

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**UGOTAVLJANJE STROŠKOV PO PROCESIH V  
PODJETJU STUDIO MODERNA**

Ljubljana, september 2007

PETRA KOVAČ

## **IZJAVA**

Študentka Petra Kovač izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja, in dovolim objavo dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 28.09.2007

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

# KAZALO

<b>1</b>	<b>UVOD.....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>TRADICIONALNO UGOTAVLJANJE STROŠKOV.....</b>	<b>2</b>
2.1	SPLOŠNO O STROŠKIH.....	2
2.2	RAZLIČNE RAZVRSTITVE STROŠKOV .....	3
2.3	STROŠKOVNO MESTO IN STROŠKOVNI NOSILEC .....	8
2.4	SISTEM STROŠKOV .....	9
2.5	OPTIMALNI SISTEM STROŠKOV .....	10
2.6	METODE UGOTAVLJANJA IN SPREMLJANJA STROŠKOV .....	11
2.6.1	DELITVENE KALKULACIJE STROŠKOV.....	12
2.6.2	KALKULACIJE STROŠKOV Z DODATKI .....	13
2.7	POMANJKLJIVOSTI TRADICIONALNIH SISTEMOV .....	14
<b>3</b>	<b>RAČUNOVODSTVO AKTIVNOSTI.....</b>	<b>15</b>
3.1	METODA KALKULIRANJA STROŠKOV NA PODLAGI SESTAVIN DEJAVNOSTI–ABC METODA (ACTIVITY BASED COSTING) .....	15
3.1.1	OSNOVNE ZNAČILNOSTI ABC METODE.....	15
3.1.2	SESTAVINE ABC METODE .....	17
3.1.3	UPORABA ABC METODE.....	21
3.1.4	UVAJANJE ABC METODE .....	21
3.1.5	SLABOSTI IN PREDNOSTI ABC METODE .....	25
3.1.6	PRIMERJAVA MED ABC TER TRADICIONALNIMI METODAMI* .....	26
3.2	POSLOVODENJE NA PODLAGI AKTIVNOSTI POSLOVNEGA PROCESA – METODA ABM (ACTIVITY BASED MANAGEMENT) .....	27
3.3	RAZLIKA MED ABC IN ABM METODO .....	30
3.4	PREDRAČUNAVANJE NA PODLAGI AKTIVNOSTI POSLOVNEGA PROCESA (ABB METODA).....	31
<b>4</b>	<b>ABC METODA KOT PRIPOMOČEK PRI UGOTAVLJANJU STROŠKOV AKTIVNOSTI V PODJETJU STUDIO MODERNA .....</b>	<b>32</b>
4.1	PREDSTAVITEV PODJETJA.....	32
4.2	CILJ PODJETJA.....	35
4.3	PRODAJNI PROGRAM PODJETJA .....	36
4.4	PROBLEMATIKA SEDANJEGA STANJA SPREMLJANJA STROŠKOV .....	36
4.4.1	NABAVA.....	37
4.4.2	PRODAJA.....	39
4.4.3	REKLAMACIJE .....	41
4.4.4	PREDLOGI IN REŠITVE .....	41
4.4.5	SKLEPNE MISLI .....	44
<b>5</b>	<b>ZAKLJUČEK.....</b>	<b>44</b>
	<b>LITERATURA.....</b>	<b>45</b>
	<b>VIR .....</b>	<b>46</b>
	<b>PRILOGE .....</b>	<b>1</b>



# 1 UVOD

V današnjem svetu, kjer prevladuje močna konkurenca, se podjetja pogosto srečujejo s problemom previsokih stroškov. Izkušnje kažejo, da je obvladovanje stroškov eno najbolj kritičnih področij pri prilagajanju podjetij razmeram, značilnim za tržno gospodarstvo. Z uvajanjem novih proizvodnih načel je pričelo v podjetjih prihajati do velikih sprememb v strukturi stroškov, saj se precej zmanjšuje delež neposrednih stroškov, povečujejo pa se splošni oziroma posredni stroški. Tradicionalne metode razporejanja stroškov so zaradi tega postale neustrezne. Uporabljati so se pričele novejšje oziroma sodobne metode, ki so se razvile že v preteklosti. ABC metoda (activity based costing) ali metoda razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa je ena izmed najbolj uporabnih modernih metod.

Cilj mojega diplomskega dela je (na podlagi ABC metode) proučiti stroške poslovnih procesov v podjetju Studio Moderna hkrati pa podati tudi predlog za zmanjšanje le teh.

Diplomsko delo sem razdelila na tri dele.

V prvem poglavju sem napisala nekaj splošnega o stroških. Predstavila sem pojem stroškov, razdelila stroške po različnih razvrstitvenih kriterijih, opredelila stroškovno mesto in stroškovni nosilec. Čeprav večja podjetja prehajajo na sodobne metode spremljanja stroškov, sem v prvem delu predstavila tudi različne tradicionalne metode spremljanja in ugotavljanja stroškov (delitvene kalkulacije, kalkulacije stroškov z dodatki). Na koncu prvega dela sem opisala še pomanjkljivost tradicionalnih sistemov. Z uvajanjem novih proizvodnih načel prihaja do velikih sprememb v strukturi stroškov, saj se precej zmanjšuje delež neposrednih stroškov dela, povečujejo pa se splošni proizvodni stroški. Klasičnega neposrednega dela v razmerah zelo avtomatizirane proizvodnje tako rekoč ni, zamenjuje pa ga povečano število zaposlenih v proizvodni režiji, kot so na primer programerji, tehnologi, kontrolorji, vzdrževalci in podobno. Poleg tega se povečujejo tudi stalni stroški v primerjavi s spremenljivimi stroški, tako da je potrebno vse več stroškov razporejati na posamezne stroškovne nosilce na podlagi ključev (Tekavčič, 1997, str. 67).

V drugem delu diplomskega dela sem se osredotočila na sodobne metode spremljanja in ugotavljanja stroškov. Poudarek je predvsem na ABC metodi (activity based costing) s katero ugotavljamo stroške posameznih aktivnosti poslovnega procesa. Opredelila sem osnovne značilnosti metode, njene sestavine, uporabo, uvajanje, slabosti in prednosti, ter primerjavo z tradicionalnimi metodami. Ob koncu drugega dela sem opisala še ABM (activity based management) metodo ter ABB (predračunavanje na podlagi aktivnosti poslovnega procesa). Poslovanje na podlagi aktivnosti poslovnega procesa (ABM) združuje metodo ABC in ABCM (Activity Based Cost Management) in pomeni uporabo informacij, pridobljenih z metodo ABC za namene izboljšanja poslovanja podjetja.

Predračunavanje na podlagi aktivnosti poslovnega procesa (ABB metoda) je proces načrtovanja (planiranja) in nadziranja (kontroliranja) pričakovanih aktivnosti v podjetju z namenom izdelati stroškovno učinkovit predračun, ki ustreza predvidenemu obsegu dela in dogovorjenim strateškim ciljem.

V tretjem delu diplomskega dela sem na podlagi praktičnega primera izbranega podjetja uporabila ABC metodo kot pomoč pri ugotavljanju stroškov aktivnosti po poslovnih procesih (nabava, prodaja, reklamacije). Podrobneje sem analizirala ter ocenila stroške aktivnosti povezane z izvajanjem posameznega poslovnega procesa. Osnova za razporeditev stroškov posamezne aktivnosti so opravljene ure dela. Na koncu tretjega dela sem dodala še predloge in rešitve za zmanjšanje stroškov posameznega poslovnega procesa.

Rezultate analize in informacije, ki sem jih pridobila skozi praktičen del, bi podjetje lahko upoštevalo pri iskanju ustreznih rešitev za zniževanje stroškov posameznih aktivnosti. Pridobljene informacije bi lahko uporabilo kot pomoč in ne kot osnovo pri določanju cen izdelkov ter pri odločanju o investicijah.

## **2 TRADICIONALNO UGOTAVLJANJE STROŠKOV**

### **2.1 SPLOŠNO O STROŠKIH**

Domača strokovna literatura o ekonomiki podjetja in računovodstvu stroške navadno opredeljuje kot v denarju izražene potroške prvin poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, str. 13).

Stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri ustvarjanju poslovnih učinkov, to je proizvodov in storitev; v načelu je zmnožek potroškov delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oziroma obračunskimi postavkami (Turk, 1983, str. 9).

Poznavanje stroškov v podjetju je bistveni faktor, ki vpliva na uspešnost podjetja. Tako lahko napačne informacije o stroških pripeljejo do poslabšanja položaja podjetja. Pred samim zbiranjem informacij mora podjetje ugotoviti, kateri stroški se v podjetju pojavljajo, da lahko ustrezno uporabi kalkulacijsko metodo za razporejanje stroškov.

Nobena informacija o stroških nima absolutne vrednosti, temveč samo relativno vrednost. Iste številke lahko pri reševanju določenega problema v določenih okoliščinah pomenijo informacijo, pri reševanju kakega drugega problema v drugih okoliščinah pa tudi dezinformacijo. Zato je v vsakem primeru potrebno oblikovati posebne informacije o stroških in se hkrati zavedati omejitev njihove izrazne moči.

Informacije o stroških lahko zajemajo (Turk, 1983, str. 10) :

- stroške, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka in so med drugim podlaga za postavljanje in presojanje njegove prodajne cene;
- stroške, ki se pojavljajo po organizacijskih enotah in so med drugim podlaga za presojanje tamkajšnje odgovornosti in uspeha.

Pri sprejemanju poslovnih odločitev zgornje informacije o stroških niso neposredno zanimive, saj je pri odločitvah pomembnejše pravilno tolmačenje izračunov, ki mu sledita še nadzor in analiza.

## **2.2 RAZLIČNE RAZVRSTITVE STROŠKOV**

Z razvrščanjem stroškov po različnih kriterijih se ukvarja več avtorjev, pri čemer se njihove razvrstitvene sheme razlikujejo po številu in izboru uporabljenih razvrstitvenih kriterijev, in tudi po poimenovanju stroškovnih skupin znotraj določenega kriterija.

Razvrstitev stroškov po različnih razvrstitvenih kriterijih (Tekavčič, 1997, str. 17):

### **a) Izvor glede na prvine poslovnega procesa**

Delitev stroškov glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo, vodi do takoimenovanih *naravnih* (tudi načelnih) vrst *stroškov*, med katere uvrščamo stroške delovnih sredstev, stroške predmetov dela, stroške dela in stroške tujih storitev.

### **b) Pripisovanje posameznim stroškovnim objektom**

Po tem kriteriju delimo stroške na:

- *neposredne stroške*<sup>1</sup>  
Neposredni stroški so tisti stroški, za katere lahko brez težav ugotovimo, koliko jih je povzročil posamezni stroškovni objekt, posredni pa so tisti stroški, ki so skupni več stroškovnim objektom in jih moramo razporediti na stroškovne objekte na podlagi določenih metod, ki neizogibno vključujejo določeno stopnjo arbitrarnosti.
- *posredne stroške*<sup>2</sup>  
Pri splošnih (posrednih) stroških kaže razlikovati splošne proizvodjalne stroške od splošnih nabavnih, prodajnih in upravnih stroškov. Posredne (splošne) stroške na posamezne stroškovne objekte običajno razporejamo na podlagi ključev, izraženih v odstotkih, ki pomenijo razmerje med ustrežno kategorijo splošnih stroškov, ki jo moramo razporediti, in izbrano osnovo za razporejanje. Osnove za razporejanje splošnih stroškov so na primer lahko neposredni stroški dela, neposredni materialni stroški, skupni neposredni stroški, ure neposrednega dela, ure strojnega dela, število zaposlenih in podobno.

---

<sup>1</sup> Drugo ime za neposredne stroške je direktni stroški.

<sup>2</sup> Termin za posredne stroške pa se v literaturi uporablja indirektni stroški ali splošni stroški.

*Ključ za razporejanje splošnih stroškov = splošni stroški/osnova x 100*

**c) Izvor z vidika obravnavane poslovne enote**

Stroške glede na izvor z vidika obravnavane poslovne enote delimo na:

- *izvirne stroške*  
Izvirni stroški nastajajo v obravnavani poslovni enoti podjetja (Pučko, Rozman, 1992, str. 91).
- *neizvirne (izvedene, izpeljane) stroške.*  
Izvedeni stroški pa so vanjo preneseni iz kake druge poslovne enote (Pučko, Rozman, 1992, str. 91).

**d) Obdobje nastanka stroškov**

Stroške glede na obdobje nastanka delimo na:

- *uresničene ali obračunske stroške*  
Uresničeni stroški se nanašajo na doseženi obseg poslovanja in so prikazani v knjigovodskih listinah, zato jih lahko imenujemo tudi obračunski stroški. Na njihovi podlagi presojamo doseženo uspešnost poslovanja za obdobje, na katerega se nanašajo, in ugotavljamo, kako bi jo bilo mogoče povečati.
- *načrtovane ali prihodnje stroške*  
Načrtovani stroški se nanašajo na prihodnje obdobje in imajo odločilno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev.

**e) Obdobje vplivanja na poslovni izid**

Glede na to, kdaj stroški vplivajo na poslovni izid, ločimo:

- *stroške, ki se lahko zadržujejo v zalogah*  
Stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah, so tisti stroški, ki postanejo odhodki in vplivajo na poslovni izid šele takrat, ko podjetje učinke poslovnega procesa, zaradi katerih so nastali, proda in s prodajo ustvari prihodke.
- *stroške obdobja*  
Stroški obdobja pa so tisti, ki vplivajo na poslovni izid v istem obdobju, ko so nastali, ne glede na to, ali je podjetje učinke poslovnega procesa, ki so jih povzročili, prodalo ali ne. Stroškov obdobja podjetje torej ne more vračunati v zaloge.



- *zapadle stroške*  
Zapadli stroški so tisti, ki sooblikujejo odhodke in s tem vplivajo na poslovni izid danega obdobja (torej vsi stroški obdobja ter tisti del stroškov, ki se lahko zadržujejo v zalogah, ki se nanaša na prodane količine).
- *nezapadle stroške*  
Nezapadli stroški so tisti, ki jih podjetje zadrži v zalogah.

**f) Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (obnašanja stroškov)**

Glede na to, kako se stroški odzivajo na spremembe v obsegu poslovanja, ločimo:

- *stalne (fiksne) stroške*  
Stalni stroški so po prevladujoči opredelitvi tisti stroški, ki niso odvisni od obsega poslovanja in se v kratkem obdobju pojavljajo v določenem stalnem znesku, čeprav podjetje preneha poslovati. Njihova višina je odvisna predvsem od usposobljenosti poslovnega procesa, zato bi jih lahko imenovali tudi stroški poslovne (proizvodne) pripravljenosti.  
V kategoriji stalnih stroškov je smiselno razlikovati med nujnimi stalnimi stroški in odpravljljivimi stalnimi stroški.  
Nujni stalni stroški so tesno povezani s proizvodnimi in prodajnimi zmogljivostmi in jih kratkoročno ni mogoče zmanjšati, ne da bi resno ogrozili poslovanje podjetja ali njegove dolgoročne cilje. Med nujne stalne stroške uvrščamo na primer amortizacijske stroške, ki se nanašajo na proizvodne zmogljivosti, davek na nepremičnine, zavarovalne premije in podobno.  
Odpravljljivi stalni stroški pa so tisti stroški, ki izhajajo iz kratkoročnih poslovnih odločitev, kot so na primer stroški oglaševanja po pogodbi za določeno obdobje, štipendije za določeno študijsko leto in podobno. Odpravljljive stalne stroške navadno povezujemo z letnimi poslovnimi odločitvami, njihova osnovna značilnost pa je, da jih je mogoče odpraviti brez težjih posledic za doseganje dolgoročnih ciljev podjetja.
- *spremenljive (variabilne) stroške*  
Spremenljivi stroški so opredeljeni kot stroški, ki so odvisni od obsega poslovanja in ob povečanju obsega poslovanja naraščajo. Vendar se vsi spremenljivi stroški ne povečujejo enako hitro. Glede na to, kako se odzivajo na povečanje obsega poslovanja, ločimo napredujoče (progresivne), sorazmerne (proporcionalne) in nazadujoče (degresivne) spremenljive stroške.
- *omejeno stalne stroške*  
Stalni stroški so absolutno stalni samo v določenem obdobju poslovanja. Njegova zgornja meja so dane proizvodne zmogljivosti in če želi podjetje povečati obseg poslovanja čez to mejo, mora povečati svoje zmogljivosti.

Dodatne zmogljivosti pa povzročijo skokovito povečanje stalnih stroškov, zato predpostavka o absolutnih stalnih stroških na točki povečanja zmogljivosti preneha veljati. Novi stalni stroški se oblikujejo na višji ravni in s povečanjem obsega poslovanja ostajajo nespremenjeni vse dotlej, dokler ta ne doseže ob zgornje meje povečanja zmogljivosti. Morebitno novo povečanje zmogljivosti ponovno skokovito poveča stalne stroške, ki se oblikujejo na novi, višji ravni. Takšne stroške imenujemo omejene stalne stroške.

- *omejeno spremenljive stroške*

Nekateri stroški, ki imajo lastnosti spremenljivih stroškov, se namreč povečajo šele z zadostnim povečanjem obsega poslovanja glede na dane proizvodne zmogljivosti. Takšni so na primer stroški vzdrževanja strojev, ki se ne povečujejo z vsako dodatno proizvedeno enoto proizvoda, a vendarle tako pogosto, da jih še vedno upoštevamo kot spremenljive stroške, le da to niso absolutno spremenljivi, temveč le omejeni spremenljivi stroški.

**g) Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent**

Glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent, delimo stroške na:

- *dejanske stroške*

Dejanski stroški so stroški, ki so se v določenem obdobju dejansko pojavili v določenem znesku.

- *ocenjene stroške*

Ocenjeni stroški so stroški, ki jih je mogoče pričakovati glede na povprečne dejanske stroške v preteklem obračunskem obdobju in nove okoliščine, ki jih lahko predvidimo. Pomembni so predvsem kot izhodišče za načrtovane stroške, lahko pa so tudi izhodišče za vrednotenje poslovnih učinkov. Pogosta je kombinacija, ki vključuje dejanske neposredne stroške in ocenjene splošne stroške, izračunane kot zmnožek ocenjenega ključa (ocenjeni splošni stroški deljeni z ocenjeno vrednostjo osnove za ocenjeno količino poslovnih prvin) in osnove, ki se nanaša na dejansko uresničeno količino poslovnih učinkov. Tako opredeljeni stroški so znani kot *normalni stroški*.

- *standardne stroške*

Standardni stroški so stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Temeljijo na standardnih cenah in standardnih količinah poslovnih prvin po enoti poslovnih učinkov. Pomembni so za načrtovanje stroškov in za vrednotenje poslovnih učinkov.

**h) Koncepti, pomembni za proces odločanja**

Stroškovni koncepti, ki so pomembni za odločanje v podjetju so:

- *odločilni (relevantni) stroški*
- *diferenčni stroški*
- *izogibni (izbežni) stroški*

- *nepovratni stroški*
- *okolščinski (oportunitetni) stroški*
- *obvladljivi stroški*
  
- *relevantni ali odločilni stroški*  
 Relevantni stroški so vsi tisti stroški, ki so z obravnavano poslovno odločitvijo logično povezani in jih kaže pri njenem sprejemu upoštevati, vendar le tisti del stroškov, ki so odvisni od tega, ali določeno odločitev sprejmemo ali ne.
  
- *izogibni stroški*  
 Izogibni stroški so stroški, ki se jim je mogoče izogniti, če določene poslovne različice ne sprejmemo, pojavijo pa se, če jo sprejmemo.
  
- *diferenčni stroški*  
 Izogibni stroški so po vsebini skladni s konceptom razlikovalnih (diferenčnih) stroškov, ki pomenijo razliko v stroških med poslovnimi različicami, zato nekateri avtorji oba pojma uporabljajo kot sinonima. To je tudi logično, kajti stroškom, ki se med posameznimi različicami razlikujejo, se je mogoče izogniti, če določene različice na sprejmemo.
  
- *oportunitetni stroški*  
 Oportunitetni stroški pomenijo ceno sprejete različice delovanja. Enaki so izgubi rezultata, ki bi ga dala zaradi nje opuščena druga različica delovanja.
  
- *nepovratni stroški*  
 Nepovratni stroški so stroški, ki so se v danem znesku že pojavili in nanje ne moremo več vplivati. Odločitve, ki jih je povzročila, ne moremo spremeniti ali popraviti z nobeno sedanjo ali prihodnjo odločitvijo. To pa pomeni, da so nepovratni stroški pri odločanju nerelavantni in jih zato pri sprejemanju odločitev ne smemo upoštevati.

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

- a. potrebno je zbrati podatke o vseh stroških, ki so povezani z vsako od mogočih različic delovanja, ki jih preučujemo;
- b. potrebno je ugotoviti kateri stroški so iz vidika dane odločitve nepovratni in kateri neizogibni in oboje izločiti iz analize;
- c. stroški, ki ostanejo so razlikovalni in zato izogibni stroški in so kot taki relevantni za odločanje.

### 2.3 STROŠKOVNO MESTO IN STROŠKOVNI NOSILEC

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, str. 123; Hočevar, 1998, str. 80).

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojni namen (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 85):

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

Stroškovna mesta delimo na proizvodjalna in neproizvodjalna.

Med proizvodjalna stroškovna mesta sodijo stroškovna mesta osnovne dejavnosti, stroškovna mesta stranske dejavnosti, stroškovna mesta neindustrijske dejavnosti in stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Osnovna značilnost naštetih stroškovnih mest je proizvodna funkcija. Neproizvodjalna stroškovna mesta pa so mesta nakupne dejavnosti, stroškovna mesta upravne dejavnosti in stroškovna mesta prodajne dejavnosti (Bizjak, Petrin, 1996, str. 243).

Problem, ki nastane pri ugotavljanju stroškov po stroškovnih mestih so posredni stroški, kajti njihova značilnost je, da nastanejo na več stroškovnih mestih. Rešitev tega problema je ključ, s pomočjo katerega posredne stroške razporedimo na stroškovna mesta.

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

Stroškovni nosilec je proizvod oziroma storitev zaradi katerega so stroški nastali in s katerim jih je potrebno povezati. Ločimo začasne stroškovne nosilce ter končne stroškovne nosilce.

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

- a. razporejanje stroškov na podlagi poslovnih nalogov;
- b. razporejanje stroškov na podlagi poslovnih procesov.

Razporejanje stroškov na podlagi poslovnega procesa se uporablja za proizvodjalna podjetja, kjer je stroškovni nosilec enota proizvoda ali serija proizvodov.

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 SISTEM STROŠKOV**

Sistem stroškov je celota medsebojno povezanih potroškov in cen pri prvinah poslovnega procesa ter poslovnih učinkih (Turk, 1987, str. 266). Na podlagi tega lahko rečemo, da je bistvo sistema stroškov vrednotenje poslovnih učinkov, ki nam pove, koliko stroškov povzročajo posamezni poslovni učinki, kar je pomembno iz več razlogov (Tekavčič, 1997, str. 52):

- ker je izhodišče za vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov, ki lahko pri spremembi fizičnega obsega zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje bistveno vpliva na velikost poslovnega izida v določenem obračunskem obdobju;
- ker je izhodišče za postavljanje prodajnih cen;
- ker pri danih prodajnih cenah omogoča tudi presojanje donosnosti posameznih poslovnih učinkov in sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev na tej podlagi.

Sistem stroškov mora biti pozicioniran tako, da zagotavlja vodstvu vse potrebne informacije, ki jih potrebuje za sprejemanje poslovnih odločitev. Po Tekavčičevi so povzeti trije sklopi odločitev, ki jih upošteva vsak konkretni sistem:

### **a. Odločitve o načinu zajemanja stroškov v podjetju:**

- sistem stroškov na temelju poslovnih nalog (job order costing);
- sistem stroškov, ki temeljijo na poteku poslovnega procesa (process costing).

V primeru zajemanja stroškov na temelju poslovnih nalog, stroške najprej ugotovimo za posamezne izvedene naloge, ki temeljijo na poslovnem nalogu, nato pa še zbirno na celotni poslovni nalog. Lastna cena je količnik med stroški, ki bremenijo posamezni poslovni nalog in številom na nalogu navedenih enot poslovnega učinka. Ta sistem je primernejši za posamično in serijsko proizvodnjo, ki temelji na proizvodnem nalogu, ki izhaja iz naročila kupca ali načrta proizvodnje.

### **b. Odločitve o vrednotenju posameznih stroškovnih komponent:**

- sistem dejanskih stroškov;
- sistem ocenjenih stroškov;
- sistem standardnih stroškov.

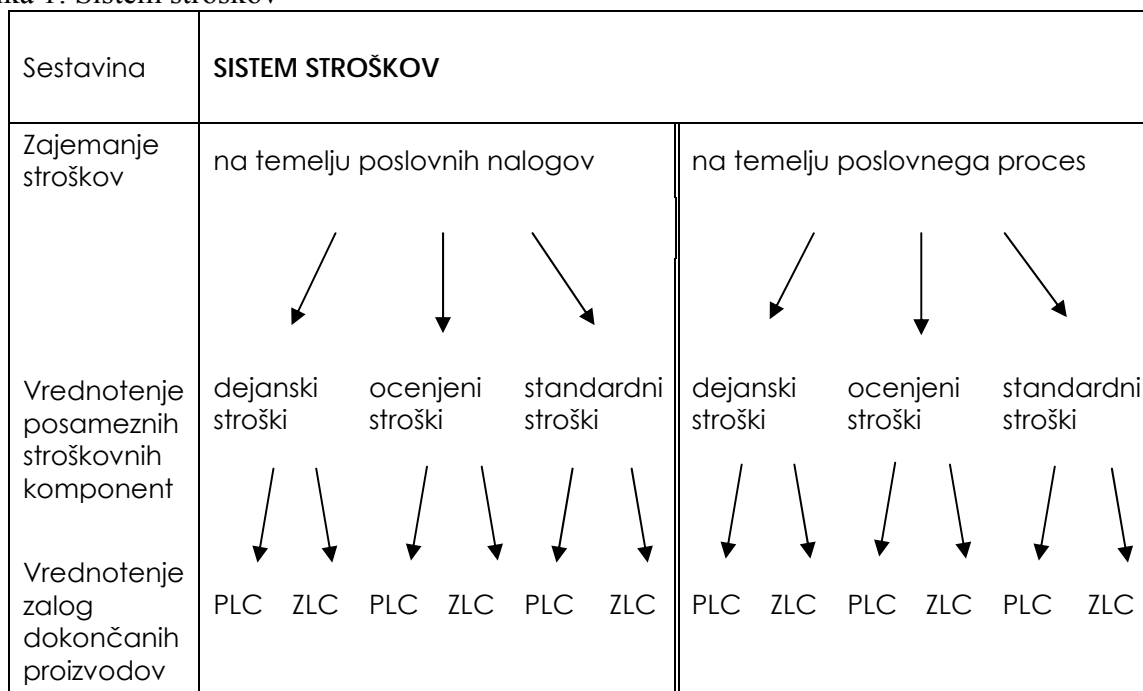
Vrednotenje na podlagi zgornjih sistemov je opisano oz. razloženo v poglavju Različne razvrstitve stroškov.

### **c. Odločitve o vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov:**

- vrednotenje po polni lastni ceni;
- vrednotenje po eni od različic zožene lastne cene.

Ta odločitev se nanaša na vprašanje, katere stroške bo podjetje v določenem obdobju v celoti uvrstilo med stroške obdobja in katere bo zadržalo v zalogah neprodanih proizvodov in nedokončane proizvodnje. Na voljo sta dve skrajni možnosti: vrednotenje po polni lastni ceni in vrednotenje po spremenljivih stroških. V prvem primeru v zalogah zadržimo vse stroške, ki se nanašajo na neprodano količino, v drugem pa le pripadajoči del spremenljivih stroškov.

Slika 1: Sistem stroškov



PLC po lastni ceni

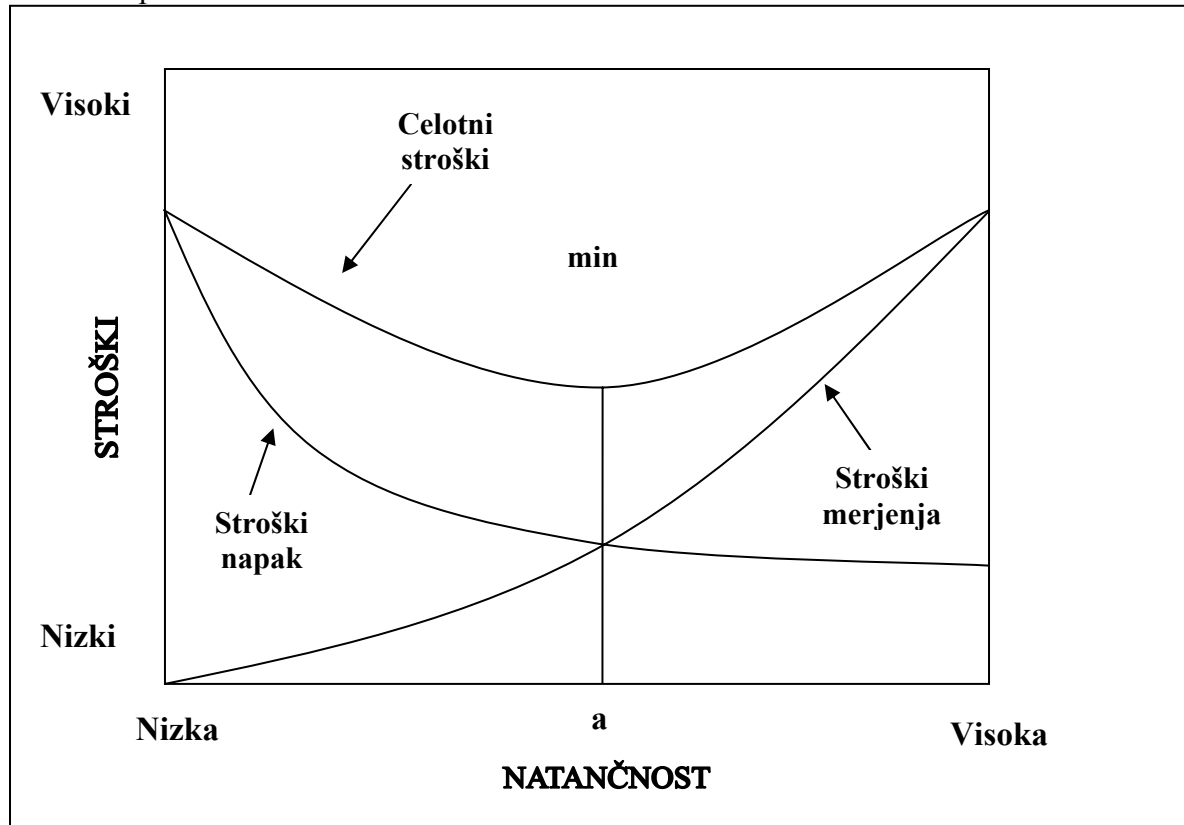
ZLC po zoženi lastni ceni

Vir: Tekavčič, 1995, str. 56.

## 2.5 OPTIMALNI SISTEM STROŠKOV

Optimalni sistem stroškov bi moral zagotoviti popolnoma natančne informacije o stroških za vse poslovne učinke podjetja, vendar takšen sistem v praksi ne obstaja. To bi pomenilo, da bi bili stroški, ki bi nastajali z zagotavljanjem stoddstotnih informacij, tako visoki, da bi presegali koristi, ki bi jih podjetje imelo od tako natančnih informacij (Tekavčič, 1997, str. 159).

Slika 3: Optimalni sistem stroškov



Vir: Tekavčič, 1995, str.110.

Pri zagotavljanju informacij o stroških se pojavljajo:

- stroški merjenja, ki naraščajo s stopnjo zagotovljene natančnosti;
- stroški napak, ki s stopnjo natančnosti padajo.

Celotni stroški stroškovnega sistema predstavljajo vsoto stroškov merjenja in napak. Tam, kjer so celotni stroški najnižji, je tista stopnja natančnosti informacij, ki jo dosežemo z optimalnim sistemom stroškov.

## **2.6 METODE UGOTAVLJANJA IN SPREMLJANJA STROŠKOV**

Kalkuliranje je postopek razporejanja stroškov na stroškovne nosilce. Cilj kalkulacij je ugotovljati prihodke, dobiček, ugotoviti stroške, pridobiti informacije za posloven odločitve, motivirati zaposlene in poslovodje.

Izračunavanje stroškov je lahko različno, odvisno od cilja in namena proučevanja stroškov. Vsakdo, ki kalkulira, mora glede na namen izračunavanja in ne glede na to, ali gre za predračunsko ali obračunsko kalkulacijo, poznati metodiko kalkuliranja in pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko v konkretnem primeru uporabimo neko metodo za to, da ugotovimo ali polno lastno ceno ali proizvodjalno ceno ali spremenljive stroške ali neposredne stroške ali dodatne ali mejne stroške za posamezni proizvod ali posamezno storitev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 88).

### 2.6.1 DELITVENE KALKULACIJE STROŠKOV

Delitvene kalkulacije uporabljajo podjetja z množično ali procesno dejavnostjo, saj upoštevajo dokončano in nedokončano količino na posameznih stopnjah proizvodnje, vključevanje materiala v proces in druge skupne stroške predelave po stopnjah, lahko pa tudi preračunavajo poslovne učinke z ekvivalentnimi števili oziroma kako drugače, če poslovni učinki niso enotni (Vodlan, 2002, str. 24).

Med delitvene kalkulacije stroškov so uvrščene:

a) *Delitvena kalkulacija stroškov je lahko ali enostavna ali razčlenjena po stroškovnih mestih*

Za delitveno kalkulacijo je značilno, da so vsi stroški neposredni, kar pomeni, da ni potrebno neposrednih 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.

*Razčlenjeno* delitveno kalkulacijo prav tako uporabljamo pri enostavni proizvodnji, vendar je proizvodni proces organiziran v več zaporednih fazah. Stroškom sledi po fazah procesa proizvodnje ali po mestih nastanka učinka ali po elementih strukture cene (Bizjak, Petrin, 1996, str. 250).

Poznamo 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 delimo s proizvedenimi količinami končnih 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.

Prednost razčlenitvene kalkulacije pred enostavno je v boljšem nadzoru stroškov, v večji preglednosti ter odgovornosti za stroške.

b) *Kalkulacija stroškov z enakovrednimi (ekvivalentnimi) števili je lahko ali enostavna ali razčlenjena po stroškovnih mestih in vrstah stroškov*

Kalkulacijo z enakovrednimi števili uporabljamo pri proizvodnji raznovrstnih proizvodov in kadar vsi proizvodi enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest proizvodnje. Prvi korak za izračun lastne cene je določitev ekvivalentnih števil na podlagi stalnih razmerij med stroški.



Potem proizvedene količine raznih vrst proizvodov pomnožimo z ustreznimi ekvivalentnimi števili. Z izračunom dobimo rezultat, ki pokaže koliko je imelo podjetje vseh stroškov ter koliko je podjetje proizvedlo tako imenovanih pogojnih enot proizvodov. Tako izračunamo stroškovno ceno pogojne enote. Lastno ceno posamezne enote dobimo z izračunom tako, da lastno ceno pogojne enote pomnožimo z ustreznim ekvivalentom.

*c) Kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov z odvzemanjem*

Ta metoda se uporablja v podjetjih, ki imajo en glavni proizvod in več stranskih proizvodov. Proizvodni proces poteka tako, da ne moremo proizvesti glavnega proizvoda ne da bi hkrati proizvajali enega ali več stranskih proizvodov. Stroškovno ceno izračunamo tako, da celotne stroške podjetja zmanjšamo za prodajno vrednost stranskih proizvodov. Dobljeni znesek potem delimo s proizvedeno količino glavnega proizvoda.

*d) Kalkulacija po spremenljivih stroških*

Ta vrsta kalkulacije se uporablja predvsem za ugotavljanje primerne prodajne cene proizvodov podjetja (za ugotavljanje stopnje prispevka za kritje). Kalkulacija po spremenljivih stroških temelji na podlagi razdelitve 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.

## **2.6.2 KALKULACIJE STROŠKOV Z DODATKI**

Kalkulacije stroškov z dodatki se uporabljajo pri serijski oziroma posamični dejavnosti po naročilu. Upoštevati je potrebno vse vrste neposrednih stroškov, količine dokončanih in nedokončanih proizvodov ter količnike dodatka posrednih stroškov posameznih vrst oziroma na posameznih stroškovnih mestih (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 125). Takšen sistem se uporablja takrat, ko izdelki prehajajo skozi množice postopkov in povzročajo različne količine proizvodjalnih stroškov. Stroški enega izdelka se lahko močno razlikujejo od stroškov drugega, zato jih moramo spremljati ločeno in stroške akumulirati po izdelkih.

Med kalkulacije z dodatki so uvrščene (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 89):

a) Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom splošnih (posrednih) stroškov.

To kalkulacijo uporabljamo če:

- so končni proizvodi raznovrstni in pri vsakem od njih poznamo neposredne stroške;
- različne vrste proizvodov prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest ali če je razmerje med splošnimi (posrednimi) stroški in izbranimi neposrednimi velikostmi na vseh stroškovnih mestih enako;
- za vse vrste splošnih stroškov lahko uporabimo ista merila razporejanja.

b) Kalkulacija stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih (posrednih) stroškov.

Uporabljamo jo če:

- so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri vsaki njihovi vrsti znani neposredni stroški;
- različne vrste proizvodov ne povzročajo enakomerno vseh vrst splošnih stroškov;
- je treba za različne vrste splošnih stroškov uporabiti različna merila za razporejanje.

c) Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih.

Uporabljamo jo, če:

- so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri vsaki njihovi vrsti znani neposredni stroški;
- različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje;
- za vse vrste splošnih stroškov na posameznih stroškovnih mestih lahko uporabimo ista merila za razporejanje.

č) Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

Uporabljamo jo, če:

- so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri njihovi vsaki vrsti znani neposredni stroški;
- različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje;
- za vse vrste splošnih stroškov na posameznem stroškovnem mestu ne moremo uporabiti istih meril za razporejanje.

## **2.7 POMANJKLJIVOSTI TRADICIONALNIH SISTEMOV**

Tradicionalni sistemi spremljanja stroškov so tisti, pri katerih vrednotenje poslovnih učinkov temelji predvsem na neposrednih stroških dela in materiala, posredni stroški pa se razporejajo na posamezne stroškovne objekte na podlagi vnaprej določenih ključev. Tako imenovani ključ je določen kot razmerje med stroški, ki jih je potrebno razporediti, ter izbrano osnovo. Znesek, ki ga dobimo, pomnožimo s 100, kar predstavlja delež stroškov, ki jih želimo razporediti glede na določeno osnovo. Kot osnovo za ključ običajno uporabljamo ure neposrednega dela, ure strojnega dela, število zaposlenih in podobno. Znesek posrednih oz. splošnih stroškov za posamezni stroškovni objekt izračunamo tako, da znesek osnove pomnožimo s prej izračunanim ključem.

Ti sistemi stroškov se še vedno uporabljajo v sodobnih podjetjih in so se večinoma ohranili še iz obdobja, ko sta bila neposredno delo in material odločilna proizvodna dejavnika. Tehnologija je bila stabilna, splošni stroški so bili predvsem posledica aktivnosti, namenjenih nemotenemu izvajanju neposrednega proizvodnega procesa, proizvodni programi pa so bili omejeni na manjše število različnih proizvodov.

Z uvajanjem novih proizvodnih načel prihaja do velikih sprememb v strukturi stroškov, saj se precej zmanjšuje delež neposrednih stroškov dela, povečujejo pa se splošni proizvodni stroški.

Klasičnega neposrednega dela v razmerah zelo avtomatizirane proizvodnje tako rekoč ni, zamenjuje pa ga povečano število zaposlenih v proizvodni režiji, kot so na primer programerji, tehnologi, kontrolorji, vzdrževalci in podobno. Poleg tega se povečujejo tudi stalni stroški v primerjavi s spremenljivimi stroški, tako da je potrebno vse več stroškov razporejati na posamezne stroškovne nosilce na podlagi ključev (Tekavčič, 1997, str. 67).

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 so pomembne tudi za različne poslovne in strateške odločitve. Napačne informacije lahko vodijo v (Turney, 1996, str. 6-8):

- osredotočenje na neustrezne trge ter posledično v prodajo napačnih proizvodov;
- prodajo proizvodov napačnim kupcem ter posledično tudi neprimerno servisiranje le-teh;
- povečanje stroškov oblikovanja proizvodov;
- 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 dobavo teh enot zunaj podjetja.

Tradicionalni sistem spremljanja stroškov je bil razvit z namenom vrednotenja zalog in vodenja poslovnih knjig, ki pa ni več glavni cilj sodobnih sistemov za spremljanje stroškov. Sistem je praktično neuporaben za poslovno odločanje, saj se ne more prilagajati spremembam okolja glede na to, da se struktura stroškov spreminja.

### **3 RAČUNOVODSTVO AKTIVNOSTI**

#### **3.1 METODA KALKULIRANJA STROŠKOV NA PODLAGI SESTAVIN DEJAVNOSTI–ABC METODA (ACTIVITY BASED COSTING)**

##### **3.1.1 OSNOVNE ZNAČILNOSTI ABC METODE**

Spremenjene okoliščine poslovanja podjetij so privedle do potreb po informacijah, ki so drugačne od informacij, ki jih podjetja pripravljajo na podlagi tradicionalnega razporejanja stroškov. Tradicionalno razporejanje na neposredne in posredne stroške stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev ni več najprimernejše. Pomembne so predvsem aktivnosti, saj so

aktivnosti tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa v podjetju in povzročajo stroške, poslovni učinki pa so le potroški teh aktivnosti (Kapitanović, 2005, str. 9).

Novo proizvodne rešitve uvajajo tudi slovenska podjetja z namenom, da bi dosegla in 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<sup>3</sup>. Pravilno uvedene računovodske rešitve in s tem izdelane natančne informacije za potrebe poslovnega računovodstva pomenijo konkurenčno prednost podjetja.

ABC je metoda s katero ugotavljamo stroške posameznih aktivnosti poslovnega procesa. Stroške aktivnosti pa razporejamo s pomočjo meril na stroškovne nosilce. Pri tej metodi so aktivnosti tiste, ki izrabljajo prvine poslovnega procesa in povzročajo stroške, proizvodi in storitve so tukaj le potroški aktivnosti. Podjetja morajo tako najprej opredeliti aktivnosti in nato še stroške posamezne aktivnosti. Čeprav so pri tej metodi pomembni vsi stroški, tako neposredni kot tudi posredni, se ABC metoda ukvarja predvsem s splošnimi oz. posrednimi stroški. To so stroški, ki niso neposredno vezani na določen proizvod ali storitev, zato mora podjetje za te stroške najti način razporejanja oz. merilo, ki se nanaša na nosilce izvajanja aktivnosti. Podjetje pa mora opredeliti tudi stroškovne nosilce in načine razporejanja stroškov aktivnosti na posamezne stroškovne nosilce, kar vključuje odločitev o povzročiteljih stroškov in merila aktivnosti.

ABC metoda izpolnjuje zahteve sodobne tehnologije, saj naj bi podjetjem pokazala (Turk, Kavčič, Kotec-Novak, 1998, str. 92):

- I. katere proizvode ali storitve promovirati;
- II. kakšne morajo biti prodajne cene;
- III. kateri kupci obetajo dobiček in zakaj;
- IV. kako je treba meriti dosežke podjetja;
- V. katere distribucijske kanale uporabljati.

Pri metodi ABC so aktivnosti tiste, ki izrabljajo prvine poslovnega procesa in hkrati povzročajo stroške, medtem ko so proizvodi in storitve le porabniki teh aktivnosti.

**Aktivnosti** so procesi in postopki potrebni zato, da se proizvedejo proizvodi ali storitve, ki povzročajo stroške.

---

<sup>3</sup> ABC metoda je okrajšava za "Activity Based Costing". Za to metodo avtorji uporabljajo različna imena: koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (Tekavčič), procesno usmerjeno stroškovno računovodstvo (Koletnik), metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak). V strokovni literaturi pa je izraz ABC metoda najpogostejši.

**Stroškovni bazen oz. stroškovni center** sestavljajo stroški skupine aktivnosti pri čemer so stroškovni bazeni centri za razporejanje stroškov na posamezne **stroškovne objekte**. Stroškovni objekti so lahko poleg proizvodov oz. storitev tudi skupine proizvodov in storitev ter tudi podjetje.

**Merila aktivnosti** so osnova za razporejanje stroškov ene skupine aktivnosti in hkrati 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 skupino. Merilo je vedno opredeljeno v količinskih in ne v vrednostnih enotah.

### 3.1.2 SESTAVINE ABC METODE

ABC metoda vključuje poleg aktivnosti tudi dva vidika metode.

- I. Stroškovni vidik je vidik, na podlagi katerega določimo stroške posameznih stroškovnih nosilcev. Ta vidik omogoča realnejšo določitev stroškov posameznih stroškovnih nosilcev (Turney, 1996, str. 95-111).

Sestavine metode ABC s tega vidika so:

- **poslovna prvina** je ekonomski element povezan z izvedbo aktivnosti;
- **aktivnost**<sup>4</sup> je tista, ki troši prvine poslovnega procesa, zaradi katere nastajajo stroški;
- **center aktivnosti** je skupina aktivnosti, ki so med seboj povezane;
- **merilo uporabe virov** je osnova za razporejanje stroškov posameznih aktivnostih na podlagi prejetih informacij;
- **stroškovni objekt**<sup>5</sup> je del stroškovnega bazena in je proizvod ali storitev, katerega stroške želimo ugotoviti;
- **stroškovni bazen**<sup>6</sup> sestavljajo stroški skupine aktivnosti;
- **mera aktivnosti**<sup>7</sup> je stopnja frekvence povpraševanja po aktivnostih s strani stroškovnih objektov;
- **stroškovni nosilci** so razlog za izvedbo aktivnosti (izdelki, storitve oz. projekti na katere prenašamo stroške).

- II. Poslovni vidik je vidik, ki predstavlja dinamičen pogled na poslovanje podjetja in daje informacijo o delu, ki je bilo narejeno znotraj posamezne aktivnosti. Sestavni deli procesnega vidika (Stanković, 2000, str. 36):

- **povzročitelj stroškov** je faktor, ki določa obremenjenost dela posamezne aktivnosti;

---

<sup>4</sup> Sinonim za aktivnost je sestavina dejavnosti.

<sup>5</sup> Stroškovni objekt je lahko proizvod ali storitev oziroma skupina proizvodov ali storitev, proizvodna linija, serija, dejavnost, oddelek ali organizacija. Definicija stroškovnega objekta je odvisna od tega za katero raven oziroma kategorijo želimo ugotoviti stroške.

<sup>6</sup> Stroškovni bazen je stroškovni center aktivnosti oziroma je stroškovno mesto aktivnosti..

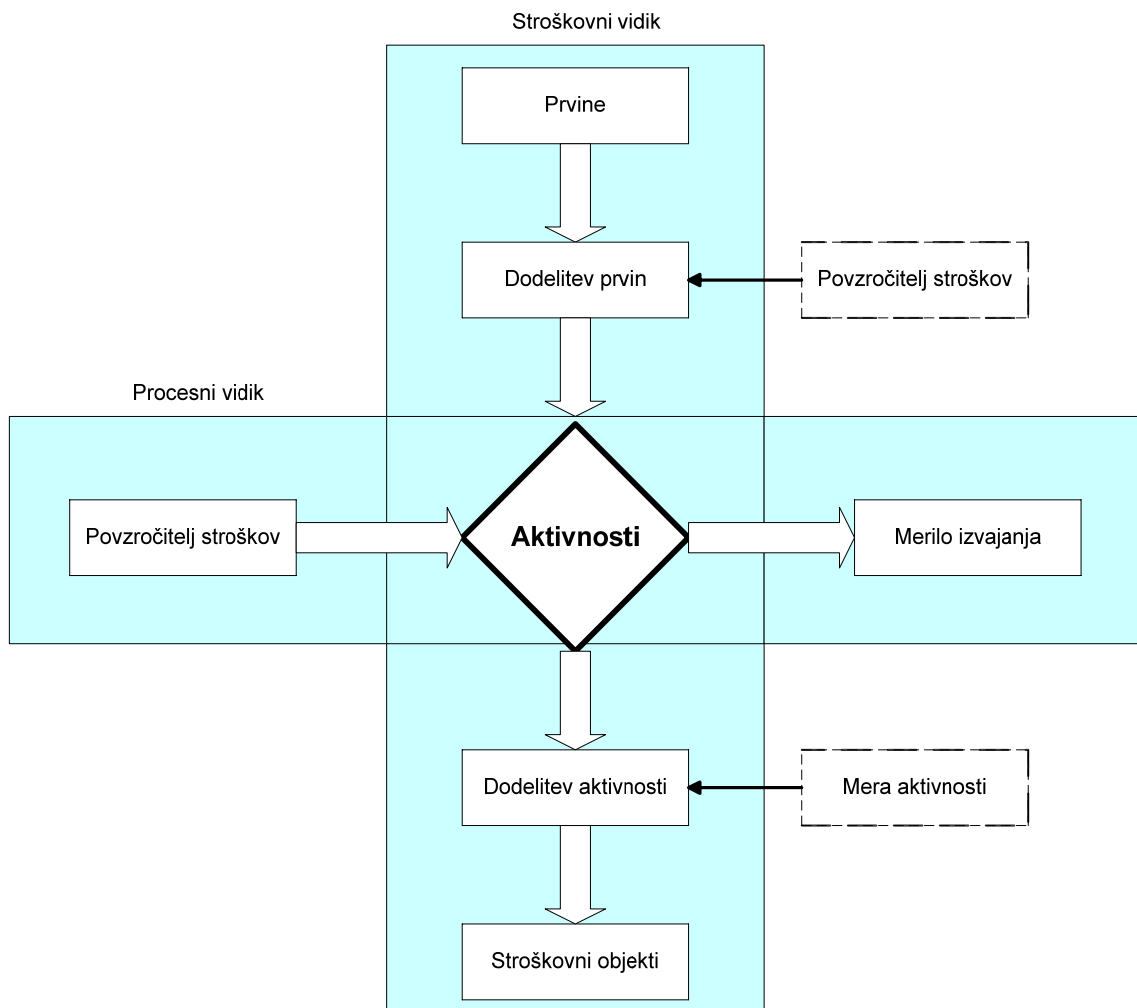
<sup>7</sup> Mera aktivnosti je začasni stroškovni nosilec.

- **merilo izvajanja** nam poda informacijo o uspešnosti posamezne aktivnosti pri zadovoljevanju potreb zunanjih in notranjih uporabnikov. Razlikuje se od aktivnosti do aktivnosti ter od podjetja do podjetja zaradi različnosti uporabnikov in njihovih želja. Število reklamacij je na primer lahko dobro merilo izvajanja funkcije podpore kupcev.

Procesni vidik omogoča:

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

Slika 3: Dvodimenzionalni, razviti model metode ABC

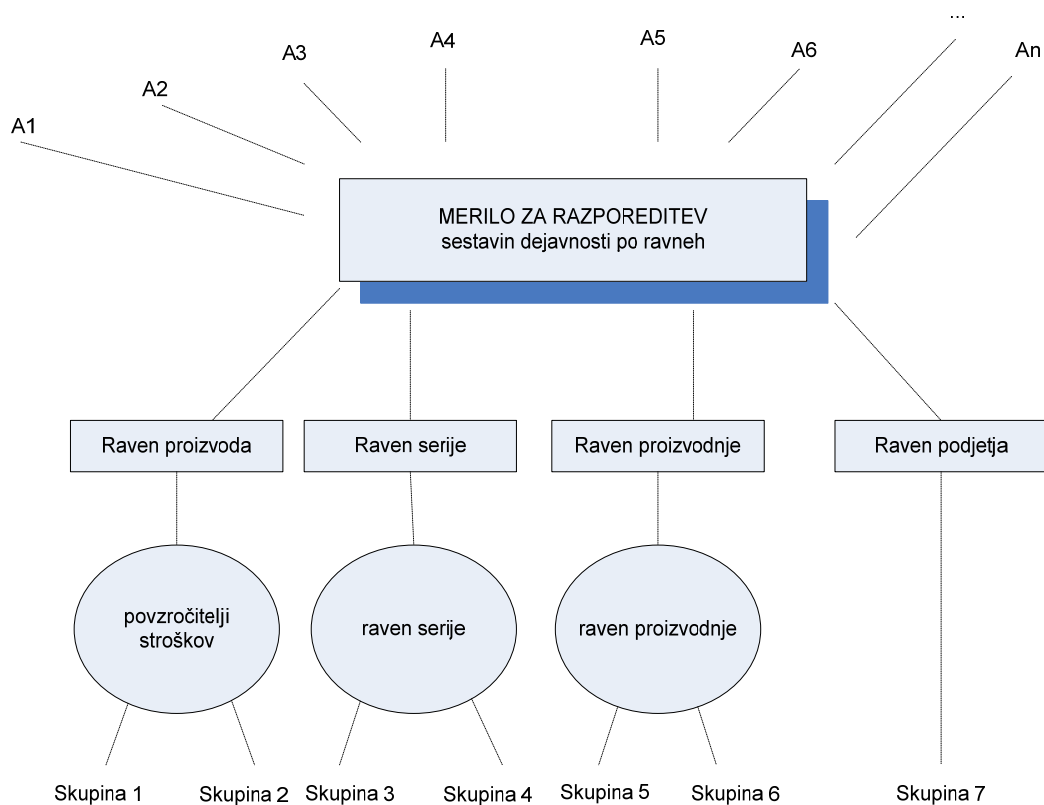


Vir: Turney, 1996, str.96.

*1. Sestavine dejavnosti, ki nastajajo zaradi proizvoda, in z njimi povezani stroški, delimo glede na to, na kateri ravni poslovnega procesa nastajajo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 100) :*

- a. Sestavine dejavnosti na ravni končnega proizvoda** so tiste, ki jih opravimo vedno, ko ustvarjamo posamezen končni proizvod. Tako, denimo, stroji delujejo vedno, kadar poteka proizvodnja. Neposredno delo in neposredni material se porabljata vedno, kadar poteka proizvodni proces. Z njimi povezani stroški se spreminjajo s številom ustvarjenih končnih proizvodov.
- b. Sestavine dejavnosti na ravni serije** so tiste, ki jih opravimo vsakič, ko ustvarjamo serijo končnih proizvodov. Stroški teh sestavin dejavnosti se spreminjajo s številom serij, vendar niso odvisni od števila končnih proizvodov v seriji. Mednje bi lahko šteli zagone proizvodnje, načrtovanje proizvodnje, nadzor proizvodnje in tako naprej.
- c. Sestavine dejavnosti na ravni proizvodnje** so nujne pri ustvarjanju različnih končnih proizvodov, vendar niso odvisne od njihovega števila ali števila serij. Mednje bi lahko šteli razvijanje posameznih proizvodov, vzdrževanje opreme, preizkušanje proizvodov, spremembe proizvodnega procesa in tako naprej. Stroški povezani z njimi, težijo k povečevanju v razmerah diverzifikacije proizvodov.
- d. Sestavine na ravni podjetja** so nujne za potek proizvodnega procesa in so skupne vsem končnim proizvodom. Koristne so za podjetje kot celoto, nemogoče pa je njihove koristi pripisati posameznemu proizvodu. Mednje bi lahko uvrstili vzdrževanje tovarne ali varovanje okolja. Stroški te dejavnosti pa zajemajo še takse na premoženje, amortizacijo stavb in tako naprej.

Slika 4: Model razporeditve sestavin dejavnosti



Vir: Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 101.

2. *Sestavine dejavnosti, ki nastajajo zaradi kupca* (Stanković, 2000, str. 32):

- a) **Aktivnosti povezane z naročilom:** stroški le teh so odvisni od posameznih nakupnih naročil in jih lahko dodeljemo posameznemu kupcu.
- b) **Aktivnosti na ravni kupca.** To so **aktivnosti podpore kupcu** in niso povezane s posameznim nakupnim naročilom, pač pa le s posameznim kupcem. Stroški teh aktivnosti niso odvisni od obsega prodaje in števila nakupnih naročil. Običajno so povezani s številom kupcev.
- c) **Aktivnosti na ravni trga** imenujemo tudi **tržno podporni**. Stroški teh aktivnosti so povezani z vstopom oz. obstojem na posameznem trgu.

Iz zgornje delitve lahko vidimo, da se aktivnosti v podjetju izvajajo na višjih ravneh, ki pa niso povezane niti z enoto proizvoda niti z nakupnim naročilom. To pa je tudi razlog, zaradi katerega ne moremo stroška popolnoma porazdeliti na nivo enote proizvoda oz. kupca. Če podjetje ne izvede prerazporeditve do najnižjega nivoja, s tem izgubi pregled nad vzročno posledičnimi povezavami med aktivnostmi in stroškovnimi objekti. Prerazporeditev lahko opravimo s pomočjo stroškovnih nosilcev, s katerimi dodeljemo stroške višjih ravni končnim stroškovnim objektom.



### 3.1.3 UPORABA ABC METODE

ABC metoda se lahko uporablja tako v proizvodnih kot tudi v storitvenih podjetjih ter javnih zavodih. 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 razvejan proizvodjalni 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.

Torej so za uvedbo ABC metode najbolj primerna podjetja, ki imajo zelo razvejan proizvodjalni program in velik obseg posrednih stroškov, saj pri takšnih podjetjih obstaja tudi verjetnost, da imajo napačne informacije o stroških (Drčar, 2004, str. 16).

### 3.1.4 UVAJANJE ABC METODE

Pred uvedbo ABC metode mora podjetje najprej razdelati, koristi in stroške uvedbe. Podjetje se mora zavedati, da ima uvajanje metode tudi določene pomanjkljivosti.

#### *a. Zbiranje informacij in podatkov*

Prvi korak pri uvedbi ABC metode je zbiranje ustreznih informacij o dejavnosti podjetja, o aktivnostih, o povzročiteljih stroškov, o merilih aktivnosti in o stroškovnih nosilcih. Zbiranje informacij je tem bolj uspešno, čim bolj prisotno je sodelovanje različnih oddelkov oz. zaposlenih.

Informacije o stroških dobimo iz računovodskega oddelka, informacije o aktivnostih nam posredujejo zaposleni, ki poznajo aktivnosti oz. njihovi vodje, ki poznajo celoten proces. Informacije o stroškovnih nosilcih, povzročiteljih stroškov in merilih aktivnosti pa so lahko vključene že v informacijskem sistemu podjetja.

Najpogostejši načini zbiranja informacij so:

- pogovori in intervjuji z zaposlenimi oziroma z vodji oddelkov;
- analize obstoječih popisov del;
- ankete;
- opazovanja;
- pomoč zunanjih strokovnih sodelavcev.

Uvajanje ABC metode v prakso je razdeljeno na dva koraka:

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

- opredeljevanje aktivnosti poslovnega procesa;
- ugotavljanje stroškov povezanih s posamezno aktivnostjo dejavnosti;
- povezovanje 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.

2. *razporejanje stroškov na stroškovne nosilce*

Stroški posameznih aktivnosti se prenašajo na stroškovne nosilce na podlagi prej opredeljenih meril oz. s količnikom začasnega stroškovnega nosilca.

### ***b. Vrste aktivnosti ter določitev njihovih stroškov***

Za določitev aktivnosti je potrebno poznavanje organizacijske sheme podjetja. Aktivnosti določimo na osnovi intervjujev oziroma razgovorov z vodji posameznih oddelkov, z različnimi opazovanji in analizami, z morebitnimi že obstoječimi popisi delovnih nalog. Imamo dva načina identificiranja aktivnosti. Prvi način je, da jih definiramo od zgoraj navzdol, kar pomeni, da najprej opredelimo poslovne procese in šele potem določimo ključne aktivnosti za vsak proces. Drugi način pa je od spodaj navzgor, kar pomeni, da najprej opredelimo aktivnosti posameznih oddelkov, nato pa le te povežemo v poslovni proces. V praksi se najbolj uporablja kombinacija obeh. (Miller, 1996, str. 72)

Aktivnosti lahko zaradi večje preglednosti združujemo v skupine in jih imenujemo makro aktivnosti. Aktivnosti lahko združujemo v makro aktivnosti le, če upoštevamo spodnje pogoje (Stanković, 2000, str. 57):

- izvirati morajo iz iste ravni, kar pomeni, da aktivnosti, vezne na enoto proizvoda, in aktivnosti vezane na serijo, ne moremo združevati;
- vse aktivnosti, ki sestavljajo makro aktivnosti, lahko dodelimo stroškovnemu objektu z istim gonilom;
- vse aktivnosti morajo imeti enak cilj.

Pri opredeljevanju aktivnosti se vedno pojavi vprašanje, do katere točke razčleniti aktivnosti, saj se lahko zgodi, da nam razčlenitev prinese več slabosti kot koristi.

Po posameznem oddelku naj bi se oblikovalo od 10-15 aktivnosti, pri čemer naj ne bi najmanjša aktivnost predstavljala manj kot 5% oddelka.

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; spreminjajo se s številom serij, vendar so skupne vsem proizvodom v seriji);
- aktivnosti za vzdrževanje proizvodnje (to so aktivnosti, ki se izvajajo pri proizvodnji različnih proizvodov 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 proizvodni proces, in so skupne vsem proizvedenim izdelkom v podjetju).

Ko določimo aktivnosti, sledi določanje stroškov povzročitelja posamezne aktivnosti. Povzročitelj stroškov pomeni dogodek, ki povzroči strošek aktivnosti. Pri določanju stroškov je najbolje upoštevati spodnja navodila:

- stroške je potrebno pripisati neposredno aktivnostim;
- aktivnosti se razdelijo na primarne (ukvarjajo se z nosilci prvin) in podporne (ukvarjajo se z drugimi aktivnostmi);
- v primeru, da ne najdemo prave osnove, se zatečemo k oceni;
- stroški dela se enostavno razdelijo v primeru, ko zaposleni vodijo evidenco o času, porabljenem za določene aktivnosti.

Ko ugotovimo tudi povzročitelja stroškov, ki nastajajo v zvezi s posameznimi aktivnostmi, dobimo ključne, na podlagi katerih razporejamo splošne stroške na končne stroškovne nosilce.

### ***c. Združevanje aktivnosti v stroškovna mesta aktivnosti***

Zaradi enostavnejšega kalkuliranja stroškov se aktivnosti ponavadi združujejo v homogene stroškovne skupine oziroma se oblikujejo 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 združevanju je potrebno upoštevati spodnje dejavnike (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 127; Turney, 1996, str. 126):

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

### ***d. Merila aktivnosti***

Glede na to, kako natančne informacije želimo imeti, je odvisno tudi število meril, saj lahko za eno aktivnost uporabimo več meril. Pri tem pa je potrebno upoštevati, da mora biti merilo aktivnosti čim bolj povezano s povzročitelji stroškov, torej z aktivnostmi.

Poznamo tri primere meril aktivnosti (Kaplan, 1998, str. 108-110):

1) *Število izvajanj aktivnosti*

Primer te vrste aktivnosti je število nastavitvev ali 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 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. Uporabili naj bi ga v primeru, 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 število ur nastavitve, število ur kontrole ali število ur direktnega dela.

3) *Direktna obremenitev*

Direktna obremenitev pomeni, da neposredno obremenimo proizvode na podlagi delovnih nalog za uporabljene prvine poslovnega procesa pri izvajanju aktivnosti. To merilo je najbolj natančno in hkrati najdražje.

Pri izbiri meril aktivnosti moramo biti pozorni, da se odločimo za (Kaplan, 1998, str. 281):

- 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.

***e. Razporejanje stroškov na začasni in končni stroškovni nosilec***

Začasni stroškovni nosilec je razmerje med zmanjšanjem stroškov stroškovnega mesta za aktivnosti ter obsegom učinkov aktivnosti na stroškovnem mestu. Vsakemu stroškovnemu mestu izračunamo stroške začasnega stroškovnega nosilca.

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

Obseg učinkov aktivnosti je izražen s številom začasnih stroškovnih nosilcev.

Razporeditev stroškov na končni stroškovni nosilec izračunamo tako da 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 x potroški začasnih stroškovnih nosilcev za končni proizvod ali storitev oziroma skupino proizvodov ali storitev*

### **3.1.5 SLABOSTI IN PREDNOSTI 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 je 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).

Prednosti ABC metode so (Vodlan, 2002, str.: 38, 39):

- Zaradi koncepta, ki obravnava podjetje kot skupek povezanih aktivnosti, prisili podjetje v razmišljanje o poslovnem procesu. Za pridobivanje ustreznih informacij o stroških mora podjetje analizirati svoje aktivnosti, način pridobivanja informacij, določiti ravni podjetja in ravni odgovornosti. Tako lahko za doseganje večje učinkovitosti sprejme ustrezne *odločitve o prestrukturiranju in reorganiziranju podjetja*. Tradicionalni stroškovni sistemi namreč kažejo, da centralizacija administracije zmanjšuje stroške, posledica pa je odpuščanje delavcev. S tem se nižajo stroški plač in prodaje stavb, da bi dosegli nižje stroške amortizacije.

Tako se sicer znižujejo stroški, vendar še vedno ostaja enaka količina dela, ki mora biti opravljeno, le da je razdeljeno na manj ljudi in manj delovne površine. ABC analiza pa pokaže, da centralizacija otežuje komunikacijo in povečuje možnosti za napake in podaljšuje čas za pridobivanje informacij.

- Zaradi načina zbiranja stroškov po različnih ravneh je mogoče zagotoviti *ustrezne informacije glede na uporabnika in glede na vrsto odločitev*, ki jo sprejemajo. Stroške je mogoče razdrobiti v detajle na posamezne stroškovne nosilce ali pa jih prikazovati zbirno po aktivnostih, ki se pojavljajo v podjetju. Identificiranje in analiziranje aktivnosti v poslovnem procesu omogoča, da stroškovni nosilci niso le izdelki ali storitve podjetja, temveč tudi kupci ali skupine kupcev, prodajni trgi, projekti, oddelki.

To lahko daje izboljšane in relevantne informacije o stroških tudi za različne uporabnike iste ravni. Vodja proizvodnje bo tako imel na voljo informacije o uspešnosti posameznega izdelka, vodja prodajne službe pa bo dobil ustrezne informacije o dobičkonosnosti posameznega kupca.

- Osredotoča se na splošne stroške, ki imajo v današnjih podjetjih glede na celotne stroške vse večji delež. Z ugotovitvijo aktivnosti lahko podjetje sprejme ustrezne odločitve za zmanjšanje stroškov tistih aktivnosti in procesov, ki povzročajo največ stroškov, saj že sama identifikacija stroškov pripomore k *boljši racionalizaciji poslovanja*. Če pa so ti stroški nato učinkoviteje razporejeni tudi na končne stroškovne nosilce, se bolje ugotavlja tudi dobičkonosnost posameznih izdelkov ali storitev. Zaradi preglednosti stroškov pa lahko tudi zaposleni bolje ocenjujejo stroške in sami pripomorejo k racionalizaciji poslovnih učinkov.<sup>8</sup>
- Koncept predstavlja dobro *osnovo za razvoj metod za podporo odločanju in načrtovanju*. Zgrajeni model namreč omogoča graditi razne simulacije in analize. Ker strukturira podatke ločeno glede na poslovne učinke in procese, je mogoče na podlagi primerjave stroškov in koristi sprejeti odločitve, ki bodo prinesle večji dobiček.
- Metoda sama ni spremenila celotnega koncepta kalkuliranja stroškov. Uporabila je preizkušene recepte tradicionalnih sistemov, ki prav tako splošne stroške razporejajo na končne stroškovne nosilce z uporabo ključev. Svoje prednosti je dosegla tako, da je prepoznala, da splošni stroški vedno bolj pridobivajo pomen in zato uporaba osnov, ki so temeljile na urah neposrednega dela, dajejo popačene informacije.

ABC metoda je bolj primerna za predračunavanje stroškov po proizvodih, medtem ko so standardne metode izračunavanja bolj primerne za potrebe načrtovanja in nadziranja stroškov po mestih odgovornosti ter za ocenjevanje delovanja poslovodij.

### **3.1.6 PRIMERJAVA MED ABC TER TRADICIONALNIMI METODAMI\***

1. Metoda ABC je uporabna v podjetjih pod enakimi pogoji kot metoda kalkuliranja z različnimi dodatki splošnih stroškov po posameznih stroškovnih vrstah in z različnimi dodatki splošnih stroškov na posameznih stroškovnih mestih.
2. Tako kot pri klasični metodi kalkuliranja stroškov, ko iščemo lastno ceno proizvoda v podjetju, kjer sta izloček iz proizvodjalnega procesa vsaj dva proizvoda, tudi pri metodi ABC najprej celotne stroške razdelimo na neposredne in splošne stroške. Kot neposredne opredelimo tiste stroške, ki jih lahko brez kakršnih koli podlag za razporejanje razporedimo na posamezni končni proizvod ali posamezno končno storitev oziroma posamezno vrsto končnih proizvodov ali storitev. Značilnosti stroškov po klasični metodi kalkuliranja je, da nastanejo na neposrednih stroškovnih mestih in jih s tem prenašamo na končne proizvode ali storitve. Pri metodi ABC pa so ti stroški povezani s sestavinami dejavnosti, s tamkajšnjimi začasnimi

---

<sup>8</sup> Denman&Davis – podjetje, ki se ukvarja s finančnim svetovanjem, je imelo stranko, ki je imela z dobavljanjem enemu kupcu velike stroške zaradi ročnega vnosa naročil v računalnik. Namesto da bi kupcu prenehali dobavljati, so se z jim dogovorili, da mu povišajo cene ali uvedejo avtomatski prenos načrtov iz programa kupca v svoj sistem. S tem so se znebili aktivnosti, ki so povzročale višje stroške in tako ohranili enake cene.

\*Povzeto po Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998.

stroškovnimi nosilci, ki se nanašajo na posamezni končni proizvod ali posamezno končno storitev oziroma posamezno vrsto končnih proizvodov ali storitev, zaradi česar jih lahko neposredno prenašamo nanje.

3. Ko oblikujemo neposredne stroške, nam pri eni in drugi metodi ostanejo splošni stroški. Njihova značilnost je, da se pri spremenjenem obsegu spreminjajo drugače kot neposredni stroški. Vendar je precej splošnih stroškov dolgoročno odvisnih od obsega proizvodnje. Če opazujemo njihovo gibanje v daljšem časovnem obdobju, ugotovimo, po katerih kriterijah bomo razporejali splošne stroške na končne stroškovne nosilce. Pri klasičnem načinu kalkuliranja izhajamo iz dejstva, da imajo v podjetjih oblikovana stroškovna mesta, ki so lahko proizvodjalna (neposredna in druga) ali neproizvodjalna.

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

### **3.2 POSLOVODENJE NA PODLAGI AKTIVNOSTI POSLOVNEGA PROCESA – METODA ABM (ACTIVITY BASED MANAGEMENT)**

Poslovođenje na osnovi aktivnosti poslovnega procesa (ABM) združuje metodo ABC in ABCM (Activity Based Cost Management). Poslovođenje na podlagi aktivnosti pomeni uporabo informacij, pridobljenih z metodo ABC za namene izboljšanja poslovanja podjetja. Pri metodi ABM se osredotočimo na obvladovanje aktivnosti s ciljem zadovoljiti potrebe kupca s čim manjšo porabo poslovnih prvin podjetja oz. povečevati vrednost za kupce. Mnogi združujejo metodo ABM z metodo ABCM tako, da pri poslovođenju upoštevajo tudi stroške. Metoda ABCM in pridobljeni podatki o stroških na podlagi metode ABC omogočajo odkriti možnosti, kako povečati produktivnost aktivnosti in poslovnih procesov (Kapitanović, 2005, str. 15).

Ustrezne odločitve za izboljšanje poslovnega procesa lahko sprejmemo na podlagi pridobljenih informacij. Obstajajo trije koraki za izboljšanje izvajanj aktivnosti (Turney, 1996, str. 145-150):

#### **- ANALIZA AKTIVNOSTI**

Da bi vodstvo ugotovilo možnosti za izboljšanje poslovanja podjetja, mora najprej analizirati aktivnosti, ki se pojavijo v poslovnem procesu podjetja. Najpomembnejše aktivnosti povzročajo največ stroškov (ponavadi 20% aktivnosti povzroči 80% stroškov).

Ko so le-te identificirane, jih je potrebno primerjati s podobnimi v podjetju ali panogi ter se osredotočiti na njihovo izboljšanje. Poleg teh aktivnosti so v podjetju tudi ne nujne aktivnosti, ki jih ne potrebujejo niti kupci niti podjetje.

#### - IDENTIFIKACIJA NEPOTREBNIH AKTIVNOSTI

Z identifikacijo nepotrebni aktivnosti in identifikacijo povzročiteljev nepotrebni aktivnosti naredimo prvi korak k izboljšanju. Preden se tem aktivnostim odrečemo, moramo najprej ugotoviti, ali je to sploh mogoče. Primer take aktivnosti je notranji transport v podjetju, ki ne koristi niti kupcu niti podjetju kot celoti, vendar je aktivnost nujna, dokler med dvema procesoma obstaja razdalja, ki predstavlja povzročitelja tega procesa. S prestrukturiranjem lahko podjetje to aktivnost izloči iz procesa.

#### - MERJENJE IZVAJANJA

Da bi si podjetje zagotovilo informacije, ali izvaja aktivnosti, ki so pomembne za podjetje, mora razviti meritveni sistem, s katerim načrtuje in nadzira, koliko posamezna aktivnost pripomore k celotnemu poslanstvu podjetja. Sistem razvijemo v treh korakih:

- opredelitev poslanstva podjetja kot celote;
- prenos poslanstva na zaposlene;
- razvoj meritvenega sistema, s katerim vidimo koliko posamezna aktivnost prispeva k celotnemu poslanstvu.

Instrumenti poslovedenja na podlagi aktivnosti poslovnega procesa so način uporabe informacij za izboljšanje upravljanja in vključujejo sledeče elemente (Turney, 1996, str. 161-183):

#### - STRATEŠKE ANALIZE

Na podlagi strateških analiz in informacij pridobljenih z metodo ABC, ugotavljamo oz. vrednotimo kupce, konkurenčnost, strategijo proizvodov itd. S pomočjo metode ABC lahko ugotovimo, da so majhni kupci morda nedonosni zaradi visokih stroškov reklame in distribucije, kar povzroči spremembe v marketinški strukturi, iskanje novih trgov ipd. Omogoča nam primerjavo stroškov virov zunanjih dobaviteljev in lastne proizvodnje znotraj podjetja.

Z analizo pridobimo podatke o proizvodih, ki jih lahko delimo na skupine glede na donosnost in obseg, pri čemer vsaka skupina zahteva različno strategijo proizvoda.

#### - VREDNOSTNE ANALIZE

Namen vrednostnih analiz je zagotoviti pravilno izvajanje izbranih aktivnosti ter s tem zniževanje stroškov (nepotrebni aktivnosti). Temeljijo na informacijah o aktivnostih (katere so, katere vire porabljajo), analizah aktivnosti (zakaj in kako dobro je delo opravljeno) in stroškovnih nosilcih.

#### - STROŠKOVNE ANALIZE

S stroškovno analizo ne zmanjšujemo stroškov, temveč jih le definiramo. To naredimo tako, da najprej pripravimo listo aktivnosti in smer aktivnosti, povezanih s proizvodom ali storitvijo, nato na podlagi teh podatkov poiščemo možnosti za izboljšanje konkurenčnosti



proizvoda ali storitve. Lista aktivnosti namreč razkrije vire, ki povzročajo največ stroškov, hkrati pa lahko poiščemo aktivnosti, na katere razporejamo največ stroškov. Stroške lahko zmanjšamo s spremembami izvajanja aktivnosti ter v primeru, ko odvečne vire prezaposlimo.

- **PREDRAČUNAVANJE NA PODLAGI AKTIVNOSTI POSLOVNEGA PROCESA**  
Predračunavanje aktivnosti poslovnega procesa je metoda ABB, na osnovi katere načrtujemo in nadziramo prihodnje aktivnosti v podjetju z namenom izdelati stroškovno učinkovit predračun.
- **RAZPOREJANJE STROŠKOV V ŽIVLJENJSKEM CIKLU PROIZVODA**  
Življenjski cikel proizvoda obsega začetne raziskave in razvoj proizvoda, nadaljuje se z uvajanjem in rastjo, ter zaključi z dosegom zrelosti na tržišču in njegovim opuščanjem. Smiselno je ugotavljati stroške proizvoda v njegovem življenjskem ciklu in ne le v določenem obdobju. Prav tako ni smiselno primerjati stroškov proizvoda, ki je v fazi uvajanja, s stroški proizvoda, ki je v fazi zrelosti. Razporejanje stroškov v življenjskem ciklu proizvoda vključuje marketing, načrtovanje proizvoda in njegovo proizvodnjo. Uspešno razporejanje stroškov v življenjskem ciklu proizvoda je v točnosti ocene življenjskega obdobja proizvoda in pripadajočih stroškov.
- **CILJNO RAZPOREJANJE STROŠKOV**  
S ciljnimi razporejanjem stroškov želimo stroške omejiti v okviru predvidenih. S tem mehanizmom želimo usmeriti predvsem delo oblikovalcev novih proizvodov s tržnim povpraševanjem. Tudi tu je v veliko pomoč metoda ABC, ki zagotavlja okvirne informacije o stroških posameznih aktivnosti.

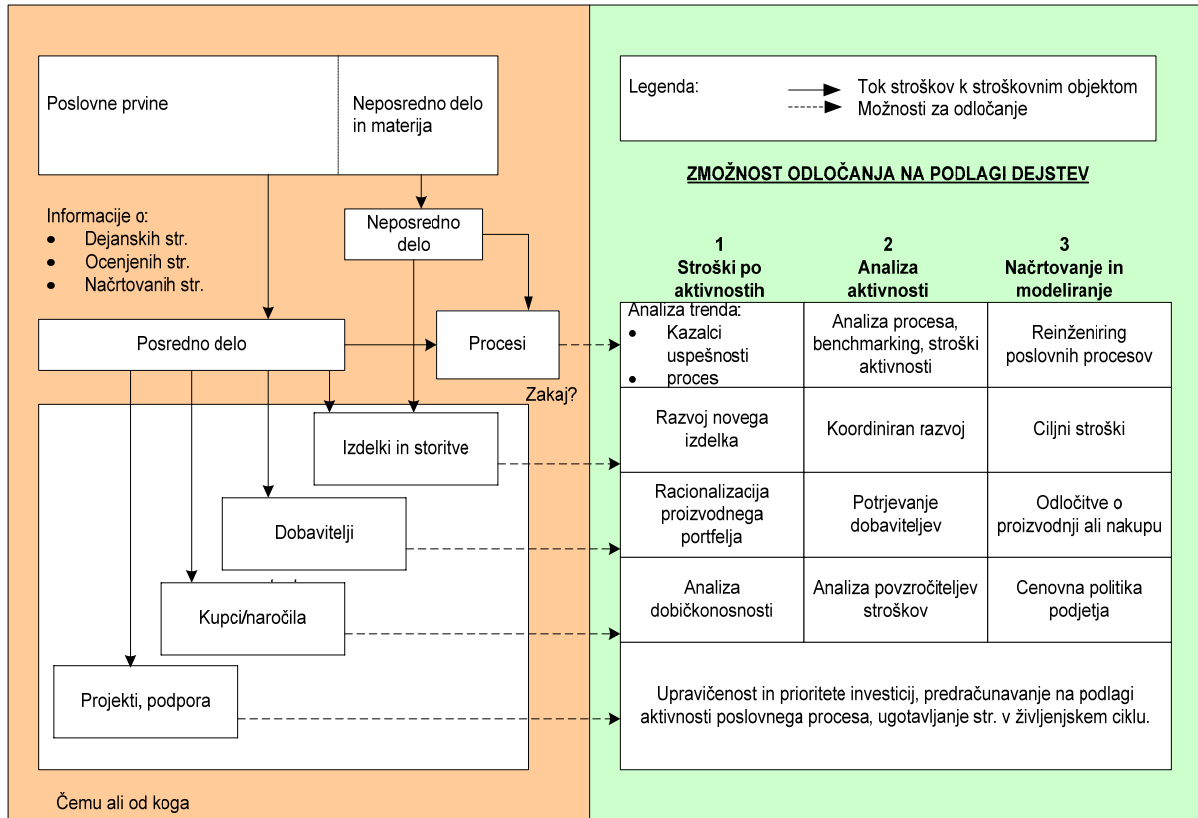
V Sliki 5 je predstavljen razširjen model metode ABC z metodo ABM. Prikazuje povezavo med posameznimi stroškovnimi objekti in odločitvami posloводства.

Leva stran prikazuje pripisovanje stroškov posameznim stroškovnim nosilcem. Stroške pripisujemo posameznim stroškovnim objektom neposredno ali posredno. Neposredne stroške pripisujemo neposredno posameznemu izdelku, posredne stroške pa pripisujemo stroškovnim objektom prek aktivnosti.

Desna stran prikazuje matriko možnosti odločanja na podlagi informacij, ki jih nudi metoda ABC, v odvisnosti od ravni stroškovnih objektov.

Pomen metode ABC ni le v ugotavljanju stroškov na podlagi preteklih aktivnosti, temveč v poslovođenju in usmerjanju v prihodnost. Metodi ABC in ABM omogočata sprejemanje strateških odločitev vrhovnega vodstva (selekcija trgov in kupcev), taktične odločitve nižjih ravni (optimizacije procesov) ter načrtovanje in modeliranje. (Kapitanović, 2005, str. 18).

Slika 5: Povezava ABC/ABM

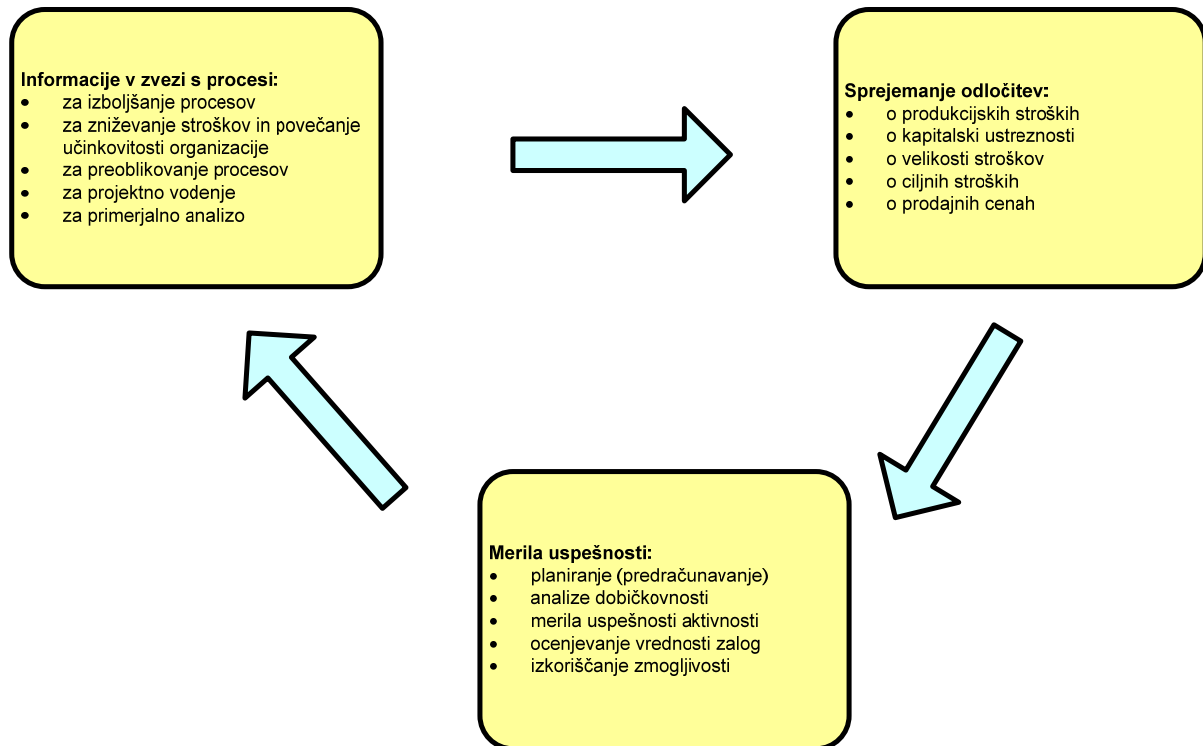


Vir: Cookins, 1996, str.62.

### 3.3 RAZLIKA MED ABC IN ABM METODO

Razlika med ABC in ABM metodo 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).

Slika 6: ABM vrednostni cikel



Vir: Miller, 1996, str.28.

### **3.4 PREDRAČUNAVANJE NA PODLAGI AKTIVNOSTI POSLOVNEGA PROCESA (ABB METODA)**

Predračunavanje na podlagi aktivnosti poslovnega procesa je proces načrtovanja (planiranja) in nadziranja (kontroliranja) pričakovanih aktivnosti v podjetju z namenom izdelati stroškovno učinkovit predračun, ki ustreza predvidenemu obsegu dela in dogovorjenim strateškim ciljem. Končni rezultat predračunavanja na podlagi aktivnosti je predračun aktivnosti, ki je kvantitativna predstavitev pričakovanih aktivnosti v podjetju in odraža napoved managementa glede obsega dela ter finančnih in nefinančnih pogojev, ki morajo biti izpolnjeni za doseganje dogovorjenih strateških ciljev ter načrtovanih sprememb za izboljšanje uspešnosti poslovanja. Pri predračunavanju na podlagi aktivnosti podjetje uporablja informacije, pridobljene s pomočjo metode ABC, za oblikovanje predračuna, ki temelji na ocenjenih potrebah po delu in ostalih prvinah poslovnega procesa in ne na finančnih podatkih iz preteklega poslovanja.

Predračun, ki temelji na aktivnostih, nam prikazuje predvidene vrste, količine in stroške prvin, ki naj bi jih trošile aktivnosti v okviru poslovanja podjetja. Tovrstni predračun bi moral biti del celovitega načrtovanja na podlagi aktivnosti v okviru podjetja kot celote (Šink, 2001, str. 16).

Proces s katerim se začne metoda ABB lahko zapišemo kot zaporedje naslednjih korakov (Cooper, Kaplan, 1999, str. 529):

- ocena obsega proizvodnje in prodaje po posameznih poslovnih učinkih in kupcih v naslednjem obdobju;

- predvidevanje potrebnih aktivnosti za ocenjeni obseg proizvodnje in prodaje;
- izračun potrebnih prvin po posameznih aktivnostih;
- določitev skupnega obsega posameznih prvin;
- določitev zmogljivosti posamezne aktivnosti (upoštevati je potrebno tudi »ozka grla«).

Sledeča dejstva potrjujejo, da je metoda ABB v mnogo pogledih boljši način predračunavanja od tradicionalnega predračunavanja (Šink, 2001, str. 18-20):

- mnogokrat se predračun tekočega leta izračuna kot zmnožek preteklih stroškov, inflacije ter pričakovanih povečanj prihodkov, kar že v osnovi pomeni, da se neučinkovitost preteklega obdobja vgradi v predračun tekočega leta;
- s predračunavanjem prihodnjega predvidenega obsega dela lahko določimo strategijo podjetja, ki omogoča doseg ciljev;
- omogoča nam pravočasno spremembo poslovnih procesov, izboljšanje učinkovitosti ter s tem uspešnosti poslovanja;
- omogoča usklajevanje aktivnosti med poslovnimi procesi;
- tradicionalno predračunavanje pogosto ne zagotavlja jasne povezave med strategijo podjetja in aktivnostmi posameznih zaposlenih.

Vodstvo lahko s pomočjo te metode hitreje in lažje vpliva na izboljšanje izvajanja posameznih aktivnosti in poslovnih procesov.

#### **4 ABC METODA KOT PRIPOMOČEK PRI UGOTAVLJANJU STROŠKOV AKTIVNOSTI V PODJETJU STUDIO MODERNA**

##### **4.1 PREDSTAVITEV PODJETJA**

Studio Moderna d.o.o. je podjetje, ki je bilo ustanovljeno leta 1992. V istem obdobju je podjetje začelo s prodajo Kosmodiska, proizvoda za lajšanje bolečin v hrbtenici. S tem proizvodom se je tudi pozicioniralo na slovenski trg.

Danes lahko vsakdo ponuja izdelke in tehnologijo, ne pa tudi popolnih rešitev za uspešno poslovanje. V Studio Moderni se posvečajo in razumejo svoje kupce in trge ter se osredotočajo na ponudbo storitev direktnega marketinga, kjer je prisotno malo konkurence.

Z več kot 100 zakupljenimi urami dnevnega programa na večjih televizijskih postajah dosega Studio Moderna več kot 320 milijonov gledalcev na 21 srednje in vzhodnoevropskih trgih. Podjetje pozna miselnost kupcev Srednje in Vzhodne Evrope, njihove nakupovalne navade, pričakovanja, želje in potrebe.

Podjetje Studio Moderna si je ustvarilo tudi edinstveni notranji sistem, ki svojim partnerjem omogoča pridobivanje dejanskih in popolnih informacij preko varne internetne povezave.

Podjetje v okviru svoje dejavnosti že vrsto let razvija paletu različnih storitev, zanimivih izdelkov in priznanih blagovnih znamk, kot so Kosmodisk, Dormeo, Top Shop, Cedik, In.Direct, katerih kvaliteta ustreza evropskim in svetovnim merilom.

Studio Moderna ima svoja podjetja na 21 vzhodnoevropskih trgih. V konkurenci velikih multinacionalnih korporacij, ki imajo v svojih portfeljih isto dejavnost, so si izborili vodilno pozicijo na trgih srednje in vzhodne Evrope.

Kronološki razvoj podjetja Studio Moderna:

- 1992 - ustanovitev podjetja Studio Moderna v Sloveniji
- 1992 - začetek prodaje Kosmodiska v Sloveniji
- 1992 - ustanovitev prvega "Centra za dialog s kupci"
- 1993 - Studio Moderna začne poslovati na Hrvaškem
- 1993 - izid prve številke revije 'Viva'
- 1994 - slovenska smučarska reprezentanca začne uporabljati Kosmodisk kot fizioterapevtski pripomoček
- 1995 - Kosmodisk prodre na makedonski trg – ustanovitev podjetja v Skopju
- 1996 - Studio Moderna odpre podjetji v Bolgariji in Jugoslaviji
- 1996 - začetek televizijskega oglaševanja z direktnim odzivom (DRTV) - 18 minut dnevno na eni TV postaji
- 1997 - Studio Moderna se razširi na Poljsko in Slovaško
- 1997 - bralci Vive izberejo najbolj priljubljenega splošnega zdravnika v Sloveniji (akcija "Moj zdravnik")
- 1998 - ustanovitev podjetja na Madžarskem
- 1999 - širitev na Zahod – v Italijo
- 1999 - ustanovitev poslovalnic v Sarajevu
- 2001 - vstop Studia Moderna na ruski trg
- 2002 - začetek prodaje Dormea v Sloveniji
- 2002 - ustanovitev podjetja v Romuniji
- 2003 - ustanovitev podjetij v Estoniji, Latviji, Litvi, na Kosovu in v Albaniji
- 2004 – ustanovitev podjetja v Ukrajini
- 2005 – ustanovitev podjetja v Azerbajdžanu
- 2006 – ustanovitev podjetja v Turčiji

V štirinajstih letih razvoja se je podjetje Studio Moderna razvilo do te mere, da lahko poleg DRTV prodaje<sup>9</sup> nudi tudi naslednje storitve:

---

<sup>9</sup> DRTV prodaja je prodaja preko televizije z direktnim odzivom. Odzivi so merljivi skoraj takoj, ko ponudba doseže občinstvo. Neposredno odzivno trženje poleg direktne prodaje izdelkov vključuje še podporo preostalim orodjem trženja (npr. nagovarjanje potencialnih kupcev naj pogledajo v svojo pošto, v časopisu poiščejo kupon ipd.), generiranje vodilne generacije (Lead generation), integrirano trženje-vključuje kombiniranje neposrednega odzivnega trženja s klasičnim (image) oglaševanjem, sledilno trženje, testiranje splošnih oglaševalskih strategij.

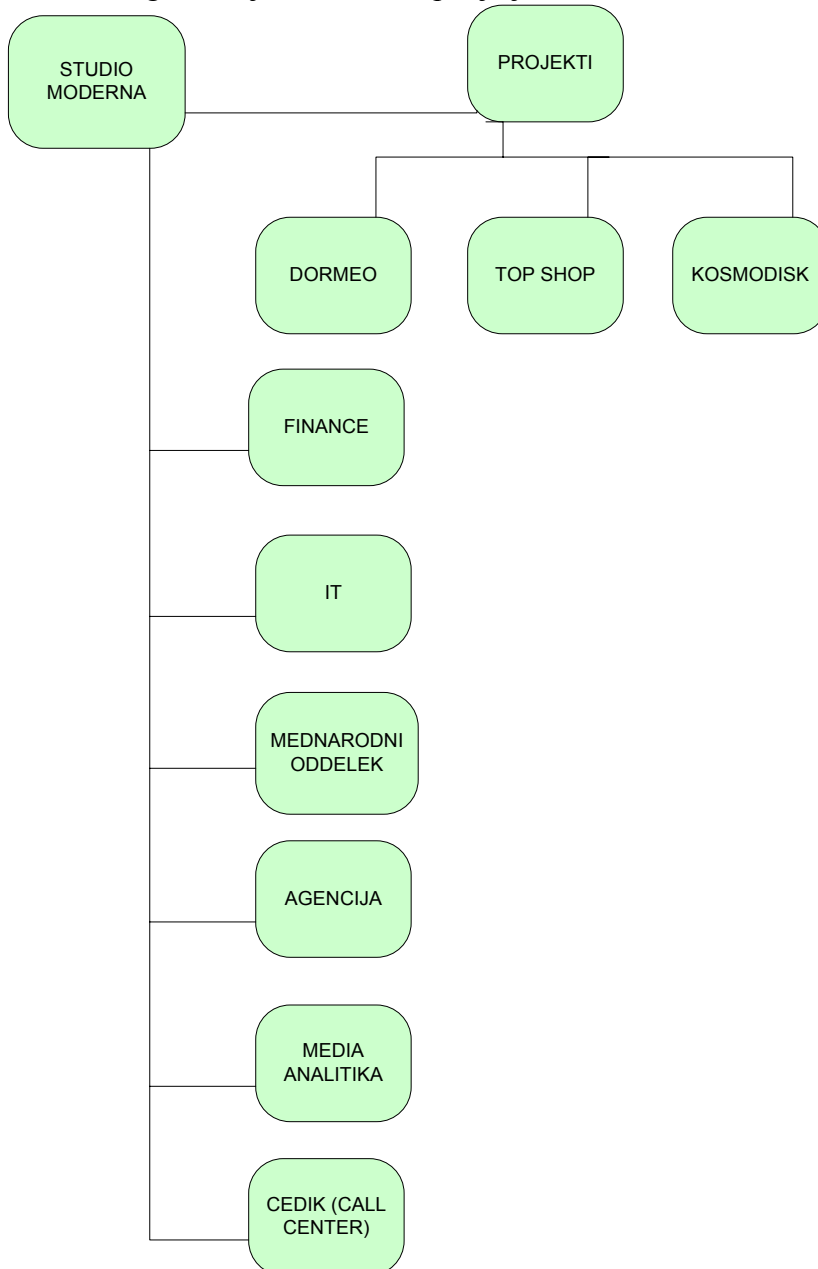
- razvoj celovitih in stroškovno učinkovitih marketinških rešitev s prilagajanjem marketinških kampanj specifičnim lokalnim kulturam in trgov srednje in vzhodne Evrope;
- ponudbo storitev direktnega marketinga v srednji in vzhodni Evropi, ki se osredotoča na potrebe in cilje naših partnerjev;
- razvoj marketinških rešitev z direktnim odzivom, ki omogoča prepoznavnost blagovnih znamk, spodbuja prodajo in prinaša dolgoročne rezultate;
- nenehno izpopolnjevanje notranjih sistemov dostave za doseganje večje učinkovitosti in kakovosti ob vzdrževanju nizkih stroškov;
- zagotavljanje obširne podatkovne baze agentom, ki omogoča integracijo v tujini, doslednost in jasnost sporočilnega sistema in doslednost celotnega procesa;
- učinkovito uporabo interneta za povezovanje s partnerji, centri za dialog s kupci in za zagotavljanje globalne doslednosti;
- izvajanje temeljitih analiz delovnih vzorcev, geografskih značilnosti in drugih komunikacijskih dejavnikov (tudi podatkov o nekdanjih kampanjah, ki omogočajo določitev prednostnih nalog in s tem pospešitev izvrševanja bodočih kampanj).

Podjetje Studio Moderna stremi k temu, da lahko dela na področju "podjetje – kupec", kot tudi na področju "podjetje – podjetje". Posledično je potrebno na mesečni ravni dodajati večje novosti v delovne procese, da lahko zadovoljimo oba segmenta.

Studio Moderna se v grobem deli na prodajne kanale (drtv, internet, malo in veleprodaja), projekte (Studio Moderna storitve) in na klicni center (CEDIK – Center za dialog s kupci).

Podjetje svojo strukturo prenaša v posamezne države in poskuša modelsko ustvariti kopijo na novem trgu. Glede na različne navade in načine razmišljanja, nemalokrat naletijo na korenite spremembe v modelu organizacije.

Slika 7: Organizacijska struktura podjetja Studio Moderna



Vir: Interno gradivo Studio Moderna

Diagram prikazuje grobo organizacijsko strukturo Studia Moderna. V prvi meri diagram velja za področje Slovenije, ki pa ga potem bolj ali manj uspešno implementirajo na nove trge.

#### **4.2 CILJ PODJETJA**

Cilj podjetja je ostati eno izmed vodilnih in najuspešnejših ponudnikov na področju direktnega marketinga. Poleg tega pa s svojim raznolikim prodajnim programom stremi tako k utrditvi že poznanih blagovnih znamk kot tudi k razvoju novih.

Konkurenčnost je eden izmed bistvenih dejavnikov obstoja. Tega se v Studio Moderni zavedajo, zato se trudijo, da za čim nižjo ceno ponudijo čim bolj kakovostne izdelke.

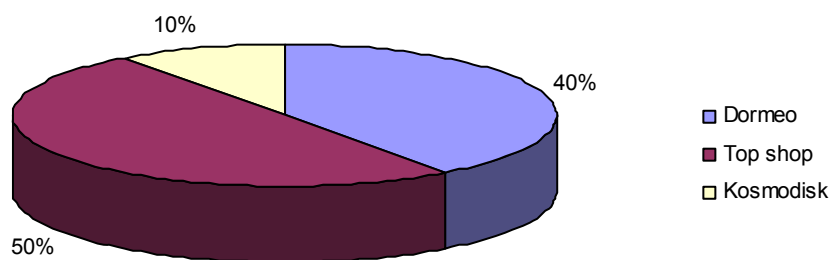
Poleg kakovosti in cene izdelkov, pa delajo tudi na zmanjševanju stroškov. Zmanjševanje stroškov predstavlja podjetju izziv, saj se podjetje na eni strani razvija in zaposluje nove ljudi, na drugi strani se bojuje z dobavitelji, ki želijo izdelke prodajati po čim višjih cenah. Glede na to, da je Studio Moderna podjetje, ki prodaja izdelke neposredno prek tv, se mora bojevati še z visokimi cenami tv hiš, saj je medijski čas iz leta v leto dražji. Zaradi povečanja števila zaposlenih, se je začelo v podjetju izvajati sistematizacija delovnih mest, saj so stroški zaposlenih največji potencial, kjer lahko podjetje prihrani.

#### **4.3 PRODAJNI PROGRAM PODJETJA**

Studio Moderna ponuja izdelke prek štirih prodajnih kanalov. Najpomembnejši je drtv kanal, to je direktna prodaja preko televizije in prodaja preko telefona, sledita veleprodaja ter internet. Tv kanal je najpomembnejši zato, ker hkrati poleg neposrednega odziva na prodajo z oglaševanjem podpira prodajo tudi v ostalih treh kanalih.

Prodajni program Studia Moderne je zelo raznolik, saj poleg blagovne znamke Top shop, prodaja tudi lastne blagovne znamke Dormeo in Kosmodisk. Čeprav je podjetje v Sloveniji pričelo delovati s prodajo prav Kosmodiska, danes le ta predstavlja najmanjši % v strukturi celotne prodaje. Največji delež predstavljata Dormeo ter Top shop. Pod blagovno znamko Dormeo prodajajo predvsem ležišča, dodatke k ležiščem (različne vrste letvic in nadvložkov, odeje, vzglavnike..), pod blagovno znamko Kosmodiska pa izdelke za zdravje in zdravo življenje, medtem ko pod Top shop različne skupine izdelkov (fitness, lepota, gospodinjstvo, kuhinja..).

Slika 8: Struktura prodaje Studio Moderne po blagovnih znamkah



Vir: Interni vir Studio Moderna

#### **4.4 PROBLEMATIKA SEDANJEGA STANJA SPREMLJANJA STROŠKOV**

V sodobnem okolju tradicionalni način razporejanja in spremljanja stroškov ne zagotavlja natančne delitve stroškov na enoto stroškovnega nosilca.



Zaradi tega je tudi v podjetju Studio Moderna začelo prihajati do pomanjkljivosti:

- proizvodi, ki imajo več neposrednih stroškov, so stroškovno bolj obremenjeni od proizvodov z manjšimi neposrednimi stroški;
- napačno izračunanih stroškovnih cen;
- vse to je posledica naraščanja splošnih stroškov ter njihovega razporejanja na stroškovne nosilce.

Metoda ABC naj bi te pomanjkljivosti odpravila, saj bi zagotovila informacije:

- za boljšo uresničitev ciljev;
- za pomembne strateške odločitve.

Sodobna metoda naj bi pokazala oziroma z informacijami usmerjala podjetje:

- v katere proizvode se splača vlagati;
- katere proizvode opustiti;
- kateri trgi so dobičkonosni;
- kdo so tisti kupci, ki so najboljši oziroma doprinesejo največ k dodani vrednosti => v katere kupce se splača investirati;
- kateri oddelki v podjetju povzročajo največje stroške (tako lahko ocenimo, ali se bolj splača določene storitve najeti, namesto da se z njimi ukvarjajo znotraj podjetja).

Uvajanje ABC metode v Studio Moderna je še v začetni fazi, zato v moji diplomski nalogi ne obravnavam njene uvedbe, ampak sem metodo uporabila kot pripomoček za ugotavljanje stroškov posameznih aktivnosti. S pomočjo analiz in pridobljenih informacij poskušam najti rešitve, ki bi lahko vplivale na zmanjšanje stroškov in k izboljšanju poslovnih procesov.

V diplomski nalogi sem se osredotočila na dva prodajna kanala (drtv prodajni kanal ter kanal dodatne prodaje) ter na stroške procesov in aktivnosti Top shop znamke, saj so poslovni in delovni procesi precej različni od lastnih blagovnih znamk, kot sta Dormeo in Kosmodisk.

Poslovanje podjetja sem razdelila na procese in vsakega od njih tudi predstavila. Poleg tega sem podrobneje analizirala ter ocenila stroške aktivnosti povezane z izvajanjem posameznega poslovnega procesa. Pri analizi aktivnosti sem uporabila izmišljene podatke in ne dejanskih. Osnova za razporeditev stroškov posamezne aktivnosti so opravljene ure dela.

#### **4.4.1 NABAVA**

Studio Moderna večino svojih Top shop izdelkov dobavlja iz tujine. Dobavitelji so iz zahoda kot tudi iz vzhoda, kar pa je glavni razlog za daljše dobavne roke izdelkov. Dobavni rok je lahko tudi do 4 mesece. Zaradi tega je planiranje in obvladovanje zalog pomembni del procesa, saj mora podjetje na podlagi ocenjene prodaje optimalno planirati blago za 4 mesece naprej.

Ker je Studio Moderna sistem 21 držav, se blago ne naroča za posamezno državo, temveč za celoten sistem. To pomeni, da če Slovenija potrebuje 1000 kosov določenega izdelka, minimalna količina za naročilo pa je 3000 kosov, se naročilo ne bo posredovalo naprej dobavitelju toliko časa, dokler se ta minimalna količina ne doseže. Razlog za naročanje minimalnih količin so prav stroški, saj jih na takšen način znižujejo.

Proces nabave predstavlja 29,13% v celotnih stroških.

#### 4.4.1.1 OPIS AKTIVNOSTI PROCESA NABAVE

##### *1. Izbor novih izdelkov*

Mednarodni oddelek za iskanje novih izdelkov išče in izbira izdelke po večjih svetovnih sejmih. Vsak izbran izdelek z vsemi potrebnimi informacijami (opis izdelka, predlagana maloprodajna cena, poreklo, formati spotov...) objavijo na intranetu. Države se na podlagi teh informacij odločijo ali bi bil izdelek primeren za njihov trg ali ne. Odgovor pošljejo mednarodnemu oddelku, ta pa se v primeru zadostnega interesa odloči za test. Če iz držav ni dovolj interesa, se izdelka ne testira oziroma se ne odloči za prodajo in nabavo.

Sloveniji se o izboru novih izdelkov odloča izvršni direktor, media analitik<sup>10</sup> in vodja klicnega centra<sup>11</sup>. Strošek aktivnosti izbora novih izdelkov predstavlja 0,14% celotnih stroškov oziroma 0,48% stroškov procesa nabave.

##### *2. Dogovarjanje z dobavitelji*

Studio Moderna ob nakupu ekskluzivnih pravic za prodajo določenega izdelka od dobavitelja kupi tudi spot oziroma reklamo za tv predvajanje. Pogodbe z dobavitelji podjetje zavezujejo, da v določenem časovnem obdobju z naročili določenega izdelka dosega takšne količine, kot jih zahteva dobavitelj oziroma so določene v pogodbi. V primeru, da tega pogoja ne izpolnjuje, lahko za ta izdelek izgubi pravice za prodajo. To pa pomeni, da dobavitelj ponudi izdelek drugim konkurentom, kar pa ni v interesu Studia Moderne.

Nabavni referent je oseba, ki komunicira z dobavitelji, zato se stroški razporedijo enakovredno med države. Strošek telefona ni visok, saj se zaradi množične uporabe sodobnih tehnologij z dobavitelji komunicira predvsem preko elektronske pošte. Dogovarjanje z dobavitelji predstavlja za Slovenijo 0,72% celotnih stroškov oziroma 2,46% stroškov procesa nabave.

---

<sup>10</sup> Osnovne naloge media analitika v Sloveniji so: sodelovanje s tv hišami, optimalno planiranje oglasov, odločanje se o prodaji novih izdelkov, posredovanje naročil in nalogov za uvoze nabavnemu oddelku, priprava različnih analiz ter projekcij.

<sup>11</sup> Osnovne naloge vodje klicnega centra so: skrb za izobraževanje agentov, sodelovanje pri izboru novih izdelkov, skrb za uspešnost dodatne prodaje, skrb za prodajo storitev klicnega centra.

### *3. Oddaja naročila in naročanje blaga*

V primeru testiranja določenega izdelka, za katerega se je odločila tudi Slovenija, se naroči najprej testna količina. Ker se ne ve ali bo izdelek uspešen ali ne, države ne tvegajo z velikimi količinami, zato so testne količine manjše. Nov izdelek se običajno testira od enega do dveh tednov. Testira se na televiziji s čim večjo frekvenco oglaševanja, ker se tako rezultati čim prej pokažejo. Če je test uspešen, se izdelek naroči. Izvršni direktor ter media analitik na podlagi tega pripravita oceno prodaje za obdobje dobavnega roka izdelka in na podlagi testa oddata naročilo. Nabavni referent naročilo posreduje naprej dobavitelju.

Stroški aktivnosti naročanja blaga predstavljajo 1,36% celotnih stroškov ter 4,65% stroškov procesa nabave. Tudi tukaj so stroški telefona minimalni, saj komunikacija poteka predvsem preko elektronske pošte.

### *4. Prevzem blaga v Luko Koper*

Od naročila blaga do dobave blaga traja običajno tri mesece. Dva meseca sta potrebna za proizvodnjo, en mesec pa za transport z ladjo. Ko blago prispe v Luko Koper, špediter poskrbi za raztovarjanje v carinsko skladišče, kjer blago čaka na uvoz v posamezno državo.

Strošek aktivnosti prevzema blaga predstavlja več kot polovico vseh stroškov nabave, saj največji delež te aktivnosti predstavlja prav špedicija. Torej, strošek aktivnosti prevzema blaga predstavlja 16,71% celotnih stroškov oziroma 57,36% stroškov procesa nabave.

### *5. Uvoz blaga v skladišče*

Uvozi blaga za Slovenijo se vršijo enkrat tedensko. Media analitik je oseba, ki na podlagi prodaje in blaga, ki je že v skladišču (v državi), oceni, kaj in koliko določenega izdelka gre na transport. Nalog se posreduje logistiki, ta pa ga pošlje naprej špediterju. Tako kot pri aktivnosti prevzema blaga, je tudi pri uvozu blaga špediter tisti, ki povzroča najvišje stroške procesa nabave. Špediter je posrednik med carino in podjetjem.

Stroški uvoza blaga predstavljajo 10,21% celotnih stroškov ter 35,04% stroškov nabave.

## **4.4.2 PRODAJA**

Kot sem že omenila, Studio Moderna svoje izdelke prodaja preko 4 prodajnih kanalov. To so televizija, dodatna prodaja oziroma tako imenovane backend akcije<sup>12</sup>, veleprodaja ter internet. V mojem primeru sem upoštevala samo dva kanala, to je tv prodaja ter dodatna prodaja. Tv prodaja ali drtv prodaja pomeni direktna prodaja preko televizije. Drtv oglaševanje je hkrati že prodaja, ker kupci takoj, ko vidijo reklamo in na njej brezplačno telefonsko številko, pokličejo in naročijo izdelek.

Proces prodaje predstavlja 43,42% celotnih stroškov.

---

<sup>12</sup> Backend prodaja pomeni v Studio Moderni drugo ime za dodatno prodajo prek telefona, prodajo prek prodajnih pisem, prodajo prek katalogov.

#### 4.4.2.1 OPIS AKTIVNOSTI PROCESA PRODAJE

##### 1. Sprejem klica in naročila

Spoti, ki se oglašujejo na tv, so opremljeni tako s ceno kot tudi z brezplačno telefonsko številko, na kateri lahko kupec samo povpraša za informacije o izdelku ali pa izdelek takoj naroči. V povprečju pride na dan za Top shop izdelke 1000 klicev. Okrog 45% je naročil, ostalo je povpraševanje po izdelkih, dobavnih rokih izdelkov, ki jih je stranka že naročila...

Ker je to brezplačna številka, ima podjetje s tem kar precejšen strošek. Aktivnost sprejema klica in naročila predstavlja kar 24,32% celotnih stroškov oziroma 56,01% stroškov v procesu prodaje. Podjetje se zaveda, da je potrebno te vrste stroškov zmanjšati, zato že uporablja tudi drugo možnost. Ker je navadna linija precej cenejša od brezplačne, agentje od kupca vzamejo samo podatke (ime, priimek, tel.št.) in ga sami pokličejo. Poleg stroška telefona so visoki tudi stroški sprejema naročila. V interesu podjetja je, da agent sprejme čim več klicev/minuto oziroma naredi čim več naročil/minuto. Za uresničitev tega cilja, mora podjetje stimulirati tudi agente. Zaradi tega predstavlja agent pri tej aktivnosti visok % stroškov. Poleg agentov sodeluje še vodja klicnega centra, ki skrbi za izobraževanje in nadzor agentov.

##### 2. Pospeševanje dodatne prodaje

Pomemben delež v strukturi prihodkov predstavlja tudi dodatna prodaja. Ko stranka pokliče za naročilo, ji agent poleg naročenega izdelka ponudi vsaj še 2-3 izdelke s popustom. Ti popusti običajno niso večji od 15% razen v primeru, ko gre za razprodajo določenega izdelka. Drugi način pospeševanja prodaje dodatnih izdelkov je tudi pri zavrženih paketih. V primeru, ko stranka naročenega paketa ni sprejela, jo še enkrat pokličejo in ji hkrati ponudijo še kakšen dodaten izdelek.

Strošek pospeševanja dodatne prodaje predstavlja 21,67% stroškov procesa prodaje ter 9,41% celotnih stroškov. Poleg agentov sodeluje tudi vodja klicnega centra. Strošek telefona je precej nižji, saj podjetje kliče stranko iz navadne linije.

##### 3. Obveščanje kupcev o daljših dobavnih rokih

Kot sem že omenila, so dobavni roki izdelkov eden izmed večjih izzivov, s katerim se sooča Studio Moderna. Zaradi omenjenega problema vodi podjetje tako imenovano politiko backorderjev<sup>13</sup>. Kupcem ob naročilu pojasnijo, da je dostavni rok npr. 3 tedne, čeprav je znano, da bo izdelek dostavljen šele čez 3 mesece. Po treh tednih kupcem pošljejo opravičilni dopis ali pa jih po telefonu obvestijo o daljšem roku dostave (hkrati je na tem dopisu tudi ugodna ponudba). S takšnim načinom želijo zmanjšati število zavrženih naročil oziroma stornacij. Ali je to iz stroškovnega vidika opravičljivo, je odvisno od trenutnega stanja. To pomeni, da se pripravi ocena, ali je smiselno oglaševati izdelek, ki ga ni na zalogi in je zelo uspešen, ali je bolje oglaševati izdelek, ki je na zalogi in je manj uspešen.

---

<sup>13</sup> Backorder je angleški izraz, ki nima direktnega prevoda v slovenščino. To so vsa sprejeta naročila, ki jih podjetje ne more odpremiti, ker nima zaloga blaga.

Obveščanje kupcev predstavlja 4,90% celotnih stroškov ter 11,29% stroškov procesa prodaje. Pri tej aktivnosti sodelujejo agenti ter vodja klicnega centra. Največji strošek predstavljajo agenti ter materialni stroški pošiljanja dopisov. Stroški telefonskih pogovorov so manjši, saj se uporabijo v primerih, ko je baza kupcev manjša.

#### *4. Priprava blaga za dostavo*

Priprava blaga za dostavo je aktivnost, ki se izvaja vsakodnevno. Računi, na podlagi katerih se pripravi blago, se pripravijo en dan prej. Skladiščnik z svojimi zaposlenimi pripravi vse potrebno za odpremo blaga. Ko je blago pripravljeno za odpremo, ga Pošta Slovenije prevzame in dostavi do strank.

Strošek priprave blaga predstavlja 4,78% celotnih stroškov ter 11,02% stroškov procesa prodaje.

### **4.4.3 REKLAMACIJE**

Med reklamacije uvrščajo tako vrnjene pakete kot tudi zavrnjene. Vrnjeni so tisti, ki jih stranka pošlje nazaj, ker z izdelkom ni zadovoljna. Zavrnjeni pa so tisti paketi, ki jih stranka iz različnih razlogov ne sprejme.

#### **4.4.3.1 OPIS AKTIVNOSTI PROCESA REKLAMACIJ**

##### *1. Sprejem in reševanje reklamacij*

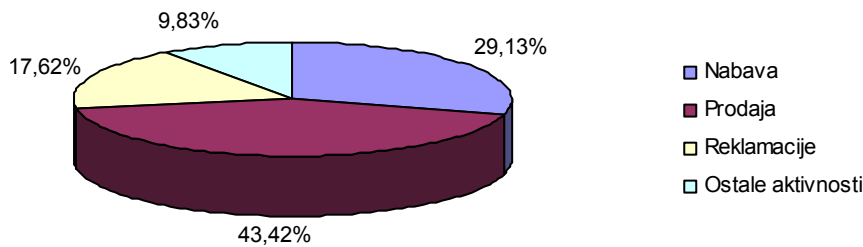
Tako kot vsako podjetje, si tudi Studio Moderna prizadeva za čim manj reklamacij; to pomeni čim manj zavrnjenih in vrnjenih izdelkov. Na zmanjšanje zavrnjenih izdelkov glede na razlog zavrnitve lahko podjetje vpliva z različnimi aktivnostmi. Eno izmed njih sem omenila pri procesu prodaje; to je obveščanje o dobavnih rokih. Na vrnitve, ki so povezane s kakovostjo izdelkov, pa podjetje nima večjega vpliva. Ta vrsta reklamacij lahko predstavlja problem, kar se zaradi (morebitne) slabe kvalitete proizvodov hitro izgubi tako obstoječe kot tudi potencialne stranke, saj se zaradi majhnosti trga slaba informacija hitro širi. Delež vrnitev, ki je še sprejemljiv za podjetje, je 3%. Če se omenjeni % dvigne nad to mejo, podjetje išče alternative, kaj storiti s takšnim izdelkom. V skrajnem primeru se odloči, da ga izključi iz prodajnega programa.

Sprejem in reševanje reklamacij predstavljata 17,62% celotnih stroškov. Največji strošek predstavlja Pošta Slovenije, saj mora podjetje za vse zavrnjene pošiljke plačati dvojni strošek poštne. To pomeni poštino od podjetja do kupca ter nazaj, od kupca do podjetja.

### **4.4.4 PREDLOGI IN REŠITVE**

Prodaja predstavlja v celotnih stroških največji % in sicer 43,42%, sledi mu nabava z 29,13%, reklamacije z 17,62% ter ostale aktivnosti z 9,83%.

Slika 9: Delež stroškov glede na proces

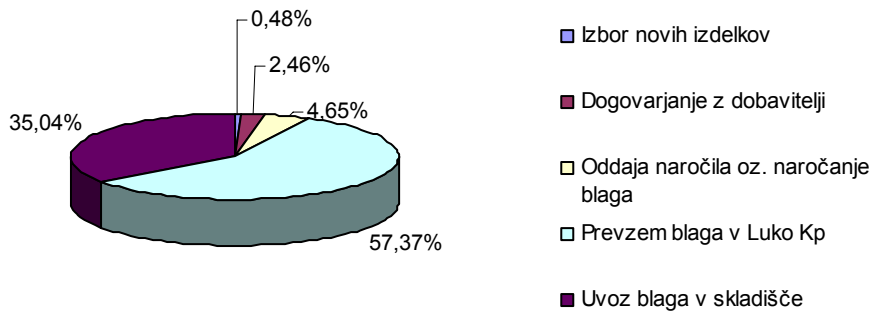


Vir: Lasten izračun.

#### a) NABAVA

Prevzem blaga in uvoz blaga v državo najbolj bremeni proces nabave. Največ stroškov predstavlja špediter, brez katerega podjetje ne more opravljati procesa nabave. Na znižanje teh stroškov lahko vpliva prek pogajanj oziroma z iskanjem cenejšega špediterja, kar pa ni v interesu podjetja. Studio Moderna z istim špediterjem uspešno sodeluje že vrsto let in si ne želi prekinitve oziroma iskanja novega.

Slika 10: Delež stroškov aktivnosti procesa *nabave*



Vir: Lasten izračun.

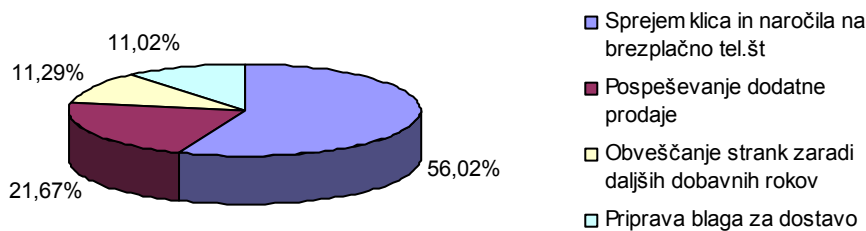
#### b) PRODAJA

Večji del stroškov procesa prodaje je neizbežen. Aktivnost sprejema klica in naročila na brezplačno telefonsko številko je tista, ki predstavlja 24,32% celotnih stroškov oziroma 56% stroškov prodaje. Ker gre predvsem za visoke stroške brezplačne telefonske linije, podjetje ta strošek že zmanjšuje. Druga možnost zmanjšanja stroškov telefona je, da podjetje uvede namesto brezplačne telefonske številke navadno telefonsko linijo. Tveganje, da tako izgubi

delež klicev je sicer večje, vendar mislim, da bi se kupci dokaj hitro privadili na novo telefonsko številko in da na začetku to ne bi bistveno vplivalo na zmanjšanje prodaje. Menim, da je tukaj edina priložnost za zmanjšanje stroškov. Če bi podjetje delovalo v smeri zmanjšanja stroškov agentov, bi to lahko imelo negativen odziv. Agenti ne bi bili dovolj motivirani, kar bi lahko privedlo do večjega padca prodaje.

Pri ostalih aktivnostih prodaje ne vidim možnosti vpliva podjetja na zmanjšanje stroškov.

Slika 11: Delež stroškov aktivnosti procesa *prodaje*



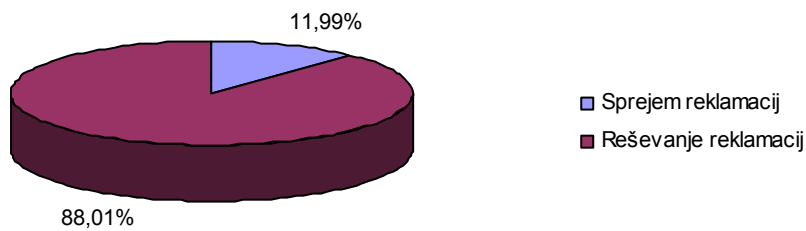
Vir: Lasten izračun.

#### c) SPREJEM IN REŠEVANJE REKLAMACIJ

Stroški sprejema in reševanja reklamacij so odvisni predvsem od števila zavrženih in vrnjenih paketov. Kot sem že omenila, ima podjetje vpliv le na zmanjšanje reklamacij pri zavrženih paketih, medtem ko na kvaliteto izdelkov nima večjega vpliva. Informacije o kvaliteti izdelkov prejme šele od kupcev. Običajno so te informacije negativne, saj največkrat kupci kličejo le, če je izdelek slabe kvalitete. Da bi bil % teh vrst reklamacij čim nižji, bi lahko vsak izdelek, ki gre iz skladišča, pregledali. Čeprav je ta predlog izvedljiv, se to iz vidika stroškov ne splača. Če bi vsak izdelek posebej pregledali, bi se stroški pregleda precej povišali in bi bili precej višji kot znašajo trenutni stroški reklamacij.

Ker ima podjetje že veliko izkušenj z različnimi izdelki, lahko predvideva, kateri so slabše kvalitete. Za takšne izdelke bi lahko izvajali kontrolo kakovosti že v sami Luki Koper ali pri proizvajalcu. Dogovor bi moral biti sklenjen z dobaviteljem, saj bi v primeru, da je več kot 3% izdelkov slabe kvalitete, celotne stroške pregledovanja plačal dobavitelj. V nasprotnem primeru celotni stroški pregledovanja bremenijo Studio Moderna.

Slika 12: Delež stroškov aktivnosti procesa *reklamacij*



Vir: Lasten izračun.

#### 4.4.5 SKLEPNE MISLI

Rezultate analize in informacije, ki sem jih pridobila skozi praktičen del, bi podjetje lahko upoštevalo pri iskanju ustreznih rešitev za zniževanje stroškov posameznih aktivnosti. Pridobljene informacije bi lahko uporabilo kot pomoč in ne kot osnovo pri določanju cen izdelkov ter pri odločanju investicij.

### 5 ZAKLJUČEK

Posledica pomanjkljivosti tradicionalnih sistemov je nenatančno določanje stroškov na enoto poslovnega učinka in nenatančno določena lastna cena, kar lahko privede do napačnih poslovnih odločitev. Napačne odločitve pa vodijo v napačno usmeritev podjetja na neustrezne trge ter posledično v prodajo napačnih proizvodov, v prodajo proizvodov napačnih kupcem ter posledično v neprimerno poprodajno podporo, povečanje stroškov oblikovanja proizvodov, nakup neustrezne opreme in napačno oblikovanje poslovnih procesov ter nenazadnje neustrezno organizacijsko strukturo podjetja.

Tradicionalni sistem spremljanja stroškov je bil razvit z namenom vrednotenja zalog in vodenja poslovnih knjig, kar ni več glavni cilj sodobnih sistemov za spremljanje stroškov. Sistem je praktično neuporaben za poslovno odločanje, saj se ne more prilagajati spremembam okolja glede na to, da se struktura stroškov spreminja.

Z ABC metodo so pomanjkljivosti tradicionalnega spremljanja stroškov odpravljene. Metoda izpolnjuje zahteve sodobne tehnologije in pokaže, katere proizvode ali storitve promovirati, kakšne morajo biti prodajne cene, kateri kupci obetajo dobiček in zakaj, kako je treba meriti dosežke podjetja, katere distribucijske kanale uporabljati.

Pri metodi ABC so aktivnosti tiste, ki izrabljajo prvine poslovnega procesa in hkrati povzročajo stroške, medtem ko so proizvodi in storitve le porabniki teh aktivnosti.



## 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. Barfield J.T., Rainborn C.A., Dalton M.A.: Cost accounting. Traditions and inovations. New York etc. : West Publishing Company, 1991. 582 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, Kranj, 35(2002), 4, str. 244 – 255.
6. Drčar A.: Uporaba abc metode v izbranih slovenskih podjetjih, Diplomsko delo. Ljubljana, Ekonomska fakulteta, 2004, 48 str.
7. Hočevar Marko, Ogan Pekin: Sodobne računovodske informacije za slovenska podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 24 str.
8. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS, Ljubljana, 28 (2001), 7, April 2001, str. 9 – 29.
9. Horngren T. Charles, Foster George, Datar M. Srikant: Cost Accounting, A Managerial Emphasis. Tenth edition. New Jersey: Prentice-Hall, 2000. 906 str.
10. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
11. Kaplan S. Robert, Atkinson A. Anthony: Advanced management accounting. Third edition. New Jersey : Prentice Hall, 1998. 798 str.
12. Kapitanović D.: Ugotavljanje stroškov aktivnosti v trgovskem podjetju z rezervnimi deli za motorna vozila. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 51 str.
13. Miller A. John: Implementing Activity Based Management in Daily Operations. Toronto : John Wiley & Sons, 1996. 245 str.
14. Pučko D., Rozman R.: Ekonomika podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta. 1998. 344 str.
15. Stanković A.: Uvajanje koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v podjetje: primer Lek d.d. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 93 str.
16. Tekavčič M.: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik. 1997. 193 str.
17. Turk Ivan et al: Pojmovnik poslovne informatike. Ljubljana : Društvo ekonomistov Ljubljana, 1987. 446 str.
18. Turk I.: Informacije o stroških pri odločanju o poslovanju. Ljubljana : Dopisna delavska univerza Univerzum, 1983. 165 str.
19. Turk I., Kavčič S., Kokotec-Novak M., : Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.
20. Turk Ivan et al.: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.

21. Turney B.B.P.: Activity Based costing, The performance Breakthrough. London : Kogan Pge Limited, 1996. 323 str.
22. Vodlan J.: Pomen ABC metode za sprejemanje poslovnih odločitev v podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 49 str.
23. Young Mark S.: Readings in Management Accounting. New Jersey : Prentice-Hall, 2001. 250 str.
24. Yoshikawa Takeo et al.: Contemporary cost management. London : Chapman & Hall, 1993. 187 str.

## **VIR**

1. Interno gradivo Studio Moderna

## PRILOGE

**Priloga 1.** Prikaz stroškov povezanih s procesom nabave (opomba: simulacija narejena na izmišljenih podatkih)

	Št. zaposlenih	Bruto plača na zap. v €	Povprečni stroški skupaj v €	Izbor novih izdelkov	Dogovarjanje z dobavitelji	Oddaja naročila oz. naročanje blaga	Prezem blaga v Luko Kp	Uvoz blaga v skladišče	SUM NABAVA
SKUPAJ STROŠKI V € Povprečna mesečna prodaja - 700.000€			<b>125400</b>						
% stroškov v povprečni mesečni prodaji			<b>17,91%</b>	0,03%	0,13%	0,24%	2,99%	1,83%	<b>5,22%</b>
<b>Total stroški aktivnosti nabave</b>				<b>175</b>	<b>900</b>	<b>1700</b>	<b>20950</b>	<b>12800</b>	<b>36525</b>
% stroškov glede na celotne stroške				<b>0,14%</b>	<b>0,72%</b>	<b>1,36%</b>	<b>16,71%</b>	<b>10,21%</b>	<b>29,13%</b>
% stroškov aktivnosti glede na stroške procesa nabave				<b>0,48%</b>	<b>2,46%</b>	<b>4,65%</b>	<b>57,36%</b>	<b>35,04%</b>	<b>100,00%</b>
Izvršni direktor	1	5000	5000	100	0	150	0	0	250
		100%		2%	0%	3%	0%	0%	5%
Media analitik	1	2000	2000	50	0	600	0	100	750
		100%		2,5%	0,0%	30,0%	0,0%	5,0%	37,5%
Asistent postprodukcije	2	1500	3000	0	0	0	0	0	0
		100%		0%	0%	0%	0%	0%	0%
Agent	30	1000	30000	0	0	0	0	0	0
		100%		0%	0%	0%	0%	0%	0%
Vodja klicnega centra	1	2500	2500	25	0	0	0	0	25
		100%		1%	0%	0%	0%	0%	1%
Skladiščnik	10	1000	10000	0	0	0	0	2000	2000
		100%		0%	0%	0%	0%	20%	20%
Nabavni referent	1	1500	1500	0	600	750	0	0	1350
		100%		0%	40%	50%	0%	0%	90%
Referent za logistiko	1	1400	1400	0	0	0	700	500	1200
		100%		0%	0%	0%	50%	36%	86%
Stroški špediterja		50000	30000	0	0	0	20000	10000	30000
		100%		0%	0%	0%	67%	33%	100%
Telfon&gsm			23000	0	300	200	250	200	950
		100%		0%	1%	1%	1%	1%	4%
Pošta Slovenije			15000	0	0	0	0	0	0
		100%		0%	0%	0%	0%	0%	0%
Materialni stroški zamudnih dopisov			2000	0	0	0	0	0	0
		100%		0%	0%	0%	0%	0%	0%

**Priloga 2.** Prikaz stroškov povezanih s procesom prodaje in reklamacij (opomba: simulacija narejena na izmišljenih podatkih)

	Sprejem klica in naročila na brezplačno tel. št.	Pospeševanje dodatne prodaje (inbound, outbound)	Obveščanje strank zaradi daljših dobavnih rokov	Priprava blaga za dostavo	SUM PRODAJA	Sprejem reklamacij	Reševanje reklamacij	SUM REKLAMACIJE	OSTALE AKTIVNOSTI
Povprečna mesečna prodaja - 700.000€									
% stroškov v povprečni mesečni prodaji	4,4%	1,7%	0,9%	0,9%	7,8%	0,4%	2,8%	3,2%	1,8%
<b>Total stroški aktivnosti prodaje in reklamacij</b>	<b>30500</b>	<b>11800</b>	<b>6150</b>	<b>6000</b>	<b>54450</b>	<b>2650</b>	<b>19450</b>	<b>22100</b>	<b>12325</b>
% stroškov glede na celotne stroške	24,32%	9,41%	4,90%	4,78%	43,42%	2,11%	15,51%	17,62%	9,83%
% stroškov aktivnosti glede na stroške procesa prodaje in reklamacij	56,01%	21,67%	11,29%	11,02%	100,00%	11,99%	88,01%	100,00%	100,00%
Izvršni direktor	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	150 3%	150 3%	4600 92%
Media analitik	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	1250 63%
Asistent postprodukcije	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	3000 100%
Agent	15000 50,0%	6000 20,0%	3000 10,0%	0 0,0%	24000 80,0%	1500 5,0%	2500 8,3%	4000 13,3%	2000 6,7%
Vodja klicnega centra	500 20%	800 32%	350 14%	0 0%	1650 66%	150 6%	200 8%	350 14%	475 19%
Skladiščnik	0 0%	0 0%	0 0%	6000 60%	6000 60%	500 5%	1000 10%	1500 15%	500 5%
Nabavni referent	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	150 10%
Referent za logistiko	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	200 14%
Stroški špediterja	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%
Telfon&gsm	15000 65,2%	5000 21,7%	800 3,5%	0 0,0%	20800 90,4%	500 2,2%	600 2,6%	1100 4,8%	150 0,7%
Pošta Slovenije	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	15000 100%	15000 100%	0 0%
Materialni stroški zamudnih dopisov	0	0	2000	0	2000	0	0	0	0
		0%	100%	0%	100%	0%	0%	0%	0%