

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

TINA MLINAR

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**UVEDBA SISTEMA OBLIKOVANJA CEN STORITEV – PRIMER
VELEDROGERIJE KEMOFARMACIJA D.D.**

Ljubljana, avgust 2006

TINA MLINAR

IZJAVA

Študentka Tina Mlinar izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. Adriane Rejc Buhovac in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 STROŠKI IN STROŠKOVNI SISTEMI	2
1.1 <i>Opredelitev stroškov in njihova razčlenitev</i>	2
1.2 <i>Opredelitev stroškovnega mesta, stroškovnega nosilca in kalkulacije</i>	3
1.2.1 Stroškovno mesto	3
1.2.2 Stroškovni nosilec	4
1.2.3 Kalkulacija	4
1.3 <i>Osnovne značilnosti stroškovnih sistemov in optimalni sistem stroškov</i>	5
1.4 <i>Neustreznost obstoječih stroškovnih sistemov</i>	7
1.4.1 <i>Razporejanje stroškov v tradicionalnih stroškovnih sistemih in napake, ki se pri tem pojavijo</i>	8
1.4.2 <i>Posledice napačnih informacij tradicionalnih stroškovnih sistemov</i>	9
2 SODOBNE RAČUNOVODSKE REŠITVE OBVLADOVANJA STROŠKOV	10
2.1 <i>Sodobna managerska orodja</i>	10
2.2 <i>Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih</i>	11
2.3 <i>Predstavitev ABC metode</i>	12
2.3.1 <i>Sestavine ABC metode</i>	13
2.3.2 <i>Dve dimenziji ABC modela</i>	14
2.3.3 <i>Razporejanje stroškov po ABC metodi</i>	14
2.3.4 <i>Vrste aktivnosti</i>	15
2.4 <i>Prednosti in slabosti ABC metode ter primerjava s tradicionalnimi stroškovnimi metodami</i>	17
2.4.1 <i>Prednosti ABC metode</i>	17
2.4.2 <i>Omejitve oziroma slabosti ABC metode</i>	18
2.4.3 <i>Primerjava tradicionalne stroškovne metode in ABC metode</i>	18
2.5 <i>Pomen ABC metode</i>	20
3 PRIMER SPREMLJANJA STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA V PODJETJU KEMOFARMACIJA D.D.	20
3.1 <i>Predstavitev podjetja</i>	21

3.2	<i>Dosedanja praksa obvladovanja stroškov in oblikovanje cen v Kemofarmaciji d.d. ...</i>	23
3.2.1	Splošne značilnosti poslovanja trgovskih podjetij na debelo.....	23
3.2.2	Značilnosti trgovine na debelo z zdravili in medicinskimi pripomočki.....	23
3.2.3	Oblikovanje prodajnih cen v trgovini na debelo	24
3.2.4	Določanje cen v Kemofarmaciji d.d.....	27
3.2.5	Osebna odgovornost pri oblikovanju cen v Kemofarmaciji d.d.....	28
3.2.6	Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih.....	28
3.3	<i>Uvedba ABC modela v Kemofarmaciji d.d.</i>	29
3.3.1	Cilji, ki si jih je v zvezi z ABC modelom zastavilo vodstvo podjetja Kemofarmacija d.d.	29
3.3.2	Storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.	30
3.3.3	Aktivnosti v okviru storitve opremljanja v podjetju Kemofarmacija d.d.	31
3.3.4	Zaposleni v oddelku storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.	31
3.3.5	Zmogljivosti oddelka storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.....	31
3.3.6	Opredelitev stroškov oddelka storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.....	32
3.3.7	Kalkulacija cene posamezne aktivnosti v oddelku storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.	33
	SKLEP.....	36
	LITERATURA	38
	VIRI.....	40
	PRILOGE	

UVOD

Za vsako podjetje, ki želi v prihodnosti uspešno poslovati, so informacije o stroških ključne. V svetu naraščajoče konkurenčnosti lahko nepravilne ali prepozne odločitve, ki so posledica neustreznih ali zakasnelih informacij, zmanjšajo konkurenčno sposobnost podjetja ali pa podjetje celo propade. Podjetja danes nujno potrebujejo drugačne informacije o stroških kot v preteklosti: potrebujejo informacije o stroških aktivnosti, poslovnih procesov, proizvodov, storitev in kupcev. Teh informacij nam koncept tradicionalnega stroškovnega računovodstva ne omogoča, omogoča pa jih koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa – SAPP (angl. Activity-Based Costing, v nadaljevanju tudi ABC).

Sistem spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa zasleduje stroške od prvin poslovnega procesa (ljudje, stroji in druge zmogljivosti, predmeti dela, storitve), aktivnosti do posameznih izdelkov, storitev in kupcev. Osnovna predpostavka metode je, da so aktivnosti (in ne proizvodi ali storitve) tiste, ki porabljajo resurse v podjetju in povzročajo stroške, medtem ko so proizvodi ali storitve zgolj potrošniki teh aktivnosti (Tekavčič, 1997, str. 95).

Kemofarmacija, veledrogerija za oskrbo zdravstva, d.d., je vodilna veletrgovina za oskrbo bolnic, lekarn, zdravstvenih domov, veterinarskih postaj z zdravili, opremo, pripomočki oziroma z vsem, kar zdravstvo v Sloveniji potrebuje. V zadnjih letih beleži nenehno rast obsega poslovanja in visoko stopnjo donosnosti kapitala in sredstev. Posluje v zelo dinamični panogi in nemirnem okolju, kar vpliva na poslovne odločitve. Z razširitvijo svojega prodajnega programa na storitve se je pojavila potreba po drugačnem spremljanju stroškov oziroma po novem načinu oblikovanja cen storitev, kar bom prikazala v tem diplomskem delu.

Ključno vprašanje, ki se pojavi pri obravnavani temi, je, kako v Kemofarmaciji vpeljati metodologijo spremljanja stroškov v skladu s konceptom ABC. Vsaj dva razloga sta, zaradi katerih mora vsako podjetje izbrati svojo pot. Prvi je medsebojna raznolikost podjetij in panog, v katerih poslujejo. Drugi je dosežena stopnja razvitosti informacijskega sistema, ki je nujni pogoj za delovanje sistemov ABC. Praktičnih primerov, ki bi opisovali vpeljavo metodologije ali izgradnjo ABC sistemov, je v farmacevtski industriji malo, še manj jih je v Sloveniji. Zato sem se odločila, da bom v delu skušala aplicirati ta sistem na primeru oddelka storitve.

Temeljni cilj diplomskega dela je s pomočjo metodologije ABC zgraditi sistem, ki bo Kemofarmaciji omogočil drugačen pogled na poslovanje, predvsem pa na stroške. Namen tega je priprava in analiza informacij o stroških v oddelku storitve, kalkulacija cene posamezne storitve ter na koncu oblikovanje cenika storitev, katere bi Kemofarmacija ponujala svojim dosedanjim in novim kupcem.

Diplomsko delo je sestavljeno iz treh delov. V prvem poglavju bom teoretično opredelila pojem stroškovno mesto, stroškovni nosilec in kalkulacija. Predstavila bom osnovne

značilnosti stroškovnih sistemov in skušala obrazložiti, zakaj so tradicionalni stroškovni sistemi v sedanjih razmerah neustrezni. V drugem poglavju bom predstavila sodobne računovodske rešitve obvladovanja stroškov in uporabo teh v slovenskih podjetjih. Na koncu tega poglavja se bom osredotočila na le eno sodobno managersko orodje, in sicer koncept SAPP. Predstavila bom njegove značilnosti, prednosti in slabosti ter ga primerjala s tradicionalnimi stroškovnimi metodami. Tretje poglavje bo namenjeno predstavitvi podjetja Kemofarmacija. Predstavila bom njihovo dosedanjo prakso oblikovanja cen oziroma obvladovanja stroškov in na primeru enega oddelka poskušala prikazati oblikovanje cen storitev s pomočjo SAPP metode.

1 STROŠKI IN STROŠKOVNI SISTEMI

1.1 Opredelitev stroškov in njihova razčlenitev

Poslovni proces vsakega podjetja je usmerjen k ustvarjanju določenih poslovnih učinkov, to je proizvodov ali/in storitev, in njihovi razpečavi. Pri tem nastajajo stroški. V slovenski in tuji literaturi lahko najdemo različne poglede na opredelitve stroškov, vendar je končno sporočilo isto. Strokovna literatura slovenskih avtorjev opredeljuje stroške kot v denarju izražene potroške prvin poslovnega procesa. Pučko in Rozman (1995, str. 90), denimo, opredeljujeta stroške kot cenovno izražene potroške prvin delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in tujih sprotnih storitev, ki nastajajo v reprodukcijskem procesu v podjetju. Primer opredelitve stroškov iz tuje literature pa je, da je strošek žrtev, ki se ji odrečemo, da si zagotovimo določeno korist (Hammer, Carter, Usry, 1994, str. 20).

Stroške lahko obravnavamo ožje ali širše, pri čemer najožja opredelitev stroškov vključuje le stroške kot denarni izraz porabljenih poslovnih prvin, medtem ko širša opredelitev stroškov vključuje poleg stroškov v najožjem smislu tudi vse sestavine, ki sooblikujejo poslovni izid v zvezi s postavkami, ki jih odštejemo od prihodkov danega obdobja (Tekavčič, 1997, str. 16).

Z razvrščanjem stroškov po različnih kriterijih se ukvarja več avtorjev. Med seboj se razlikujejo tako po številu in izboru uporabljenih kriterijev kot po poimenovanju stroškovnih skupin znotraj določenega kriterija. Njihova razvrstitev in opredelitev je predvsem odvisna od namena, za katerega se bodo informacije uporabljale. Avtorji razvrščajo stroške glede na različne kriterije (Arnold, Turley, 1996, str. 105–112; Pučko, Rozman, 1993, str. 91–92; Tekavčič, 1997, str. 17–39; Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 101–109):

- prvine poslovnega procesa (stroški delovnih sredstev, stroški predmetov dela, stroški tujih storitev in stroški dela);
- možnost njihovega pripisovanja posameznim stroškovnim nosilcem (neposredni in posredni stroški)¹;

¹ V literaturi se za termina neposredni in posredni stroški uporabljata tudi izraza direktni in indirektni oziroma splošni stroški. V diplomskem delu sem te termine uporabila kot sinonime.

- vzrok in posledico nastanka stroška sodelovanja znotraj ali zunaj organizacije (izvirni in izvedeni stroški);
- obdobje njihovega nastanka (uresničeni ali obračunski stroški, načrtovani ali predračunski stroški);
- obdobje, v katerem vplivajo na poslovni izid (stroški obdobja in stroški učinkov);
- način odzivanja na spremembe v obsegu poslovanja (stalni in spremenljivi stroški);
- vrednotenje stroškovnih sestavin za potrebe poslovnih odločitev (dejanski, ocenjeni in standardni stroški);
- delovanje poslovnih funkcij organizacije (proizvodni in neproizvodni stroški);
- poslovne odločitve (odločujoči in neodločujoči stroški, dodatni in mejni stroški, nepovratni, oportunitetni, obvladljivi in neobvladljivi stroški).

1.2 Opredelitev stroškovnega mesta, stroškovnega nosilca in kalkulacije

V stroškovnem računovodstvu se stroški najprej zberejo na stroškovnih mestih. Od tam se razporejajo naprej na proizvode in storitve oziroma stroškovne nosilce.

1.2.1 Stroškovno mesto

O stroškovnih mestih govorimo takrat, ko stroške povežemo s tistimi mesti, na katerih so nastali. Se pravi, 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, 2002, str. 123; Hočevar, 1998, str. 40).

Stroškovna mesta lahko razčlenimo na temeljna in splošna oziroma na proizvajalna in neproizvajalna. Temeljno stroškovno mesto je proizvajalno ali stroškovno mesto kake druge dejavnosti, na katerem stroške zbiramo neposredno. Splošna stroškovna mesta pa so stroškovna mesta, na katerih zbiramo stroške, ki se ne dajo neposredno zbirati na kakem temeljnem stroškovnem mestu in jih kasneje razporedimo na temeljna stroškovna mesta s ključi oz. koeficienti dodatka splošnih stroškov. Splošna stroškovna mesta so torej le začasna stroškovna mesta (Hočevar, 2001, str. 13). Na splošno je mogoče ta ključ zapisati:

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

Ker odgovornosti za stroške ni mogoče pripisovati stroškovnim nosilcem, določanje odgovornosti po stroškovnih mestih pa je preveč splošno, saj se pri tem odgovornost za stroške pojavlja le na eni ravni, ločimo še stroškovno mesto odgovornosti. Odgovornosti se namreč v resnici raztezajo čez več ravni poslovanja v podjetju in pri tem stroškovno mesto odgovornosti s svojim hierarhičnim prikazom zbirno prikaže stroške, za katere je mesto odgovornosti neposredno odgovorno, in stroške, za katere je odgovorno njemu podrejeno stroškovno mesto odgovornosti. S poznavanjem stroškov po stroškovnih mestih odgovornosti

tako lahko bolje nadziramo stroške in določamo odgovorne za uravnavanje in nadzor stroškov.

1.2.2 Stroškovni nosilec

Stroškovni nosilci so izdelki ali storitve, zaradi katerih nastajajo v podjetju stroški. Da bi podjetje lažje obvladovalo stroške, običajno uporabljačasne stroškovne nosilce. To so lahko vmesni izdelki ali polizdelki ali vmesni fazni proizvodi, na katerih se zbirajo stroški, da bi se lahko prenesli na končne stroškovne nosilce. Kot končni stroškovni nosilci se ne pojavljajo le proizvodi in storitve, temveč tudi kupci. Ugotavljanje stroškov po stroškovnih nosilcih najpogosteje vključuje zbiranje stroškov po naravnih vrstah in razporejanje stroškov na enega ali več stroškovnih nosilcev (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 124).

1.2.3 Kalkulacija

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

Poznamo več vrst kalkulacij. Način in oblika sestavljanja kalkulacije je odvisna od vrste dejavnosti, od vrste proizvodnje, od tehnologije proizvodnje in stopnje avtomatizacije. Glede na vidik proučevanja kalkulacij ločimo kalkulacije z vidika časa, kalkulacije z vidika obsega in kalkulacije z vidika ugotavljanja cen (kalkulacije lastne cene, prodajne cene, nabavne cene in kalkulacije drugih cen). Z vidika časa ločimo predhodne ali planske, sprotne ali tekoče in naknadne ali obračunske kalkulacije (Pučko, Rozman, 2000, str. 178). Predhodne kalkulacije so namenjene določanju prodajnih cen oziroma v primeru, da je le-ta določena na trgu za ugotavljanje, koliko stane proizvodnja posameznega stroškovnega nosilca. Sprotne kalkulacije delamo vzporedno z odvijanjem poslovnega procesa, kar nam omogoča sproti nadzor nad stroškovno učinkovitostjo in sprotno ukrepanje. Naknadne kalkulacije podjetje izdeluje zato, da ugotovi, koliko je proizvodnja proizvoda dejansko stala, in se izvajajo po opravljenem proizvodnem procesu. Omogočajo analizo odmikov dejanskih stroškov od načrtovanih po stroškovnih nosilcih in ugotavljanje vzrokov zanje.

Z vidika obsega ločimo posamične (individualne) kalkulacije in zbirne (skupinske) kalkulacije (Pučko, Rozman, 2000, str. 178). S posamičnimi kalkulacijami ugotavljamo višino stroškov, ki jih povzroča posamezni stroškovni nosilec. Z zbirnimi kalkulacijami pa ugotovimo, koliko stroškov je nastalo zaradi poslovanja s celo skupino stroškovnih nosilcev.

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

1. delitvena kalkulacija stroškov in
2. kalkulacija stroškov z dodatki posrednih stroškov.

V literaturi se najpogosteje pojavlja devet vrst delitvenih kalkulacij in štiri vrste kalkulacij z dodatki. Pri množinski dejavnosti se uporablja delitvena kalkulacija stroškov, pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu se uporablja kalkulacija stroškov z dodatki. Ti dve obliki kalkulacij sta predstavljeni v prilogi 1.

1.3 Osnovne značilnosti stroškovnih sistemov in optimalni sistem stroškov

Stroškovni sistem je način zbiranja in obdelave podatkov o stroških v podjetju. Poslovodstvu zagotavlja informacije, potrebne za načrtovanje in nadzor. Ima dve temeljni funkciji (Tekavčič, 1997, str. 52):

- Za potrebe sestavljanja računovodskih poročil, namenjenih zunanjim uporabnikom, mora vrednotiti zaloge in ugotavljati stroške proizvedenih količin.
- Za poslovodstvo podjetja, ki izvaja nadzor podjetja, mora stroškovni sistem zagotavljati zanesljive podatke o stroških posameznih poslovnih funkcij in poslovnih učinkov.

Da bi funkciji čim bolj uspešno opravljal, mora biti primerno izbran glede na stroške, ki se pojavljajo v podjetju in glede na izbran način zajemanja stroškov v podjetju.²

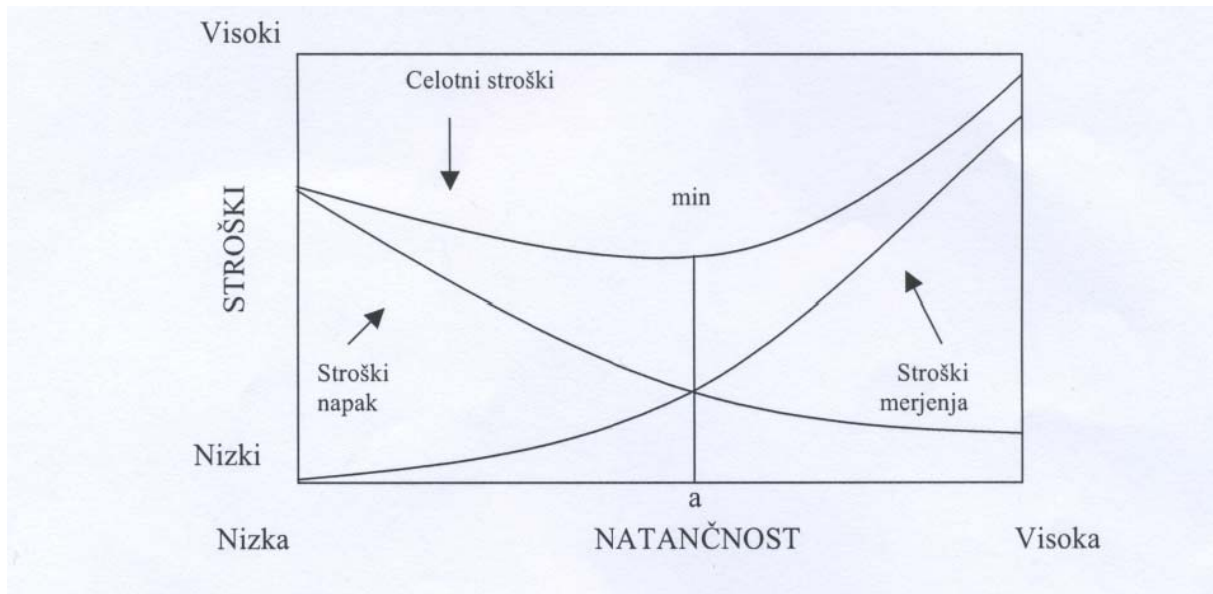
Optimalni sistem stroškov bi moral zagotoviti popolnoma natančne informacije o stroških vseh poslovnih učinkov, ki jih podjetje proizvaja oziroma zagotavlja. V praksi takega sistema stroškov ne moremo pričakovati, saj bi bili stroški, ki bi nastajali z zagotavljanjem stoddostnih informacij, tako visoki, da bi presegali koristi, ki bi jih podjetje imelo od tako natančnih informacij (Tekavčič, 1997, str. 159). Podjetje se mora zato pri izbiri stroškovnega sistema odločiti o stopnji natančnosti informacij o stroških, ki jo želi dosežati glede na stroške in koristi, ki pri tem nastajajo.

Iz Slike 1 (na str. 6) je razvidno, da se pri zagotavljanju informacij o stroških pojavljajo *stroški merjenja*, ki naraščajo s stopnjo zagotovljene natančnosti, in *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 Ločimo sisteme stroškov, ki zajemajo stroške po poslovnih nalogah, in sisteme, ki temeljijo na poteku poslovnega procesa. V prvem sistemu je poslovni nalog izhodišče za številne izvedene naloge, ki podrobno določajo porabo posameznih prvin poslovnega procesa, v drugem pa sistem beleži stroške na posamezne oddelke, skozi katere gre proizvodni tok (Tekavčič, 1997, str. 53).

Optimalen sistem stroškov je seveda težko doseči. Pogosto so stroški takega sistema glede na koristi previsoki. Vendar so na visoko konkurenčnih trgih z nizkimi maržami stroški napak, ki bi jih povzročal neučinkovit sistem stroškov, visoki. Podjetje mora biti zato pripravljeno na višje stroške merjenja, da bi doseglo zaželeno natančnost. Na drugi strani nenehni razvoj informacijske tehnologije znižuje stroške merjenja in tako olajša podjetjem približevanje optimalnemu sistemu.

Slika 1: Optimalni sistem stroškov



Vir: Tekavčič, 1997, str. 161.

V podjetjih se pogosto pojavi problem, ker se ne zavedajo, da je njihov sistem stroškov zastarel in neučinkovit, zato niti ne premišlujejo o spremembi. Potemtakem bi morali biti nenehno pozorni na znake neučinkovitosti sistema in ugotavljati njegove nepravilnosti. Sistem stroškov namreč ne postane nekoristen čez noč, saj je bil ob uvedbi primeren za tedanje razmere. Z razvojem trga in tehnologije pa izgublja svojo uporabnost. Cooper v svojem članku ugotavlja, da bi podjetje moralo biti pozorno in pripravljeno na spremembe, če začne opazovati (Cooper, 1989, str. 77–79):

- da vodje proizvodnje hočejo opustiti domnevno dobičkonosne proizvode;
- da je težko pojasniti stopnjo dobička posameznih poslovnih učinkov;
- da visoko kompleksni izdelki kažejo velike dobičke;
- da posamezni oddelki podjetja razvijajo svoj sistem stroškov;
- da računovodstvo porabi veliko časa za posebne projekte;
- da podjetje nima konkurence na trgu izdelkov z visoko maržo;
- da so cene izdelkov pri konkurenčnih proizvajalcih nerazumljivo nizke;
- da se kupci na povečanje prodajne cene izdelka ne odzovejo z manjšim povpraševanjem in
- da ponudbe tako na prodajni kot na nabavni strani niso primerljive s konkurenco.

Seveda ni mogoče pričakovati, da bo podjetje menjalo sistem stroškov takoj, ko bo opazilo katero od omenjenih znamenj. Domnevati je mogoče, da imajo morda napačne sisteme stroškov tudi konkurenti. Ko pa se pojavi več znamenj, je čas, da podjetje preveri učinkovitost sistema in konkretno premisli o izboljšanju. Žal pa mnoga podjetja ugotovijo napačnost stroškovnega sistema šele, ko se zmanjšata konkurenčnost in dobičkonosnost (Cooper, Kaplan, 1988, str. 96).

1.4 Neustreznost obstoječih stroškovnih sistemov

Poslovno okolje, v katerem poslujejo podjetja, se spreminja. To zahteva izjemno prožno poslovanje s hitrim odzivanjem na spremembe v okolju ter prilagajanje novim zahtevam kupcev. Vseh informacij, ki jih management potrebuje za tako poslovanje, od obstoječih sistemov večkrat ne dobi oziroma so neustrezne. Tradicionalni informacijski sistemi se namreč preveč osredotočajo na zagotavljanje informacij za finančno računovodstvo, ki pripravlja sintetične izkaze za zunanje uporabnike, premalo pa se ukvarjajo z analitičnimi informacijami za poslovno odločanje managementa.

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

Z uvajanjem novih proizvodnih načel vzporedno nastajajo tudi velike spremembe v strukturi stroškov. Namreč zmanjšuje se delež neposrednih stroškov dela, vedno večji postaja delež splošnih stroškov. Poleg tega naraščajo tudi stalni stroški v primerjavi s spremenljivimi. Posledica tega je, da je treba vse več stroškov razporediti na stroškovne nosilce na podlagi ključev. V primeru, da se za osnovo pri razporejanju splošnih stroškov za izračun ključa uporabijo pokazatelji obsega, postanejo tako izračunani ključi neustrezen pripomoček za vrednotenje izdelkov in storitev. Neprimerni so zato, ker kažejo nepravilne informacije, na osnovi katerih lahko podjetje sprejme napačne poslovne odločitve, kar ima lahko hude posledice za poslovanje podjetja (Tekavčič, 1997, str. 67).

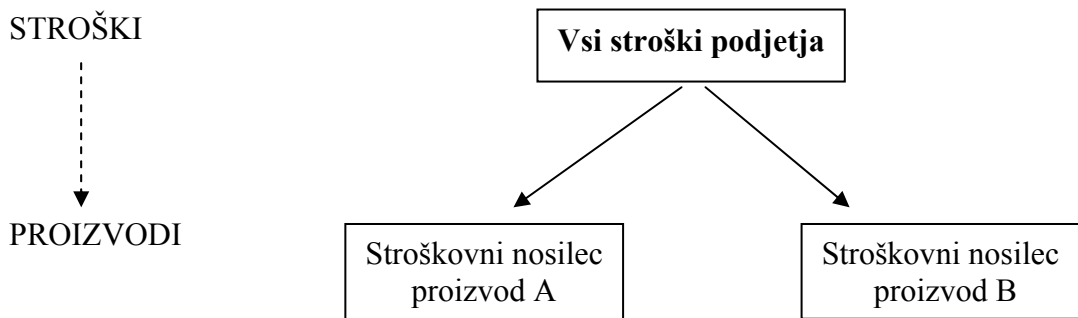
Turney (1996, str. 1) v svojem delu navaja razloge, zaradi katerih smatra tradicionalne stroškovne sisteme kot neprimerne za vrednotenje poslovnih učinkov:

- ne zagotavljajo informacij o tem, kaj je pomembno za kupce;
- spodbujajo napačne odločitve;
- z njimi ne moremo ugotoviti, kateri proizvodi in kateri kupci so dobičkonosni in
- ne zagotavljajo informacij o načinu izboljšanja poslovnega procesa.

1.4.1 Razporejanje stroškov v tradicionalnih stroškovnih sistemih in napake, ki se pri tem pojavijo

Kot sem že omenila, se v podjetjih pojavlja vedno več posrednih oz. splošnih stroškov. Te lahko razporejamo na stroškovne nosilce eno ali dvostopenjsko (Tekavčič, 1997, str. 72).

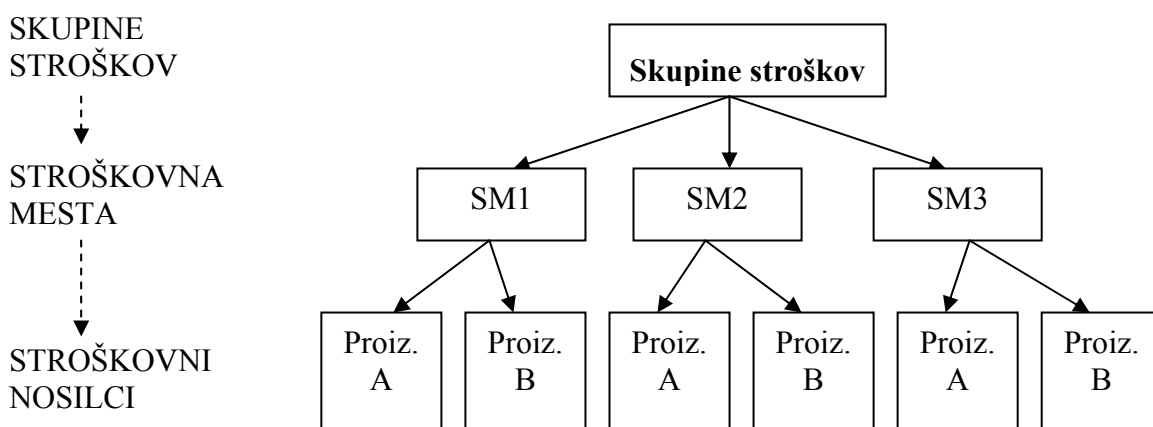
Slika 2: Enostopenjsko razporejanje stroškov



Vir: Tekavčič, 1997, str. 73.

Pri enostopenjskem razporejanju stroške s ključi razporedimo z ravni podjetja neposredno na raven stroškovnih nosilcev. Pri dvostopenjskem razporejanju pa ta postopek poteka v dveh stopnjah: stroške najprej prenesemo na raven stroškovnih mest, nato pa še z ravni stroškovnih mest na raven stroškovnih nosilcev – proizvodov oziroma storitev. Stroškovna mesta, ki so najmanjše organizacijske enote, lahko delimo na dve skupini: proizvodno in podporno. Proizvodna stroškovna mesta so neposredni proizvajalci končnih proizvodov in storitev podjetja. Podporna stroškovna mesta niso proizvajalci končnih storitev ali proizvodov, pač pa opravljajo storitve za druga proizvodna in neproizvodna stroškovna mesta.

Slika 3: Dvostopenjsko razporejanje stroškov



Vir: Tekavčič, 1997, str. 76.

Stroške delimo na dve osnovni skupini: neposredne in posredne stroške. Za vsa proizvodna in neproizvodna stroškovna mesta velja, da lahko v prvi stopnji del stroškov ugotovimo neposredno, drugi del pa najprej združimo na ravni podjetja, nato pa te stroške razporedimo na stroškovna mesta z uporabo ključev. Na drugi stopnji stroške proizvodnih in neproizvodnih stroškovnih mest spet razporedimo na stroškovne objekte, proizvode, z uporabo ključev. Kot vidimo v Sliki 3 (na str. 8), lahko dvostopenjski sistem razdelitve stroškov pomeni uporabo ključev na dveh stopnjah.

Tekavčič navaja splošne ugotovitve o dvostopenjskem načinu razdelitve posrednih stroškov na stroškovni objekt ter pogoje, ki jih moramo upoštevati, če želimo dobiti zadovoljive informacije o stroških stroškovnih nosilcev (Tekavčič, 1997, str. 82):

1. Stroškovna mesta morajo biti oblikovana tako, da bo čim večji delež stroškov dejansko nastal na stroškovnem mestu. Hkrati pa mora biti čim večji delež tudi neposredno ugotovljiv, kar pomeni manjšo uporabo ključev.
2. Osnove za ključe, ki jih uporabljamo za razporeditev posrednih stroškov na stroškovna mesta, morajo biti čim bolj neposredno povezane s posrednimi stroški, ki jih razporejamo.
3. Osnove za ključe, ki jih uporabljamo za razporeditev stroškov na stroškovne nosilce, morajo biti povezane s povzročiteljem stroškov.
4. Če stroški, ki jih razporejamo, niso neposredno povezani z osnovo, moramo pri razporejanju upoštevati dve pravili:
 - pri razporejanju z ravni podjetja na raven stroškovnih mest morajo biti razmerja med dejansko uporabljeno osnovo in osnovo, ki bi jo morali uporabiti, za vsa stroškovna mesta enaka in
 - pri razporejanju stroškov z ravni stroškovnih mest na raven stroškovnih objektov morajo biti razmerja med uporabljeno osnovo in osnovo, ki bi jo morali uporabiti na posameznem stroškovnem mestu, enaka za vse stroškovne objekte, ki jih proizvajamo na danem stroškovnem objektu.

Ali upoštevanje naštetih pogojev zagotavlja zanesljive informacije o stroških? Turney (1996, str. 32) meni, da lahko posredni stroški, ki presegajo 15 % vseh stroškov, ob uporabi tradicionalnih sistemov razdelitve teh stroškov povzročijo nezanesljive informacije.

1.4.2 Posledice napačnih informacij tradicionalnih stroškovnih sistemov

Posledice napačnih informacij tradicionalnih stroškovnih sistemov so vsaj štiri (Turney, 1996, str. 6–19):

- napačen obseg proizvodnje in slabša kakovost;
- t. i. funkcionalna kratkovidnost. Običajno potekata načrtovanje in kontrola stroškov na ravni poslovne funkcije. Merilo uspešnosti je odstopanje od načrtovanega, kar pa lahko privede do odločitev, ki izboljšujejo kazalce poslovanja enote na račun kazalcev poslovanja celotnega podjetja;
- zniževanje napačnih skupin stroškov in s tem napačnih aktivnosti;

- oblikovanje spirale smrti. Napačna odločitev – prenehanje proizvodnje določenega proizvoda oz. storitve – oblikovano na podlagi napačne informacije o lastni ceni tega proizvoda/storitve, pomeni zniževanje neposrednih stroškov, ne pa tudi zniževanje splošnih stroškov, ki jih je treba razporediti na manjši obseg proizvodov/storitev in jim s tem zvišati lastno ceno.

Kot odgovor na pomanjkljivosti tradicionalnih sistemov stroškov so se pojavile sodobne računovodske rešitve obvladovanja stroškov, ki jih predstavljam v naslednjem poglavju.

2 SODOBNE RAČUNOVODSKE REŠITVE OBVLADOVANJA STROŠKOV

Ustreznejše spremljanje stroškov omogočajo le sodobne računovodske rešitve. V Sloveniji se tradicionalni pristopi pogosto uporabljajo, poleg njih pa se počasi pojavljajo tudi sodobnejše rešitve, vendar zaenkrat še v manjšem obsegu. V tujini prav tako še vedno uporabljajo tradicionalne metode, s tem da jih dopolnjujejo z novimi sodobnimi pristopi.

Pri sodobnih računovodskih rešitvah gre predvsem za poskusno iskanje novih rešitev na področju obvladovanja stroškov. Glavni razlog za to je želja po povečanju učinkovitosti in uspešnosti poslovanja v sodobnem poslovnem okolju, za katerega je značilno, da podjetja usmerja k doseganju poslovne odličnosti v razmerah, kjer vlada huda konkurenca in zahtevni svetovni trgi (Tekavčič, Šink, 2002, str. 198). Razloge, ki so privedli do uveljavitve novih pristopov pri obvladovanju stroškov, je iskati v tem, da (Bratina, 2003, str. 39):

- se zmanjšuje delež industrije v primerjavi z deležem storitvenih dejavnosti v družbenem proizvodu;
- podjetja proizvajajo široko paleto izdelkov;
- se povečuje število aktivnosti za pripravo proizvodnje, načrtovanja, koordiniranj in drugih procesov v podjetjih;
- z uvajanjem sodobnih tehnologij in avtomatizacije stroški neposrednega dela predstavljajo le manjši del vseh stroškov;
- splošni stroški zavzemajo pomemben delež celotnih stroškov in
- se povečuje delež stalnih stroškov v primerjavi s spremenljivimi stroški.

2.1 Sodobna managerska orodja

Sodobna managerska orodja so orodja, ki so namenjena naprednim strateško usmerjenim podjetjem. V literaturi zasledimo naslednja tovrstna orodja: koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa – SAPP (angl. Activity-Based Costing – ABC), poslovodenje na temelju analize aktivnosti (angl. Activity-Based Management – ABM), koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka (angl. Life-Cycle Costing), koncept ciljnih stroškov (angl. Target Costing), teorija omejitev (angl. Theory of Constraints – TOC), benchmarking, ravno ob pravem času (angl. Just-In-Time – JIT), predračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. Activity-Based Budgeting – ABB), celovito obvladovanje kakovosti (angl. Total Quality

Management – TQM), koncept stalnih izboljšav poslovanja (angl. Continuous Improvement), prenova poslovnih procesov (angl. Business Process Reengineering – BPR) in uravnoveženi izkaz poslovanja (angl. Balanced Scorecard – BSC). Skupna značilnost naštetih orodij je v iskanju boljših rešitev z namenom povečanja uspešnosti poslovanja v zahtevnem poslovnem okolju. V ZDA, na Japonskem in v državah EU so se začela pojavljati že v sredini sedemdesetih in v začetku osemdesetih let dvajsetega stoletja. Znano je, da so prinesla številne uspehe mnogim podjetjem, ki so jih že uvedla v svoje poslovanje (Tekavčič, Šink, 2002, str. 198).

2.2 Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih

Šink in Tekavčič (2003, str. 25–27) sta izvedli raziskavo z naslovom »Obvladovanje stroškov v slovenskih podjetjih«, ki je bila izvedena pozimi 2000/2001. V empirično raziskavo je bilo vključenih 264 podjetij, ki so po velikosti podjetij, geografsko in panožno dobro predstavila populacijo. Anketiranje je bilo osebno. Ugotovili so, da so podjetja najslabše seznanjena s teorijo omejitev, poslovanjem na temelju analiz aktivnosti in konceptom stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka. Najbolje poznani pristopi pa so celovito obvladovanje kakovosti (pozna ga 77 % podjetij), koncept stalnih izboljšav poslovanja (pozna ga 73 % podjetij), in ravno ob pravem času³ (pozna ga 72 % podjetij). Čeprav so ti trije pristopi najbolj poznani, moram opozoriti na to, da je še vedno kar nekaj (približno četrtnina) slovenskih podjetij, ki teh pristopov ne poznajo, čeprav se v tujini intenzivno uvajajo že od začetka osemdesetih let.

Slovenska podjetja največ uvajajo in uporabljajo koncept stalnih izboljšav poslovanja (22 % podjetij), celovito obvladovanje kakovosti (20 % podjetij) in benchmarking (17 % podjetij). Nekatera slovenska podjetja so bila »pionirji« pri vpeljavi novih analitskih in drugih sodobnih pristopov v svoja poslovanja, kot sta na primer Lek (na področju ABC metode) in Iskra Avtoelektrika (na področju uravnoveženega izkaza poslovanja). V primerjavi s tujimi naša podjetja uporabljajo sodobne pristope v razmeroma majhnem obsegu. Kljub temu pa lahko omenimo določena pozitivna gibanja na tem področju, ki lahko pripomorejo k večji uporabi omenjenih pristopov.

Kot sem že zgoraj omenila, je podjetje Lek prvo slovensko podjetje, ki je začelo z uvajanjem metodologije ABC, in sicer leta 1999 (Mihelič, 2002, str. 174). Sledila so podjetja Eta, Telekom, Tehnunion in druga. Pri vseh gre za večja in konkurenčna podjetja. Razlog za uvedbo te metode je v večji meri vsem enak. Tradicionalni računovodski sistemi pri kalkulaciji lastne cene proizvoda so pokazali vrsto pomanjkljivosti v razmerah razvitih tehnoloških, informacijskih in drugih poslovnih procesov, ki se odražajo v drugačni strukturi in vrsti stroškov.

³ Za koncept ravno ob pravem času (JIT) je znano, da je razmeroma dobro poznan, kljub temu pa ga uporablja le 6 % podjetij, uvaja pa ga 7 % podjetij (Šink, Tekavčič, 2003, str. 27).

Slovenska podjetja se šele v zadnjem času zavedajo pomembnosti kakovostnih informacij za izboljšanje poslovanja. Pozno odkrivanje sodobnih metod je tudi posledica preteklosti, saj podjetja delujejo na močno konkurenčnem trgu šele zadnje desetletje. Vendar bodo kmalu morala pričeti uporabljati sodobne metode, saj se konkurenčni boj zaostrojuje, kar pa lahko negativno vpliva na naša manjša podjetja pa tudi večja, ki se zaradi specifičnih organizacijskih struktur težje prilagajajo novim razmeram.

ABC metoda je predvsem značilna za podjetja v zasebnem sektorju. Zanje značilna načela in pristopi se tudi vedno bolj pojavljajo v organizacijah javnega sektorja. Slednja so zaradi poslanstva, ki ga opravljajo, pomemben in vpliven del družbenega dogajanja. Zanje je dolgo veljalo, da smejo in morajo poslovati predvsem po načelu maksimiranja koristi za stranke, ki jih te organizacije opravljajo. Zaostrene razmere poslovanja in spremembe v okolju v zadnjih letih tudi od organizacij javnega sektorja zahtevajo, da se obnašajo ekonomsko učinkovito ter iščejo ravnotežje med razpoložljivimi sredstvi in potrebami po raznovrstnih storitvah. Organizacije, ki delujejo v tistem delu javnega sektorja, kjer je njihova dejavnost v veliki meri prepuščena tržnim načelom, se hitro prilagajajo in v svoje poslovanje vse bolj uvajajo prijeme, ki so se sicer uveljavili v zasebnem sektorju, predvsem v proizvodnih organizacijah. Okoliščine zahtevajo, da jim sledijo tudi organizacije javnega sektorja v razvitem delu Evrope, medtem ko se v Sloveniji ta proces odvija zelo počasi. Razlog je predvsem v pomanjkanju raziskovalnega dela v ekonomiki javnega sektorja in izobraževalnih programov s tega področja, zaradi česar primanjkuje ustrezno usposobljenih menedžerjev (Tekavčič, Peljhan, 2004, str. 35).

V nadaljevanju se bom osredotočila na eno izmed sodobnih računovodskih rešitev obvladovanja stroškov, in sicer koncept spremljanja stroškov po aktivnostih (ABC)⁴. Razlogi za spremljanje in obravnavanje stroškov na podlagi tega koncepta so vse večje potrebe po točnih in zanesljivih informacijah o stroških.

2.3 Predstavitev ABC metode

ABC metoda obvladovanja stroškov se je pojavila zaradi nezadovoljivih rezultatov pri tradicionalnih sistemih stroškov. Za sodobno poslovno okolje je značilna naraščajoča stopnja konkurence, avtomatizacija, zapleteni procesi v proizvodnji in tržne zahteve po številnih različicah proizvodov/storitev. Ti dejavniki povzročajo zmanjševanje neposrednih stroškov in povečevanje splošnih stroškov. Posledica tega je spremenjena struktura stroškov, ki zahteva nove stroškovne sisteme. Tradicionalne osnove za razporejanje stroškov na stroškovne nosilce

⁴ Za izraz »Activity Based Costing« (ABC) se je v slovenski literaturi pojavilo kar nekaj različic prevodov, npr. procesno računovodstvo, sistem spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa – SAPP, spremljanje stroškov po sestavinah dejavnosti. V diplomskem delu uporabljam izraz »spremljanje stroškov po aktivnostih« oziroma kar »ABC metoda«.

niso več primerne, ker lahko z njihovo uporabo napačno bremenimo učinke poslovnega procesa (Jazbec, 2002, str. 166).

ABC metoda temelji na predpostavki, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, ampak aktivnosti, ki so potrebne za to, proizvodi in storitve pa so končni rezultat teh aktivnosti oziroma »trošijo aktivnosti, zaradi katerih nastajajo stroški« (Kavčič, 2000, str. 133).

2.3.1 Sestavine ABC metode

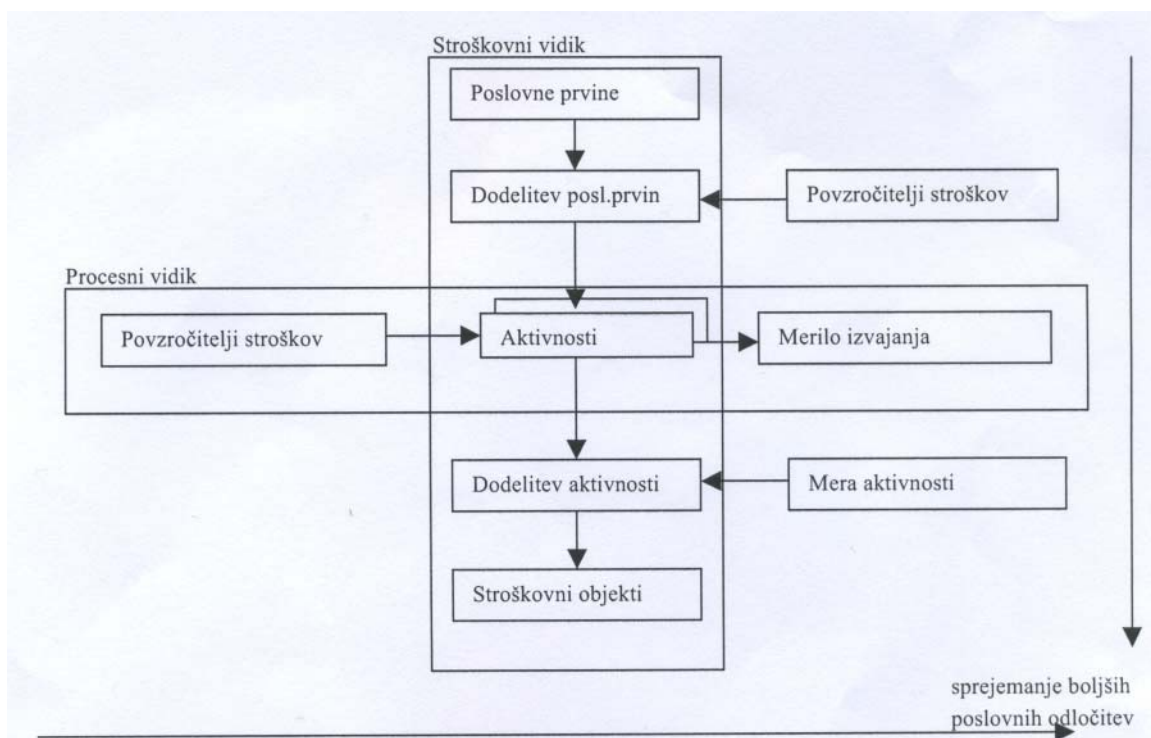
Za predstavitev ABC metode je potrebno najprej opredeliti njene sestavine. Tudi tukaj je prisoten problem v izrazoslovju, saj se slovenski prevodi novih pojmov med različnimi avtorji precej razlikujejo. Sestavni deli ABC metode so (Turney, 1996, str. 95–111, Tekavčič, 1997, str. 97):

- *aktivnost* (ang. activity) je definirana kot kombinacija dela, tehnologije, materialov, metod in okolja, ki zagotavlja proizvodnjo določenega proizvoda ali storitve;
- *center aktivnosti* (ang. activity center) je skupina med seboj povezanih aktivnosti, ki sestavljajo proces. Glavni namen centra aktivnosti je olajšati načrtovanje in nadzor po poslovnih funkcijah ali procesih.
- *prvina* (ang. resource), tudi resurs ali vir, je ekonomski element, ki pomeni vir stroškov in je v neposredni povezavi z izvajanjem aktivnosti;
- *merilo uporabe virov oz. gonilo prvin* (ang. resource cost drivers); tu gre za merila, na podlagi katerih razporedimo stroške po posameznih aktivnostih. Izberemo faktorje, z njimi ocenimo uporabo poslovnih prvin v okvir posamezne aktivnosti in jih s temi tudi obremenimo;
- *stroškovni bazen* (ang. cost pool); stroški, ki so povezani s posamezno aktivnostjo, tvorijo stroškovni bazen. Stroškovni bazen je center za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne objekte. Vsak stroškovni bazen tako pripada določenemu stroškovnemu nosilcu glede na mero aktivnosti;
- *stroškovni objekt oziroma stroškovni nosilec* (ang. cost object); stroškovni nosilci so lahko izdelki, storitve in projekti, na katere razporejamo stroške. S tem ko določimo stroške posameznim stroškovnim nosilcem, lahko na podlagi tega ugotovimo, ali so posamezni stroškovni nosilci dobičkonosni za podjetje in kolikšna je ta dobičkonosnost;
- *mera aktivnosti oziroma gonilo aktivnosti* (ang. activity cost driver); stroške na stroškovne objekte razporejamo na osnovi meril aktivnosti. Le-ta niso opredeljena v vrednostnih, ampak v količinskih enotah. Z mero aktivnosti merimo stopnjo pogostosti posamezne aktivnosti v povezavi s posameznim izdelkom ali posameznim kupcem;
- *povzročitelj stroškov* (ang. cost driver) je faktor, na podlagi katerega se določi obremenjenost dela posamezne aktivnosti;
- *kazalec uspešnosti* (ang. performance measure) pove, kako uspešna je posamezna aktivnost pri zadovoljevanju potreb notranjih in zunanjih uporabnikov. Razlikuje se od podjetja do podjetja in od aktivnosti do aktivnosti zaradi različnih potreb različnih uporabnikov.

2.3.2 Dve dimenziji ABC modela

Turney (1996, str. 95) navaja dve dimenziji ABC modela. V Sliki 4 je predstavljen ABC model, v katerem sta vidna dva procesa, in sicer stroškovni in procesni vidik. Kot pove že ime, stroškovni vidik prikazuje splošni potek stroškov. Priskrbi informacije o prvinah poslovnega procesa, aktivnostih (katere aktivnosti potrošijo največ prvin poslovnega procesa, katere vrste prvin poslovnega procesa so potrebne za posamezno aktivnost, kje so priložnosti za znižanje stroškov) in stroškovnih nosilcih. Osnovna predpostavka tega pogleda je, da stroškovni nosilec ustvari potrebo po aktivnostih, le-te pa ustvarijo potrebo po prvinah poslovnega procesa. Vodoravna dimenzija pa predstavlja procesni vidik koncepta spremljanja stroškov po aktivnosti. Tu se poslovodstvo sprašuje, zakaj so stroški nastali in kako uspešno so to porabo virov izkoristile aktivnosti za svoje izvajanje. Procesni vidik daje skozi aktivnosti nefinančne informacije o merilih uspešnosti porabe aktivnosti pri njenem izvajanju.

Slika 4: Dvodimenzionalni vidik modela ABC s sestavnimi deli



Vir: Turney, 1996, str. 96.

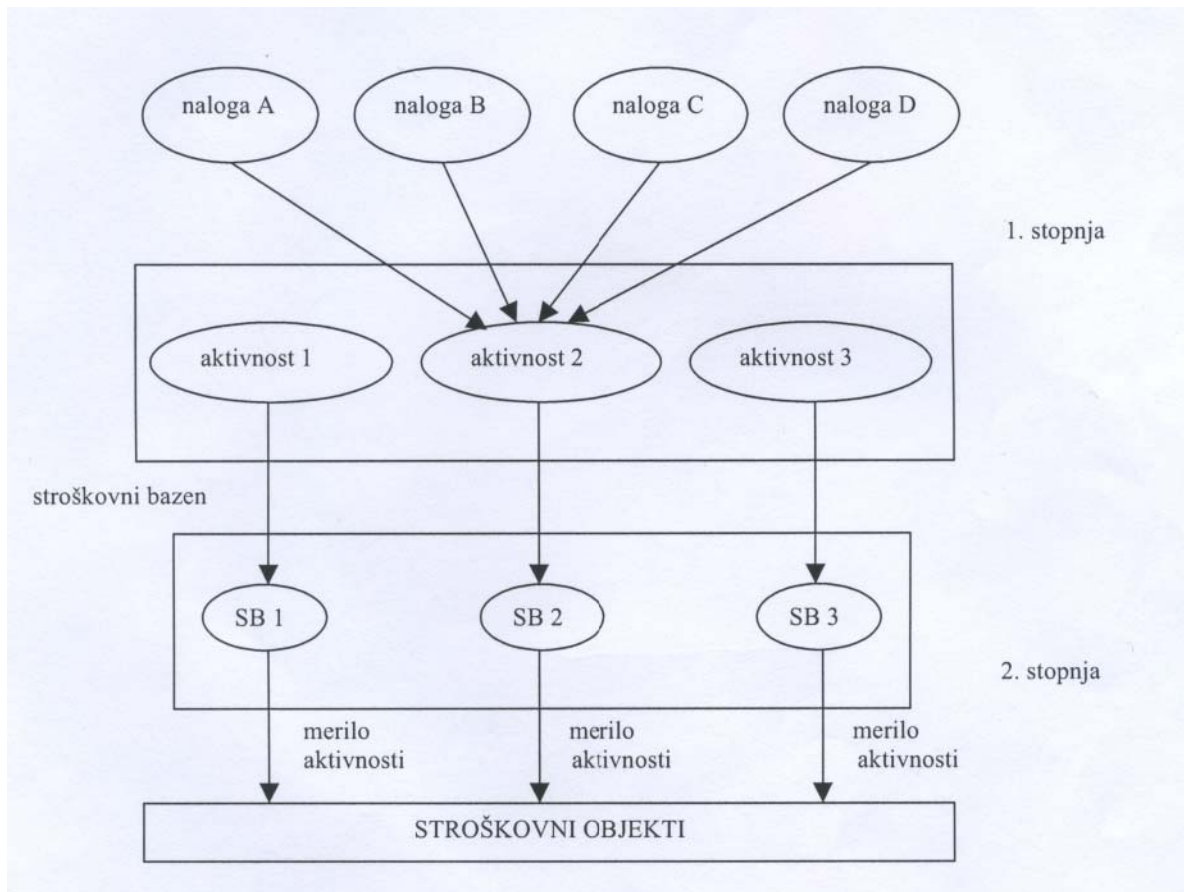
2.3.3 Razporejanje stroškov po ABC metodi

Podjetje razumemo kot skupek poslovnih prvin, ki jih uporablja pri svojem poslovanju. Tipične skupine prvin v podjetju so surovine, zaposleni, proizvodna oprema, ipd (Atkinson, Kaplan, 1998, str. 98). Aktivnosti trošijo prvine in s tem povzročajo stroške. Podjetje s pomočjo gonilcev prvin dodeli porabljene prvine aktivnostim, ki potekajo v podjetju. Stroški, ki se nanašajo na posamezno aktivnost, sestavljajo stroškovni bazen in so na podlagi gonilcev

aktivnosti dodeljeni stroškovnim objektom. Tukaj je predvsem pomembno to, da so gonilci aktivnosti, na katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezani z aktivnostmi.

V Sliki 5 je predstavljeno dvostopenjsko razporejanje stroškov. Na prvi stopnji koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa zbere stroške na ravni aktivnosti, na drugi stopnji pa jih razporedi na stroškovne objekte.

Slika 5: Dvostopenjska delitev stroškov na stroškovne nosilce na osnovi aktivnosti



Vir: Tekavčič, 1997, str. 98.

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

2.3.4 Vrste aktivnosti

Kot smo že videli, aktivnosti predstavljajo osrednji element v ABC modelu in so torej osnovni povzročitelji stroškov v podjetju. Aktivnosti ponavadi združujemo v skupine aktivnosti. Pri združevanju moramo upoštevati dva pogoja, in sicer (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 94–96):

- združene aktivnosti morajo biti logično povezane in
- posamezni končni poslovni učinek mora vključevati vse učinke aktivnosti, ki so združene v skupini.

Glede na to, na kateri ravni poslovnega procesa nastajajo aktivnosti in z njimi povezani stroški, delimo aktivnosti na naslednje ravni: proizvod, serija, proizvodnja in podjetje (Turk et al., 1998, str. 100).

Aktivnosti na ravni proizvoda (angl. unit level activities)

Aktivnosti na ravni proizvoda so tiste, ki jih v podjetju opravljajo, ko proizvajajo posamezen proizvod. Stroški se spreminjajo s številom ustvarjenih proizvodov. Mednje lahko pripišemo stroške neposrednega dela in neposrednega materiala, stroške energije in stroške, povezane s stroji.

Aktivnosti na ravni serije (angl. batch level activities)

Mednje spadajo tiste aktivnosti, ki se opravljajo vsakokrat, ko se ustvarjajo serije končanih proizvodov. Spreminjajo se s številom sproženih serij in so skupne vsem proizvodom v seriji, vendar niso odvisne od števila končanih proizvodov. Med te stroške spadajo stroški zagona proizvodnje, nadzora proizvodnje, stroški naročanja, stroški premeščanja in stroški kontrole materiala.

Aktivnosti na ravni proizvodnje (angl. product sustaining activities)

Sem spadajo aktivnosti, ki so povezane z določenim proizvodom, vendar niso odvisne od njihovega števila ali števila serij. Sem spadajo stroški raziskav in razvoja, preizkušanje proizvodov, stroški patentov in licenc ter stroški promocije.

Aktivnosti na ravni podjetja (angl. facility sustaining activities)

Aktivnosti na ravni podjetja so nujne za potek proizvodnega procesa in so skupne vsem končnim proizvodom. Mednje spadajo stroški vzdrževanja nepremičnin, najemnine, amortizacija in stroški varovanja okolja.

Če želimo, da bo sistem stroškov zasnovan v skladu z načeli metode ABC, moramo najprej temeljito spoznati aktivnosti in jih natančno opredeliti. Šele ko jih spoznamo, lahko izvedemo analizo glede na to, ali jih v podjetju potrebujejo ter kako učinkovito jih opravljajo. Na osnovi tega lahko prepoznamo in odpravimo aktivnosti, ki za podjetje niso potrebne. Podrobno analiziranje aktivnosti pomeni tudi dobro osnovo za povečevanje učinkovitosti opravljanja tistih aktivnosti, ki so za podjetje pomembne iz zaželene. Osrednjo točko celotnega poslovanja v podjetju predstavlja torej obvladovanje aktivnosti. Tako bodo managerji, ki bodo uspešno obvladali aktivnosti, obvladali tudi stroške (Cokins, 2000, str. F8–2).

2.4 Prednosti in slabosti ABC metode ter primerjava s tradicionalnimi stroškovnimi metodami

Vsaka nova metoda ima določene prednosti, prav tako tudi pomanjkljivosti. Učinkovitost uvedbe te metode je predvsem odvisna od managementa. Informacije, pridobljene na podlagi te metode, mora management znati uporabiti in jih kot pomembne predstaviti tudi ostalim zaposlenim. Kako učinkovito bo ta metoda spremljanja stroškov v podjetju delovala na izboljšanje procesov ter izrabe resursov z manjšimi stroški, je v veliki meri odvisno od zaposlenih, ki predstavljajo pomemben vir informacij o stroških in poslovnem procesu.

2.4.1 Prednosti ABC metode

Metoda spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa pripomore k pravilnejšemu ugotavljanju lastne cene proizvoda, kar je osnova za dvig dobičkonosnosti. Na podlagi tega se lahko pravilneje odločamo o (Hočevar, 2002, str. 87–88):

1. *Prodajnih cenah proizvodov*; le-te so odvisne tudi od splošnih stroškov, ki pa jih po tradicionalnih metodah ponavadi računamo s pomočjo neposrednih ur dela. Dodatna naročila prav tako vplivajo na stroške, saj se lahko zaradi dodatnih naročil zmanjša dobiček podjetja. Cena proizvoda vključuje tudi prodajne storitve, ki pa so od kupca do kupca lahko različne.
2. *Nadomeščanju proizvodov*; kupcu prikažemo, kako njegove posebne zahteve glede proizvoda vplivajo na njegovo ceno, tako se kupec lahko odloči o nadomestitvi proizvoda s standardnim oziroma že obstoječim proizvodom, ki pa je znatno cenejši.
3. *Opuščanju proizvodov*; je nujno potrebno, če proizvod kljub posodobitvi in preoblikovanju prinaša izgubo, vendar se je potrebno vprašati, ali ne bo morda opustitev določene proizvodnje prinesla še večje izgube.
4. *Izboljševanju procesov in poslovnih strategij*; za proizvod spremljamo vse aktivnosti in pri tem je lažje ugotoviti ali določene aktivnosti prispevajo k vrednosti proizvoda ali pa tega prispevka ni.
5. *Tehnoloških naložbah*; s pomočjo spremljanja stroškov aktivnosti lahko določimo tudi stroške spremembe proizvodnje, kar nam olajša odločanje o novih naložbah.
6. *Preoblikovanju proizvodov*; ABC metoda je pomembna v fazi načrtovanja proizvoda, saj stroški v tej fazi lahko predstavljajo kar do 80 % stroškov.

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

Kljub omenjenim prednostim ABC metode metoda pogosto ni vpeljana v prakso. Razlogi so predvsem v managementu, ki ne želi sprememb obstoječe prakse. Poleg tega iz te metode

izhaja povečana odgovornost in večja zapletenost. Pojavlja se tudi strah zaposlenih, da bodo izgubili delovna mesta, ter strah pred možno neučinkovitostjo nove metode. To je le nekaj negativnih značilnosti vpeljevanja novih metod spremljanja stroškov v poslovanje. Obstaja pa še vrsta drugih omejitev, ki jih bom navedla v nadaljevanju.

2.4.2 Omejitve oziroma slabosti ABC metode

Ni vsaka metoda spremljanja in ocenjevanja stroškov primerna za vsako podjetje. Na začetku, ko želimo in potrebujemo spremembo obstoječega sistema, vidimo le prednosti, kmalu pa se lahko pojavijo tudi slabosti oziroma omejitve. Te pa so (Hočevar, 2002, str. 88–89):

1. *Subjektivnost*; ugotavljanje stroškov po aktivnostih ponavadi poteka v pogovoru z delavci, prav tako je subjektivna izbira merila aktivnosti.
2. *Primernost za večja podjetja*; pri nekaterih podjetjih so včasih stroški uvedbe ABC metode večji od njenih koristi, kar se utegne zgoditi predvsem v manjših podjetjih oz. proizvodnjah.
3. *Dvomljiva novost*; ta metoda se je že v preteklosti pojavila pod drugimi imeni tako v tujini kot pri nas.
4. *Zmanjšana odgovornost za stroške*; aktivnosti ne sovpadajo z mesti odgovornosti, kar je bilo po tradicionalnem razporejanju stroškov na stroškovna mesta transparentno.
5. *Težave pri uvajanju ABC metode*; stroški veljave so lahko visoki, saj so strokovnjaki ponavadi najeti, pojavi se problem pridobivanja podatkov za posamezne dejavnosti, zahteva veliko časa z vpeljavo in učenje, poleg tega pa so podjetju pomembne tudi druge spremembe.
6. *Ne pride vedno do zmanjšanja stroškov*; stroškov s samo preureditvijo ne zmanjšamo nujno, saj lahko na primer zmanjšamo število kontrolnih pregledov, ne zmanjšamo pa števila kontrolorjev.

Poleg zgoraj naštetih slabosti nekatera podjetja tudi menijo, da ustrezno kakovost informacij o stroških lahko zagotovijo že izboljšave obstoječega sistema ali pa trdijo, da cene proizvodov/storitev tako ali tako določa trg in da zato ne potrebujejo preciznih podatkov o lastnih cenah proizvodov ter da za obvladovanje posrednih stroškov ti podatki sploh niso pomembni (Tekavčič, 1994, str. 192).

2.4.3 Primerjava tradicionalne stroškovne metode in ABC metode

V primerjavi s tradicionalnim stroškovnim računovodstvom pomeni ABC metoda preglednejše in natančnejše spremljanje stroškov, medtem ko tradicionalno računovodstvo spremlja le neposredne stroške materiala in dela po enoti poslovnega učinka. ABC metoda ugotavlja, da je možno tudi mnoge druge stroške spremljati bolj podrobno, in sicer po aktivnostih, ki so potrebne za proizvodnjo poslovnega učinka in ne po enoti poslovnega učinka. Osnovna razlika med tradicionalnim sistemom obravnavanja stroškov in metodo ABC je torej v načinu razporejanja stroškov (Tekavčič, 1997, str. 97).

Tekavčič navaja naslednje bistvene razlike med tradicionalnimi sistemi stroškov in ABC metodo:

- Tradicionalni sistemi stroške najprej razdelijo na posamezna stroškovna mesta in nato na posamezne stroškovne nosilce, medtem ko ABC metoda na prvi stopnji stroške zbere na ravni aktivnosti (stroškovni bazeni). Na drugi stopnji jih potem z ravni stroškovnih bazenov razporedi na stroškovne objekte, ki niso nujno klasično pojmovani učinki poslovnega procesa. Ko razporejamo stroške iz stroškovnih bazenov na raven stroškovnih objektov, je pomembno, da so merila aktivnosti, ki pomenijo osnovo za razporejanje, čim bolj tesno povezana s povzročitelji stroškov (Tekavčič, 1997, str. 98–99).
- Tradicionalni sistemi razporejanja splošnih stroškov omogočajo zadovoljive rezultate takrat, ko je struktura porabe posameznih aktivnosti pri vseh proizvodih približno enaka, saj je sestava stroškov odvisna od strukture porabe posameznih aktivnosti. V primeru, da struktura porabe ni enaka in v praksi pogosto tudi ni, pri razporejanju splošnih stroškov na osnovi pokazateljev obsega pravilno razporedimo le stroške tistih aktivnosti, ki so z obsegom proizvodnje povezane premo sorazmerno. Če na temelju pokazateljev obsega razporedimo tudi stroške aktivnosti, ki so samo deloma odvisne ali neodvisne od obsega proizvodnje, lahko nastanejo večje ali manjše napake. Smer in velikost teh napak sta odvisni od medsebojnega vpliva različnih dejavnikov (Tekavčič, 1997, str. 144).

Naslednje primerjave med tradicionalnimi sistemi stroškov in ABC metodo sem povzela po Drury (1994, str. 277–288):

- Pri tradicionalnih sistemih stroškov razporedimo stroške po stroškovnih mestih, ki so določeni glede na oddelke ali posamezne enote podjetja. V tem primeru stroški niso enotni, zato težje določimo odgovornost zanje. Metoda ABC zbira stroške po stroškovnih bazenih, za katere je značilno, da se določijo glede na aktivnosti v podjetju in so tako odvisni od povzročiteljev stroškov. V tem primeru lažje določimo odgovornost zanje.
- Tradicionalni sistemi uporabljajo za merilo obseg proizvodnje določenega izdelka ali storitev, medtem ko ABC metoda ugotavlja, da določeni stroški niso odvisni od obsega proizvodnje.
- Ključne, ki jih tradicionalni sistemi uporabljajo, so predvsem strojne ure, ure neposrednega dela in obseg proizvodnje. Posledica tega je, da pripišejo izdelkom tudi tiste stroške aktivnosti, ki jih dejansko ne uporabljajo. ABC model pripisuje stroške na podlagi ključev, ki so odvisni od povzročiteljev stroškov.
- Za ABC metodo je značilno, da se določijo stroškovni nosilci po izbiri, in sicer glede na raven v podjetju, na kateri se želijo spremljati stroški. Pri tradicionalnih sistemih pa se ponavadi usmerijo samo na posamezne poslovne učinke.

Če povzamem, je ABC metoda od tradicionalne metode boljša, ker poudarja potrebo po jasnem razumevanju posrednih stroškov, in tako skuša oceniti, kaj povzroča posredne stroške, kako se ti obnašajo in kako se to odraža na polni ceni proizvedenih proizvodov oziroma storitev. ABC metoda namreč predvideva, da stroški in denarni izdatki nastanejo zaradi nabave virov ali resursov (delo, material, energija, itd.), ki jih nato porabijo aktivnosti

poslovnega procesa (nabava, proizvodnja, prodaja, itd.), da bi tako nastali neki poslovni učinki (proizvodi in storitve). Drugače rečeno, ABC predpostavlja, da stroške povzročajo aktivnosti, poslovni učinki pa ustvarjajo povpraševanje po aktivnostih. Ustvari se povezava med aktivnostmi in poslovnimi učinki s tem, da prenesemo stroške aktivnosti na proizvode/storitve glede na njihovo resnično porabo teh aktivnosti.

2.5 Pomen ABC metode

ABC metoda je bila prvotno uporabljena v proizvodnih podjetjih z namenom nadzirati in obvladovati stroške, čim bolj natančno povezati stroške s proizvodi, določati prave prodajne cene, analizirati obnašanje stroškov, določati ustrezni proizvodni program in nadzirati uspešnost. Sčasoma se je uporaba ABC metode razširila na (Turney, 1996, str. 78):

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

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

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

3 PRIMER SPREMLJANJA STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA V PODJETJU KEMOFARMACIJA D.D.

Izgradnja modela ABC poteka v korakih. V literaturi lahko najdemo različna zaporedja in število korakov.⁵ Menim, da je nekaj razlogov, zaradi katerih ne zaporedje ne število korakov

⁵ Turney (1996, str. 226) predlaga šest korakov, Drury (1994, str. 276) in Turk, Kavčič, Kokotec-Novak (2003, str. 133) štiri, Tekavčič (1997, str. 164) tri.

nista bistvena za uspešnost modela. Prvič, gradnja modela je dolgotrajen (nekaj mesecev) in ponavljajoč proces, pri katerem vse elemente popravljamo skladno z ugotovitvami med procesom gradnje. Drugič, na korake vpliva stanje razvitosti informacijskega sistema. Če informacijski sistem ne podpira izbrane strukture, je ne moremo uporabiti. Tretjič, vsako podjetje gradi lasten model. Lastnosti podjetja vplivajo na elemente v strukturi modela. Kar je pomembno v enem modelu, je lahko nepomembno v drugem. Četrto, zaporedja korakov ne razumemo s časovnega vidika, ker elemente gradimo hkrati, pač pa z vsebinskega.

3.1 Predstavitev podjetja

Kemofarmacija, veletrgovina za oskrbo zdravstva, d.d. je vodilna veletrgovina za oskrbo zdravstva v Sloveniji. V zadnjih letih beleži nenehno rast obsega poslovanja in visoko stopnjo donosnosti kapitala in sredstev.

Začetek družbe sega v leto 1947, ko je bila ustanovljena z odločbo slovenske vlade in prav tako registrirana kot gospodarsko podjetje. Leta 1990 se je družba preoblikovala v podjetje z družbeno lastnino in je poslovala kot podjetje s polno odgovornostjo. Danes je Kemofarmacija delniška družba, ki oskrbuje bolnice, lekarne, zdravstvene domove, veterinarske postaje in druge zdravstvene ustanove z zdravili, opremo, pripomočki oziroma z vsem, kar zdravstvo potrebuje. Z letom 2005 pa je družba prišla v večinsko last vodilne evropske veletrgovine, Celesio (Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2003).

Dejavnost družbe je naslednja (Izpisek iz sodnega registra, 2004):

- trgovina na debelo s farmacevtskimi izdelki in medicinskimi pripomočki;
- trgovina na drobno s farmacevtskimi, medicinskimi, kozmetičnimi in toaletnimi izdelki;
- posredništvo,
- prekladanje,
- skladiščenje.

Družba izvaja svojo dejavnost s 175 zaposlenimi, med katerimi jih ima pomemben delež visokošolsko izobrazbo. Z rednim izobraževanjem svojih zaposlenih družba skrbi za osebnostni razvoj svojih delavcev in vzdržuje konkurenčnost in izpolnjevanje zakonsko predpisanih zahtev, ki so za to dejavnost v primerjavi z ostalimi mnogo strožja (Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2003).

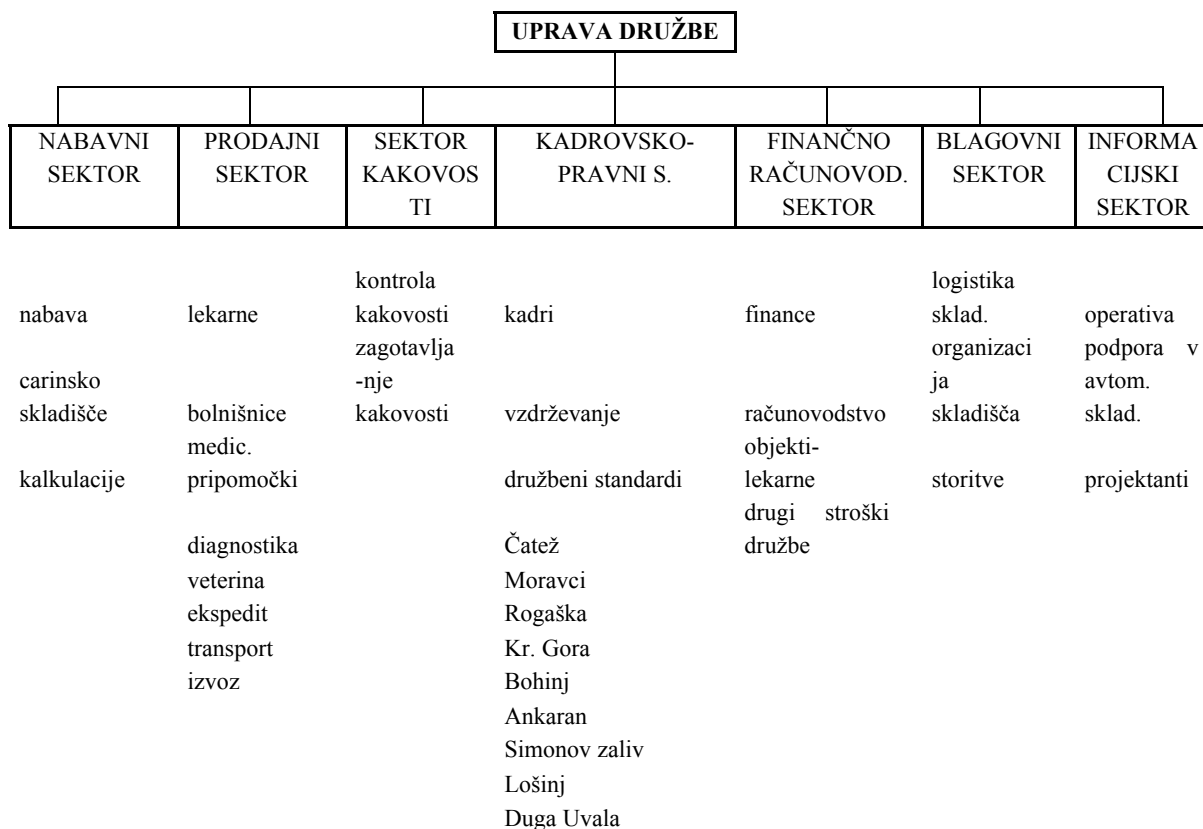
Kemofarmacija se uvršča med trideset najuspešnejših slovenskih družb. V svojem prodajnem programu ponuja več kot 12.000 različnih izdelkov, med katerimi imajo prav gotovo najpomembnejše mesto zdravila. Registrirana in neregistrirana zdravila za uporabo v humani in veterinarski medicini predstavljajo najboljše in najvažnejši del prodajnega programa družbe. Kemofarmacija je članica Evropske zveze trgovcev z zdravili na debelo GIRP (fr. Groupement International de la Repartition Pharmaceutique) in jo po mednarodni klasifikaciji uvrščamo med t. i. »full-line wholesalers« – farmacevtske veletrgovine s celovitim asortimanom izdelkov, saj ponuja zdravila in druge artikle, ki jih lekarne, zdravstvene in

veterinarske ustanove ter zasebni zdravstveni izvajalci potrebujejo pri svojem delu. Široka ponudba, nemotena oskrba in kakovostne storitve so osnovno poslanstvo te družbe.

Družba gradi dolgoročne poslovne povezave s svojimi dobavitelji, med katerimi so vse vodilne svetovne družbe na področju razvoja, proizvodnje in trženja zdravil in medicinskih pripomočkov (Krka, Lek, Tosama, L'Oreal, Sanolabor, Salus, idr.). Ker posluje družba pretežno na področju zdravstva, ki je kot pomemben proračunski porabnik omejeno v svojem razvoju z razpoložljivimi sredstvi, je v strategijo svojega razvoja vključila internacionalizacijo poslovanja na trge nekdanje Jugoslavije in nekaterih drugih balkanskih držav. Temeljni cilj te strategije je postati prvi in vodilni regionalni distributer na področju oskrbe zdravstvenih ustanov in tako izkoristiti priložnosti, ki jih ta tržišča ponujajo (Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2003).

Skupino Kemofarmacija sestavljajo poleg Kemofarmacije d.d. Ljubljana, še družbe Unipharm d.o.o. Zagreb, PharmaFarm SA, Cluj Napoca, Romunija in Kemofarmacija dooel, Skopje (Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2003). V Sliki 6 prikazujem organizacijsko strukturo Kemofarmacije. Iz nje je razvidno, da v družbi obstaja sedem sektorjev, ki so neposredno odgovorni upravi družbe. Znotraj posameznega sektorja pa se nahaja različno število oddelkov, ki predstavljajo stroškovno mesto. Vseh vodij oddelkov je 19, odgovarjajo pa neposredno vodju sektorja.

Slika 6: Organizacijska struktura podjetja Kemofarmacija d.d.



Vir: Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2003.

3.2 Dosedanja praksa obvladovanja stroškov in oblikovanje cen v Kemofarmaciji d.d.

Kemofarmacija je trgovina na debelo. Njena temeljna funkcija je posredovanje blaga med proizvajalci na eni in trgovci na drobno oziroma velikimi porabniki na drugi strani. Poleg te temeljne funkcije je pričela trgovina na debelo opravljati tudi dodatne funkcije (skladiščenje, sortiranje, pakiranje, prevoz itd.).

3.2.1 Splošne značilnosti poslovanja trgovskih podjetij na debelo

Za izvajanje svojih nalog mora trgovsko podjetje na debelo izpolnjevati naslednje tri pogoje (Potočnik, 2002, str. 270):

- Imeti morajo sorazmerno velika obratna sredstva za financiranje zalog, ki naj zagotavlja kontinuirano dobavo blaga trgovskim podjetjem na drobno, pa tudi za zalogo surovin, materiala, sestavnih in rezervnih delov za oskrbovanje predelovalcev, obrtnikov, šol, bolnic in drugih velikih porabnikov za izvajanje njihove dejavnosti.
- Vzdrževanje zalog zahteva ustrezen prostor za skladiščenje in čuvanje blaga. Posebni problemi nastajajo pri skladiščenju pokvarljivih izdelkov (sem spadajo tudi zdravila), ki zahtevajo specifično skladiščno opremo in gradnjo skladišč.
- Trgovska podjetja na debelo morajo na najprimernejši način zadovoljevati potrebe kupcev (po sortimentu, količini, cenah, rokih in drugih zahtevah), zato je izredno pomemben za njihovo uspešno poslovanje strokovno usposobljen kader, ki mora dobro poznati svoje izdelke (značilnost, uporabnost, poreklo), nabavni in prodajni trg ter tehnike in postopke nabavnega in prodajnega poslovanja.

V svojem poslovnem procesu izvajajo trgovska podjetja na debelo sledeče funkcije (Potočnik, 2002, str. 269):

- Količinska funkcija: do izraza pride pri nakupu velikih količin in pri porazdelitvi teh količin na nadaljnje porabnike.
- Kakovostna funkcija: je bistvena značilnost »sortimentnih« trgovskih podjetij na debelo, kjer ponujajo svojim kupcem širok in srednje globok sortiment različnih blagovnih skupin, iz katerega sestavi trgovec na drobno lastni drobno prodajni sortiment.
- Prostorska funkcija: trgovina daje na razpolago potrebno blago v bližini kupcev.
- Časovna funkcija: pripomore pri premagovanju časovne razlike med proizvodnjo in potrošnjo.
- Svetovalna funkcija: trgovina seznanja porabnike o ponudbi ter jim svetuje pri nakupu.
- Kreditna funkcija: omogoča takojšno uporabo proizvoda s kasnejšim plačilom.

3.2.2 Značilnosti trgovine na debelo z zdravili in medicinskimi pripomočki

Promet z zdravili in medicinskimi pripomočki ureja Zakon o zdravilih in medicinskih pripomočkih (Uradni list RS št. 101/99). Ta zakon določa zdravila in medicinske pripomočke za uporabo v humani in veterinarski medicini, pogoje za njihovo izdelavo in dajanje v promet

ter pogoje in ukrepe za zagotavljanje njihove kakovosti, varnosti in učinkovitosti. Zakon se uporablja tudi za promet s prepovedanimi drogami, psihotropnimi snovmi in predhodnimi sestavinami za njihovo izdelavo, kolikor poseben zakon ne določa drugače. Za promet na debelo z zdravili in medicinskimi pripomočki se šteje nakup zdravil in medicinskih pripomočkov, hranjenje le-teh ter njihova prodaja. Promet na debelo vključuje tudi uvoz in izvoz. Izvaja se med pravnimi in fizičnimi osebami, ki opravljajo promet na debelo z zdravili in medicinskimi pripomočki ali lekarnami in specializiranimi prodajalnami, ki imajo pravico izdajati zdravila posameznikom.

Za opravljanje te dejavnosti morajo pravne ali fizične osebe izpolnjevati naslednje pogoje (Zakon o zdravilih in medicinskih pripomočkih, 1999):

- Imeti morajo obsegu dejavnosti primerno zaposlene strokovnjake z univerzitetno izobrazbo farmacevtske smeri s strokovnim izpitom in strokovnjake drugih smeri s strokovnim izpitom.
- Da imajo zaposleno najmanj eno osebo, ki je odgovorna za sprejem in izdajo zdravil ter pregled dokumentacije, ki mora imeti končano univerzitetno izobrazbo farmacevtske smeri in končano specializacijo iz preizkušanja zdravil. Odgovorna oseba mora biti nenehno dosegljiva.
- Razpolagati morajo z ustreznimi prostori in potrebno opremo.
- Voditi morajo ustrezno dokumentacijo na način, ki omogoča takojšnji umik zdravil iz prometa in nadzorovanje reklamacij.
- Organizirati morajo delo v skladu z načeli dobre skladiščne, transportne ter dobre kontrolne laboratorijske prakse.
- Zagotavljati neprekinjeno in ustrezno preskrbo z zdravili, v primeru potrebe, morajo v najkrajšem času zagotoviti dobavo nujno potrebnih zdravil.
- Imeti morajo zaposleno osebo, ki je odgovorna za kakovostno analizo vseh sestavin in količinsko analizo učinkovin vsake uvožene serije ter ostale analize, potrebne za zagotavljanje kakovosti zdravila v skladu z določili dovoljenja za promet z zdravilom.
- Imeti morajo ustrezne prostore, opremo, naprave za kontrolo kakovosti vsake serije uvoženega zdravila.
- Pravna oseba, ki opravlja dejavnost prometa na debelo z medicinskimi pripomočki, mora dejavnost predhodno registrirati pri pristojnem organu.

Dovoljenje za dejavnost prometa z zdravili izda pristojni organ, ko ugotovi, da pravna ali fizična oseba izpolnjuje predpisane pogoje.

3.2.3 Oblikovanje prodajnih cen v trgovini na debelo

Vsako podjetje se poslužuje svojega načina oblikovanja prodajnih cen svojih proizvodov in storitev. Pri določanju svoje cenovne politike mora podjetje upoštevati številne dejavnike. Pri postopku oblikovanja cen si lahko pomagajo z naslednjimi koraki (Potočnik, 2002, str. 224–246):

1. Izbor cenovnega cilja

Ločimo več vrst cenovnih ciljev, za katerimi lahko stremi družba in so del poslovnih ciljev: maksimiranje dobička, preživetje, rast prodaje, pobiranje tržne smetane itd. Podjetje si mora zastaviti glavni cilj, istočasno pa lahko zasleduje tudi druge cilje. Čeprav cena sama zase ni cilj podjetja, temveč le sredstvo za doseganje zastavljenih ciljev, mora podjetje prodajno ceno izdelka skrbno oblikovati, saj bo vsaka možna cena drugače vplivala na cilje, kot so dobiček, dohodek od prodaje in tržni delež.

Kemofarmacija se pri zastavljenih cenovnih ciljnih ne razlikuje od drugih trgovskih podjetij. Dolgoročno želi dosegati čim višji dobiček tako, da skuša doseči čim večje razlike v ceni⁶ pri prodaji blaga in vsaj ohranjati, če že ne povečati, obseg prodaje. Zaradi konkurenčnosti prilagajajo prodajne cene cenam konkurentov na trgu.

2. Ocena povpraševanja

Vsaka posamezna cena, ki jo podjetje postavi za svoj izdelek oziroma storitev, povzroči drugačno povpraševanje po tem izdelku/storitvi in ima zato različen učinek na tržne cilje podjetja. Pri oceni povpraševanja po določenih izdelkih/storitvah moramo upoštevati tako velikost povpraševanja kot tudi elastičnost povpraševanja.

Kemofarmacija, specializirana predvsem za oskrbo zdravstvenih ustanov z zdravili, se v zadnjem času srečuje z zmanjševanjem povpraševanja po izdelkih, ki neposredno ne služijo kot zdravila, ampak kot pripomočki v medicini. Razlog za upad je čedalje večja konkurenca s strani trgovin, ki se ukvarjajo izključno s prodajo medicinskih pripomočkov, zaradi česar imajo bogat prodajni program. V Sloveniji je v ponudbi medicinskih pripomočkov vodilni Sanolabor d.d. Na področju prodaje zdravil se povpraševanje čedalje povečuje, saj prihajajo na trg vsak dan nova zdravila. Da ostaneš v koraku s časom, moraš nenehno spremljati novosti ter jih čim prej osvojiti. Tudi konkurenca je vedno močnejša. Pravilnik o oblikovanju cen (Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2001) ne omenja veledrogerijskih marž, zato si mora vsak posamezni veledrogerist s pogajanjem pri domačih in tujih dobaviteljih zagotoviti določeno razliko, ki mu zagotavlja dobiček, predviden v poslovnem načrtu tekočega leta. Vendar mora biti veledrogerist pozoren pri določanju cen, kajti paziti mora, da ostane na trgu konkurenčen.

3. Ocena stroškov

Medtem ko povpraševanje postavi zgornji okvir ceni, določajo stroški podjetja najnižjo ceno, ki jo podjetje zaračuna za svoje izdelke. V prodajni ceni so zajeti proizvodni stroški in stroški distribucije ali trgovanja. Slednji v zadnjih letih vedno bolj rastejo oz. so vedno večji v

⁶ Razlika v ceni je enaka razliki med prodajno in nabavno ceno blaga. Z njo mora podjetje pokriti vse splošne stroške poslovanja, ustvarjala pa naj bi tudi določen dobiček.

primerjavi s proizvodnimi stroški. Vzroke je potrebno iskati v sami trgovini in pri proizvajalcu. Po eni strani namreč trgovine opravljajo vedno več funkcij, zaradi vse večjih potreb in zahtev končnih porabnikov. Po drugi strani pa se produktivnost v proizvodnji veča zaradi uvajanja novih tehnologij, kar vpliva na relativno manjši delež proizvodnih stroškov v strukturi prodajne cene. Prav zato imajo stroški trgovanja vse večjo vlogo pri oblikovanju prodajnih cen.

V Kemofarmaciji na prvo mesto med stroški uvrščajo stroške plač zaposlenih, sledijo stroški vzdrževanja skladiščnih in ostalih poslovnih prostorov ter drugi indirektni stroški (amortizacija, ogrevanje, razsvetljava, ipd.). Podjetje je zaradi visokih stroškov uvedlo nekaj predlogov tako znotraj kot tudi izven podjetja, ki vplivajo na racionalnejšo porabo sredstev in s tem posledično na znižanje stroškov (Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2003):

- Z uvedbo t. i. stroškovnih mest je takoj mogoče ugotoviti, na kateri poslovni dogodek se stroški nanašajo in kdo je porabnik določenih sredstev, ki so v lasti podjetja. S tem so ukinili porabo sredstev, ki niso bila namenjena za službene potrebe in tako preprečili nepregledno odvajanje denarnih sredstev.
- Na porabo stroškov pa lahko vplivajo tudi s premišljenim in organiziranim poslovanjem. Tako skušajo pri naročanju blaga naenkrat naročiti čim več, saj se s tem avtomatično zmanjšajo stroški na enoto. Tudi pogoji poslovanja so pri večji vrednosti boljši.

Velikokrat se zgodi, da smo premalo pozorni na porabo stroškov, saj moramo vedeti, da je sistematična kontrola le-teh dober način, da se zavarujemo pred nepotrebnimi odlivi denarnih sredstev.

4. Analiza cene in ponudbe konkurence

Obseg prodaje, ki ga lahko realizira trgovsko podjetje, ni odvisen samo od njegovih cen, temveč tudi od cen konkurenčnih trgovskih podjetij in lastnega položaja na trgu. Kemofarmacija prodaja izdelke na vedno bolj konkurenčnem trgu, tako da nimajo dosti možnosti razlikovanja cen glede na vedno številčnejše konkurente. V tem primeru že obstajajo prodajne cene, ki so nastale v medsebojnem delovanju množice kupcev in prodajalcev na trgu. Če bi katero trgovsko podjetje občutno zvišalo cene, bi takoj izgubilo določeno število kupcev. Po drugi strani pa jim ni potrebno zniževati cen, če lahko prodajo vse svoje izdelke po obstoječih cenah na trgu.

5. Izbira ustrezne metode določanja cene

Vsako podjetje mora pri oblikovanju cene upoštevati tri stvari (povpraševanje, stroškovne funkcije in cene pri konkurenci). Posamezno podjetje izbere metodo določanja cen glede na to, kateri element cene predstavlja ključni pomen za podjetje.

3.2.4 Določanje cen v Kemofarmaciji d.d.

V Kemofarmaciji obstajata dva načina oblikovanja cen, in sicer eden za oblikovanje cen zdravil, drugi pa za ostalo blago. Za zdravila obstaja pravilnik o oblikovanju veleprodajnih cen, kamor so zajete referenčne cene Italije, Francije in Nemčije. Približno 80–90 % tega povprečja predstavlja maksimalna veleprodajna cena za slovenske prodajalce zdravil. Veleprodajna cena je za Kemofarmacijo dana in je hkrati enaka njeni prodajni ceni. Podjetje lahko doseže boljšo razliko v ceni le s pogajanjem z dobavitelji o rabatu.

Prodajno ceno ostalega blaga, kamor spada kozmetika in medicinski pripomočki, v Kemofarmaciji določajo na osnovi pribitka, kar pomeni, da nabavni ceni dodajo standardni pribitek oziroma maržo. Za oblikovanje cenovne politike je odgovorna uprava družbe, ki določa maržno lestvico. Veledrogerijske marže slovenski pravilnik niti ne omenja, zato si mora vsak posamezni veledrogerist s pogajanjem pri domačih in tujih dobaviteljih izboriti določeno razliko v ceni. Pomembno je vedeti, da je določanje cen na osnovi pribitka uspešno le v primeru, če cena prinese pričakovani obseg prodaje. Še vedno pa ostaja določanje cen s pribitkom priljubljena metoda iz različnih razlogov. Prvič: prodajalci poznajo svoje stroške bolj kot povpraševanje. S tem ko vežejo prodajo na stroške, si poenostavijo nalogo določanja cen. Cen jim ni treba prilagajati spremembam v povpraševanju. Drugič: če vsa podjetja v panogi uporabljajo isto metodo določanja cen, so običajno njihove cene podobne. Cenovna konkurenca je minimalna, vendar ne bi bilo tako, če ne bi ob določanju cen podjetja upoštevala spremembe v povpraševanju. Tretjič: veliko ljudi verjame, da je cena »strošek plus« bolj poštena tako do kupcev kot do prodajalcev. Prodajalci se ne okoristijo na račun kupcev, kadar povpraševanje silovito naraste; v vsakem primeru imajo prodajalci zagotovljeno lepo donosnost naložbe.

Pri vrednotenju trgovskega blaga direktor nabavnega sektorja po pooblastilu uprave družbe nadzira, da izvajalci v skladu s pravilnikom, pravilno vsebinsko in vrednostno zajemajo vse elemente, ki predstavljajo nabavni oziroma stroškovni del cene. Ti elementi so špediterski stroški, stroški dobavitelja in stroški analize.

Nabavni del cene se nadgradi, ko dodamo vrednost v obliki marže po dogovorjenih oz. pogodbenih pogojih z dobaviteljem blaga brez davka na dodano vrednost (DDV). Družba pri vrednotenju blaga v skladu s predpisi uporablja tudi »določene cene« in pri obračunu tega blaga ugotavlja pozitivno ali negativno razliko. Pozitivna razlika predstavlja dejansko maržo. Negativna razlika predstavlja kvoto, za katero družba uvede postopek polnega ali delnega nadomestila s strani dobavitelja blaga. Vsako blago mora družbi s svojo pozitivno razliko (rabat, marža na debelo ali nadomestilo dobavitelja blaga negativne razlike) prinašati dobiček. Hkrati mora družba biti s svojimi prodajnimi cenami konkurenčna na prodajnem trgu blaga in storitev.

Tak način oblikovanja cen je bil značilen do leta 2005, ko je podjetje poslovalo le s svojim blagom. V letu 2005 pa je bilo dokončano novo skladišče, s katerim so načrtovali razširiti

svojo ponudbo. Poleg že navedenega poslovanja in oblikovanja cen lastnega blaga v okviru starega skladišča so v družbi začeli v novih prostorih nuditi storitve tretjim osebam. S tem pa se je pojavila potreba po drugačnem načinu spremljanja stroškov oziroma oblikovanja cen storitev. Pri tem so se oprli na ABC metodo, ki jo bom podrobneje predstavila v naslednjem poglavju.

3.2.5 Osebna odgovornost pri oblikovanju cen v Kemofarmaciji d.d.

Nabavni referent, delavec v odseku kalkulacij in prodajni referent so odgovorni za pravilno in pravočasno izvedbo potrebnih del pri oblikovanju cen. Prepovedana je vsaka opustitev dejanj v postopku oblikovanja cen, kot so nepreverjanje deviznih tečajev, carinskih tarif in stopenj države proizvajalke in države izvoznice blaga, dodatnih stroškov na inozemski fakturi, stroškov analize in drugo. Za dajanje ustreznih navodil za pravilno uporabo pravilnika pri oblikovanju cen in postopkih obračuna nabavljenega blaga je odgovoren direktor nabavnega sektorja.

Popravek prodajne cene opravi delavec v odseku kalkulacij. Popravek prodajne cene se opravi direktno v osnovni veleprodajni cenik.

V primeru, da je bilo blago že prodano po napačni ceni, prodajni sektor o tem obvesti odsek kalkulacij, ki na osnovi zahtevka prodajnega sektorja oz. kupca poda zahtevek za rešitev reklamacije reklamacijski službi, da obremeni kupce za nastalo negativno razliko. Enako postopa v dobro kupcev za nastalo pozitivno razliko.

Za zvišanje ali znižanje prodajnih cen blaga so pristojni direktor in pomočnik direktorja nabavnega in prodajnega sektorja. Za zvišanje ali znižanje prodajnih cen blaga je pravilniku priložen poseben obrazec. Vsi izpolnjeni pogoji na obrazcu so delavcu v odseku kalkulacij pogoj, da spremeni prodajno ceno v osnovnem veleprodajnem ceniku. Obrazec se izpolni v treh kopijah. Kopije prejme: izdajatelj zahtevka, odsek kalkulacij in računovodstvo podjetja.

3.2.6 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih

V letu 2002 se je uprava družbe odločila, da pričnejo s spremljanjem stroškov po stroškovnih mestih (SM) na ravni oddelkov. S tem se prva odgovornost za stroške prenese na vodje oddelkov. Pri tem se oblikuje možnost združevanja stroškov oddelkov na nivoju sektorja in nivoju družbe. Iz organizacijske strukture (glej Sliko 6, na str. 22) lahko vidimo, da je družba sestavljena iz 7 sektorjev, vsak sektor pa je sestavljen iz različnega števila oddelkov. En oddelek predstavlja eno stroškovno mesto, v kolikor pa je to s stališča kontrole stroškov racionalneje, se združi več oddelkov v eno SM. Oblikovano imajo tudi SM predsednik uprave, SM direktor sektorja, na katerem se evidentirajo stroški, za katere direktno odgovarja direktor sektorja oziroma se nanašajo na celotni sektor in jih ni možno opredeliti za oddelek. Odgovornost za stroške znotraj stroškovnega mesta je na vodji oddelka, ki prvi podpiše račune in s tem vsebinsko jamči za upravičenost stroška in pravilnost računa (kontrola dogovorjene cene, količine, storitve). Nato vodja SM račun posreduje direktorju sektorja v

podpis – odobritev. S tem, ko je račun odobren s strani direktorja sektorja, je sposoben za plačilo s skladno dogovorjenim plačilnim pogojem. Dogovor o plačilnih pogojih je dosežen s pogodbo ali z navedbo na računu samem. O plačilnih pogojih se dogovarja oseba, ki odgovarja za te stroške. Pri tem sledi cilju doseči čim ugodnejše pogoje za družbo: čim daljši plačilni pogoji, z možnostjo takojšnjega plačila s cassa-skantom.

Z vključitvijo novega skladišča se je pojavila potreba po odprtju novega oddelka v okviru blagovnega sektorja, in sicer oddelek storitev. Na to SM se bodo zbirali vsi stroški, povezani s storitvami v novem skladišču. Pri tem bo dodeljen nov vodja ter dva dodatna zaposlena.

3.3 Uvedba ABC modela v Kemofarmaciji d.d.

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

Preden pa se podjetje odloči za izgradnjo modela, mora odgovoriti na naslednja vprašanja (Cooper, 1990, str. 34):

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

3.3.1 Cilji, ki si jih je v zvezi z ABC modelom zastavilo vodstvo podjetja Kemofarmacija d.d.

Z uvedbo ABC modela so v podjetju ciljali predvsem na to, da bi poslovodstvo prejelo vrsto uporabnih podatkov in informacij za usmerjanje in spremljanje poslovanja ter za sprejemanje kakovostnih poslovnih odločitev. Med najpomembnejše informacije spadajo predvsem (Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2003):

- seznam storitev, ki jih bodo uvedli in na novo ponujali strankam s časovnimi normativi, za njihovo izvedbo;
- kapaciteta oddelka (maksimalen obseg storitev, ki se jih da izvesti v tem oddelku);
- celotni stroški oddelka;
- planirani in doseženi (realiziran) fizični obseg storitev;

- predkalkulirane stroškovne cene in možnost izdelave cenika prodajnih cen;
- podatki o izrabi razpoložljivih storitvenih zmogljivosti (produktivnost dela);
- podatki za ugotavljanje odmikov uresničenega stanja od načrtovanega – obračunska kalkulacija, ki je osnova za predkalkulacijo.

Ti podatki in informacije naj bi omogočali vodjem na vseh ravneh možnost sistematičnega spremljanja produktivnosti in ekonomičnosti ter pravočasno sprejemanje ustreznih ukrepov za njuno izboljšanje.

3.3.2 Storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.

Do sedaj je podjetje poslovalo le s svojim blagom, ki ga upravljajo v starem delu skladišča. Z izgradnjo novega skladišča pa bo podjetje razširilo svoje poslovanje na ponudbo storitev tretjim osebam oziroma svojim partnerjem. Celotno skladišče je razdeljeno na več delov, kjer se bodo izvajale različne storitve oziroma aktivnosti. Predvideno je šest skupin storitev, ki se bodo izvajale v različnih oddelkih družbe, evidentirale pa se bodo znotraj oddelka storitev. To so (Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2003):

1. **Sprejem:** razkladanje, kontrola količine in kakovosti, prevoz pošiljke z viličarjem na primerna mesta
2. **Skladišče oziroma regali:** vodenje zalog za tretje, hranjenje zalog za tretje, izvajanje inventure
3. **Hladilne komore:** hranjenje in spremljanje blaga pod posebnimi pogoji
4. **Opremljanje:** opremljanje blaga z deklaracijami, razpakiranje, prepakiranje
5. **Pralnica:** čiščenje zabojčkov, v katerih blago skladiščijo (za potrebe kupcev in zunanje stranke)
6. **Odprava oziroma ekspedit:** priprava pošiljk, nakladanje blaga na prevozno sredstvo, lastni prevoz kupcem.

V seznamu storitev so opisane storitve, ki bodo predmet prodaje in bodo podlaga za določitev časovnih normativov, kalkulacije stroškovnih cen, za predračun stroškov po aktivnostih ter vseh aktivnostih za racionalizacijo dela pri izvajanju storitev in postopkov. Ko bo kupec naročil neko storitev, se bo pod določeno šifro odprl interni nalog, s katerim bo podjetje spremljalo vso manipulacijo blaga oziroma izvajanje naročene storitve kupca.

Poleg storitev, ki so namenjene strankam, bodo zaposleni opravljali v podjetju na obračunskih mestih tudi razne aktivnosti, ki jih ni mogoče neposredno vključiti kot postopke k storitvam, bodo pa lahko posredno povezane z novo nastajajočimi storitvami.

V diplomskem delu se bom osredotočila le na oddelek storitve, na eno skupino storitev, in sicer opremljanje. Ponavadi je v podjetje blago pripeljano v večjih količinah na paleti oziroma pakirano v večje število kosov skupaj. Preden to blago podjetje posreduje končnim kupcem, ga mora opremiti s primernimi navodili, deklaracijami in ga ustrezno količinsko pakirati.

Oddelek storitve bo izvajal prvenstveno storitve za zunanje partnerje, lahko pa tudi za potrebe družbe (v primeru, ko družba kupi od dobavitelja blago, ki ga je ta neustrezno opremil). V obeh primerih bo oddelek zaračunaval stroške storitev.

3.3.3 Aktivnosti v okviru storitve opremljanja v podjetju Kemofarmacija d.d.

V okviru storitve opremljanja se planira izvajati več vrst aktivnosti. Za primer bom vzela škatlice tablet, pri katerih se lahko izvaja več vrst aktivnosti, in sicer:

- lepljenje deklaracije na škatlico,
- prepogibanje in vstavljanje navodil v škatlico,
- prepogibanje navodil in pritrjevanje k škatlici z elastiko,
- zamenjava navodil v škatlici,
- zamenjava deklaracij na škatlici in
- prepakiranje.

Izvajanje aktivnosti je odvisno od naročila kupca oziroma od prispelle pošiljke. Končni cilj je, da je blago primerno opremljeno in pripravljeno za prodajo kupcem.

Da podjetje lahko sploh začne ponujati navedene aktivnosti, mora oblikovati cenik. Preden se lotim kalkulacije, je potrebno predvideti število zaposlenih, ki bo izvajalo te aktivnosti. Pri tem je pomembna tudi pravilna postavitev časovnega normativa posamezne aktivnosti, s katerim ugotovimo zmogljivost tega oddelka. To bomo izvedeli s časovnim merjenjem. Ko vse to natančno predvidimo, se lahko lotimo stroškov. Te je potrebno razdeliti na direktne in indirektne stroške oddelka ter vključiti še indirektne stroške celotne družbe. Na koncu dodamo še maržo, ki jo zaračuna podjetje končnemu kupcu, in tako pridemo do prodajne cene.

3.3.4 Zaposleni v oddelku storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.

Konec leta 2003 je bilo v Kemofarmaciji 175 zaposlenih. Povečanje skladišča predvideva tudi povečanje števila zaposlenih za 15 ljudi v oddelku storitve (12 izvajalcev, 2 kontrolorja in 1 vodja) in še dodatnih 6 zaposlenih v drugih delih skladišča. Tako bo v blagovnem sektorju število zaposlenih naraslo iz 64 na 85, kar pomeni 33 % povečanje števila zaposlenih v tem sektorju. Oddelek storitve predstavlja glede na število zaposlenih 18 % blagovnega sektorja.

3.3.5 Zmogljivosti oddelka storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.

Z zmogljivostjo želimo ugotoviti, koliko minut čistega dela bo podjetju na voljo v oddelku storitve. Na tej osnovi lahko potem predvidimo, koliko storitev lahko naredijo v določenem obdobju.

$7 \text{ ur čistega dela} * 21 \text{ dni} * 11 \text{ mesecev} * 60 \text{ minut} = 97.020 \text{ minut čistega dela} / \text{zaposlen}$

En zaposleni v enem letu naredi 97.020 minut čistega dela. 8-urni delavnik sem skrajšala na sedem učinkovitih ur, eno uro namreč zaposleni porabijo za malico in razne krajše odmore.

Mesec ima 21 delovnih dni, v letu pa zaposleni povprečno dela 11 mesecev. En mesec porabi za dopust in bolniške. In če vse to pomnožimo s 60, dobimo minute čistega dela enega zaposlenega.

14 zaposlenih * 97.020 min čistega dela = 1.358.280 min čistega dela / 14 zaposlenih

V oddelku storitve je 15 zaposlenih. Eden je vodja, ki ga ne štejem med izvajalce, ampak število minut, ki jih posameznik naredi v enem letu, pomnožim s 14 zaposlenimi. Tako dobim kapaciteto celotnega oddelka, in sicer 14 izvajalcev v enem letu naredi 1.358.280 minut oziroma 22.638 ur čistega dela.

3.3.6 Opredelitev stroškov oddelka storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.

Ko so enkrat znane aktivnosti poslovnega procesa, se postavlja vprašanje, katere osnove izbrati za razporeditev teh stroškov, ki so bili knjiženi kot skupni stroški teh aktivnosti, na posamezne aktivnosti. Da ne bi ponovili napak tradicionalnih stroškovnih sistemov, moramo posebno pozornost nameniti osnovam za dodeljevanje splošnih stroškov oziroma gonilcem stroškov za resurse.

V Prilogi 1 so navedeni vsi stroškovni konti, ki prikazujejo dejansko stanje stroškov na dan 31. 12. 2003. Iz internih virov sem dobila podatke o stroških za družbo kot celoto in stari del blagovnega sektorja. Pri tem je bilo potrebno izdelati plan stroškov za povečani del novega skladišča. Stroške, ki se povečajo zaradi povečanja števila zaposlenih, sem sorazmerno povečala s številom zaposlenih, stroške, ki so vezani na kvadrature, pa sem povečala skladno s povečano površino novega skladišča. Podatki kvadratnih površin vseh prostorov so v Prilogi 2.

Pri spremljanju stroškov po stroškovnih nosilcih se je treba zavedati, da je večina stroškov storitev posrednih, medtem ko neposredni stroški stroškovnih nosilcev predstavljajo le nekaj odstotkov. Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih je na nek način nadaljevanje delitve stroškov po stroškovnih mestih. Stroške, zbrane na stroškovnem mestu, je treba ustrezno prerazporediti na stroškovne nosilce oziroma storitve, ki jih podjetje nudi svojim partnerjem oziroma izvaja v oddelku storitev. Tudi stroški, ki jih lahko že takoj ob njihovem prepoznanju pripišemo stroškovnim nosilcem, so evidenčno prikazani na stroškovnih mestih.

Stroške je potrebno najprej razdeliti na dve skupini, materialne stroške in stroške aktivnosti. Taka delitev je potrebna zaradi dejstva, da del stroškov pripeljemo neposredno na stroškovne nosilce, del pa posredno preko gonil. Kemofarmacija je trgovsko podjetje, zato je delež materialnih stroškov, ki jih lahko pripeljemo neposredno na stroškovne nosilce, zelo majhen. Med direktne stroške bomo vključili le stroške dela. Direktni materialni stroški, kot so navodila, elastike, deklaracije, ki jih potrebujemo za opremljanje škatlic tablet, so odvisni od dogovora med družbo in dobaviteljem. V našem primeru bom prikazala kalkulacijo cene storitve brez direktnih materialnih stroškov, kajti pričakujemo, da dobavitelj sam dobavi z blagom še ustrezen material, s katerim bodo škatlice tablet opremljene. V praksi se bosta

lahko družba in partner dogovorila, da bo družba zanj nabavila ustrezen material in nato te direktne materialne stroške vključila v kalkulacijo oziroma ceno storitve.

V Prilogi 1 so podani stroški dela. Planirani stroški dela v oddelku storitev so 60.638.424 SIT na letni ravni. Ta znesek je vezan na 15 zaposlenih, zato ga moramo zmanjšati za plačo vodje, ki ni neposredno vezan na izvedbo dela, ampak bomo njegovo plačo vključili med indirektno stroške dela. Zaradi boljšega in enostavnejšega pregleda so zneski zaokroženi.

- Direktni stroški dela 14-ih zaposlenih → 54.000.000 SIT
- Indirektni stroški dela enega vodje → 6.500.000 SIT

Poleg indirektnih stroškov dela imamo v oddelku storitev tudi ostale indirektno materialne stroške. Vseh stroškov v tem oddelku je 78.500.000 (glej Prilogo 1). Od tega je 54.000.000 stroškov dela, ostane jih še 24.500.000, kar predstavlja indirektni strošek storitvenega oddelka.

$$\frac{54.000.000 \text{ SIT}}{1.358.280 \text{ min}} = 40 \text{ SIT/min} = 2.385 \text{ SIT/uro}$$

Ceno minute dela dobimo tako, da direktne stroške dela delimo s kapaciteto tega oddelka oziroma številu minut, ki jih naredi 14 zaposlenih v enem letu. Se pravi, cena minute, ki jo opravi en zaposleni, znaša 40 SIT oziroma ena ura dela stane družbo 2.385 tolarjev.

3.3.7 Kalkulacija cene posamezne aktivnosti v oddelku storitve v podjetju Kemofarmacija d.d.

Kaj je kalkulacija, je razloženo v točki 1.2.3 na str. 4. V Tabeli 1 sem za nekaj aktivnosti, ki jih bo izvajalo podjetje v oddelku storitve, izvedla kalkulacijo posamezne aktivnosti. S tem sem pokazala kako podjetje pride do prodajne cene, ki jo ponudi na trgu.

V Tabeli 1 (na str. 34) so prikazane aktivnosti, ki se odvijajo v delu skladišča, ki je namenjen opremljanju blaga, vse pa se evidentira v oddelku storitve, ki je hkrati stroškovno mesto oziroma stroškovni bazen. Časovni normativ, ki je prikazan v drugem in tretjem stolpcu, smo dobili z merjenjem časa vsake aktivnosti posebej. V četrtem stolpcu je prikazana stroškovna cena oziroma lastna cena I (LC I). Vanjo so vključeni direktni stroški dela in indirektni stroški oddelka storitev. V petem stolpcu je lastna cena II, ki poleg LC I vključuje še splošne stroške družbe. Če pa dodamo LC II še maržo, ki je v našem primeru 35 %, dobimo prodajno ceno, ki jo družba ponuja na trgu.

V nadaljevanju bom prikazala, kako sem prišla do rezultatov, navedenih v Tabeli 1 (na str. 34). Za konkreten primer bom vzela prvo aktivnost v Tabeli 1, to je lepljenje deklaracij na škatlice s tableti.

- *Izračun časovnega normativa:*

Na podlagi merjenja časa sem ugotovila, da za vsako škatlico porabimo 4 sekunde, da nanjo nalepim nalepko. Če to preračunam na 100 enot, porabi vsak zaposleni 6 minut, da nalepi 100 nalepk.

Tabela 1: Pregled aktivnosti v oddelku storitve in kalkulacija njihovih prodajnih cen

AKTIVNOST	ČASOVNI NORM. v sek/e	100 enot v min	LC I v SIT (direktni + indir. stroški)	LC II v SIT (LC I + režij. stroški družbe)	PC v SIT (LC II + 35 % marža)
Lepljenje nalepk	4	6	348	355	479
Prepogibanje in vstavljanje navodil	8	13	754	770	1.040
Prepogibanje navodil in pritrdjevanje z elastiko	10	17	986	1.006	1.358
Zamenjava navodil	12	20	1.160	1.184	1.598
Zamenjava nalepk	4	6	348	355	479
Prepakiranje	5	8	464	474	640

Vir: Lastni izračun.

- *Izračun LC I (direktni stroški dela):*

$$6 \text{ min} * 40 \text{ SIT/min} = 240 \text{ SIT/100 e}$$

Cena minute znaša 40 SIT, kot sem že ugotovila zgoraj, v točki 3.3.6, in če ta znesek pomnožim s 6 min, ki jih posameznik porabi za izvedbo te aktivnosti za 100 enot, dobimo 240 SIT/100 e direktnih stroškov dela v tem oddelku.

- *Izračun LC I (Indirektni stroški oddelka):*

$$\frac{24.500.000 \text{ SIT}}{54.000.000 \text{ SIT}} = 45 \%$$

$$45 \% * 240 \text{ SIT} = 108 \text{ SIT/aktivnost}$$

45 % predstavlja pribitek na direktne stroške dela, ki je količnik med indirektnimi in direktnimi stroški dela. Ta procent pomnožimo z zgoraj dobljenimi 240 tolarji direktnih stroškov dela in tako dobimo, da znašajo splošni stroški tega oddelka 108 SIT. Da dobimo

LC I, pa seštejemo dobljena zneska 240 in 108, kar zneso 348 tolarjev stroškov v oddelku storitev.

- *Izračun LC II (splošni stroški družbe – ugotovitev deleža in kriterija delitve stroškov družbe, ki bremenijo oddelek storitev):*

$$\frac{\text{kosmatidobičekoddela}}{\text{kosmatidobičekdružb}} = \frac{129.000.000}{4.300.000.000} = 3 \%$$

Ključ, ki sem ga tukaj uporabila, je delež kosmatega dobička, ki ga ustvari oddelek storitev v skupnem kosmatem dobičku družbe. Na podlagi kosmatega dobička (čisti prihodki od prodaje, zmanjšani za nabavno vrednost blaga) bomo torej razdelili stroške družbe na oddelek storitev. Predvideni kosmati dobiček oddelka storitev je 129 milijonov SIT in če ta znesek delimo s kosmatim dobičkom družbe, dobimo 3 %. To pomeni, da 3 % celotnih stroškov preostale družbe (brez blagovnega sektorja) odpade na oddelek storitev.

$$3 \% * 5.122.000.000 = 153.660.000 \text{ SIT}$$

Celotne stroške družbe, zmanjšane za stroške blagovnega sektorja, pomnožimo s 3 % deležem in dobimo zaokroženo 154 mio SIT stroškov družbe, ki odpadejo na oddelek storitve.

$$\frac{154.000.000}{54.000.000} = 3 \%$$

Zgornji račun predstavlja izračun procenta delitve stroškov družbe na posamezno aktivnost, ključ ki sem ga tukaj uporabila pa so direktni stroški dela. 3 % znaša količnik med stroški družbe in direktnimi stroški dela. Kar pomeni, da 3 % stroškov dela predstavlja delež stroškov družbe, ki odpade na posamezno aktivnost. In če ta procent pomnožimo z direktnimi stroški dela, dobimo 7 tolarjev, kar je strošek družbe, ki odpade na posamezno aktivnost. Tako dobimo lastno ceno II, ki znaša 355 SIT.

$$3 \% * 240 \text{ SIT}/100e = 7 \text{ SIT}$$

$$\text{LC II} = 7 \text{ SIT} + 348 \text{ SIT} = 355 \text{ SIT}$$

- *Izračun PC:*

Na koncu nam ostane še marža. To smo predvideli 35 %.

$$35 \% * 355 \text{ SIT} = 124 \text{ SIT}$$

Marža, izračunana iz LC II, znaša 124 tolarjev. Ta znesek skupaj z LC II predstavlja prodajno ceno, ki je 479 SIT za aktivnost. Ta prodajna cena je izhodiščna cena za

pogajanje s partnerjem, ki lahko ostane nespremenjena po pogajanju, ali pa drugačna. Ta se nato pojavi na računu, ki jo družba zaračuna po opravljeni storitvi.

$$PC = 124 \text{ SIT} + 355 \text{ SIT} = 479 \text{ SIT}$$

Na enak način sem izračunala ostale cene vseh aktivnosti, ki so prikazane v Tabeli 1. S tem ima podjetje vse podatke, da lahko začne ponujati in izvajati te aktivnosti na trgu.

Gornji izračun je prikazal, kako izračunati prodajno ceno za eno aktivnost, lepljenje deklaracij na škatlice s tableti, dejansko pa bo družba v praksi izvajala več aktivnosti in storitev. Vendar bo postopek izračuna kalkulacije prodajne cene podoben, s tem da bo podjetje s planom storitev, ki jih bo oddelek storitve izvedel v planiranem letu, predvidelo, katere in koliko posameznih storitev bodo izvajali in na tej predpostavki nato izračunali cene za vse storitve ob predpostavki polne zasedenosti zmogljivosti oddelka. Pri tem jim bo v pomoč ABC metoda, s katero bodo prišli do natančnejših in za poslovno odločanje pomembnih podatkov.

SKLEP

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

Do teh spoznanj so prišli tudi v Kemofarmaciji, ki se ukvarja z oskrbo zdravstvenih ustanov z zdravili in ostalimi pripomočki. Farmaceutvska industrija je ena pomembnejših industrijskih panog, zato je pomembno za podjetje, da sledi napredku in je konkurenčno na trgu. S širitvijo prodajnega programa na storitve se je v tem podjetju pojavila potreba po ustrežnejšem načinu oblikovanja cen storitev oziroma obvladovanju stroškov, kot je bila dosedanja praksa. Neustrezno kalkuliranje ne vpliva samo na napačno določitev prodajnih cen, ampak tudi na vrsto drugih neustreznih poslovnih odločitev. Lahko na primer povzroči osredotočenje na neustrezne trge, kupce, prodajo neustreznih storitev ali nakup neustrezne opreme. Dober stroškovni sistem naj bi bil ekonomičen in enostaven za uporabo, hkrati pa naj bi zagotavljal informacije o potrebah kupcev, o dobičkonosnosti kupcev in storitev, o načinu za izboljšanje dobave kupcem in dajal spodbude za izboljšanje sposobnosti podjetja.

Zaradi neustreznosti tradicionalnega načina kalkuliranja vse več podjetij, tako proizvajalnih, storitvenih kot trgovskih, uvaja ABC metodo oziroma metodo spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Razlika v primerjavi s tradicionalnim načinom razporejanja stroškov je v tem, da ABC metoda ugotovi več neposrednih stroškov, oblikuje več stroškovnih bazenov, povezanih z različnimi aktivnostmi, in za vsak stroškovnih bazen ABC

metoda poišče tako osnovo za razporejanje posrednih stroškov, ki je v medsebojni tesni povezavi. Osnovna ideja metoda ABC je, da so aktivnosti tiste, ki izrabljajo prvine poslovnega procesa v podjetju in povzročajo stroške, proizvodi in storitve so pa porabniki teh aktivnosti.

V diplomskem delu sem prikazala nov sistem obvladovanja stroškov in postopek kalkulacije cene storitve za podjetje Kemofarmacija, kar jim bo omogočilo preglednejše spremljanje stroškov in oblikovanje cenika storitev, ki jih bodo začeli ponujati na trgu. ABC model bo le dopolnilo k staremu, že utečenemu stroškovnemu sistemu v podjetju. Prinesel bo vrsto sprememb v poslovanje, kar lahko naleti na določen odpor zaposlenih. Kemofarmacija mora predstaviti prednosti, ki jih prinaša metoda ABC. Da bo z njegovo uvedbo podjetje imelo kakšne otipljive koristi, se mora obvezati k rednemu zbiranju podatkov in tudi k ukrepanju na podlagi rezultatov. Uporabnike metode ABC bo treba tudi usposobiti v interpretaciji informacij, da bodo koristi od njene uvedbe maksimalne.

Za izračun prodajnih cen storitev oziroma aktivnosti sem morala najprej opredeliti aktivnosti, zaposlene, zmogljivost in stroške novega oddelka v podjetju Kemofarmacija, to je oddelka storitve. Ti podatki so mi omogočili, da sem izdelala kalkulacijo cen posamezne aktivnosti, ki jih bo podjetje izvajalo v oddelku storitve in ponujalo svojim partnerjem in drugim zainteresiranim. Izračunane prodajne cene še niso dokončne, ampak so osnova za nadaljnja pogajanja. Končna cena na trgu bo odvisna od konkurence, pogajalske moči ene in druge strani ter od zakonskih omejitev, ki obstajajo pri prodaji zdravil in medicinskih pripomočkov.

Na enak način bo podjetje izvedlo kalkulacijo cen vseh ostalih aktivnosti, ki jih bodo izvajali v povezavi s skladiščem in manipulacijo blaga. Podjetje ima možnost, da z organizacijo informacijske podpore prične zbirati vse omenjene podatke, da bodo lahko brez težav spremljali izvajanje vseh aktivnosti. V vsakem trenutku bodo lahko ugotovili, za katere poslovne partnerje izvajajo določeno aktivnost, kolikšni so stroški le-teh, koliko zmogljivosti je še neizkoriščenih in v kolikšnem času bo naročena storitev opravljena. S tem bo vodstvo podjetja imelo v vsakem trenutku potrebne informacije o svojem poslovanju, kar bo osnova za pravilne poslovne odločitve.

LITERATURA

1. Arnold John, Turley Stuart: Accounting for Management Decisions. New York : Prentice – Hall, 1996. 481 str.
2. Atkinson Anthony A., Kaplan Robert S.: Advanced Management Accounting. New Jersey : Prentice Hall, 1998. 793 str.
3. Bratina Darja: Obvladovanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije: ocena stanja in predlogi rešitev. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 90 str.
4. Brimson A. James: Activity Accounting. N. Y. : John Wiley & Sons, Inc., 1991. 214 str.
5. Bizjak Franc, Petrin Tea: Uspešno vodenje podjetja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1996. 314 str.
6. Cooper Robin: Implementing an Activity-Based Cost System. Journal of Cost Management, 4(1990), 1, September, str. 33–42.
7. Cooper Robin: You Need a New Cost System When ... Harvard Business Review, Boston, 67(1989), 1, January–February, str. 77–82.
8. Cooper Robin, Kaplan Robert S.: Measure Cost Right: Make the Right Decisions. Harvard Business Review, 66(1988), 5, September–October, str. 96–103.
9. Cokins Gary: Using ABC to become ABM. James B. Edwards, ed., Emerging Practices in Cost Management: Strategic Cost Management. Boston : WG&L/RIA Group, 2000, str. F8-1 – F8-7.
10. Drury C.: Costing, An Introduction 3th edition. London : Chapman & Hall, 1994. 460 str.
11. Hammer H. Lawrence, Carter K. William, Usry F. Milton: Cost Accounting. Cincinnati : International Thompson Publishing, 1994. 839 str.
12. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
13. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS, Ljubljana, (2001), 7, str. 9–29.
14. Hočevar Marko: Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. IKS, Ljubljana, 29(2002), 11, str. 85–96.

15. Horngren T. Charles, Foster George, Datar M. Srikant: Cost Accounting, A Managerial Emphasis. 10th edition. New Jersey : Prentice-Hall, 2000. 906 str.
16. Jazbec Boža: Obvladovanje stroškov s sodobnimi računovodskimi rešitvami. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 172 str.
17. Kavčič Slavka: Delitev posrednih stroškov javnega zavoda med javne in tržne storitve. Zbornik referatov II. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 121–136.
18. Mihelič Gorazd: Uporaba metodologije stroškov dejavnosti (ABC) pri poslovnem odločanju v Lek Farmaceutski družbi. 8. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Zbornik referatov: Analitsko znanje za presojo stanja in procesov ter sprejemanje odločitev. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 171–183.
19. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 344 str.
20. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. 1. knjiga. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 344 str.
21. Potočnik Vekoslav: Temelji trženja: s primeri iz prakse. Ljubljana : GV Založba, 2002. 531 str.
22. Šink Darja, Tekavčič Metka: V kolikšni meri (poslovodni) ravnatelji v slovenskih podjetjih poznajo in uporabljajo nove analitske in druge sodobne pristope. 9. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Zbornik referatov: Analiziranje kot eno od informacijskih orodij ukrepanja (poslovodnih) ravnateljev. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 21–34.
23. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
24. Tekavčič Metka: Od »ABC« do »ABM« (Obravnavanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa kot sestavni del poslovođenja na temelju analize aktivnosti). Zbornik referatov simpozija Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 1994, str. 181–196.
25. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.
26. Tekavčič Metka, Šink Darja: Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih in njihov vpliv na uspešnost poslovanja. Janez Prašnikar, ur., Primerjamo se z najboljšimi. Ljubljana : Časnik Finance, 2002, str. 197–213.

27. Tekavčič Metka, Peljhan Darja: Pomen obvladovanja stroškov v javnem sektorju. Ljubljana : Fakulteta za upravo, 2004, str. 31–49.
28. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. 4. izdaja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 620 str.
29. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Dopolnjena izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 856 str.
30. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 591 str.
31. Turk Ivan et al.: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
32. Turney Peter B. B.: Activity-Based Costing: The Performance Breakthrough. London : Kogan Page, 1996. 322 str.

VIRI

1. Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2001.
2. Interno gradivo Kemofarmacije d.d., 2003.
3. Izpisek iz sodnega registra. Okrožno Sodišče v Ljubljani, Oddelek za Gospodarsko sodstvo, 2004.
4. Kemofarmacija d.d. [URL: <http://www.kemfarm.si/>], 16. 2. 2006.
5. Slovenski računovodski standardi 2001: Zbirka predpisov. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002.
6. Zakon o zdravilih in medicinskih pripomočkih (Uradni list RS, št. 101/99).

PRILOGE

Priloga 1: Delitvena kalkulacija stroškov in kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov

Delitvena kalkulacija stroškov

Ena od vrst kalkulacij stroškov, ki jo Slovenski računovodski standardi 2001 (2002, št. 16) predpisujejo glede na to, kako je mogoče stroške razporediti na stroškovne nosilce, je delitvena kalkulacija stroškov. Lahko jo uporabljamo samo takrat, kadar organizacija ustvarja le eno vrsto poslovnega učinka ali pa če so stroški za različne poslovne učinke v nekem stalnem razmerju, tako da jih lahko izrazimo s stroški enega poslovnega učinka.

a) Enostavna delitvena kalkulacija stroškov

Ta najenostavnejša metoda kalkuliranja se uporablja v tistih organizacijah, kjer proizvajajo le eno vrsto proizvodov in storitev, torej gre za homogeno proizvodnjo. Po tej metodi stroške, ki nastanejo v določenem obdobju, razporedimo na proizvedene količine proizvodov ali storitev v enakem obdobju. Lastno ceno izračunamo kot razmerje vseh nastalih stroškov obdobja in proizvedene količine v enakem obdobju.

Pogoja za uporabo te metode sta dva (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 295–296):

- končni proizvodi so istovrstni;
- vsi proizvodi enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest.

b) Razčlenjena delitvena kalkulacija stroškov po stroškovnih mestih

Razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov prav tako uporabljamo pri enovrstni proizvodnji, vendar je proizvodni proces končnih proizvodov organiziran v več zaporednih fazah. Razčlenjena delitvena kalkulacija je zasnovana tako, da sledi stroškom po fazah procesa proizvodnje ali po mestih nastanka učinka ali po elementih strukture cene (Bizjak, Petrin, 1996, str. 205). Ločimo dva načina izračuna lastne cene. Prvi način je, da ugotovljene stroške po posameznih fazah proizvodnje, ki se nanašajo na proizvedene količine končnih proizvodov, seštejemo in jih razporedimo na proizvedene količine končnih proizvodov. Obrazec za izračun lastne cene lahko zapišemo (Pučko, Rozman, 2000, str. 185):

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

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

Q...količina proizvedenih proizvodov

Drugi način je, da za vsako fazo ugotovimo stroške in nato izračunamo lastno ceno vsake faze. Lastno ceno proizvoda ali storitve dobimo tako, da seštejemo lastne cene posameznih faz. Lastna cena je torej enaka (Pučko, Rozman, 2000, str. 185):

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

LC₁...lastna cena prve faze
LC₂...lastna cena druge faze
LC_n...lastna cena n-te faze

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

c) Kalkulacija stroškov z enakovrednimi (ekvivalentnimi) števili

Kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili uporabljamo pri proizvodnji raznovrstnih proizvodov in kadar vsi proizvodi enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest proizvodnje. Do izračuna lastne cene pridemo tako, da najprej izoblikujemo na podlagi stalnih razmerij med stroški ekvivalentna (enakovredna) števila. Nato proizvedene količine raznih vrst proizvodov pomnožimo z njim ustreznimi ekvivalentnimi števili. S tem ugotovimo, koliko je podjetje proizvedlo tako imenovanih pogojnih enot proizvodov in koliko je imelo vseh stroškov. Tako izračunamo stroškovno ceno pogojne enote. Lastno ceno posamezne enote izračunamo tako, da lastno ceno pogojne enote pomnožimo z ustreznim ekvivalentnim številom (Pučko, Rozman, 2000, str. 190).

d) Kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov

Ta metoda kalkuliranja je uporabna za podjetja, ki proizvajajo en glavni in več stranskih proizvodov. Proizvodni proces je namreč organiziran tako, da ne moremo proizvesti glavnega proizvoda, ne da bi hkrati proizvajali tudi enega ali več stranskih proizvodov. Lastno ceno ugotovimo tako, da najprej zmanjšamo celotne nastale stroške v podjetju za znesek, ki je enak prodajni vrednosti stranskih proizvodov. Lastno ceno izračunamo tako, da preostale stroške porazdelimo na proizvedene količine glavnega proizvoda. Obrazec za izračun lastne cene je (Pučko, Rozman, 2000, str. 193):

$$LC_g = CS - \frac{CIs}{Qg}$$

LC_g...lastna cena glavnega proizvoda
CS...celotni stroški
CIs...celotni izkupiček od stranskih proizvodov
Q_g...proizvedena količina glavnega proizvoda

e) Kalkulacija po spremenljivih stroških

Kalkulacija po spremenljivih stroških temelji na razdelitvi stroškov na stalne in spremenljive. Ta metoda predvideva, da je po posameznih proizvodih smiselno razporejati le spremenljive stroške, saj za stalne stroške ni mogoče najti ustrezne osnove za razporejanje. Ta vrsta kalkulacije se uporablja predvsem za ugotavljanje primerne prodajne cene proizvodov podjetja – za ugotavljanje stopnje prispevka za kritje (Pučko, Rozman, 2000, str. 194).

Kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov

Kalkulacijo z dodatki se uporablja v primeru raznovrstne proizvodnje (heterogena proizvodnja). Prvi korak pri kalkuliranju stroškov z dodatki posrednih stroškov je razdelitev celotnih stroškov na neposredne in posredne, posredne pa na stalne in spremenljive. Pri tej metodi ugotovljamo lastno ceno tako, da najprej razporedimo na posamezne vrste stroškovnih nosilcev neposredne stroške, nato pa s pomočjo ključa še posredne stroške. Nato ugotovljene posredne in neposredne stroške stroškovnega nosilca porazdelimo na proizvedeno količino stroškovnega nosilca. Ločimo zbirno kalkulacijo in diferencialno kalkulacijo z dodatki. Za zbirno kalkulacijo z dodatki je značilno, da pri razporejanju posrednih stroškov na posamezne stroškovne nosilce uporabimo isto osnovo. Pri diferencialni kalkulaciji z dodatkom uporabimo za razporejanje posameznih vrst posrednih stroškov več vrst osnov (Pučko, Rozman, 2000, str. 187).

V nadaljevanju bom predstavila štiri načine kalkuliranja stroškov z dodatki (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 90):

a) Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov

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

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

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

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

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

d) Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah stroškov

Ta način kalkuliranja uporabljamo pri raznovrstni proizvodnji, pri tem različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje in za vse vrste posrednih stroškov na posameznem stroškovnem mestu ne moremo uporabiti istih podlag za razporejanje.

Priloga 2: Tabela stroškovnih kontov na dan 31. 12. 2003

Tabela 1: Dejansko stanje stroškov družbe in stari blagovni sektor ter plan povečanja stroškov novega blagovnega sektorja in oddelka storitev

STROŠKOVNI KONTI					
KTO	NAZIV KTO	DEJANSKO STANJE		PLANIRANO STANJE ZA	
		31.12.2003		NOV DEL SKLADIŠČA	
		KFL 2004	BLAGOVNI SEKTOR (stari)	BLAGOVNI SEKTOR (stari + novi)	oddelek STORITVE
4001	PORABLJEN MATERIAL ZA PAKIRANJE	5.599.040	5.285.572	7.029.811	
4002	PORABLJEN MATERIAL ZA LABORATORIJ	266.310			
4004	PORABLJEN OSTALI POTROŠNI MATERIAL	4.366.764	377.660	502.288	88.639
400999	PORABLEJEN MATERIAL GARSONJERE	183.614			
400	STROŠKI MATERIALA	10.415.728			
4011	PORABLJEN MATERIAL ZA ČIŠČENJE	1.817.746	1.276.377	2.475.150	83.545
401	STROŠKI POMOŽNEGA MATERIALA	1.817.746			
4021	PORABLJENO GORIVO ZA OGREVANJE	11.448.554	8.038.894	15.589.023	526.182
402191	ELEKTRIKA IDRIJA	15.579			
4022	PORABLJEN PLIN	396.217	278.214	539.512	18.210
4023	PORABLJENA VODA	3.641.007	1.331.568	1.770.985	318.777
4024	PORABLJENA ELEKTRIČNA ENERGIJA	23.070.019	16.199.201	31.413.491	1.060.311
4025	PORABLJENO GORIVO ZA PREVOZ	14.810.282			
402998	PORABA VODE V GARSONJERAH	28.104			
402999	PORABLJENA ELEKTRIKA IN PLIN V GARSONJERI	823.739			
402	STROŠKI ENERGIJE	54.233.501			
4031	PORABLJEN MATERIAL ZA VZDRŽEVANJE AVTOPARKA	296.018			
4032	PORABLJEN MATERIAL ZA VZDRŽEVANJE OS	1.710.880	357.969	429.563	
403	STROŠKI NADOMESTNIH DELOV ZA OS IN MAT. ZA VZDRŽEVANJE	2.006.898			
4041	100 % ODPIS DROBNEGA INVENTARJA	2.009.529	529.013	703.587	126.646
404	ODPIS DROBNEGA INVENTARJA	2.009.529			
4061	PORABLJEN PISARNIŠKI MATERIAL	25.535.468	10.134.992	13.479.539	2.426.317
4062	ČASOPISI, REVIJE IN KNJIGE	5.127.607	246.600	246.600	
406	STROŠKI PISARNIŠKEGA MATERIALA IN STROKOVNE LITERATURE	30.663.075			
4111	TRANSPORTNE STORITVE	4.807			
4112	STROŠKI PTT STORITEV	19.248.901	163.918	163.918	

Nadaljevanje Tabele 1

KTO	NAZIV KTO	DEJANSKO STANJE 31.12.2003		PLANIRANO STANJE ZA NOV DEL SKLADIŠČA	
		KFL 2004	BLAGOVNI SEKTOR (stari)	BLAGOVNI SEKTOR (stari + novi)	oddelek STORITVE
4113	STROŠKI PREVOZNIH STORITEV	75.386.534	144.000	144.000	
4114	LETALSKI PREVOZI	7.174.756	509.888	509.888	
411	STROŠKI PREVOZNIH STORITEV	101.814.998			
41200	TEKOČE VZDRŽEVANJE AVTOPARKA	9.584.099	166.575	166.575	
41201	VZDRŽEVANJE DELOVNIH SREDSTEV – OSTALO	37.444.652	11.828.707	13.800.158	
41202	VZDRŽEVANJE DELOVNIH SREDSTEV – RAČUNALNIŠTVO	6.583.687	419.774	558.299	
41203	VZDRŽ – TREBINJSKA,SLOVENSKA	392.392			
41204	VZDRŽEVANJE GASILNIH APARATOV	322.687			
412191	STROŠKI VZDRŽEVANJA IDRIJA	671.112			
412999	VZDRŽEVANJE ZA GARSONJERE	3.844.693			
412	STROŠKI STORITEV V ZVEZI Z VZDRŽEVANJEM	58.843.322			
4131	NAJEMNINE DELOVNE OBLEKE	2.060.010	138.716	184.492	33.209
4132	NAJEMNINA APARTMAJA	372.807			
413	NAJEMNINE	2.432.817			
4141	DNEVNICE ZA SLUŽBENA POTOVANJA V DRŽAVI	4.519.794	34.468	34.468	
4142	NOČNINE ZA SLUŽBENA POTOVANJA V DRŽAVI	832.847	79.326	79.326	
4143	DNEVNICE ZA SLUŽBENA POTOVANJA V TUJINI	2.947.561	77.843	77.843	
4144	NOČNINE ZA SLUŽBENA POTOVANJA V TUJINI	1.589.642	62.692	62.692	
4145	POVRAČILA ZA PREVOZ Z LASTNIM PREVOZNIH SREDSTVOM – KILOMETRINA	4.876.128	30.926		
4146	ŠOLNINE, SEMINARJI	13.080.832	1.150.193	1.529.757	
4148	CESTNINA, PARKIRNINA	4.312.663	5.750	5.750	
4149	PREVOZ Z JAVNIMI PREVOZNIMI SREDSTVI	201.457	1.738	1.738	
414	POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI Z DELOM	32.360.924			
41500	ZAVAROVALNE PREMIJE	7.176.479			
415000	ZAVAROVALNE PREMIJE AVTOMOB ODGOVORNOSTI	4.890.418			
415001	ZAVAROVALNE PREMIJE ZA ZGRADBO	3.969.965			
4151	STR. PLAČ PROMETA	1.597.524			
4152	BANČNI STROŠKI	5.280.317			
415	STR STORITEV PLAČILNEGA PROMETA IN BANČNIH STOR	22.914.703			
4161	INTELEKTUALNE STORITVE	14.581.037			
4162	ZDRAVSTVENE STORITVE	886.178	581.202	772.999	139.140

Nadaljevanje Tabele 1

KTO	NAZIV KTO	DEJANSKO STANJE 31.12.2003		PLANIRANO STANJE ZA NOV DEL SKLADIŠČA	
		KFL 2004	BLAGOVNI SEKTOR (stari)	BLAGOVNI SEKTOR (stari + novi)	oddelek STORITVE
4164	RAČUNALNIŠKE STORITVE	56.933.985	200.563	200.563	
4165	STROŠKI ZA REVIDIRANJE PODJETJA	5.236.893			
416	STROŠKI INTELEKTUALNIH IN OSEBNIH STORITEV	77.638.093			
41700	REKLAMA IN PROPAGANDA	21.022.227	168.943	168.943	
41701	STROŠKI ZA REPREZENTANCO	41.183.587	1.172.956	1.172.956	
41702	STROŠKI ZA REPREZENTANCO - LASTNI PROIZ.	3.071.236			
41703	DONATORSTVO	145.832.109			
417	STROŠKI SEJMOV, REKLAMA IN REPREZENTANCA	211.109.159			
41800	POGODBE O DELU	1.098.726			
41801	AVTORSKI HONORARJI	4.958.397			
41802	POGODBE O DELU SEJNINE	2.366.440			
41803	ŠTUDENTSKI SERVIS, NAGRADE ŠTUDENTOM	44.483.529	24.570.924	24.570.924	
41804	ADECCO – POSREDOVANJE DELAVCEV	6.903.318			
418	STROŠKI STORITEV FIZ.OSEB	59.810.410			
419000	STORITVE ŠPED. ORGAN IN CAR ZA IZVOZ	262.385			
4191	ODVOZ SMETI, DIMNIKARSKE STORITVE, KOMUNALNE STORITVE	1.998.797			
4192	ČIŠČENJE, PRANJE	9.030.215	126.340	168.032	
4193	VRATARSKA DELA – VAROVANJE	12.795.627			
4194	DRUGE STORITVE	61.184.307	1.014.587	1.014.587	
4195	JAVNI RAZPISI	282.687			
4196	DRUGE STORITVE – POSLOVNI PARTNERJI	54.532.122			
4197	POSLOVNO NEPOTREBNI STROŠKI, SINIDIKAT	1.150.000			
419998	KOMUNALNE STORITVE GARSONJERE	118.881			
419999	DRUGE STORITVE ZA GARSONJERE	1.008.963			
419	STROŠKI DRUGIH STORITEV	142.363.984			
4300	AMORTIZACIJA NEOPREDMETENIH OS	43.416.528			
430	AMORT. NEOPREDM.	43.416.528			
4310	AMORTIZACIJA ZGRADB	96.682.591	67.888.144	131.648.688	4.443.588
431	AMORT. ZGRADB	96.682.591			
4320	AMORTIZACIJA OPREME	211.405.109			
4328	AMORTIZACIJA KNAPP	36.413.481			
432	AMORT.OPREME	247.818.590			
47000	B O D ZA REDNO DELOVNO RAZMERJE	1.110.863.326	258.359.199	343.617.735	60.638.424

Nadaljevanje Tabele 1

KTO	NAZIV KTO	DEJANSKO STANJE 31.12.2003		PLANIRANO STANJE ZA NOV DEL SKLADIŠČA	
		KFL 2004	BLAGOVNI SEKTOR (stari)	BLAGOVNI SEKTOR (stari + novi)	oddelek STORITVE
470000	UPRAVA - BRUTO PLAČE	19.026.382			
470	PLAČE ZAPOSLENIH	1.129.889.708			
47100	BOLEZNINE	26.622.902	10.321.845	13.728.054	2.471.050
471	NADOMESTILA PLAČ ZAPOSLENIH	26.622.902			
4721	PRISPEVEK ZA SPIZ OD PLAČ	100.663.755	23.710.708	23.710.708	
47211	UPRAVA-PRISP ZA SPIZ OD PLAČ	1.530.364			
4722	PRISPEVEK OD PLAČ ZA ZDRAV. ZAVAROVANJE	75.217.935	17.575.368	17.575.368	
47222	UPRAVA-PRISP OD PLAČ ZA ZDRAV ZAVAR	1.248.131			
4723	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE OD PLAČ	684.211	160.733	160.733	
47233	UPRAVA-PRISP ZA ZAPOSLOV OD PLAČ	11.416			
4724	PRISPEVEK OD PLAČ ZA POŠKODBE PRI DELU	6.043.865	1.419.963	1.888.551	
47244	UPRAVA-PRISP OD PLAČ ZA POŠK PRI DELU	100.840			
4725	PRISPEVEK OD PLAČ ZA PORODNIŠKO VARNOST	1.140.352	267.918	267.918	
47255	UPRAVA-PRISP OD PLAČ ZA POROD VAR	19.026			
472	DAJATVE NA PLAČE ZA ZAGOTAVLJ. SOC. VARNOSTI ZAP.	186.659.895			
47400	STROŠKI DOD. POKOJN. ZAVAR. DELAVCEV	20.334.887	5.100.407	6.783.541	
474	STR. DODATNEGA POKOJN. ZAVAR.	20.334.887			
4750	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	100.442.753	16.637.950	22.128.474	
47500	UPRAVA – DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	2.815.905			
475	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	103.258.658			
47893	MED LETOM VRAČUNANA BOŽIČNICA				
478	VRAČUNANI STROŠKI				
47900	ODPRAVNINE DO UREDBE	5.960.976	1.498.955	1.498.955	
479000	JUBILEJNE NAGRADE	513.129			
47901	ODPRAV, JUBIL, SOLID NAD UREDBO	1.474.158			
47904	BONITETA NEZGODNO ZAVAROVANJE DELAVCEV	2.871.400			
4791	POVRAČILA ZA PREVOZ NA DELO	32.786.648	13.113.980	13.113.980	
4792	PREHRANA DELAVCEV	38.552.600	13.479.157	17.927.279	3.226.910
4793	REGRES ZA LETNI DOPUST	33.796.062	11.658.000	15.505.140	2.790.925
4795	POVRAČILO ZA LOČENO ŽIVLJENJE	1.720.257			

Nadaljevanje Tabele 1

KTO	NAZIV KTO	DEJANSKO STANJE 31.12.2003		PLANIRANO STANJE ZA NOV DEL SKLADIŠČA	
		KFL 2004	BLAGOVNI SEKTOR (stari)	BLAGOVNI SEKTOR (stari + novi)	oddelek STORITVE
4796	DODATEK ZA DELO V TUJINI	2.267.612			
479	DRUGI STROŠKI DELA	119.942.842			
4801	PRISPEVKI IN DAVKI NA NAGRADE	3.221.971			
48010	DDV ODLOČBA DURS	19.036.771			
4802	NADOMESTILO ZA UPORABO STAVBNEGA ZEMLJIŠČA	7.280.432			
4803	RAZNE ČLANARINE	545.975			
4804	ČLANARINA GOSPODARSKI ZBORNICI SLOVENIJE	3.247.363			
4806	SODNE IN ADMINISTRATIVNE TAKSE, REGISTRA	5.379.839	- 30.055		
4807	PRISP STANOVAN IN ODŠKODNIN SKLADU OD STANOVANJ	115.670			
4808	DAVEK OD INVENTURNIH MANJKOV BLAGO	1.619.461	1.619.461	1.619.461	
480	DAJATVE, KI NISO ODVISNE OD POSLOVNEGA IZIDA	40.447.482			
4890	SOLIDARNOSTNA POMOČ	413.919			
489	DRUGI STROŠKI	413.919			
49100	PRENOS STROŠKOV NEPOSREDNO V ODHODKE	2.825.922.888			
491	PRENOS STROŠKOV NEPOSRED V ODHODKE	2.825.922.888			
4	SKUPAJ PODJETJE	5.651.845.777	529.487.822	730.742.042	78.391.873

Vir: Interno gradivo podjetja Kemofarmacija, 2003; Lastni izračuni.

Priloga 3: Kvadratni metri vseh poslovnih površin Kemofarmacije d.d.

Tabela 2: Kvadratni metri vseh poslovnih površin Kemofarmacije po etažah in delih skladišča ter pisarne v m²

DELI POSLOVNIH PROSTOROV KEMOFARMACIJE	ETAŽE	m² po etažah	NOVO SKLADIŠČE	OBSTOJEČE SKLADIŠČE	HALA - PISARNE	SKUPAJ
SKLADIŠČE	pritličje	1.785,70		5.812,50		5.812,50
	II etaža	208,00	1.993,70			
PISARNE	pritličje	658,50			2.916,50	2.916,50
	I etaža	369,00				
	II etaža	296,10	1.323,60			
HLADILNE KOMORE	pritličje	675,80	675,80	416,00		1.091,80
ODPRAVA (expedit)	pritličje	276,40	276,40	370,00		646,40
OPREMLJANJE	II etaža	450,20	450,20			450,20
PRALNICA	II etaža	226,00	226,00	68,00		294,00
SKUPNI PROSTORI	pritličje	432,20		208,25		208,25
	I etaža	335,00				
	II etaža	601,90	1.369,10			
IZVEN SKLADIŠČA	rampe + vhodni podest	142,10	142,10			142,10
SKUPAJ (v m²)			6.456,90	6.874,75	2.916,50	16.248,15

Vir: Interno gradivo podjetja Kemofarmacija, 2003; Lastni izračuni.