

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**KONCEPT SAPP KOT SODOBNO
MANAGERSKO ORODJE OBVLADOVANJA
STROŠKOV V PODJETJU**

Ljubljana, februar 2004

URŠKA PRVINŠEK

I Z J A V A

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

_____ in dovolim objavo diplomskega
dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis:

KAZALO

UVOD	1
1. STROŠKOVNI SISTEMI	2
1.1. OPREDELITEV STROŠKOVNEGA SISTEMA.....	2
1.2. OPTIMALNI STROŠKOVNI SISTEM.....	3
2. TRADICIONALNE RAČUNOVODSKE REŠITVE OBVLADOVANJA	7
STROŠKOV	7
2.1. SPREMLJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH IN NOSILCIH.....	8
2.1.1. Razporejanje stroškov po stroškovnih mestih.....	8
2.1.2. Razporejanje stroškov po stroškovnih nosilcih.....	8
2.2. SPREMLJANJE STROŠKOV PO POSLOVNIH NALOGIH (ANGL. JOB ORDER COSTING.....	9
SYSTEMS).....	9
2.2.1. Merjenje stroškov neposrednega materiala in neposrednega dela.....	9
2.2.2. Razporejanje splošnih stroškov proizvodnje po poslovnih nalogih.....	9
2.3. SPREMLJANJE STROŠKOV PO PROCESIH (ANGL. PROCESS-COSTING SYSTEMS).....	10
2.3.1. Procesni oddelki.....	10
2.3.2. Tok neposrednih stroškov materiala in dela ter splošnih stroškov.....	10
2.3.3. Pet korakov pri kalkuliranju stroškov po procesih.....	10
2.4. PRIMERJAVA SISTEMA STROŠKOV PO POSLOVNIH NALOGIH IN PROCESIH.....	11
2.5. SPREMLJANJE STROŠKOV PO OPERACIJAH (ANGL. OPERATION COSTING).....	11
2.6. SLABOSTI TRADICIONALNIH STROŠKOVNIH SISTEMOV.....	12
3. SODOBNE RAČUNOVODSKE REŠITVE OBVLADOVANJA	12
STROŠKOV	12
3.1. KONCEPT STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA – KONCEPT SAPP.....	13
3.1.1. Osnovne značilnosti koncepta SAPP (angl. Activity-Based Costing – ABC).....	13
3.1.2. Elementi, ki sestavljajo koncept SAPP.....	15
3.1.3. Prednosti in slabosti koncepta SAPP.....	17
3.1.4. Bistvena razlika med tradicionalnimi sistemi stroškov in konceptom SAPP.....	20
3.1.5. Uvajanje koncepta SAPP v podjetje.....	21
3.1.5.1. Kdaj je potrebno spremeniti obstoječi sistem stroškov.....	22
3.1.5.2. Temeljna vprašanja in pomisleki pri uvajanju koncepta SAPP v podjetje.....	22
3.1.5.3. Ukrepi pri uvajanju koncepta SAPP.....	24
3.1.6. Koncept SAPP in uspešnost poslovanja podjetja.....	26
3.1.6.1. Analiza aktivnosti-temeljno izhodišče povečevanja uspešnosti.....	26
3.1.6.2. Merila za ugotavljanje uspešnosti poslovanja.....	27
3.2. PREDRAČUNAVANJE NA PODLAGI AKTIVNOSTI (ANGL. ACTIVITY-BASED BUDGETING... 28	
ABB).....	28

3.3. POSLOVODENJE NA TEMELJU ANALIZE AKTIVNOSTI (ANGL. ACITVITY-BASED MANAGEMENT – ABM).....	29
3.4. POVEZANOST KONCEPTA SAPP S KONCEPTOMA ABB IN ABM	30
3.4.1. Koncept SAPP in koncept ABB	31
3.4.2. Koncept SAPP in koncept ABM	32
4. UPORABA MANAGERSKIH ORODIJ V SLOVENSKIH PODJETJIH.....	32
IN NJIHOV VPLIV NA USPEŠNOST POSLOVANJA	32
4.1. SODOBNA MANAGERSKA ORODJA	33
4.2. UPORABA SODOBNIH MANAGERSKIH ORODIJ V SLOVENSKIH PODJETJIH.....	33
4.3. POVEZAVA MED UPORABO SODOBNIH MANAGERSKIH ORODIJ IN USPEŠNOSTJO.....	36
POSLOVANJA	36
SKLEP.....	38
LITERATURA	39

UVOD

Za sodobno poslovno okolje je značilen hiter tehnološki razvoj, zato morajo podjetja nenehno posodabljeni poslovne procese in razvijati nove izdelke, ki imajo vedno krajši življenjski cikel. Če želijo stopati v korak s konkurenčnimi podjetji na zahtevnih domačih in svetovnih trgih, so prisiljena izdelovati poceni in kakovostne izdelke. V današnjem času ni problem proizvajati, ampak proizvedeno tudi prodati, zato se podjetja trudijo pridobiti pozornost kupcev z najrazličnejšimi strategijami. Avtomatizacija, naraščajoča konkurenca, novi poslovni procesi in ostali dejavniki povzročajo spremembe v obstoječi strukturi stroškov. Drugačna struktura stroškov zahteva ob sebi drugačne informacije. Zato mora podjetje spremenjenim tržnim razmeram primerno prilagoditi tudi notranji stroškovni sistem, katerega glavna naloga je zagotavljati ustrezne informacije, ki so potrebne za uspešno poslovno odločanje.

Uspešno in učinkovito obvladovanje stroškov pomeni za podjetje določeno konkurenčno prednost pred ostalimi, ki jo lahko zagotovi le z ustrezno prilagojenimi ali povsem novimi stroškovnimi sistemi.

V ta namen so se razvila sodobna managerska orodja, s pomočjo katerih podjetja lažje obvladujejo stroške. Med ta orodja sodi tudi koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (v nadaljevanju koncept SAPP), ki predstavlja predmet proučevanja mojega diplomskega dela. Gre za sorazmerno mlado kalkulacijsko metodo, ki je dosegla velike uspehe predvsem v ZDA, na Japonskem in v državah EU. V Sloveniji uporaba teh pristopov še ni tako razširjena, vendar menim, da bodo morala tudi slovenska podjetja v prihodnosti začeti uporabljati tovrstna orodja, če bodo hotela slediti uspešnim tujim podjetjem, ki že imajo izkušnje na tem področju.

Glavni namen mojega diplomskega dela je predstaviti koncept SAPP, ugotoviti raven uporabe sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih in opredeliti povezavo med uporabo modernih metod obvladovanja stroškov ter uspešnostjo poslovanja.

Diplomsko delo je razdeljeno na štiri poglavja. Na začetku sem na kratko predstavila stroškovni sistem in opredelila glavne značilnosti optimalnega sistema stroškov. Dejstvo je, da podjetje v realnosti ne more doseči idealnega sistema, lahko se samo približa optimalnemu. Nadaljevala sem z možnimi računovodskimi rešitvami obvladovanja stroškov. Obstajata dve vrsti stroškovnih sistemov, in sicer tradicionalni in sodobni sistemi stroškov. V drugem delu so predstavljene tradicionalne rešitve in njihove glavne pomanjkljivosti. Tretji del je v celoti namenjen sodobnim računovodskim rešitvam, kjer sem poleg koncepta SAPP predstavila še dva pristopa, in sicer predračunavanje na podlagi aktivnosti in poslovodenje na temelju analize aktivnosti ter na kratko opredelila, kako sta povezana s konceptom SAPP. V zadnjem poglavju sem skušala ugotoviti, kaj je značilno za uporabo sodobnih računovodskih orodij v slovenskih podjetjih in kakšna je povezava med uporabo le-teh ter uspešnostjo poslovanja posameznega podjetja.

1. STROŠKOVNI SISTEMI

Stroškovni sistemi predstavljajo za podjetje pomemben vir informacij, ki jih potrebujejo pri sprejemanju poslovnih odločitev, zato bom v tem poglavju na kratko opredelila stroškovni sistem in predstavila glavne značilnosti optimalnega sistema stroškov.

1.1. Opredelitev stroškovnega sistema

Stroškovni sistem pomeni način zbiranja in obdelovanja podatkov o stroških v podjetju ter izvaja naslednji dve funkciji (Tekavčič, 1997, str. 154):

- ugotavlja stroške in jih razmejuje med stroške obdobja in stroške zalog za potrebe sestavljanja računovodskih poročil, ki so namenjena zunanjim uporabnikom;
- managementu zagotavlja zanesljive podatke o stroških določenih poslovnih funkcij in poslovnih učinkov za potrebe nadzora poslovanja.

Če podjetje želi, da bi stroškovni sistem sledil tema dvema ciljema, mora biti le-ta primerno izbran glede na stroške, ki nastajajo in glede na način zajemanja stroškov v podjetju. Poleg tega se mora odločiti tudi o načinu vrednotenja posameznih stroškovnih komponent in načinu vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje ter dokončanih izdelkov (Tekavčič, 1997, str. 53).

Za poslovno okolje v preteklosti je bilo značilno, da so podjetja proizvajala malo različnih proizvodov. Zgoraj omenjeni funkciji je lahko izvajal en sam stroškovni sistem. Danes to ni več mogoče predvsem zaradi dveh razlogov.

Prvi razlog je povezan z vsebino tradicionalnih stroškovnih sistemov. Informacije, ki jih potrebujejo različni uporabniki, so po naravi različne, zato jih en sam stroškovni sistem ne more zagotoviti.

Drugi razlog je povezan z metodo vrednotenja poslovnih učinkov. Za prodajne odločitve je najbolj pomembna informacija o strošku na enoto proizvoda. V primeru, da uporabimo ključ za razporejanje splošnih stroškov na stroškovne nosilce, se lahko zgodi, da bo tako izračunan strošek nepravilen (Kaplan, 1988, str. 62).

Stroškovni sistemi zagotavljajo informacije, ki so namenjene zunanjim in notranjim uporabnikom. Napačna informacija o stroških povzroča (Turney, 1996, str. 1):

- prodajo napačnih proizvodov oziroma storitev,
- prodajo napačnim kupcem,
- proizvodnjo predragih izdelkov,
- naraščanje proizvodnih stroškov,
- nepravilne odločitve o strukturi podjetja in
- uvajanje nepravilnih programov, ki so namenjeni zniževanju stroškov.

Stroškovni sistem je za poslovodstvo podjetja zelo pomemben, ker mu zagotavlja informacije, ki jih potrebuje pri svojem odločanju. Zanima ga predvsem podatek o stroških proizvoda zaradi (Jazbec, 2002, str. 71):

- vrednotenja zalog v računovodskih izkazih in za ugotavljanje poslovnega uspeha obdobja; če je kalkulacija stroškov proizvoda napačna, sta posledično napačno predvidena tudi vrednost zalog in poslovni uspeh v računovodskih poročilih.
- načrtovanja in nadziranja poslovnih aktivnosti; predračune je potrebno pripraviti na osnovi ocenjenih stroškov za različne obsege poslovanja, medtem ko obračuni ponavadi vključujejo povratne informacije o možnih načinih izboljšanja poslovanja.
- odločanja v različnih razmerah kot na primer določanje prodajnih cen proizvodov in storitev, uvesti določen proizvod ali proizvodno linijo, opustiti proizvod ali proizvodno linijo, kupiti ali proizvajati posamezne komponente proizvoda in podobno.

Pri takšnih odločitvah odločujoči stroški proizvoda ne bodo enaki. Zato je potrebno poleg natančnega in pravilnega razporejanja stroškov tudi pravilno definirati odločilne stroške proizvoda in stroške, ki nimajo odločilnega pomena pri sprejemanju te odločitve.

1.2. Optimalni stroškovni sistem

Idealni stroškovni sistem je tisti sistem, ki zagotavlja popolnoma natančne informacije o stroških vseh poslovnih učinkov v določenem podjetju. To je zgolj teoretična trditev, medtem ko v realnosti takšnega sistema ne moremo pričakovati, ker bi bili stroški, povezani z zagotavljanjem stoddostno natančnih informacij, nerazumljivo visoki. Če bi primerjali koristi in stroške pridobivanja teh informacij, bi slednji zagotovo mnogo presegli koristi. Pri pridobivanju informacij o stroških lahko nastanejo stroški merjenja in stroški napak.

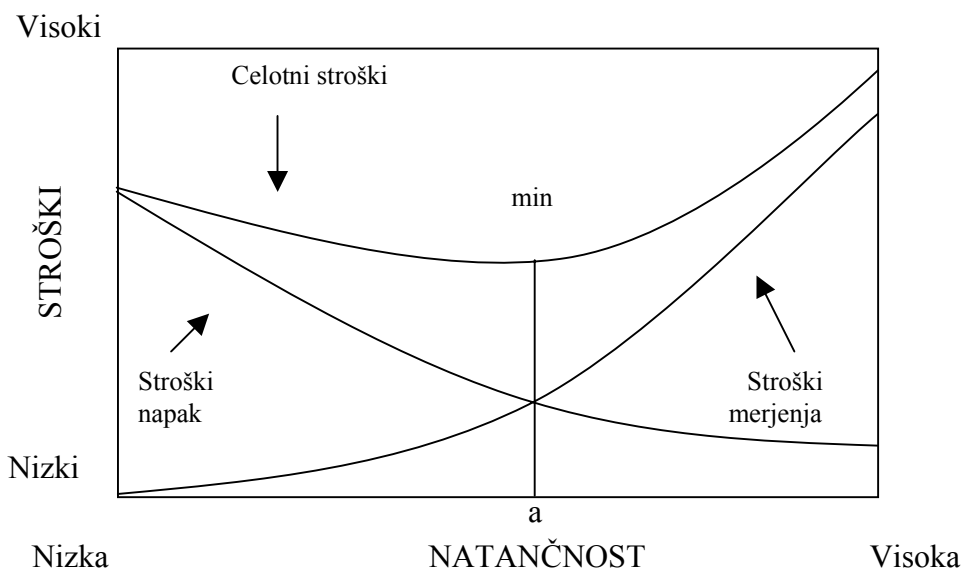
Stroški, ki so povezani z določeno stopnjo natančnosti informacij o stroških posameznih poslovnih učinkov, so stroški merjenja in izračunavanja za doseganje te stopnje natančnosti. Povezava med stroški merjenja in stopnjo natančnosti informacij je premosorazmerna, kar pomeni, da se stroški merjenja z naraščanjem stopnje natančnosti povečujejo.

Koristi določene stopnje natančnosti informacij o stroških posameznih poslovnih učinkov lahko opredelimo s stroški napak. Le-ti se pojavijo zaradi pomanjkljivih informacij o stroških. Večja kot je stopnja natančnosti informacij, manjša je možnost napak in večja je korist, ki jo zagotavljajo zanesljive informacije. Stroški napak se zaradi neustreznih informacij o stroških znižujejo z naraščanjem stopnje natančnosti informacij.

Torej so celotni stroški določenega stroškovnega sistema definirani kot vsota stroškov merjenja in stroškov napak zaradi nenatančnih informacij. Kjer je vsota stroškov merjenja in

stroškov napak minimalna, je tista stopnja natančnosti informacij, ki jo lahko dosežemo z optimalnim sistemom stroškov. Optimalni sistem prikazuje slika 1.

Slika 1: Optimalni sistem stroškov



Vir: Tekavčič, 1997, str. 161.

Naloga posameznega podjetja je torej, da se odloči o stopnji natančnosti informacij o stroških na osnovi stroškov in koristi, ki se nanašajo na posamezno stopnjo natančnosti.

V primeru, da obstoječi stroškovni sistem zagotavlja stopnjo natančnosti, ki se nahaja med izhodiščno točko in točko A, potem je stopnja natančnosti informacij pod optimalno ravtnjo. Povečanje zanesljivosti informacij privede do dodatnih stroškov, vendar je na drugi strani učinek dodatnih koristi, ki so izražene v nižjih stroških napak, večji. Posledično se skupni stroški s povečanjem stopnje natančnosti informacij znižujejo.

V primeru, da obstoječi stroškovni sistem zagotavlja stopnjo natančnosti informacij, ki se nahaja desno od točke A, je možno skupne stroške sistema znižati samo z znižanjem stopnje natančnosti informacij, kar bo privedlo do povečanja stroškov napak zaradi nenatančnih informacij. Vseeno bo ta učinek manjši od učinka zmanjšanja stroškov merjenja. Tako se bodo skupni stroški sistema zmanjšali. Optimalni sistem stroškov ponazarja točka, v kateri so skupni stroški sistema najnižji (Tekavčič, 1997, str. 159-161).

Zanimivo je, da se velikokrat v podjetjih sploh ne zavedajo, da njihov stroškovni sistem ne prinaša pozitivnih rezultatov. Zaradi tega se niti ne obremenjujejo s spremembami obstoječih sistemov, ker preprosto ne vedo, da je v podjetju nekaj narobe. Več poudarka bi morali nameniti spremljanju sistema stroškov, saj bi tako morda ugotovili znake neučinkovitosti in nepravilnosti. Treba je upoštevati dejstvo, da se tehnologija hitro razvija in temu mora slediti

tudi sistem stroškov. Stroškovni sistem se mora prilagajati novim razmeram na trgu, drugače lahko izgubi svojo uporabnost.

Vodilni v podjetju lahko preverjajo pojave, ki opozarjajo na pomanjkljivosti obstoječega stroškovnega sistema. Napake, do katerih pride pri tradicionalnih sistemih razporejanja stroškov, so najboljša iztočnica za iskanje znamenj, ki opozarjajo na morebitno neustreznost informacij (Tekavčič, 1997, str. 151).

Podjetje bi moralo biti pripravljeno na spremembe, če začne opazati (Cooper, 1989, str. 77-79):

- **da je težko pojasniti stopnjo dobička za posamezne poslovne učinke.**

Vodje oddelkov naj bi vedno znali razložiti višino stopnje dobička posameznega proizvoda. Tisti izdelki, ki prinašajo višjo stopnjo donosa, so lahko posledica večjega obsega proizvodnje kot pri konkurentih, monopolnega položaja ali pa imajo preprosto boljšo tehnologijo. V primeru, da ne moremo razložiti stopnje dobička za določen proizvod, je zelo verjetno, da so stroški ocenjeni nepravilno.

- **da kupci na povišanje prodajne cene proizvoda ne reagirajo z bistveno manjšim povpraševanjem.**

Za navade potrošnikov je značilno, da se dobro zavedajo vrednosti, ki jo ima izdelek v njihovih očeh. Poleg tega dobijo tudi informacije o izdelkih, ki jih ponujajo konkurenčni proizvajalci. V primeru, da podjetje premalo bremeni proizvod s stroški, je posledično tudi prodajna cena tega proizvoda postavljena prenizko, kot jo je trg pripravljen sprejeti.

- **da računovodstvo nameni veliko časa za posebne projekte.**

Obstajajo poslovne odločitve, ki so z vidika podjetja odločilnega pomena (na primer opustitev dela proizvodnje). V teh primerih ima računovodstvo pomembno vlogo, saj mora zbrati dodatne informacije, ki morajo biti zelo natančne. Na osnovi tako pripravljenih informacij dobi podjetje bolj podroben vpogled v različne vidike stroškov, ki so povezani s posamezno odločitvijo. Če tudi manjši projekti, ki jih mora podjetje izpeljati, zahtevajo veliko dodatnih informacij, potem obstaja verjetnost, da je obstoječi sistem stroškov neučinkovit.

- **da vodje proizvodnje hočejo ukiniti proizvode, ki izkazujejo visoko stopnjo dobička.**

V proizvodnji dobro vedo, kateri proizvodi so bolj kompleksni in kateri manj. V primeru, da računovodska služba ugotovi, da je določen proizvod dobičkonosen, medtem ko v proizvodnji za isti proizvod trdijo, da prinaša le izgubo, potem obstaja velika verjetnost, da so podatki o lastni ceni nepravilni.

- **da izdelki, ki so mnogo kompleksnejši od ostalih, izkazujejo velike dobičke.**

Taki izdelki ponavadi zahtevajo bolj natančen nadzor in imajo tako višje povprečne stroške.

- **da določeni oddelki v podjetju razvijejo svoje sisteme spremljanja stroškov.**

Ker se v današnjem času informacijska tehnologija zelo hitro razvija, obstaja možnost, da posamezni oddelki razmeroma hitro razvijejo svoj stroškovni sistem spremljanja stroškov. Vendar to dokazuje, da ti oddelki ne zaupajo podatkom, ki jih dobijo iz računovodstva. Če obstaja določena stopnja nezaupanja v podjetju, je to razlog, da obstoječi sistem stroškov ni učinkovit oziroma ne prinaša zadovoljivih rezultatov.

- **da se ponudbe tako na strani prodaje kot tudi nabave ne morejo primerjati s konkurenčnimi.**

Ko podjetje prodaja svoje izdelke, se trudi z ugodnimi ponudbami dobiti naročilo. V primeru, da se večkrat zgodi, da konkurenčni proizvajalec ponuja ponudbe s cenami, ki so bistveno višje ali bistveno nižje, je potrebno nujno preveriti podatke, na osnovi katerih sestavljajo ponudbe. Velikokrat se zgodi, da so ti podatki napačni in to je opozorilo, da je z obstoječim sistemom nekaj narobe. Podjetje mora biti previdno tudi v primeru prejetih ponudb s strani dobaviteljev.

- **da so se podatki o stroških poslovnih učinkov utegnili spremeniti, ker je prišlo do sprememb v računovodski zakonodaji.**

V tem primeru obstoječi sistem stroškov ne zagotavlja zanesljivih informacij za presojo stopnje donosa posameznih proizvodov. Zato mora podjetje oblikovati računovodstvo, ki bo sposobno zagotavljati kvalitetne informacije tudi za različne ravni managementa v podjetju in ne bo usmerjeno samo na zadovoljevanje potreb zunanjih uporabnikov.

- **da so cene pri konkurenčnih proizvajalcih nadpovprečno nizke.**

V primeru, da konkurenčni proizvajalci proizvajajo izdelek v majhnem ali celo enakem obsegu in jim kljub vsemu uspe prodajati po nižjih cenah, mora podjetje najti nepravilnosti v obstoječem stroškovnem sistemu. Nujno mora pretehtati možnosti, ali res ni sposobno prodajati po nižjih cenah.

- **da podjetje ne srečuje konkurence na trgu izdelkov, ki imajo visoko maržo.**

V primeru, da so stroški vstopa na trg nizki, lahko podjetje pričakuje konkurenco na trgu. Če kljub temu ni konkurence, mora preveriti ustreznost ugotovljene lastne cene izdelka. Hkrati mora tudi izključiti možnost, da s prodajo ne dosega izgube.

Od podjetja ne moremo pričakovati, da bo zamenjalo obstoječi sistem stroškov, če bo naletelo na katerega izmed naštetih pojavov. Možno je tudi, da imajo konkurenčni proizvajalci prav tako neustrezne stroškovne sisteme. Pomembno je, da takrat, ko podjetje opazi več znakov, ki dokazujejo neustreznost sistema stroškov, preveri učinkovitost in dobro razmisli o načinih izboljšanja. Najhuje je to, da podjetja ugotovijo neučinkovitost prepozno, torej takrat, ko se konkurenčnost izdelkov in dobičkonosnost že zmanjša (Cooper, Kaplan, 1988, str. 96).

Idealnega stroškovnega sistema podjetje v praksi ne more doseči, lahko se samo približa optimalnemu. Pri tem si lahko pomaga z različnimi računovodskimi rešitvami. Poznamo predvsem dve vrsti pristopov na področju obvladovanja stroškov, in sicer tradicionalne in sodobne metode. Vsaka kalkulacijska metoda ima svoje prednosti in slabosti, zato mora podjetje izbrati tisto, ki bo najbolj ustrezala njegovemu poslovnemu procesu, stroškovnemu vidiku uvajanja in vrsti izdelkov v njegovem proizvodnem programu. V nadaljevanju najprej predstavljamo tradicionalne rešitve, ki se kljub pojavu novih rešitev obvladovanja stroškov v praksi še vedno pogosto uporabljajo.

2. TRADICIONALNE RAČUNOVODSKE REŠITVE OBVLADOVANJA STROŠKOV

Če se želijo podjetja uveljaviti na vse bolj zahtevnih trgih, morajo izdelovati zelo kakovostne proizvode s čim nižjimi stroški. Njihova prioriteta naloga je boj za ekonomično proizvodnjo in doseganje minimalnih stroškov. Pri zmanjševanju stroškov poslovanja predstavlja zelo pomembno vlogo tudi uvajanje nadzora nad stroški in odgovornosti za nastale stroške. Zato so se pojavile številne metode za nadziranje in ugotavljanje primerne obsega stroškov za zahtevano kakovost ter količino posameznih proizvodov oziroma storitev. Omenjene metode se čedalje bolj razvijajo in izpopolnjujejo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 171).

Tradicionalni stroškovni sistemi so tisti sistemi, za katere je značilno, da pri vrednotenju poslovnih učinkov temeljijo predvsem na neposrednih stroških dela in materiala. Posredne stroške razporejajo na posamezne stroškovne nosilce na osnovi ključev, ki se izračunajo po naslednji formuli:

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

Za osnovo se največkrat uporabljajo pokazatelji obsega kot so ure neposrednega dela, ure strojnega dela, število zaposlenih, stroški neposrednega materiala in podobno. Te osnove postajajo vse bolj problematične, ker se delež splošnih stroškov v celotni sestavi stroškov povečuje, delež neposrednih stroškov pa pada. Vse bolj naraščajo tudi stalni stroški v primerjavi s spremenljivimi, kar pomeni, da je potrebno vse več stroškov razporejati na stroškovne nosilce na osnovi ključev (Tekavčič, 1997, str. 67).

Splošni stroški se lahko na stroškovne nosilce razporejajo na naslednja dva načina (Tekavčič, 1997, str. 72):

- **enostopenjsko razporejanje splošnih stroškov**

S ključi razporedimo stroške z ravni podjetja neposredno na raven stroškovnih nosilcev.

- **dvostopenjsko razporejanje splošnih stroškov**

Splošne stroške najprej prenesemo na raven stroškovnih mest, potem pa z ravni stroškovnih mest na raven stroškovnih nosilcev. Ta način je bolj značilen za sodobne stroškovne sisteme.

V nadaljevanju bom na kratko predstavila možne rešitve tradicionalnih stroškovnih sistemov.

2.1. Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih

Razporejanje stroškov vedno predstavlja problem za posamezno podjetje, zlasti vprašanje najučinkovitejše razporeditve stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih. Če je razporeditev pravilna, so informacije bolj natančne in tako ima podjetje pri tem nižje stroške. V primeru, da je razporeditev stroškov nepravilna, dobimo napačne informacije za odločanje, pojavijo se dodatni problemi in seveda tudi višji stroški. Razporejanje stroškov po mestih ponavadi ne predstavlja večjih problemov, kar pa za razporejanje splošnih stroškov na nosilce ne moremo trditi.

2.1.1. Razporejanje stroškov po stroškovnih mestih

Stroškovno mesto je prostorsko, funkcijsko ali stvarno zaokrožena enota v okviru poslovnega sistema, na kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih lahko razporejamo na posamezne poslovne učinke in je zanje nekdo odgovoren (Hočevar, 2001, str. 13).

Tako definiramo stroškovno mesto v slovenski strokovni literaturi, medtem ko Ameriški pooblaščen inštitut za poslovodno računovodstvo (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) definira stroškovno mesto kot lokacijo ali funkcijo, za katero se ugotavljajo stroški preden se prenesejo na stroškovne nosilce.

Stroškovno mesto je lahko katerikoli oddelek v podjetju in lahko predstavlja tudi določen stroj (Dodge, 1994, str. 66-67).

V proizvodnji poznamo dve vrsti stroškovnih mest, in sicer proizvodjalna stroškovna mesta in neproizvajalna (storitvena, pomožna ali splošna). Proizvajalna so tista, na katerih se odvija proizvodjalni proces, medtem ko so neproizvajalna tista mesta, na katerih se izvajajo različne storitve, ki ponavadi služijo predvsem proizvodjalnim stroškovnim mestom (Jazbec, 2002, str. 69).

2.1.2. Razporejanje stroškov po stroškovnih nosilcih

Pod pojmom stroškovni nosilec razumemo vse proizvedene stvari, opravljene storitve ali kupce, zaradi katerih so stroški nastali in na katere se nanašajo. Za podjetje je pomembno, da

pozna stroške ločeno po stroškovnih nosilcih. To mu pomaga pri sprejemanju prodajnih, proizvodnih, nakupnih in tehničnih odločitev.

Stroškovni nosilci so torej učinki poslovnega procesa, ki so lahko končni ali začasni. Končni stroškovni nosilci so tisti, ki so neposredno namenjeni trgu oziroma kupcem. Začasne stroškovne nosilce (polproizvodi) je značilno, da bodo v naslednjih fazah proizvodnje stroške, ki so jih prevzeli nase, prenesli na končne učinke poslovnega procesa (Lipičnik, Pučko, Rozman, 1991, str. 151).

2.2. Spremljanje stroškov po poslovnih nalogih (angl. Job Order Costing Systems)

Pri spremljanju stroškov po poslovnih nalogih gre za to, da razporejamo stroške proizvoda na posamezne enote ali manjše serije proizvodov oziroma storitev, ki gredo skozi posamezne faze proizvodnje kot določljive delovne serije. Sistem poslovnih nalogov je posledica proizvodnje različnih izdelkov, pri čemer poslovni nalog pomeni proizvodni nalog ali kak drug delovni nalog. Omenjeni sistem uporabljajo predvsem v tiskarnah, gradbeništvu, letalski, pohištveni in strojni industriji (Jazbec, 2002, str. 72).

2.2.1. Merjenje stroškov neposrednega materiala in neposrednega dela

V proizvodnem procesu se pojavljajo neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela in splošni proizvodni stroški. Tako neposredni stroški materiala kot tudi stroški neposrednega dela se neposredno zbirajo na obračunskem listu stroškov posameznega poslovnega naloga, za katerega je značilno, da je pripravljen za vsak nalog, ki ga podjetje uvede v proizvodnjo. Glavna naloga obračunskega lista je, da zbira stroške neposrednega materiala, stroške neposrednega dela in splošne proizvodne stroške, ki so razporejeni na posamezni nalog. Poleg tega služi tudi za kalkulacijo stroškovne cene proizvoda na enoto (Jazbec, 2002, str. 72-73).

2.2.2. Razporejanje splošnih stroškov proizvodnje po poslovnih nalogih

Proizvajalna stroškovna cena proizvoda na enoto je sestavljena iz splošnih proizvodnih stroškov, stroškov neposrednega materiala in storitev ter stroškov neposrednega dela. Ko v podjetju razporejajo omenjene stroške na posamezno enoto proizvoda, ponavadi naletijo na nekatere probleme (Jazbec, 2002, str. 73):

- splošni proizvodni stroški so sestavljeni iz različnih vrst stroškov kot so material, plače in podobno;
- lahko so stalni ali spremenljivi - obnašajo se različno glede na obseg poslovanja;
- splošni proizvodni stroški spadajo med posredne stroške, kar pomeni, da jih ne moremo neposredno pripisati posameznemu proizvodu ali storitvi;

- kljub spreminjanju obsega poslovanja, splošni stroški ostajajo relativno stalni, kar je posledica visokega deleža stalnih stroškov v celotnih splošnih proizvodajalnih stroških.

Pri razporejanju je najbolj pomembna izbira prave osnove. Ta naj bi uravnotežila in pravilno obremenila posamezne naloge s splošnimi proizvodajalnimi stroški.

2.3. Spremljanje stroškov po procesih (angl. Process-Costing Systems)

Sistem spremljanja stroškov po procesih se uporablja predvsem v podjetjih, za katere je značilna proizvodnja homogenih proizvodov v večjih količinah. Ravno obratno kot pri sistemu stroškov po poslovnih nalogih, ki se uporablja v tistih podjetjih, kjer imajo veliko različnih proizvodov (Jazbec, 2002, str. 81).

2.3.1. Procesni oddelki

Procesni oddelak lahko definiramo kot vsako lokacijo v podjetju, za katero je značilno:

- da se delo izvaja na samem ustvarjanju proizvoda in
- kjer stroški dela, materiala in splošni stroški sestavljajo stroškovno vrednost proizvoda.

O procesnem oddelku govorimo le v primeru, ko sta izpolnjena naslednja dva pogoja:

- učinek procesa oddelka mora biti homogen in
- tiste aktivnosti, ki so izvedene preko oddelka, morajo biti enako izvršene na vseh enotah proizvoda.

Procesne oddelke lahko v podjetju organizirajo na zaporedni ali vzporedni način (Jazbec, 2002, str. 81-82).

2.3.2. Tok neposrednih stroškov materiala in dela ter splošnih stroškov

Podjetje, ki uporablja procesni stroškovni sistem, ima opravka z neposrednimi stroški materiala in s stroški predelave, pri čemer so stroški predelave sestavljeni iz neposrednih stroškov dela ter splošnih proizvodajalnih stroškov. Spremljanje in obravnavanje stroškov v procesnem stroškovnem sistemu je nekoliko manj zahtevno kot v sistemu evidentiranja stroškov po poslovnih nalogih, saj stroške sledimo le po nekaj procesnih oddelkih (Jazbec, 2002, str. 83).

2.3.3. Pet korakov pri kalkuliranju stroškov po procesih

Sistem spremljanja stroškov po procesih je sestavljen iz naslednjih petih korakov (Horngren, Foster, 1991, str. 146):

- zbiranje podatkov o toku fizičnih enot,
- izračun obsega proizvodnje v ekvivalentnih enotah,

- zbiranje celotnih stroškov na kontu proizvodnje v teku,
- izračun stroškov ekvivalentne enote proizvoda in
- prenos stroškov na gotove enote proizvodov in na enote proizvodnje v teku.

Sistem spremljanja stroškov po procesih se uporablja v podjetjih, kjer se nepretrgoma proizvajajo homogeni proizvodi.

2.4. Primerjava sistema stroškov po poslovnih nalogih in procesih

Osnovne razlike med obema sistemoma so naslednje (Garrison, 1991, str. 129):

- **Proizvodnja**

Pri sistemu spremljanja stroškov po poslovnih nalogih poteka istočasno na več različnih proizvodnih nalogih, medtem ko so pri sistemu spremljanja stroškov po procesih vse proizvedene enote enake – posamezni proizvod se proizvaja neprekinjeno.

- **Zbiranje stroškov**

Pri sistemu spremljanja stroškov po poslovnih nalogih se stroški zbirajo na posameznih proizvodnih nalogih, medtem ko se pri sistemu spremljanja stroškov po procesih zbirajo po proizvodjalnih oddelkih.

- **Ključni dokument**

Ključni dokument pri sistemu spremljanja po poslovnih nalogih je obračun stroškov po nalogih, medtem ko je pri sistemu spremljanja stroškov po procesih glavna listina proizvodno poročilo oddelka.

- **Stroški enote proizvoda**

Pri sistemu spremljanja po poslovnih nalogih so obračunani za posamezni nalog – na obračunu stroškov naloga, medtem ko se pri sistemu spremljanja stroškov po procesih kalkulirajo po posameznih oddelkih – na oddelčnem proizvodnem poročilu.

Sistema spremljanja stroškov po poslovnih nalogih in procesih imata tudi naslednje skupne značilnosti (Garrison, 1991, str. 128):

- uporaba istih računovodskih kontov,
- osnovni namen, ki je zagotoviti podatke za potrebe poslovanja in
- enak tok stroškov preko posameznih proizvodnih kontov.

2.5. Spremljanje stroškov po operacijah (angl. Operation Costing)

Med sistemom stroškov po poslovnih nalogih in sistemom stroškov po procesih obstaja še stroškovni sistem operacij, za katerega je značilno, da združuje rešitve obeh sistemov, ki sem jih že navedla. Zasedimo ga v elektronski in tekstilni industriji. Proizvodi so proizvedeni v

serijah, vendar je možno, da obstajajo velike razlike v modelih in stilu v smislu stroškov neposrednega materiala (Jazbec, 2002, str. 89).

2.6. Slabosti tradicionalnih stroškovnih sistemov

Tradicionalni stroškovni sistemi imajo kar nekaj slabosti, vendar največjo pomanjkljivost predstavlja nezmožnost prilagajanja spremenjenim tržnim razmeram. 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 ključni 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.

Uporaba tradicionalnih sistemov spremljanja stroškov ponavadi prinaša netočne informacije o stroških poslovnih učinkov, ker preveč poudarjajo pretekle informacije. Slabost je tudi v tem, da smatrajo podjetje kot enoto analize in niso pozorni na celotno verigo vrednosti, kjer posamezno podjetje predstavlja le enega od členov. Poleg tega njihova uporaba privede tudi do nefunkcionalnega vedenja, kar se vidi v proizvodnji presežnih zalog z namenom razdelitve splošnih stroškov na čim več proizvodov ter v nabavi surovin, ki niso v skladu z ustreznimi standardi (Tekavčič, Šink, 2002, str. 199-200).

Tradicionalni stroškovni sistemi niso primerni za vrednotenje poslovnih učinkov, ker (Turney, 1996, str. 1):

- 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;
- ne zagotavljajo informacij o načinu izboljšanja poslovnega procesa.

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

3. SODOBNE RAČUNOVODSKE REŠITVE OBVLADOVANJA STROŠKOV

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

Če želi podjetje uspešno poslovati, mora ustrezno povezati posamezne rešitve znotraj podjetja v celovit stroškovno-računovodski sistem.

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).

Podjetja bodo dosegala poslovno odličnost v zahtevnem poslovnem okolju, če bodo temeljito obravnavala in učinkovito obvladovala stroške.

Tradicionalni sistemi stroškov so bili razviti predvsem z namenom vrednotenja zalog in vodenja poslovnih knjig, medtem ko moderne metode zasledujejo tudi druge cilje kot so izračun stroškov proizvedenih količin, ocenjevanje in napovedovanje stroškov, možnost ugotavljanja kazalcev uspešnosti opravljanja poslovnih operacij, izračun dobičkonosnosti ter poslovanje s stroški (Grady, 1988, str. 11).

Tretje poglavje sem zato v celoti namenila sodobnim konceptom obvladovanja stroškov v podjetju. Usmerila se bom predvsem na koncept SAPP, ki predstavlja predmet proučevanja mojega diplomskega dela. Med sodobnimi managerskimi orodji sem izbrala še dva pristopa, in sicer predračunavanje na podlagi aktivnosti in poslovanje na temelju analize aktivnosti, ki ju bom na kratko predstavila v podpoglavjih 3.2. in 3.3.. Skušala bom tudi pojasniti, kako je koncept SAPP povezan z omenjenima pristopoma.

3.1. Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa – koncept SAPP

Razlogi za spremljanje in obravnavanje stroškov na podlagi koncepta SAPP so vse večje potrebe po točnih in zanesljivih informacijah o stroških.

V tem podpoglavju bom opredelila glavne značilnosti koncepta SAPP, njegove sestavne dele, prednosti ter slabosti, bistveno razliko v primerjavi s tradicionalnimi sistemi in ukrepe pri uvajanju le-tega v podjetje. Poskusila bom tudi definirati povezanost koncepta SAPP z uspešnostjo poslovanja podjetja.

3.1.1. Osnovne značilnosti koncepta SAPP (angl. Activity-Based Costing – ABC)

Koncept SAPP spada med sodobne računovodske rešitve obvladovanja stroškov. Pojavil se je 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. 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 niso več primerne, ker lahko z njihovo uporabo napačno bremenimo učinke poslovnega procesa (Jazbec, 2002, str. 166).

Glavna sestavina koncepta SAPP so posamezne aktivnosti, ki jih podjetje izvaja pri proizvodnji poslovnih učinkov. Izdelki in storitve so torej le porabniki aktivnosti, te pa trošijo prvine poslovnega procesa in s tem povzročajo stroške.

Aktivnost pomeni vsako delovanje, ki v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov troši prvine poslovnega procesa (delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve). Logična zaporedja določenih aktivnosti pa sestavljajo posamezne procese (Tekavčič, 1997, str. 95).

Aktivnosti so torej osnovni povzročitelji stroškov v podjetju. Najbolj so pomembne aktivnosti, ki so povezane s splošnimi stroški. Ker je večji del splošnih stroškov povezan s posameznimi aktivnostmi poslovnega procesa, le-te so povezane s končnimi poslovnimi učinki, je zelo malo stroškov, ki jih na podlagi aktivnosti ne bi mogli razporediti na poslovne učinke (O'Guin, 1991, str. 31-43).

Tradicionalna delitev stroškov na neposredne in posredne stroške ni več najbolj primerna za razporejanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, saj so pomembne predvsem aktivnosti. Pri tem se določena aktivnost lahko opravlja na različnih stroškovnih mestih in za različne učinke poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, str. 97).

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.

Stroškovni objekt je lahko poslovni učinek, serija, proizvodna linija, oddelek ali celotno podjetje in tako predstavlja različno raven podjetja, za katero je zaželeno oziroma možno stroške prikazovati ločeno. Da lahko ugotovimo lastne cene posameznih poslovnih učinkov, moramo najprej stroške razporediti na posamezne stroškovne objekte in jih potem prenesti na posamezne poslovne učinke.

Opredelitev stroškovnih objektov mora biti povezana z značilnostmi posameznih aktivnosti. Pri tem ločimo štiri vrste aktivnosti, in sicer (Tekavčič, 1997, str. 97-98):

- **aktivnosti, ki so povezane z enoto proizvoda**

V to skupino so uvrščene aktivnosti, ki so neposredno povezane s posameznim proizvodom.

- **aktivnosti, ki so povezane s serijo**

V to skupino spadajo aktivnosti, ki so povezane s sprožitvijo serije. Spreminjajo se glede na število sproženih serij.

- **aktivnosti, ki omogočajo proizvodnjo in prodajo določenega proizvoda**

V to skupino so uvrščene aktivnosti, ki so povezane z določenim proizvodom, vendar niso odvisne od števila proizvodov v proizvodni liniji.

- **aktivnosti za vzdrževanje poslovnega procesa v najširšem smislu**

V to skupino spadajo aktivnosti, ki niso povezane s posameznimi proizvodi ali serijami, vendar so neizogibne z vidika nemotenega poslovanja.

Če želimo, da bo sistem stroškov zasnovan v skladu z načeli koncepta SAPP, moramo najprej temeljito spoznati aktivnosti in jih natančno definirati. 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 in zaželeno. 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).

3.1.2. Elementi, ki sestavljajo koncept SAPP

Sestavni deli koncepta SAPP ponujajo stroškovne in operativne informacije o tekočem delu v podjetju in tako nudijo odgovore na vprašanja o izvajanju dela.

Turney (1996, str. 95) navaja dva vidika koncepta SAPP, in sicer:

- **stroškovni vidik** - omogoča bolj realno določanje stroškov posameznih stroškovnih nosilcev in
- **procesni vidik** – njegova glavna naloga je predvsem analizirati nefinančne informacije skozi aktivnosti. Poleg tega se procesni vidik ukvarja tudi z vprašanjem, zakaj so stroški nastali in kako uspešna je bila poraba aktivnosti, izkoriščena za svoje izvajanje.

Dvodimenzionalni vidik koncepta SAPP s sestavnimi deli prikazuje slika 2.

V nadaljevanju navajam glavne elemente koncepta SAPP, ki so povzeti po Turneyu (1996, str. 95-111).

Če pogledamo najprej stroškovni vidik razporejanja stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih, lahko naštejemo naslednje elemente koncepta SAPP:

- **poslovna prvina**

Poslovna prvina je ekonomski element, ki pomeni vir stroškov in je v neposredni povezavi z izvajanjem aktivnosti.

- **aktivnost**

Aktivnosti predstavljajo procese in postopke dela v podjetju. Porabljajo prvine poslovnega procesa in jih zato imenujemo tudi povzročitelji stroškov. Aktivnosti je več vrst in se razlikujejo med seboj glede na tehnologijo in poslovne procese v podjetjih.

- **center aktivnosti**

Center aktivnosti je del poslovne funkcije ali procesa v podjetju. Glavni namen centra aktivnosti je olajšati načrtovanje in nadzor po poslovnih funkcijah ali procesih.

- **merilo uporabe virov**

Merila uporabe virov so merila, na podlagi katerih razporedimo stroške po posameznih aktivnostih. Izberemo faktorje, z njimi ocenimo uporabo poslovnih prvin v okviru posamezne aktivnosti in jih s temi tudi obremenimo.

- **stroškovni bazen**

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 element**

Stroškovni element je del stroškovnega bazena. Pomeni strošek poslovne prvine, ki je določen aktivnosti.

- **mera aktivnosti**

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.

- **stroškovni nosilec**

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.

Procesni vidik koncepta SAPP za razliko od stroškovnega vidika pripravlja informacije o delu, narejenem znotraj posamezne aktivnosti. Tukaj je potrebno poznati dva izraza:

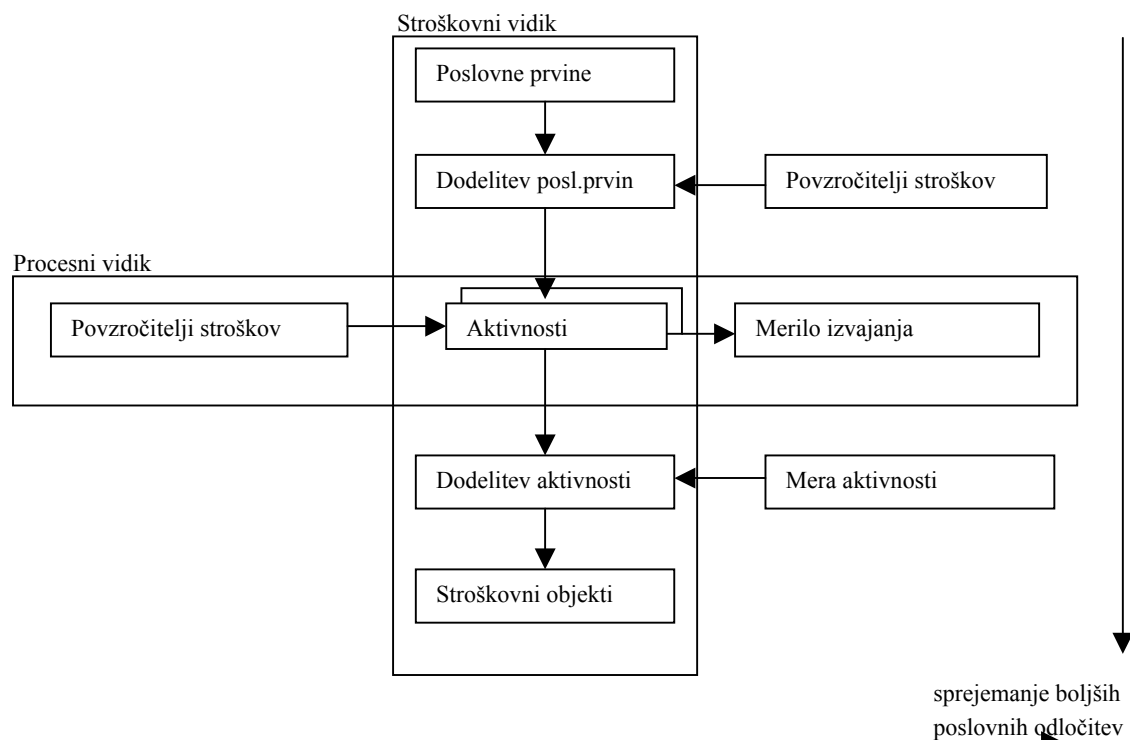
- **povzročitelj stroškov**

Povzročitelj stroškov je faktor, na podlagi katerega se določi obremenjenost dela posamezne aktivnosti.

- **merilo izvajanja**

Merilo izvajanja 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 želja različnih uporabnikov.

Slika 2: Dvodimenzionalni vidik koncepta SAPP s sestavnimi deli



Vir: Turney, 1996, str. 96; Cokins, 1996, str. 79.

Če podjetje razume posamezne vidike in če je sposobno aktivnosti ločiti na potrebne in nepotrebne za poslovni proces, potem bo zagotovo sprejemalo tudi boljše poslovne odločitve.

3.1.3. Prednosti in slabosti koncepta SAPP

Glavne prednosti koncepta SAPP pred ostalimi načini obvladovanja stroškov so naslednje (Turney, 1996, str. 226; Stanković, 2000, str. 20):

- Ker se podjetje obravnava kot skupek povezanih aktivnosti, morajo v podjetju razmišljati o poslovnem procesu. V primeru, da želijo dobiti primerne informacije o stroških, morajo najprej narediti analizo svojih aktivnosti, izoblikovati način pridobivanja informacij, določiti ravni podjetja in ravni odgovornosti. Na ta način lahko za doseg večje uspešnosti sprejmejo ustrezne odločitve o prestrukturiranju in reorganiziranju podjetja.
- Koncept SAPP izboljšuje sledljivost splošnih stroškov – posledica tega so bolj natančne kalkulacije proizvodov oziroma storitev ter boljše obvladovanje stroškov. Podjetja ga uporabljajo za kalkulacije stroškov proizvoda, za analizo dobičkonosnosti in za nadzor stroškov.

- Ker zbirajo stroške po različnih ravneh podjetja, obstaja možnost, da pridobijo informacije glede na uporabnika in glede na vrsto odločitev, o kateri se dogovarjajo. Nastale stroške lahko podrobno razstavimo na posamezne stroškovne nosilce. Lahko jih tudi prikažemo zbirno po tistih aktivnostih, ki se pojavijo v podjetju. Identificiranje in analiziranje posameznih aktivnosti v poslovnem procesu omogoča, da so stroškovni nosilci tudi kupci ali skupine kupcev, prodajni trgi, oddelki, projekti in ne samo izdelki ali storitve podjetja. Na ta način se pridobijo boljše informacije o stroških, ki so relevantne tudi za različne uporabnike iste ravni.
- Koncept SAPP je usmerjen v splošne stroške, katerih delež se glede na celotne stroške vse bolj povečuje. Ko podjetje ugotovi aktivnosti, lahko na podlagi tega sprejme ustrezne odločitve z namenom zniževanja stroškov predvsem tistih aktivnosti in procesov, zaradi katerih nastane največ stroškov. Treba je upoštevati, da že identifikacija stroškov pripelje do boljše racionalizacije poslovanja. V primeru, da so ti stroški potem bolj učinkovito razporejeni na končne stroškovne nosilce, lahko lažje ugotavljajo stopnjo dobičkonosnosti posameznih izdelkov ali storitev. Pri tem imajo pomembno vlogo tudi zaposleni, saj bolj učinkovito ocenjujejo stroške in s tem povečujejo racionalizacijo poslovnih učinkov.
- Koncept SAPP je dobra osnova pri razvijanju metod za podporo odločanja in načrtovanja, saj omogoča oblikovanje različnih simulacij in analiz. Na osnovi primerjave stroškov na eni strani in koristi na drugi strani je možno sprejemati odločitve, ki bodo v prihodnosti prinesle večji dobiček. To je mogoče, ker prikazuje podatke ločeno glede na poslovne učinke in procese.
- Koncept SAPP po svoji vsebini ni povzročil spremembe celotnega koncepta kalkuliranja stroškov. Velik poudarek daje uporabi preizkušenih receptov tradicionalnih sistemov, za katere je značilno, da prav tako splošne stroške razporejajo na končne stroškovne nosilce na podlagi ključev. Prednost koncepta SAPP je v tem, da je pravočasno prepoznal naraščajoči pomen splošnih stroškov v podjetju.
- Koncept SAPP omogoča merjenje uspešnosti in učinkovitosti izvedbe aktivnosti, ugotavljanje stroškov proizvodov oziroma storitev, analizo poslovnih procesov, analizo aktivnosti z vidika dodane vrednosti, analizo povzročiteljev stroškov, primerjalne analize v podjetju in med podjetji ter strateške tržne analize.
- Omenjeni koncept pomaga tudi pri reševanju različnih problemov v podjetju. Če obstaja negotovost pri sprejemanju pomembnih poslovnih odločitev, ki so povezane z nakupom ali lastno proizvodnjo sestavnih delov, obstoječi stroškovni sistem ne pokaže dejanskih stroškov lastne proizvodnje ali nabave. Rešitev za navedeno situacijo predstavlja koncept SAPP.

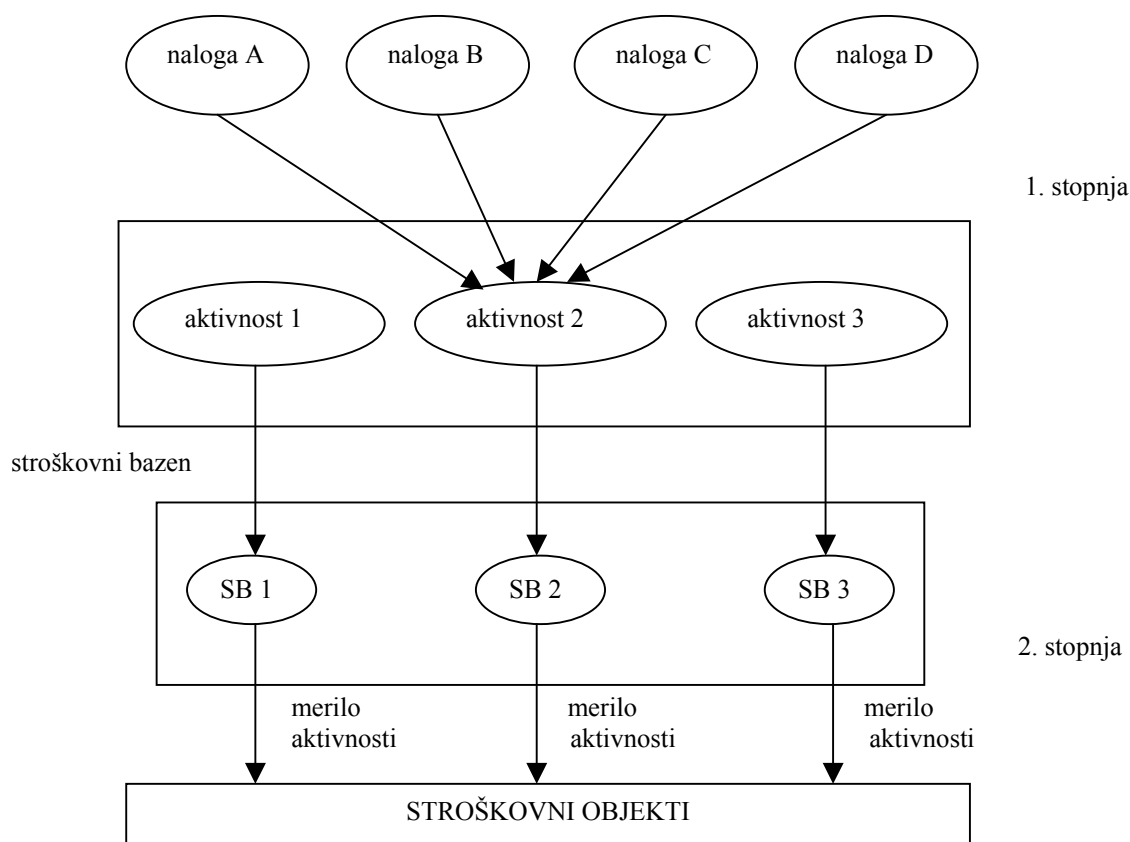
Zaradi naštetih prednosti narašča uporaba koncepta SAPP v podjetjih. Kot vsaka metoda v računovodstvu, ima tudi koncept SAPP svoje pomanjkljivosti. Te so naslednje (Cokins, 2000, str. F8-2; Turney, 1996):

- Velik problem koncepta SAPP predstavlja razčlenjevanje aktivnosti, natančneje, kako daleč naj poteka razčlenjevanje aktivnosti. Ta postopek je namreč povezan z dodatnimi stroški, zato je potrebno posamezne aktivnosti združevati in stroške, ki se nanašajo na te aktivnosti, razporejati na temelju enakega merila. S teoretičnega vidika je mogoče razčleniti aktivnosti tako, da bomo za vsako aktivnost natančno vedeli, v kakšni povezavi je s posameznim poslovnim učinkom. Na ta način bi lahko tudi natančno izračunali, koliko je poslovni učinek porabi. Ker tako ne bi bilo problema z razporejanjem stroškov, bi bile lastne cene posameznih poslovnih učinkov povsem natančne. Seveda v praksi take situacije ne moremo pričakovati, ker bi merjenje povzročalo več stroškov kot koristi od natančnejše kalkulacije.
- Koncept SAPP zahteva visoke stroške uvajanja, sodelovanje vseh zaposlenih in ogromno časa. Zaposlene ponavadi spodbudi k sodelovanju, vendar to pomeni spet dodatne stroške. Koncept SAPP potrebuje več zbiranja podatkov kot zunanja poročila, ki jih pripravlja podjetje. Omeniti je treba še posodobljeno računalniško opremo in ustrezno programsko orodje. Če podjetje nima dobro razvite računalniške in programske opreme, je uvajanje novega sistema zelo ovirano.
- Podatki, ki jih pridobimo na podlagi koncepta SAPP, so za poročila, ki so namenjena zunanjim uporabnikom, neprimerni. Neprimerni so zato, ker so preveč podrobni, poleg tega tudi ne ustrezajo standardom poročanja. Namreč po veljavnih Slovenskih računovodskih standardih je potrebno za zunanja poročila prikazovati stroške po naravnih vrstah. Sistem torej lahko samo dopolni star sistem, ne more pa ga nadomestiti.
- Problemi se pojavijo tudi pri zbiranju podatkov, saj se poslovni procesi proučujejo na podlagi intervjujev z zaposlenimi. Velikokrat se zgodi, da so njihove ocene o dejanskem stanju bolj subjektivne narave. Posledica tega je, da so osnove za razporejanje stroškov določene preveč ohlapno, kar pomeni preveč svobode pri razporejanju le-teh.
- Uvedba novega stroškovnega sistema pomeni tudi, da mora poslovodstvo spremeniti način razmišljanja. Težko je razumeti, da izdelek, za katerega so mislili, da prinaša dobiček, v resnici prinaša izgubo.
- Pogosto se dogaja, da v podjetju ne znajo zadovoljivo in uspešno uporabljati novih, izboljšanih informacij pri sprejemanju poslovnih odločitev.

3.1.4. Bistvena razlika med tradicionalnimi sistemi stroškov in konceptom SAPP

Če primerjamo tradicionalno stroškovno računovodstvo s konceptom SAPP, pomeni slednji preglednejše in natančnejše spremljanje stroškov, medtem ko tradicionalno računovodstvo spremlja le neposredne stroške materiala in dela po enoti poslovnega učinka. Koncept SAPP 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 konceptom SAPP je torej v načinu razporejanja stroškov, kar prikazuje tudi slika 3.

Slika 3: Dvostopenjsko razporejanje stroškov v okviru koncepta SAPP



Vir: Tekavčič, 1997, str. 98.

Tradicionalni sistemi stroške najprej razdelijo na posamezna stroškovna mesta in nato na posamezne stroškovne nosilce, medtem ko koncept SAPP 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).

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. Koncept SAPP 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 stroškov uporabljajo za merilo obseg proizvodnje določenega izdelka ali storitev, medtem ko koncept SAPP ugotavlja, da določeni stroški niso odvisni od obsega proizvodnje.

Tradicionalni sistemi uporabljajo še standardne ključne kot so obseg proizvodnje, strojne ure in ure neposrednega dela. Posledica tega je, da pripišejo izdelkom tudi tiste stroške aktivnosti, ki jih dejansko ne uporabljajo. Koncept SAPP pripisuje stroške na podlagi ključev, ki so odvisni od povzročiteljev stroškov.

Za koncept SAPP 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 se za razliko od koncepta SAPP ponavadi usmerimo samo na posamezne poslovne učinke.

Cokins (1996) meni, da tradicionalni sistemi stroškov v najboljšem primeru niso uporabni, medtem ko v najslabšem primeru niso pravilni in posledično zavajajoči. Mnogi se s to trditvijo verjetno ne bi strinjali, saj so tudi tradicionalni sistemi stroškov primerni v določenih razmerah, še posebej takrat, ko ima podjetje manjše število izdelkov v svojem proizvodnem programu, manjši znesek splošnih stroškov, homogene procese proizvodnje, homogene kupce in trg, visoko maržo ter nizke administrativne, distribucijske in prodajne stroške. Vendar moramo vedeti, da je vse manj podjetij, ki imajo te značilnosti.

Tradicionalni sistemi razporejanja splošnih stroškov omogočajo zadovoljive rezultate samo 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, 1995, str. 94).

3.1.5. Uvajanje koncepta SAPP v podjetje

Uvajanje koncepta SAPP v podjetje ni poceni. Zato je potrebno najprej izdelati analizo stroškov in koristi, na podlagi katere ugotovimo, ali bodo koristi nove metode večje od stroškov njenega uvajanja.

Uvajanje naj bi bilo smiselno le v primeru (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 94-95):

- ko imajo splošni stroški dovolj velik delež v celotnih stroških in
- ko deleža splošnih in spremenljivih stroškov nista enaka na enoto poslovnega učinka.

Obstajajo različni načini oblikovanja koncepta SAPP, med katerimi se eni bolj usmerjajo na ugotavljanje obsega in vzrokov nastalih stroškov ter na oblikovanje podlag za nadzor nad stroški.

Drugi dajejo večji poudarek določanju aktivnosti, ki se izvajajo v podjetju in iskanju stroškov, povezanih z aktivnostmi. Slednji načini izhajajo iz podrobne analize aktivnosti, saj le-te predstavljajo osnovne povzročitelje stroškov v podjetju.

3.1.5.1. Kdaj je potrebno spremeniti obstoječi sistem stroškov

Managerji morajo spremljati morebitna znamenja v poslovnem okolju, ki opozarjajo, da je potrebno sistem stroškov spremeniti. Hitreje ko v podjetju opazijo napake pri obstoječem sistemu, večja je verjetnost, da se izognejo napačnim odločitvam, ki so posledica napačnih informacij.

Neustrezen sistem stroškov v podjetju svojo uporabnost izgublja postopoma. Ponavadi se to zgodi takrat, kadar se ne more prilagajati nastalim spremembam v okolju, katere lahko zahtevajo različne novosti pri zbiranju in prikazovanju stroškov. Managerji poznajo dva načina, s katerima lahko ugotovijo ustreznost sistema stroškov. Prvi način je, da preverijo stopnjo obstoja pojavov, ki opozarjajo, da sistem stroškov v podjetju ne daje zanesljivih informacij. Drugi način je, da presodijo, ali je v poslovnem okolju podjetja (tako v notranjem kot tudi zunanjem) prišlo do sprememb, ki ponavadi zahtevajo prilagajanje sistema stroškov. Če so se spremembe pojavile, poskušajo ugotoviti, koliko se je, če se sploh je, sistem stroškov tem spremembam prilagodil (Tekavčič, 1997, str. 150).

3.1.5.2. Temeljna vprašanja in pomisleki pri uvajanju koncepta SAPP v podjetje

Tudi v podjetjih, v katerih so jim poznane slabosti računovodske službe, se pojavljajo mnogi pomisleki in vprašanja v povezavi z uvajanjem novega sistema spremljanja stroškov.

Sedanji sistemi stroškov praviloma ne izpolnjujejo zahtev managerjev, ki za sprejemanje optimalnih poslovnih odločitev potrebujejo informacije, ki so pravočasne in zanesljive. Kljub temu, da strokovna literatura v tujini zelo pogosto poroča o prednostih, ki jih pri uvajanju alternativnih sistemov stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa ugotavljajo najuspešnejša ameriška podjetja, se koncept SAPP zelo počasi uveljavlja v evropski strokovni javnosti, še počasneje prihaja v podjetja.

Uveljavljanje omenjenega koncepta v praksi je namreč povezano s številnimi dilemami in vprašanji, ki povzročajo dvom o smiselnosti odločitev, ki so povezane s spremembami sistema stroškov v podjetju (Tekavčič, 1997, str. 149).

Vodilni v podjetju, ki so zadolženi za uvajanje novega sistema stroškov, se tako srečujejo z naslednjimi vprašanji (Tekavčič, 1997, str. 154-155):

- ali naj za potrebe uporabnikov znotraj podjetja uvedejo popolnoma nov, samostojen stroškovni sistem, ki bo vzporeden obstoječemu sistemu, za katerega je značilno, da je usmerjen predvsem v informacije za zunanje uporabnike, ali naj samo dopolnijo obstoječi stroškovni sistem tako, da bo nudil tudi informacije za management v podjetju.
- ali naj bo nov sistem v podjetju zasnovan na temeljih koncepta SAPP, ali naj izhaja iz izkušenj o slabostih obstoječega stroškovnega sistema.
- kako upravičiti koncept SAPP glede na pomisleke in vprašanja, v zvezi s katerimi se pojavljajo.

Podjetje potrebuje samostojen sistem za potrebe pripravljanja informacij o stroških pri poslovnih odločitvah. Pri tem moramo upoštevati tudi stopnjo zrelosti podjetja za uvajanje takega sistema, ki se od podjetja do podjetja razlikuje.

Uvedba stroškovnega sistema za potrebe sprejemanja notranjih odločitev zavisi predvsem od stopnje razvitosti obstoječega sistema. V primeru, da sistem stroškov že uvaja določene izboljšave, ki imajo pozitiven vpliv na kakovost informacij, namenjenih uporabnikom znotraj podjetja, potem obstaja velika verjetnost, da se bo oblikoval v smeri ločenega obravnavanja stroškov za različne namene.

V primeru odločitve podjetja o spremembi stroškovnega sistema z namenom izboljšati kvaliteto informacij, ni smiselno vztrajati pri tradicionalnih načelih obravnavanja stroškov. Podjetje bo tako kmalu spoznalo, da tudi spremenjen sistem stroškov ne daje primerne informacijske podlage za sprejemanje kakovostnih poslovnih odločitev. Poslovno okolje se je namreč v veliki meri spremenilo, tako da zahteva drugačno obravnavanje stroškov. Povsem normalno je, da imajo vodilni v podjetju pomisleke glede novosti, za katero ponavadi vedo, da prinaša določene stroške, vendar niso prepričani, kaj bo ta novost prinesla v podjetje.

Uvajanje novega sistema stroškov zares zahteva precej denarja in tudi časa, vendar so lahko za podjetje stroški napačnih poslovnih odločitev zaradi izkrivljenih informacij tudi usodni. Zaradi tega želijo podjetja čim bolj zanesljive in točne informacije o stroških. Tako začnejo izpopolnjevati svoje stroškovne sisteme, ker velja, da stopnja zanesljivosti informacij s povečevanjem kompleksnosti stroškovnega sistema narašča. Izpopolnjevanje obstoječih sistemov zahteva velik znesek denarja, vendar se velikokrat pokaže, da je to izboljševanje nesmiselno, saj tradicionalno obravnavanje stroškov pri še tako razčlenjenem sistemu ne zagotavlja zanesljivih informacij, ker temeljijo na napačnih predpostavkah. V primeru, da se podjetje odloči za vlaganje sredstev v nov stroškovni sistem, naj izbere takšen sistem, ki bo zagotavljal znatno povečanje kakovosti informacij o posameznih stroških (Tekavčič, 1997, str. 156-157).

Obstajajo še druga dejstva, ki pojasnjujejo, da so določene razmere v modernem poslovnem okolju v korist uvajanja koncepta SAPP (Tekavčič, 1997, str. 159):

- Stroški, ki so povezani z ugotavljanjem stroškov posameznih poslovnih učinkov, se zaradi hitrega razvoja informacijske tehnologije znižujejo in posledično se povečujejo možnosti zagotavljanja kakovostnih informacij o stroških.
- Zaradi vse večje konkurence na trgu postajajo nepravilne odločitve vse bolj nevarne za tržno preživetje podjetja. Zato mora razpolagati s čim bolj kakovostnimi informacijami o stroških, ki so potrebne za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev.
- Konkurenca na trgu je tista, ki priganja podjetja v proizvodnjo novih izdelkov. Ti proizvodi so vse bolj prilagojeni zahtevam kupcev, vendar večje število novih proizvodov lahko v veliki meri spremeni strukturo stroškov. Zato mora biti sistem zasnovan tako, da morebitna sprememba v strukturi stroškov ne sme vplivati na stopnjo natančnosti informacij o lastnih cenah poslovnih učinkov.

3.1.5.3. Ukrepi pri uvajanju koncepta SAPP

Ko se podjetje odloči za uvajanje koncepta SAPP, mora najprej definirati aktivnosti, ki jih izvaja in stroške, povezane s posameznimi aktivnostmi. Odločiti se mora tudi za ustrezen način razporejanja stroškov, saj vemo, da jih posameznim aktivnostim ne moremo pripisati neposredno. Naslednji korak je opredelitev stroškovnih objektov in načinov razporejanja stroškov aktivnosti na posamezne stroškovne objekte, kar vključuje odločitev o povzročiteljih stroškov in merilih aktivnosti. Na koncu je potrebno definirati tudi centre aktivnosti, za katere podjetje potrebuje zbirne podatke.

Oblikovanje koncepta SAPP je sestavljeno iz naslednjih korakov (Tekavčič, 1997, str. 164-165):

- 1. korak: opredelitev posameznih aktivnosti in ugotavljanje stroškov, ki jim pripadajo - določanje stroškovnih bazenov**
 - ugotavljanje neposrednih stroškov aktivnosti
 - dodelitev ustreznega zneska stroškov posameznim stroškovnim bazenom (stroški se nanašajo na več aktivnosti)
 - določitev ustrezne osnove za razporejanje »splošnih« stroškov aktivnosti – določitev meril aktivnosti na prvi stopnji razporejanja stroškov.
- 2. korak: razporeditev stroškov iz stroškovnih bazenov na stroškovne objekte**
 - določitev stroškovnih objektov (na primer proizvod, serija in podobno)
 - določitev meril aktivnosti na drugi stopnji razporejanja stroškov.
- 3. korak: določanje centrov aktivnosti, za katere želi prikazovati podatke ločeno.**

Če uvajalci koncepta SAPP niso dovolj poučeni o osnovnih značilnostih novega koncepta, potem še tako dober sistem stroškov ne more prinašati pozitivnih rezultatov. Zato je potrebno dobro proučiti osnove za dodeljevanje splošnih stroškov na prvi stopnji in povzročitelje. Poleg tega podjetje ne sme spregledati pomembnosti meril aktivnosti za dodeljevanje stroškov na drugi stopnji razporejanja le-teh.

Največjo odgovornost za učinkovito delovanje novega sistema v praksi ima predvsem management. Le-ta mora biti pripravljen na vse, še posebej na morebitne spremembe, ki v vsakem primeru spremljajo uvajanje novega stroškovnega sistema. Te spremembe so na primer nov sistem nagrajevanja, premeščanje ali odpuščanje delavcev in podobno. Tako morajo vodilni v podjetju zagotoviti, da je uvajanje predvsem projekt, pri katerem naj bi se trudili vsi, ki so odgovorni za sprejemanje pomembnih odločitev v podjetju. Le tako je možno doseči konsistentnost sistema in logično opredelitev njegovih posameznih sestavin, ki morajo biti v skladu z dejanskim stanjem v podjetju. Za tak postopek je potrebno vedno napraviti podrobno analizo posameznih delov poslovnega procesa. Prav tako ta pristop predstavlja tudi osnovno izhodišče za povečanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja v podjetju na temelju analize posameznih aktivnosti.

Vsi ti argumenti nas vodijo do trditve, da je koncept SAPP zelo pomemben instrument, ki pomaga odkrivati šibke točke v poslovanju. Prav tako predstavlja tudi dobro osnovo za prepoznavanje ter odpravljanje le-teh (Tekavčič, 1997, str. 166).

V nadaljevanju bom predstavila še drugo možnost oblikovanja koncepta SAPP in pojasnila glavno razliko med njima.

Drury (1994, str. 276) pri oblikovanju koncepta SAPP navaja naslednje stopnje:

- **opredelitev temeljnih aktivnosti, ki se izvajajo v podjetju**

Pri tej stopnji mora podjetje določiti glavne aktivnosti, ki jih izvaja (na primer s proizvodjalno opremo povezane aktivnosti, z neposrednim delom povezane aktivnosti in podobno).

- **oblikovanje stroškovnih bazenov – stroškovnih mest za posamezno aktivnost**

Druga stopnja zahteva od podjetja, da oblikuje stroškovno mesto (stroškovni bazen) za posamezno aktivnost (na primer celotni stroški priprave proizvodnje lahko tvorijo samostojno stroškovno mesto za vse s pripravo proizvodnje povezane stroške).

- **določitev povzročitelja stroškov za posamezno aktivnost**

Pri tej stopnji je potrebno ugotoviti dejavnike stroškov posamezne aktivnosti. Povzročitelji stroškov so na primer število sprejetih naročil v prodajnem oddelku, število nabavnih naročil za nabavni oddelek in podobno.

- **prenos stroškov aktivnosti na proizvode na osnovi porabe aktivnosti**

Zadnja stopnja razporejanja stroškov predstavlja prenos aktivnosti na posamezne proizvode glede na porabo posamezne aktivnosti v proizvodjalnem procesu.

Na podlagi obeh predstavljenih postopkov oblikovanja koncepta SAPP lahko sklepamo, da je način oblikovanja po Tekavčičevi teoriji podrobnejši in zato tudi bolj razumljiv, ker bolj natančno opredeljuje drugo stopnjo z razporeditvijo stroškov aktivnosti najprej na stroškovne objekte in nato na končne stroškovne nosilce.

Tako oblikovan sistem omogoča bolj natančen vpogled v stroške po aktivnostih, po učinkih aktivnosti, po različnih stroškovnih objektih in po skupinah aktivnosti, ki so združene v centre aktivnosti glede na skupne značilnosti (Jazbec, 2002, str. 96).

3.1.6. Koncept SAPP in uspešnost poslovanja podjetja

Pogoj, ki je potreben za povečanje uspešnosti poslovanja podjetja, je dobro poznavanje šibkih točk poslovnega procesa, zaznavanje nastajajočih stroškov v podjetju in možnost povečanja učinkovitosti posameznih aktivnosti. Prav tako mora podjetje pridobljeno znanje uporabiti za uvajanje morebitnih sprememb, ki ponavadi privedejo do boljših poslovnih rezultatov. V primeru, da podjetje ne ve, kako izrabiti ponujene možnosti sistema, potem tudi uvajanje sistema SAPP samo po sebi ni sposobno zagotoviti večje uspešnosti poslovanja. Možnosti, ki jih ponuja sistem, izhajajo predvsem iz usmeritve na analizo aktivnosti, ki pomenijo središčno točko obravnavanja stroškov na temelju aktivnosti poslovnega procesa. Podjetje izpolni pogoj za povečanje uspešnosti poslovanja na temelju analize aktivnosti in vedenja povzročiteljev stroškov, ko definira aktivnosti v zvezi z uvedbo novega stroškovnega sistema.

Mnogi so mnenja, da so ukrepi, zasnovani na analizi aktivnosti, odločilnega pomena za prepoznavanje ter odpravljanje šibkih točk v poslovanju in povečevanje uspešnosti poslovanja (Tekavčič, 1997, str. 166).

3.1.6.1. Analiza aktivnosti-temeljno izhodišče povečevanja uspešnosti

Za vsako podjetje je značilno, da izvaja različne aktivnosti. Za doseganje visoke stopnje uspešnosti in učinkovitosti so ene med njimi bolj pomembne kot ostale. Podjetje analizira posamezne aktivnosti z namenom, da bi ugotovilo, katere izmed njih predstavljajo šibko točko v poslovanju in kako je z možnostmi za odpravljanje ugotovljenih slabosti. Seveda mora pred tem še opredeliti posamezne aktivnosti za potrebe oblikovanja koncepta SAPP.

Najprej je potrebno ugotoviti, katere so tiste aktivnosti, ki dajo prispevek k vrednosti in katere ne prispevajo k vrednosti z vidika kupca. Podjetje se mora usmeriti na učinkovito opravljanje prvih in zmanjšanje drugih aktivnosti (Tekavčič, 1997, str. 167).

Pri analizi aktivnosti naj bi podjetje opravilo naslednje štiri faze (Turney, 1992, str. 22-23):

- razdelitev aktivnosti na bistvene in nebistvene,
- temeljita analiza bistvenih aktivnosti,
- primerjava opravljanja aktivnosti z najboljšimi načini v praksi in
- proučevanje povezav med aktivnostmi.

Na podlagi te podrobne analize lahko podjetje poišče najbolj ustreznih rešitev za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti v poslovanju.

Analiza aktivnosti spada med najpomembnejše dejavnike modernega poslovanja. To lahko trdimo zato, ker vsi sodobni koncepti, ki se razvijajo zaradi povečevanja učinkovitosti in uspešnosti poslovanja, zahtevajo poznavanje značilnosti posameznih aktivnosti poslovnega procesa. Analiza aktivnosti je tesno povezana tudi s konceptom stroškov življenjskega cikla proizvoda in konceptom ciljnih stroškov (Tekavčič, 1997, str. 170).

3.1.6.2. Merila za ugotavljanje uspešnosti poslovanja

Razmere, zaradi katerih je potrebno spremeniti tradicionalne sisteme stroškov, ponavadi zahtevajo tudi nova merila za ugotavljanje uspešnosti poslovanja. Posledica tega je, da kratkoročni finančni kazalci uspešnosti poslovanja postajajo vse manj pomembni, medtem ko se povečuje pomen nefinančnih kazalcev uspešnosti poslovanja. Omenjeno situacijo lahko povežemo s potrebo podjetij po odkrivanju in odpravljanju vseh nezaželenih aktivnosti.

Nefinančni kazalci, s katerimi presojamo uspešnost poslovanja so kazalci, na podlagi katerih ugotavljamo, kako učinkoviti so posamezni deli poslovnega procesa. Če jih povežemo z dejstvom, da naj se v podjetju izvajajo predvsem zaželeni in potrebni aktivnosti, lahko nefinančne kazalce opredelimo tudi kot kazalce, s katerimi ugotavljamo uspešnost poslovanja. V primeru, da podjetje povečuje učinkovitost, hkrati tudi znižuje stroške poslovanja. Ta situacija vodi k povečanju uspešnosti, če ostanejo druge okoliščine nespremenjene (Tekavčič, 1997, str. 173).

Za ugotavljanje uspešnosti poslovanja v podjetju se najpogosteje uporabljajo kazalci, ki se nanašajo na (Garrison, 1991, str. 375-380):

- nadzor stroškov materiala in izmeta (na primer delež stroškov materiala v skupnih stroških),
- presojanje kakovosti merjenja (na primer stroški popravil),
- zaloge glede na vrsto in količino (na primer število različnih postavk v zalogah),
- čas od nabave do dobave proizvodov kupcem (na primer število pravočasnih dobav) in
- razpoložljivost in izkoriščenost opreme (na primer stopnja izkoriščenosti opreme).

Za podjetja je dobro, da je velikost večine teh kazalcev majhna, kar pa ne velja za stopnjo izkoriščenosti opreme.

Za novejšje metode obvladovanja stroškov je značilno, da temeljijo na informacijah, ki jih zagotavlja koncept SAPP. To velja tudi za pristopa, ki ju predstavljam v naslednjih dveh podpoglavjih.

3.2. Predračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. Activity-Based Budgeting ABB)

Predračunavanje na podlagi aktivnosti spada med sodobne računovodske rešitve na področju obvladovanja stroškov v podjetju. Gre za proces načrtovanja in nadziranja pričakovanih aktivnosti v podjetju. Glavni namen je izdelava stroškovno učinkovitega predračuna, ki mora ustrezati predvidenemu obsegu dela in dogovorjenim strateškim ciljem. Končni izdelek omenjenega koncepta je predračun aktivnosti. Tako podjetje količinsko predstavi pričakovane aktivnosti in istočasno izrazi napoved managementa glede obsega dela ter finančnih in nefinančnih pogojev. Tako eni kot drugi morajo biti izpolnjeni, da podjetje lahko doseže zastavljene strateške cilje ter dogovorjene spremembe, ki so nujno potrebne za izboljšanje uspešnosti poslovanja.

Predračunavanje na podlagi aktivnosti je proces, pri katerem podjetje uporabi informacije, ki jih dobi na temelju koncepta SAPP. Na osnovi pridobljenih informacij oblikuje predračun, za katerega je značilno, da temelji na ocenjenih potrebah po prvinah poslovnega procesa in ne na preteklih finančnih podatkih. Predračun prikazuje predvidene poslovne prvine, za katere je značilno, da jih aktivnosti porabljajo v okviru poslovanja podjetja. V tovrstnem predračunu so prikazane vrste, količine in stroški poslovnih prvin. Tako naj bi predstavljal del celovitega načrtovanja na podlagi aktivnosti v okviru podjetja kot celote.

Pri predračunavanju na podlagi aktivnosti gre v bistvu za koncept SAPP v obratni smeri. Pri konceptu SAPP stroški »tečejo« od zgoraj navzdol, medtem ko pri predračunavanju na podlagi aktivnosti, stroški »tečejo« od spodaj navzgor (Šink, 2001, str. 16-17).

Predračunavanje na podlagi aktivnosti je sestavljeno iz zaporedja naslednjih korakov (Cooper, Kaplan, 1999, str. 529):

- podjetje mora oceniti obseg proizvodnje in obseg prodaje za posamezni poslovni učinek ter za posameznega kupca v naslednjem obdobju;
- predvideti mora aktivnosti, ki so potrebne za ocenjeni obseg proizvodnje in obseg prodaje;
- izračunati mora prvine poslovnega procesa, ki jih potrebuje za posamezne aktivnosti;
- določiti mora skupni obseg posameznih prvin poslovnega procesa;
- določiti mora stopnjo zmogljivosti za posamezno aktivnost.

Kot sem že omenila, tradicionalno predračunavanje ne prinaša zadovoljivih rezultatov za podjetje, saj se pri tem načinu obvladovanja stroškov ponavadi pogleda le stroške preteklega leta, na osnovi tega se povečajo postavke v predračunu, ki so skladne s predvideno inflacijo in predvidenim povečanjem prihodkov. Posledica tega je, da se napake iz preteklih let prenašajo

v predračun tekočega leta. Zato je predračunavanje na podlagi aktivnosti v mnogih pogledih boljši način obvladovanja stroškov.

Druge prednosti predračunavanja na podlagi aktivnosti v primerjavi s tradicionalnim načinom predračunavanja so naslednje (Šink, 2001, str. 18):

- omogoča, da so aktivnosti med poslovnimi procesi usklajene;
- zahteva upoštevanje potreb in želja kupcev;
- usmerjeno je na obseg dela ter na način opravljanja aktivnosti;
- vsi zaposleni morajo obvladovati tiste aktivnosti, ki jih opravljajo;
- trudi se zagotavljati skladnost rezultatov in izvajanja aktivnosti;
- večji poudarek daje določanju aktivnosti in poslovnih procesov kot določanju poslovnih prvin ter ciljev.

Če želi podjetje, da bo predračunavanje na podlagi aktivnosti uspešno, mora biti predano odličnosti, hkrati mora izbrati tudi ustrezen pristop na področju obvladovanja aktivnosti ter poslovnih procesov za doseganje te odličnosti.

Predračunavanje na podlagi aktivnosti predstavlja pristop, ki omogoča vodstvu podjetja sprejemanje ustrežnejših poslovnih odločitev, saj lahko z njegovo pomočjo lažje in predvsem hitreje vplivajo na izboljšano izvajanje posameznih aktivnosti ter poslovnih procesov. Pri tem pristopu ne gre za izpolnjevanje predračunskih obrazcev, temveč za usmeritev v izboljšanje poslovanja podjetja (Šink, 2001, str. 19-20).

3.3. Poslovođenje na temelju analize aktivnosti (angl. Activity-Based Management – ABM)

Poslovođenje na temelju analize aktivnosti je proces, ki v osnovi predstavlja uporabo tistih informacij, ki jih podjetje pridobi na podlagi koncepta SAPP z namenom izboljšati poslovanje podjetja. Usmerja se na obvladovanje aktivnosti, ki predstavlja dober pripomoček za nenehno izboljševanje vrednosti za kupce. Če je sposobno zagotoviti te vrednosti, ustvari tudi dobiček (Šink, 2001, str. 20).

Koncept SAPP in poslovođenje na temelju analize aktivnosti predstavljata podlago za obvladovanje stroškov na temelju analize aktivnosti (angl. Activity-Based Cost Management, skrajšano ABCM ali ABC/M). Pri uvajanju pristopov celovitega obvladovanja stroškov na temelju analize aktivnosti v podjetje bi morali v prvem koraku uvesti koncept SAPP na ravni podjetja kot celote. Tako bi dobili vpogled na stopnjo ravni in gibanje stroškov posameznih aktivnosti s strateškega vidika odločanja. V naslednjem koraku bi se morali usmeriti v bolj operativno obvladovanje stroškov in uvesti poslovođenje na temelju analize aktivnosti na podlagi informacij, ugotovitev ter rezultatov, za katere je značilno, da smo jih pridobili s pomočjo koncepta SAPP. Pri tem je zelo pomembno, da so podatki o aktivnostih ter njihovih stroških zelo podrobno predstavljeni in točni (Cokins, 2000, str. F8-1).

Informacije, ki jih podjetje dobi na podlagi koncepta SAPP, lahko zelo koristijo v okvirih strateškega odločanja o poslovnih učinkih, trgih, kupcih in podobno (Reeve, 1996, str. 11). Zelo so pomembne tudi v okviru poslovanja na temelju analize aktivnosti, ker lahko managerji in zaposleni v posameznih oddelkih natančno ugotovijo, na kakšen način povečana raznolikost in spremenljivost poslovnih učinkov vpliva na gibanje stroškov (Thorne, Gurd, 1995, str. 53). Če uporabimo koncept SAPP, dobimo podatke o vrednosti celotnih stroškov, vrednosti stroškov na enoto stroškovnih objektov, vrednosti celotnih in povprečnih stroškov posameznih elementov aktivnosti in informacije o povzročiteljih stroškov. Vse to ne pomaga veliko pri analiziranju glavnih vzrokov neuspešnega poslovanja in presojanju uspešnosti. Zato je potrebno uvesti še poslovanje na temelju analize aktivnosti. Šele s kombiniranjem obeh omenjenih konceptov lahko obvladujemo stroške v celoti.

Pri poslovanju na temelju analize aktivnosti je zelo pomembna podrobna analiza strukture stroškov. Tako poglobljena analiza daje možnost za bolj učinkovito obvladovanje aktivnosti in poslovnih procesov.

Naloga podjetja je, da proizvaja obstoječe izdelke s čim manjšim obsegom poslovnih prvin. Zato mora spreminjati obliko izdelkov, nenehno izboljševati poslovne procese, iskati nove tehnologije, ki omogočajo bolj ekonomično proizvodnjo in opustiti proizvodnjo nedonosnih izdelkov. S tem ko se podjetje prizadeva za bolj ekonomično izkoriščanje poslovnih prvin in odpravljanje nedonosnih aktivnosti, pridobi tudi določene neizkoriščene zmogljivosti. Samo v primeru, da bo podjetje odpravilo ali donosno uporabilo neizkoriščene zmogljivosti, bo s tem nekaj pridobilo. To je razlog, da je potrebno pri poslovanju na temelju analize aktivnosti upoštevati tudi obvladovanje zmogljivosti, če hočemo pridobiti koristi (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 166).

Za poslovanje na temelju analize aktivnosti je značilno, da vključuje tako analizo aktivnosti kot povzročiteljic stroškov kot tudi analizo celotnega poslovanja podjetja. Analiza aktivnosti, ki predstavljajo center omenjenega koncepta, predstavlja osnovo za koncept SAPP pri razporejanju stroškov in temelj za nenehne izboljšave posameznih delov poslovnega procesa. Zahteva po nenehnih izboljšavah potrebuje ob sebi tudi nove potrebe po informacijah, ki so nujno potrebne pri sprejemanju ustreznih poslovnih odločitev (Tekavčič, 1997, str. 175).

V naslednjem podpoglavju bom na kratko pojasnila, kako sta predračunavanje na podlagi analize aktivnosti (v nadaljevanju ABB) in poslovanje na temelju analize aktivnosti (v nadaljevanju ABM) povezana s konceptom SAPP.

3.4. Povezanost koncepta SAPP s konceptoma ABB in ABM

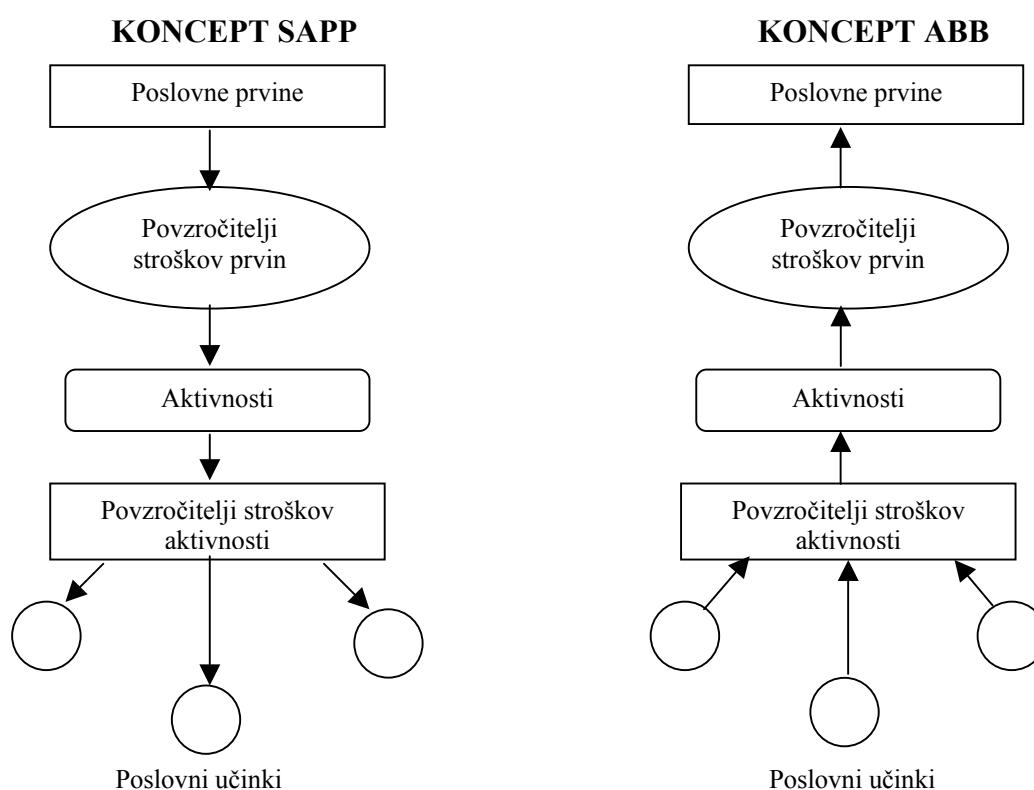
Vsi omenjeni koncepti spadajo med sodobne računovodske rešitve obvladovanja stroškov, za katere je značilno, da temeljijo na natančni analizi aktivnosti. Podrobna analiza omogoča razdelitev aktivnosti na bistvene in nebistvene. Ko so izločene nepotrebne aktivnosti, ki ne

prispevajo k vrednosti z vidika podjetja, so izpolnjeni tudi pogoji za povečanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja.

3.4.1. Koncept SAPP in koncept ABB

Koncept SAPP in koncept ABB sta povezana tako, da slednji uporablja informacije, pridobljene na podlagi koncepta SAPP. Potrebuje jih za oblikovanje predračuna, ki temelji na ocenjenih potrebah po prvinah poslovnega procesa. Pomembno je, da predračun ni zasnovan na preteklih finančnih podatkih, ker bi se lahko napake iz preteklih obdobj prenašale v prihodnja obdobja.

Slika 4: Koncept ABB kot koncept SAPP v nasprotni smeri



Vir: Cooper, Kaplan, 1999, str. 528.

Lahko rečemo, da gre pri konceptu ABB za koncept SAPP v obratni smeri, kar je prikazano tudi na sliki 4. Pri konceptu SAPP poteka tok stroškov od virov do aktivnosti in nato do poslovnih učinkov ter kupcev. Za koncept ABB pa je značilno, da najprej predvidimo velikost prodaje in proizvodnje za prihodnje obdobje. Na podlagi tega ocenimo potrebe po aktivnostih za obseg proizvodnje in prodaje, temu sledi izračun potrebnih prvin in opredelitev kapacitet aktivnosti.

3.4.2. Koncept SAPP in koncept ABM

Koncept ABM prav tako uporablja informacije, pridobljene na podlagi koncepta SAPP. Z njimi poskuša vplivati na izboljšanje poslovanja podjetja.

Koncept SAPP in koncept ABM skupaj predstavljata podlago za obvladovanje stroškov na temelju analize aktivnosti (ABCM). To pomeni, da mora podjetje uporabiti kombinacijo koncepta SAPP in koncepta ABM, če želi učinkovito ter uspešno obvladovati stroške.

Za oba koncepta je značilna tudi usmerjenost v prihodnost. Omogočata izvajanje naslednjih odločitev (Cokins, 1996, str. 59-60):

- Z natančnimi informacijami o dobičkonosnosti posameznih proizvodov oziroma storitev podjetju omogočata sprejemanje **strateških odločitev** (na primer selekcijo trgov). Te odločitve sprejema poslovodstvo na najvišji ravni, saj zadevajo celotno podjetje.
- Analize aktivnosti zagotavljajo podjetju informacije o aktivnostih, definirajo povezavo med njimi in stroški, ki nastajajo pri tem. Podjetje se lahko bolj usmeri na iskanje problemov in doseganje optimalnega poslovnega procesa. To so **taktične odločitve**, ki jih sprejemajo nižje ravni poslovodstva.
- Najbolj popularna uporaba koncepta SAPP in koncepta ABM je **načrtovanje in modeliranje**. Ko podjetje oblikuje primeren stroškovni sistem, ga lahko uporabi za simulacije posameznih delov ali celotnega podjetja. Na podlagi simulacij lahko ugotovi vzorčno - posledične povezave v podjetju, kar mu omogoča predvidevanje prihodnjih stroškov.

Navedene ugotovitve v tretjem poglavju so zgolj teoretične, zato bom v naslednjem poglavju skušala pojasniti, koliko so sodobna managerska orodja poznana med slovenskimi podjetji in kateri izmed treh proučevanih pristopov je najbolj poznan ter razširjen v podjetjih. Kot sem omenila že na začetku podpoglavja 3.4., spadajo vsi trije obravnavani pristopi med sodobna managerska orodja. Najprej bom predstavila poznavanje in uporabo vseh sodobnih pristopov, potem se bom omejila samo na koncepte SAPP, ABB in ABM. Na koncu bom pojasnila tudi povezanost uporabe modernih metod z uspešnostjo poslovanja v podjetju.

4. UPORABA MANAGERSKIH ORODIJ V SLOVENSКИH PODJETJIH IN NJIHOV VPLIV NA USPEŠNOST POSLOVANJA

Razmere, v katerih poslujejo današnja podjetja, so se v zadnjih desetletjih močno spremenile. Vse bolj pomembna postaja sposobnost obvladovanja stroškov. Podjetja se spopadajo z naraščajočo konkurenco na trgu, kupci želijo kakovostne izdelke po nizki ceni, tehnologija se hitro razvija in če želi podjetje obstati na trgu, mora vlagati v razvoj tehnologije ter nenehno izpopolnjevati proizvodnjo svojih izdelkov. Posledica tega je spremenjena struktura stroškov,

ki zahteva tudi nove stroškovne sisteme za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev. Tako so se razvila sodobna managerska orodja, s katerimi podjetja lažje obvladujejo stroške.

4.1. 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), predračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. Activity-Based Budgeting – ABB), poslovanje 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), celovito obvladovanje kakovosti (angl. Total Quality Management – TQM), koncept stalnih izboljšav poslovanja (angl. Continuous Improvement), prenova poslovnih procesov (angl. Business Process Reengineering – BPR) in uravnoteženi 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).

4.2. Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih

V tem podglavju bom uporabila podatke, ki so bili pridobljeni na podlagi raziskave z naslovom »Obvladovanje stroškov v slovenskih podjetjih«, katere glavni namen je bil ugotoviti, kakšno je stanje na področju poznavanja in uporabe sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih. Izvedena je bila pozimi 2000/2001 v okviru raziskovalnega programa Management, organizacija in poslovna informatika na Ekonomski fakulteti v Ljubljani. Pri raziskavi je sodelovalo 264 slovenskih podjetij.

Uporaba sodobnih managerskih orodij je zelo pomembna za podjetje, saj je od tega odvisen njegov obstoj zlasti v razmerah spreminjajočega se poslovnega okolja. Podjetje se mora znati prilagajati novo nastalim okoliščinam in to mu omogoča uporaba tovrstnih orodij.

Vendar je potrebno upoštevati tudi dejstvo, da so ta orodja za neko podjetje koristna šele takrat, ko je sposobno izkoristiti možnosti, ki jih ponujajo (Tekavčič, Šink, 2002, str. 211). Rezultati analize uporabe sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih so prikazani v tabeli 1.

Tabela 1: Poznavanje in uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih

Vrsta	Ne poznamo	Ne uvajamo/uporabljamo oz.ni smiselno	Bi bilo smiselno uvesti	Načrtujemo uvajanje	Uvajamo	Uporabljamo
SAPP	34,1%	33,0%	11,7%	7,6%	5,3%	8,3%
ABB	40,2%	35,6%	7,6%	6,4%	3,0%	7,2%
ABM	46,2%	37,5%	6,4%	4,5%	1,9%	3,4%
LCC	44,3%	41,3%	8,0%	2,7%	0,8%	3,0%
TC	32,2%	37,5%	12,1%	4,9%	3,0%	10,2%
TOC	55,3%	40,5%	2,7%	1,5%	0,0%	0,0%
B	34,1%	32,6%	13,3%	2,7%	4,5%	12,9%
JIT	28,0%	40,9%	15,5%	2,7%	6,8%	6,1%
TQM	23,1%	32,6%	16,3%	8,0%	7,6%	12,5%
CI	26,9%	31,1%	14,0%	6,1%	8,0%	14,0%
BPR	39,0%	34,1%	8,0%	5,7%	6,1%	7,2%
BSC	38,5%	37,8%	11,5%	5,7%	3,1%	3,4%

Legenda:

- SAPP – koncept SAPP
- ABB – predračunavanje na podlagi analize aktivnosti
- ABM – poslovanje na temelju analize aktivnosti
- LCC – koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka
- TC – koncept ciljnih stroškov
- TOC – teorija omejitev
- B – benchmarking
- JIT – ravno ob pravem času
- TQM – celovito obvladovanje kakovosti
- CI – koncept stalnih izboljšav poslovanja
- BPR – prenova poslovnih procesov
- BSC – Uravnoteženi izkaz poslovanja

Vir: Tekavčič, Šink, 2002, str. 205.

Na osnovi podatkov iz tabele 1 lahko ugotovimo naslednje:

- **glede poznavanja sodobnih managerskih orodij med slovenskimi podjetji**

Slovenska podjetja najbolj poznajo **celovito obvladovanje kakovosti** (77 odstotkov podjetij). Sledijo mu **koncept stalnih izboljšav poslovanja** (73 odstotkov podjetij), **ravno ob pravem času** (72 odstotkov podjetij), koncept ciljnih stroškov (68 odstotkov podjetij), koncept SAPP in benchmarking (66 odstotkov podjetij), uravnoteženi izkaz poslovanja (62 odstotkov podjetij), prenova poslovnih procesov (61 odstotkov podjetij), predračunavanje na podlagi analize aktivnosti (60 odstotkov podjetij), koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka (56 odstotkov podjetij), poslovanje na temelju analize aktivnosti (54 odstotkov podjetij); na zadnjem mestu je teorija omejitev, saj jo pozna le 45 odstotkov slovenskih podjetij (Tekavčič, Šink, 2002, str. 203).

Če se omejimo samo na pristope SAPP, ABB in ABM, vidimo, da je izmed vseh treh proučevanih pristopov najbolj poznan **koncept SAPP** (pozna ga 66 odstotkov podjetij), sledi mu **koncept ABB** (60 odstotkov podjetij), **koncept ABM** pa je poznan le dobri polovici slovenskih podjetij.

Takšno razporeditev bi lahko pričakovali, saj koncept SAPP predstavlja neko osnovo tudi za ostala dva orodja obvladovanja stroškov, ker uporabljata informacije, ki jih pridobita na osnovi koncepta SAPP. Na podlagi tega lahko sklepamo, da sta koncepta ABB in ABM v bistvu nadgradnja koncepta SAPP.

- **glede uvajanja in uporabe sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih**

Najpogosteje slovenska podjetja uvajajo in uporabljajo **koncept stalnih izboljšav poslovanja** (22 odstotkov podjetij). Sledijo mu **celovito obvladovanje kakovosti** (20 odstotkov podjetij), **benchmarking** (17 odstotkov podjetij), koncept SAPP (14 odstotkov podjetij), prenova poslovnih procesov, koncept ciljnih stroškov in ravno ob pravem času (13 odstotkov podjetij), koncept ABB (10 odstotkov podjetij), uravnoteženi izkaz poslovanja (7 odstotkov podjetij), koncept ABM (5 odstotkov podjetij), koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka (4 odstotkov podjetij), medtem ko teorijo omejitev ne uvaja oziroma uporablja nobeno izmed sodelujočih slovenskih podjetij (Tekavčič, Šink, 2002, str. 203-204).

Če se spet omejimo samo na proučevane pristope SAPP, ABB in ABM, pridemo do enakih rezultatov, kot smo jih dobili že pri ugotavljanju glede poznavanja sodobnih rešitev. Namreč slovenska podjetja največ uvajajo in uporabljajo **koncept SAPP** (14 odstotkov podjetij), sledi mu **koncept ABB** (10 odstotkov podjetij), **koncept ABM** pa uvaja in uporablja le 5 odstotkov podjetij.

- **glede uvajanja sodobnih managerskih orodij v bližnji prihodnosti**

Največ sodelujočih slovenskih podjetij se je odločilo za načrtovanje uvajanja koncepta celovito obvladovanje kakovosti in koncepta SAPP (8 odstotkov podjetij); najmanj pa načrtujejo uvajanje teorije omejitev (2 odstotkov podjetij).

Med proučevanimi koncepti SAPP, ABB in ABM, slovenska podjetja načrtujejo uvajanje po naslednjem vrstnem redu: koncept SAPP (8 odstotkov podjetij), koncept ABB (6 odstotkov podjetij) in koncept ABM (5 odstotkov podjetij).

Na podlagi navedenega lahko sklepamo, da slovenska podjetja ne uporabljajo sodobnih managerskih orodij v relativno velikem obsegu za razliko od tujih podjetij, kjer lahko rečemo, da je uporaba tovrstnih orodij kar pogosta. Kljub temu je v slovenskem poslovnem okolju možno zaslediti nekatera gibanja, ki bi lahko sčasoma pripeljala do večje zainteresiranosti omenjenih orodij. Pri tem ima najpomembnejšo vlogo Ministrstvo za gospodarstvo, ki uvaja

različne projekte, s katerimi želi vplivati na pogostejšo uporabo sodobnih managerskih orodij (Tekavčič, Šink, 2002, str. 204).

4.3. Povezava med uporabo sodobnih managerskih orodij in uspešnostjo poslovanja

Če podjetje sledi sodobnim managerskim orodjem, praviloma tudi posluje bolj uspešno in učinkovito.

Do te ugotovitve smo prišli že v tretjem poglavju (natančneje 3.1.6.), kjer sem predstavila povezavo med konceptom SAPP in uspešnostjo poslovanja posameznega podjetja. Ugotovili smo, da koncept SAPP med drugim omogoča tudi natančno analizo aktivnosti z vidika dodane vrednosti in analizo povzročiteljev stroškov. Na podlagi teh podrobnih analiz dobi podjetje osnovo za povečanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja. Ukrepi, ki temeljijo na podrobni analizi aktivnosti, so odločilnega pomena za prepoznavanje in odpravljanje šibkih točk v poslovanju. Tako se podjetje usmeri v tiste aktivnosti, ki so potrebne in zaželeno z vidika podjetja ter ukine tiste, ki ne prinašajo pozitivnih rezultatov. Torej je analiza aktivnosti glavno izhodišče povečevanja uspešnosti poslovanja. Podjetje je torej praviloma bolj uspešno in učinkovito, če pri obvladovanju stroškov uporablja koncept SAPP.

Podjetje lahko uspešnost poslovanja preveri z uporabo kazalcev, kjer so pomembni finančni in nefinančni kazalci. Ker vsako podjetje uporablja različne nefinančne kazalce, primerjava na tej osnovi ni možna. Zaradi tega razloga podjetja primerjamo med seboj na podlagi finančnih kazalcev (Tekavčič, Šink, 2002, str. 205). V tabeli 2 so prikazane vrste podjetij z najvišjimi kazalci uspešnosti poslovanja.

Iz tabele 2 je razvidno, da v povprečju dosežejo največji čisti dobiček tista podjetja, ki že uvajajo ali uporabljajo posamezna orodja.

Pri tistih podjetjih, ki poznajo posamezna orodja, je povprečna donosnost sredstev (ROA) v povprečju največja pri tistih, ki menijo, da bi bilo posamezno orodje smiselno uvesti ali pa že načrtujejo uvajanje le-tega. To ne velja za orodja kot so ravno ob pravem času, celovito obvladovanje kakovosti in koncept stalnih izboljšav poslovanja. Pri teh orodjih je povprečna donosnost sredstev največja pri tistih podjetjih, ki že uvajajo ali uporabljajo ta orodja.

V okviru podjetij, ki so jim poznana posamezna orodja, je odstotek dobička v prihodkih v povprečju največji pri tistih, ki so mnenja, da bi bilo posamezno orodje smiselno uvesti ali pa celo že načrtujejo njegovo uvajanje. To ne velja za orodja kot so ciljni stroški, ravno ob pravem času, celovito obvladovanje kakovosti, stalne izboljšave poslovanja in uravnoveženi izkaz poslovanja. Pri teh pristopih je povprečni odstotek dobička v prihodkih največji pri podjetjih, ki že uvajajo ali uporabljajo navedena managerska orodja (Tekavčič, Šink, 2002, str. 206).

Podjetja, ki so mnenja, da bi bilo posamezno orodje smiselno uvesti ali pa celo že načrtujejo njegovo uvajanje, ponavadi dosežejo najvišje kazalce uspešnosti poslovanja. To lahko vidimo predvsem pri donosnosti sredstev in pri odstotku dobička v prihodkih.

Omejimo se sedaj samo na pristope SAPP, ABB in ABM. Vidimo, da je pri vseh treh omenjenih konceptih v povprečju največji čisti dobiček pri tistih podjetjih, ki uvajajo oziroma že uporabljajo sodobno managersko orodje. Prav tako ta podjetja v povprečju dosegajo tudi najvišjo povprečno donosnost kapitala (ROE).

Tabela 2: Vrste podjetij z najvišjimi kazalci uspešnosti poslovanja

Sodobno managersko orodje	Čisti dobiček	ROA	ROE	Odstotek dobička v prihodkih
Koncept SAPP	A	B	A	B
Predračunavanje na podlagi analize aktivnosti - ABB	A	B	A	B
Poslovanje na temelju analize aktivnosti - ABM	A	B	A	B
Koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka	A	B	A	B
Koncept ciljnih stroškov	A	B	B	A
Benchmarking	A	B	B	B
Ravno ob pravem času	A	A	A	A
Celovito obvladovanje kakovosti	A	A	B	A
Stalne izboljšave poslovanja	A	A	B	A
Prenova poslovnih procesov	A	B	A	B
Uravnoteženi izkaz poslovanja	A	B	B	A

Legenda:

- A – podjetja, ki uvajajo oziroma uporabljajo sodobno managersko orodje
- B – podjetja, ki menijo, da bi bilo smiselno uvesti ali pa celo že načrtujejo uvajanje
- C – podjetja, ki poznajo sodobno managersko orodje, vendar ga ne uvajajo ali uporabljajo oziroma se jim to ne zdi smiselno

Vir: Tekavčič, Šink, 2002, str. 206.

V okviru podjetij, ki so jim poznana proučevana orodja, je pri vseh treh konceptih povprečna donosnost sredstev (ROA) v povprečju najvišja pri tistih, ki menijo, da bi bilo smiselno uvesti sodobno managersko orodje ali pa celo že načrtujejo njegovo uvajanje. Prav tako ta podjetja dosegajo v povprečju največji odstotek dobička v prihodkih.

Vidimo, da uspešna podjetja bolj pogosto uporabljajo oziroma uvajajo sodobna managerska orodja. Še en razlog več, da morajo slovenska podjetja začeti uporabljati sodobnejše pristope pri spremljanju in obvladovanju stroškov. Res je, da pri uvajanju teh orodij podjetje potrebuje veliko denarja in ogromno znanja, vendar mora upoštevati tudi dejstvo, da gre za projekt, ki zagotavlja zanesljive informacije.

SKLEP

Kot sem omenila že v uvodu, imajo tista podjetja, ki uspešno obvladujejo stroške z ustreznimi stroškovnimi sistemi določeno konkurenčno prednost pred ostalimi. Prvo poglavje sem zato namenila stroškovnim sistemom, ki za podjetja predstavljajo pomemben vir računovodskih informacij. Le-te so potrebne za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev. Ugotovili smo, da podjetje v praksi ne more doseči idealnega stroškovnega sistema, lahko se samo približa optimalnemu sistemu.

Na področju obvladovanja stroškov lahko podjetje izbira med tradicionalnimi in sodobnimi rešitvami. V drugem poglavju sem predstavila tradicionalne pristope in njihove glavne pomanjkljivosti, med katerimi bi izpostavila predvsem nesposobnost prilagajanja novo nastalim tržnim razmeram v stalno spreminjajočem se poslovnem okolju. Ugotovili smo, da omenjeni koncepti ne dajejo zanesljivih informacij za poslovno odločanje.

Tretje poglavje sem v celoti namenila modernim konceptom z glavnim poudarkom na konceptu SAPP. Pojavil se je kot rešitev za pomanjkljivosti tradicionalnih sistemov. Za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev podjetje potrebuje točne in zanesljive informacije, ki jih zagotavljajo le sodobni koncepti, ker temeljijo na analizi aktivnosti. S podrobno analizo aktivnosti podjetje odkriva šibke točke v poslovanju. Na podlagi tega lahko ugotovi, na katere aktivnosti se mora v prihodnje usmeriti in katere mora zmanjšati ali celo odpraviti. Ugotovili smo, da so podjetja, ki uporabljajo koncept SAPP, bolj uspešna in učinkovita. Koncept SAPP je tudi tesno povezan s konceptoma ABB in ABM, saj oba uporabljata njegove informacije za sprejemanje pomembnih poslovnih odločitev.

V zadnjem poglavju sem predstavila, koliko so sodobna managerska orodja poznana med slovenskimi podjetji. Uporaba tovrstnih orodij pri nas še ni tako razširjena, vendar se kažejo nekatera gibanja, ki bodo morda v prihodnosti spodbudila zanimanje za nove pristope. Menim, da je uvajanje teh pristopov nujno za slovenska podjetja. Če hočejo biti konkurenčna v primerjavi s tujimi podjetji, potem morajo narediti korak v smeri uporabe sodobnih managerskih orodij, saj še tako sposobno in izobraženo vodstvo ne more sprejemati dobrih poslovnih odločitev, če že v osnovi razpolagajo z napačnimi informacijami. Bistveno pri teh pristopih je natančno poznavanje aktivnosti in njenih značilnosti. Podrobna analiza aktivnosti podjetju pomaga, da se usmeri v tiste aktivnosti, ki prispevajo k vrednosti z vidika kupcev in ukine tiste, ki so nepotrebne z vidika podjetja.

Prilagajanje obstoječih sistemov novim razmeram v okolju oziroma oblikovanje povsem novih pristopov zares predstavlja dolgotrajen in drag proces, vendar je potrebno upoštevati tudi dejstvo, da je sprejemanje poslovnih odločitev, ki temeljijo na napačnih informacijah, lahko usodno za podjetje.

LITERATURA

1. Cokins Gary: Activity-Based Cost Management: Making It Work. Boston: The McGraw-Hill Companies, Inc., 1996. 226 str.
2. 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.
3. Cooper Robin: You Need a New Cost System When ... Harvard Business Review, 67(1989), 1, January-February, str. 77-82.
4. Cooper Robin, Kaplan S. Robert: Measure Costs Right: Make the Right Decisions. Harvard Business Review, 66(1988), 5, September-October, str. 96-103.
5. Cooper Robin, Kaplan S. Robert: The Design of Cost Management Systems. 2nd ed., Upper Saddle River: Prentice Hall, Inc., 1999. 536 str.
6. Dodge Roy: Foundation of Cost and Management Accounting. 1st ed., London: Chapman&Hall, 1994.
7. Drury Colin: Costing, An Introduction. 3rd ed., London: Chapman&Hall, 1994. 460 str.
8. Garrison Ray H.: Managerial Accounting. 6th ed., Richard D. Irwin, Inc., 1991. 810 str.
9. Grady Michael W.: Is Your Cost Management System Meeting Your Needs. Journal of Cost Management, Vol. 2, No. 2, Sm 1988, str. 11-15.
10. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS – Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, (2001), 7, str. 9-29.
11. Horngren Charles T., Foster George: Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 7th ed., Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1991. 964 str.
12. Jazbec Boža: Obvladovanje stroškov s sodobnimi računovodskimi rešitvami. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 172 str.
13. Kaplan S. Robert: One Cost System Isn't Enough. Harvard Business Review, Boston, 66(1988), 1, str. 61-66.
14. Kaplan S. Robert, Atkinson Anthony A: Advanced Management Accounting. 3rd ed., Upper Saddle River: Prentice Hall, Inc., 1998. 798 str.
15. Lipičnik Bogdan, Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika in organizacija podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1991. 527 str.
16. O'Guin Michael: The Complete Guide to Activity-Based Costing. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1991. 384 str.
17. Reeve James M.: Projects, Models and Systems – Where is ABM Headed? Journal of Cost Management, Boston, 10(1996), 2, str. 5-16.
18. Stanković Andrej: Uvajanje koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v podjetje: primer Lek d.d.. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 93 str.
19. Šink Darja: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 124 str.
20. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.

21. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
22. 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.
23. Thorne Helen, Gurd Bruce: Some Human Aspects of Implementing Activity-Based Management. Journal of Cost Management, Boston, 9(1995), 3, str. 50-56.
24. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 1997. 620 str.
25. Turney Peter B.B.: Activity-Based Management. Management Accounting, Montvale, 73(1992), 7, str. 20-25.
26. Turney Peter B.B: Activity-Based Costing – The Performance Breakthrough. London: Kogan Page, 1996. 322 str.