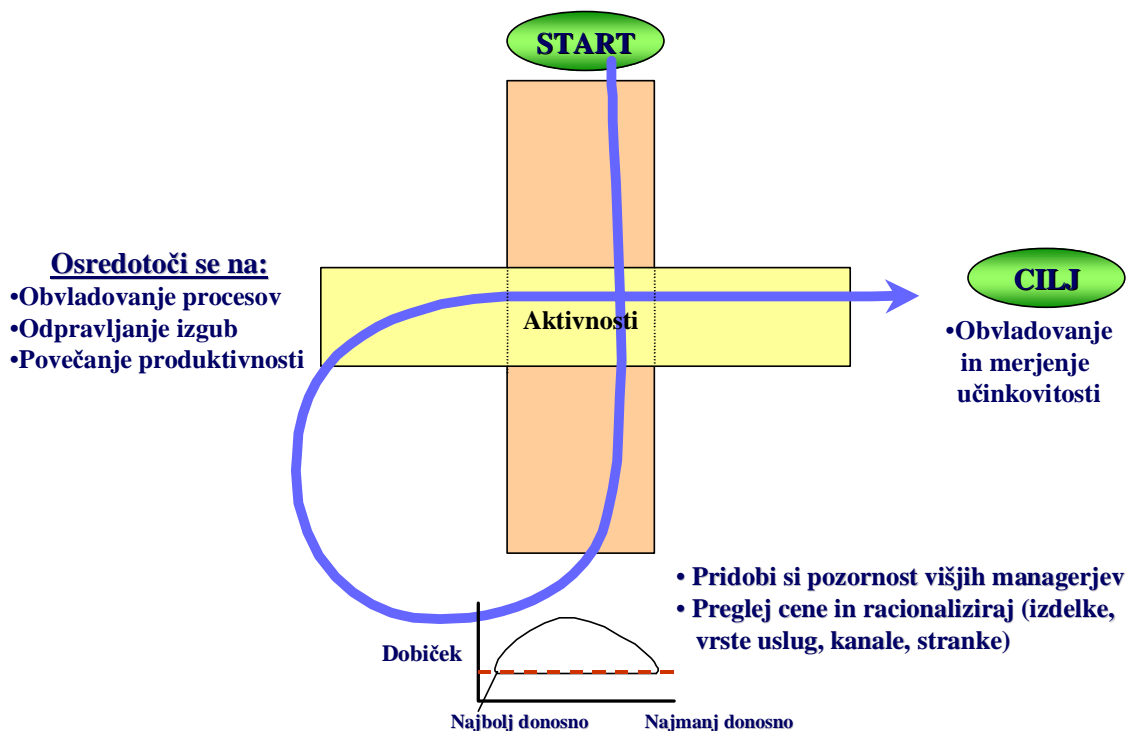
2.4. Procesna dimenzija v ABC modelu

Vodoravni del prikazuje procesni vidik ABC modela in predstavlja dinamični pogled na poslovanje podjetja. Stroškovno gonilo je tisti element, ki določa obseg dela, potrebnega za določeno aktivnost, ki jo podjetje opravlja oz. pojasnjuje porabo prvin. S pomočjo kazalnikov uspešnosti lahko določimo učinkovitost in uspešnost opravljanja aktivnosti.

Uporabo ABC metode za izboljšanje poslovanja avtorji imenujejo upravljanje ali ravnanje na podlagi aktivnosti (ang.: activity based management). Prehod iz spremljanja stroškov po aktivnostih v upravljanje na podlagi aktivnosti je razviden v sliki 6.

Slika 6: Fazni prehod spremljanja stroškov po aktivnostih v upravljanje na podlagi aktivnosti

Fazni prehod ABC-ja v ABM



Vir: Cokins Gary, 1998c, str. 3.

Procesni vidik Abc metode odseva potrebo organizacije po novi kategoriji informacij, ki se nanašajo na dogodke, ki vplivajo na izvedbo aktivnosti. Podjetje te informacije uporablja pri izboljšanju izvedbe in pri vrednotenju donosnosti kupca.

Procesni vidik omogoča (Stanković, 2000, str. 33):

- zniževanje stroškov aktivnosti in procesov zaradi vzročno posledične povezave, ki jo predstavlja gonilo stroškov, kar omogočajo kazalci uspešnosti, ki merijo čas, kakovost in produktivnost.
- reinžiniring procesov
- primerjavo bodisi enakih aktivnosti med podjetji, bodisi enakih aktivnosti v podjetju.

Za izboljšanje izvajanja aktivnosti je potrebno izpeljati analizo aktivnosti in identificirati faktorje, ki povzročajo nepotrebosti. Z analizo aktivnosti podjetje pridobi podatke na eni strani o aktivnostih, ki povzročajo največ stroškov. Pri teh aktivnostih se mora podjetje osredotočiti predvsem na njihovo izboljšanje in zmanjšanje stroškov. Na drugi strani pa podjetje pridobi podatke o nepotrebnih aktivnostih, katerih ne potrebujejo niti kupci niti podjetje kot celota.

Zmanjševanje stroškov se lahko doseže operativno, tako da se poskuša doseči manjšo porabo prvin preko višje učinkovitosti izvajanja aktivnosti oz. nižjih stroškov. Strateško zmanjševanje stroškov pa predstavlja preusmerjanje aktivnosti, povezane z nedonosnimi proizvodi, drugam.

2.5. Planiranje na podlagi aktivnosti (activity based budgeting)

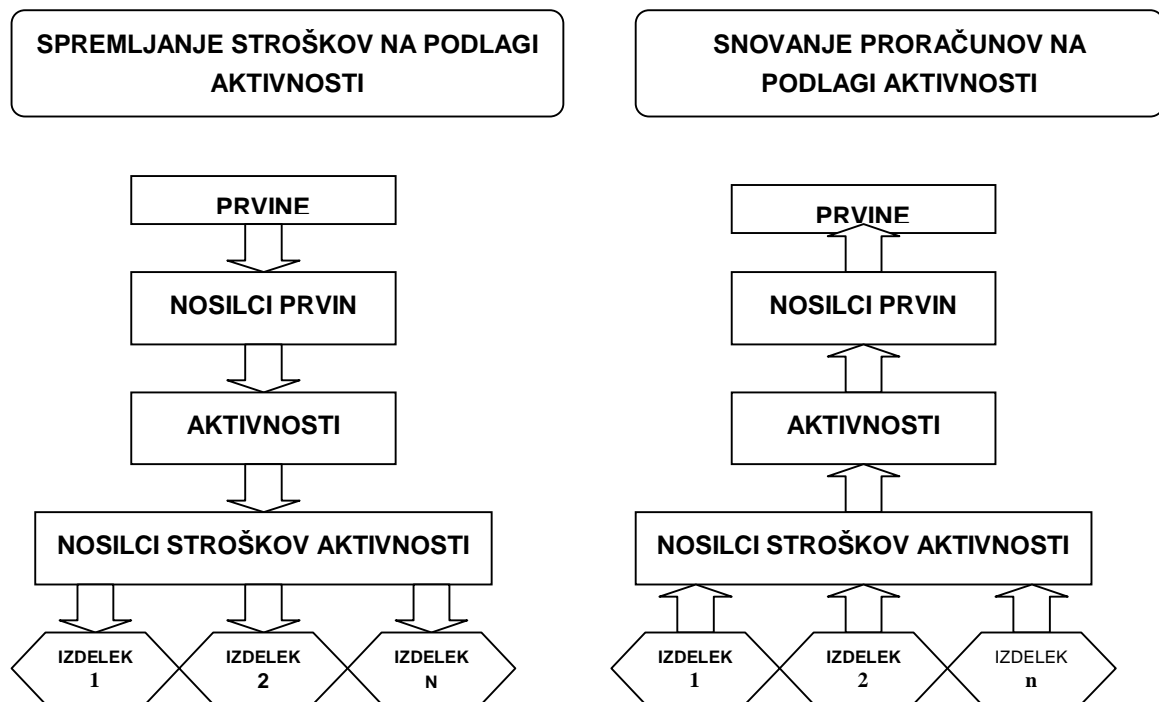
Pri planiranju oz. pri določanju prave ocene stroškov lahko nastanejo naslednji problemi (Cokins, 1998c, str. 3):

- končna količina in struktura izdelkov lahko odstopa od planirane,
- težko je določiti kateri stroški imajo naravo stalnih in kateri spremenljivih stroškov ter zakonitost njihovega povečevanja s povečanim obsegom proizvodnje,
- ne velja vedno pravilo, da spremenljivi stroški proporcionalno naraščajo s proizvedeno količino,
- aktivnosti so v medsebojni odvisnosti, npr. stroški na enoto so odvisni tudi od organizacije. Od velikosti serije je odvisno pri kateri količini nastopijo stroški zagona nove serije, ki povečajo stroške na enoto v določeni točki, ne pa postopno,
- ozka grla lahko vplivajo na celotno strukturo stroškov, saj največkrat trpi zaradi ozkih grl tudi nadaljnji proces, ki ga zaradi linijskih potekov procesov ni mogoče drugače zaposliti.

Pri vsem tem je pomembno, da managerji prevedejo proračune za aktivnosti nazaj v organizacijsko strukturo, stroškovna mesta, kontni plan, torej do posameznikov in sredstev potrebnih za izvedbo aktivnosti.

Uporaba ABC sistema v ABB sistem omogoča vodilnim, da transformirajo stalne stroške v spremenljive in gledajo na strateške stroške in donosnost vnaprej namesto za nazaj. ABC in ABB delujeta v obratni smeri, kar je razvidno iz slike 7. ABC ima tok stroškov od virov do aktivnosti in nato do izdelkov in kupcev, ABB pa ravno obratnega: ocenimo velikost proizvodnje in prodaje za prihodnje obdobje, na podlagi tega napovemo potrebe po aktivnostih, vkalkuliramo potrebe po virih za izvedbo aktivnosti, določimo dejanske potrebe po virih in določimo kapacitete aktivnosti.

Slika 7: Spremljanje stroškov in planiranje po aktivnostih



Vir: Cooper, Kaplan, 1998, str. 5.

Kot koncept je ABB lahko razumljiv, medtem ko ga je težje vpeljati v prakso. Podjetje mora določiti veliko več podrobnosti, kot pri navadnem proračunskem planiranju. Vendar, če je sistem dobro zastavljen, bodo vodilni sposobni prilagoditi potrebe po virih in kapacitete dejanskemu povpraševanju.

ABC metoda nam razkrije, da so stroški, ki so s stališča glavne knjige v kratkem obdobju stalni, v daljšem obdobju lahko prav tako spremenljivi. Pomembno je tudi, da nekaj teh stalnih stroškov dobi naravo spremenljivih, če jih porazdelimo po aktivnostih. Vse to pomeni, da s spremenjeno metodo spremljanja stroškov odkrijemo več takih stroškov, ki ob manjšem obsegu proizvodnje ne nastanejo.

2.6. Prednosti in slabosti spremljanja stroškov po aktivnostih

Idealni sistem stroškov bi moral zagotoviti popolnoma natančne informacije o stroških vseh poslovnih učinkov, ki jih podjetje dosega. Žal pa tak sistem stroškov ne obstaja, zato se mora podjetje odločiti za tistega, ki mu prinaša največje koristi. Tako imamo tudi pri sistemu spremljanja stroškov po aktivnostih prednosti in slabosti.

Informacije, ki jih nudi ABC metoda so v primerjavi z informacijami tradicionalnih sistemov obširnejše in kvalitetnejše. Vprašanja na katera odgovori ABC metoda:

- Kako dobičkonosni so posamezni proizvodi oz. storitve?
- Koliko prinašajo posamezni segmenti kupcev?
- Kako učinkoviti so posamezni procesi?
- Kje bodo učinki racionalizacije največji?
- Kateri oddelki oz. enote so najbolj uspešni (t.i. interni »benchmarking«)?
- Kakšen vpliv ima reorganizacija na dobičkonosnost (t.i. »kaj-če« analize)?
- Kako je potrebno določiti cenovno politiko glede na dejanski strošek servisiranja posameznih kupcev?
- Kako učinkoviti so »skupni« servisni oddelki v podjetju v primerjavi s ponudniki storitev na trgu?
- Ali so viri podjetja pravilno dimenzionirani?

Turney (1996, str. 227) pravi, da lahko ABC metoda pomaga rešiti naslednje zadrege:

- izkazani proizvodjalni in splošni stroški se zdijo previsoki. Metoda ABC pravilneje prerazporedi stroške med proizvode, hkrati pa ji naredi pregledne in omogoči njihovo znižanje.
- tržni delež podjetja pada; analiza stroškov trženjskih aktivnosti in analiza dobičkonosnosti trgov na način ABC pomagata pametno osredotočiti trženjske aktivnosti
- v podjetju obstaja negotovost pri odločitvah, povezanih z nakupom ali lastno izdelavo sestavnih delov, saj obstoječi sistem ne pokaže dejanskih stroškov lastne izdelave

Tradicionalni sistem aktivnosti ne opredeljuje. Management v preteklosti ni vedel koliko posamezne aktivnosti v podjetju stanejo, zato jih tudi ni mogel primerjati s cenami na tržišču. Sedaj pa lahko ugotovi, katere službe v podjetju so predrage in na katerih ustvarja dobiček, torej ga stanejo manj, kot če bi jih najel.

ABC model zagotavlja nov pogled na vpliv stroškov na različna ključna področja odločanja. Pogled na proizvod /storitveno linijo nam da pravo informacijo o stroških in profitnih stopnjah posameznih produktov. Pogled na poslovne procese omogoča analizo

kako organizacija deluje. Pogled na organizacijo poroča o stroških po poslovnih funkcijah in pomaga pri uskladitvi stroškov po aktivnostih s tradicionalnim računovodstvom. Pogled na stranke/trge pokaže dejanske stroške zagotavljanja produktov za posamezen trg ali skupino strank.

Na osnovi dimenzij poročanja po proizvodih, dobaviteljih, kupcih in prodajnih kanalih si podjetje lahko pripravi drugačen način poročanja, predstavljen v sliki 8.

Slika 8: Tradicionalno in ABC poročanje

Tradicionalno poročanje	ABC poročanje
+ Prihodki od prodaje	+ Prihodki od prodaje
- Stroški materiala in storitev	- Stroški materiala in storitev
- Stroški dela	= Pokritje po materialnih stroških
- Režija	- Stroški proizvodnih aktivnosti
= Bruto dobiček	= Pokritje po proizvodnih stroških
- Stroški prodaje in distribucije	- Stroški servisiranja kupcev
- Splošni stroški	= Pokritje po stroških za kupce
- Administracija	- Splošni stroški poslovanja
= Dobiček iz poslovanja (OPBTDI)	= Dobiček iz poslovanja
Dimenzije poročanja:	Dimenzije poročanja:
Stroški po vrstah stroškov po: Organizacijskih enotah	Stroški aktivnosti po: Dobaviteljih Proizvodih Kupcih Prodajnih kanalih

Vir: Cokins Gary, 1998d, str. 3.

Pomisliki o uvajanju sistema stroškov po aktivnostih se pojavljajo predvsem zaradi visokih stroškov in prezapletenosti uvajanja v podjetje. Včasih se da doseči kakovostnejše informacije o stroških že z izboljšavo obstoječega sistema. Podatki o lastnih cenah učinkov niso pomembni, saj podjetje ne more samo postavljati cene glede na razmere na trgu.

3. PRIMER SPREMLJANJA STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA V PODJETJU TEHNOUNION

3.1. Predstavitev podjetja

Podjetje Tehnunion d.d. je bilo ustanovljeno leta 1953. Osnovna dejavnost podjetja ob ustanovitvi je bila zastopanje tujih firm na področju nekdanje Jugoslavije. Zastopniški program je predstavljal blago široke potrošnje, reprodukcijskega materiala, investicijsko opremo ter osebna vozila. Na svoji razvojni poti je podjetje prilagajalo svoj zastopniški program potrebam trga, danes pa je ta več ali manj stalen in danes obsega:

- osebna vozila in motorna kolesa
- blago široke porabe
- opremo za avtoservisne delavnice
- investicijsko opremo
- reprodukcijske materiale
- žičnice in opremo za smučišča

Tehnunion je danes sodobno organizirana in stabilna skupina podjetij, ki poleg matične družbe Tehnunion d.d., vključuje še hčerinska podjetja, Zastopstva d.o.o., Oprema d.o.o., Tehnunion Avto in Tehnunion As, med katerimi štiri poslujejo v Sloveniji, po eno na Hrvaškem, v ZRJ in Avstriji. V Tehnunionu so posebej ponosni na več kot 30-letno poslovno sodelovanje z nekaj znanimi svetovnimi firmami. Med njimi zavzemata posebno mesto BMW A.G., München, in Candy Elettrodomestici Srl., Milano. Pomembno pa je tudi zastopanje avtomobilov Rover in Land Rover ter blagovnih znamk kot so Sharp, Miele, Nokian, Grundfos in Oventrop. Svoje prihodnosti pa Tehnunion ne vidi samo v trgovinski dejavnosti, zato vizija in strategija nadaljnjega razvoja družbe načrtuje tudi diverzifikacijo dejavnosti na druga področja, na katerih do sedaj ni bila dejavna. Z diverzifikacijo želi podjetje zmanjšati odvisnost od trgovske oziroma zastopniško-distributerske dejavnosti ter prenesti del svojih poslovnih aktivnosti na tista gospodarska področja, ki bodo z vstopom Slovenije v Evropsko skupnost imela največje možnosti razvoja.

Na sliki 9 je predstavljena organizacijska struktura Tehnuniona d.d. Iz nje je razvidno, da so v podjetju poleg dveh zastopniških oddelkov, maloprodaje in oddelka Toplotne tehnike in klimatizacije, oblikovane vse skupne službe tudi za ostala hčerinska podjetja.

Slika 9: Organizacijska struktura Tehnuniona d.d.



Vir: Interno gradivo Tehnuniona, 2001.

3.2. Razlogi za uvedbo ABC metode

Čeprav kupci kupujejo bolj ali manj donosne proizvode, lahko dodatne storitve, ki jih zahtevajo ob tem močno vplivajo na donos posameznih proizvodov. Lahko se celo zgodi, da postanejo izdelki nedonosni. Veliko težo pri odločitvi ima torej tudi zahtevnost kupca, zaradi katere dva kupca z enako strukturo izdelkov in cen v istem časovnem obdobju nista enako donosna. Zato je dobro vedeti, kako donosen je posamezen kupec, saj se potem lahko odločamo ali si bomo pri posameznem kupcu prizadevali za količino ali maržo, ali bomo izboljšali donosnost z načinom pakiranja, prodaje, splošnih storitev, ali količina opravičuje popuste, rabate, ki jih nudimo posameznemu kupcu, ali lahko realiziramo našo strategijo z vplivom na izbiro kupca. Glavna dejavnost v Tehnunionu je prodajanje izdelkov zastopanih blagovnih znamk, zato so vse zgoraj omenjene informacije nujno potrebne za obstoj podjetja. To je glavni razlog za uvedbo metode spremljanja stroškov po aktivnostih, saj nam le ta da rezultate o donosnosti po posameznih blagovnih znamkah, distribucijskih kanalih in posameznih kupcih.

Drugi razlog za uvedbo ABC metode spremljanja stroškov po aktivnostih je velik del stroškov, povezan s podpornimi službami v Tehnunionu. Tej stroški so se razdeljevali na stroškovne nosilce na podlagi v naprej določenih ključev, ki pa so večkrat slabo odražali dejansko stanje. Primer: vse stroške režije se lahko kupcem pripiše v razmerju prodaje. To očitno ne kaže dejanskega stanja, saj je količina dela in stroškov režijskega osebja odvisna od števila naročil, števila reklamacij, načina plačila in podobno, ne pa od velikosti naročila oziroma prodaje. V kolikor podjetje ne poišče primerne načina

izračunavanja dejanskih deležev stroškov, ki pripadajo npr. posameznim kupcem, lahko poslovni rezultati izračunani na nivoju posameznega kupca vodijo v napačne in s tem za podjetje nevarne odločitve. Če zgornji primer povežemo z dejstvom, da se velikost povprečnega naročila zmanjšuje in zaradi tega delež direktnih stroškov (materiala in direktnih delovnih ur) v primerjavi z režijskimi stroški (od proizvodne režije, do prodaje in administracije) postaja vedno nižji, vidimo, da se s tem nevarnost napačnega odločanja povečuje.

Želja po informacijah o uspešnosti posamezne podporne službe v podjetju je predstavljala tretji razlog za uvedbo ABC metode. Z alociranjem stroškov s pomočjo gonil prvin iz stroškovnih centrov na aktivnosti se izračunajo stroški posamezne aktivnosti, ki se v podjetju opravlja. Danes lahko podjetje večino storitev tudi kupi na tržišču, kjer imajo svojo ceno, ki jo lahko primerjamo z stroški naših aktivnosti. Podatek, da je tržna cena nižja poslovodstvu podjetja narekuje, ali da zniža stroške v svoji notranji službi in jo tako naredi konkurenčno, ali pa na svoji službo zapre in poišče nadomestnega cenejšega zunanjega izvajalca.

3.3. Zgradba ABC modela

Pred izgradnjo Tehnunionovega ABC modela je bilo potrebno najprej določiti cilje modela in korake pri njegovem uvajanju. Kljub temu, da je bil sprva model zastavljen kot pilotski, je vključeval podatke tudi za obe hčerinski firmi Tehnuniona, Tehnunion Avto in Tehnunion AS. Model je bil oblikovan v kontrolinškem sistemu, kar pomeni, da je ločen od obstoječega stroškovnega sistema in predstavlja analitično orodje za potrebe strateškega odločanja.

Cilj uvedbe ABC modela je bila izvedba analize rezultatov, ki je morala prinesiti informacije o poslovni uspešnosti po posameznih blagovnih znamkah, posameznih kupcih in posameznih trgih. Drugi cilj pa je bila pridobitev informacij o stroških aktivnosti posameznih skupnih služb v Tehnunionu in s tem priprava analize o njihovi uspešnosti.

Koraki v izgradnji modela:

- Oblikovati je bilo potrebno arhitekturo modela, kjer smo opredelili strukture modela, to je prvine in stroškovne objekte
- Sestavili smo slovar aktivnosti
- Dodelili smo stroške poslovnih prvin aktivnostim, kjer smo si pomagali z intervijujanjem zaposlenih.
- Dodelili smo stroške aktivnosti stroškovnim objektom.

Ker pri izgradnji pilotskega modela nismo izbrali manjše enote ampak celo podjetje, je stroškovno osnovo predstavljal celoten izpis stroškov iz glavne knjige. Za stroškovno obdobje pa smo izbrali obdobje enega leta, tako, da smo v njem upoštevali vsa morebitna sezonska nihanja. Abc model smo razdelili v tri module: Modul prvin, modul aktivnosti in modul stroškovnih objektov.

3.3.1. Modul prvin in njegove značilnosti

Prvine morajo imeti logično hierarhijo. Temelj za razporeditev stroškov prvin je kontni plan, hierarhija prvin pa pomeni združevanje posameznih kontov na različnih ravneh. Osnovni gradbeni element modula prvin je stroškovni element (konto ali več kontov). Več stroškovnih elementov lahko združujemo v stroškovne bazene in le te v stroškovne centre. Združevanje stroškovnih elementov je odvisno od vrste stroškov, ki jih je mogoče dodeliti aktivnostim z enim gonilom. Število stroškovnih bazenov vpliva na možnost dodeljevanja stroškov prvin aktivnostim. Večje, ko je število bazenov, večja je natančnost bazena, hkrati pa je težja ponovitev analize, saj je potrebno vzdrževati več podatkov ter relacij med prvinami in aktivnostmi. Velja pa tudi nasprotno. Manjše ko je število stroškovnih bazenov, manjša je natančnost in izsledljivost informacij o stroških, lažje je dodeljevanje stroškov na aktivnosti in lažja je ponovljivost modela.

Na oblikovanje prvin ima velik vpliv organizacijska struktura podjetja. Vse aktivnosti izvajajo zaposleni na različnih ravneh in lokacijah. Ker predstavlja strošek plač največji delež vseh stroškov v Tehnunionu, je morala hierarhija prvin vsaj deloma odražati organizacijsko strukturo, Stroškovnemu bazenu je povezano s tem predstavljal ekvivalent stroškovno mesto. V primeru, da organizacijska struktura oz. struktura stroškovnih mest ni enaka strukturi ABC modela pomeni, da struktura stroškovnih bazenov ne bo enaka strukturi stroškovnih mest.

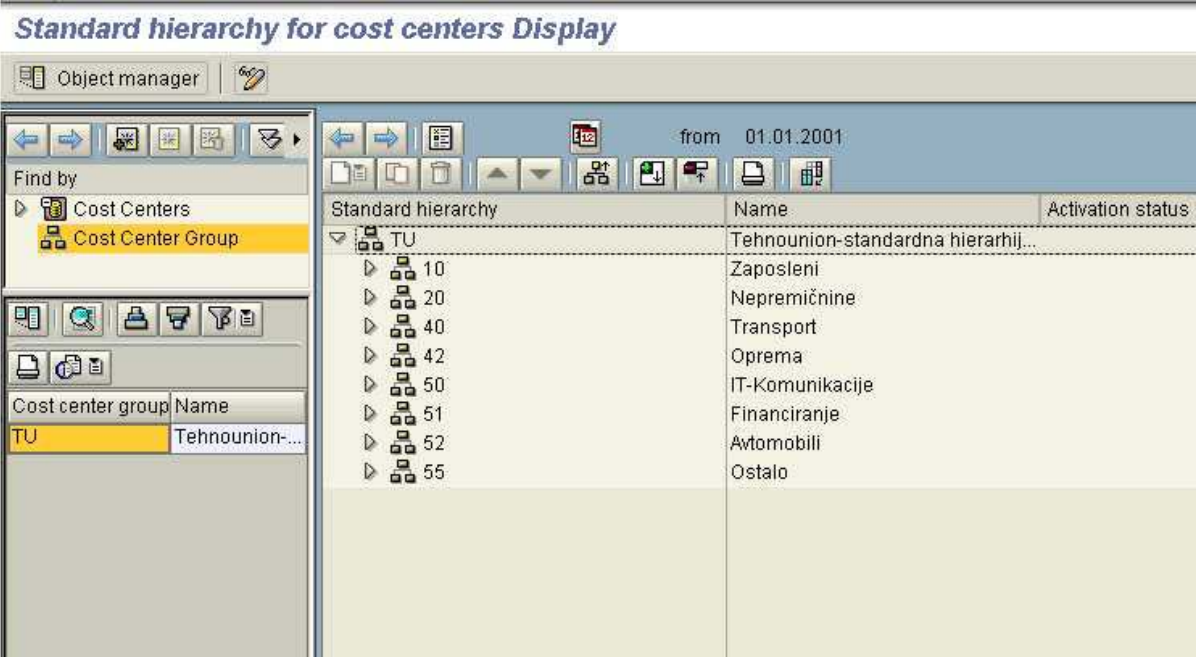
Stroške je potrebno najprej razdeliti na dve skupini, materialne stroške in stroške aktivnosti. Taka delitev je potrebna zaradi dejstva, da del stroškov pripeljemo neposredno na stroškovne nosilce, del pa posredno preko gonil. Tehnunion je trgovsko podjetje, zato je delež materialnih stroškov, ki jih lahko pripeljemo neposredno na stroškovne nosilce zelo majhen. Sem spadajo le stroški pomožnega materiala povezani z garancijami. Vsi ostali stroški so stroški aktivnosti in jih je bilo potrebno na stroškovne nosilce pripeljati s pomočjo gonil.

V modelu smo uporabili večstopenjski način dodeljevanja stroškov stroškovnim objektom. K tej odločitvi nas je privedlo veliko število podpornih aktivnosti. Večstopenjski način namreč omogoča lažje dodeljevanje stroškov podpornih aktivnosti

stroškovnim objektom. To pomeni, da smo morali vse stroške, ki niso nastali neposredno na stroškovnem mestu, z uporabo gonila dodeliti stroškovnemu bazenu.

Na sliki 10 je prikazana struktura stroškovnih centrov v podjetju Tehnunion, znotraj katerih se nahajajo posamezni stroškovni bazeni. Prvi stroškovni center predstavljajo zaposleni. Stroškovni bazeni znotraj njih sovpadajo s glavnimi in podpornimi službami v podjetju. Med glavne službe spadajo skupine komercialistov različnih blagovnih skupin, med podporne pa npr. prevajalna, pravna, kadrovska služba, vodstvo podjetja...V drugi stroškovni center spadajo nepremičnine, ki so po lokacijah združene v stroškovne bazene. Ostanje še stroškovni centri transport, oprema, IT – komunikacije, financiranje avtomobili in ostalo.

Slika 10: Hierarhija stroškovnih centrov



The screenshot shows the SAP 'Standard hierarchy for cost centers Display' window. The left pane shows the 'Object manager' with 'Cost Centers' expanded to 'Cost Center Group' and 'TU' selected. The right pane shows a table of cost centers under the 'TU' group, starting from 01.01.2001.

Standard hierarchy	Name	Activation status
▼ TU	Tehnunion-standardna hierarhij...	
▶ 10	Zaposleni	
▶ 20	Nepremičnine	
▶ 40	Transport	
▶ 42	Oprema	
▶ 50	IT-Komunikacije	
▶ 51	Financiranje	
▶ 52	Avtomobili	
▶ 55	Ostalo	

Vir: Interno gradivo Tehnuniona, 2001.

Stroške smo na stroškovne bazene delili s pomočjo gonil prvin. Nepremičnine so tiste, ki nosijo stroške amortizacije, stroške vzdrževanja in čiščenja, požarne varnosti, zemljiške prispevke, ... Največkrat smo za gonilo izbrali površino nepremičnin (m²). Stroške povezane z računalniško tehnologijo, komunikacijami smo dodelili v stroškovne bazene računalniki, telefoni, kopirni stroji s pomočjo gonil, kot so število računalnikov, število licenc, število telefonov. V stroškovnem centru avtomobili so vključeni vsi službeni avtomobili, kjer delitev stroškov avtomobilov v stroškovni bazen predstavlja namen uporabe avtomobilov, ali so to intervencijska vozila, prezentacijska, testna, službena ali osebna vozila.

3.3.2. Modul stroškovnih objektov in njegove značilnosti

Modul stroškovnih objektov predstavlja nosilce stroškov. Pri njegovi izgradnji se pojavljajo različne možnosti, ki so odvisne predvsem od vsebinskih in tehničnih težav. Vsebinske težave so povezane s cilji analize, kompleksnostjo proizvodnje, prodajno organiziranostjo in strukturo kupcev. Tehnična vprašanja pa so povezana z ravno opremljenosti informacijskega sistema in dostopnostjo podatkov.

Ker je Tehnunion trgovsko podjetje smo precej natančno oblikovali prodajno strukturo stroškovnih objektov. Na sliki 11 so razvidni glavni profitni centri v Tehnunionu. V profitnih centrih Zastopstva in Oprema je več manjših profitnih skupin, v katere so vključene po vsebinski tematiki vse blagovne znamke, ki jih podjetje zastopa. Ena blagovna znamka (npr. Candy) predstavlja en stroškovni objekt. V drugi profitni center smo vključili večje Tehnunionove kupce. Tudi obe hčerinski podjetji sta v sistemu predstavljeni kot svoja profitna centra. Profitni center maloprodaje je razdeljen na dve manjši skupini, v prvo kot stroškovni nosilci spadajo vse franšizne trgovine, v drugo pa trgovine v lasti Tehnuniona.

Slika 11: Hierarhija profitnih centrov

Standard hierarchy	Name	Activation status
PC	TEHNOUNION SKUPINA	
OPR	Oprema	
DB030	Avtooprema	
DB040	Industrija	
DB060	Ogrevanje	
DB090	Oprema za smučišča	
DB100	Vel. kuhinje	
DB110	Oprema za trgovine	
DB140	Rezervni deli Oprema	
DB150	Ročno orodje	
ZAST	Zastopstva	
AVTO	Tehnounion Avto	
AS	Tehnounion AS	
MALO	Maloprodaja	
OSTALO	Profitni center Ostalo	
KUP	Kupci	
NAVIDEZNI	Navidezni profitni center	

Vir: Interno gradivo Tehnuniona, 2001.

3.3.3. Modul aktivnosti in njihova opredelitev

Aktivnosti predstavljajo jedro ABC metode in so zato poleg izbire gonil najpomembnejši korak v izgradnji modela. Aktivnosti so prek gonil povezane tako s prvinami kot tudi s stroškovnimi objekti. Njihova najpomembnejša značilnost je, da objekt opazovanja ni posameznik, temveč aktivnost. Posledično to pomeni, da modul aktivnosti ne odraža organizacijske strukture.

Pri opredelitvevanju aktivnosti se je postavljalo vprašanje, kako podrobno določiti aktivnosti. Teoretično bi lahko v vsakem podjetju določili zelo veliko število aktivnosti, vprašanje pa je, koliko bi to bilo smiselno. Število aktivnosti mora biti opredeljeno z dvema elementoma: s pomenom aktivnosti in z namenom modela. Za operativne odločitve potrebujemo veliko število aktivnosti, za strateške odločitve pa manjše število.

K analizi aktivnosti lahko običajno pristopimo na dva načina. V prvem pristopu je slovar aktivnosti končni rezultat intenzivnega analiziranja dejavnosti, ki jih opravljajo zaposleni v podjetju. Slovar je zgrajen postopoma, s pogovori z zaposlenimi in usklajevanjem ravni aktivnosti. V drugem pristopu je slovar aktivnosti pripravljen v naprej. Z opravljenimi pogovori skušamo iz slovarja aktivnosti izluščiti tiste aktivnosti, ki jih opravljajo v podjetju. Razlika med pristopoma je ta, da drugi pristop običajno uporabljajo večja podjetja, v katerih opravljajo veliko aktivnosti. Njegov namen je omejiti število aktivnosti, poenotiti definicije ter izvesti notranje in zunanje primerjave. V velikih podjetjih se namreč vrsta aktivnosti ponavlja, kar nam omogoča notranje primerjave (Stanković, 2000, str. 59).

Ne glede na to, kako pristop uporabimo, se določanje aktivnosti vedno začne s tako imenovanim funkcionalnim razstavljanjem, kar pomeni analizo funkcij v organizacijskih enotah podjetja in njihovo razstavljanje na različne ravni aktivnosti. Funkcionalno razstavljanje je končano, ko so aktivnosti določene na ravni, ki jo želimo.

Pri izgradnji ABC modela v Tehnunionu smo pri oblikovanju slovarja aktivnosti upoštevali:

- oblikovali smo strateški model, kateri zahteva manj aktivnosti. Upoštevali smo dejstvo, da zanemarimo aktivnosti, ki predstavljajo manj kot pet odstotkov vseh aktivnosti posameznika ali kapacitete stroškovnega bazena
- na posameznem stroškovnem nismo identificirali več kot deset na stroškovno mesto pomembnih aktivnosti
- manj aktivnosti na splošno pomeni manj povezav in manjšo kompleksnost modela ter njegovo boljšo preglednost in manjše stroške izgradnje
- identifikacijo aktivnosti in zapis slovarja aktivnosti smo v Tehnunionu opravili skupaj z odgovornimi osebami na različnih ravneh v podjetju.

Aktivnosti smo razdelili na *nabavne aktivnosti*, ki jih povzroča posamezna blagovna znamka, *prodajne aktivnosti*, ki jih povzroča kupec ter *podporne aktivnosti*, ki nimajo neposredne zveze s stroškovnim objektom in podpirajo poslovanje podjetja. Vse aktivnosti smo razdelili v dve skupini aktivnosti, v režijske in nerežijske skupine aktivnosti. Za nerežijske aktivnosti je značilno, da se stroški aktivnosti pripisujejo končnim stroškovnim objektom, za režijske aktivnosti pa je značilno, da se lahko aktivnosti pripisujejo tudi aktivnostim. V skupine nerežijskih aktivnosti so vključene vse nabavne in prodajne aktivnosti ter del podpornih aktivnosti. V skupini režijskih aktivnosti pa so prisotne samo podporne aktivnosti. Razdelitev aktivnosti na režijske in nerežijske skupine aktivnosti je prikazana v tabeli 2.

Tabela 2: Delitev aktivnosti na režijske in nerežijske aktivnosti

Šifrant aktivnosti - NEREŽIJSKE Šifrant aktivnosti - REŽIJSKE

Šifra	Skupina aktivnosti	Šifra	Skupina aktivnosti
1	SK Oprema	1	Uprava
2	SK Zastopstva	2	Računovodstvo
3	Maloprodaja	3	Pravna služba
4	Servisna služba	4	Kadrovska služba
5	Logistika	5	Razvoj
6	Obratovanje stavb	6	IT
7	Skladišče	7	Vodstvo Avto
8	Prevajalna služba	8	Vodstvo AS
9	Marketing BMW		
10	Marketing Rover, LR		
11	Tehnični inštruktorji		
12	Distribucija		
13	Prodajalci RD		
14	Prodajalci AS		
15	Delavnice AS		
16	Avtopravnica		
17	Nepremičnine		
18	Oprema		
19	Finance		
20	Avtomobili		

Vir: Interno gradivo Tehnuniona, 2001.

Stroški povezani z eno skupino aktivnosti sovpadajo z najmanj enim stroškovnim bazenom. Znotraj vsake skupine aktivnosti smo oblikovali deset aktivnosti. Te se lahko med različnimi skupinami aktivnosti tudi podvajajo, kar je posledica prodajne organiziranosti Tehnuniona. Primer aktivnosti v računovodstvu je prikazan v tabeli 3.

Tabela 3: Aktivnosti v računovodstvu

	NAZIV	Merilo opravila
1	Vodenje oddelka	ur
2	Poročanje drž. organom	ur
3	Saldakontiranje kupcev	račun
4	Saldakontiranje dobaviteljev	račun
5	Obračunavanje potnih nalogov	nalog
6	Obračunavanje čekov in kartic	ur
7	Vodenje blagajn trgovin	ur
8	Vodenje osnovnih sredstev	ur
9	Vodenje kreditov kupcev	ur
10	Ostalo	ur

Vir: Interno gradivo Tehnuniona, 2001.

3.3.4. Gonila stroškov in njihova opredelitev

Gonila stroškov predstavljajo vez med modulom prvin, aktivnosti in stroškovnih objektov. Pravilno definiranje povzročiteljev stroškov omogoča njihovo objektivno razporejanje. Stroške lahko na stroškovne objekte dodelimo na tri načine: z ugotovitvijo dejanske porabe, z oceno ali njuno z kombinacijo. Način dodelitve je tesno povezan z vprašanjem, koliko in katera gonila izbrati. Število gonil je odvisno od raznolikosti proizvodnega portfelja, obsega velikosti serij in relativnega pomena aktivnosti.

Gonila prvin:

S postopkom ugotavljanja gonil prvin dobi podjetje vpogled v stroške vseh aktivnosti. Z uporabo gonil prvin dodeljemo stroške glavne knjige prvinam, prvin prvinam, prvin aktivnostim ter aktivnosti aktivnostim. Primer dodelitve stroškov glavne knjige prvinam je bila v Tehnunionu dodelitev stroškov amortizacije na različne hiše, za gonilo smo izbrali kvadraturu posamezne hiše. Dodelitev stroškov nepremičnin na zaposlene je primer dodelitve stroškov prvin prvinam. Za gonilo smo izbrali kvadraturu uporabljenih pisarn posameznih oddelkov. Stroški, povezani z zaposlenimi so se delili po času, namenjenemu posamezni aktivnosti nadalje na aktivnosti. Dodeljevanje aktivnosti posamezni aktivnosti obsega večino dodeljevanja podpornih aktivnosti.

Gonila aktivnosti:

Gonila aktivnosti uporabljamo zato, da povežemo tokove stroškov aktivnosti s stroškovnimi objekti. Če želimo dodeliti stroške aktivnosti stroškovnim objektom, moramo poznati količino gonil aktivnosti za vsak proizvedeni proizvod. Preprosti povzročitelji stroškov so npr. število delovnih nalogov ali različic izdelkov, število

elementov v sestavnici ali število operacij v delovnem postopku, število potrjenih naročil, število dobaviteljev/dobav.

Za dodelitev stroškov aktivnosti zaposlenih smo v Tehnunionu uvedli spremljanje delovnega časa. Vsi zaposleni morajo pisati dnevna poročila (time sheete), v katere vnašajo porabljen čas za posamezne aktivnosti. Taka forma za vnos je prikazana na sliki 12.

Slika 12: Forma za vnos spremljanja delovnega časa

tehnounion® **SPREMLJANJE DELOVNEGA ČASA** Lep pozdrav, Barbara Bajuk
vaš zadnji obisk: 3.10.2001 13:18:55
datum: 1.10.2001
[...odjava iz sistema...](#)

Datum: 17.9.2001 Kaj: ...izberi... Za koga: ...izberi... Trajanje(hh:mm): 00:00 **SHRANI**

Vpišite dejavnost: Komentar:

PRIKAZUJEM TEDEN: 38 - pojdi na trenutni teden

Legenda: - zaključeno - sobota/hedelja - 8 ur ali več - manj kot 8 ur

projekt	aktivnost	Pon. 17.9.2001	Tor. 18.9.2001	Sre. 19.9.2001	Čet. 20.9.2001	Pet. 21.9.2001	Sob. 22.9.2001	Ned. 23.9.2001	SKUPAJ (h):
Sap	zagotavljanje informacijske podpore	04:00		02:00	01:00	00:30			7:30
Ostalo	Ostalo	01:00	02:00	01:30		02:00			6:30
ISO standard	Vzdrževanje sistema kakovosti	01:30			01:00	00:30			3:00
Računalniki	zagotavljanje informacijske podpore	01:30	01:00	01:00	02:30				6:00
Uprava	izdelava poročil		05:00	03:30	03:30	02:30			14:30
SKUPAJ(h):		8:00	8:00	8:00	8:00	5:30	00:00	00:00	37:30

PO KONČANEM DELU SE NE POZABITE ODJAVITI!

Vir: Interno gradivo Tehnuniona, 2001.

3.4. Rezultati in uporabnost ABC metode

Z vsebinskega vidika so informacije o stroških, ki jih omogoča ABC metoda za Tehnunion velik napredek. Informacij, ki smo jih dobili, ne moremo primerjati s preteklimi, saj so bile te agregirane na bistveno višji ravni.

Rezultati spremljanja stroškov po aktivnostih so managementu:

- povečali preglednost stroškov,
- omogočili takojšno podporo odločanju,
- omogoča točnejše ocene stroškov, ki jih prinašajo določene odločitve v prihodnosti (pri tem je velikega pomena, da se managerji zavedajo kje in zaradi česa nastajajo posamezni stroški skozi poslovni proces in kakšna je njihova končna slika)

Analiza stroškov aktivnosti, povezanih z zaposlenimi, je prinesla vodilnim informacije o uspešnosti in učinkovitosti posameznih služb v podjetju. Aktivnosti smo lahko grupirali v skupne z visoko dodano vrednostjo in skupine z nizko dodano vrednostjo. Na podlagi dobljenih rezultatov smo ugotovili, katere storitve nas v podjetju stanejo več kot bi nas stale, če bi najeli zunanje sodelavce in katere storitve nas stanejo manj. V predragih službah je tako prišlo do prestrukturiranja.

Veliko prednost pred tradicionalnim sistemom predstavljajo tudi pridobljene informacije o stroških, povezanih s kupci. Ugotovili smo pokritje po posameznih obravnavanih kupcih. Odgovorni za prodajo bodo lahko svoje aktivnosti usmerili v negovanje odnosa z zelo dobičkonosnimi kupci in v odpravljanje težav pri problematičnih kupcih.

Analiza dobičkonosnosti za posamezne blagovne znamke in izračunano pokritje po blagovnih znamkah vodilnim narekuje katere blagovne znamke opustiti, katere dodatno promovirati, katerih trgov nastopati, seveda glede na ceno na tem trgu in logistične stroške oskrbovanja tega trga.

Poznavanje podjetja oz. njegovega poslovanja se je z uvedbo spremljanja stroškov po aktivnostih poglobilo in omogočilo razvoj primerjalnih prednosti podjetja. Vendar pa se je tu potrebno zavedati dejstva, da sama uvedba spremljanja stroškov po aktivnostih ne bo izboljšala poslovanja podjetja, ampak predstavlja orodje, s katerim podjetje pogloblja svoje razumevanje soodvisnosti med stroški in aktivnostmi in na tak način svoje poslovne odločitve utemeljuje na dejstvih in ne na ugibanjih.

Sklep

Spremenjene razmere v poslovanju podjetij, naraščajoča stopnja konkurenčnosti, vedno bolj razvite tehnologije, kompleksni proizvodni procesi in večje zahteve kupcev so razlog za potrebo po kakovostnih in pravočasnih informacijah, ki omogočajo managementu pravilne in pravočasne odločitve, ključne za obstanek in preživetje podjetij. Klasična dimenzija poročanja po organizacijskih enotah v podjetju je nezadostna, potrebno jo je razširiti na poročanje po proizvodih, dobaviteljih, prodajnih kanalih in kupcih.

Navedene spremembe zahtevajo spremembe v sistemih spremljanja in obvladovanja stroškov. Analiza stroškov po aktivnostih omogoča drugačen pogled na stroške in s tem zagotavlja informacije, ki jih podjetje za svoje poslovanje potrebuje in na tak način svoje poslovne odločitve utemeljuje na dejstvih in ne na ugibanjih.

Bistvo te metode je spoznanje, da stroškov ne povzročajo proizvodi in storitve, ki jih podjetje proizvaja, ampak aktivnosti, ki so potrebne za proizvodnjo le teh. Proizvodi in storitve porabljajo aktivnosti, aktivnosti pa trošijo prvine poslovnega procesa in povzročajo stroške. Tako so aktivnosti osrednja sestavina sistema spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.

Literatura

1. Cokins Gary: ABC's linkage to unused capacity management. Oregon: ABC Technologies, 1998,. 16 str.
2. Cokins Gary: Are all of your customers profitable? Oregon: ABC Technologies, 1998. 12 str.
3. Cokins Gary: How ABC/M is the foundation for shared services. Oregon: ABC Technologies, 1998. 8 str.
4. Cokins Gary: New age accounting: Activity – Based Budgeting (ABB). Oregon: ABC Technologies, 1998. 16 str.
5. Cokins Gary: Performance measures and ABC/M: The flowering of a new era. Oregon: ABC Technologies, 1998. 8 str.
6. Cokins Gary: Project accounting and ABC/M: Choice or Blend? Oregon: ABC Technologies, 1998. 8 str.
7. Cokins Gary: Using ABC to become ABM. Oregon: ABC Technologies, 1998. 14 str.
8. Cooper Robin, Robert S. Kaplan: Profit Priorities from Activity - Based Costing, Harvard Business Review, 1991, maj – junij. Str. 101 – 107.
9. Cooper Robin, Robert S. Kaplan: The Promise – and Pril – of Integrated Cost Systems, Harvard Business Review, 1998, julij – avgust. Str. 109 – 119.
10. Drury Colin: Costing, An introduction. London: Chapman & Hall, 1994. 491 str.
11. Glad Ernest, Becker Hugh: Activity – based costing and management. Cape Town: Juta & Company Limited, 1995. 231 str.
12. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana: 7/01, letnik XXVIII, April 2001. Str 9 – 29.
13. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
14. Rebernik Miroslav: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 445 str.
15. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 209 str.
16. Stanković Andrej: Uvajanje koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v podjetje: primer Lek d.d. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 93 str.
17. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski vestnik. 193 str.
18. Turk Ivan et al.: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.

19. Turney Peter B.B.: Activity Based Costing, The performance Breaktrough. London: Kogan Page, 1996. 322 str.

Viri

1. Interno gradivo Tehnouniona, 2001.