

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

METKA JANEŽIČ

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

METODA SPREMLJANJA STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH
POSLOVNEGA PROCESA IN POSLOVODENJE NA TEMELJU
ANALIZE AKTIVNOSTI

Ljubljana, maj 2005

METKA JANEŽIČ

Študentka Metka Janežič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom Darje Peljhan in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne

Podpis

KAZALO

UVOD.....	1
1. METODA SPREMLJANJA STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA (SAPP) ..	2
1.1. Razvoj metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa	2
1.2. Razlogi za vpeljavo novih metod spremljanja stroškov.....	3
1.3. Razlike med metodo spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa in tradicionalnimi sistemi spremljanja stroškov	7
1.4. Značilnosti metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa	13
1.5. Ravni spremljanja stroškov po aktivnostih in z njimi povezana merila aktivnosti.....	15
1.6. Postopek pri metodi spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa	16
1.7. Prednosti metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa	19
1.8. Omejitve metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa	20
2. POSLOVOĐENJE NA TEMELJU ANALIZE AKTIVNOSTI.....	21
2.1. Poslovođenje na temelju analize aktivnosti kot nadgradnja metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa	22
2.2. Od metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa do poslovođenja na temelju analize aktivnosti.....	23
2.3. Ocena sodobnega orodja poslovođenja na temelju analize aktivnosti.....	26
2.4. Odločitve managerjev na temeljih analize aktivnosti	29
2.5. Strateški in taktični vidiki poslovođenja na temelju analize aktivnosti.....	33
3. PRIHODNOST UPORABE METODE SPREMLJANJA STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA IN POSLOVOĐENJA NA TEMELJU ANALIZE AKTIVNOSTI	33
4. UPORABA METODE SPREMLJANJA STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA IN POSLOVOĐENJA NA TEMELJU ANALIZE AKTIVNOSTI V SLOVENSKIH PODJETJIH	34
SKLEP	36
LITERATURA	38

Uvod

Spremembe v notranjem in zunanjem okolju podjetja (predvsem v tehnologiji in konkurenci) predstavljajo vzrok, zaradi katerega se delež neposrednega dela ter z njim povezanih stroškov neprestano zmanjšuje. V mnogih podjetjih zato predstavljajo splošni stroški velik del celotnih stroškov, kar pa ima velik vpliv na uspešnost poslovanja podjetja.

Učinkovit sistem za nadzor stroškov mora ustrezno obravnavati in opredeliti splošne stroške in jih pravilno razporediti na proizvode in storitve¹, kajti le tako ugotovimo, koliko je posamezen proizvod dobičkonosen. Celotno dejavnost podjetja lahko razčlenjujemo in analiziramo s stališča poslovnih procesov. Z analizo teh procesov ugotavljamo učinkovitost posameznega procesa in njegov prispevek k ustvarjanju dodane vrednosti. Tak pristop omogoča učinkovito ukrepanje na pomembnih ali kritičnih točkah poslovanja. Proces sestavlja vrsta dogodkov oziroma aktivnosti, ki potekajo na različnih stroškovnih mestih, zato pri obravnavi procesov presegamo meje stroškovnih mest (Osolnik, 2000, str. 7).

Sistemi za spremljanje stroškov se nenehno spreminjajo in razvijajo, kar seveda omogoča razvoj na področju informacijske tehnologije. Predstavila bom metodo spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa² (SAPP; angl. Activity Based Costing – ABC) ter poslovanje na temelju analize aktivnosti (angl. Activity Based Management - ABM). Predstaviti želim oba koncepta, saj njuna uporaba omogoča izboljšanje poslovanja ter boljši pregled nad stroški. Kljub temu, da obstaja veliko literature na področju omenjenih metod, jih v slovenskih podjetjih ne uporabljajo pogosto. Moj namen je predstaviti metodo podjetjem in managerjem na enostaven način in jih spodbuditi k uporabi obeh omenjenih sodobnih konceptov.

Ker pomen splošnih stroškov narašča tudi v slovenskih podjetjih je zelo pomembno, da poleg tradicionalnih metod za spremljanje stroškov uporabijo tudi sodobna orodja. Naraščanje konkurence in odpiranje trga se intenzivira, zato bodo managerji prisiljeni uporabiti sodobna orodja, da bi obdržali stabilnost podjetja. Koncepta SAPP in poslovanje na temelju analize aktivnosti omogočata celovito analizo podjetja tako s strani stroškov, kot s strani procesov v podjetju.

S pomočjo domače in tuje literature bom v diplomskem delu predstavila ključne značilnosti obeh modelov ter razloge za uporabo obeh modelov. Metodo SAPP bom predstavila tudi s pomočjo primera, kjer bom predstavila razlike pri določanju lastne cene po tradicionalni metodi in metodi SAPP.

¹ Storitve – v nadaljevanju bo zaradi poenostavitve za proizvode in storitve uporabila skupen izraz - proizvodi

² Metoda spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa – v nadaljevanju metoda SAPP

Diplomsko delo je sestavljeno iz štirih poglavij. V prvem poglavju predstavljam metodo SAPP in sicer v prvem podpoglavju razvoj metode SAPP, v drugem razloge za vpeljavo novih metod, v tretjem razlike med metodo SAPP in tradicionalno metodo spremljanja stroškov, kjer predstavljam tudi primer izračuna lastne cene po eni in drugi metodi. V četrtem podpoglavju predstavljam osnovne značilnosti metode SAPP, v petem ravni spremljanja stroškov po aktivnostih ter merila aktivnosti. V šestem podpoglavju je opisan postopek pripisovanja stroškov po metodi SAPP, v sedmem prednosti ter v osmem omejitve metode SAPP.

V drugem poglavju obravnavam koncept poslovođenja na temelju analize aktivnosti, in sicer v prvem podpoglavju poslovođenje kot nadgradnja metode SAPP, v drugem prehod od metode SAPP na poslovođenje na temelju analize aktivnosti, v tretjem oceno poslovođenja na temelju analize aktivnosti. Četrto podpoglavje opisuje vrsto odločitev na temelju analize aktivnosti, peto pa strateške in taktične vidike poslovođenja. Tretje poglavje opisuje prihodnost uporabe obeh sodobnih konceptov za spremljanje stroškov in poslovne odločitve, četrto poglavje pa predstavlja poznavanje in uporabo obeh konceptov v slovenskih podjetjih.

1. Metoda spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (SAPP)

Spremljanje stroškov je za podjetja pomemben proces, saj zaradi povečevanja deleža splošnih stroškov v celotnih stroških stroškov ni mogoče na enostaven način pripisati proizvodom. Z naraščanjem potreb po spremljanju stroškov narašča tudi pomen metod za spremljanje stroškov. Večina podjetij tudi zaradi zakonodaje uporablja tradicionalni sistem spremljanja stroškov. Metoda spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (v nadaljevanju metoda SAPP) odpravi napake pri izračunavanju posrednih stroškov in dodeljevanju le teh končnim stroškovnim objektom. Metoda SAPP je pomembna kot podlaga za mnoge strateške odločitve, ki se navezujejo na proizvodni program, ali kot podlaga za spremljanje in spreminjanje procesov v podjetju.

1.1. Razvoj metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Metode spremljanja in ocenjevanja stroškov so se razvijale postopoma, kar pomeni, da je bil njihov razvoj odvisen od sprememb v poslovnem okolju podjetja, ki so vse

pogostejše. Tako so spremembe v okolju podjetja skozi zgodovino prinesle tudi spremembe in novosti tudi v stroškovnih metodah.

Poznani so primeri uporabe metode SAPP že v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja, v najpreprostejši obliki pa že celo v 19. stoletju. Metodo SAPP so intenzivno začeli uporabljati v osemdesetih letih prejšnjega stoletja v ZDA (Džajić, 1999, str. 46). Sistem spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa so prevzela velika podjetja kot so General Motors, Hewlett Packard, Siemens in še mnoga druga (Turk, Kavčič, Kokotec–Novak, 1994, str. 130). Spremembe v tehnologiji in spremenjene tržne razmere so povzročile, da se je v teh letih močno zmanjšal delež neposrednih stroškov, narasel pa je pomen posrednih stroškov, za katere je značilno, da jih težje pripišemo posameznim proizvodom. V Evropo se je metoda SAPP razširila preko multinacionalnih podjetij prav tako v osemdesetih letih prejšnjega stoletja. Uveljavila se je predvsem v podjetjih, ki imajo vrhunsko tehnologijo.

Raziskave večjih podjetij v ZDA in na Japonskem so pokazale potrebo po novih načinih spremljanja stroškov in merjenja uspešnosti poslovanja podjetja. Razlog za uporabo novih metod je uvedba novih tehnologij kot so računalniško podprti sistemi, robotizacija, informatizacija delovnih procesov, proizvodnja ravno ob pravem času (angl. Just In Time – JIT) in omejitve v tradicionalnih stroškovnih sistemih predvsem pri razporejanju posrednih stroškov na stroškovne nosilce. Hitrejši življenjski cikel proizvodov ter proizvodnja JIT narekujeta tudi velik pomen pravočasnosti informacij o stroških, ki pa jih tradicionalni sistemi ne morejo zagotoviti. To vse so razlogi za vpeljavo novih metod, ki pa jih bom natančneje razložila v naslednjem poglavju.

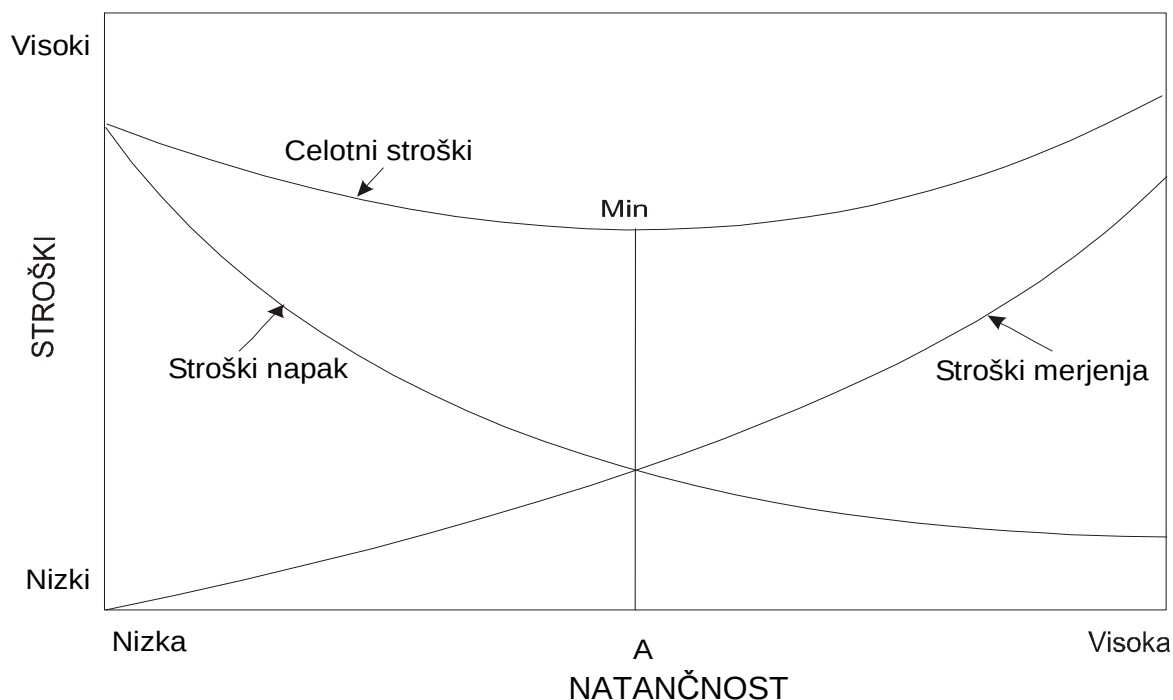
1.2. Razlogi za vpeljavo novih metod spremljanja stroškov

Podjetja ugotavljajo, da njihov sistem stroškov ni več primeren, saj so se razmere na trgu močno spremenile. Tradicionalni sistemi stroškov ne prikazujejo prave slike o stroških proizvodov, saj posredne stroške dodelijo na podlagi neposrednih stroškov dela ali strojnih ur. Zaradi potreb kupcev, pa tudi konkurence, se je proizvodnja v zadnjih dveh desetletjih močno spremenila v smer večje razvejanosti proizvodnega programa in storitev. Podjetja so si poskušala pomagati na različne načine, vedno pa se je v ospredje postavilo vprašanje kaj bodo novi sistemi za spremljanje stroškov prinesli. Pojavlja se namreč vprašanje kdaj vpeljati nove metode, saj sprememba sistema spremljanja stroškov povzroča stroške, ki včasih presegajo koristi pridobljene z novim sistemom.

Idealni sistem stroškov bi moral zagotoviti popolnoma natančne informacije o stroških vseh poslovnih učinkov ki jih podjetje proizvaja, vendar pa takšnega sistema stroškov

v praksi ne moremo pričakovati (Tekavčič, 1995, str. 109). Zadovoljiti se moramo z manj natančnimi informacijami, ki pa bodo vseeno prinesle določene koristi, ki bodo za nas presegale stroške zbiranja teh informacij. Optimalni sistem stroškov za podjetje predstavlja tiste stroške, pri katerih so stroški merjenja in stroški napak minimalni (glej Sliko 1).

Slika 1: Optimalni sistem stroškov



Vir: Tekavčič, 1995, str. 110.

Optimalni sistem stroškov je sistem, pri katerem so celotni stroški, ki jih sestavljajo stroški napak zaradi nenatančnosti informacij ter stroški merjenja, ki se večajo z večjo stopnjo natančnosti minimalni. Opredeliti moramo stroške ter koristi povezane z natančnostjo informacij. Bolj natančne informacije o stroških pomenijo večje koristi, saj je verjetnost napak tako manjša. Stroški napak se z natančnostjo informacij o stroških torej zmanjšujejo. Bolj natančne informacije o stroških pa pomenijo tudi večje stroške zbiranja samih informacij, zato se ti stroški z vse večjo natančnostjo povečujejo. Managerji se morajo na podlagi tega odločiti kako natančne informacije si želijo pridobiti oziroma koliko denarja so pripravljeni odšteti za dodatne informacije.

Podjetja se zavedajo sprememb v poslovnem okolju, ki prinašajo tudi spremembe v metodah spremljanja stroškov. Znaki, ki lahko pomenijo, da je obstoječi sistem stroškov neprimeren so (Hansen, Mowen, 1992, str. 237):

- proizvodi, ki jih je težko proizvesti so zelo dobičkonosni,

- cene konkurenčnih proizvodov so precej nižje,
- ne znamo si razložiti zmanjšanja povpraševanja,
- nekateri oddelki uporabljajo lasten računovodski sistem,
- kupci se ne pritožujejo nad zvišanjem cen,
- računovodski odderek za posebne projekte porabi veliko časa,
- stroški proizvodov se spreminjajo zaradi sprememb načina računovodskega poročanja.

Metodo SAPP so podjetja uvedla zaradi različnih namenov, ki presegajo meje spremljanja stroškov. S pomočjo te metode so podjetja začela nadzorovati in upravljati s stroški, določati prodajne cene proizvodom in storitvam, uporablja se lahko kot kalkulacija lastnih cen proizvodov in storitev. Z njo lahko tudi upravljamo dosežke pri različnih ravneh proizvodnje (Globočnik, 2001, str. 17).

Pomanjkljivosti obstoječega sistema stroškov v podjetju se lahko kažejo na različne načine. Napake, ki se pojavijo zaradi tradicionalnega razporejanja stroškov se najbolj pogosto kažejo v naslednjem (Tekavčič, 1995, str. 98-102):

1. Stopnjo dobička posameznih poslovnih učinkov je težko določiti.

Za večino proizvodov je lahko določiti stopnjo dobička, saj je le ta lahko posledica monopolnega položaja na trgu, dobrih tehnoloških rešitev, presežka povpraševanja nad ponudbo ali obratno. Če stopnje donosnosti proizvoda ni moč pojasniti z enim izmed razlogov, je najverjetneje nastala napaka pri izračunu stroškov tega proizvoda.

2. Kupci se na povečanje cene proizvoda ne odzovejo z zmanjšanim povpraševanjem.

Gre seveda za primere, ko proizvod nima nizke stopnje elastičnosti povpraševanja. Ta primer je viden predvsem v podjetjih, ki svoje cene oblikujejo na podlagi metode stroški plus. Ob napačnem izračunavanju stroškov se kaj lahko zgodi, da podjetje s ceno ne pokriva stroškov. Pozorno mora biti predvsem na signale trga kot so: v svojem donosnem segmentu je samo; konkurenti postajajo kupci, kar pomeni, da sami ne morejo prodajati po tako nizki ceni.

3. Računovodski podatki izkazujejo visoko stopnjo dobička, vodje oddelkov pa želijo ukiniti proizvode.

Na posameznih oddelkih so vodje bolj natančno seznanjeni s stanjem. Vodja prodaje ve katere proizvode prodaja npr. pod ceno, vodja proizvodnje pa kateri proizvodi so kompleksni in zahtevajo veliko napora. Če torej oba zagotavljata, da je določen proizvod neprofitabilen, računovodski izkazi pa kažejo nasprotno, obstaja velika verjetnost, da so stroški proizvoda izračunani napačno.

4. Cene konkurenčnih proizvodov so nerazumno nizke.

Konkurent postavi nižje cene, ki pa niso nujno dumpinške cene, kljub temu, da ima konkurent manjše proizvodne kapacitete. Razlog je lahko napačno izračunavanje stroškov proizvoda – v tem primeru proizvodom pripišemo preveč stroškov.

5. Računovodstvo porablja veliko časa za različne posebne projekte.

Informacije pridobljene s standardno metodo ne zadostujejo za sprejemanje pomembnejših odločitev. Če so ti posebni primeri, za katere potrebujemo dodatne informacije pogosti, se moramo vprašati o ustreznosti obstoječega sistema, ki bi nam moral te informacije sporočati rutinsko.

Poleg tega metoda SAPP omogoča tudi načrtovanje sredstev, analizo aktivnosti z vidika dodane vrednosti. Podjetja jo uporabljajo tudi za izdelavo strateških tržnih analiz ter primerjalnih analiz.

Za podjetja je smiselno uvajati metodo SAPP, če imajo stalni splošni stroški velik delež v celotnih stroških, ter ko je delež stalnih in spremenljivih stroškov na enoto aktivnosti različen, ali pa v primeru, da imajo podjetja zelo razvejan proizvodni program (Globočnik, 2001, str. 19).

Metoda SAPP je priporočljiva tudi v primerih, kjer obstaja želja po posodobitvi poslovnega procesa, je prisotna globalna konkurenca, imajo v podjetju že dolgo sistem spremljanja stroškov nespremenjen kljub spremenjenim razmeram ali pa bi radi uvedli celovito obvladovanje kakovosti (Total Quality Management - TQM) in koncept ravno ob pravem času.

Uporaba sodobnih metod za spremljanje stroškov v podjetjih pa ni posledica samo navedenih razlogov, temveč tudi drugih dejavnikov. Za potrebe managementa v podjetju se izvaja analize stroškov kot podlago za boljše odločanje. Obstoječi sistemi spremljanja stroškov ne omogočajo pridobitve zadostnih informacij, oziroma so podajo napačne informacije, ki v določenih primerih lahko privedejo do napačnih odločitev. Zanimiv je v pogled v metodo SAPP in tradicionalno metodo spremljanja stroškov. Katere so tiste informacije, ki jih pridobimo z metodo SAPP pa jih tradicionalna metoda ne omogoča, oziroma kakšna je kakovost teh informacij. V poglavju 1.3. razkrivam razlike v informacijah o stroških med metodo SAPP in tradicionalno metodo spremljanja stroškov na primeru podjetja, ki proizvaja proizvode, ki se med seboj razlikujejo po obsegu proizvodnje in vsebnosti prvin poslovnega procesa.

1.3. Razlike med metodo spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa in tradicionalnimi sistemi spremljanja stroškov

Namen in vsebina tradicionalnih stroškovnih sistemov je bila, da so v preteklih letih služili predvsem kot sistemi za vrednotenje zalog in vodenja poslovnih knjig (Stanković, 2000, str. 17). Seveda tradicionalne sisteme spremljanja stroškov še vedno uporabljajo v te namene, poleg tega pa se računovodstvo vodi še vedno na podlagi tradicionalnih sistemov, deloma tudi zaradi zakonodaje.

Razlika, ki nastaja med eno in drugo metodo je predvsem način razporejanja posrednih stroškov na stroškovne nosilce. V teh primerih prihaja do večjih razhajanj, saj se lahko management na podlagi informacij o dobičkonosnosti določenega proizvoda napačno odloči - na primer ukine proizvodnjo le tega proizvoda. Razlog seveda tiči v ključu oziroma merilu aktivnosti za razporejanje posrednih stroškov.

Tradicionalni sistemi kot ključ za razporejanje splošnih stroškov ponavadi uporabljajo neposredne stroške. Različni proizvodi pa lahko nesorazmerno rabijo splošne stroške in tako prihaja do napak pri določanju stroškov oziroma lastne cene proizvoda. Te napake odpravlja metoda SAPP, ki za razporeditev splošnih stroškov uporablja različna merila glede na porabljene aktivnosti. Tako na primer za razporejanje stroškov prodaje uporablja kot ključ število pridobljenih naročil, za stroške nabave število nabav in s tem natančno pripiše stroške posamezni aktivnosti, ki je tista, ki porablja prvine poslovnega procesa.

Na podlagi primera podjetja, ki proizvaja štiri različne proizvode (razlikujejo se po vsebnosti prvin poslovnega procesa ter po obsegu proizvodnje) bom predstavila razliko v izračunu lastnih cen po metodi SAPP in tradicionalni metodi razporejanja stroškov. Primer povzemam po Tekavčič (1997, str. 107 – 112)

Velikost in smer napak v izračunu lastnih cen pri tradicionalnem razporejanju stroškov na proizvode je torej odvisna od vsebnosti prvin poslovnega procesa (majhna ali velika), ter od obsega proizvodnje (majhen ali velik), kar ponazarja Slika 2.

Podjetje proizvaja štiri različne proizvode, katerih značilnosti so naslednje:

- proizvod P1 vsebuje malo prvin poslovnega procesa in se proizvaja v majhnem obsegu.
- proizvod P2 vsebuje malo prvin poslovnega procesa in ima velik obseg proizvodnje.

- proizvod P3 vsebuje veliko prvin poslovnega procesa, proizvaja pa se v majhnem obsegu.
- proizvod P4 se proizvaja v velikem obsegu ter vsebuje veliko prvin poslovnega procesa.

Slika 2: Osnovne značilnosti štirih proizvodov podjetja

		<i>Vsebnost prvin poslovnega procesa</i>	
		majhna	velika
<i>Obseg proizvodnje</i>	majhen	P1	P3
	velik	P2	P4

Legenda: P – proizvod

Vir: Tekavčič, 1997, str. 108.

Razlike v določanju lastnih cen proizvodom s tradicionalno metodo spremljanja stroškov ter metodo spremljanja stroškov po aktivnostih je najlažje prikazati na primeru.

Podjetje proizvaja štiri različne vrste proizvodov, ki se ločijo po vsebnosti prvin poslovnega procesa ter po obsegu proizvodnje, kot navedeno v Sliki 2.

Na podlagi podatkov navedenih v Tabeli 2 (na str. 9) bom prikazala izračun lastne cene po obeh zgoraj omenjenih metodah. Združeni so podatki, ki jih potrebujemo za izračun lastne cene po tradicionalni metodi in po metodi SAPP.

Tabela 2: Razporeditev stroškov in aktivnosti za proizvode namišljenega podjetja

stroški materiala so izraženi v SIT

Proizvod	Količina	Stroški materiala na enoto	Ure neposrednega dela na enoto	Ure strojnega dela na enoto	Število nabav	Število sproženih serij	Število pridobljenih naročil
P1	20	100	1	1	2	1	1
P2	100	100	1	1	2	4	4
P3	20	400	2,5	2,5	2	1	1
P4	100	400	2,5	2,5	2	4	4
SKUPAJ					8	10	10

Vir: Tekavčič, 1997, str. 109.

Tabela 2 prikazuje količinsko proizvodnjo ter porabo prvin poslovnega procesa za posamezne proizvode. Za potrebe izračuna lastne cene po metodi SAPP sem vključila še podatke o številu nabav, številu sproženih serij ter številu pridobljenih naročil po posameznih proizvodih. Ti podatki predstavljajo merila po katerih bom splošne stroške dodelila proizvodom na podlagi metode SAPP. Za izračun potrebujemo še podatke o splošnih stroških, urah neposrednega dela ter urah neposrednega strojnega dela. Te podatke predstavljam v Tabeli 3.

Tabela 3: Neposredni in splošni stroški

Vrsta stroška	Stroški v SIT
Ura neposrednega dela	150
Ura neposrednega strojnega dela	300
Splošni stroški	498.000
Splošni nabavni stroški	98.000
Splošni proizvodni stroški	250.000
Splošni prodajni stroški	150.000

S pomočjo podatkov iz Tabele 2 ter podatkov o stroških navedenih v Tabeli 3, bom najprej izračunala lastno ceno proizvoda po tradicionalni metodi razporejanja stroškov (glej Tabelo 4 na str. 10), nato pa še po metodi SAPP. Pridobljene podatke o cenah proizvodov po obeh metodah bom nato primerjala med seboj. Na podlagi ugotovitev bom primerjala odločitve managementa o opustitvi proizvodov na podlagi izračunov lastnih cen po eni in drugi metodi.

Tabela 4: Lastne cene proizvodov izračunane po tradicionalni metodi razporejanja stroškov

stroški in lastna cena v SIT

Proizvod	Količina	Neposredni stroški				Splošni stroški	Celotni stroški	Lastna cena
		Material	Delo	Strojno delo	Skupaj			
P1	20	2.000	3.000	6.000	11.000	22.000	33.000	1.650
P2	100	10.000	15.000	30.000	55.000	110.000	165.000	1.650
P3	20	8.000	7.500	15.000	30.500	61.000	91.500	4.575
P4	100	40.000	37.500	75.000	152.500	305.000	475.500	4.575
	Skupaj	90.000	94.500	189.000	249.000	498.000	765.000	
Ključ za razdelitev splošnih stroškov = (splošni stroški / neposredni stroški) * 100 = (498.000/249.000)*100 = 200%								

Vir: Tekavčič, 1997, str. 108.

Tradicionalno razporejanje splošnih stroškov na podlagi neposrednih stroškov dela ter strojnih ur pripiše velik delež splošnih stroškov proizvodom, ki se proizvajajo v velikem obsegu ali pa porabljajo več prvin poslovnega procesa. Tako izračunane lastne cene proizvodov se močno razlikujejo od lastnih cen pridobljenih po metodi SAPP, ki jih prikazujem v Tabeli 5.

Tabela 5: Lastne cene proizvodov pri predpostavki razporejanja stroškov po metodi SAPP (količina in neposredni stroški enaki kot v Tabeli 3)

stroški in lastna cena v SIT

Proizvod	Neposredni stroški				Neposredni stroški (skupaj)	Skupni stroški	Lastna cena
	Material	Delo	Strojno delo	Skupaj			
P1	24.500	25.000	15.000	64.500	11.000	75.500	3.775
P2	24.500	100.000	60.000	184.500	55.000	239.500	2.395
P3	24.500	25.000	15.000	64.500	30.500	95.000	4.750
P4	24.500	100.000	60.000	184.500	152.500	337.000	3.370
SKUPAJ							

Vir: Tekavčič, 1997, str. 111.

Metoda SAPP za izračun lastne cene poslovni proces razdeli na aktivnosti in sicer v našem primeru na aktivnost nabave, proizvodnje in prodaje. Skupni splošni stroški nabave, proizvodnje in prodaje so izračunani s pomočjo števila nabav, sproženih serij in števila naročil.

$$\text{Nabava} = \frac{\text{splošni stroški nabave}}{\text{število nabav}} = \frac{98.000 \text{ SIT}}{8 \text{ nabav}} = 12.250 \text{ SIT/nabavo}$$

$$\text{Proizvodnja} = \frac{\text{splošni stroški proizvodnje}}{\text{število sproženih serij}} = \frac{250.000 \text{ SIT}}{10 \text{ serij}} = 25.000 \text{ SIT/sproženo serijo}$$

$$\text{Prodaja} = \frac{\text{splošni stroški prodaje}}{\text{število pridobljenih naročil}} = \frac{150.000 \text{ SIT}}{10 \text{ naročilo}} = 15.000 \text{ SIT/naročilo}$$

Metoda SAPP splošne stroške v tem primeru razporeja glede na porabo aktivnosti, ki jih za namišljeno podjetje predstavljajo aktivnosti nabave, proizvodnje ter prodaje. V Tabeli 6 (na str. 11) predstavljam rezultate izračunov lastnih cen po metodi SAPP in tradicionalni metodi spremljanja stroškov.

Tabela 6: Primerjava lastnih cen proizvodov izračunanih po tradicionalni metodi in metodi SAPP

Proizvod	Tradicionalna metoda SIT	Metoda SAPP SIT
P1	1.650	3.775
P2	1.650	2.395
P3	4.575	4.750
P4	4.575	3.370

Lastne cene proizvodov po tradicionalni metodi razporejanja stroškov se močno razlikujejo od lastnih cen izračunanih po metodi SAPP. Izračuni kažejo, da so proizvodi P1, P2, P3 po tradicionalni metodi »podcenjeni«, kar pomeni da izračunana lastna cena dejansko ne pokrije vseh stroškov (neposrednih in posrednih). Lastna cena proizvoda P4, ki se proizvaja v velikem obsegu in vsebuje veliko prvin poslovnega procesa pa je po tradicionalni metodi višja kot pri metodi SAPP. Management bi na podlagi informacij, ki jih priskrbi tradicionalna metoda napačno odločal o nadaljnji proizvodnji določenih proizvodov oziroma napačno postavil cene teh proizvodov.

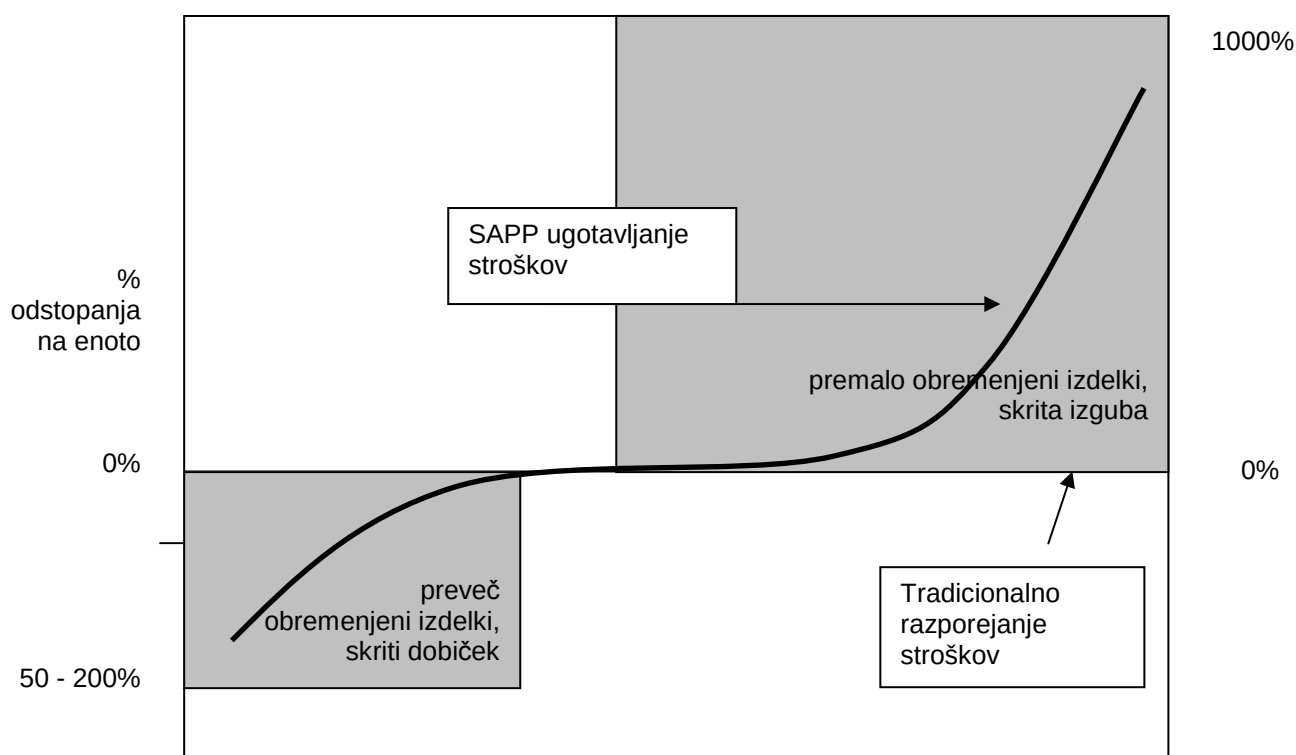
Tradicionalni sistemi stroškov bi pokazali podobne rezultate kot metoda SAPP le v primeru, da bi bila struktura in poraba posameznih aktivnosti pri vseh proizvodih približno enaka. V realnosti pa temu ni tako, zato se pojavljajo večje ali manjše napake, katerih smer in velikost je odvisna od mnogih dejavnikov, kot so na primer obseg poslovanja ter vsebnost prvin poslovnega procesa v proizvodih. V primeru, da stroške, ki niso odvisni od obsega proizvodnje razporejamo na podlagi pokazateljev obsega, pripišemo proizvodom, ki se proizvajajo v večjih količinah preveč splošnih

stroškov. Proizvodom, ki pa se proizvajajo v manjših količinah pa premalo splošnih stroškov (Tekavčič, 1997, str. 144).

Metoda SAPP stroškov, ki niso neposredno povezani s proizvedeno količino proizvodov oziroma porabljeno količino prvin poslovnega procesa, ne razporeja na podlagi neposrednih stroškov. Lastna cena proizvoda se po metodi SAPP ne bo spremenila ne glede na to koliko proizvodov proizvaja podjetje in ne glede na različnost proizvodnega programa. Tradicionalna metoda pa upošteva tudi strukturo proizvodov v podjetju, kar praviloma vodi do napačnih izračunov lastnih cen proizvodov (Tekavčič, 1997, str. 126).

Primer odstopanj v izračunu lastnih cen po tradicionalni metodi in metodi SAPP lahko prikažemo tudi grafično. Na levi strani (glej Sliko 3) so proizvodi z nizko kompleksnostjo in velikim obsegom proizvodnje, na desni pa proizvodi z visoko kompleksnostjo in majhnim obsegom proizvodnje. Proizvodi na levi strani so preveč obremenjeni s splošnimi stroški medtem, ko lastne cene proizvodov na desni strani ne vsebujejo celotne količine splošnih stroškov, ki jih ti proizvodi porabijo.

Slika 3: Odstopanja v stroških na enoto proizvoda po SAPP in tradicionalni metodi razporejanja stroškov



velik obseg proizvodnje,
nizka kompleksnost proizvodov
Vir: Cokins, 2001, str. 14.

majhen obseg proizvodnje,
visoka kompleksnost proizvodov

Z vidika spremljanja dobička kaže Slika 3 na skriti dobiček pri proizvodih z nizko kompleksnostjo ter velikim obsegom proizvodnje. Na drugi strani pa vidimo, da pri proizvodih, ki se proizvajajo v majhnem obsegu in so visoko kompleksni, s tradicionalno metodo razporejanja stroškov premalo obremenimo le te proizvode. Te proizvode dejansko proizvajamo z izgubo. Izgubo oziroma skriti dobiček podjetje lahko zazna šele kasneje, odvisno pa je od tega, koliko vrst proizvodov proizvaja in kakšna je njihova kompleksnost oziroma obseg. Izguba se lahko pokaže relativno kmalu, če ima podjetje v proizvodnem programu veliko kompleksnih proizvodov z majhnim obsegom proizvodnje in malo preveč obremenjenih izdelkov, ki bi začasno pokrivali izgube.

Tradicionalna metoda ne ponuja vedno točnih informacij o lastnih cenah proizvodov. Za boljše odločanje glede proizvodov se metoda SAPP izkaže kot bolj primerna. Omenila sem že aktivnosti ter merila aktivnosti, na podlagi katerih pridobimo izračune o lastnih cenah proizvodov. Seveda pa ima metoda SAPP še mnogo drugih značilnosti poleg njih tudi specifično terminologijo, ki jih bom predstavila v naslednjem poglavju.

1.4. Značilnosti metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Aktivnosti so po predpostavki modela SAPP tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa in ne poslovni učinki, ki v tem primeru predstavljajo le potrošnike aktivnosti. Torej so aktivnosti tiste, ki so osnovni povzročitelji stroškov. Identifikacija aktivnosti v podjetju ni lahka naloga, saj te informacije ne moremo pridobiti s pomočjo tradicionalnih modelov spremljanja stroškov.

Aktivnosti delimo glede na to v kakem roku variirajo splošni stroški, ki se navezujejo na te aktivnosti (Dodge, 1994, str. 134-135):

- splošni stroški, ki variirajo v kratkem roku – za te uporabljamo merila aktivnosti kot so neposredne ure dela, strojne ure,
- splošni stroški, ki variirajo v dolgem roku – to so ponavadi stroški podpornih funkcij, za katere uporabljamo merila kot so število pregledov proizvodov za kontrolo kakovosti.

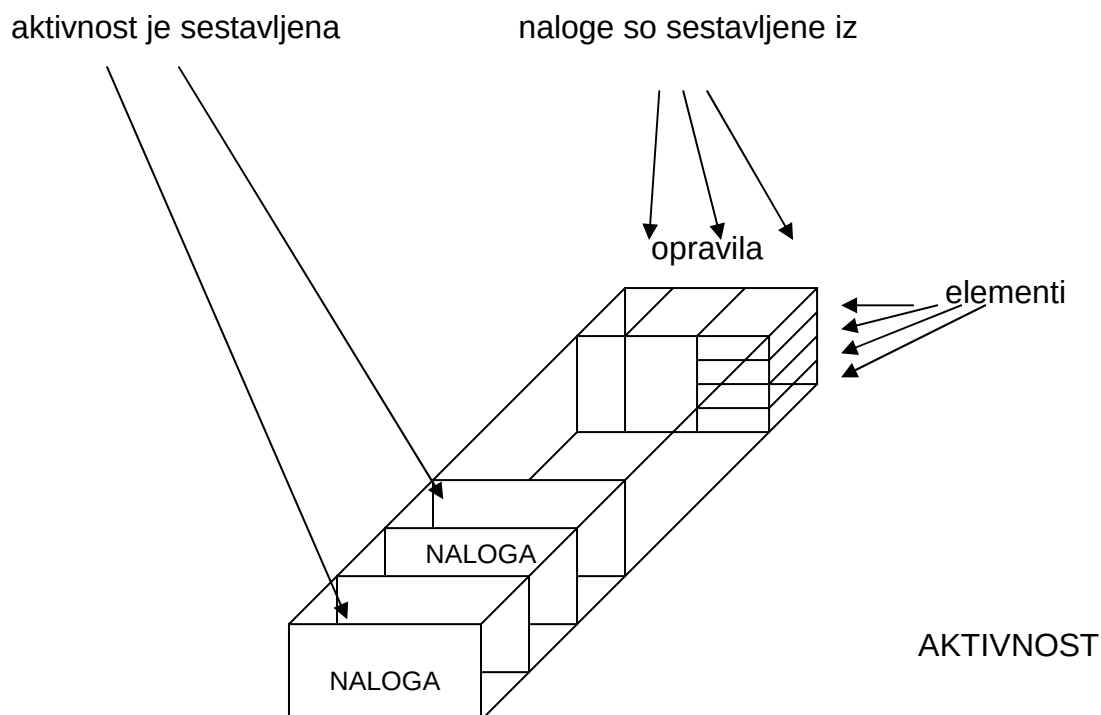
Ena izmed nalog računovodstva je tudi akumuliranje stroškov stroškovnega objekta (Dodge, 1994, str. 135). Izraz stroškovni bazen se uporablja za skupino stroškov, ki se nanašajo na posamezno aktivnost. Tu nas zanimajo predvsem splošni stroški posamezne aktivnosti, ki pa je povezana s končnimi učinki, in tako ostane le malo

splošnih stroškov, ki jih ne moremo neposredno pripisati poslovnem učinku (Šink, 2001, str. 13).

S pomočjo meril aktivnosti, ki so opredeljena količinsko in ne vrednostno razporedimo stroške na stroškovne objekte. Ti so lahko različne ravni v podjetju, lahko je to celotno podjetje, oddelek, serija ali pa poslovni učinek, pri katerem nato ugotavljamo lastno ceno (Šink, 2001, str. 14).

Aktivnost predstavlja osrednjo sestavino v konceptu SAPP, razumemo pa jo lahko kot vsako delovanje, ki za ustvarjanje poslovnih učinkov izrablja posamezne prvine poslovnega procesa. Aktivnost je moč razdeliti na posamezne naloge in nato na opravila ter njihove sestavne dele elemente (Tekavčič, 1997, str. 95). Več elementov tvori opravilo, več opravil pa nalogo. Skupek enakovrstnih nalog tvori aktivnost, kar lahko predstavimo tudi grafično (glej Sliko 4).

Slika 4: Aktivnost in njena členitev



Vir: Tekavčič, 1997, str. 96.

Kako daleč bomo členili posamezno aktivnost je odvisno od zahtev po natančnosti informacij o stroških posamezne aktivnosti. Tako bomo za višje ravni managementa

agregirali podatke, saj natančnejše razčlenjevanje lahko povzroči nepreglednost. Natančnejša delitev aktivnosti pa je pomembna na nižjih oziroma operativnih nivojih kot pomoč pri vzpostavljanju procesa dela in delitev nalog oziroma aktivnosti.

Prav podrobna členitev aktivnosti je povezana tudi s stroški, saj večja členitev aktivnosti pomeni bolj natančne informacije, kar pa nam poveča stroške pridobivanja teh informacij in manipuliranja s temi informacijami. Členitev aktivnosti je povezana tudi z ravnmi poslovnega procesa v podjetju. Stroški nastajajo na različnih ravneh podjetja, z njimi pa so povezana tudi merila aktivnosti. Katere so tiste ravni spremljanja stroškov in na katerih ravneh se pojavijo splošni stroški, katere preko meril aktivnosti dodelimo proizvodom? Ravni spremljanja stroškov v podjetju ter z njimi povezana merila predstavljam v naslednjem poglavju.

1.5. Ravni spremljanja stroškov po aktivnostih in z njimi povezana merila aktivnosti

Stroški v podjetju nastajajo na različnih ravneh, s tem pa so povezana tudi merila s katerimi razporejamo stroške aktivnosti na posamezni ravni. Pri metodi spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa so tako značilne naslednje ravni spremljanja stroškov in merila za njihovo razporejanje (Hammer, Carter, Usry, 1994, str. 365-366):

1. Stroški na ravni enote

Te stroške predstavljajo stroški, ki se večajo z obsegom proizvodnje. Ti stroški so popolnoma spremenljivi in jih lahko direktno pripišemo proizvodom. Te stroške po tradicionalni metodi spremljanja stroškov pripisujemo proizvodom kot neposredne stroške. Merilo aktivnosti na tej ravni je povezano s količino proizvedenih oziroma prodanih enot. Merila, ki jih uporabljamo za raven enote so neposredne ure dela, strojne ure.

2. Stroški na ravni serije

Stroški serije predstavljajo naslednjo raven spremljanja stroškov. Povezani so z določenim številom proizvedenih in prodanih serij proizvodov. Sem spadajo stroški naročanja za serijo, stroški kontrole serije, če je naročilo in kontrola povezana s točno določeno serijo proizvodov. V primeru, da je celotna serija poveza z določenim naročnikom, lahko tudi stroški trženja in administracije pripadajo stroškom na ravni serije. Merila aktivnosti so povezana s celotno serijo. Primer takšnega merila število priprav, število serij.

3. Stroški na ravni izdelka

Ti stroški nastajajo v proizvodnji različnih proizvodov. Sem tako spadajo stroški oblikovanja proizvodov, stroški razvoja, stroški za določen izdelek uporabljenih orodij in strojev. Ti stroški niso nujno povezani z dodatno količino proizvedenega ali prodanega proizvoda. Merila aktivnosti, ki jih na tej ravni uporabljamo so na primer ure oblikovanja določenega proizvoda, ure raziskav.

4. Stroški na ravni proizvodnega obrata

Stroški, ki se pojavljajo na ravni proizvodnega obrata so lahko stroški na ravni proizvodne linije, ravni podjetja ali ravni procesa. To so stroški najemnine, zavarovanja in drugi stroški, ki so povezani z obstoječimi kapacitetami. Merila aktivnosti so lahko površina proizvodnega obrata, uporabljajo pa se tudi merila, ki so sicer značilna za raven proizvoda.

Različne ravni spremljanja stroškov lahko pomenijo tudi ločevanje neposrednih od posrednih stroškov. Tako so stroški na ravni enote večinoma neposredni stroški, ki jih direktno pripišemo proizvodu, kar je enako pri tradicionalni metodi, kot tudi pri metodi SAPP. Posredne stroške, ki predstavljajo velik delež na ravni serije, proizvodnega obrata ter na ravni izdelka pa moramo proizvodu pripisati preko meril aktivnosti. Postopek razporejanja splošnih stroškov se izvaja v dveh fazah, ki ga opisujem v naslednjem poglavju.

1.6. Postopek pri metodi spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Tradicionalni sistemi spremljanja stroškov v dvostopenjskem postopku najprej stroške razdelijo po stroškovnih mestih, v drugi fazi pa na posamezne stroškovne nosilce. Ravno tako tudi pri metodi SAPP uporabljamo dvofazni postopek, vendar v prvi fazi stroške zberemo na ravni aktivnosti, v drugi fazi pa jih razporedimo na stroškovne objekte. Dvofazni postopek natančneje opredelimo (Globočnik, 2001, str. 18-19):

1. FAZA

V prvi fazi gre za določanje aktivnosti, kjer posamezne aktivnosti združimo v zaokrožene celote. V teh zaokroženih celotah je mogoče aktivnosti ene celote izmeriti z enim samim merilom aktivnosti.

Stroške nato povežemo s posamezno aktivnostjo, pri tem pa lahko določeni stroški ostanejo nepovezani s katerokoli aktivnostjo. Ti stroški so lahko tudi nepotrebni stroški. V tej fazi lahko torej ugotovimo določene nepotrebne stroške. Stroške povezane s skupino aktivnosti vključimo v stroškovni bazen.

V stroškovnem bazenu izračunamo količnike na enoto povzročitelja stroškov - aktivnost po formuli za koeficient splošnih stroškov:

$$K = \frac{\text{stroški stroškovnega bazena}}{\text{obseg aktivnosti}}$$

2. FAZA

V drugi fazi razporedimo splošne stroške z vsakega stroškovnega bazena na proizvode s pomočjo količnika iz prve faze:

Splošni stroški = koeficient splošnih stroškov X število enot povzročitelja stroškov za posamezen proizvod

Dvostopenjski model dodeljevanja stroškov na posamezni proizvod bom v nadaljevanju pokazala tudi na primeru.

Primer namišljenega podjetja povzet po Tekavčič (1997, str.108 – 112):

Za prikaz dvostopenjskega modela sem izbrala aktivnosti povezane s prodajo, in jih združila v aktivnost prodaja. Stroški proizvodov podjetja povezani s prodajo so 150.000 SIT. Merilo povezano z aktivnostjo prodaje je naročilo. Število pridobljenih naročil za celoten proizvodni program je 15 naročil. Proizvod P1 ima 2 naročili, P2 - 6 naročil, P3 - 1 naročilo, P4 pa 7 naročil.

1. Faza: V prvi fazi določimo strošek na aktivnost – prodaja (merilo je naročilo).

$$K = \frac{150.000 \text{ SIT}}{15 \text{ naročil}} = 10.000 \text{ SIT/naročilo}$$

2. Faza: V drugi fazi pa določimo stroške naročila za posamezen proizvod določene vrste proizvodov.

$$P1 = \frac{10.000 \text{ SIT/naročilo} * 2 \text{ naročili}}{20 \text{ proizvodov}} = 1000 \text{ SIT/proizvod}$$

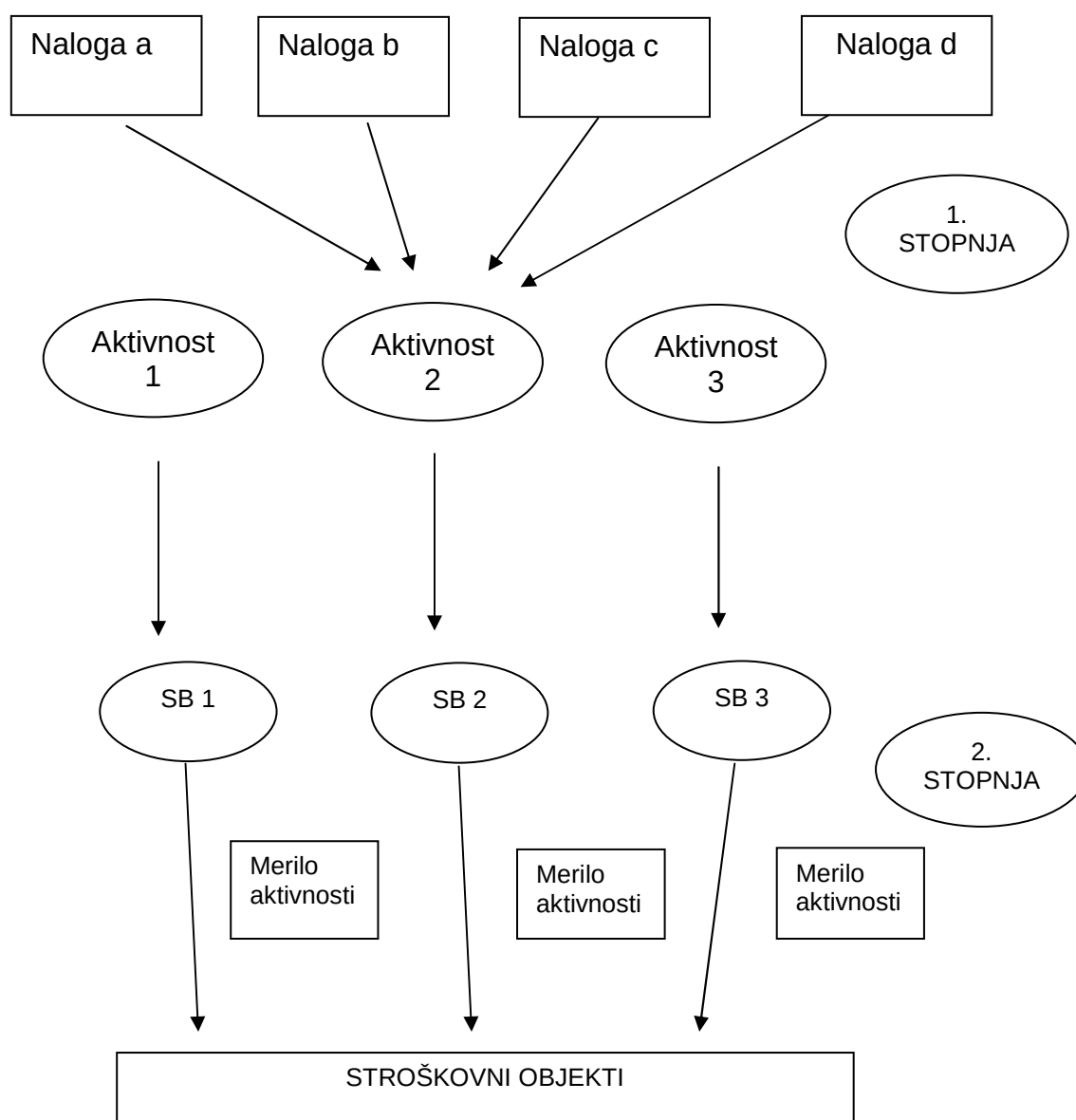
$$P2 = \frac{10.000 \text{ SIT/naročilo} * 6 \text{ naročila}}{100 \text{ proizvodov}} = 600 \text{ SIT/proizvod}$$

$$P3 = \frac{10.000 \text{ SIT/naročilo} * 1 \text{ naročilo}}{20 \text{ proizvodov}} = 500 \text{ SIT/proizvod}$$

$$P4 = \frac{10.000 \text{ SIT/naročilo} * 7 \text{ naročil}}{100 \text{ proizvodov}} = 700 \text{ SIT/proizvod}$$

Kot vidimo, so stroški prodaje odvisni od merila neposredno povezanega s prodajo posamezne vrste proizvoda. Več naročil za posamezno vrsto pomeni tudi večje stroške prodaje, seveda pa se pokaže tudi odvisnost od prodane količine. Večja količina v enkratnem naročilu pomeni tudi manjše stroške na posamezen proizvod. Tu kaže predvsem izpostaviti, da lahko kupcu na ta način pokažemo stroške povezane z naročilom, ki ga bo opravil. Tradicionalna metoda bi stroške prodaje razdelila med proizvode na podlagi neposrednih ur dela ali na podlagi prodanih proizvodov, in s tem napačno pripisala stroške prodaje za posamezne proizvode. Dvostopenjski prikaz sistema spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa lahko predstavimo tudi slikovno (glej Sliko 5).

Slika 5: Dvostopenjsko razporejanje stroškov v sistemu SAPP



Vir: Tekavčič, 1997, str. 98.

Posamezne naloge združimo v aktivnost glede na podobnost. Nato te aktivnosti povežemo s pripadajočimi stroški in oblikujemo stroškovne bazene. V drugi fazi pa s pomočjo meril aktivnosti določimo stroške za posamezen stroškovni objekt. Merila aktivnosti, ki so temelj za razporejanje stroškov na stroškovni objekt morajo biti čimbolj povezana s povzročitelji stroškov – aktivnostmi.

Postopek, kot zgoraj opisan, je dokaj enostaven. Večji problem predstavlja identifikacija aktivnosti ter določanje meril za razporejanje stroškov aktivnosti na posamezen proizvod. Ta proces identifikacije aktivnosti in stroškov aktivnosti v podjetju zahteva veliko napora in časa. Zakaj bi se torej management odločil za uvedbo metode SAPP v podjetje, če že ima zadovoljiv sistem spremljanja stroškov. Predstavljam vam nekatere prednosti metode SAPP v primerjavi s tradicionalno metodo spremljanja stroškov.

1.7. Prednosti metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Vsaka metoda s seboj prinese določene prednosti, katere pa moramo znati pravilno izrabit. Metoda spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa pripomore k pravilnejšem ugotavljanju lastne cene proizvodom, kar je osnova za dvig dobičkonosnosti. Na podlagi tega se lahko pravilneje odločamo o (Hočevar, 2002, str. 87-88):

1. Prodajnih cenah proizvodov

Le te so odvisne tudi od splošnih stroškov, ki pa jih po tradicionalni metodi ponavadi računamo s pomočjo neposrednih ur dela. Dodatna naročila prav tako vplivajo na stroške, saj se lahko zaradi dodatnih naročil zmanjša dobiček podjetja. Cena proizvoda vključuje tudi prodajne storitve, ki pa so od kupca do kupca lahko različne.

2. Nadomeščanju proizvodov

Kupcu prikažemo, kako njegove posebne zahteve glede proizvoda vplivajo na njegovo ceno, tako se kupec lahko odloči o nadomestitvi proizvoda s standardnim oziroma že obstoječim proizvodom, ki pa je znatno cenejši.

3. Opuščanju proizvodov

Je nujno potrebo, če proizvod kljub posodobitvi in preoblikovanju prinaša izgubo, vendar se je potrebno vprašati ali ne bo morda opustitev določene proizvodnje prinesla še večje izgube.

4. Izboljševanju procesov in poslovnih strategij

Za proizvod spremljamo vse aktivnosti in pri tem je lažje ugotoviti ali določene aktivnosti prispevajo k vrednosti proizvoda ali pa tega prispevka ni.

5. Tehnoloških naložbah

S pomočjo spremljanja stroškov aktivnosti lahko določimo tudi stroške spremembe proizvodnje, kar nam olajša odločanje o novih naložbah.

6. Preoblikovanju proizvodov

Metoda SAPP je pomembna v fazi načrtovanja proizvoda, saj stroški v tej fazi lahko predstavljajo kar do 80% stroškov.

Poleg prednosti, ki so omenjene zgoraj, pa metoda zagotavlja tudi vrsto drugih prednosti, ki so posledica njene uporabe. Z uporabo metode povežemo strategijo podjetja z operativnim nivojem, omogočamo boljši pogled predvsem na splošne stroške, spodbujamo kontrolo kakovosti ter izboljšamo proces planiranja preko analize stroškov in prihodkov na različnih ravneh v podjetju (Brimson, 1991, str. 1). Ti pozitivni učinki metode SAPP so pomembni, ker dajejo podjetju možnost izrabe informacij, ki niso zgolj informacije o stroških.

Kljub vsem prednostim metode SAPP, pa obstaja verjetnost, da ta metoda ne bo vpeljana. Razlogi so predvsem v managementu, ki ne želi sprememb obstoječe strukture pooblastil, kajti na ta način se odkrijejo neučinkovitosti obstoječe prakse. Iz metode SAPP pa izhaja nova povečana odgovornost in večja zapletenost.

Poleg tega se pojavlja strah zaposlencev, da bodo izgubili delovna mesta, ter strah pred možno neučinkovitostjo nove metode. To je le nekaj negativnih značilnosti vpeljevanja novih metod spremljanja stroškov v poslovanje. Obstaja pa še vrsto drugih omejitev, ki pa se bolj ali manj kažejo v primerih vzpostavitve novih metod.

1.8. Omejitve metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Prednosti metode SAPP spremlja tudi nekaj slabosti, kot spremlja vsako metodo obravnavanja stroškov. Ni vsaka metoda spremljanja in ocenjevanja stroškov primerna za vsako podjetje. Na začetku, ko želimo in potrebujemo spremembo obstoječega sistema vidimo le prednosti, kmalu pa se lahko pojavijo tudi slabosti oziroma omejitve.

Te slabosti oziroma omejitve pa so (Hočevar, 2002, str. 88-89):

- a) Subjektivnost (ugotavljanje stroškov po aktivnostih ponavadi poteka v pogovoru z delavci, prav tako je subjektivna izbira merila aktivnosti),

- b) Primernost za večja podjetja (pri nekaterih podjetjih so včasih stroški uvedbe metode SAPP večji od njenih koristi, kar se utegne zgoditi predvsem v manjših podjetjih oziroma proizvodnjah),
- c) Dvomljiva novost (ta metoda se je že v preteklosti pojavila pod drugimi imeni tako v tujini kot pri nas),
- d) Zmanjšanja odgovornost za stroške (aktivnosti ne sovpadajo z mesti odgovornosti, kar je bilo po tradicionalnem razporejanju stroškov na stroškovna mesta transparentno),
- e) Težave pri uvajanju metode SAPP (stroški vpeljave so lahko visoki, saj so strokovnjaki ponavadi najeti, pojavi se problem pridobivanja podatkov za posamezne dejavnosti, zahteva veliko časa za vpeljavo in učenje, poleg tega po so podjetju tudi druge pomembne spremembe)
- f) Ne pride vedno do zmanjšanja stroškov (stroškov s samo preureditvijo ne zmanjšamo nujno, saj lahko na primer zmanjšamo število kontrolnih pregledov, ne zmanjšamo pa števila kontrolorjev).

Uporabnost metode SAPP, njene prednosti pa tudi slabosti lahko podjetje preizkusi na delu poslovnega procesa v podjetju in s tem pridobi pomembne informacije o primernosti same metode SAPP za svoje potrebe in to brez večjih stroškov. Vodenje podjetja na podlagi analize aktivnosti in metode SAPP imenujemo poslovodenje na temelju analize aktivnosti. Management uporablja informacije pridobljene po metodi SAPP za vrsto pomembnih odločitev.

Učinkovitost ter uvedba sistema spremljanja stroškov ter spremljanje poslovnega procesa je odvisna od managementa. Informacije pridobljene na podlagi te metode mora management znati uporabiti in jih kot pomembne predstaviti tudi ostalim zaposlenim. Kako bo ta metoda spremljanja stroškov v podjetju učinkovito delovala na izboljšanje procesov ter izrabe resursov z manjšimi stroški je v veliki meri odvisno od zaposlenih, ki v tem primeru predstavljajo velik vir informacij o stroških in poslovnem procesu.

2. Poslovodenje na temelju analize aktivnosti

Management za svoje odločanje potrebuje vrsto različnih informacij. Za odločitve o proizvodnji določenih proizvodov ali kot podlago za določanje dobičkonosnosti proizvodov lahko uporablja vrsto različnih metod. Poslovodenje na temelju analize aktivnosti za podlago svojih odločitev uporablja metodo SAPP. Poslovodenje na temelju analize aktivnosti pa ne pomeni samo odločanje o proizvodnji določenih proizvodov. Analiza samega procesa v podjetju, ki je potrebna za oblikovanje

aktivnosti privede do spoznanj o aktivnostih, ki jih ločimo na tiste, ki z vidika podjetja dodajo vrednost in na tiste, ki vrednosti ne dodajo. Aktivnosti, ki ne dodajajo vrednosti se nadalje ločijo na aktivnosti, ki so z vidika podjetja ali kot posledica zakonodaje potrebne aktivnosti in na tiste, ki jih dejansko za izvajanje dejavnosti podjetja ne potrebujemo.

2.1. Poslovođenje na temelju analize aktivnosti kot nadgradnja metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Nekateri avtorji ne ločijo med metodo SAPP in poslovođenjem na temelju analize aktivnosti. Razlog je predvsem v tem, da so avtorji sprva metodo uporabljali za alokacijo stroškov, kasneje pa so jo uporabili za racionalizacijo procesov. Tako so kot izraz uporabljali namesto ABC (angl. Activity Based Costing) kar ABCM (angl. Activity Based Cost Management) (Sakurai, 1996, str. 115).

Poslovođenje na temelju analize aktivnosti (angl. Activity Based Management – ABM) se v podjetju vzpostavi z namenom spremljanja stroškov in spremljanja poteka aktivnosti, seveda pa je cilj tudi izboljšanje procesov v organizaciji. Poslovođenje na temelju analize aktivnosti predstavlja orodje za izboljšanje odločitev v organizaciji, usmerjen pa je na proizvodnjo v organizacijah, kako se proizvaja, zakaj se proizvaja in s kakšnimi stroški se proizvaja. Vključuje razumevanje nalog in aktivnosti in išče možnosti za njihovo izboljšanje (Ansari, 2002, str. 150-151).

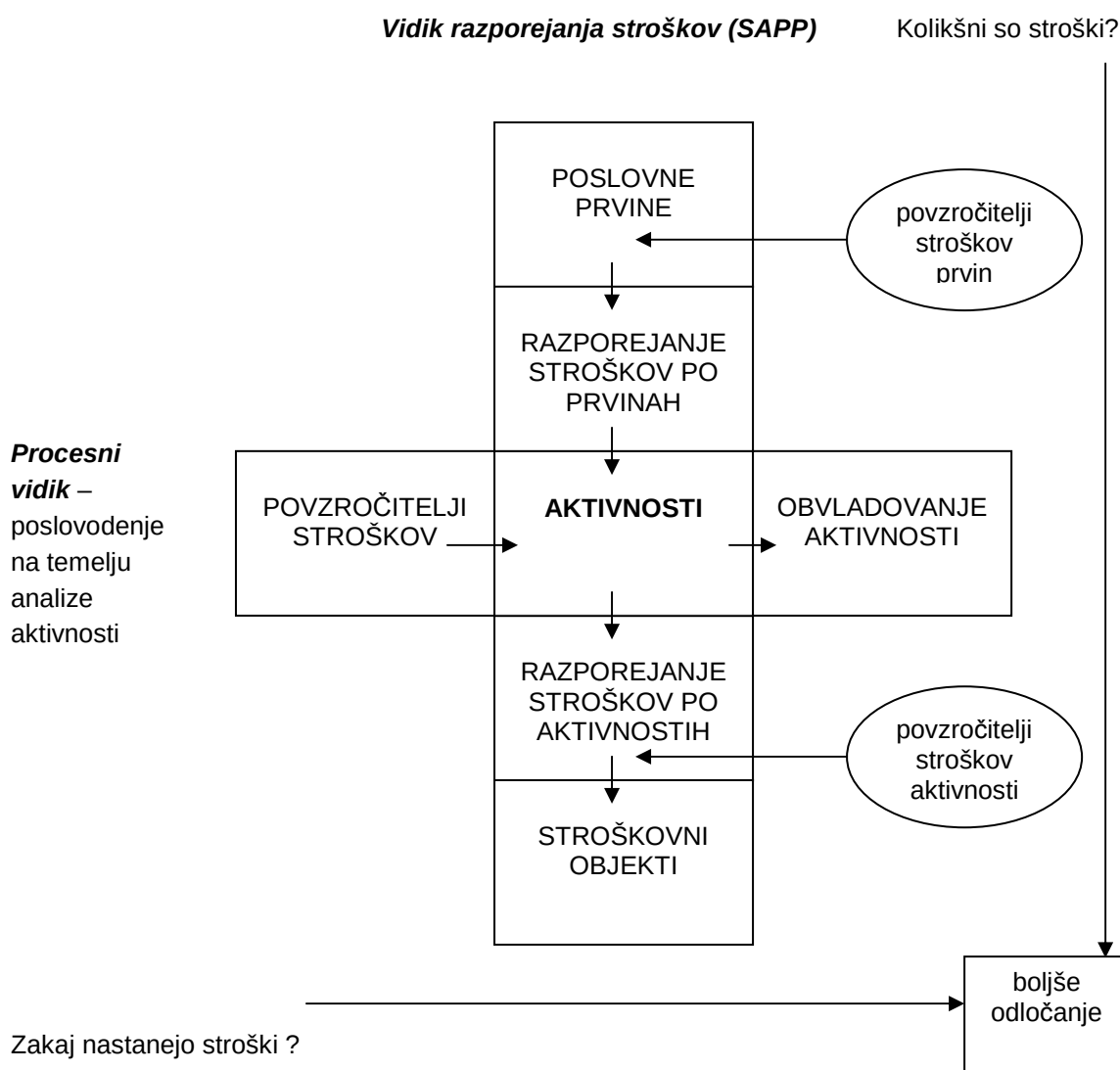
Pomembno je obvladovanje aktivnosti z namenom pridobivanja in ustvarjanja dobička ter izboljševanja vrednosti za kupca. Temelj za celovito obvladovanje stroškov pa je uporaba obeh pristopov metode SAPP in poslovođenja na temelju analize aktivnosti (Šink, 2001, str. 20). Celovito obvladovanje aktivnosti pa ne pomeni natančnega spremljanja vseh aktivnosti v podjetju. Management se osredotoči le na aktivnosti, ki so z vidika ustvarjanja dobička in kot podlaga za odločanje najbolj pomembne. Analiza aktivnosti v podjetju pokaže, da je 20 odstotkov aktivnosti generator kar okrog 80 odstotkov stroškov.

Metoda SAPP in njena uporaba v podjetjih je v veliki meri odvisna od managementa. Sama metoda SAPP analizira obstoječe stanje, kar pomeni, da so odločitve povezane s stroški proizvodov. Analiza poslovnega procesa in njegovo izboljševanje pa je povezano s poslovođenjem na temelju analize aktivnosti.

2.2. Od metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa do poslovođenja na temelju analize aktivnosti

Ugotavljanje in spremljanje stroškov v podjetju predstavlja pomemben del delovanja, saj na podlagi spremljanja stroškov ugotovimo dobičkonosnost posameznega proizvoda. Ker moramo za metodo SAPP pridobiti informacije o proizvodnem procesu, ki ga predstavljajo različne aktivnosti, s tem pridobimo tudi možnost spremljanja poslovnega procesa, ki predstavlja na Sliki 6 (na str. procesni vidik – spremljanje ter obvladovanje aktivnosti).

Slika 6: Celovito obvladovanje stroškov na temelju analize aktivnosti



Vir: Cokins, 2001, str. 15.

Vidik razporejanja stroškov predstavlja na Sliki 6 vertikalni vidik spremljanja, katerega končna faza pripelje do informacij o stroških posameznih stroškovnih objektov. Na podlagi metode SAPP ugotovimo, ali so stroški predvsem posredni stroški pravilno razporejeni na stroškovne nosilce v tem primeru aktivnosti.

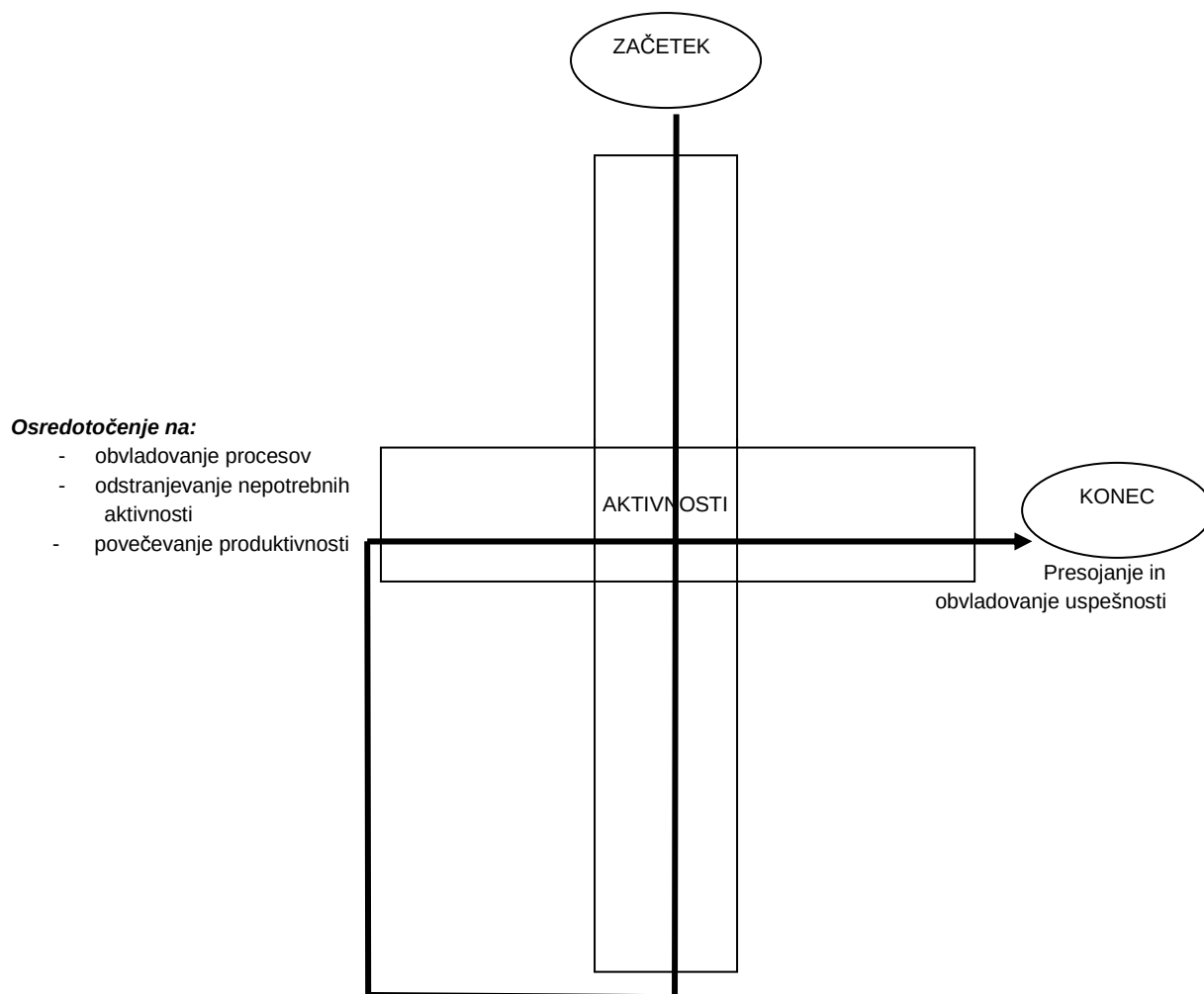
V preteklosti je bil poudarjen nadzor in spremljanje poslovanja podjetja vertikalno, končna faza spremljanja pa je bila določitev stroškov stroškovnih objektov. Navpični vidik predstavlja osnovo za določanje dobičkonosnosti (stroške primerjamo s prihodki). V tej fazi lahko natančno določimo stroške posameznih proizvodov, na tej podlagi se odločamo o prodajnih cenah proizvodov, primernosti proizvodov z vidika prihodkov, določanju poprodajnih storitev. Predstavlja statični pogled na poslovanje podjetja.

Vodoravni del, ki predstavlja proces oziroma procesni vidik predstavlja poslovanje na temelju analize aktivnosti. Ta del slike prikazuje dinamičen pogled na poslovanje podjetja. Ta vidik spremljanja poslovnega procesa nam omogoča zniževanje stroškov aktivnosti, izločanje nepotrebnih aktivnosti, ter izboljševanje procesov.

Obe metodi sta med seboj povezani preko analize aktivnosti. Pomen vertikalnega in horizontalnega spremljanja stroškov in procesov se kaže v izboljšani uspešnosti poslovanja podjetja. Kateri vidik je pomembnejši je težko določiti. Le oba koncepta skupaj omogočata maso in kakovost podatkov za presojo poslovanja. Manager mora spremljati oba vidika, saj sta med seboj povezana preko aktivnosti, ki so na eni strani generator stroškov, po drugi strani pa sestavni del poslovnega procesa.

Enostavnejši prikaz povezanosti konceptov spremljanja stroškov na temelju analize aktivnosti ter poslovanja na temelju analize aktivnosti predstavlja Slika 7 (na str. 25). Začetek predstavlja vertikalni vidik, torej vidik razporejanja stroškov nato pa po končani fazi določanja stroškov stroškovnih objektov preidemo do horizontalnega vidika poslovanja na temelju analize aktivnosti.

Slika 7: Od Koncepta spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa do poslovođenja na temelju analize aktivnosti



Vir: Šink, 2001, str. 22.

Poslovođenje na temelju analize aktivnosti nam torej omogoča izboljševanje poslovnih procesov, poglobljeno analizo stroškov ter s tem spremljanje učinkovitosti ter uspešnosti poslovanja podjetja. Vse to pa ne zadostuje managerju za delovanje samega orodja – metode SAPP ter poslovođenja na temelju analize aktivnosti. Sodobno orodje za odločanje mora vsebovati tudi druge lastnosti, ki pa imajo velik pomen za pridobitev zaposlenih za izvajanje novih ukrepov ter orodij. Ali je določen koncept primeren, se pokaže lahko tudi v organizacijski klimi oziroma organizacijskem vedenju. Orodje mora biti kljub kompleksnosti dovolj enostavno da je razumljivo vsem zaposlenim, ki ga bodo ob uvedbi tudi uporabljali.

2.3. Ocena sodobnega orodja poslovođenja na temelju analize aktivnosti

Managerji za odločanje potrebujejo kakovostne informacije. Sodobna orodja, ki jih podjetja uporabljajo kot podlago za odločanje morajo zadostiti tehničnim, vedenjskim in kulturnim zahtevam. Da določena metoda torej lahko služi kot dobro orodje za odločanje mora zadostiti zahtevam na treh področjih (Ansari, 2002, str. 142-145). Ta področja predstavljajo tehnične lastnosti, vedenjske lastnosti in lastnosti povezane z organizacijsko kulturo, ki ji podrobneje predstavljam v nadaljevanju.

1. Tehnične lastnosti

Z metodo poslovođenja na temelju analize aktivnosti managerji lažje razumejo delovne procese in stroške, kar jim omogoča boljše odločanje. Ta metoda jim omogoča izboljšati kvaliteto proizvodov, skrajšati čase izvedbe, zmanjšati stroške, ter med drugim na podlagi natančnejših informacij izboljšati oblikovanje proizvodov. Kot sem že omenila morajo biti tehnične lastnosti razumljive tudi ostalim zaposlenim, ki so generatorji informacij tega orodja. Tehnične lastnosti omogočajo usmeritev na delo, naloge, aktivnosti, omogočajo sodelovanje med organizacijskimi deli na podlagi spremljanja celotnega procesa in s tem povezanih aktivnosti, pri čemer je vidna tudi odvisnost med organizacijskimi deli.

a. Usmeritev na delo

Poslovođenje je usmerjeno na naloge in aktivnosti predvsem z vidika katere aktivnosti se v podjetju izvajajo in koliko stanejo. Razdelitev procesov po aktivnostih namesto po oddelkih in mestih odgovornosti, omogoča boljše razumevanje in poznavanje organizacije. S pomočjo računovodij lahko poslovodstvo sporoča podrejenim stroške posameznih aktivnosti in jih s tem privede do razmišljanja o bolj učinkovitem izvajanju le teh.

b. Učinek na organizacijske dele

Poslovođenje na temelju analize aktivnosti omogoča sodelovanje med organizacijskimi deli. S pomočjo te metode zaposleni spoznajo vpliv njihovih dejanj na ostale organizacijske dele. Izboljšana je tudi komunikacija med računovodji in operativno, saj poročilo o stroških ni omejeno na proizvod pač pa tudi na posamezne aktivnosti.

c. Medsebojna odvisnost organizacijskih delov

Metoda omogoča pregled odvisnosti med organizacijskimi deli. Na podlagi inputov in outputov posamezne aktivnosti ugotovimo s katerimi deli smo neposredno povezani. Gre za stroškovno in procesno povezanost. Na podlagi teh povezav poslovodstvo spremlja proces dela in ga po potrebi spreminja.

Odločitve na podlagi tehničnih lastnosti so tudi načrtovanje proizvodov, kjer so pomembne informacije o stroških aktivnosti za dodajanje novih lastnosti proizvodu, stroški priprave proizvodnje, stroški testiranja proizvoda. Naslednja odločitev je zmanjšanje stroškov, kjer mora poslovodstvo nenehno spremljati gibanje stroškov ter jih primerjati s konkurenco. Informacije na podlagi analize aktivnosti so primerne tudi za planiranje. Za določen obseg prodaje s temi podatki vedo katere aktivnosti so potrebne in koliko.

2. Vedenjske lastnosti

Metoda spodbuja organizacijsko vedenje. Sporočilo, ki ga uporaba te metode povzame je poudarjanje pomena poznavanja procesov v organizaciji in s tem spodbuda zaposlenih k izboljšanju le teh. Izraz vedenjskih lastnosti je lahko sodelovanje zaposlenih, ki ga ta metoda spodbuja, izraz negotovosti – negativnih učinkov zaradi ločevanja aktivnosti na aktivnosti, ki vrednost dodajo in aktivnosti, ki vrednosti ne dodajo, delovanje v smeri neprestanih izboljšav poslovanja, delovanje v smeri celovitega obvladovanja kakovosti ter spodbuda komunikacije v zvezi s procesi v podjetju kar opisujem v nadaljevanju.

a. Sodelovanje zaposlenih

Poslovođenje na temelju analize aktivnosti omogoča in spodbuja zaposlene, da sodelujejo pri izboljšanju delovanja organizacije. Managementu sporočajo informacije o njihovih aktivnostih, dajejo predloge o spremembah. Vidna je povezava med strategijo organizacije in operativo, kajti vsak zaposleni lahko primerja svoje delo s strategijo organizacije.

b. Negativni učinki

Negativni učinki poslovođenja na temelju analize aktivnosti se pojavijo predvsem zaradi razdelitve aktivnosti na aktivnosti, ki dodajo vrednost in aktivnosti, ki te vrednosti ne dodajajo. Zaposleni, ki sodelujejo pri aktivnostih, ki ne dodajajo vrednosti, povzročijo odpor do te metode. Management mora biti v teh primerih previden in se izogibati podobnim izrazom. Poleg ločevanja aktivnosti, lahko povzroči odpor tudi nadzor samega procesa dela zaradi potreb določanja aktivnosti. Delavci čutijo, da gre le za poostren nadzor nad njihovim delom in ne za izboljšave procesov.

c. Ojača zavest in delovanje v smeri TQM (Total Quality Management) celovito obvladovanje kakovosti ter koncept stalnih izboljšav poslovanja

S pomočjo nenehnega opazovanja in določanja stroškov posameznih aktivnosti se odvija proces nenehnih izboljšav v organizaciji in obvladovanja kakovosti. Naloga poslovodstva je, da k temu spodbudi vse zaposlene.

č. Pomen komunikacije o procesih

Ta metoda predstavlja tudi način komunikacije, ki bil v preteklosti povezan s proizvodom in njegovimi stroški. Komunikacija je s poslovođenjem na temelju analize aktivnosti preusmerjena na procese in aktivnosti.

3. Lastnosti povezane z organizacijsko klimo

Ta način vodenja spodbuja pozitivno organizacijsko klimo, včasih pa privede tudi do medorganizacijskih konfliktov. Spodbuja in usmerja zaposlene k obvladovanju procesa in ne odobrava krivde posameznika, spreminja konvencionalno vedenje ter spodbuja komunikacijo med organizacijskimi deli.

a. Pozornost je usmerjena na proces ne na krivdo posameznika

V preteklosti so bili managerji odgovorni za proizvod. To je bilo vidno predvsem v zahodnih kulturah medtem, ko so vzhodne kulture usmerile pozornost na spremljanje procesa dela. Kljub temu, da so bili managerji zahodnih kultur odgovorni za njihove izdelke, pa je konkurenčnost nasproti vzhodnim kulturam padala. Odgovornost za stroške, ki niso vsi v domeni določenega managerja se torej ni izkazala kot primerna.

b. Izoliranost posameznih funkcij se podira

Poslovođenje na temelju analize aktivnosti zahteva medfunkcijsko sodelovanje. Kanali komunikacij so stalni in obojesmerni, kar podira meje prejšnjih organizacijskih struktur. Oblikovanje timov se vzpostavlja neformalno in za potrebe izboljšanja procesov.

c. Izziv konvencionalnem vedenju

Zaposleni in managerji se v preteklosti niso ukvarjali s strategijami in povezavo strategije z njihovim delom. Inovacije in izboljšave so predstavljale delo, ki ni bilo direktno povezano z njimi. V nasprotju s tem vedenjem pa poslovođenje na temelju analize aktivnosti spodbuja razmišljanje o procesu dela posameznika ter njegovi skladnosti z vrednotami podjetja.

č. Konflikti v kulturi organizacije

Poleg prednosti takšnega poslovođenja lahko naletimo na določene vrste odpora. Odpor povzročajo predvsem delavci na specializiranih področjih, ki zaradi osebnih razlogov nočejo razkriti aktivnosti pri svojem delu.

Na podlagi vseh teh lastnosti metode poslovođenja na temelju analize aktivnosti lahko sklepamo, da ima metoda mnoge pomembne pozitivne lastnosti, ki poleg tega, da izboljšujejo uspešnost poslovanja podjetja, pripomorejo tudi k učinkoviti uporabi same metode. Zaposleni so vključeni v informacijsko podporo, zavedajo se pomembnosti informacij, ki jih posredujejo managerjem. Managerji imajo v rokah

torej primerno orodje za pomembne poslovne odločitve z vidika lastnosti metode poslovanja na temelju analize aktivnosti. Odločitve, ki jih bodo sprejeli na podlagi teh informacij so odvisne od tega ali je podjetje v fazi, ko mora še natančno določiti proizvodni program, torej mora določiti stroške posameznih proizvodov, ali pa podjetje prenavlja poslovni proces in ga na podlagi identifikacije aktivnosti racionalizira.

2.4. Odločitve managerjev na temeljih analize aktivnosti

Managerji imajo na podlagi ugotovitev pridobljenih z analizo stroškov po metodi SAPP veliko možnosti, da povečajo dobičkonosnost proizvodnih linij ali samih proizvodov. Ukrepi so lahko različni, najbolj pogosti pa so naslednji (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 151-163): ponovno določanje cen proizvodov, zamenjava proizvodov, sprememba oblike ali funkcionalnosti proizvoda, izboljšanje procesov, investicije v tehnologijo, prenehanje proizvodnje določenega proizvoda, ki jih obravnavam v nadaljevanju.

1. Ponovno določanje cen proizvodov

Kot smo ugotovili že na podlagi razlik med metodo SAPP in tradicionalno metodo spremljanja stroškov, smo zaradi nepopolnih informacij s tradicionalno metodo nekatere proizvode podcenili, nekatere pa precenili. Kakšen vpliv na cenovno politiko pa ima podjetje je predvsem odvisno od trga na katerem se njegovi proizvodi prodajajo. Značilno za proizvode, ki so standardizirani in se proizvajajo masovno je, da sodelujejo na trgih z močno konkurenco, kjer kupci ne ločijo med dobavitelji. Majhne možnosti za spremembo cen ima tudi manjši dobavitelj, predvsem takrat, če kupci niso lojalni do določenega dobavitelja. Slediti mora cenovnega vodjo, ki določa cene. V takih primerih je za podjetje pomembno, da uporabi ostale ukrepe, kot so zamenjava proizvodov, izboljšanje procesov, investicije v tehnologijo.

V nekaterih primerih podjetje ima možnosti za spremembo cen predvsem standardiziranim proizvodom, ki se ne tržijo na trgih z močno konkurenco. Takrat ponavadi uporabijo različne cenovne mehanizme kot so pribitek na stroške. Tudi pri proizvodih, ki se proizvajajo v majhnih količinah in niso standardizirani je pomembna analiza stroškov na temelju aktivnosti. Ti proizvodi so stroškovno bolj intenzivni, vendar so kupci pripravljeni plačati tudi višjo ceno za kakovost in zanesljivo dobavo. Na drugi strani pa ponoven pregled stroškov standardiziranih proizvodov, ki se proizvajajo masovno in so v svoji zreli dobi, lahko močno poveča dobičke. Splošni stroški, ki so se prej po tradicionalni metodi razporejali na podlagi neposrednih stroškov, so po metodi SAPP veliko nižji, tako pa podjetju omogočijo bolj agresivno prodajo in večje dobičke že tako dobičkonosnih proizvodov.

Ekonomisti si nasprotujejo glede določanja cen. Cene so po mnenju nekaterih ekonomistov odvisne tudi od povpraševanja in zagovarjajo tezo določanja cen, kjer je mejni prihodek enak mejnim stroškom. Ta metoda pa je bila redko uporabljena s strani managerjev. Razlog za neuporabo teh meril je predvsem v tem, da je težko določiti po eni strani krivuljo povpraševanja po drugi strani pa tudi krivuljo stroškov.

Težavo določanja stroškov posameznim proizvodom je rešila metoda SAPP, krivulja povpraševanja pa še vedno ostaja neznanka. Seveda pa je pomembno vedeti ali je povpraševanje po proizvodih elastično ali neelastično saj managerji v primeru elastičnega povpraševanja ne morejo povzročati večjih povišanj cen, kajti to bi močno zmanjšalo povpraševanje po njihovih proizvodih.

2. Zamenjava proizvodov

Določeni proizvodi nemasovne proizvodnje se lahko zamenjajo s proizvodi, ki se proizvajajo z nižjimi stroški. Kupci so indiferentni glede določenih značilnosti proizvoda, ki pa povzroča velike stroške. V tem primeru je smiselno ponuditi kupcu alternativo. Kupcu predstavimo stroške proizvoda, ki ima točno določene funkcije s strani kupca in stroške sorodnega proizvoda, ima podobne vendar ne enake lastnosti, vendar se za razliko od prvega proizvoda loči po bistveno nižjih stroških, ki jih ugotovimo na podlagi metode SAPP.

3. Sprememba oblike ali funkcionalnosti proizvoda

Poslovodstvo se lahko na podlagi metode SAPP odloča tudi o spremembi oblike ali funkcionalnosti proizvoda. V fazi oblikovanja proizvoda in določanja njegove funkcionalnosti se mnogokrat zanemari stroške. V želji po oblikovanju unikatnega proizvoda se ne upošteva stroškov, ki bodo nastali zaradi dodajanja novih funkcij ali komponent, ali pa imajo določni proizvodi lastnosti, ki v očeh kupca niso tako pomembne. Preoblikovanje proizvoda je uspešno, če kupec ne opazi bistvene razlike in podjetju ni treba znižati cene tega proizvoda ali ga zamenjati, lastne cene proizvoda pa so zaradi izboljšanja procesa nižje.

4. Izboljšanje procesov

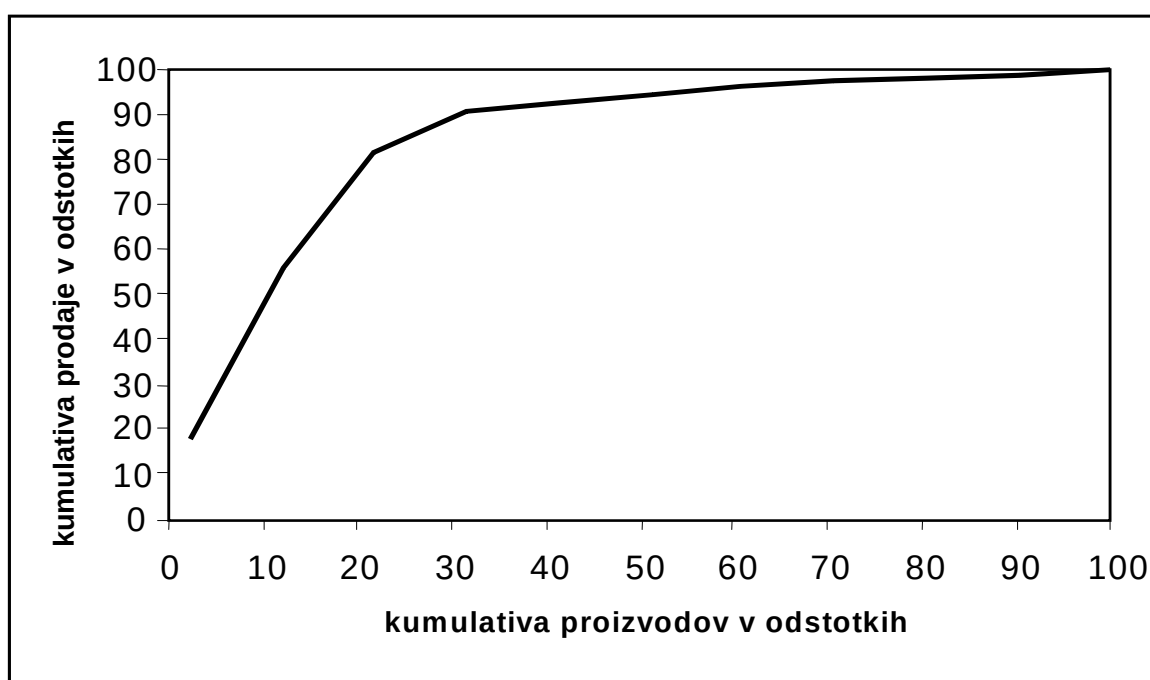
Tradicionalna metoda spremljanja stroškov deluje na podlagi kosovnice materiala, metoda SAPP pa na podlagi kosovnice oziroma liste aktivnosti. Lista aktivnosti poleg stroškov materiala, dela in strojnega dela prikazuje tudi stroške aktivnosti, ki so povezane z vzdrževanjem, stroške aktivnosti, ki predstavljajo podporne funkcije proizvodnje. Tu se pokaže, katere aktivnosti ne dodajajo vrednosti, nato pa še pregledati katere od teh so kljub temu potrebne za nemoten proces.

Managerji se morajo odločati tudi o raznolikosti proizvodnega programa oziroma o proizvodih. Pridobitev informacij o prodaji in stroških je dolgotrajen proces, sploh če ima podjetje močno razvejan proizvodni program. Sprejemanje odločitev, ki se tičejo

zamenjave proizvoda so seveda povezane s prodajo tega proizvoda. Managerji morajo spremljati prodajo posameznih proizvodov, ter preveriti njihovo dobičkonosnost. Na podlagi dolgoročnih raziskav je bila izdelana analiza, katere rezultati so prikazani v Sliki 8 (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 149).

Prikaz kumulativne prodaje v odstotkih ter kumulative proizvodov prav tako v odstotkih kaže, da je kumulativa prihodka prodaje odvisna od približno 20 odstotkov proizvodnega programa. Ostalih 80 odstotkov doda h kumulativni prodaji le 20 odstotkov prihodka.

Slika 8: Krivulja kumulative prodaje proizvodov



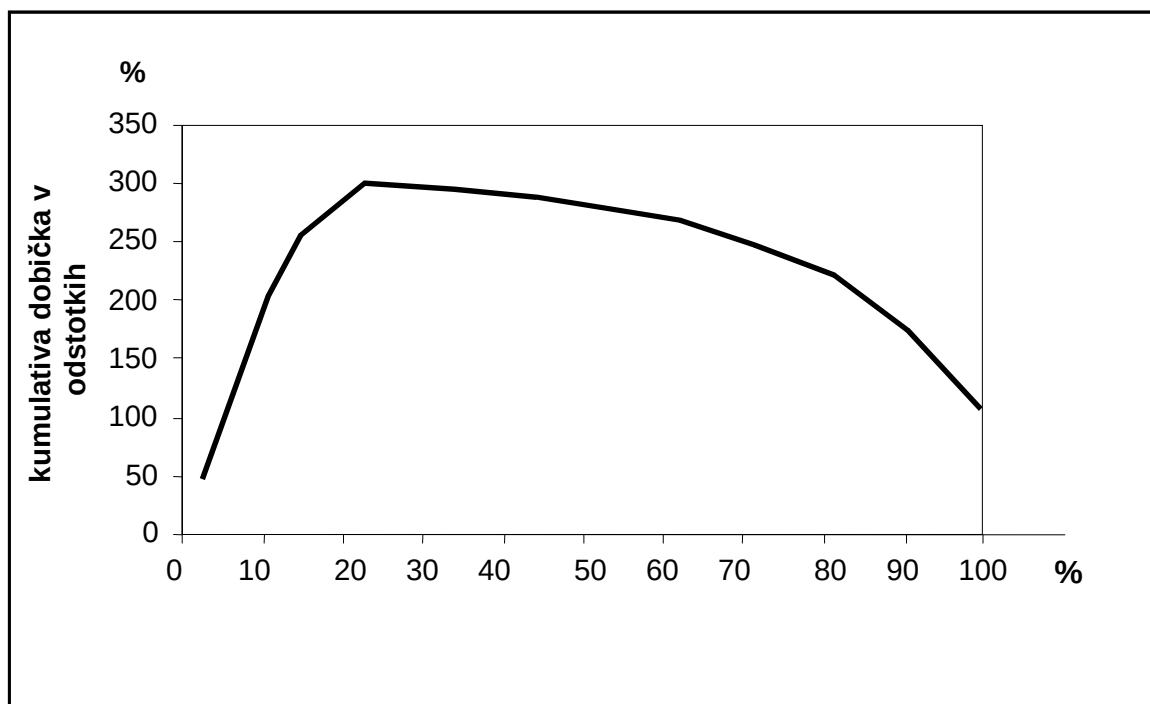
Vir: Kaplan, Atkinson, 1998, str. 149.

Iz Slike 8 je razvidno, da okrog 20 odstotkov proizvodov generira 80 odstotkov celotne prodaje. To je pomembna informacija managerjem o odločanju o proizvodnem programu. Seveda pa se morajo zavedati povezanosti proizvodnega programa in značilnosti oziroma nakupnih navad kupcev. Ni vedno učinkovito zmanjšati proizvodni program manj prodajanih proizvodov, saj se lahko ti pojavljajo kot komplementarni proizvodom, ki predstavljajo 80 odstotkov prodaje in kupci cenijo celotno ponudbo.

Kateri proizvodi pa so tisti, ki generirajo 80 odstotkov prodaje? S pomočjo analize na podlagi aktivnosti, ki bolj natančno dodeli posredne stroške na posamezen proizvod lahko pridemo do zanimivih ugotovitev.

Krivulja kumulativne dobička proizvodov pokaže kolikšen odstotek proizvodov generira večji del dobička v podjetju (glej Sliko 9).

Slika 9: Krivulja kumulativne dobička



Vir: Kaplan, Atkinson, 1998, str. 150.

Analiza na temelju aktivnosti, ki posredne stroške dodeli posameznim proizvodom na podlagi aktivnosti, prikaže popolnoma drugačno sliko kot tradicionalna metoda spremljanja stroškov. Krivulja dobičkonosnosti posameznih proizvodov kaže, da 20 odstotkov najbolj profitabilnih proizvodov generira približno 300 odstotkov dobička, ostalih 80 odstotkov proizvodov pa generira 200 odstotkov izgube. To pomeni, da bi podjetje, če bi proizvajalo le 20 odstotkov najbolj dobičkonosnih proizvodov, imelo bistveno večji dobiček.

Proizvode, ki prinašajo izgubo podjetje proizvaja lahko zaradi tega, ker ne pozna donosnosti posameznih proizvodov, ker so napačno izračunane lastne cene, ali pa so ti proizvodi del celostne ponudbe. Take informacije so zelo pomembne za odločitve managerjev o nadaljnji proizvodnji določenih vrst proizvodov. Izguba se lahko akumulira zaradi različnih vzrokov, ki pa jih je s pomočjo metode SAPP in poslovođenja na temelju analize aktivnosti mogoče odkriti in tudi odpraviti.

Vse odločitve v zvezi s proizvodnim programom in procesom so plod dolgoročnejših opazovanj in spremljanja poslovanja, ter primerjave in izdelovanja analiz stroškov. Odločitve na temelju analize aktivnosti imajo torej bolj dolgoročen učinek.

2.5. Strateški in taktični vidiki poslovođenja na temelju analize aktivnosti

Informacije, ki jih zagotavlja metoda SAPP so namenjene predvsem za strateške oziroma dolgoročne odločitve managerjev (MacArthur, 2000, str. 397). To so predvsem informacije o določanju cen proizvodov, načrtovanju proizvodov, spreminjanju proizvodnega programa in odločanju o kapacitetah. Strateške odločitve so predvsem odločitve o cenah, distribuciji, oblikovanju proizvodov ter o minimalni velikosti naročila (Atkinson et.al., 2001, str. 171).

Taktični oziroma kratkoročni vidiki informacij, ki jih zagotavlja metoda SAPP, pa so usmerjeni na pridobivanje informacij o stroških inputov aktivnosti.

Sodobna managerska orodja so usmerjena v zagotavljanje informacij za pomembne odločitve, v izboljšanje procesov in k večji konkurenčnosti oziroma pridobivanju konkurenčne prednosti na trgu. V preteklih letih se je tako za potrebe različnih podjetij na trgu pojavilo veliko orodij, ki bi služila vsem tem namenom. Težava pa nastane pri vpeljevanju teh sistemov v podjetja. Metode so lahko v nekaterih primerih preveč kompleksne ali pa neprimerne za uporabo v manjših podjetjih. Tudi stroški včasih presegajo koristi same metode. Nekatera managerska orodja torej ostanejo bolj ali manj na teoretični ravni. Kakšni pa so izgledi za metodo poslovođenja na temelju analize aktivnosti?

3. Prihodnost uporabe metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa in poslovođenja na temelju analize aktivnosti

Metoda SAPP in poslovođenje na temelju analize aktivnosti je ima vse možnosti postati ena izmed vodilnih metod za spremljanje stroškov, planiranje, kontrolo procesov in ocenjevanje uspešnosti poslovanja (Drury, 1994, str. 283).

Kritike na račun metode se nanašajo na uporabnost metode. Ta naj bi zagotavljala le drugačen pogled na stroške. Z napredkom tehnologije in naraščajočimi potrebami po natančnih informacijah za potrebe odločanja ima metoda veliko prednosti, saj omogoča spremljanje procesa in natančno obravnavanje stroškov, kar predstavlja podlago za pomembne odločitve managerjev (Cokins, 2001, str. 26).

Uporaba sodobnih metod je odvisna od informatizacije in tudi od zaposlenih. Znanje, ki ga zaposleni pridobijo in uporabljajo pri svojem delu postaja čedalje bolj pomembno. Managerji se bodo v prihodnosti morali zanašati na zaposlene in na podatke, ki so na voljo le ozkem krogu zaposlenih. Dobra metoda za spremljanje stroškov in procesa bo omogočila ta prenos znanja zaposlenih med sabo in tudi do managerjev.

V prihodnosti se bosta metodi SAPP in poslovođenje na temelju analize aktivnosti še razvijali, povečala pa se bo tudi uporaba teh orodij zaradi sprememb v okolju podjetij kot so: povečanje moči konkurence, krajši življenjski cikel proizvodov, procesi nenehnih izboljšav v poslovanju. V delu sem predstavila predvsem raziskave, ki so temeljile na tujih podjetjih. Tudi v Sloveniji se uporaba nekaterih sodobnih konceptov (Balanced Scorecard, Total Quality Management) za spremljanje poslovanja in za odločanje povečuje, med njimi je tudi metoda SAPP in poslovođenje na temelju analize aktivnosti, ki pa ju podjetja še ne uporabljajo množično.

4. Uporaba metode spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa in poslovođenja na temelju analize aktivnosti v slovenskih podjetjih

V sedanjem času je vedno bolj pomembno celovito obvladovanje podjetja, hkrati pa tudi celovito obvladovanje stroškov, ki zadevajo celoten proces razvoja in izdelave proizvoda. V razvitem delu sveta se za obvladovanje stroškov uporablja kar nekaj sodobnih managerskih orodij.

V slovenskih podjetjih se sodobni koncepti uvajajo šele v zadnjem času, v kar jih silijo spremenjene razmere na trgu in dejstvo, da je nagrada managerjev odvisna od uspešnosti poslovanja. Uspešnost poslovanja je odvisna predvsem od informacij, ki jih manager uporablja za odločanje. Pomembno pri uvajanju novih konceptov v poslovanje je, da bodo slovenska podjetja morala z uvajanjem izkoristiti vse možnosti, ki jih ta orodja ponujajo (Tekavčič, Šink, 2002, str. 197-211).

V raziskavi "Obvladovanje stroškov v slovenskih podjetjih" o poznavanju in uporabi sodobnih managerskih orodij, ki je bila izvedena 2000/2001 v slovenskih podjetjih je bilo ugotovljeno, da večina podjetij do določene mere sicer pozna večino sodobnih managerskih orodij, vendar pa je njihova uporaba bolj kot ne omejena na orodja kot so:

- celovito obvladovanje kakovosti (angl. Total Quality Management), katerega uvaja okrog 20 odstotkov podjetij,
- koncept stalnih izboljšav poslovanja, uporabo uvajajo v okrog 22 odstotkov anketiranih podjetij,

- benchmarking, katerega uporablja okrog 17 odstotkov podjetij,
- poslovođenje na temelju analize aktivnosti pa le okrog 5 odstotkov podjetij.

Uporaba in poznavanje sodobnih managerskih orodij in s tem tudi metode SAPP ter poslovođenja na temelju analize aktivnosti se bo z leti povečevalo saj ministrstvo za gospodarstvo intenzivno promovira managerska orodja kot so na primer benchmarking, celovito obvladovanje kakovosti in uravnoteženi izkaz poslovanja.

Vpliv uporabe sodobnih managerskih orodij na uspešnost poslovanja v slovenskih podjetjih se je v omenjeni raziskavi pokazal kot pozitiven. Za metodo SAPP se je kot statistično značilna pokazala odvisnost povprečne višine čistega dobička, donosnosti sredstev ter donosnosti kapitala od uporabe te metode.

Naslednja raziskava je pokrivala majhna in srednje velika podjetja v Sloveniji v letu 2000 – 2002 (Tekavčič, Šink, 2003, str.8 – 9). Vanjo je bilo zajetih 147 podjetij, pri katerih število zaposlenih ne presega pri majhnih podjetjih 50 zaposlencev, pri srednje velikih pa 250. Izsledki raziskave kažejo, da podjetja za spremljanje stroškov uporabljajo enostavne metode, zavedajo pa se, da pomen obravnavanja stroškov narašča. Med podjetji je le 13 odstotkov takih, ki poznajo koncept poslovođenja na temelju analize aktivnosti, zanj pa so izvedeli preko domači in tujih objav v medijih, na delavnicah in seminarjih. Uporablja ga le 1 odstotek podjetij, predvsem zaradi pomanjkanja znanja in sredstev. Metodo SAPP pozna 49 odstotkov podjetij, uporablja pa ga le 10 odstotkov podjetij, zajetih v raziskavo.

Seveda pa uporaba koncepta poslovođenja na temelju analize aktivnosti z vidika zakonodaje ni predpisana, saj so informacije pridobljene na podlagi tega koncepta predmet interne uporabe podjetja. Slovenska podjetja se šele v zadnjem času zavedajo pomembnosti kakovostnih informacij za izboljšanje poslovanja. Pozno odkrivanje sodobnih metod je tudi posledica preteklosti, saj podjetja delujejo na močno konkurenčnem trgu šele zadnje desetletje. Vendar pa bodo kmalu morala pričeti uporabljati sodobne metode, saj se konkurenčni boj zaostrojuje, kar pa lahko negativno vpliva na naša manjša podjetja pa tudi večja, ki se zaradi specifičnih organizacijskih struktur težje prilagajajo novim razmeram.

Sklep

Namen diplomskega dela je bil predstavitev metode SAPP ter poslovođenja na temelju analize aktivnosti predvsem managerjem za boljše odločanje. V Sloveniji je prepoznavnost in uporaba obeh konceptov na dokaj nizkem nivoju, zato bo potrebno managerje spodbuditi k uporabi predvsem s predstavitvijo pozitivnih učinkov obeh metod.

Tradicionalni sistemi za spremljanje stroškov v poostrenih tržnih razmerah in čedalje večjem pomenu splošnih stroškov v celotnih stroških narekujejo uporabo sodobnih orodij in konceptov za spremljanje stroškov. Razlog za vpeljavo novih metod je predvsem napačno pripisovanje splošnih stroškov in s tem povezane napačne odločitve o proizvodnji proizvodov. Pri tem se je metoda SAPP izkazala za zelo primerno, kajti splošne stroške na podlagi te metode pravilneje razporedimo na proizvode. Aktivnosti, na podlagi katerih dodelimo te stroške proizvodom so generatorji stroškov. Kako podrobno bomo členili te aktivnosti je odvisno od stroškov povezanih z identificiranjem teh aktivnosti, ter stroški napak pri odločanju na podlagi nepopolnih informacij o stroških. Optimalen sistem spremljanja stroškov za podjetje predstavlja točko, kjer bodo stroški napak zaradi pomanjkanja informacij o stroških in stroški pridobivanja teh informacij najnižji.

Uporaba metode SAPP, po kateri stroške porazdelimo na proizvode v dveh fazah je do neke mere odvisna tudi od pripravljenosti managementa, kajti vpeljava metode zahteva veliko časa zaposlenih, potrebno je tudi znanje in s tem povezani stroški. Seveda pa se manager odloča na podlagi prednosti in slabosti sodobnega orodja. Ugotovili smo, da ima metoda SAPP veliko prednosti, kar pomeni, da je za mnoga podjetja primerna sprememba obstoječega klasičnega spremljanja stroškov, saj nudi boljši vpogled na splošne stroške in s tem pravilnejšo razporeditev teh stroškov na končne proizvode. Njene prednosti so tudi boljše odločitve glede proizvodnega programa. Omejitve predstavljajo predvsem kompleksnost metode, subjektivnost pri določanju aktivnosti ter nezadovoljstvo zaposlenih. Vse omejitve lahko z dobrim načrtovanjem in informiranjem zaposlenih v veliki meri izničimo.

Poslovođenje na temelju analize aktivnosti predstavlja nadgradnjo metode SAPP. Z identificiranjem aktivnosti lahko spremljamo tudi poslovne procese v podjetju, ki predstavljajo horizontalni pogled na podjetje. Delitev na stroškovna mesta in na podlagi tega tudi odgovornosti se s spremljanjem po aktivnostih spremeni in sicer se pokažejo povezave med oddelki, katerih aktivnosti si sledijo oziroma predstavljajo predhodne aktivnosti. Lastnosti poslovođenja na temelju analize aktivnosti so pozitivne tako s tehničnega vidika, kjer je vidna večja usmeritev na delo, na boljše povezave med organizacijskimi deli, spremeni se tudi odnos zaposlenih, saj so

neposredno povezani z aktivnostmi in pri gradnji sistema. Tudi razmejitev odgovornosti se spremeni, pri čemer lahko naletimo na določen odpor. Seveda pa večino lastnosti metode predstavljajo pozitivni učinki, ki omogočajo večjo konkurenčnost podjetja ter večjo mero inovativnosti pri vzpostavljanju nove metode. Z analizo aktivnosti in metodo SAPP ugotovimo tudi porazdelitev prihodkov ter dobička za posamezne proizvode. Vse to so dobrodošli podatki za odločitve managementa o proizvodnem programu, o izboljšanju procesov. Večji del odločitev na podlagi te metode je strateškega pomena za podjetje.

Metoda SAPP in poslovanje na temelju analize aktivnosti se je v mnogih podjetjih izkazala za zelo primerno, njena uporaba v svetovnem merilu narašča, prav tako pa jo v zadnjem času uvajajo v podjetja tudi v Slovenji, predvsem v večjih podjetjih.

Literatura

1. Ansari Sahid et. al.: Activity – Based Management (ABM): Module. B.k. : Richard D. Irwin, 1999. 37 str.
2. Atkinson A, Anthony, et. al.: Management Accounting. 3rd. ed. Upper Saddle River : Prentice Hall, Inc., 2001. 595 str.
3. Brimson A. James: Activity Accounting. N.Y.: John Wiley & Sons, Inc., 1991. 214 str.
4. Cokins Gary: Activity – Based Cost Management. N.Y. : John Wiley & Sons, Inc., 2001. 374 str.
5. Dodge Roy: Foundations Of Cost And Management Accounting. 1st. ed. London : Chapman & Hall, 1994. 419 str.
6. Drury Colin: Costing An Introduction. 3rd ed. London : Chapman & Hall, 1994. 491 str.
7. Džajić Ljubica: Obračunavanje stroškov po sestavinah dejavnosti in tradicionalna ureditev stroškovnega sistema. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 12, str. 45–55.
8. Globočnik Andrejka: Posebnosti kalkulacije lastne in prodajne cene v črni metalurgiji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 45 str.
9. Hansen Don. R., Mowen Maryanne M.: Management Accounting. 2nd ed. Cincinnati Ohio: College Division South – Western Publishing Co., 1992. 1048 str.
10. Hammer H. Lawrence, Carter K. William, Usry F. Milton: Cost Accounting. Cincinnati Ohio : International Thompson Publishing, 1994. 839 str.
11. Hočevár Marko: Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. IKS, Ljubljana, 29(2002), 11, str. 85–96.
12. Kaplan S. Robert, Atkinson A. Anthony: Advanced Management Accounting. 3rd ed. Upper Saddle River : Prentice Hall, Inc., 1998. 798 str.
13. MacArthur John B.: Activity-Based Costing and Activity-Based Management: An Introduction. Brinker Barry: Guide to Cost Management. New York : John Wiley & Sons, 2000. str. 397-410.

14. Osolnik Niko: Z metodo ABC ugotavljamo, zakaj in ne kje so nastali stroški. Finance, Ljubljana, 14.07.2000, 82, str. 7.
15. Sakurai Michiharu: Integrated Cost Management. Portland : Productivity Press, Inc., 1996. 319 str.
16. Stanković Andrej: Uvajanje koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v podjetje: Primer Lek d.d., Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 94 str.
17. Šink Darja: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 124 str.
18. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 200 str.
19. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
20. Tekavčič Metka, Šink Darja: Performance measurement and cost management in Slovenian SMEs. (CD – ROM ed.). Tučepi : Ekonomska fakulteta Ljubljana, 2003.
21. Tekavčič Metka, Šink Darja: Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih in njihov vpliv na uspešnost poslovanja: Rezultati empirične raziskave. Ljubljana : Častnik Finance, 2002. 213 str.
22. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec–Novak Majda: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 303 str.