

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

UPORABA ABC METODE V IZBRANIH SLOVENSКИH  
PODJETJIH

Ljubljana, september, 2004

ANITA DRČAR

## IZJAVA

Študentka ANITA DRČAR izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom SLAVKE KAVČIČ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis: \_\_\_\_\_

<b>1</b>	<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>OPREDELITEV POJMOV STROŠEK, STROŠKOVNO MESTO, STROŠKOVNI NOSILEC IN KALKULACIJA.....</b>	<b>2</b>
2.1	OPREDELITEV STROŠKOV .....	2
2.1.1	<i>Definicija stroškov.....</i>	2
2.1.2	<i>Razvrščanje stroškov .....</i>	3
2.2	STROŠKOVNO MESTO.....	4
2.2.1	<i>Opredelitev pojma stroškovno mesto.....</i>	4
2.2.2	<i>Vrste stroškovnih mest.....</i>	5
2.3	STROŠKOVNI NOSILEC .....	5
2.3.1	<i>Opredelitev pojma stroškovni nosilec .....</i>	5
2.4	KALKULACIJA .....	6
2.4.1	<i>Opredelitev pojma kalkulacija.....</i>	6
2.4.2	<i>Vrste kalkulacij.....</i>	6
2.4.3	<i>Standardne metode kalkuliranja.....</i>	7
<b>3</b>	<b>RAZPOREJANJE STROŠKOV PO ABC METODI (ACTIVITY BASED COSTING).....</b>	<b>10</b>
3.1	UVOD .....	10
3.2	VZROKI ZA NEPRIMEREN UPORABE TRADICIONALNEGA NAČINA RAZPOREJANJA STROŠKOV .....	11
3.3	ZNAČILNOSTI ABC METODE.....	13
3.3.1	<i>Osnovne predpostavke ABC metode.....</i>	13
3.3.2	<i>Pomen ABC metode.....</i>	15
3.3.3	<i>Uporaba ABC metode.....</i>	16
3.3.4	<i>Slabosti ABC metode .....</i>	17
3.4	UVAJANJE ABC METODE V PRAKSO .....	18
3.4.1	<i>Način zbiranja podatkov.....</i>	20
3.4.2	<i>Postopek uvajanja ABC metode .....</i>	22
3.4.3	<i>Opredeljevanje aktivnosti.....</i>	24
3.4.4	<i>Ugotavljanje stroškov, povezanih s posamezno aktivnostjo.....</i>	25
3.4.5	<i>Grupiranje aktivnosti v stroškovna mesta aktivnosti.....</i>	26
3.4.6	<i>Določanje meril aktivnosti .....</i>	26
3.4.7	<i>Izračunavanje začasnega stroškovnega nosilca.....</i>	28
3.4.8	<i>Razporejanje stroškov na končne stroškovne nosilce.....</i>	28
3.5	POSLOVODENJE NA PODLAGI SESTAVIN DEJAVNOSTI .....	28
3.5.1	<i>Opredelitev poslovođenja na podlagi sestavin dejavnosti .....</i>	28
3.5.2	<i>Razlika med ABC metodo in ABM.....</i>	29
3.5.3	<i>Uporaba poslovođenja na podlagi sestavin dejavnosti.....</i>	30
<b>4</b>	<b>PRIKAZ UPORABE ABC METODE V PODJETJU LEK FARMACEVTSKA DRUŽBA D.D. IN V PODJETJU ETI ELEKTROELEMENT D.D. ....</b>	<b>31</b>
4.1	PREDSTAVITEV PODJETIJ LEK IN ETI.....	31
4.1.1	<i>Podjetje Lek.....</i>	31
4.1.2	<i>Podjetje Eti.....</i>	32
4.2	ANALIZA OBRAČUNAVANJA STROŠKOV PRED UVEDBO ABC METODE .....	33
4.2.1	<i>Način obravnavanja stroškov pred uvedbo metode v podjetju Lek.....</i>	33
4.2.2	<i>Način obravnavanja stroškov pred uvedbo metode v podjetju Eti.....</i>	33

4.3	RAZLOGI ZA UVEDBO ABC METODE .....	34
4.3.1	<i>Razlogi za uvedbo metode v podjetju Lek</i> .....	35
4.3.2	<i>Razlogi za uvedbo metode v podjetju Eti</i> .....	35
4.4	PREHOD NA ABC METODO .....	36
4.5	ZGRADBA ABC METODE .....	36
4.5.1	<i>Model ABC metode v Leku</i> .....	36
4.5.2	<i>Izračun lastne cene v podjetju Lek</i> .....	37
4.5.3	<i>Model ABC metode v Eti</i> .....	40
4.6	REZULTATI IN UPORABNOST ABC METODE .....	43
4.6.1	<i>Uporaba informacij, pridobljenih z ABC metodo v Leku</i> .....	43
4.6.2	<i>Uporaba informacij, pridobljenih z ABC metodo v Eti</i> .....	44
4.7	SKLEP PRIMERJAVE MED PODJETJEMA .....	44
<b>5</b>	<b>SKLEP</b> .....	<b>45</b>
	<b>LITERATURA</b> .....	<b>47</b>
	<b>VIRI</b> .....	<b>48</b>

# 1 Uvod

Podjetje potrebuje v vse bolj konkurenčnem okolju zanesljiv in dejavnosti primeren sistem kalkuliranja cen. Veliko podjetij nima zanesljivih in popolnih informacij o stroških na enoto stroškovnega nosilca. Sprememba v tehnologiji, uvajanje proizvodnje brez zalog, večje zahteve po kakovosti in raznolikosti proizvodov in storitev, krajšanje življenjskega cikla proizvodov in močna konkurenca so vzroki, da je med proizvodnimi dejavniki vse manjši delež neposrednega dela in neposrednega materiala. V organizacijah je vse več posrednih stroškov. Tradicionalne metode kalkuliranja pri razporejanju stroškov kot osnovo uporabljajo samo pokazatelje obsega, zato je v sodobnem okolju tak način razporejanja stroškov postal neustrezen.

Da lahko podjetje izdela kalkulacijo prodajne cene, mora ustrezno razporediti stroške posameznim proizvodom ali storitvam, enotam ali kupcem. Ločimo več vrst stroškov, ki jih razvrščamo po različnih kriterijih, vendar sem se v diplomskem delu osredotočila le na tiste vrste stroškov, ki jih je potrebno razumeti, da lahko razporejamo stroške na enoto stroškovnega nosilca. Nekateri stroški so povezani s posameznim proizvodom ali storitvijo neposredno, drugi posredno in se nanašajo na več vrst proizvodov ali storitev. Prva vrsta stroškov so neposredni stroški, drugo vrsto stroškov imenujemo posredni stroški.

Namen mojega diplomskega dela je proučiti teoretične pristope s področja razporejanja posrednih stroškov na enoto stroškovnega nosilca. Osredotočila sem se na prikaz razporejanja stroškov na osnovi ABC metode, ki jo imenujemo tudi razporejanje stroškov po sestavinah dejavnosti ali razporejanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. ABC metoda ni nova, saj so se njeni prvi osnutki pojavili že v poznih osemdesetih prejšnjega stoletja, vendar se za njeno uporabo odloča tudi vse več slovenskih podjetij. Kljub njeni prikladnosti jo slovenska podjetja v preteklosti niso uporabljala tako pogosto, kot bi to bilo potrebno. Eden izmed razlogov je prevladovanje delovno intenzivnih podjetij.

Cilj mojega diplomskega dela je na podlagi teoretičnega spoznanja o razporejanju stroškov po ABC metodi primerjati uvedbo te metode v podjetju Lek farmacevtska družba d.d in v podjetju ETI Elektroelement d.d. Za obe podjetji je značilno, da proizvajata v kapitalsko intenzivni panogi in v sodobnem proizvodnem in konkurenčnem okolju.

Diplomsko delo sem razdelila na tri osnovna poglavja. V prvem poglavju sem predstavila osnovne pojme, kot so strošek, stroškovni nosilec, stroškovno mesto, kalkulacija. Ti pojmi so pomembni za razumevanje določanja prodajne cene na enoto proizvoda ali storitve. Pojme sem opredelila le v osnovi, kajti podrobnejše definiranje bi preseгло širino diplomskega dela. Čeprav se nekatere metode kalkuliranja v praksi redko uporablja, sem teoretično predstavila vse vrste klasičnih metod kalkuliranja (delitvene kalkulacije stroškov in kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov).

V drugem poglavju sem odgovorila na naslednja temeljna vprašanja: zakaj je potrebna sprememba v sistemu stroškov, zakaj je ABC metoda rešitev, kako metoda izgleda, kako deluje in kako jo uspešno uvesti v prakso. Najprej sem torej opisala vzroke, ki narekujejo razporejanje stroškov po ABC metodi. Nato sem predstavila osnovne značilnosti ABC metode, postopke, ki so potrebni, da jo podjetje uvede, in njeno razširjenost v nekaterih evropskih državah. Pri uvajanju ABC metode se podjetja srečujejo z novimi pojmi, kot so aktivnosti, povzročitelji stroškov, merila aktivnosti, stroškovni bazen ali center, stroškovni objekt. V zadnjem delu drugega poglavja sem predstavila povezavo med poslovanjem na podlagi sestavin dejavnosti (angl. activity based management) in ABC metodo. ABC metoda je z vidika obravnavanja stroškov le del širšega procesa poslovanja na podlagi sestavin dejavnosti.

V tretjem poglavju sem analizirala in primerjala implementacijo ABC metode v dveh slovenskih podjetjih, in sicer v podjetju Lek farmacevtska družba d.d. in v podjetju ETI Elektroelement d.d.. Slednje podjetje je obstoječi sistem razporejanja stroškov na enoto stroškovnega učinka samo dopolnilo z ABC metodo, saj za posamezne vrste stroškov niso našli ustreznih osnov oziroma so ugotovili, da bi sprememba prinesla večje stroške kot koristi. Obe podjetji sta se za uvedbo nove metode odločili zaradi slabosti, ki izhajajo iz tradicionalnega načina razporejanja stroškov. Začetek uvedbe ABC metode je bil v obeh podjetjih težak, vendar so prvi rezultati vzpodbudili zaupanje v omenjeno metodo.

## **2 Opredelitev pojmov strošek, stroškovno mesto, stroškovni nosilec in kalkulacija**

### **2.1 Opredelitev stroškov**

#### **2.1.1 Definicija stroškov**

Stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev. So zmnožek potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oziroma obračunskimi postavkami (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 99).

O stroških ne moremo govoriti, kadar (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 99; Turk, Melavc, 1998, str. 49):

- nimamo opravka s kako izmed prvin poslovnega procesa,
- se kaka izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je prisotna pri poslovnem procesu,
- kake prvine poslovnega procesa ni mogoče izraziti vrednostno ali ko v zvezi z njeno priskrbo niso potrebna denarna sredstva,

- cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov,
- cenovno izraženi potroški prvin presegajo utemeljen znesek pri prizadevanju po doseganju poslovnih učinkov.

### 2.1.2 Razvrščanje stroškov

V literaturi avtorji stroške razvrščajo po različnih kriterijih, in sicer glede na (Arnold, Turley, 1996, str. 105–112; Pučko, Rozman, 1993, str. 91–92; Tekavčič, 1997, str. 17–39; Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 101–109):

- prvine poslovnega procesa (stroški delovnih sredstev, stroški predmetov dela, stroški tujih storitev in stroški dela),
- možnost njihovega pripisovanja posameznim stroškovnim nosilcem (neposredni in posredni stroški<sup>1</sup>),
- vzrok in posledico nastanka stroška sodelovanja znotraj ali zunaj organizacije (izvirni in izvedeni (izpeljani) stroški),
- obdobje njihovega nastanka (uresničeni ali obračunski stroški, načrtovani ali predračunski stroški),
- obdobje, v katerem vplivajo na poslovni izid (stroški obdobja in stroški učinkov),
- način odzivanja na spremembe v obsegu poslovanja (stalni in spremenljivi stroški),
- vrednotenje stroškovnih sestavin za potrebe poslovnih odločitev (dejanski, ocenjeni in standardni stroški),
- delovanje poslovnih funkcij organizacije (proizvodni in neproizvodni stroški),
- poslovne odločitve (odločujoči in neodločujoči stroški, dodatni in mejni stroški, nepovratni, oportunitetni, obvladljivi in neobvladljivi stroški).

Zaradi obsežnosti pojmov v zvezi z vrstami stroškov sem opredelila samo tiste vrste stroškov, ki so pomembni za nadaljnjo razumevanje razporejanja stroškov na stroškovne nosilce. Opredelila sem stroške glede na obseg dejavnosti, stroške po načinu razporejanja na stroškovne nosilce in stroške po naravnih vrstah.

#### 2.1.2.1 Stroški po načinu razporejanja na stroškovne nosilce – posredni in neposredni stroški

Nekaterim stroškom, ki nastanejo v poslovnem procesu, je mogoče vnaprej določiti, katera aktivnost jih je povzročila. Imenujemo jih neposredne. To so na primer stroški izdelavnega materiala, stroški plač itd. Za posredne stroške pa je značilno, da jih neposredno ne moremo pripisati določenemu proizvodu. Posredne stroške ponavadi razporejamo na podlagi ključev v odstotkih, ki pomenijo razmerje med ustrežno kategorijo splošnih stroškov, ki jo moramo razporediti, in izbrano osnovo za razporejanje. Znesek splošnih stroškov, ki pride na posamezni stroškovni nosilec, ugotovimo tako, da znesek osnove, ki bremeni stroškovni

<sup>1</sup> V literaturi se za termin neposredni stroški uporablja tudi izraz direktni stroški, za termin posredni stroški pa se uporabljata izraza indirektni stroški ali splošni stroški. V diplomskem delu sem uporabila te termine kot sinonime.

nosilec, pomnožimo z izračunanim ključem. Osnove za razporejanje splošnih stroškov so lahko neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala, ure neposrednega dela, celotni neposredni stroški, ure strojnega dela ali število zaposlenih (Tekavčič, 1997, str. 20). Pravilnost razporejanja posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih s pomočjo ključev je odvisna od pravilno izbrane osnove za izračun ključa. Za izračun ključa je najboljša tista osnova, ki je v medsebojni odvisnosti gibanja posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih.

#### 2.1.2.2 Stroški glede na obseg dejavnosti – spremenljivi in stalni stroški

Vsi stroški se ne vedejo enako, kadar podjetje v kakem obdobju spremeni obseg dejavnosti. Stalni stroški so tisti, ki niso odvisni od obsega poslovanja in se v določenem kratkem obdobju pojavljajo v določenem stalnem znesku. Pri tem ločimo neomejeno stalne in omejeno stalne. Za neomejeno stalne stroške je značilno, da na njih obseg dejavnosti sploh ne vpliva, medtem ko za omejeno stalne stroške velja, da sprememba obsega dejavnosti ne vpliva v določenih mejah. Ko so te meje prekoračene, se stroški povečajo, vendar do prve naslednje meje nanje obseg dejavnosti spet nima vpliva.

Spremenljivi stroški so opredeljeni kot stroški, ki so odvisni od obsega poslovanja in z večanjem obsega poslovanja naraščajo. Ločimo napredujoče (progresivne), sorazmerne (proporcionalne) in nazadujoče (degresivne) spremenljive stroške. Napredujoči so tisti, ki se povečujejo hitreje kot obseg dejavnosti, sorazmerni stroški se gibljejo sorazmerno z obsegom dejavnosti, nazadujoči stroški pa se povečujejo počasneje, kot se povečuje obseg dejavnosti.

#### 2.1.2.3 Stroški po naravnih vrstah

Stroške po naravnih vrstah organizacije spremljajo v okviru računovodstva po kontnih planih. Razvrščanje stroškov po naravnih vrstah se opravlja na podlagi prvin poslovnega procesa, ki s sodelovanjem v poslovnem procesu povzročajo stroške. Stroški po naravnih vrstah so: stroški materiala, stroški storitev, stroški amortizacije, stroški odpisa zalog in terjatev, stroški dela, stroški dajatev, drugi stroški. Stroški po naravnih vrstah so osnova za spremljanje stroškov po stroškovnih mestih, stroškovnih nosilcih in aktivnostih.

## 2.2 Stroškovno mesto

### 2.2.1 *Opredelitev pojma stroškovno mesto*

O stroškovnih mestih govorimo takrat, ko stroške povežemo s tistimi mesti, na katerih so nastali. Stroškovno mesto je funkcionalno, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Slovenski računovodski standardi 2001, 2003, str. 123; Hočevnar, 1998, str. 40). Pri oblikovanju



stroškovnih mest po ABC metodi izhajamo iz aktivnosti, ki se na teh mestih izvajajo. Stroškovna mesta aktivnosti oblikujemo tako, da združimo tiste stroške, ki imajo enega povzročitelja stroška.

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojen namen (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 115; Turk, Melavc, 1998, str. 64; Hočevar, 1998, str. 40):

- omogočiti pravilnejšo razporeditev posrednih stroškov na stroškovne nosilce,
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katera je kdo odgovoren.

### 2.2.2 Vrste stroškovnih mest

Ločimo proizvodna in neproizvodna stroškovna mesta. Če ločimo poslovni proces na proizvodni in neproizvodni del, potem med prva sodijo stroškovna mesta osnovne dejavnosti, stroškovna mesta stranske dejavnosti, stroškovna mesta neindustrijske dejavnosti in stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Za to skupino stroškovnih mest je značilno, da je opravljanje proizvodnje funkcije njihova temeljna značilnost. Med neproizvodna stroškovna mesta pa sodijo stroškovna mesta nakupne dejavnosti, stroškovna mesta upravne dejavnosti in stroškovna mesta prodajne dejavnosti (Bizjak, Petrin, 1996, str. 243; Pučko, Rozman, 1993, str. 172–173).

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih je problematično zaradi posrednih stroškov, saj je zanje značilno, da nastanejo na več stroškovnih mestih. Zato posredne stroške razporejamo na stroškovna mesta s posebnimi ključi oziroma razdelilniki. Na splošno je mogoče ta ključ zapisati:

$$\text{Ključ} = \frac{\text{splošni stroški}}{\text{osnova}} * 100$$

## 2.3 Stroškovni nosilec

### 2.3.1 Opredelitev pojma stroškovni nosilec

Prvi korak pri opredeljevanju stroškov za posamezni proizvod ali posamezno storitev je opredelitev stroškovnih nosilcev. Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavljajo stroški in s katerimi jih je potrebno povezovati. Stroškovni nosilec je torej proizvod ali opravljena storitev, zaradi katerih so stroški nastali in s katerimi so tudi povezani. Pri tem ločimo začasne stroškovne nosilce in končne stroškovne nosilce.

Ločimo dva sistema za razporejanje stroškov na stroškovne nosilce (Horngren, Foster, Datar, 2000, str. 97):

- razporejanje stroškov na podlagi poslovnih nalogov,
- razporejanje stroškov na podlagi poslovnih procesov.

Razporejanje stroškov na podlagi poslovnega procesa se uporablja za proizvodna podjetja, kjer je stroškovni nosilec enota proizvoda ali serija. V drugem primeru je stroškovni nosilec množica enakih ali podobnih proizvodov oziroma storitev, ki se proizvajajo v več serijah. Razlika med njima je v načinu izračuna povprečnih stroškov na enoto stroškovnega nosilca. V praksi podjetja uporabljajo kombinacijo obeh načinov.

## 2.4 Kalkulacija

### 2.4.1 Opredelitev pojma kalkulacija

Računovodskim informacijam o stroških, ki se nanašajo na organizacijo kot celoto, na njene organizacijske enote ali pa na posamezne poslovne učinke, pravimo kalkulacije. Torej, kalkuliranje je postopek razporejanja stroškov na stroškovne nosilce. Namen razporejanja stroškov je priskrbeti informacije za ekonomske odločitve, motivirati poslovodje in zaposlene, utemeljiti stroške, oceniti povrnitev stroškov in ugotoviti prihodke ter dobiček za zunanje uporabnike (Horngren, Foster, Datar, 2000, str. 498). Da organizacija lahko izdela kalkulacije stroškov, mora opredeliti stroške, določiti stroškovna mesta in nanje razporediti stroške, opredeliti stroškovne nosilce in po njih razporediti stroške ter opredeliti metode vrednotenja poslovnih učinkov.

### 2.4.2 Vrste kalkulacij

Poznamo več vrst kalkulacij. Način in oblika sestavljanja kalkulacije je odvisna od vrste dejavnosti, od vrste proizvodnje (posamična, nizna, množična), od tehnologije proizvodnje in stopnje avtomatizacije.

Z vidika časa ločimo predhodne ali planske, sprotne ali tekoče in naknadne ali obračunske kalkulacije (Pučko, Rozman, 1993, str. 178). Predhodne kalkulacije so namenjene določanju prodajnih cen oziroma v primeru, da je le-ta določena na trgu, za ugotavljanje, koliko stane proizvodnja posameznega stroškovnega nosilca. Sprotne kalkulacije delamo vzporedno z odvijanjem poslovnega procesa, kar nam omogoča sprotni nadzor nad stroškovno učinkovitostjo in sprotno ukrepanje. Naknadne kalkulacije podjetje izdeluje zato, da ugotovi, koliko je proizvodnja proizvoda dejansko stala, in se izvajajo po opravljenem proizvodnem procesu. Omogočajo analizo odmikov dejanskih stroškov od načrtovanih po stroškovnih nosilcih in ugotavljanje vzrokov zanje.

Z vidika obsega ločimo posamične (individualne) kalkulacije in zbirne (skupinske) kalkulacije (Pučko, Rozman, 1993, str. 178). S posamičnimi kalkulacijami ugotavljamo višino stroškov, ki jih povzroča posamezni stroškovni nosilec. Z zbirnimi kalkulacijami pa ugotovimo, koliko stroškov je nastalo zaradi poslovanja s celo skupino stroškovnih nosilcev.

Glede na to, kakšne cene s kalkuliranjem ugotovljamo, govorimo o kalkulacijah lastne cene, o kalkulacijah prodajne cene, o kalkulacijah nabavne cene in še o drugih vrstah kalkulacij.

### 2.4.3 Standardne metode kalkuliranja

Glede na to, kako je mogoče na stroškovne nosilce razporejati stroške, in glede na vrsto proizvodnje ločimo dve skupini kalkulacij (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 118):

1. delitvena kalkulacija stroškov,
2. kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov.

V literaturi se najpogosteje pojavlja devet vrst delitvenih kalkulacij in štiri vrste kalkulacij z dodatki. Pri množinski dejavnosti se uporablja delitvena kalkulacija stroškov, pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu se uporablja kalkulacija stroškov z dodatki.

#### 2.4.3.1 Delitvene kalkulacije stroškov

Med delitvene kalkulacije stroškov je uvrščena delitvena kalkulacija stroškov (enostavna in razčlenjena kalkulacija po stroškovnih mestih), kalkulacija stroškov z enakovrednimi (ekvivalentnimi) števili (enostavna delitvena kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili, razčlenjena delitvena kalkulacija z ekvivalentnimi števili po stroškovnih mestih, razčlenjena delitvena kalkulacija z ekvivalentnimi števili po stroškovnih vrstah, razčlenjena delitvena kalkulacija z ekvivalentnimi števili po stroškovnih mestih in vrstah stroškov), kalkulacija stroškov vezanih proizvodov z odvzemanjem, kalkulacija stroškov vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi sodelovanja in kalkulacija stroškov vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi enakovrednostnih (ekvivalentnih) števil.

##### *a) Enostavna in razčlenjena delitvena kalkulacija stroškov*

Za delitveno kalkulacijo je značilno, da so vsi stroški neposredni, kar pomeni, da ni potrebno celotnih stroškov deliti na neposredne in posredne. Enostavno delitveno kalkulacijo uporabljamo v proizvodnjah enakih proizvodov (homogena proizvodnja). Pri tej kalkulaciji vse nastale stroške v podjetju razporedimo na proizvedene količine proizvodov. Lastno ceno izračunamo:

$$LC = \frac{\text{vsi nastali stroški}}{Q}$$

LC = lastna cena

Q = proizvedena količina proizvodov

Razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov prav tako uporabljamo pri enovrstni proizvodnji, vendar je proizvodni proces končnih proizvodov organiziran v več zaporednih fazah. Razčlenjena delitvena kalkulacija je zasnovana tako, da sledi stroškom po fazah procesa proizvodnje ali po mestih nastanka učinka ali po elementih strukture cene (Bizjak, Petrin, 1996, str. 250). Ločimo dva načina izračuna lastne cene. Prvi način je, da ugotovljene stroške po posameznih fazah proizvodnje, ki se nanašajo na proizvedene količine končnih proizvodov, seštejemo in jih razporedimo na proizvedene količine končnih proizvodov. Obrazec za izračun lastne cene lahko zapišemo:

$$LC = \frac{DS_{1k} + DS_{2k} + \dots + DS_{kk}}{Q}$$

DS – stroški posameznih faz, ki se nanašajo na proizvedene končne proizvode

Q – količina proizvedenih proizvodov

Drugi način je, da za vsako fazo ugotovimo stroške in nato izračunamo lastno ceno vsake faze. Lastno ceno proizvoda ali storitve dobimo tako, da seštejemo lastne cene posameznih faz. Lastna cena je torej enaka:

$$LC = LC_1 + LC_2 + \dots + LC_n$$

LC<sub>1</sub> = lastna cena prve faze

LC<sub>2</sub> = lastna cena druge faze

LC<sub>n</sub> = lastna cena n-te faze

Prednost te kalkulacije v primerjavi z enostavno delitveno kalkulacijo je v večji preglednosti stroškov in v boljšem nadzoru ter večji odgovornosti za stroške.

#### *b) Kalkulacija stroškov z enakovrednimi (ekvivalentnimi) števili*

Kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili uporabljamo pri proizvodnji raznovrstnih proizvodov in kadar vsi proizvodi enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest proizvodnje. Do izračuna lastne cene pridemo tako, da najprej izoblikujemo na podlagi stalnih razmerij med stroški ekvivalentna (enakovredna) števila. Nato proizvedene količine raznih vrst proizvodov pomnožimo z njim ustreznimi ekvivalentnimi števili. S tem ugotovimo, koliko je podjetje proizvedlo tako imenovanih pogojnih enot proizvodov in koliko je imelo vseh stroškov. Tako izračunamo stroškovno ceno pogojne enote. Lastno ceno posamezne enote izračunamo tako, da lastno ceno pogojne enote pomnožimo z ustreznim ekvivalentnim številom.

### *c) Kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov*

Ta metoda kalkuliranja je uporabna za podjetja, ki proizvajajo en glavni in več stranskih proizvodov. Proizvodni proces je namreč organiziran tako, da ne moremo proizvesti glavni proizvod, ne da bi hkrati proizvajali tudi enega ali več stranskih proizvodov. Lastno ceno ugotovimo tako, da najprej zmanjšamo celotne nastale stroške v podjetju za znesek, ki je enak prodajni vrednosti stranskih proizvodov. Lastno ceno izračunamo tako, da preostale stroške porazdelimo na proizvedene količine glavnega proizvoda. Obrazec za izračun lastne cene je:

$$LC_g = \frac{CS - CI_s}{Q_g}$$

LC<sub>g</sub> = lastna cena glavnega proizvoda

CS = celotni stroški

CI<sub>s</sub> = celotni izkupiček od stranskih proizvodov

Q<sub>g</sub> = proizvedena količina glavnega proizvoda

### *č) Kalkulacija po spremenljivih stroških*

Kalkulacija po spremenljivih stroških temelji na razdelitvi stroškov na stalne in spremenljive. Ta metoda predvideva, da je po posameznih proizvodih smiselno razporejati le spremenljive stroške, saj za stalne stroške ni mogoče najti ustrezne osnove za razporejanje. Ta vrsta kalkulacije se uporablja predvsem za ugotavljanje primerne prodajne cene proizvodov podjetja (za ugotavljanje stopnje prispevka za kritje).

#### 2.4.3.2 Kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov

Kalkulacijo z dodatki se uporablja v primeru raznovrstne proizvodnje (heterogena proizvodnja). Prvi korak pri kalkuliranju stroškov z dodatki posrednih stroškov je razdelitev celotnih stroškov na neposredne in posredne, posredne pa na stalne in spremenljive. Pri tej metodi ugotavljamo lastno ceno tako, da najprej razporedimo na posamezne vrste stroškovnih nosilcev neposredne stroške, nato pa s pomočjo ključa še posredne stroške. Nato ugotovljene posredne in neposredne stroške stroškovnega nosilca porazdelimo na proizvedeno količino stroškovnega nosilca. Ločimo zbirno kalkulacijo in diferencialno kalkulacijo z dodatki. Za zbirno kalkulacijo z dodatki je značilno, da pri razporejanju posrednih stroškov na posamezne stroškovne nosilce uporabimo isto osnovo. Pri diferencialni kalkulaciji z dodatkom uporabimo za razporejanje posameznih vrst posrednih stroškov več vrst osnov.

Med kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov je uvrščena kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov, kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih vrstah, kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

#### *a) Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov*

Kalkulacijo stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov uporabljamo pri raznovrstni proizvodnji, pri tem različne vrste proizvodov prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje, razmerje med posrednimi stroški in izbranimi neposrednimi velikostmi je na vseh stroškovnih mestih enako in za vse vrste posrednih stroškov lahko uporabimo ista merila razporejanja.

#### *b) Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih vrstah*

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih vrstah uporabljamo pri raznovrstni proizvodnji, pri tem različne vrste proizvodov ne povzročajo enakomerno vseh vrst posrednih stroškov in za različne vrste posrednih stroškov je potrebno uporabiti različne podlage za razporejanje.

#### *c) Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih*

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih uporabljamo pri raznovrstni proizvodnji, pri tem različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje in za vse vrste posrednih stroškov na posameznih stroškovnih mestih uporabimo iste podlage za razporejanje.

#### *č) Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah*

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah uporabljamo pri raznovrstni proizvodnji, pri tem različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje in za vse vrste posrednih stroškov na posameznem stroškovnem mestu ne moremo uporabiti istih podlag za razporejanje.

### **3 Razporejanje stroškov po ABC metodi (activity based costing)**

#### **3.1 Uvod**

Veliko podjetij je uporabljalo vprašljive informacije kot osnovo za sprejemanje poslovnih odločitev. Menedžerske odločitve so pogosto temeljile na podatkih, ki so bili pripravljene za poročanje zunanjim uporabnikom in so bili sestav finančnega računovodstva. Finančno računovodstvo, ki je zagotavljalo samo dovolj natančne informacije na agregatni ravni za ugotavljanje in ocenjevanje premoženja ter vrednosti dobička, ni zagotavljalo pravih informacij o stroških na enoto stroškovnega nosilca.

V preteklosti so podjetja proizvajala malo različnih vrst proizvodov in zato sta bila direktno delo in material glavna produkcijska stroška. Ker so bili splošni stroški relativno majhni, so bile napake izhajajoče iz uporabe neprimernega načina razporejanja stroškov na stroškovne nosilce nepomembne. Podjetje se mora v današnji konkurenci hitro prilagajati spremembam v okolju in se pravočasno odzvati zahtevam kupcem. Osredotočiti se mora predvsem na tiste aktivnosti, ki prispevajo k vrednosti z vidika zahtev kupca, opustiti ali skrajšati mora tiste aktivnosti, ki k tej vrednosti ne prispevajo. Podjetje mora opravljati aktivnosti z minimalno porabo prvin poslovnega procesa z zagotavljanjem določene ravni kakovosti. Za to pa podjetje potrebuje točne informacije o stroških, saj le tako lahko sprejema prave poslovne odločitve.

Spremembe v tehnologiji, uvajanje proizvodnje brez zalog, večje zahteve po kakovosti in raznolikosti proizvodov in storitev, krajšanje življenjskega cikla proizvodov in močna konkurenca so vzroki, da je med proizvodnimi dejavniki vse manjši delež neposrednega dela in neposrednega materiala in z njimi povezanih stroškov (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 122). V organizacijah je vse več posrednih stroškov. Pogosto se zgodi, da so ključni, ki kot osnovo za razporejanje stroškov uporabljajo enega od pokazateljev obsega, neprimeren pripomoček za vrednotenje poslovnih učinkov. Zato se vse pogosteje uporabljajo druge metode spremljanja stroškov po posameznih proizvodih ali storitvah in ena izmed teh metod je ABC metoda<sup>2</sup> (activity based costing), ki se je pojavila v poznih 80-ih prejšnjega stoletja. Njeni začetni zagovorniki so bili Robert Kaplan, Robin Cooper in H. Thomas Johnson. Kljub temu, da zgodnji primeri uvedbe ABC metode temeljijo na proizvodnih podjetjih, je ABC metoda uporabna tudi za storitvena in trgovska podjetja. V osnovi je postopek uvedbe ABC metode enak za vse vrste dejavnosti.

Nove proizvodne rešitve uvajajo tudi slovenska podjetja in sicer z namenom, da bi dosegla ali zadržala konkurenčnost na svetovnem trgu. Zaradi teh procesov se njihova sestava stroškov spreminja, kar vpliva tudi na uvajanje novih stroškovno-računovodskih rešitev, kot je na primer ABC metoda. Pravilno uvedene računovodske rešitve in s tem izdelane točne informacije za potrebe poslovnega računovodstva pomenijo konkurenčno prednost podjetja.

### 3.2 Vzroki za neprimernost uporabe tradicionalnega načina razporejanja stroškov

Tradicionalne metode kalkulacij zagotavljajo zelo nenatančno prenašanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce, kar privede do podcenjevanja in precenjevanja stroškov končnih stroškovnih nosilcev. Podcenjevanje pomeni, da proizvod potroši visoko raven prvin

---

<sup>2</sup> Domači avtorji uporabljajo za ABC metodo različne nazive, zato lahko rečemo, da se naslednji termini medsebojno prekrivajo: koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (Tekavčič), koncept stroškov po sestavinah dejavnosti (Kavčič), procesno računovodstvo (Koletnik). V svojem diplomskem delu sem uporabljala izraz ABC metoda.

poslovnega procesa, vendar mu s tradicionalnim načinom razporejanja stroškov dodelimo malo stroškov. Precenjevanje pomeni ravno obratno, proizvod potroši malo prvih poslovnega procesa, vendar mu je pripisano veliko stroškov. Pri tem precenjevanje enega proizvoda vodi v podcenjevanje drugega proizvoda. Podjetja, ki precenjujejo stroške proizvoda, precenjujejo ceno in izgubljajo tržni delež.

Tradicionalni način razporejanja stroškov je postal neprimeren zaradi rasti posrednih stroškov (kot posledica avtomatizacije), spremembe v značaju splošnih stroškov (kot posledica povečanja fleksibilnosti, povečanja vloge dizajna, večje potrebe prilagajanja zahtevam kupcev, povečanja raznovrstnosti proizvodov, povečanja pomena kakovosti) in zaradi zmanjšanja stroškov neposrednega dela glede na celotne stroške (Innes, Mitchell, 1993, str. 54).

Posledica nenatančnega določanja stroškov na enoto poslovnega učinka je nenatančno določena lastna cena, kar lahko privede do napačnih poslovnih odločitev. Napačne informacije o stroških na enoto stroškovnega nosilca imamo, če (Young, 2001, str. 59–60):

- uporabljamo za razporejanje posrednih stroškov samo neposredne ure dela,
- za razporejanje stroškov uporabljamo samo merila, ki so povezana z obsegom proizvodov,
- imamo veliko stroškovnih nosilcev in ne upoštevamo, da obsega različna proizvodnja (avtomatizirana, polavtomatizirana, ročna) različno strukturo splošnih stroškov,
- razporejamo na stroškovne nosilce samo produkcijske stroške in ne upoštevamo ostalih stroškov, kot so stroški dostave in marketinga.

Informacije o stroških niso pomembne samo za ugotavljanje primerne prodajne cene, ampak tudi za vrsto poslovnih in strateških odločitev. Netočne informacije o stroških vodijo v (Turney, 1996, str. 6–19):

- osredotočenje na neustrezne trge in prodajo neustreznih proizvodov,
- prodajo proizvodov napačnim kupcem in v neprimerno oskrbo kupcev, ki so dobičkovno zanimivi,
- povečevanje stroškov oblikovanja proizvoda,
- nakup neustrezne opreme in napačno oblikovanje poslovnih procesov,
- neustrezno organizacijsko strukturo podjetja,
- naraščanje stroškov kljub uvajanju programov za znižanje stroškov,
- napačne odločitve pri odločanju med lastno proizvodnjo določenih enot in med dobavo teh enot zunaj podjetja.



### 3.3 Značilnosti ABC metode

#### 3.3.1 Osnovne predpostavke ABC metode

Z ABC metodo ugotavljamo stroške posameznih aktivnosti poslovnega procesa in s pomočjo meril te stroške razporejamo na stroškovne nosilce. Osnovna ideja ABC metode je, da so aktivnosti tiste, ki izrabljajo prvine poslovnega procesa (resurse) v podjetju in povzročajo stroške, proizvodi in storitve pa so le porabniki teh aktivnosti. Za uvedbo ABC metode v prakso mora podjetje najprej opredeliti aktivnosti in nato še stroške, ki se nanašajo na posamezne aktivnosti. Podjetje mora celotne stroške razdeliti na neposredne stroške, spremenljive posredne stroške in stalne posredne stroške. Ta metoda se ukvarja predvsem s spremenljivimi posrednimi stroški. Zato se mora podjetje odločiti o načinu razporejanja stroškov, ki jih posameznim aktivnostim ni mogoče dodeliti neposredno. Ti stroški so lahko ali nepotrebni ali pa niso povezani z osnovno dejavnostjo v podjetju, pa so kljub temu potrebni. Te vrste stroškov imenujemo splošni stalni stroški in jih prenašamo na proizvode ali storitve s pomočjo meril, ki se nanašajo na nosilce izvajanja aktivnosti (na primer najemnino stavbe glede na površino prostorov posameznih aktivnosti). Nato mora podjetje opredeliti stroškovne nosilce in načine razporejanja stroškov aktivnosti na posamezne stroškovne nosilce, kar vključuje odločitev o povzročiteljih stroškov in merilih aktivnosti.

Za razliko od klasične metode, pri kateri je bistvena razporeditev stroškov na neposredne in posredne ter določanje osnov za razporejanje splošnih stroškov na stroškovne nosilce, se pri tej metodi uporabljajo novi pojmi, kot so: porabniki prvih poslovnih procesov, aktivnosti<sup>3</sup>, merila aktivnosti, povzročitelji stroškov, stroškovni centri ali stroškovni bazeni in stroškovni objekti<sup>4</sup>.

**Poslovne prvine** so ekonomski elementi, ki so povezani z izvajanjem aktivnosti, in so torej vir stroškov. **Porabnik prvine poslovnega procesa** (angl. resource driver) je merilo o obsegu poslovnih prvin, porabljenih pri izvajanju aktivnosti. Primer porabnika prvine poslovnega procesa je odstotek prostora v kvadratnih metrih, ki ga zavzema posamezna aktivnost. **Aktivnosti** so procesi in postopki, ki so potrebni zato, da se proizvedejo proizvodi in storitve. Aktivnosti so povzročiteljice stroškov (angl. cost drivers). **Povzročitelj stroškov** je katerikoli faktor, ki povzroči spremembo v stroških aktivnosti. Aktivnosti so lahko tudi povzročitelji stroškov za druge aktivnosti (npr. aktivnost izbira dobavitelja je lahko povzročiteljica stroška

---

<sup>3</sup> V domači literaturi se za izraz aktivnost uporablja tudi termin sestavina dejavnosti. V nadaljevanju diplomskega dela sem uporabljala izraz aktivnost.

<sup>4</sup> Stroškovni objekt je širši pojem kot stroškovni nosilec. Stroškovni objekti v sistemu razporejanja stroškov po ABC metodi pomenijo različne ravni v podjetju, za katere je mogoče ali zaželeno stroške izkazovati ločeno. Stroškovni objekt je poleg proizvoda ali storitve lahko tudi skupina proizvodov ali storitev, serija, proizvodna linija, oddelek, dejavnost ali cela organizacija. Definicija stroškovnega objekta je torej odvisna od tega, za katero raven oziroma kategorijo želimo ugotoviti stroške. V nadaljevanju sem zaradi posplošitve uporabljala izraz stroškovni nosilec.

pri proizvodnih aktivnostih, saj je posledica slabe izbire dobavitelja slaba kvaliteta ali zamuda pri dobavi). Na spremembo v stroških aktivnosti lahko vplivajo zunanji in notranji dejavniki. Na zunanje dejavnike organizacija na kratek rok nima vpliva in jih ne more nadzirati (npr. zakonske zahteve, gospodarski dogodki, motnja dobave). Ravno obratno velja za notranje dejavnike, saj jih organizacija na kratek in srednji rok lahko nadzoruje. Omejitev enega povzročitelja stroška lahko izboljša mnogo aktivnosti. Razporejanje stroškov poteka na podlagi **meril aktivnosti**<sup>5</sup> (angl. cost measures), ki so lahko na primer število sestavnih delov proizvoda, število premikov materiala, število sprememb v dizajnu, število sprememb v proizvodnem procesu, število kupcev in dobaviteljev (Tekavčič, 1997, str. 97). Merilo aktivnosti je vedno opredeljeno v količinskih enotah. Merilo aktivnosti pove, katera aktivnost in v kakšnem obsegu je bila uporabljena za posamezni stroškovni nosilec. Aktivnosti, ki jih je mogoče izmeriti z enim merilom aktivnosti, združimo v skupine. Stroški, ki zadevajo skupino aktivnosti, sestavljajo **stroškovni center ali stroškovni bazen**<sup>6</sup> (angl. cost center ali cost pool), pri čemer so stroškovni bazeni centri za razporejanje stroškov na posamezne **stroškovne nosilce** (angl. cost objects). **Merilo uspešnosti izvajanja** (angl. performance measure) pove, če je bila v izvajanju poslovnega procesa posamezna aktivnost izvedena uspešno. Vključuje mero uspešnosti aktivnosti, čas, potreben za izvedbo aktivnosti, in kakovost opravljenega dela. Obstajajo štiri merila uspešnosti aktivnosti: produktivnost, kakovost, trajanje cikla aktivnosti ali poslovnega procesa in zadovoljstvo kupcev.

Osnovni model ABC metode prikazuje dva vidika:

1. Stroškovni vidik
2. Procesni vidik

Stroškovni vidik prikazuje splošni potek stroškov. Stroškovni vidik priskrbi informacije o prvinah poslovnega procesa, aktivnostih (katere aktivnosti potrošijo največ prvin poslovnega procesa, katere vrste prvin poslovnega procesa so potrebne za posamezno aktivnost, kje so priložnosti za znižanje stroškov) in stroškovnih nosilcih. Osnovna predpostavka tega pogleda je, da stroškovni nosilec ustvari potrebo po aktivnostih, le-te pa ustvarijo potrebo po prvinah poslovnega procesa.

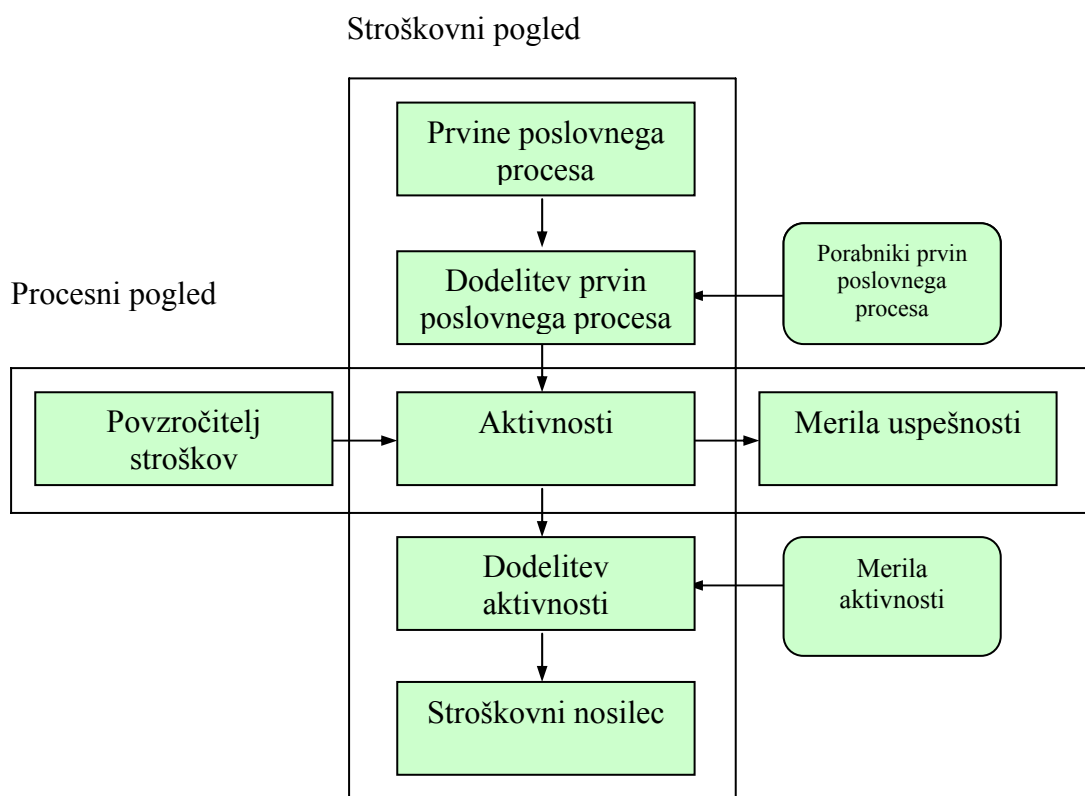
Procesni vidik prikazuje tok informacij in transakcij, kot na primer informacije o številu premikov, času premika, o strošku na premik. Pri tem je proces definiran kot serija aktivnosti, ki so potrebne za doseg določenega cilja. Procesni vidik daje skozi aktivnosti nefinančne informacije o merilih uspešnosti porabe aktivnosti pri njenem izvajanju. Procesni pogled vsebuje informacije o povzročiteljih stroškov in meri uspešnosti vsake aktivnosti ali procesa v kupčevi verigi vrednosti.

---

<sup>5</sup> Merilo aktivnosti je začasni stroškovni nosilec.

<sup>6</sup> Stroškovni bazen oziroma stroškovni center aktivnosti je stroškovno mesto aktivnosti. Izraza stroškovni bazen in stroškovni center sta sinonima. V nadaljevanju diplomskega dela sem uporabljala izraz stroškovni bazen.

Slika 1: Osnovni model ABC metode



Vir: Turney, 1996, str. 96; Miller, 1996, str. 234.

### 3.3.2 Pomen ABC metode

ABC metoda je bila prvotno uporabljena v proizvodnih podjetjih z namenom nadzirati in obvladovati stroške, čim bolj natančno povezati stroške s proizvodi, določati prave prodajne cene, analizirati obnašanje stroškov, določati ustrezní proizvodni program in nadzirati uspešnost.

Sčasoma se je uporaba ABC metode razširila na (Turney, 1996, str. 78):

- a) uporabo za strateški namen (izvajati prave stvari), kot npr. za:
  - analizo dobičkovnosti kupcev,
  - analizo ugotavljanja, katere trge oskrbovati (po katerih distribucijskih kanalih),
  - analizo, od katerih dobaviteljev kupovati vhodne materiale,
  
- b) uporabo za notranje izboljšave v podjetju (izvajati stvari učinkovito), kot npr. za:
  - analizo, kako izboljšati produkcijski proces,
  - ugotavljanje neučinkovitosti v procesu,
  - ugotavljanje, kje so najboljše priložnosti v zmanjšanju stroškov,
  - analizo, kako spremembe v dizajnu vplivajo na konkurenčnost.

Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi ABC metode naj bi torej organizaciji pokazala, katere proizvode ali storitve promovirati, kakšne morajo biti prodajne cene, kateri kupci obetajo dobiček in zakaj, kako naj merijo svoje dosežke in katere prodajne poti uporabiti. Metoda naj bi tudi omogočila boljši nadzor in lažje obvladovanje stroškov, natančnejše razporejanje stroškov na proizvode ali storitve, ustrezno določanje prodajnih cen proizvodov in storitev in boljše spremljanje gibanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 123).

Namen uporabe ABC metode je lahko dvojen. Če je primarna naloga priskrbeti informacije o aktivnostih in stroškovnih nosilcih, je namen izboljšati proces (oziroma zadovoljiti kupčeve potrebe). Drugi namen je razporediti stroške na enoto stroškovnega nosilca (Turney, 1996, str. 262).

### 3.3.3 Uporaba ABC metode

Razporejanje stroškov po ABC metodi se lahko uporabi tako v proizvodni, storitveni organizaciji kot tudi za javne zavode. Uvajanje te metode je zelo drago, zato je potrebno proučiti, ali bodo koristi večje od stroškov njenega uvajanja. Literatura navaja, da je uvajanje ABC metode smiselno, če:

- imajo posredni stroški znaten delež v celotnih stroških,
- sta delež posrednih stroškov in delež spremenljivih stroškov različna na enoto stroškovnega nosilca,
- ima organizacija zelo razvejen proizvodni program,
- ima organizacija veliko število različnih aktivnosti,
- obstajajo velika nihanja v številu sproženih serij,
- obstajajo visoki stroški priprave proizvodnje,
- organizacija pogosto uvaja spremembe v procesih,
- ima organizacija dobro informacijsko strukturo.

Bolj kot ima organizacija razvejan proizvodni program, večji ima obseg posrednih stroškov in večja je verjetnost, da ima napačne informacije o stroških. Zato je tako podjetje primerno za uvedbo ABC metode. Tradicionalni način razporejanja stroškov ponavadi pokaže, da so vsi proizvodi dobičkovni, ker izhaja iz napačno določenih prodajnih cen. Zaradi velikih posrednih stroškov, preveč podpornih dejavnosti in velike raznolikosti proizvodov, kupcev in procesov, se podjetje srečuje z dvema praviloma (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 150):

- pravilo 20–80, ki pravi, da 20 % proizvodov povzroči 80 % prihodkov,
- pravilo 60–99, ki pravi, da 60 % proizvodov povzroči 99 % prihodkov oziroma 40 % proizvodov ustvari le 1 % prihodkov.

Poleg omenjenih pravil obstaja še pravilo, ki pravi, da 20 % proizvodov povzroči 300 % dobička, medtem ko ostalih 80 % proizvodov povzroči 200 % izgube.

Avtorji navajajo več dejavnikov, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da obstoječi sistem razporejanja stroškov ni ustrezen in je zato primerno, da podjetje uvede ABC metodo. Ti

dejavniki so (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 126; Turney, 1996, str 220; Young, 2001, str. 58–60 ):

- težko je razložiti zmanjšanje povpraševanja,
- cene tekmujočih proizvodov so nerazumno nizke,
- proizvodi, ki jih je težko ustvariti, prinašajo izjemno velik dobiček in obratno, proizvodi, ki so enostavni, ustvarjajo izgubo,
- vodje proizvodnih oddelkov želijo opustiti ustvarjanje proizvodov, ki prinašajo dobiček,
- dobičkonosnost proizvodov in višino prodajnih cen je težko razložiti,
- kupci se ne pritožujejo nad zviševanjem cen,
- stroški se spreminjajo zaradi sprememb v računovodskem poročanju,
- proizvodi, ki se ne prodajajo pri konkurenci, imajo visoko stopnjo dobičkonosnosti,
- oddelki imajo svoj sistem stroškov, ki ni uradno priznan,
- vodstvo verjame, da so informacije o stroških popačene,
- oddelka marketinga in prodaje ne uporabljata informacije o stroških za portfolio odločitve in za odločitve o cenah proizvodov,
- rezultate ponudb je težko obrazložiti,
- stopnje dodatkov splošnih stroškov so visoke,
- prodaja se povečuje, kljub temu pa dobiček pada.

#### 3.3.4 Slabosti ABC metode

Glavne omejitve ABC metode so (Hočevar, 2002, str. 11):

- dvomljiva novost,
- težava pri uvajanju v prakso (visoki stroški, problem pridobivanja podatkov, aktivnosti niso omejene na posamezne oddelke in področja odgovornosti podjetja, druge spremembe v podjetju imajo prednost, zahteva veliko časa, potrebna ustrezna računalniška podpora),
- subjektivnost (subjektivna izbira osnov za izračun ključev, subjektivno določanje aktivnosti),
- dvomljiv vpliv na zmanjšanje stroškov (ni nujno, da se z zmanjšanjem števila povzročiteljev znižajo tudi stroški),
- zmanjšanje odgovornosti za stroške (stroški se ugotavljajo po proizvodih in ne po mestih odgovornosti),
- primernost za večja podjetja (pri manjših podjetjih so stroški večji od koristi).

ABC metoda je bolj uporabna pri predračunavanju stroškov po proizvodih, medtem ko so standardne metode kalkuliranja bolj primerne za potrebe načrtovanja in nadziranja stroškov po mestih odgovornosti ter za ocenjevanje delovanja poslovdij.

### 3.4 Uvajanje ABC metode v prakso

ABC metodo uvaja v prakso vse več podjetij po svetu. Različna podjetja uporabljajo različne načine. Nekatera podjetja stroške razporedijo na stroškovne nosilce tako, da za vse aktivnosti uporabljajo samo eno merilo aktivnosti, druga podjetja uporabljajo za različne aktivnosti različna merila aktivnosti. Včasih podjetja uporabijo sistem stroškov po oddelkih. Sistem razporejanja stroškov po oddelkih je ustrezen približek ABC metode samo v primeru, ko (Horngren, Foster, Datar, 2000, str. 152):

- posamezni oddelek izvaja samo eno aktivnost,
- za različne aktivnosti uporabljamo isto osnovo za razporejanje,
- različni proizvodi uporabljajo aktivnosti oddelkov v enakem razmerju.

Včasih podjetja samo dopolnijo obstoječi sistem razporejanja stroškov z omenjeno metodo.

Uporaba ABC metode se je najbolj razširila v ZDA in v nekaterih evropskih državah. Razširjenost ABC metode v Evropi sem primerjala med Veliko Britanijo, Švedsko, Španijo, Italijo, Finsko, Belgijo, Francijo, Nemčijo, Grčijo, Nizozemsko in Dansko.

Raziskave, ki so jih delali Innes, Mitchell in Drury, so pokazale na vse večjo popularnost metode v **Veliki Britaniji**. Rezultati raziskav so prikazani v tabeli 1.

Tabela 1: Obstoječa in bodoča uporaba ABC metode v Veliki Britaniji

Uporaba ABC metode	Leto 1991 (%) <sup>1</sup>	Leto 1993 (%) <sup>2</sup>	Leto 1994 (%) <sup>3</sup>
Dejanska uporaba	6	4	19,5
Razmišljanje podjetij o uporabi	33	46 <sup>4</sup>	27,1
Podjetje je razmišljalo o uporabi, vendar jo ne nameravajo uporabiti	9	5	13,2
Niso razmišljali o uporabi	52	45	40,2

<sup>1</sup> V raziskavo (Innes, Mitchell) je bilo vključeno 187 proizvodnih in storitvenih podjetij.

<sup>2</sup> V raziskavo (Drury) je bilo vključeno 303 malih in 260 srednjih in velikih proizvodnih podjetij.

<sup>3</sup> V raziskavo (Innes, Mitchell) je bilo vključeno 251 proizvodnih in storitvenih podjetij.

<sup>4</sup> Od tega je 19,6 % podjetij zagotovo nameravalo uporabiti ABC metodo, 80,4 % podjetij pa je razmišljalo o njeni implementaciji.

Vir: Bhimani, 1996, str. 226–227.

Izmed novejših načinov razporejanja stroškov na enoto stroškovnega nosilca je za podjetja na **Švedskem** ABC metoda najbolj zanimiva. Kljub temu se je za njeno popolno uvedbo odločilo malo podjetij (predvsem velika podjetja, ki imajo vsaj 500 zaposlenih). Za implementacijo ABC metode je zainteresirana približno četrtnina podjetij. Podjetja namesto uvajanja novih metod izboljšujejo tradicionalne načine razporejanja stroškov. V **Španiji** ABC metoda še ni razširjena. Uvajajo jo predvsem tiste podružnice, katerih matično podjetje je tuji lastnik. Prav tako ni metoda razširjena v **Italiji**. Večinoma jo podjetja uporabljajo samo za posamezna

menadžerska področja in za reševanje posameznih problemov. Razlog je v tem, da v Italiji ne vključujejo nefinančna merila (zadovoljstvo kupcev, število okvar, čas dobave) v sistem celotnega ocenjevanja uspešnosti. Kljub temu, da podjetja na **Finskem** kot osnovo za razporejanje stroškov uporabljajo tudi take osnove, ki niso povezane z obsegom, podjetja ne poročajo o uporabi ABC metode. Vendar pa se uporaba omenjene metode širi, kar prikazuje tabela 2.

Tabela 2 : Uvajanje ABC metode na Finskem

	Lukka in Granlund (N=135)	Laitinen (N=183)	Rautajoki (N=183)	Malmi (N=287)
Leto zbiranja podatkov	1992	1993	1994	1995
Uporaba metode (%)	0	11	24	14
Uvajanje metode (%)	6	13	10	8

Vir: Bhimani, 1996, str. 65.

V **Belgiji** je ABC metoda razširjena. Raziskava<sup>7</sup> leta 1994 je pokazala, da je vsaj deloma uporabljalo ABC metodo 19,5 % podjetij, 49,5 % vprašanih podjetij jo je nameravalo uvesti, medtem ko ostalih 31 % podjetij to ni načrtovalo. Raziskava je tudi pokazala, da je 13,8 % podjetjem metoda predstavljala le del širšega procesa poslovanja na podlagi sestavin dejavnosti<sup>8</sup>. 65 % podjetij je uporabljalo ABC metodo v vseh oddelkih, 30 % podjetij jo je uporabljalo samo za posamezne oddelke ter 4 % podjetij jo je uporabljalo samo za posamezne procese. ABC metoda je dobro poznana tudi v **Franciji**, saj je raziskava leta 1994<sup>9</sup> pokazala, da je metodo uporabljalo 33 % podjetij in 38 % podjetij je razmišljalo o njeni uvedbi. Raziskava je pokazala, da so metodo najpogosteje uporabljali v informacijski tehnologiji in na področju zdravstva, medtem ko v storitvenih podjetjih metoda še ni bila razširjena. V Franciji ima ABC metoda predvsem strateški namen. V **Nemčiji**, **Grčiji** ter na **Nizozemskem** in **Danskem** je ABC metoda slabo razširjena.

Podjetja se pri uvajanju ABC metode v prakso srečujejo najpogosteje s problemom identificiranja aktivnosti, določanja povzročitelja stroška in s problemom neustreznosti obstoječe programske opreme.

<sup>7</sup> V raziskavo je bilo vključeno 88 podjetij.

<sup>8</sup> Pojem poslovanje na podlagi sestavin dejavnosti je razložen v poglavju 3.5: Poslovanje na podlagi sestavin dejavnosti (str. 28).

<sup>9</sup> V raziskavo je bilo vključenih 70 podjetij.

Izkušnje so pokazale, da se podjetja za uvedbo ABC metode odločijo predvsem zaradi zagotavljanja ustreznih informacij. Trije najpogostejši vzroki za uporabo ABC metode v ZDA, Kanadi, Veliki Britaniji in na Irskem so prikazani v tabeli 3.

Tabela 3: Trije najpogostejši vzroki uporabe ABC metode po posameznih državah

Država Vzroki	ZDA	Kanada	Velika Britanija	Irska
1.	Informacije o stroških proizvodov	Informacije o stroških za določanje prodajnih cen	Obvladovanje stroškov	Informacije o stroških proizvodov
2.	Zniževanje stroškov	Bolj natančne analize dobičkovnosti	Merjenje uspešnosti	Izboljšanje nadzora in upravljanja stroškov
3.	Izboljšanje poslovnih procesov	Izboljšanje meril uspešnosti	Informacije o stroških proizvodov oziroma storitev	Izboljšanje razumevanja stroškov

Vir: Horngren, Forster, Datar, 2000, str. 151.

### 3.4.1 Način zbiranja podatkov

Za uvajanje metode ABC je potrebno razpolagati z ustreznimi informacijami o dejavnosti podjetja, o aktivnostih, o povzročiteljih stroškov, o merilih aktivnosti in o stroškovnih nosilcih. Informacije o stroških je mogoče dobiti v računovodskem oddelku, informacije o aktivnostih lahko posredujejo zaposleni, ki izvajajo aktivnosti, ali vodje posameznih oddelkov, ki poznajo celoten proces. Informacije o stroškovnih nosilcih, povzročiteljih stroškov in merilih aktivnosti pa so lahko vsebovane že v informacijskem sistemu podjetja.

Poznamo več načinov zbiranja podatkov, med najbolj pogostimi pa so:

- intervjuji z vodjami oddelkov,
- intervjuji z osebjem oddelka,
- ankete,
- analize obstoječih dokumentov in zapiskov,
- s pomočjo zunanjih strokovnjakov,
- s skupnimi delovnimi seminarji ali
- z opazovanjem.



Vsak način ima svoje prednosti in slabosti. Prednosti in slabosti posameznih načinov prikazuje tabela 4.

Tabela 4: Načini zbiranja podatkov o aktivnostih, povzročiteljih stroškov, merilih aktivnosti, stroškovnih nosilcih ter prednosti in slabosti posameznih načinov

	Način zbiranja podatkov	Prednosti	Slabosti
1.	<b>Intervju z vodji oddelkov</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- osebni kontakt z vodji,</li> <li>- pridobimo ustrezne informacije o aktivnostih, razporejanju stroškov, stroškovnih nosilcih, merilih aktivnosti.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- potreba po uporabi drugih tehnik, saj so intervjuji kratki in obsegajo veliko področij,</li> <li>- ne vključuje osebja, ki opravlja aktivnosti,</li> <li>- ni nujno, da menedžerski pogled odseva realnost.</li> </ul>
2.	<b>Intervju z osebjem oddelkov</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- natančne informacije o nalogah in o časih, potrebnih za izvajanje posamezne aktivnosti,</li> <li>- osebje lahko identificira dodatne probleme in poda ideje za izboljšanje procesa,</li> <li>- možnost opazovanja.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- moti vsakodnevno poslovanje,</li> <li>- ne vodi h kreativnosti.</li> </ul>
3.	<b>Anketa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- najcenejša metoda zbiranja podatkov,</li> <li>- kratek čas zbiranja podatkov,</li> <li>- najbolj uspešna metoda pri upravljalnem in administrativnem osebju.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ni osebnega kontakta,</li> <li>- ne ugotovi vseh problemov,</li> <li>- tudi dobro zasnovane ankete ponavadi zahtevajo pojasnilo za njeno razumevanje,</li> <li>- zaradi subjektivnosti pri razumevanju niso vedno zanesljive.</li> </ul>
4.	<b>Skupni delovni seminarji</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- soglasnost, spodbuja kreativnost, ustvarja izboljšave v procesih,</li> <li>- vidni dosežki.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- dolgo trajajoča in draga metoda,</li> <li>- moteča pri vsakodnevnem poslovanju.</li> </ul>
5.	<b>Analiza obstoječih dokumentov in zapiskov</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ustreznost informacij,</li> <li>- ni draga metoda,</li> <li>- gradi na obstoječih informacijah,</li> <li>- osebe, ki zbirajo podatke, lahko dobijo podatke na zelo enostaven način.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ni osebnega kontakta,</li> <li>- podatki niso najnovejši,</li> <li>- ključni problemi lahko ostanejo skriti.</li> </ul>

	Način zbiranja podatkov	Prednosti	Slabosti
6.	<b>Zunanji strokovnjaki</b>	- izkušnje strokovnjakov pomagajo doseči večjo soglasnost, - uporaba obsežnega strokovnega znanja.	- učinkovito samo na specifičnih področjih, - poraba dodatnega časa.
7.	<b>Opazovanje</b>	- primerna za kratke in ponavljajoče aktivnosti in procese, - natančne informacije o aktivnostih oziroma nalogah, - lažje razumevanje poslovnega procesa, še posebej, če je informacijski in materialni tok viden.	- omejena uporaba.

Vir: Miller, 1996, str. 100–108.

### 3.4.2 Postopek uvajanja ABC metode

Postopek uvajanja ABC metode mora biti natančno planiran. Izkušnje mnogih podjetij so pokazale, da lastno planiranje lahko prinese številne prednosti. Le-to povečuje možnost uspešne implementacije metode, povečuje poznavanje aktivnosti podjetja in njegovih proizvodov ter planerji dobijo večji občutek pripadnosti podjetju. Ker se podjetja razlikujejo po potrebah, velikosti, kompleksnosti, vrstah aktivnosti in procesih, proizvodih in kupcih, se razlikujejo tudi v načinu planiranja uvedbe ABC metode v prakso. Ne glede na to, se v osnovi planiranje izvaja v naslednjih korakih (Turney, 1996, str. 226):

1. izražanje cilja (kaj želimo z ABC metodo doseči),
2. opis informacij, ki so potrebne, da so cilji doseženi (namen metode),
3. določitev obsega (kako obsežen bo projekt),
4. opis organizacijske strukture podjetja (določiti, kako bo projekt organiziran),
5. določitev članov tima, ki bodo oblikovali projekt,
6. določitev potrebnega izobraževanja (določiti obseg in način izobraževanja za menedžment, izvajalce in uporabnike metode),
7. dokončanje projektnega plana (določiti, katere naloge morajo biti opravljene in koliko časa bo projekt trajal),
8. planiranje stroškov projekta (oceniti, katere prvine poslovnega procesa so potrebne, da se projekt konča).

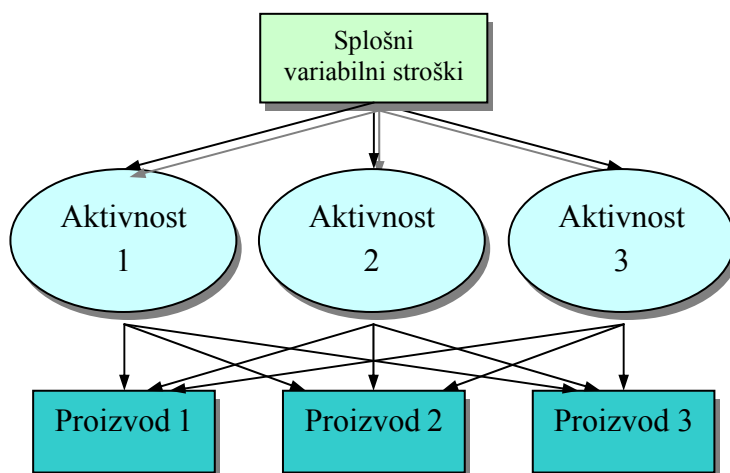
Uvajanje ABC metode v prakso je razdeljeno na dva koraka:

1. zbiranje stroškov na ravni aktivnosti,
2. razporejanje stroškov na stroškovne nosilce.

Slika 2: Osnovna struktura razporejanja stroškov po ABC metodi:

**1. stopnja:** zbiranje stroškov na ravni aktivnosti

**2. stopnja:** razporejanje stroškov na stroškovne nosilce



Vir: Yoshikawa et al., 1993, str. 59.

Zbiranje stroškov na ravni aktivnosti zahteva (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 128):

- opredeljevanje aktivnosti poslovnega procesa,
- ugotavljanje stroškov, povezanih s posamezno aktivnostjo dejavnosti,
- grupiranje ustreznih aktivnosti in z njimi povezanih stroškov v homogene stroškovne skupine – stroškovne bazene,
- določanje meril aktivnosti,
- izračunavanje stroškov začasnega stroškovnega nosilca na vsakem stroškovnem mestu.

V drugem koraku se stroški posameznih aktivnosti prenašajo na stroškovne nosilce s pomočjo prej opredeljenih meril oziroma s količnikom začasnega stroškovnega nosilca.

Slika 3: Struktura razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v proizvodnih podjetjih

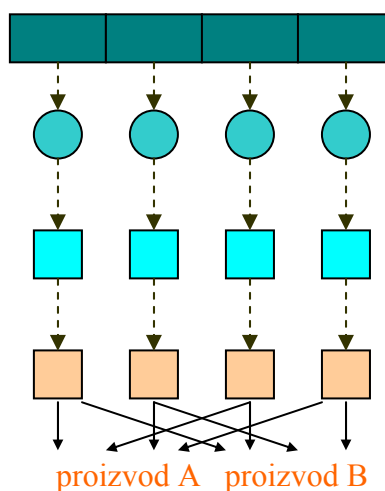
**1. stopnja:** identifikacija aktivnosti

**2. stopnja:** razporeditev stroškov po aktivnostih

**3. stopnja:** določitev meril aktivnosti

**4. stopnja:** izračun količnika za razporejanje splošnih stroškov

**5. stopnja:** uporaba količnika



Vir: Yoshikawa et al., 1993, str. 110.

### 3.4.3 Opredeljevanje aktivnosti

Različni avtorji poimenujejo aktivnosti različno, in sicer kot (Tekavčič, 1997, str. 95):

- kombinacijo dela, tehnologije, materialov, metod in okolja, ki zagotavlja proizvodnjo določenega proizvoda ali storitev (Brimson),
- ponavljajoče se delovanje, namenjeno uresničevanju poslovnih funkcij (Barfield, Raiborn, Dalton),
- niz transakcij, ki spreminjajo vložke v izločke poslovnega procesa, uporabljajoč prvine poslovnega procesa v skladu s poslovnimi zahtevami (Waston).

Torej kot aktivnost razumemo vsako delovanje, ki v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov izrablja prvine poslovnega procesa (delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve), logična zaporedja določenih aktivnosti pa sestavljajo posamezne procese.

Organizacija mora torej opredeliti aktivnosti, ki so potrebne od začetka do konca poslovnega procesa. Včasih aktivnosti niso direktno povezane s proizvodom ali storitvijo. To so podporne aktivnosti, kot so npr. čiščenje in varovanje obrata. Pri tem obstajata dve rešitvi (Turney, 1996, str. 59):

- proizvodom in storitvam ne dodelimo stroške podpornih aktivnosti,
- uporabimo merila aktivnosti, ki niso neposredno povezana z aktivnostjo.

Za identificiranje aktivnosti je potrebno poznati organizacijsko shemo organizacije. Kot sem že omenila, je opredelitev aktivnosti možno opraviti z razgovori in intervjuji vodij posameznih enot, z diskusijami, opazovanji in analizami, z morebitnimi obstoječimi katalogi del in opravil ter z drugimi opisi del in nalog. Aktivnosti je mogoče definirati od zgoraj navzdol ali od spodaj navzgor. V prvem primeru najprej opredelimo poslovne procese, šele nato opredelimo ključne aktivnosti za vsak proces. V drugem primeru je ravno obratno, saj najprej opredelimo aktivnosti posameznih oddelkov in področij, nato pa te aktivnosti povežemo v poslovni proces. V praksi se najpogosteje uporablja kombinacija obeh načinov (Miller, 1996, str. 72–72).

#### 3.4.3.1 Vrste aktivnosti

Glede na način pripisovanja aktivnosti posameznim stroškovnim nosilcem ločimo štiri skupine aktivnosti (Yoshikawa et al., 1993, str. 112):

- aktivnosti na enoto (sem sodijo aktivnosti, ki so neposredno vezane na izdelek),
- aktivnosti na serijo (sem sodijo aktivnosti, ki nastanejo, ko se proizvaja serija izdelkov; se spreminjajo s številom serij, vendar so skupne vsem proizvodom v seriji),
- aktivnosti za vzdrževanje proizvodnje (to so aktivnosti, ki se izvajajo pri proizvodnji različnih izdelkov v proizvodnji liniji, vendar niso odvisne od števila izdelkov v liniji),
- aktivnosti za vzdrževanje proizvodnega procesa v širšem smislu (to so aktivnosti, ki so nujne, da steče proizvodjalni proces, in so skupne vsem proizvedenim izdelkom v podjetju).

Na podlagi mer aktivnosti se na proizvode prenašajo stroški aktivnosti na vseh ravneh, razen stroškov aktivnosti za vzdrževanje (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 1995, str. 86).

V organizaciji ločimo tudi:

- **primarne** in
- **sekundarne** aktivnosti.

Primarne aktivnosti so bistvene aktivnosti organizacije, sekundarne aktivnosti podpirajo primarne aktivnosti in ustvarjajo pogoje, da so primarne aktivnosti lahko izvršene. Pri tem za veliko podjetij velja pravilo 80/20, kar pomeni, da 80 % vseh aktivnosti predstavljajo podporne aktivnosti primarnim aktivnostim, 20 % aktivnosti predstavljajo primarne aktivnosti. Obe vrsti aktivnosti povzročata različne vrste stroškov. Primarne aktivnosti povzročajo neposredne stroške, sekundarne aktivnosti pa posredne spremenljive in stalne stroške.

Primarne aktivnosti so tiste, ki se na stroškovni nosilec nanašajo neposredno. Kriterij za določitev take aktivnosti je, da je izvršena aktivnost pripisana stroškovnemu nosilcu, ki je to aktivnost sprožil. Stroški sekundarnih aktivnosti se pripišejo stroškovnim nosilcem s pomočjo meril sekundarnih aktivnosti. Razdelitev med primarne in sekundarne aktivnosti je močno odvisna od tega, kaj je stroškovni nosilec. Če je kot stroškovni nosilec določen proizvod, so vse aktivnosti, ki niso neposredne aktivnosti za proizvod, sekundarne aktivnosti. Če pa je kot stroškovni nosilec določena dejavnost, so aktivnosti znotraj dejavnosti primarne aktivnosti, vse tiste zunaj dejavnosti pa sekundarne aktivnosti (Čižman, 2002, str. 249).

Michael E. Porter je med primarne aktivnosti uvrstil vhodno logistiko (transport, skladiščenje, prepakiranje, priprava za proizvodnjo), proizvodnjo, izhodno logistiko (skladiščenje, distribucija kupcem), marketing in prodajo ter storitve. Med sekundarne aktivnosti je uvrstil aktivnosti, ki so povezane s podjetjem kot celoto: finance, računovodstvo, planiranje, vodenje, poslovanje, celovito obvladovanje kakovosti, obvladovanje človeških zmogljivosti (načrtovanje, zaposlovanje, odpuščanje, razvoj kadrov, nagrajevanje, sistem dela), razvijanje tehnologije in nabavljanje materiala (Miller, 1996, str. 74).

Pojavlja se vprašanje, koliko aktivnosti naj organizacija uporabi pri uvajanju ABC metode. V literaturi se najpogosteje priporoča do dvajset aktivnosti oziroma stroškovnih bazenov, saj drugače postane sistem nepregleden in so stroški večji od koristi. Pri tem je seveda potrebno upoštevati predvsem velikost in kompleksnost podjetja. Optimalni stroškovni sistem je tisti, ki uravnoteži stroške napak napačnih odločitev, ki so posledica neustreznih informacij, s stroški izgraditve stroškovnega sistema.

#### ***3.4.4 Ugotavljanje stroškov, povezanih s posamezno aktivnostjo***

Za vsako aktivnost ugotovimo, katere stroške povzroča in kakšna je narava stroškov glede na obseg dejavnosti. Pri tem nekateri stroški niso vezani na nobeno aktivnost ali pa se nanašajo

na aktivnost, vendar jim ne moremo določiti merila. To so splošni stalni stroški. Za ugotavljanje povezav stroškov z aktivnostmi si tudi tu lahko pomagamo z razgovori in intervjuji vodij posameznih enot. Če je strošek aktivnosti v celoti spremenljiv, ga pripišemo k aktivnosti v celoti, drugače pa izračunamo delež aktivnosti, ki je spremenljiv.

Za ugotavljanje stroškov posamezne aktivnosti si lahko pomagamo z glavno knjigo. Glavni problem pri tem je, da so v glavni knjigi zbrani podatki o stroških za namene finančnega računovodstva, le redkokdaj pa so ti podatki organizirani po aktivnostih. Zato je potrebno glavno knjigo preurediti. Pri tem moramo upoštevati tri pravila (Turney, 1996, str. 269):

1. posamezne konte, ki so med seboj povezani, združimo (npr. stroške plač, stroške zdravstvenega zavarovanja, stroške pokojnin združimo v stroške plač),
2. združene konte nato porazdelimo do ravni oddelkov, saj je raven oddelka najbolj primerna raven za razporeditev stroškov na aktivnosti,
3. potrebno je prilagoditi neekonomske postavke namenu ABC metode (na primer revalorizacijo).

### **3.4.5 *Grupiranje aktivnosti v stroškovna mesta aktivnosti***

Aktivnosti se ponavadi zaradi poenostavitve kalkuliranja stroškov združujejo v homogene stroškovne skupine – stroškovne bazene, ki so centri za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce, oziroma oblikujejo se ustrezna stroškovna mesta posameznih med seboj sorodnih aktivnosti. Združene aktivnosti morajo biti čim bolj homogene, saj jih je le tako mogoče tesneje povezati z merili aktivnosti. Pri tem je potrebno upoštevati (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 2003, str. 127; Turney, 1996, str. 126):

1. združene aktivnosti morajo biti smiselno povezane,
2. posamezni končni proizvod ali storitev mora vsebovati vse aktivnosti, ki so združene v skupino, in sicer v enakem razmerju,
3. za vse združene aktivnosti je mogoče določiti isto (eno) enoto učinka kot začasnega stroškovnega nosilca,
4. združevati je mogoče samo aktivnosti z iste ravni (ni mogoče združevati aktivnosti na enoto in aktivnosti na serijo).

Aktivnosti najlažje združimo v homogene stroškovne skupino tako, da jih najprej zberemo na ravni oddelka, nato pri oblikovanju stroškovnih bazenov upoštevamo zahteve uporabnikov informacij in uporabljamo sistem hierarhičnih stroškovnih bazenov, da s tem zagotovimo, da se uporabniki lahko osredotočijo na različno raven informacij (Turney, 1996, str. 270).

### **3.4.6 *Določanje meril aktivnosti***

Merilo aktivnosti mora biti čim tesneje povezano s povzročitelji stroškov, to je z aktivnostmi. Število meril aktivnosti je odvisno od želene natančnosti informacij in od kompleksnosti organizacije. S povečevanjem števila meril aktivnosti narašča tudi natančnost razporejanja

stroškov na enoto poslovnega učinka. Merila aktivnosti so povezave med stroški aktivnosti in stroškovnim mestom. Poznamo tri tipe meril aktivnosti (Kaplan, 1998, str. 108–110):

### 1. Število izvajanj aktivnosti

Primer te vrste merila aktivnosti je na primer število nastavitev, število polnjenj. Je najcenejša vrsta merila aktivnosti in precej nenatančna, saj predvideva, da se vsakič, ko se aktivnost izvaja, porabi enaka količina prvin poslovnega procesa. Ta vrsta merila aktivnosti je primerna, kadar vsi proizvodi enako povprašujejo po aktivnosti.

### 2. Čas trajanja aktivnosti

Ta vrsta merila aktivnosti predstavlja čas, ki je potreben, da se aktivnost izvede. Uporabljeno naj bi bilo takrat, ko so za različne proizvode potrebne različne aktivnosti. Je bolj natančno kot število transakcij, vendar tudi dražje, saj zahteva ocenitev časa izvajanja aktivnosti. Primer merila aktivnosti je na primer število ur nastavitve, število ur kontrole ali število ur direktnega dela.

### 3. Direktna obremenitev

To pomeni, da direktno obremenimo proizvode na podlagi delovnih nalogov za uporabljene prvine poslovnega procesa pri izvajanju aktivnosti. To merilo je najbolj natančno, vendar tudi najdražje.

Kot merilo aktivnosti lahko uporabimo tudi namen izvajanja neke aktivnosti, intenzivnost izvajanja neke aktivnosti ali sestavljenost izvajanja neke aktivnosti. Za primarne aktivnosti ne potrebujemo meril aktivnosti, ker jih neposredno pripišemo stroškovnemu nosilcu. Za sekundarne aktivnosti pa izberemo tako merilo aktivnosti, ki najbolj povezuje aktivnosti in stroškovni nosilec. Primer meril aktivnosti za posamezne aktivnosti je prikazan v tabeli 5.

Tabela 5: Aktivnosti in njim ustrezna merila aktivnosti

Aktivnost	Merilo aktivnosti
priprava proizvodnje	število priprav proizvodnje, čas priprave proizvodnje
nadziranje kakovosti	število kontrol
nabava materiala	število nabav, število dobaviteljev
sodelovanje s kupcem	število kupcev, število naročil kupcev
ravnanje z materialom	število premikov materiala, razdalja med premiki

Vir: Yoshikawa et al., 1993, str. 111.

Pri določanju merila aktivnosti moramo upoštevati, da izberemo (Kaplan, 1998, str. 281–283):

- tisto merilo aktivnosti, ki se ujema z vrsto aktivnosti (različne ravni aktivnosti zahtevajo različna merila aktivnosti),

- tako merilo aktivnosti, ki je v povezavi z dejansko porabo aktivnosti,
- taka merila, ki ne zahtevajo novih merjenj,
- taka merila, ki spodbujajo k izboljšavam v podjetju,
- taka merila, ki imajo preprosta merjenja.

### 3.4.7 Izračunavanje začasnega stroškovnega nosilca

Stroške začasnega stroškovnega nosilca izračunamo na vsakem stroškovnem mestu. Začasni stroškovni nosilec glede na končni stroškovni nosilec predstavlja količnik za razporejanje splošnih stroškov K.

$$K = \frac{\text{stroški stroškovnega mesta – aktivnosti}}{\text{obseg učinkov aktivnosti na stroškovnem mestu}}$$

Pri tem je obseg učinkov aktivnosti na stroškovnem mestu izražen s številom začasnih stroškovnih nosilcev.

### 3.4.8 Razporejanje stroškov na končne stroškovne nosilce

V drugem koraku količnik dodatka posrednih stroškov vsakega stroškovnega mesta, izračunanega v prvem koraku, pomnožimo s številom začasnih stroškovnih nosilcev, uporabljenih za vsak končni proizvod oziroma storitev.

Splošni stroški = količnik \* potroški začasnih stroškovnih nosilcev za končni proizvod ali storitev oziroma skupino proizvodov ali storitev

## 3.5 Poslovođenje na podlagi sestavin dejavnosti

### 3.5.1 Opredelitev poslovođenja na podlagi sestavin dejavnosti

Za izboljšanje učinkovitosti mora menedžment za odločanje imeti pravočasno točne informacije o opravljenih aktivnostih. Vendar je poleg pravih informacij potrebno izbrati tudi primerno poslovno strategijo, izboljšati dizajn in odstraniti tiste aktivnosti, ki niso nujno potrebne in ne prispevajo k dodani vrednosti. Pri tem so aktivnosti, ki ne dodajajo vrednosti, tiste aktivnosti, ki ne prispevajo h kupčevi verigi vrednosti ali k vrednosti organizacije. Te aktivnosti je možno omejiti ali odstraniti, ne da bi bilo zato potrebno zmanjšati količino, dostopnost ali kvaliteto izdelkov. Nasprotno aktivnosti, ki dodajajo vrednost, ni mogoče odstraniti, ne da bi se pri tem zmanjšala količina, dostopnost in kvaliteta proizvodov (Miller, 1996, str. 7).



Za povečanje kupčeve verige vrednosti ali vrednosti organizacije obstajajo trije koraki (Turney, 1996, str. 145–148). Najprej je potrebno aktivnosti analizirati in določiti, katere aktivnosti so nebitvene. Naslednji korak je ugotoviti faktorje, ki zmanjšujejo vrednost (analizirati povzročitelje stroškov). Zadnji korak je postaviti merila, kaj je pomembno za organizacijo.

ABC metoda je z vidika obravnavanja stroškov le del širšega procesa, ki se imenuje poslovođenje na podlagi sestavin dejavnosti (angl. activity based management<sup>10</sup>). ABM je poslovodna analiza, ki je usmerjena k prilagajanju poslovnih strategij za boljše poslovanje. Odločanje na podlagi ABC metode, ki ga imenujemo torej poslovođenje na podlagi sestavin, zajema odločitve o (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 151):

- cenah proizvodov,
- nadomeščanju proizvodov,
- preoblikovanju proizvodov,
- izboljšanju procesov in poslovnih strategij,
- tehnoloških investicijah,
- izločanju proizvodov.

ABM je orodje za podporo procesno usmerjeni organizaciji, saj s preskrbo informacij in podatkov, potrebnih za planiranje, vodenje, kontrolo in usmerjanje aktivnosti, zagotavlja izboljšanje procesov, produktov in storitev, znižanje stroškov in večjo fleksibilnost. ABM stremi k dvema ciljema (Hornngren, Foster, Datar, 2000, str. 148; Turney, 1996, str. 140):

- izboljšati vrednosti v očeh kupcev in
- na podlagi dodane vrednosti izboljšati dobiček podjetja.

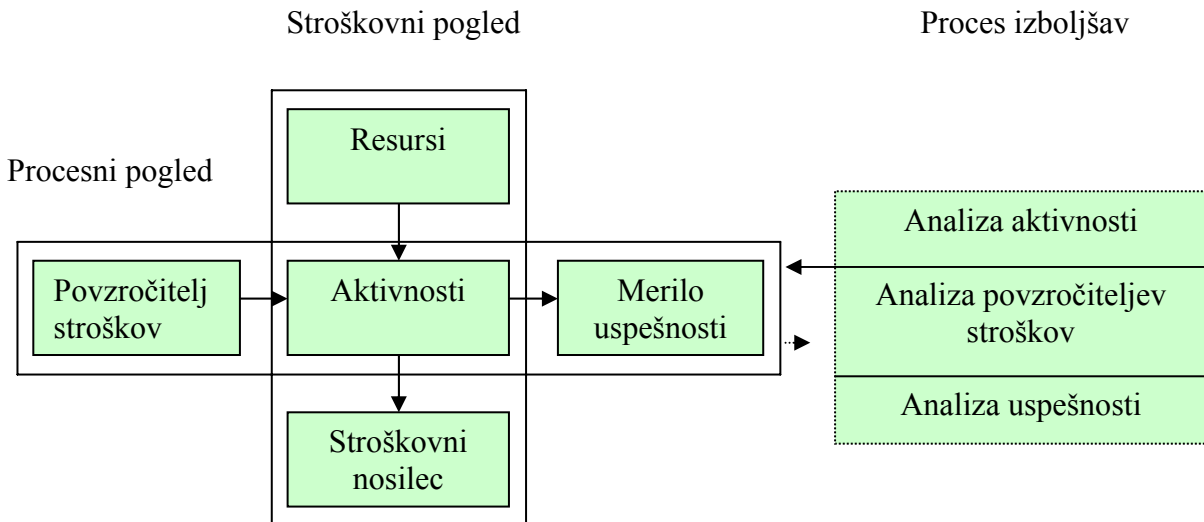
### *3.5.2 Razlika med ABC metodo in ABM*

Razlika med ABC metodo in ABM je v tem, da ABC metoda daje informacije o povzročiteljih stroškov, aktivnostih, prvinah poslovnega procesa in merilih uspešnosti. ABM pa je veda, ki omogoča organizaciji na podlagi teh informacij povečati vrednost proizvodov in storitev (vključuje analizo povzročitelja stroška, analizo aktivnosti in merila uspešnosti). ABM je zasnovan na ABC metodi kot njen glavni vir informacij. ABC metoda z izračuni poskrbi za točne informacije o stroških, ABM pa se osredotoči na uporabo informacij za upravljanje aktivnosti (Miller, 1996, str. 12).

---

<sup>10</sup> V tuji literaturi se pogosto uporablja za izraz activity based management okrajšava ABM. V diplomskem delu sem izraz poslovođenje na podlagi sestavin dejavnosti in okrajšavo ABM uporabljala kot sinonima.

Slika 4: Povezava med ABC metodo in ABM

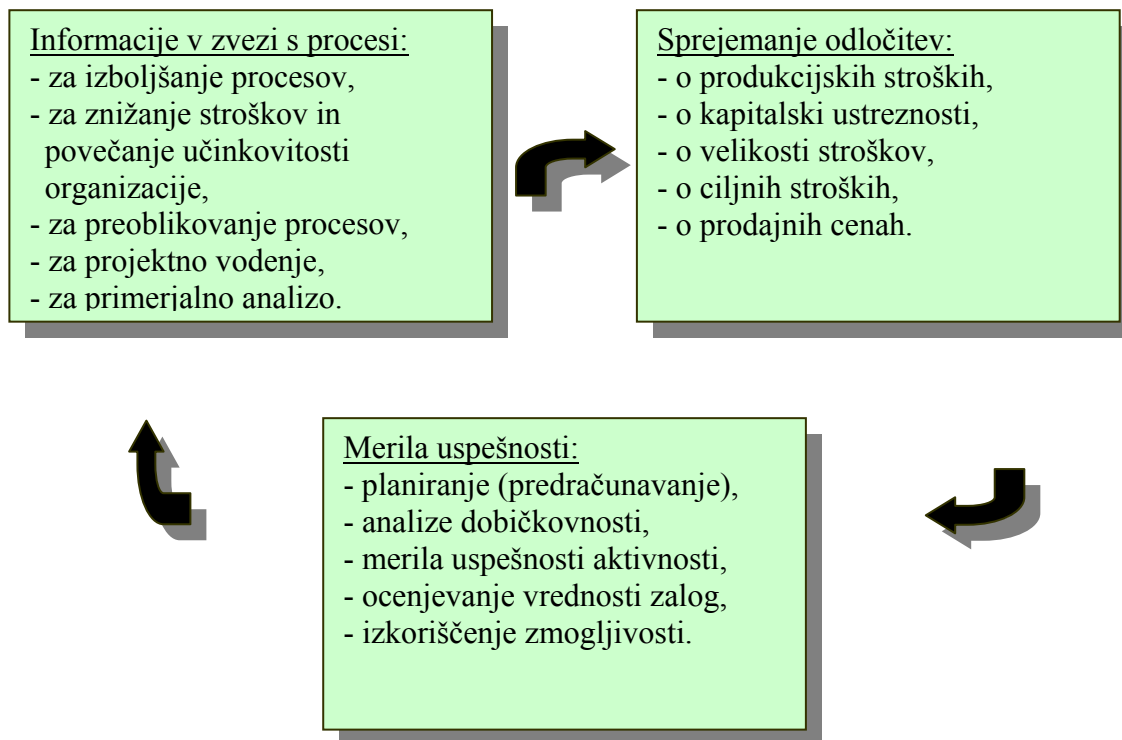


Vir: Miller, 1996, str. 236.

### 3.5.3 Uporaba poslovedenja na podlagi sestavin dejavnosti

Metoda ABM je uporabna v povezavi s procesi, za sprejemanje odločitev in za merjenje uspešnosti. To lahko prikažemo z ABM vrednostnim ciklom.

Slika 5: ABM vrednostni cikel



Vir: Miller, 1996, str. 28.

Poslovođenje na podlagi sestavin dejavnosti je torej uporabno za (Miller, 1996, str. 16):

- ugotavljanje stroškov proizvodov in storitev,
- izboljšanje kvalitete procesa in aktivnosti,
- zniževanje stroškov,
- ostale uporabe, kot so: določitev aktivnosti, ki niso osrednjega pomena, za razvijanje strategije, za upravljanje projektov, za predračunavanje in planiranje, za določanje ciljnih stroškov, za določitev zmogljivosti organizacije, za ocenitev ponudbene cen, za zaračunavanje cen znotraj organizacije, za podporo naložbenim analizam, za izvedbo proizvodnje.

#### **4 Prikaz uporabe ABC metode v podjetju Lek farmacevtska družba d.d. in v podjetju ETI Elektroelement d.d.**

Moja nadaljnja analiza bo temeljila na primerjavi uvedbe ABC metode v podjetju Lek farmacevtska družba d.d. (v nadaljevanju Lek) in v podjetju ETI Elektroelement d.d. (v nadaljevanju Eti). V podjetju Eti so obstoječi sistem ugotavljanja splošnih stroškov na enoto poslovnega učinka samo dopolnili z ABC metodo.

##### **4.1 Predstavitev podjetij Lek in Eti**

###### **4.1.1 Podjetje Lek**

Lek je slovenska farmacevtska družba z več kot 55-letno tradicijo. Podjetje, ki deluje v izrazito kapitalsko intenzivni panogi, ima podjetja in predstavništva v 20. državah, svoje izdelke pa trži v več kot 80. svetovnih trgih. Njihovo poslanstvo je skrbeti za zdravje in boljšo kakovost življenja. Tovarna zdravil Lek je bila ustanovljena leta 1946. S stalnim investiranjem v modernejšie in avtomatizirane naprave je podjetje neprestano povečevalo svoje proizvodne zmogljivosti. V letih 1998 in 1999 so ustanovili razvojni in polindustrijski laboratorij, s katerim so začeli razvijati nove proizvode.

Njihovi cilj je proizvajati učinkovine in končne izdelke na zahtevnem ameriškem trgu in okrepiti položaj v osrednji in vzhodni Evropi s strateškim partnerstvom. Njihova strateška usmeritev je ustvarjanje vrednosti za vse deležnike in krepitev konkurenčne prednosti družbe. To skušajo doseči s programsko usmerjenostjo družbe, torej z večjo odgovornostjo pri ustvarjanju vrednosti v programih in z intenzivnim razvojem sistema načrtovanja, poročanja, nadzora in spremljanja na korporacijski ravni. Hkrati izvajajo nadgradnjo v sistemu zagotavljanja kakovosti, prenavljajo informacijski sistem, spreminjajo organiziranost in

optimizirajo procese, povečujejo inovativnost na vseh področjih družbe ter povečujejo kakovost storitev za uporabnike in partnerje. Glavni cilj podjetja je maksimiranje dobička.

Njihove glavne dejavnosti so razvoj, proizvodnja in trženje zdravil. Osnovni farmacevtski program dopolnjujejo z izdelki za samozdravljenje, z veterinarskimi izdelki, z medicinskimi pripomočki in s kozmetičnimi izdelki. Njihov proizvodni program je zelo raznolik, saj proizvajajo približno 900 vrst polizdelkov in 2800 končnih izdelkov. Če želi podjetje ostati na trgu konkurenčno, si mora zagotoviti visoko izkoriščenost zmogljivosti, kar lahko dosežejo le z ustreznim stroškovno-računovodskim sistemom. Njihova strategija je pakiranje polizdelkov v gotove izdelke. Za različne trge namreč uporabljajo različne embalaže in različna navodila za uporabo. To ima seveda vpliv na njihove stroške. Omenjena strategija na eni strani povečuje stroške registracij (pridobivanja dovoljenj za prodajo na različnih trgih), razvoja embalaže, trženja in prodaje, kontrole kakovosti in proizvodne stroške, vendar na drugi strani znižuje stroške nezasedenih zmogljivosti. Pri tem polizdelke definirajo kot proizvode, ki še niso embalirani.

#### *4.1.2 Podjetje Eti*

Podjetje Eti je podjetje z več kot 50-letno tradicijo, ki proizvaja elektrotehnične izdelke in izdelke tehnične keramike. Ima tri hčerinske družbe v Sloveniji in tri v tujini. Usmerjeno je v razvoj, v izvoz, v vlaganje v obstoječe in nove trge, v ustanavljanje hčerinskih podjetij in v povečanje tržnih deležev. Za doseganje ciljev in obvladovanje stroškov izvajajo kvalitetne premike v proizvodnji. Cilj podjetja je povečati cenovno konkurenčnost, doseči večji tržni delež na svetovnem trgu in obvladovati stroške. Zato so usmerjeni v tehnične – tehnološke posodobitve, v novo infrastrukturo, v razvoj novih izdelkov s področja električnih odklopnikov, varovalk, stikal in tehnične keramike, v razvoj novih trgov, v ustrežnejše načrtovanje, v izboljšanje ustrezne kadrovske strukture in v ustrezno koordiniranje vseh poslovnih funkcij. Njihova naloga v procesu izboljšav je spremljanje zahtev, želja in pričakovanj strateških partnerjev.

Podjetje posluje na visoko konkurenčnem trgu. Ima zelo raznolik proizvodni program z različno velikostjo serij. Njihovi proizvodi se razlikujejo po proizvodnem obsegu, vrstah in obsegu vgrajenega materiala ter po proizvodjalnih zahtevah. Posamezne vrste proizvodov se proizvajajo ročno, druge na avtomatskih montažnih linijah. Podjetje vse več sestavnih delov kupuje od drugih podjetij. Vse to vpliva na različno sestavo stroškov. Delež splošnih stroškov v vseh stroških znaša na ravni podjetja že več kot 41 %.

## 4.2 Analiza obračunavanja stroškov pred uvedbo ABC metode

### 4.2.1 Način obravnavanja stroškov pred uvedbo metode v podjetju Lek

V podjetju Lek so spremljali stroške s pomočjo računovodskega informacijskega sistema, ki se je preveč osredotočil na oblikovanje sistema za zbiranje in pripravo sintetičnih podatkov, premalo pa na oblikovanje sistema za zbiranje in pripravo analitičnih podatkov. Zato računovodski sistem ni bil zanesljiv. Splošne stroške so spremljali po stroškovnih mestih, ki so bila organizirana v okviru posameznih organizacijskih enot. Vsaka posamezna organizacijska enota je vsebovala stroškovna mesta, na katerih so spremljali stroške za posamezni proizvod ali skupino proizvodov oziroma za posamezno državo. Tako ugotovljenim splošnim stroškom na proizvod ali državo so prišteli še stroške energije in stroške vzdrževanja.

Slabosti takega načina ugotavljanja stroškov so bile naslednje:

- veliko število stroškovnih mest,
- neenotna merila ustanavljanja stroškovnih mest,
- razdrobljenost informacij,
- različna natančnost in popolnost spremljanja stroškov po proizvodih oziroma posameznih državah.

Neposredni material, neposredno delo in zunanje storitve so spremljali z delovnimi nalogi oziroma s sistemom planskih kalkulacij. Pri ugotavljanju stroškov neposrednega dela so uporabljali isti normativ porabe ur za čas, porabljen za proizvodnjo in za pripravljeno zaključni čas. Stroške amortizacije, vzdrževanja in zavarovanja so razporejali po stroškovnih mestih. Upravno-prodajno-nabavno režijo in splošne stroške proizvodnje so razporejali s sistemom ključa, za sprejemanje poslovnih odločitev pa so upoštevali stopnjo pokritja (prodajna cena zmanjšana za neposredne stroške dela in materiala) na podlagi planskih kalkulacij. Ostale stroške (obsegajo 2/3 vseh stroškov) so prav tako spremljali preko stroškovnih mest.

Lastno ceno so izračunavali kot razliko med prodajno ceno ter neposrednimi stroški dela in materiala (stopnja pokritja za kritje planskih kalkulacij).

### 4.2.2 Način obravnavanja stroškov pred uvedbo metode v podjetju Eti

Podjetje je imelo organizirane poslovno-izidne enote, znotraj katerih so bila oblikovana stroškovna mesta po posameznih funkcijskih oddelkih. Upravno-administrativna dejavnost, ki je bila organizirana na ravni podjetja, je bila razdeljena na posamezna področja in službe.

Stroške so nadzirali in spremljali po:

1. stroškovnih mestih in
2. stroškovnih nosilcih, kjer so uporabljali:
  - sistem poslovnih nalogov,

- sistem režijskih in projektnih nalogov za spremljanje stroškov neproizvajalnih dejavnosti (večja opravila in večji projekti),
- sistem proizvodnih nalogov za spremljanje stroškov proizvodjalnih dejavnosti (nalog se sproži z naročilom kupca).

Število proizvodnih nalogov je bilo veliko, njihova povprečna vrednost po proizvodjalnih stroških je bila nizka, stroški sprožitve proizvodnega naloga pa so bili visoki.

Splošne proizvodjalne stroške sestavljajo stroški:

- vzdrževanja strojev in prostorov,
- sproženja proizvodnih nalogov,
- neposrednega dela.

Te stroške so najprej pripisali strojem (34 % stroškov), prostoru (10 % stroškov) ali sproženemu proizvodnemu nalogu (14 % stroškov), nato pa so na podlagi koriščenja strojnih ur, koriščenja prostora in števila odprtih proizvodnih nalogov dalje pripisali strošek proizvodni. Ostalih 42 % splošnih proizvodjalnih stroškov so pripisali neposrednemu delu.

Splošne stroške so na proizvode prenašali s tradicionalnimi osnovami, najpogosteje pa so uporabljali:

- neposredne stroške dela,
- neposredne stroške materiala,
- vse neposredne stroške,
- vse proizvodjalne stroške.

Stroške sprožitve naloga niso spremljali, čeprav so dokaj visoki. Mednje uvrščajo: stroške oddelka priprave proizvodnje, del stroškov oddelka zagotavljanja kontrole (60 %), stroške režijskega dela proizvodnje in stroške preizkušanja proizvodov v laboratoriju.

V Eti so polno lastno ceno izračunali tako, da so splošne stroške razporejali s pomočjo ključev. Pri tem je približno 40 % vseh splošnih stroškov razporejenih na osnovi neposrednih stroškov dela, več kot 50 % splošnih stroškov pa na osnovi neposrednih stroškov materiala. Tako ugotovljenim posrednim stroškom na enoto proizvoda so prišteli še neposredne stroške.

### 4.3 Razlogi za uvedbo ABC metode

V obeh podjetjih so se odločili za uvedbo ABC metode, ker tradicionalni način razporejanja stroškov v sodobnem okolju ne zagotavlja natančnega razporejanja stroškov na enoto stroškovnega nosilca. Torej, za uvedbo so se odločili zaradi vseh slabosti, ki so posledica uporabe tradicionalnih metod, in zaradi prednosti, ki jih prinaša ABC metoda. Nekatere slabosti in prednosti sem že omenila v drugem poglavju in jih tukaj nisem ponavljala. Tu sem se osredotočila le na tiste, ki so ključne za podjetje.

#### 4.3.1 Razlogi za uvedbo metode v podjetju Lek

Tradicionalni sistem razporejanja stroškov na enoto poslovnega učinka je postal pomanjkljiv zaradi:

- razvitih tehnoloških, informacijskih ter drugih poslovnih procesov,
- spremembe v strukturi in vrsti stroškov (povečanje splošnih stroškov, tako upravno-prodajno-nabavne režije kot tudi stroškov proizvodnje, in zmanjšanje neposrednega dela in materiala),
- preobremenitve s stroški tistih proizvodov, ki imajo več neposrednih stroškov, in podcenjevanja proizvodov, ki imajo manj neposrednih stroškov,
- napačnih izračunov stroškovne cene,
- visokih stroškov napačnih poslovnih odločitev.

Hkrati naj bi jim ABC metoda zagotovila informacije, ki bi omogočile zasledovanje cilja podjetja in informacije, ki so pomembne za strateško poslovno odločanje. To so informacije:

A. Za portfolijske odločitve, ki povedo:

- v katere proizvode vlagati,
- katere proizvode izkoristiti kot generator denarnega toka,
- katerim proizvodom znižati stroške,
- katere proizvode opustiti,
- kateri proizvodi povečujejo vrednost v poslovnem procesu.

B. Za odločitve o trgih:

- informacije o dobičkovnih trgih in kupcih.

C. Za odločitve o uporabljeni tehnologiji:

- informacije o tem, kateri poslovni procesi povzročajo stroške,
- za odločanje o novih investicijah v posodobitve in njihovi ekonomski upravičenosti.

Metodo so uvedli tudi zato, ker je bil obstoječi način planiranja in spremljanja stroškov v podjetju neučinkovit (realizacija stroškov se je spremljala glede na planirane vrednosti in ne glede na rezultate, ki bi jih posamezni del poslovanja moral zagotoviti).

#### 4.3.2 Razlogi za uvedbo metode v podjetju Eti

Tradicionalni sistem razporejanja stroškov na enoto poslovnega učinka je postal pomanjkljiv, ker:

- se je spremenila sestava stroškov kot posledica avtomatizacije, novih proizvodnih metod, tržnih zahtev po raznolikosti proizvodov, krajšanja življenjskega cikla proizvoda (povečevanje neproizvajalnih dejavnosti in splošnih stroškov proizvodnih dejavnosti),

- ne zagotavlja pravične in pravilne porazdelitve splošnih stroškov po posameznih proizvodih,
- delež stroškov, ki ni odvisen od obsega proizvodnje, narašča, tradicionalne metode pa za razporejanje stroškov uporabljajo osnove, ki so odvisne od obsega proizvodnje,
- precenjuje stroške velike serijske proizvodnje in podcenjuje maloserijsko proizvodnjo,
- podcenjuje kompleksnejše proizvode.

Hkrati naj bi ABC metoda zagotavljala:

- povezovanje in primerjanje aktivnosti znotraj oddelkov z aktivnostmi drugih oddelkov,
- izvrševalcem podrobno in natančno vzorčno povezavo med aktivnostmi in stroški, kar zagotavlja lažje obvladovanje stroškov in sprejemanje boljših ekonomskih odločitev,
- informacije, ki poslovodjem omogočajo obvladovanje stroškov,
- uporabo velikega števila različnih osnov za razporejanje stroškov,
- boljšo sledljivost splošnih stroškov,
- zniževanje števila sestavnih delov, kar zmanjšuje število dobaviteljev in transakcij.

#### 4.4 Prehod na ABC metodo

V Leku so uvedbo nove stroškovne-računovodske rešitve izvajali postopoma. Izvedbo projekta, ki so ga začeli leta 1999, so razdelili na dve fazi:

1. postavitve modela za proizvodnjo in podporne službe (kontrola kakovosti in skladišča),
2. postavitve modela za obvladovanje stroškov marketinga, prodaje in razvoja.

V Eti so se odločili, da bodo obstoječi model dopolnili z novo metodologijo. Obravnavani primer bo torej temeljil na modelu, ki je zasnovan na dosedanem izračunu polne lastne cene.

#### 4.5 Zgradba ABC metode

##### 4.5.1 Model ABC metode v Leku

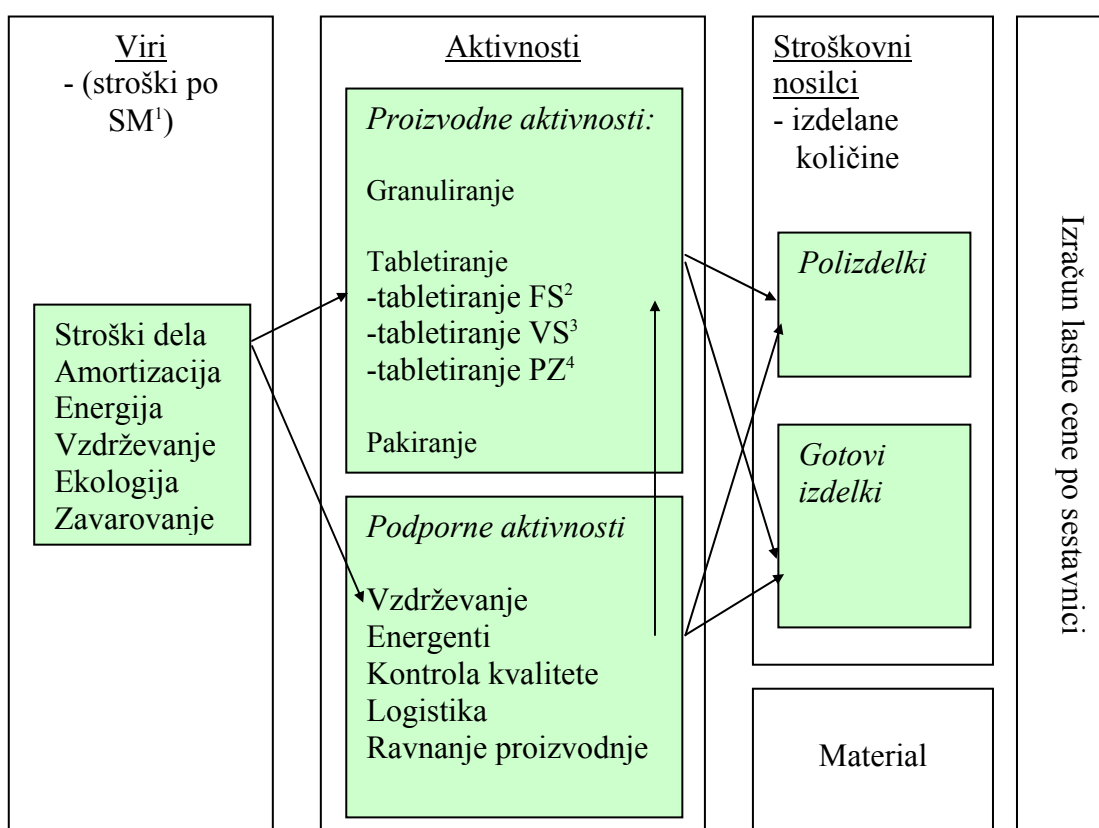
V podjetju Lek so koncept ABC metode spremljali s pomočjo modela, ki je sestavljen iz:

- modula virov,
- modula aktivnosti (sestavljajo ga proizvodne in podporne aktivnosti),
- modula stroškovnih nosilcev (sestavljajo ga polizdelki in gotovi izdelki).

Modul virov sestavljajo stroški različnih vrst, ki so urejeni po stroškovnih mestih proizvodne lokacije. Podjetje Lek stroške na nivoju stroškovnih mest zbira po kontih in za potrebo uvedbe ABC metode je konte združil v 11 skupin, ki so jih imenovali stroškovni bazen.



Slika 6: Model ABC



<sup>1</sup>SM – stroškovno mesto

<sup>2</sup>FS – fiksni stroški

<sup>3</sup>VS – variabilni stroški

<sup>4</sup>PZ – pripravljeno zaključni časi

Vir: Mihelič, 2002, str. 174.

Model prikazuje razmerje med različnimi vrstami stroškov in aktivnosti in med aktivnostmi in proizvodi. Aktivnosti povzročajo stroške, proizvodi pa so rezultat izvajanja aktivnosti. Iz slike je razvidno, da ABC metoda ne ugotavlja porabe materiala posameznih proizvodov.

#### 4.5.2 Izračun lastne cene v podjetju Lek

V podjetju Lek izračunavajo lastno ceno v dveh stopnjah<sup>11</sup>:

- stroške stroškovnih mest v okviru modula virov povezujejo z aktivnostmi v modulu aktivnosti (vez je porabnik prvin poslovnega procesa),
- stroške aktivnosti prenašajo na stroškovne nosilce, ki so lahko proizvodi, kupci ali države (vez je merilo aktivnosti).

<sup>11</sup> V Leku so termin »resource drivers« prevedli v izraz gonilec virov in termin »activity drivers« v izraz gonilec aktivnosti. Ta prevoda se mi zdita neustrezna, zato sem v nadaljevanju uporabljala izraza, ki se uporabljata v slovenski literaturi, to je porabnik prvin poslovnega procesa in merilo aktivnosti.

#### 4.5.2.1 Prenos stroškov stroškovnih bazenov na aktivnosti

Da je podjetje lahko preneslo stroške stroškovnih bazenov na aktivnosti, je moralo določiti vrsto porabnika prvine poslovnega procesa in vir podatkov prvin poslovnega procesa.

Tabela 6: Vrsta porabnika prvin poslovnega procesa in njihov vir po posameznih vrstah stroškov

	Vrsta razporejenega stroška	Vrsta porabnika prvin poslovnega procesa	Vir podatkov o porabnikih prvin poslovnega procesa
1.	<b>Stroški dela</b> a) Proizvodne aktivnosti	- opravljeno število delovnih ur (pri tem ločeno uporabljajo čas, porabljen za proizvodnjo, in pripravljalo zaključni čas).	- informacijski sistem, ki spremlja porabo časa.
	b) Podporne aktivnosti	- število zaposlenih.	- evidence zaposlenih po organizacijskih enotah, - ankete vodij.
2.	<b>Stroški amortizacije</b>	1. <u>Stroški amortizacije pomembnejših strojev:</u> - dejanska amortizacija stroja, potrebna za izvedbo posamezne aktivnosti. 2. <u>Stroški amortizacije strojev manjših vrednosti:</u> - glede na velikost amortizacije pripisane aktivnosti večjih strojev.	
3.	<b>Stroški vzdrževanja</b>	- zunanje fakture za rezervne dele in storitve, - ure vzdrževanja.	- interni nalog (faktura), - interni nalog (informacijski sistem, ki spremlja porabo časa) .
4.	<b>Stroški energije</b>	- dejanska poraba energije, - fiksni delilniki.	- merilna mesta.
5.	<b>Ostali stroški</b>	- število zaposlenih.	- evidence zaposlenih po organizacijskih enotah, - ankete vodij.

Vir: Mihelič, 2002, str. 175–176.

#### 4.5.2.2 Identifikacija aktivnosti

Pri identifikaciji aktivnosti so se osredotočili le na ključne aktivnosti in stroške. Tako stroški posamezne aktivnosti ne smejo predstavljati manj kot 5 % celotnih stroškov vseh aktivnosti znotraj organizacije.

Aktivnosti delijo v dve skupini:

##### 1. Proizvodne aktivnosti

Vsako aktivnost po proizvodnih linijah razdelijo na tri podaktivnosti:

- podaktivnost, ki spremlja fiksne stroške (stroški amortizacije, vzdrževanja in zavarovanja),
- podaktivnost, ki spremlja variabilne stroške (neposredno delo, energija in ostali variabilne stroški),
- podaktivnost, ki spremlja stroške pripravljalnno zaključnega časa (stroški prestavitev in čiščenj proizvodnih linij).

##### 2. Podporne aktivnosti

Tu ločimo naslednje aktivnosti:

- vzdrževanje,
- preskrba z energijo,
- kontrola kvalitete,
- logistika,
- ravnanje proizvodnje.

Podporne aktivnosti so tiste aktivnosti, brez katerih se proizvodnja ne bi mogla odvijati. Nekatere stroške podpornih aktivnosti prenašamo na proizvodne aktivnosti, nekatere pa na proizvode.

#### 4.5.2.3 Prenos stroškov aktivnosti na stroškovne nosilce

Prenos stroškov aktivnosti na proizvode poteke v šestih korakih:

1. Opis potrebnih aktivnosti za vsako vrsto proizvoda (receptura)
2. Opredeljevanja meril aktivnosti

Tabela 7: Vrsta merila aktivnosti po aktivnostih

	Vrsta aktivnosti	Vrsta merila aktivnosti
1.	<b>Proizvodne aktivnosti</b>	
	a) variabilni stroški in pripravljalo zaključni stroški	Opravljene ure dela
	b) fiksni stroški	Proizvedene količine Število serij Strojni izdelavni čas
2.	<b>Podporne aktivnosti</b>	Število serij Specifična merila aktivnosti

Vir: Mihelič, 2002, str. 177.

### 3. Izračun stroška aktivnosti na enoto mere merila aktivnosti

Pri proizvodnih aktivnostih izračun delajo na dva možna načina:

- stroške aktivnosti delijo z razpoložljivo kapaciteto (dobijo standardni strošek merila aktivnosti) – pri tem je kapaciteta aktivnosti maksimalna količina merila aktivnosti, izražena s količino izdelkov ali s številom serij,
- strošek aktivnosti delijo s proizvedenimi količinami (dobijo dejanski strošek merila aktivnosti).

Za podporne aktivnosti izračunajo samo dejanske stroške aktivnosti.

- Proizvodu pripišejo proizvodni strošek glede na recepturo aktivnosti in standardno ceno merila aktivnosti

Pri tem upoštevajo dinamiko proizvodnje, ki je izražena z velikostjo serije.

- Ugotovijo količine polizdelkov, ki vstopajo v gotove izdelke
- Ugotovijo stroške prostih kapacitet (razlika med razpoložljivimi kapacitetami in dejansko proizvedenimi količinami pomnožijo s standardnim stroškom merila aktivnosti)

#### 4.5.3 Model ABC metode v Eti

Model je zasnovan na obstoječem izračunu polne lastne cene, saj je postopek izračuna neposrednih stroškov proizvoda, postopek razporeditve nekaterih skupno evidentiranih stroškov in stroškov pomožnih dejavnosti ostal nespremenjen. Model je zasnovan tako, da so

aktivnosti opredeljene kot kosovnica, tehnološki postopek, prevzem, dobava, proizvodni nalog ali sprožena serija. Splošne stroške lahko razčlenimo na:

- splošne proizvodjalne stroške,
- splošne neproizvajalne stroške.

Splošne proizvodjalne stroške najprej prenašajo na stroškovne objekte (začasne stroškovne nosilce) in jih šele nato preko učinkov prenesejo na končne stroškovne nosilce. Začasni stroškovni nosilci so različne vrste proizvodjalnih linij, ki so lahko avtomatizirane ali polavtomatizirane. Splošni proizvodjalni stroški poslovno-izidne enote obsegajo:

- stroške vzdrževanja strojev in prostorov:
  - a) stroški električne energije,
  - b) stroški vzdrževanja strojev in naprav,
  - c) stroški amortizacije strojev in naprav,
  - d) stroški zavarovanja objektov
  - e) stroški energije za ogrevanje
  - f) stroški vzdrževanja objektov
  - g) stroški amortizacije,
- stroške sproženja proizvodnih nalogov (nastavitve orodij in naprav),
- stroške neposrednega dela (splošni stroški dela neposrednih delavcev).

Tabela 8: Ključ razporeditve in osnova za razporejanje splošnih proizvodjalnih stroškov

	Vrsta razporejenega stroška	Ključ razporeditve	Osnova za razporejanje
1.	Stroški vzdrževanja strojev in naprav:		strojne ure ali neposredni stroški dela
	- energija	- instalirana moč	
	- vzdrževanje strojev in naprav	- ure vzdrževanja	
	- amortizacija	- nabavna vrednost	
2.	Stroški vzdrževanja poslovnih prostorov:		strojne ure ali neposredni stroški dela
	- stroški zavarovanja objektov	- površina poslovnih prostorov	
	- stroški energije za ogrevanje		
	- stroški vzdrževanja objektov		
	- stroški amortizacije		

Vir: Jazbec, 2003, str. 81–82.

Stroške vzdrževanja najprej s pomočjo ključa razporeditve prenesejo na posamezne proizvodjalne linije (začasni stroškovni nosilci), nato pa jih na osnovi strojnih ur ali stroškov neposrednega dela prenesejo na posamezne proizvode. Za avtomatizirane proizvodjalne linije uporabljajo strojne ure, za ročne proizvodjalne linije pa neposredne stroške dela.

Stroške poslovnih prostorov prav tako najprej razporedijo na posamezne proizvodjalne linije (začasni stroškovni nosilci) glede na površino poslovnih prostorov, ki jih le te uporabljajo.

Stroške iz posameznih proizvodjalnih linij prenašajo na proizvode na osnovi števila strojnih ur ali neposrednega dela.

Splošni stroški neproizvajalnih stroškovnih mest poslovno-izidne enote obsegajo:

- stroške vodenja poslovno-izidne enote,
- stroške razvoja in tehnologije,
- stroške zagotavljanja kakovosti,
- stroške nabave, prodaje,
- stroške planiranja,
- stroški skladiščenja.

Tabela 9: Vrsta merila aktivnosti in vir njihovih podatkov po posameznih vrstah neproizvajalnih splošnih stroškov

	Vrsta razporejenega stroška	Vrsta merila aktivnosti	Vir podatkov o merilih aktivnosti
1.	Stroški razvoja in tehnologije	- število izdelanih kosovnic - število tehnoloških postopkov	- kosovnice - tehnološki listi
2.	Stroški skladiščenja: - stroški skladiščnih prostorov - stroški opreme - stroški dela v skladišču	- število sprejetih naročil kupcev oziroma število dobav kupcev - število skladiščnih transakcij (izdaje in prevzemi) - količina gotovih proizvodov	
3.	Stroški prodaje	- število dobav kupcem	
4.	Stroški planiranja	- število izdanih proizvodnih nalogov, ki je enako številom poročil o kakovosti proizvodov in številu poročil o preizkusu tehničnih sposobnosti	- režijski / proizvodni nalog
5.	Stroški nastavitvev strojev in orodij	- število serij posameznih proizvodov v letu	- režijski nalog
6.	Stroški zagotavljanja izhodne kakovosti in laboratorija	- število izdanih proizvodnih nalogov (na serijo)	- proizvodni nalog
7.	Stroški nabave (naročilo materiala in sestavnih delov)	- število izdanih nabavnih naročil posameznih materialov ali - prevzem materiala	- nabavno naročilo
8.	Stroški skladiščenja materiala in sestavnih delov	- število skladiščnih premikov (prevzemi v skladišče in izdaje iz skladišča)	- režijski nalog

Vir: Jazbec, 2003, str. 82–85.

Stroške razvoja in tehnologije razporejajo na proizvode tako, da najprej ugotovijo strošek na kosovnico oziroma tehnološki list, nato pa jih na podlagi števila kosovnic in tehnoloških postopkov, izdelanih za posamezen proizvod, prenesejo na proizvod. Stroške skladiščenja in stroške prodaje razporedijo na proizvode tako, da najprej ugotovijo število vseh dobav, izračunajo strošek dobave ter tako ugotovijo število dobav po proizvodih. Stroške zagotavljanja izhodne kakovosti, laboratorija, planiranja proizvodnje in stroške nastavitve orodij določijo proizvodom tako, da ugotovijo število sproženih proizvodnih nalogov, izračunajo stroške posamezne serije in ugotovijo število sproženih nalogov po proizvodih. Stroške nabave po materialih in sestavnih delih določijo proizvodom tako, da najprej ugotovijo stroške nabave, nato število vseh prevzemov. Tako izračunajo strošek prevzema in ugotovijo število prevzemov po materialih in sestavnih delih. Stroške skladiščenja materialov in sestavnih delov razporedijo na proizvode tako, da najprej izračunajo število vseh skladiščnih premikov, nato pa strošek na premik v skladišču. Te stroške razporedijo na posamezne postavke materiala in sestavnih delov v skladišču. Stroški nabave in stroški skladiščenja po materialih in sestavnih delih tvorijo skladiščno ceno materialov in sestavnih delov. Preko nje bremenijo posamezne proizvode.

## 4.6 Rezultati in uporabnost ABC metode

### 4.6.1 Uporaba informacij, pridobljenih z ABC metodo v Leku

Odločanje na podlagi ABC metode imenujemo poslovođenje na podlagi sestavin dejavnosti. ABC metoda podjetju zagotavlja informacije, ki pomagajo pri odločanju o proizvodnji in prodaji. Z uvedbo ABC metode so postala stroškovna mesta preglednejša, saj se je njihovo število zmanjšalo. To je omogočilo tudi večjo preglednost poslovanja. ABM jim torej zagotavlja:

- natančne informacije o stroških posameznih proizvodnih linij,
- nov pogled v vsebino stroškov,
- spremljanje stroškov amortizacije, stroškov vzdrževanja in stroškov zavarovanja po aktivnostih,
- spremljanje in ugotavljanje zasedenosti kapacitet po aktivnostih (proizvodnih linijah),
- ločeno spremljanje fiksnih in variabilnih stroškov po aktivnostih (obseg variabilnih stroškov je povezan z rezultati aktivnosti, zato variabilni stroški na enoto mere rezultata aktivnosti ne smejo naraščati, prav tako ne sme naraščati variabilni strošek merila aktivnosti),
- optimizacijo proizvodnje, saj daje informacije o prostih kapacitetah,
- večjo sinergijo med prodajo in proizvodnjo, kar izboljšuje poslovni rezultat,
- upoštevanje višine in strukture prodaje ter velikosti naročil pri izračunu lastne cene.

V Leku je ABC metoda pomenila nadgradnjo pri spremljanju racionalne porabe materiala (stroške materiala spremljajo preko sistema sestavnic in proizvodnih delovnih nalogov). Stroške porabljenega časa za proizvodnjo izdelka so začeli ločevati v stroške časa, porabljenega za proizvodnjo, in pripravljalo zaključnega časa. Za posamezni vrsti stroška so začeli uporabljati različne normative porabljenih ur. To je omogočilo obravnavanje stroškov, ki so odvisni od obsega proizvodnje in stroškov, ki so odvisni od velikosti serij.

Lastno ceno izdelka izračunajo tako, da najprej grupirajo proizvodne stroške v tri skupine:

- a. stroški, povezani z izdelavno enoto proizvoda (stroški surovih, embalaže, proizvodnega dela in energije),
- b. stroški, povezani z izdelavo proizvodne serije (stroški pripravljalo zaključnih del, stroški kontrole kakovosti, stroški planiranja, stroški nadzora proizvodnje, dokumentiranje proizvodnega procesa in stroški dela v logistiki),
- c. stroški obrata (amortizacija proizvodnih linij, vzdrževanje proizvodnih linij, zavarovanje, stroški vodstva proizvodnega obrata).

Stroške posameznega proizvoda dobijo tako, da seštejejo stroške enote, stroške serije, stroške obrata in stroške nezasedenih kapacitet.

#### 4.6.2 Uporaba informacij, pridobljenih z ABC metodo v Eti

Z dopolnitvijo obstoječega sistema z ABC metodo so poiskali nove osnove za razporejanje stroškov aktivnosti. S tem so dobili dodatne informacije o povzročiteljih stroškov in informacije o tistih aktivnostih, ki ne prinašajo dodano vrednost proizvodom.

### 4.7 Sklep primerjave med podjetjema

V obeh podjetjih so ugotovili, da je bilo potrebno zaradi vse večje pomembnosti splošnih stroškov in zaradi njihove rasti v celotnih stroških nujno poiskati nove načine in nove osnove za razporejanje stroškov aktivnosti. Za obe podjetji je značilno, da:

- se srečujeta z visoko konkurenco,
- njuna proizvodnja je visoko intenzivna in
- proizvajata v sodobnem proizvodnem okolju.

V takem okolju tradicionalni načini spremljanja stroškov ne zagotavljajo pravih informacij o stroških posameznih proizvodov, zato stroški napačnih odločitev naraščajo. Torej sta si podjetji morali zagotoviti natančne informacije o stroških na enoto proizvoda, skupino proizvodov, kupca ali posamezno državo.

Razlika med primerjanima podjetjema je v tem, da so v Leku prešli iz tradicionalnega načina razporejanja stroškov na razporejanje splošnih stroškov po ABC metodi, medtem ko so v podjetju Eti obstoječi sistem samo dopolnili z omenjeno metodo. Za tako dopolnitev so se odločili, ker:

- za posamezne vrste stroškov niso našli ustreznih osnov in



- sprememba bi prinesla večje stroške kot koristi.

Vendar glede na izkušnje podjetja Lek stroški uvajanja z razvojem sodobnih informacijskih tehnologij padajo. Izkušnje so pokazale, da so stroški napačnih odločitev, ki izhajajo iz neustrezne metodologije kalkuliranja cene, višji od stroškov uvedbe nove metodologije. Implementacija ABC metode jim je izboljšala poslovni rezultat in optimizirala poslovni proces. ABM, ki je širši pojem kot ABC metoda, jim omogoča ugotoviti proste kapacitete proizvodnih linij in prihrank ur dela.

Proces razporejanja stroškov po ABC metodi so izvedli v dveh korakih. Najprej so stroške iz enajstih stroškovnih mest na podlagi porabnikov prvin poslovnega procesa prenesli na aktivnosti. Nato so stroške aktivnosti na podlagi meril aktivnosti prenesli na proizvedene količine. Pri tem ni bil glavni problem, kako določiti porabnike prvin poslovnega procesa in merila aktivnosti, ampak kako določiti take porabnike prvin poslovnega procesa in taka merila, za katere lahko zagotovijo podatke. Tudi v njihovem podjetju je bilo na začetku uvajanja ABC metode le malo podatkov v želeni obliki, vendar so prvi rezultati uporabe metode vzpodbudili zaupanje v omenjeno metodo. Največ podatkov so pridobili na podlagi anket. ABC metoda jim je omogočila primerjavo med stroški aktivnosti in rezultati aktivnosti in s tem jim je omogočila racionalizacijo poslovanja. Zagotovila jim je reorganizacijo stroškovnih mest in omogočila drugačen pogled pri spremljanju stroškov.

Na podlagi izkušenj podjetja Eti lahko rečemo, da uvedba nove metode ni enostavna naloga, saj je poleg znanja, ki se ga pridobi s študijsko literaturo, potrebno imeti tudi znanje in izkušnje različnih strokovnjakov v podjetju. Ker se podjetja med seboj razlikujejo po ciljnih, organiziranosti, po sestavljenosti poslovnih procesih, po organizaciji dela in tehnologiji proizvodnega procesa, po stabilnosti proizvodnega procesa, po različnem deležu splošnih stroškov v vseh stroških in po stopnji tržne konkurence, je potrebno novo metodo, ki ponuja torej nove računovodske rešitve, pripraviti za vsako podjetje posebej. Pri tem je potrebno veliko sodelovanja med računovodskimi strokovnjaki, zunanjimi strokovnjaki in med strokovnjaki iz posameznih poslovnih procesov podjetja.

V podjetju Eti so se odločili, da bodo obstoječi sistem dopolnili z ABC metode, ker so se zavedali, da je uvajanje novega stroškovnega–računovodskega sistema drago. Zato so najprej hoteli ugotoviti njeno primernost. Dopolnjeni sistem kalkuliranja stroškov je zagotovil informacije, ki poslovodstvo informirajo o tistih učinkih, ki ne dodajajo vrednosti proizvodom.

## **5 Sklep**

Neustrezno kalkuliranje ne vpliva samo na napačno določitev prodajnih cen, ampak tudi na vrsto drugih poslovnih odločitev. Lahko na primer povzroči osredotočenje na neustrezne trge,

kupce, prodajo neustreznih proizvodov, napačno odločanje med lastno proizvodnjo in dobavo zunaj podjetja, nakup neustrezne opreme. Dober stroškovni sistem naj bi bil ekonomičen in enostaven za uporabo, hkrati pa naj bi zagotavljal informacije o potrebah kupcev, o dobičkovnosti kupcev in izdelkov, o načinu za izboljšanje dobave kupcem in dajal spodbude za izboljšanje sposobnosti podjetja.

Zaradi neustreznosti tradicionalnega načina kalkuliranja vse več podjetij, tako proizvajalnih, storitvenih ali trgovskih, uvaja ABC metodo. Razlika med ABC metodo in tradicionalnim načinom razporejanja stroškov je v tem, da ABC metoda ugotovi več neposrednih stroškov, oblikuje več stroškovnih bazenov, povezanih z različnimi aktivnostmi, in za vsak stroškovni bazen ABC metoda poišče tako osnovo za razporejanje posrednih stroškov, ki je v medsebojni tesni povezavi. ABC metoda pokaže, kateri stroški so fiksni, kateri variabilni, kateri posredni, kateri neposredni, kateri so odpravljeni in kateri niso. Osnovna ideja metode ABC je, da so aktivnosti tiste, ki izrabljajo prvine poslovnega procesa v podjetju in povzročajo stroške, proizvodi in storitve so pa porabniki tek aktivnosti.

Analiza ABC metode priskrbi velik obseg informacij, ki omogočajo menedžmentu nov in zelo revalanten pogled na organizacijsko strukturo stroškov. ABC metoda je z vidika obravnavanja stroškov le del širšega procesa, ki se imenuje poslovodenje na podlagi sestavin dejavnosti (ABM). ABM daje informacije v zvezi z izboljšavami procesov, informacije za sprejemanje odločitev (odločitve o prodajnih cenah in proizvodnem asortimanu, odločitve o zmanjšanju stroškov, odločitve o oblikovanju proizvodov) in informacije o merilih uspešnosti.

ABC metoda je bolj natančna od tradicionalnega načina razporejanja stroškov, vendar ni brez napak. Včasih aktivnosti niso direktno povezane s proizvodom ali storitvijo. Pri tem obstajata dve rešitve:

- proizvodom in storitvam ne dodelimo stroške teh aktivnosti,
- uporabimo merila aktivnosti, ki niso neposredno povezana z aktivnostjo.

Podjetja se pri uvajanju ABC metode ukvarjajo tudi s številnimi drugimi problemi, kot so: dvomljivost v metodo, visoki stroški uvajanja, problem pridobivanja podatkov, uvajanje zahteva veliko časa, potrebna je ustrezna informacijska tehnologija, metoda je subjektivna in je ustrezna samo za večja podjetja. Stroški uvajanja nove metode morajo biti nižji od stroškov sprejemanja napačnih odločitev, ki so posledica neustreznih informacij.

Po izkušnjah primerjanih podjetij je uvedba ABC metode v podjetje težka naloga, saj je potrebno imeti znanje in izkušnje različnih strokovnjakov v podjetju. Glavni problem je, kako zagotoviti podatke o aktivnostih in merilih aktivnosti. Kljub temu je nova metodologija pokazala, da so stroški njene uvedbe nižji od stroškov sprejemanja napačnih odločitev. V podjetju Lek so z uvedbo ABC metode izboljšali poslovni rezultat in optimizirali poslovni proces. Dopolnjen sistem kalkuliranja stroškov v Eti pa je zagotovil informacije o aktivnostih, ki ne dodajajo vrednosti.

## Literatura

1. Arnold John, Turley Stuart: Accounting for Management Decisions. New York : Prentice – Hall, 1996. 481 str.
2. Atkinson Anthony A., Banker Rajiv D., Young Mark S.: Management Accounting. Third Edition. New Jersey : Prentice – Hall, 2001. 595 str.
3. Bhimani Alnoor: Management Accounting, European Perspectives. New York : Oxford Univerisity Press, 1996. 250 str.
4. Bizjak Franc, Petrin Tea: Uspešno vodenje podjetja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1996. 314 str.
5. Čižman Milenka: Uporaba ABC metode za razporejanje stroškov v javnih zavodih. Organizacija, Ljubljana, 35(2002), 4, str. 244 - 255.
6. Drury Colin: Costing, An Introduction. Third edition. London : Chapman & Hall, 1994. 494 str.
7. Hočevar Marko: Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. IKS, Ljubljana, 29 (2002), 11, str. 85 - 96.
8. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
9. Hočevar Marko, Ogan Pekin: Sodobne računovodske informacije za slovenska podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 24 str.
10. Horngren T. Charles, Foster George, Datar M. Srikant: Cost Accounting, A Managerial Emphasis. Tenth edition. New Jersey : Prentice-Hall, 2000. 906 str.
11. Innes John, Mitchell Falconer: Overhead cost. London : Academic Press, 1993. 140 str.
12. Jazbec Boža: Obvladovanje stroškov aktivnosti v elektroindustriji. 35. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji: Zbornik referatov. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003. str. 71 – 86.
13. Kaplan S. Robert, Atkinson A. Anthony: Advanced management accounting. Third edition. New Jersey : Prentice Hall, 1998. 798 str.
14. Lozej Marko: Kalkulacija cen za prodajne odločitve v proizvodjalnih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 12(2001), 3, str. 64-88.
15. Maberley Julie: Activity – based Costing in Financial Institutions. London : Pitman Publishing, 1992. 226 str.
16. Mihelič Gorazd: Uporaba metodologije stroškov dejavnosti (ABC) pri poslovnem odločanju v Lek farmacevtski družbi. 8. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Zbornik referatov: Analitsko znanje za presojo stanja in procesov ter sprejemanje odločitev. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 171 –183.
17. Miller A. John: Implementing Activity Based Management in Daily Operations. Toronto : John Wiley & Sons, 1996. 245 str.
18. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. 1. knjiga. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 344 str.
19. Slovenski računovodski standardi 2001. Zbirka predpisov. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 339 str.

20. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
21. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Dopolnjena izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 856 str.
22. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Ljubljana : Moderna organizacija, 1998. 535 str.
23. Turney Peter B. B.: Activity based costing: The Performance Breakthrough. London : Kogan Page, 1996. 322 str.
24. Young Mark S.: Readings in Management Accounting. New Jersey : Prentice – Hall, 2001. 250 str.
25. Yoshikawa Takeo et al.: Contemporary cost management. London : Chapman & Hall, 1993. 187 str.

## **Viri**

1. Lek d.d. (URL: <http://www.lek.si/slo>), 28.04.2004.
2. Eti d.d. (URL: <http://www.eti.si/ETIW.nsf/Home-Pod>), 28.04.2004.