

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**POMEN ABC METODE ZA SPREJEMANJE POSLOVNIH
ODLOČITEV V PODJETJU**

Ljubljana, maj 2002

JANA VODLAN

IZJAVA

Študentka Jana Vodlan izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom mag. Maje Zaman, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetni domači strani.

V Ljubljani, dne _____.

Podpis: _____

KAZALO

1. Uvod.....	1
2. Odločanje v podjetju.....	2
2.1. Ravni odločanja	2
2.2. Zvrsti odločanja	4
2.3. Proces poslovnega odločanja	5
3. Informacijski sistem za potrebe poslovanja	8
3.1. Informacije in podatki	8
3.1.1. Lastnosti informacij	9
3.1.2. Vrednost informacije.....	10
3.2. Vloga poslovnega računovodstva pri sprejemanju poslovnih odločitev	11
3.2.1. Vrste računovodstev.....	11
3.2.2. Pomen računovodskih informacij za poslovno odločanje.....	12
3.2.3. Odločanje na podlagi računovodskih poročil.....	14
4. Pomen stroškov v procesu poslovnega odločanja.....	17
4.1. Vrste stroškov.....	18
4.2. Stroškovni koncepti, pomembni za poslovno odločanje.....	19
4.3. Stroškovni sistemi	20
4.3.1. Optimalni sistem stroškov	21
4.3.2. Metode razporejanja stroškov po stroškovnih nosilcih.....	23
4.3.2.1. Delitvene kalkulacije	24
4.3.2.2. Kalkulacije stroškov z dodatki	24
5. Kritična ocena ABC metode kot orodje za sprejemanje poslovnih odločitev	25
5.1. Tradicionalni sistemi stroškov	25
5.2. ABC metoda	26
5.2.1. Sestavni deli ABC metode.....	27
5.2.2. Ravni spremljanja stroškov	29
5.2.3. Razporejanje stroškov po ABC metodi	30
5.3. Primerjava tradicionalne stroškovne metode in ABC metode	31
5.4. Poslovanje na podlagi aktivnosti poslovnega procesa	35
5.5. Prednosti in slabosti ABC metode.....	38
6. Uporaba ABC metode na primeru podjetja John Deere Component Works.....	40
6.1. Predstavitev podjetja in njegovo poslovanje.....	40
6.2. Razporejanje splošnih stroškov v JDCW-ju	41
6.2.1. Prehod na ABC.....	42
6.2.2. Učinek ABC metode kalkulacij na poslovanje in poslovne odločitve	45
6.3. Ugotovitve	46
7. Sklep	46
Literatura.....	48
Viri	49
Priloge	

1. UVOD

Poslovođenje podjetja je zahtevno delo, ki vključuje nenehno odločanje med različnimi možnostmi. Sprejemanje poslovnih odločitev mora biti vedno hitrejše, da podjetje ohranja svojo konkurenčnost na trgu. V zadnjih desetletjih so se poslovni procesi in okolja podjetij močno spremenili. Temu ustrezno je potrebno prilagoditi tudi notranji informacijski sistem podjetja, da bo zagotavljal, da bodo pridobljene informacije čim bolj natančne in tudi pravočasne za učinkovito sprejemanje poslovnih odločitev.

V svojem diplomskem delu bom preučila in prikazala ABC¹ metodo kalkulacij ter njen vpliv na uspešnost sprejemanja poslovnih odločitev v podjetju. To je še sorazmerno mlada metoda, vendar je že dosegla velike uspehe in se uveljavila v svetu.² Še pomembnejši pa se mi zdi njen vpliv na celotno poslovanje in možnosti, ki jih ponuja za nadaljnji razvoj podjetja. Moje mnenje je namreč, da se bodo morala v bližnji prihodnosti vsa slovenska podjetja vedno bolj posvečati svojim poslovnim procesom in optimiziranju le teh, da bodo lahko sledila vedno hitrejšemu razvoju.

Namen diplomskega dela je, da ustrezno predstavim ABC. Umestila jo bom med ostale kalkulacijske metode in kritično ocenila njen pomen kot orodje za sprejemanje poslovnih odločitev in hkrati opozorila na naraščajoč pomen sodelovanja računovodske službe v procesu poslovnega odločanja.

Diplomsko delo je razdeljeno na 5 poglavij.

V prvem poglavju je natančneje opisano podjetje in njegove ravni odločanja. Poznavanje strukture podjetij je pomembno zaradi raznolikosti informacij, ki so potrebne poslovođenju posameznih ravni za odločanje. Opisan je tudi klasičen proces sprejemanja odločitev v podjetju.

V drugem poglavju je opisan informacijski sistem za potrebe poslovođenja in pomen računovodstva v procesu odločanja. Marsikateri poslovodja namreč podcenjuje pomen računovodskih informacij pri odločanju in se opira le na analize trga in doseganje ciljev podjetja.

¹ Okrajšava za "Activity Based Costing". Pri nas jo poznamo tudi kot koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (SAPP), vendar sem se v diplomskem delu odločila za uporaba izraza ABC metoda, ker se ta izraz še vedno uporablja v večini slovenske literature in je najbolj razširjen. Zaradi nekonsistentnosti na področju izrazoslovja je priložen slovar tujih izrazov v prilogi 1.

² Prvi članki o ABC metodi so bili objavljeni leta 1988; od podjetij, ki sta jih vključila v raziskavo Innes in Mitchell leta 1994, pa jo je do takrat implementiralo že 20% podjetij, 27% pa je resno razmišljalo o uvedbi (Drury, 1997, str. 337).

Brez ustreznega poznavanja stroškov ne moremo dobro razumeti same metode kalkulacij in napak, ki lahko nastanejo pri njih, zato so v četrtem poglavju opisane vrste stroškov glede na različne vidike analize in stroškovne koncepte, ki so pomembni za poslovno odločanje.

Peto poglavje, ki je osrednji del diplomskega dela, je osredotočen na kalkulacije. Predstavljena je ABC metoda kalkulacij in primerjana s tradicionalnimi načini razporejanja stroškov, z namenom ugotoviti, katere prednosti prinašajo rezultati ABC metode kalkulacij pri zagotavljanju informacij, potrebnih pri poslovnem odločanju.

Za ponazoritev vpliva, ki ga ima lahko ABC metoda na celotno poslovanje podjetja in nadaljnje načrtovanje je v šestem poglavju opisana uporaba ABC metode v podjetju John Deere Component Works. V podjetje je bilo uvajanje uspešno, saj so ugotovili kritične točke podjetja in tako lažje začeli sprejemati pomembne odločitve, s katerimi so svoje poslovanje izboljšali. Ker je bil en prvih uspešnih primerov in predstavljal osnovo za kasnejši razvoj, se mi zdi njegov uspeh še toliko pomembnejši.

2. ODLOČANJE V PODJETJU

V poslovnem procesu nenehno nastajajo potrebe po sprejemanju različnih poslovnih odločitev, saj podjetje in njegov poslovni proces nista nekaj stalnega. Potreba po odločanju izhaja iz ugotovitve problemskega stanja v podjetju in spoznanja, da je le-ta ob sprejetju ustreznih ukrepov rešljiv. Pogosto imamo na voljo več alternativnih rešitev, za eno izmed njih pa se odločimo na podlagi ustreznih informacij in sodil poslovnega odločanja.

2.1. Ravni odločanja

Usklajevanje celotnega poslovnega procesa zahteva sprejemanje odločitev z zvezi s podjetjem kot celoto, s posameznimi funkcionalnimi deli in posameznimi poslovnimi dogodki (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 19-20). Glede na ta področja usklajevanja in odločanja poznamo naslednje ravni posloводства:

1. vrhovna raven (strateško posloводство)

To raven sestavljajo poslovodje velikih podjetij in skupin podjetij (korporacijsko posloводство) in poslovodje, ki med seboj usklajujejo temeljne poslovne funkcije, kot so kadrovska, tehnična, proizvodna, nabavna, prodajna in finančna funkcija.

2. srednja raven (posloводство poslovnih funkcij)

Predstavljajo jo poslovodje poslovnih funkcij, organizacijskih enot in poslovnih enot, ki niso pravne osebe, in vodje splošnih oddelkov. Pri sprejemanju odločitev so razmeroma samostojni, vendar morajo biti le-te usklajene z dolgoročno usmeritvijo podjetja kot celote.

3. nižja raven (prva linija poslovodij)

Predstavljajo jih vodje manjših oddelkov, izmen, skupin, ki usklajujejo neposredno izvedbo. Poslovođenje je zanje le ena izmed delovnih nalog, ki jo morajo opraviti za zagotavljanje nemotenega delovnega procesa.

Slika 1: Osnovne ravni poslovodstva v podjetju

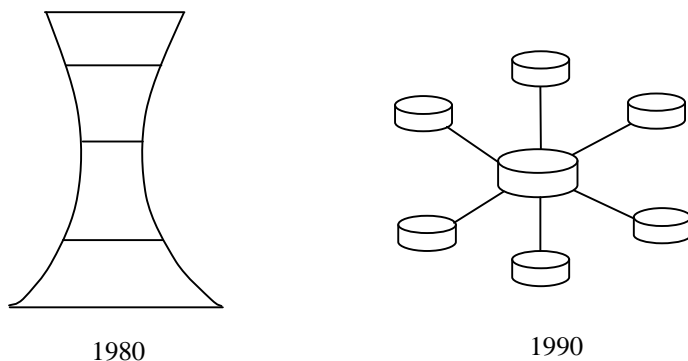


Vir: Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 22.

Organizacijska struktura podjetja prikazuje, kako so odgovornosti ločene v podjetju horizontalno in vertikalno. Usklajena mora biti z zahtevami okolja, ki pa se dandanes nenehno spreminja in razvija. Na sliki 1 je prikazan piramidni model organizacije, ki je bil značilen za 70. leta. V teh podjetjih je bila vertikalna komunikacija počasna in popačena, zato so bili tudi stroški višji in učinki so se pokazali počasneje.

Tehnološki razvoj (računalniki, telefaksi, lokalne mreže) pa je omogočil, da se je komunikacijska pot začela krajšati in tako je vodstvo podjetja hitreje dobivalo informacije od zaposlenih. Potreba po tako imenovanem srednjem poslovodstvu se je začela zmanjševati, zato se je piramida v srednjem delu začela ožiti (prikazano na sliki 2 na levi strani). Taka vrsta organizacije je bila značilna za 80. leta. Proces oženja piramide in hkrati decentralizacije podjetij pa povzroča, da se podjetja organizirajo vedno bolj horizontalno. Odgovornosti so se prenašale na nižje ravni v podjetju in oblikovala so se mesta odgovornosti (prikaz na sliki 2 na desni strani).

Slika 2: Spreminjanje organizacijske strukture podjetij v čas



Vir: Shields, Young, 2001, str. 121.

Prednost takih organizacij je, da je omogočeno natančneje določanje odgovornosti za posamezne aktivnosti in so zato tudi lažje vodljive. Posledično je možen lažji nadzor in obvladljivost posameznih poslovnih procesov znotraj podjetja in izboljšanje poslovnih rezultatov. Omogočeno je tudi hitrejšo pridobivanje informacij z nižjih ravni podjetja, na podlagi katerih je mogoče sprejemati kakovostnejše poslovne odločitve. Proces komunikacije je namreč hitrejši in bolj zanesljiv, saj dobivamo z manj stroški manj popačene informacije, to pa pripomore k boljšemu vodenju celotnega podjetja.

2.2. Zvrsti odločanja

Rozman, Kovač in Koletnik (1993, str. 27-30) ločijo tri zvrsti odločitev glede na predmet, nosilca in kriterij poslovnega odločanja:

1. Odločitve o celotnem poslovanju

Ker podjetje razpolaga z omejenimi poslovnimi prvinami za proizvodnjo, mora vodstvo sprejemati odločitve, kot so: koliko katerih izdelkov proizvesti, kam vložiti finančna sredstva, katere zmogljivosti razširiti, itd. To so *poslovno-politične strateške odločitve* in vplivajo na podjetje kot celoto, zato jih sprejema poslovodstvo najvišje ravni in zadevajo cilj in smernice poslovanja.

2. Kratkoročne odločitve o poslovnih funkcijah

Njihovi nosilci so poslovodje srednje ravni in poslovodje poslovnih funkcij. Zadevajo poslovne funkcije, ki so tesno povezane s načrtom, izvedbo in nadzorom. Ko so sprejete odločitve podjetja in vemo katere izdelke proizvajati in koliko, se moramo še odločiti, kdaj naj jih podjetje proizvede in v kakšnem zaporedju. Pri tem je merilo poslovnega odločanja čim večja izkoriščenost kratkoročno danih proizvodnih zmogljivosti. V stroškovnem smislu to pomeni, da želimo doseči minimalne stroške na enoto zmogljivosti v okviru vsakega od stroškovnih mest. Znotraj kratkoročnih odločitev o poslovnih funkcijah ločimo *taktične* odločitve, ki so del poslovno-političnega odločanja, le da delujejo na podlagi podrobnejše določitve poslovne politike s kratkoročnimi cilji, in *operativne* odločitve, ki so že bolj izvajalne narave in določajo podrobnejše pogoje za uresničitev ciljev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 42).

3. Odločitve o izdelku in procesu, v katerem je izdelek narejen

To so *poslovno-tehnične* odločitve in so izključno izvajalne narave. Vezane so na operativne odločitve o poslovnih funkcijah, sprejemajo pa jih strokovnjaki z različnih področij. Pri odločanju med različnimi prvinami, izdelki in procesi je potrebno izbrati tisto kombinacijo, ki bo ob danih poslovnih prvinah prinesla najboljši poslovni rezultat. Kot izdelek se ne pojavljajo le blago in storitve, ki se prodajajo na trgu, temveč tudi informacije, računovodska poročila in drugo, česar namen je zadovoljevanje potreb uporabnikov.

Kadar sprejemamo poslovne odločitve, sta vedno navzoča določeno tveganje in negotovost. Ni zagotovljeno, da nam bo sprejeta odločitev prinesla predvidene rezultate, zato moramo ločiti tudi *začetne odločitve*, ki so prvotno sprejete odločitve, ter *popravljalne odločitve* (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 43), ki jih sprejemamo na podlagi povratnih informacij, če doseženi rezultati niso enaki pričakovanim.

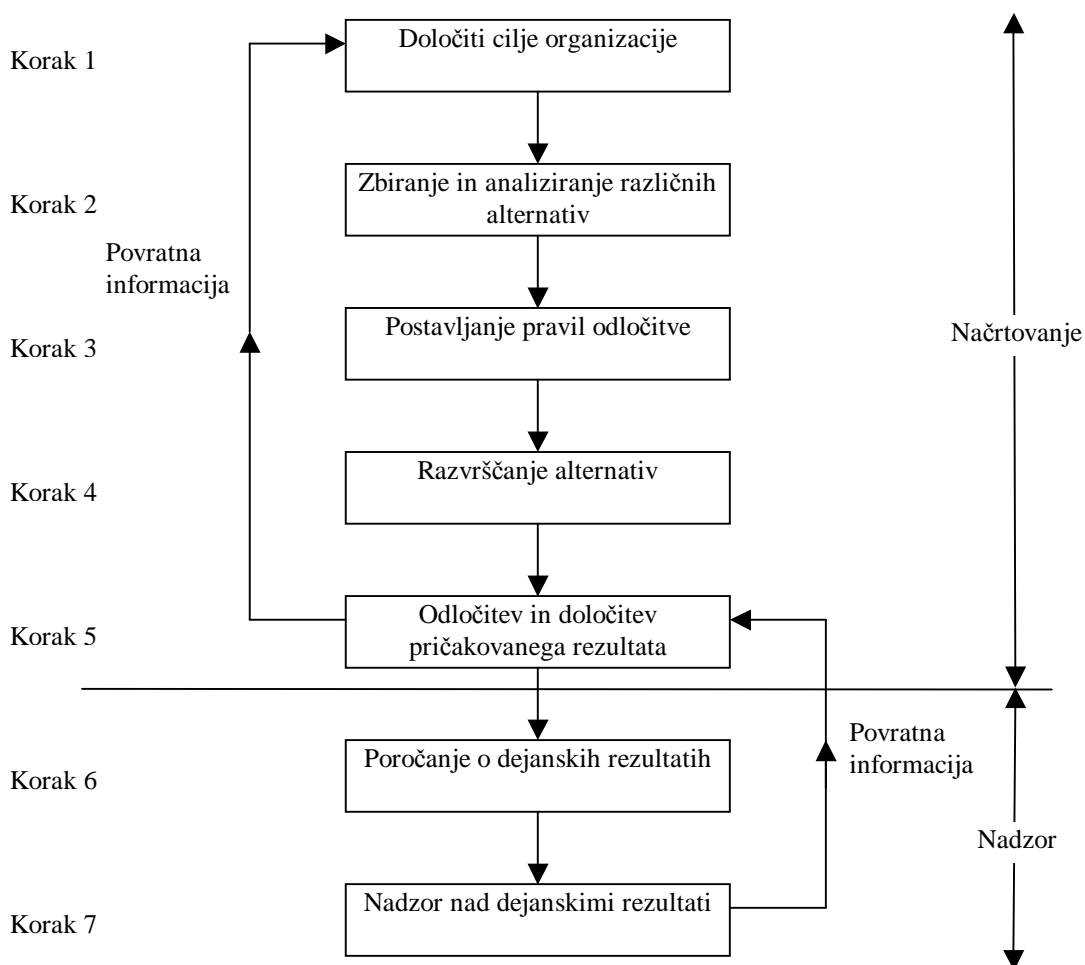
Vse vrste opisanih odločitev se pojavljajo v vseh temeljnih poslovnih funkcijah podjetja in za vsako je potrebno priskrbeti ustrezne informacije tako glede na raven odločanja kot na funkcijo, o kateri se odločamo.³

2.3. Proces poslovnega odločanja

Za razumevanje pomena oblikovanja računovodskih informacij za poslovanje moramo poznati proces sprejemanja odločitev v podjetju. Računovodske informacije namreč niso pomembne le za začetno sprejemanje odločitev, temveč tudi med izbiranjem in kasneje pri nadzoru uspešnosti. Klasičen model, ki ga opisujem in je prikazan na sliki 3, pa je uporaben za sprejemanje odločitev na vseh ravneh podjetja.

³ Zbirni prikaz podatkov, potrebnih za temeljne poslovne funkcije podjetja glede na vrsto odločanja, je v prilogi 2.

SLIKA 3: Okvir poslovnega načrtovanja, odločanja in nadzora



Vir: Arnold, Turley, 1996, str.14.

1. korak: določanje ciljev

Prvi pogoj za uspešno poslovanje je postavitve ciljev poslovanja, to pa je tudi prvi korak pri uspešnem načrtovanju. To je tudi eden zahtevnejših korakov v procesu poslovnega odločanja. Postavljanje ciljev in strategij za doseg le-teh mora izhajati iz analize trenutnega stanja podjetja, normalne rasti prodaje, novosti v tehnološki, tržni in proizvodni strukturi in drugih vplivov. Na splošno sicer velja, da je v tržnem sistemu gospodarjenja temeljni cilj podjetja **donos kapitala** (Hočevar, 1995, str. 29-30), vendar lastniki podjetij ob upoštevanju kulture podjetja hkrati želijo dosegati še druge cilje, kot so: kar *največji prihodki*, *večanje tržnega deleža*, *dolgoročni obstoj podjetja*. Če je podjetje realiziralo dobiček, pomeni, da je uresničilo temeljni cilj, to pa omogoča uresničitev drugih, ki so lahko bolj izpolnjeni, če je dobiček višji.

Pomembno pa je, da so cilji podjetja znani vsem ravnom odločanja – brez tega védenja se namreč lahko zgodi, da nižje ravni odločanja sprejemajo odločitve, ki niso skladne s cilji podjetja v celoti.

2. korak: zbiranje in analiziranje alternativ

Poslovodstvo mora poiskati možne alternative za porabo svojih poslovnih prvin, ki bodo pripomogle k doseganju ciljev. Pri tem mora upoštevati vse priložnosti in nevarnosti, ki se lahko pojavijo tako znotraj podjetja kot na trgu, na katerem deluje.

Poslovodstvo sprejema odločitve dnevno, vendar nekatere odločitve zasedejo poslovne prvine podjetja za dalj časa in tako zahtevajo večje spremembe v organizaciji zmogljivosti podjetja. To so *dolgoročne odločitve* in jih sprejema *višje poslovodstvo podjetja*. Pri dolgoročnih odločitvah je po navadi tudi stopnja tveganja višja, zato je potrebno za odločitve, ki bodo imele večji vpliv na prihodnje poslovanje (npr. proizvodnja novega izdelka), zbrati in preučiti obširnejše analize o učinkih odločitve. Ostale odločitve pa so lahko bolj *kratkorodne* narave in jih sprejemajo na *nižjih ravneh poslovodstva*, pri odločanju pa ni potrebnih toliko informacij. Ne glede na to, za katero vrsto odločitev gre, pa mora poslovodstvo poskušati ugotoviti stroške in koristi, ki jih bo imelo od te odločitve, to pa je le redko lahka naloga.

Pri ocenjevanju stroškov, ki jih bo podjetje imelo zaradi sprejete odločitve, najprej ocenimo stroške, ki bi jih imeli, če bi poslovno prvino porabili za njen primarni in najbolj dobičkonosen namen in nato te stroške primerjamo s stroški poslovne prvine, če odločitev sprejmemo.

Pri ocenjevanju stroškov in koristi sprejetja odločitve pa upoštevamo, da so pomembni le prihodnji stroški in koristi. Pretekli stroški so sicer lahko indikator prihodnjih, vendar ne morejo biti odločilni za odločanje. Hkrati pa upoštevamo le dodatne stroške in koristi, ki se lahko denarno izrazijo (Arnold, Turley, 1996, str. 85-86).

3. korak: pravila odločitve

Poslovodstvo mora pri sprejemanju poslovnih odločitev določiti:

- ustrezne osnove za sprejemanje odločitev
- informacije, ki jih bodo pri odločanju upoštevali (oziroma ne bodo upoštevali).

Pomemben je pristop k sprejemanju poslovnih odločitev, glede na izbrane cilje. Če je izbrani cilj znižati stroške podjetja, bodo upoštevali informacije o stroških, ki jih imajo s trenutno proizvodnjo izdelkov in ne bodo upoštevali pojava tržne niše na trgu za nov izdelek.

4. korak: razvrščanje alternativ

Tudi če ima podjetje na izbiro le eno možnost (npr. proizvodnja novega izdelka), se mora še vedno odločiti, ali bo proizvodnjo začelo ali ne. Tudi rezultati posameznih odločitev se bodo v času nenehno spreminjali, zato od poslovodstva pričakujemo, da bo izbralo možnost, ki bo *maksimizirala sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov*. Prva naloga poslovodstva je torej, ugotoviti razlike med posameznimi odločitvami s tako imenovano *analizo dodatnih stroškov glede na dodatne prihodke*. Vrednostno se ocenijo prednosti in slabosti, ki se lahko pojavijo zaradi izbire določene alternative, in tako izločimo možnosti, ki bodo prinesle več odhodkov, kot bi imeli prihodkov. Alternativa, ki bo prinesla največjo neto korist podjetju, je tista, ki je najbolj zaželeno.

5. korak: odločitev in definiranje pričakovanega rezultata

Ko se za eno od možnosti dokončno odločimo, ocenimo pričakovani izid. Po navadi ga oblikujemo v obliki predračuna. *Predračun* je sestavljen na podlagi ocenjenih stroškov in koristi za to različico, hkrati pa upoštevamo tudi verjetnost odmikov od izračunov. Predračun je nato sestavni del načrta, ki vrednostno in količinsko prikazuje načrtovane aktivnosti. Če so bile v podjetju sprejete odločitve na več ravneh, pripravimo tudi predračun podjetja, ki bo združeval stroške in koristi sprejetih odločitev vseh ravni in zajema sestavljanje predračunske bilance stanja, predračunskega izkaza poslovnega izida, predračunskega izkaza finančnega izida in predračunskega izkaza gibanja kapitala (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 147).

Ko je odločitev sprejeta in so koristi sprejetja odločitve določene, se odločitev implementira v poslovanje podjetja, s tem pa se faza načrtovanja zaključí.

6. in 7. korak: poročanje o dejanskih rezultatih in nadzor

Delovanje sprejete odločitve je potrebno nadzirati. Temeljni cilj nadzora je ugotavljanje odmikov in poslovodstvo takrat dobi povratno informacijo o uspešnosti odločitve, da lahko sprejme morebitno potrebne popravljalne odločitve, ki bodo zagotovile dosego začrtanih ciljev podjetja.⁴ Za poslovodstvo je pomembno, da dobi povratno informacijo čim hitreje, da lahko pravočasno ukrepa, če poslovanje ni uspešno.

3. INFORMACIJSKI SISTEM ZA POTREBE POSLOVODENJA

Boljše poslovne odločitve temeljijo na boljšem informacijskem sistemu. Tak informacijski sistem mora dobivati podatke iz vseh temeljnih funkcijskih procesov ter upoštevati tudi zunanje dejavnike v obliki, kot so: narodnogospodarske informacije, tržne informacije, zunanje finančne informacije (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 43-44).

3.1. Informacije in podatki

Informacija je danes moden izraz. Živimo v »informacijski dobi«, nadaljnji razvoj pa bo odvisen od »informacijske avtoceste«. Razvoj strojne in programske računalniške opreme je največji in najpomembnejši dejavnik v zadnjem obdobju, ki je vplival na hitrejše in cenejše zbiranje in uporabo informacij. Dandanes dobivamo informacije z radia, televizije, računalniških izpisov, ipd. Problem se pojavi, ko je potrebno ločiti pomembne informacije od nepomembnih. Če smo na avtobusni postaji in čakamo avtobus, ki vozi v Kranj, je za nas podatek, da vsi avtobusi proti Mariboru zamujajo zaradi nesreče na cesti, nepomemben in nekoristen. Če pa nas obvestijo, da bo imel avtobus, ki vozu proti Kranju 40 minut zamude, je to za nas pomembna in koristna informacija, saj lahko vpliva na našo odločitev, da si takrat vzamemo čas še za

⁴ Tako načrtovanje kot nadzor sta odločitvena procesa in se prepletata – razlikujeta se v svojem cilju. Za tistega, ki odloča je cilj načrtovanja je doseganje uspešnosti, cilj nadzora pa je doseganje načrta (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 29).

kosilo. Po drugi strani pa je za potnike, ki potujejo proti Mariboru, koristna informacija o zamudah v mariborsko smer.

3.1.1. Lastnosti informacij

Razlikovanje med koristnimi in nekoristnimi podatki je v računovodstvu izredno pomembno, saj je njegova naloga zagotavljati poslovodstvu koristne informacije. Podatek je le nevtralnno sporočilo, ki nima uporabne vrednosti za tistega, ki odloča, vendar pa je podlaga za oblikovanje informacij. Kot pravijo Turk, Kavčič, Kokotec-Novak (2001, str. 30), je podatek informacija le, če razširja poznavanje nekega problema tistemu, ki se ukvarja s tem problemom. Njen namen pa je zmanjševanje negotovosti v procesu odločanja. Večina odločitev zahteva pripravo ustreznih informacij, ki bodo olajšale delo nosilcem odločanja. Če je to le kup nevtralnih, na ustaljen način pridobljenih podatkov, imajo toliko težavnejše delo z analiziranjem, za to pa navadno niso usposobljeni. Upoštevati je treba tudi ustreznost informacij glede na namen, ki ga imajo. Vodjo proizvodnje bodo zanimale le informacije, ki zadevajo njegov oddelek in ne tudi, kaj se dogaja v oddelku za razvoj, vendar pa bodo morale biti informacije za njegov oddelek toliko podrobnejše, da bo lahko uspešno prepoznal probleme, ki se mogoče pojavljajo v proizvodnji. Poslovodstvo višjih ravni pa za posamezne oddelke potrebuje le okvirne informacije, da zna določiti, kje v podjetju se pojavljajo problemi in previsoki stroški.⁵

Informacije za poslovno odločanje morajo biti torej (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 33):

- ***pomembne***

zadevati morajo predmet odločanja, poleg tega pa morajo biti primerno oblikovane glede na funkcijo poslovodstva. Za funkcijo načrtovanja izvajanja, so potrebne informacije za načrtovanje, za pripravo izvajanja informacije o izvajanju ter za funkcijo nadzora informacije za nadzorovanje. Informacije za prvi dve funkciji so del *računovodskega predračunavanja*, za nadzor pa se uporabljata *računovodsko nadziranje* in *analiziranje*.

- ***popolne***

zajemati morajo vse dejavnike (ali kar največ), ki so za poslovno odločitev pomembni. Pri tem je treba upoštevati, da vsi ne potrebujejo vseh informacij in da mora vsaka raven odločanja zase primerno pripravljene informacije, ki pa si ne smejo upoštevati različne ravni odločanja.

- ***ustrezne po obsegu***

ujemati se morajo z možnostjo prejemnika informacij, to pa pomeni, da morajo biti ustrezno pripravljene za različne ravni odločanja. Informacije, ki so pripravljene za odločanje na strateški ravni, so bolj grobe in zadevajo podjetje kot celoto, informacije za

⁵ V številnih podjetjih se je dogajalo, da so od vodje proizvodnje zahtevali, da zniža stroške določenega proizvoda, ta pa znotraj svojega mesta odgovornosti ni mogel ugotoviti, kje se problem pojavlja. Ocenjeval je, da so stroški na najnižji možni ravni. Po navadi so podjetja ugotovila, da je izdelek preveč obremenjen s splošnimi stroški in v resnici prinaša velik dobiček.

taktične in operativne odločitve pa so po navadi natančnejše in razčlenjene po posameznih funkcionalnih področjih.

- ***pravočasne***

pravočasnost ni odvisna samo od pravočasnosti zbiranja in obravnavanja podatkov, temveč tudi od pravočasnosti prispetja na mesto odločanja. Prenesene morajo biti takrat, ko je na odločitev še mogoče vplivati. Če prispejo prepozno, se njihova vrednost zgubi.

- ***lahko dostopne***

poslovodstvo pogosto ni usposobljeno za razumevanje klasičnih računovodskih poročil, zato morajo iz informacijskega sistema priti informacije v obliki, ki je razumljiva uporabnikom. Oblikovane morajo biti preprosto in ustrezno za poslovno odločanje.

3.1.2. Vrednost informacije

Vrednost informacije je v resnici odvisna od verjetnosti uresničitve dogodka, na katerega se nanaša, ter od pomembnosti informacije. V kopici informacij, ki so v računovodstvu dosegljive, jih je le nekaj takih, ki so za poslovodstvo res pomembne. Če pa ima informacija glede na uporabnika vse prej navedene lastnosti, je pomembno ugotoviti tudi, ali je pridobivanje te informacije smiselno.

Zbiranje podatkov in oblikovanje informacij predstavljata stroške, ki so odvisni od načina zbiranja podatkov, računalniške baze podatkov, od načina preoblikovanja podatkov v informacije in podobno. Stroške zbiranja informacij je po navadi tudi preprosto ugotoviti, toda čim podrobnejše informacije želimo imeti, večje stroške nam povzroča pridobivanje le-teh.

Po drugi strani pa nam pridobivanje podatkov in njihovo preoblikovanje v informacije prinaša tudi določene koristi, ki se kažejo v povečanju poslovnega uspeha.

Optimalna informacija je tista, pri kateri je razlika med stroški in koristmi največja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 34). Informacija pa je koristna le, če je najboljša odločitev na podlagi te informacije drugačna od najboljše odločitve, ki bi bila sprejeta, če te informacije ne bi imeli (Arnold, Turley, 1996, str. 23). Ta dodatna vrednost se imenuje tudi *kosmata vrednost informacije*, *neto vrednost* informacije pa predstavlja razlika med kosmato vrednostjo in stroški pridobivanja informacije.

Pri izbiri načina pridobivanja informacije moramo torej upoštevati:

- odločitev, ali je informacije vredno pridobivati → pridobivanje posamezne informacije je smotno, če je njena neto vrednost pozitivna.
- odločitev glede na alternativne vire zbiranja informacij → izbrana naj bi bila tista metoda, pri kateri imajo informacije najvišjo neto vrednost.

Za sprejemanje poslovnih odločitev je torej bistveno, da so informacije pravočasne, primerne in tudi pravilno uporabljene. Podjetje naj bi našlo ustrezen sistem, ki jim bo omogočal čim hitreje

in s čim nižjimi stroški zagotavljati ustrezne informacije, ki bodo omogočale natančnejše poznavanje problemov in tako zmanjševale tveganje pri poslovnih odločitvah. To vključuje tako oblikovanje ustreznega informacijskega sistema, ki bo dajal kakovostno podporo odločanju, kot izbiro primerne metode kalkulacij glede na poslovni proces podjetja.

3.2. Vloga poslovnega računovodstva pri sprejemanju poslovnih odločitev

Zaradi konkurence in določanja cen na trgu so podjetja vedno bolj prisiljena oblikovati notranje informacijske sisteme, ki jih bodo oskrbovala z ustreznimi informacijami. Tu je začelo pridobivati pomen računovodstvo podjetja. Njegova glavna naloga je vrednostno spremljanje in preučevanje vseh poslovnih dogodkov in stanj. To je potrebno tako zaradi notranjih kot zunanjih uporabnikov informacij. V preteklosti se je na računovodstvo gledalo kot na nujno zlo, saj so bili računovodje le zapisovalci poslovnega dogajanja (Hočevar, 1995, str. 11). Odločevalcev pa po navadi sama obračunska poročila ne zanimajo, saj informacije pridejo prepozno, da bi jih lahko koristno uporabili pri svojem delu in bi jim omogočile primerjavo med načrtovanimi in uresničenimi rezultati.

Danes se z razvojem informacijske tehnologije in razvojem računalniških programov, ki omogočajo veliko avtomatiziranost ponavljajočih se poslovnih dogodkov in povezanost celotnega poslovnega sistema, stroški zbiranja in analiziranja podatkov znižujejo. Za zbiranje informacij, potrebnih za odločanje, pa v podjetjih ponavadi ni potrebno uvesti nove službe. Računovodstvo ima že izkušnje tako z zbiranjem podatkov ter analiziranjem kot poročanjem. Sedanji tehnološki razvoj jim omogoča pridobljene informacije hitreje uporabiti tudi pri poslovanju. Od računovodstev pričakujemo, da bodo priskrbeli ekonomske informacije tistim, ki se zanje zanimajo in bodo tudi temeljni vir informacij za *usmerjanje in usklajevanje* vseh poslovnih procesov. O učinkovitem računovodstvu lahko govorimo le v tesni povezavi s kakovostno organizacijsko sestavo podjetja in s sposobnimi ljudmi, ki odločajo. Le tako bodo namreč dosegli poslovno učinkovitost in uspešnost (Koletnik, 1996, str. 54).

3.2.1. Vrste računovodstev

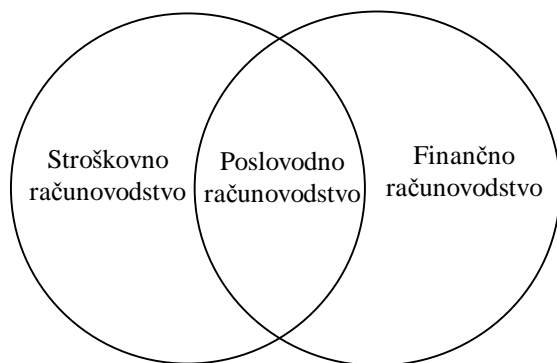
Glede na vrsto uporabnika ločimo *notranje* in *zunanje* računovodstvo.

Notranje se imenuje **stroškovno računovodstvo** in postaja v sodobnem podjetništvu vedno bolj osrednja informacijska služba. Vodstvo oskrbuje z ustreznimi informacijami in prek njega spremljamo ekonomsko plat vseh pomembnih procesov in stanj v podjetju, osnovni namen pri tem pa je - omogočiti, da bi bilo podjetje učinkovitejše in uspešnejše. Stroškovno računovodstvo tudi ni predmet zakonske ali druge prisile. Vodje podjetij sami odločajo, kdaj in kako si bodo organizirali ta del računovodske dejavnosti. Stroškovno računovodstvo torej obsega računovodsko spremljanje in preučevanje prvin poslovnega procesa od trenutka, ko so le-te na voljo in poslovnega izida posameznih sestavnih delov poslovnega procesa ter poslovanja poslovnoizidnih enot (Turk, Melavc, 1994, str. 38).

Zunanje ali **finančno računovodstvo** pa je obvezno in mora delovati skladno z gospodarskimi in davčnimi predpisi države ter poenotenimi mednarodnimi in domačimi standardi računovodske stroke. Spremlja in preučuje poslovna sredstva in obveznosti do njihovih virov, s poudarkom na finančnih razmerjih, ter poslovni in finančni izid celotnega poslovnega sistema (Turk, Melavc, 1994, str. 38).

Poslovodno računovodstvo⁶ ni tretja vrsta računovodstva, temveč del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije za odločanje. Sestavljeno je iz dveh delov: pripravljajna predračunskih informacij, ki so potrebne za sprejemanje odločitev, in pripravljajna obračunskih informacij za nadziranje in pripravljajne izvajanja kot odločevalne funkcije. Za pripravljajne informacij uporablja tako podatke finančnega kot stroškovnega računovodstva. Povezava med vsemi tremi je prikazana na sliki 4.

Slika 4: Povezava med različnimi deli sistema stroškov v podjetju



Vir: Tekavčič, 1997, str. 156.

Obračuni, s katerim zaključita finančno in stroškovno računovodstvo namreč za poslovodje, ko sprejemajo poslovne odločitve, še nimajo uporabne vrednosti. Odgovorili naj bi na vprašanja o stroških, ki jih ima podjetje z določenim izdelkom, zagotovitvijo storitve ali zadovoljitvijo stranke, ter stroške primerjali s koristmi. Računovodske podatke je potrebno preoblikovati v ustrezne informacije z usmeritvijo v reševanje konkretnih problemov. To nalogo opravlja poslovodno računovodstvo kot informacijska služba podjetja.

3.2.2. Pomen računovodskih informacij za poslovno odločanje

Poslovodno računovodstvo je usmerjeno v notranje poslovanje podjetja in ga nenehno preučuje ter spremlja. Obravnava pretekla, predvsem pa prihodnja dogajanja in oblikuje podrobne informacije za odločanje. Njegovo delo je močno povezano z vsebinskimi cilji in delovanjem podjetja, organizacija in obseg poslovodnega računovodstva pa sta odvisna od individualnih potreb podjetja po računovodskih informacijah v procesu odločanja. Zaradi vse večje kompleksnosti in negotovosti tržnega okolja se vloga in pomen računovodskih informacij

povečujeta, zato se je tudi pomen uspešno organiziranega poslovnega dela računovodstva povečal. Poslovodje potrebujejo računovodske informacije, saj jim pomagajo odkrivati probleme, jih reševati in na koncu tudi analizirati opravljeno delo. V vse funkcije njihovega dela so vpletene odločitve, ki zahtevajo uporabo teh informacij. Če so točne, lahko bistveno pripomorejo k boljšim poslovnim odločitvam.

Za ponazoritev pomena računovodskih informacij povzemam primer iz Heitgerja, Ogana, Matulicha (1992, str. 16).

V podjetju Modesto Furniture Company so v zadnjih letih opazili povečanje stroškov njihovih lesnih izdelkov. Vodja proizvodnega oddelka je menil, da sta vzrok vedno višje cene lesa in zmanjševanje produktivnosti delavcev. Natančnejša računovodska analiza je pokazala, da so se cene lesa dvigale v povprečju po 7% na leto, stroški dela pa za 42% od česar je bilo 34% zaradi zmanjšane produktivnosti.

Vodja proizvodnega oddelka se o vzrokih za višje stroške sicer ni motil, vendar je bila njegova ocena preveč subjektivna, da bi jo lahko višje poslovodstvo lahko upoštevalo pri svojih odločitvah. Računovodska analiza pa je natančneje identificirala in vrednostno prikazala vzroke višjih stroškov ločeno po poslovnih prvinah, to pa je omogočilo, da je poslovodstvo lahko sprejelo ustrezne odločitve za zmanjševanje stroškov.

Glede na to, da je bilo ugotovljeno, da ima velik delež v povečanju stroškov zmanjšana produktivnost, so lahko oblikovali ustrezno strategijo stimuliranja delavcev za izboljšanje njihove učinkovitosti. Brez vrednostnega prikaza pa bi lahko več pozornosti namenili cenam lesa in iskanju cenejšega dobavitelja, ki jim ga mogoče niti ne bi uspelo najti.

Sodobna literatura navaja celo vrsto vzrokov, ki povečujejo pomen računovodskih informacij za poslovanje, na primer:⁷

- **vse večji pomen proizvodnje »just in time« (JIT - proizvodnja brez zalog):** to je proizvodnja v obsegu, ki ga zahtevajo trenutne tržne potrebe. Zaloge se zmanjšajo na minimum, poudarek pa je na visoki kakovosti izdelkov, poslovnih prvin, poslovnih procesov itd. Proizvodnja JIT omogoča zmanjševanje stroškov proizvodnje in omogoča naložbe prostih sredstev v produktivnejše namene, kot so povečanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja.
- **celovito obvladovanje kakovosti (»total quality management«):** podjetja se morajo usmeriti k celovitemu obvladovanju kakovosti, ki temelji na programih za nenehne

⁶ Znano tudi kot "upravljalno računovodstvo".

⁷ Povzeto po več avtorjih, ki različno pripisujejo pomen posameznim vzrokom. Vpliv posameznih je odvisen od vrste proizvodnje, s katero se ukvarja podjetje, tehnologije, ki jo uporablja, in trga, na katerem deluje. Različne vzroke sem povzela po Turku, Kavčičevi, Kokotec-Novakovi, 2001, str. 25-27 in Tekavčičevi, 1997, str. 63-65.

izboljšave vseh potrebnih aktivnosti. Pri tem morajo sodelovati vsi zaposleni, njihov cilj pa je popolnoma ustreči zahtevam svojih kupcev.

- vse večja **diverzifikacija proizvodov in skrajševanje življenjskega cikla proizvodov**: poslovodstvo se mora hitro prilagajati zahtevam trga in se takoj prilagoditi kupčevim potrebam; za to potrebuje pravočasne in natančne računovodske informacije.
- **tehnološki napredek – napredek informacijske tehnologije**, ki je omogočil računalniško boljše podprto vodenje proizvodnje (CIM – »computer integrated manufacturing«). To omogoča podjetjem izpolnjevati zgornje zahteve (proizvodnja »just in time«, večja kakovost izdelkov, hitro prilagajanje trgu). Hkrati pa ustrezna računalniška podpora v podjetju omogoča spremljanje stroškov izdelkov na vseh proizvodjalnih stopnjah z zbiranjem informacij tako iz proizvodnje kot iz drugih oddelkov (trženje, nabava, prodaja, računovodstvo).

3.2.3. Odločanje na podlagi računovodskih poročil

Večkrat je že bilo povedano, da je namen računovodskih poročil omogočiti nadzor nad dogajanjem in olajšati začetno odločitev ter morebitne potrebne popravljane odločitve. Vključeno mora biti celotno poslovanje, sestavljena pa morajo biti tako, da je mogoče primerjati načrtovane rezultate z dejanskimi.

Poslovodstvo in računovodstvo imata v procesu odločanja različni vlogi: računovodstvo skrbi za informacije, poslovodni organ pa odloča, katera različica bo sprejeta. Poslovodno računovodstvo mora za pripravljane ustreznih informacij dobro poznati celotno delovanje podjetja, njegov poslovni proces, posamezne ravni odločanja in odgovornosti za odločanje. Le z ustreznim znanjem lahko namreč pripravi pomembne informacije, ki bodo skladne s potrebami in bodo razumljive in sprejemljive za posameznega uporabnika.

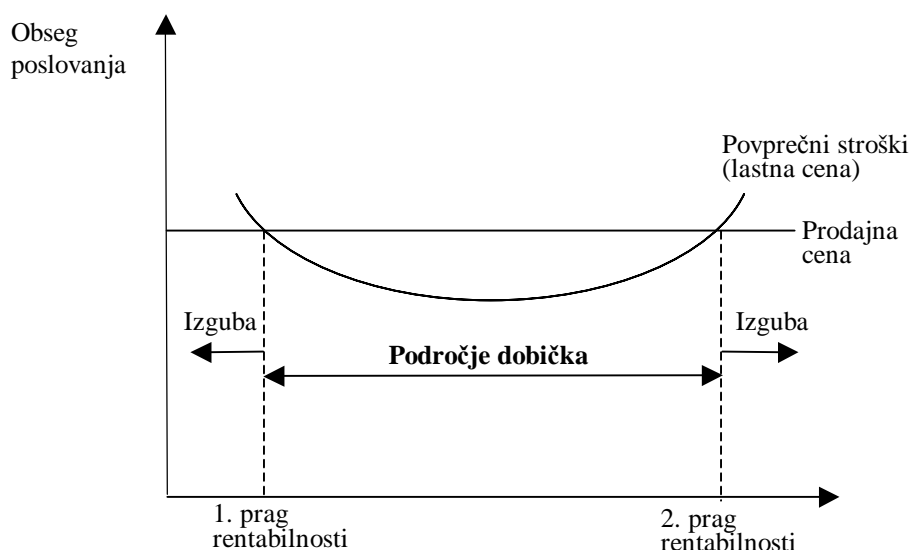
Podjetje in njegove lastnike zanima predvsem uspešnost poslovanja. Zanima jih, ali so in bodo poslovali pozitivno in pri kakšnem obsegu poslovanja bodo pokrili vse stroške. Hkrati jih zanima tudi, kdaj bo nastopil dobiček in kakšen obseg poslovanja bo prinesel največjo maso dobička. Tako ugotavljanje pa zahteva obravnavo vseh stroškov in tudi pripravo računovodskih informacij v obliki, primerni za odločanje.

Prag rentabilnosti in *optimalni obseg delovanja* sta priročni in precej razširjeni metodi za sprejemanje poslovnih odločitev na osnovi računovodskih poročil. Sta preprosti za razumevanje in od uporabnika ne zahtevata podrobnega znanja računovodstva. Omogočata tudi redno uporabo, spremljanje in nadziranje in tako dajeta informacije za popravljalne odločitve.

Prag rentabilnosti (imenovan tudi prelomna točka) je tista točka obsega poslovanja, pri kateri podjetje, če vse proizvedene izdelke tudi takoj proda, nima ne dobička ne izgube. Prihodki od

prodaje so enaki stroškom poslovanja. Podjetje bo torej imelo dobiček le, če bo prodajna cena višja od lastne cene.

Slika 5: Področje dobička

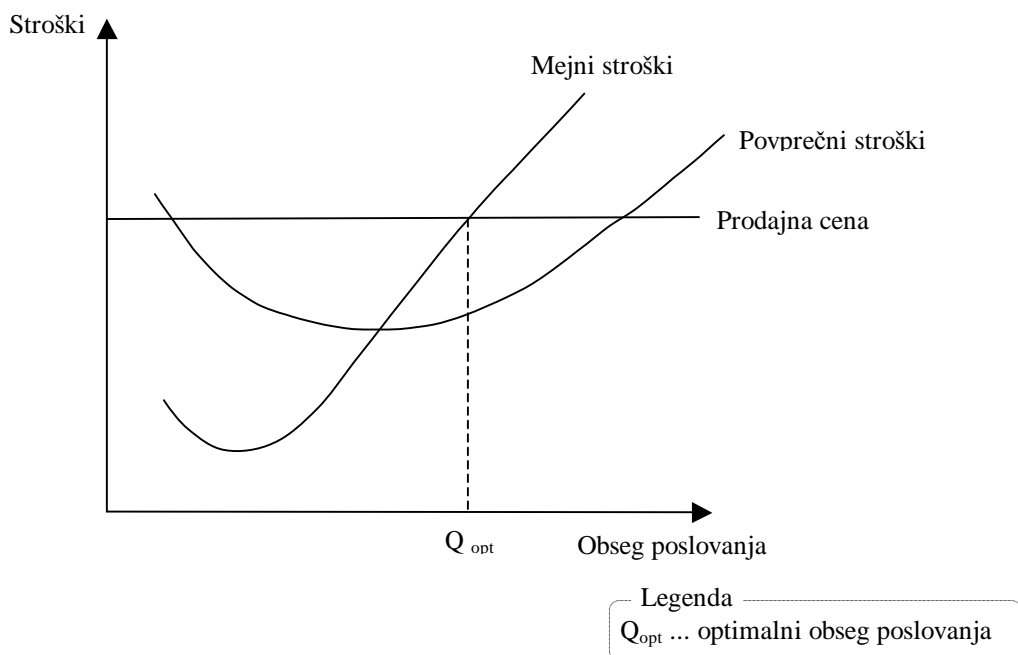


Vir: Tekavčič, 1997, str. 38.

Na sliki 5 krivulja povprečnih stroškov predstavlja lastno ceno pri različnih obsegih proizvodnje. V podjetju nastaja izguba do prvega praga rentabilnosti, na katerem se lastna cena izenači s prodajno. Po tej točki nastopi področje dobička, ki traja vse do drugega praga rentabilnosti. Tu se lastna cena ponovno izenači s prodajno in nastopi področje izgube. Področje dobička je torej tisti *interval proizvodnje, v katerem je lastna cena nižja od prodajne*.

Za ugotavljanje največjega možnega dobička pa moramo uporabiti mejni strošek. *Mejni strošek* je tisti strošek, ki se pojavi ob proizvodnji dodatne enote proizvodnega učinka. Podjetju je smiselno povečevati obseg proizvodnje, dokler so mejni stroški nižji od prodajne cene, ko pa se mejni strošek in prodajna cena izenačita, je dosežen *optimalni obseg poslovanja* (prikazan na sliki 6). Optimalni obseg poslovanja je torej tisti, ki bo podjetju prinašal najboljši poslovni rezultat – to je največji možni dobiček ali najmanjšo možno izgubo. Izbira večjega obsega poslovanja bi povzročila, da bi podjetje imelo večje odhodke kot prihodke in bi to pomenilo zmanjšanje dosedanjega dobička ali povečanje že obstoječe izgube.

Slika 6: Optimalni obseg poslovanja



Vir: Tekavčič, 1997, str. 39.

Kot vidimo, je pri obeh metodah potreben podatek o lastni in prodajni ceni izdelka. Ker prodajno ceno vedno bolj določa trg s svojo elastičnostjo, je pomembno, da imamo pravilne podatke o lastnih cenah svojih izdelkov, da ugotovimo v kolikšnem obsegu proizvodnje je izdelek še dobičkonosen. Tudi če podjetje samo določa prodajno ceno svojih izdelkov, so točni stroški o lastni ceni prav toliko pomembni, saj ta predstavlja osnovo za oblikovanje cene, ki jo bo trg še pripravljen sprejeti in s katero bo podjetje dosegalo zaželeni dobiček.

Pri izračunu lastne cene je sicer potrebno upoštevati, ali se podjetje ukvarja z množinsko ali procesno dejavnostjo ali s serijsko oziroma posamično proizvodnjo. Prav tako je obseg zajemanja stroškov v kalkulaciji odvisen od namena sestavljanja. Po Slovenskih računovodskih standardih (2002, str. 121) pa so nujne sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri serijski in posamični proizvodnji:

- 1) neposredni stroški materiala
- 2) neposredni stroški dela
- 3) drugi neposredni stroški
- 4) posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu
- 5) posredni stroški nakupovanja
- 6) posredni stroški prodajanja
- 7) posredni stroški splošnih služb
- 8) posredni stroški obresti
- 9) neposredni stroški prodaje

Vpliv posrednih stroškov na izračun lastne cene je torej precejšen. Če ima podjetje velik delež splošnih stroškov, je izbira primerne kalkulacijske metode za razporejanje teh splošnih stroškov

še toliko pomembnejša, da ne bi bile informacije popačene in tako neuporabne. Pri načrtovanju je namreč potrebno predračunavanje za prihodnje obdobje. Čim več podrobnosti bomo upoštevali pri razporejanju splošnih stroškov po izdelkih, natančnejši bo izračun lastne cene, na podlagi katere bomo oblikovali prodajne cene in načrtovali ustrezen obseg proizvodnje.

4. POMEN STROŠKOV V PROCESU POSLOVNEGA ODLOČANJA

Stroški so ekonomska kategorija, ki je za vsako podjetje bistvenega pomena, saj so vrednostni izraz vsega, kar v podjetju porabijo v proizvodnji izdelkov in storitev. Strokovna literatura slovenskih avtorjev opredeljuje stroške kot v denarju izražene potroške prvin poslovnega procesa. Pučko in Rozman (1995, str. 90) opredeljujeta stroške kot cenovno izražene potroške prvin delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in tujih sprotih storitev, ki nastajajo v reprodukcijskem procesu v podjetju. V tuji literaturi pa najdemo tudi definicijo, da je strošek žrtev, ki se ji odrečemo, da si zagotovimo določeno korist (Hammer, Carter, Usry, 1994, str. 20) oziroma, da je to znesek resursa, ki se mu odrečemo za pridobitev izdelka ali storitve (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 43).

Po Tekavčičevi (1997, str. 15) pa bi bila teoretična opredelitev stroškov kot vsota zmnožkov potroškov in cen prvin poslovnega procesa.

$$C = \sum_{i=1}^n C_i \times p_i$$

C	stroški
Q_i	količina poslovne prvine i
p_i	cena za enoto poslovne prvine i
n	število različnih prvin poslovnega procesa

Različni avtorji imajo torej različne poglede na definicije stroškov. Vsi pa prepoznavajo stroške kot *cenovno izraženo porabo poslovnih prvin podjetja, ki je povezano z ustvarjanjem poslovnih učinkov*.

Nezadostno poznavanje stroškov v podjetju lahko povzroči napačne poslovne odločitve, saj stroški pomembno vplivajo na višino poslovnega izida oziroma uspeh poslovanja. Napačne informacije o stroških lahko s spodbujanjem napačnih prioritet in osredotočanjem na napačne težave poslabšajo položaj podjetja. Pred samim zbiranjem informacij mora podjetje tudi vedeti, kateri stroški se v podjetju pojavljajo, da zna uporabiti ustrezno kalkulacijsko metodo za razporejanja stroškov.

4.1. Vrste stroškov

Samo obravnavanje stroškov se prilagodi stališču, s katerega jih proučujemo. Povzemam jih po Turku, Kavčičevi, Kokotec-Novakovi (2001, str. 77-82).⁸

1. S stališča prvin poslovnega procesa dobimo *naravne vrste stroškov*; mednje sodijo:

- a. stroški delovnih sredstev
- b. stroški predmetov dela
- c. stroški storitev (v širšem smislu)
- d. stroški dela (v širšem smislu)

Naravni stroški se pojavljajo s porabo prvin, ki sodelujejo v poslovnem procesu. Tej delitvi posebno pozornost posvečajo Slovenski računovodski standardi, saj zahtevajo, da morajo vsa podjetja poročati o stroških, razdeljenih po naravnih vrstah stroškov.

2. Stroški s stališča pripisovanja posameznim stroškovnim objektom

a. *Neposredni* stroški

To so stroški, za katere lahko brez težav ugotovimo, kateremu stroškovnemu objektu jih pripisati.

b. *Posredni* (splošni) stroški

To so stroški, ki so skupni več stroškovnim objektom in jih moramo na posamezne stroškovne objekte razporediti s pomočjo osnov. Osnove morajo biti izbrane primerno, in sicer tako, da odražajo povezanost s stroški, ki jih razporejamo na posamezne stroškovne objekte.

3. Stroški s stališča njihovega obnašanja glede na spremembe obsega poslovanja

a. *Stalni* stroški

To so stroški, ki se na kratek rok s spreminjanjem obsega proizvodnje ne spreminjajo in nastajajo tudi, če podjetje preneha poslovati; skupni stalni stroški s spreminjanjem obsega proizvodnje ostajajo enaki, stalni stroški na enoto pa padajo.

b. *Spremenljivi* stroški

To so stroški, ki so odvisni od obsega proizvodnje in se večajo ob povečevanju obsega, spremenljivi stroški na enoto pa ostajajo nespremenjeni.

Če ne poznamo stroškov podjetja s tega zornega kota, so lahko odločitve o vpeljavi ali o opuščanju proizvodnje v celoti napačne.

4. Stroški glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent – s stališča odločanja kakšne vrste stroškov bomo uporabili pri načrtovanju

a. *Dejanski pretekli* stroški se v preučevanem obdobju dejansko pojavijo v danem znesku. Vrednotenje izdelkov in storitev, ki temelji na dejanskih stroških, pa zajema dejanske neposredne in dejanske splošne stroške.

⁸ Z nekaterih stališč je razčlenitev vrst stroškov bolj razdrobljena. Ker pa se v okviru diplomskega dela osredotočam bolj na povezavo stroškov s pomembnostjo za poslovno odločanje, tu navajam le okvirno razdelitev.

- b. *Ocenjeni prihodnji* stroški so tisti, ki jih je mogoče pričakovati glede na povprečne dejanske stroške v preteklem obračunskem obdobju in nove okoliščine, ki jih lahko predvidimo. Ti stroški so pomembni predvsem kot izhodišče za načrtovane stroške.
- c. *Standardni stroški* so stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Temeljijo na standardnih ocenah in standardnih količinah poslovnih prvin po enoti izdelka ali storitve.

5. Stroški s časovnega stališča

- a. *Načrtovani* stroški se nanašajo na prihodnje obdobje in imajo odločilno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev.
- b. *Uresničeni* (obračunski) stroški se nanašajo na doseženi obseg poslovanja in so prikazani v knjigovodskih listinah.

Z zornega kota poslovnih odločitev je ta razsežnost členitve pomembna zaradi funkcije nadziranja. Na podlagi načrtovanih stroškov se pripravljajo predračuni podjetja, ki se uporabljajo v procesu sprejemanja začetnih poslovnih odločitev. Poročanje o uresničenih stroških pa omogoča analiziranje odmikov od načrtovanih stroškov in sprejemanje popravljajalnih odločitev.

6. Glede na to, ali so stroški posamezne enote rezultat sodelovanja znotraj ali zunaj podjetja

- a. *Izvirni* stroški nastajajo v obravnavani poslovni enoti podjetja

b. *Izpeljani* stroški so v obravnavano poslovno enoto preneseni iz druge poslovne enote
Glede na koncept stroškov po ABC metodi, je ta delitev nepomembna, saj so izvirni stroški neposredni stroški dane poslovne enote, izpeljani stroški pa so njeni posredni stroški (Tekavčič, 1997, str. 25). Členitev je pomembna takrat, kadar so enote podjetja pri svojih odločitvah samostojne, njihove odločitve pa gredo lahko na škodo podjetja kot celote (npr. odločitve o nabavi ali lastni proizvodnji).

7. S stališča odgovornosti ločimo:

- a. *Obvladljive* stroške
- b. *Neobvladljive* stroške

Ta delitev je pomembna predvsem, kadar imajo podjetja organizirana stroškovna mesta odgovornosti. Vsako mesto odgovornosti lahko načrtuje, nadzoruje in sprejema le odločitve, povezane z obvladljivimi stroški.

4.2. Stroškovni koncepti, pomembni za poslovno odločanje

Ker je eden izmed ciljev diplomskega dela predstaviti pomembnost razumevanja stroškov in vrednosti informacij, ki jih lahko dobimo na podlagi, za sprejemanje pravih poslovnih odločitev, je potrebno poznati tudi primerne stroškovne klasifikacije. Povzemam jih po Druryju (1994, str. 24-32).

a. obnašanje stroškov glede na količino proizvodnje in s tem obseg aktivnosti

Pomembno je, da poslovodstvo pozna oceno stroškov in koristi glede na različne obsege proizvodnje za alternativne odločitve.

b. odločilni in neodločilni stroški

Odločilni so vsi tisti stroški, ki so odločilni pri sprejemanju poslovnih odločitev. Ti stroški se bodo spremenili glede na odločitev, ki bo sprejeta, neodločilni stroški pa so neodvisni od odločitve.

c. nepovratni stroški

Nepovratni stroški so neodločilni za sprejemanje poslovnih odločitev, vendar jih ne enačimo. Vsi neodločilni stroški namreč niso nepovratni. To so tisti stroški, na katere ne moremo več vplivati, zato jih tudi ne smemo upoštevati pri sprejemanju poslovnih odločitev.

d. izogibni in neizogibni stroški

Izogibnim stroškom se je mogoče izogniti s sprejetjem določene poslovne odločitve. Ti stroški pomenijo razliko med posameznimi poslovnimi odločitvami.

e. okoliščinski (oportunitetni) stroški

Okoliščinski strošek je strošek, ki nam kaže izgubljen oziroma žrtvovan rezultat, ki ga ne bomo dosegli zaradi izbire druge alternative.

f. dodatni in mejni stroški

Dodatni stroški so stroški, ki nastanejo zaradi povečanja količine proizvodnje in prodaje. Mejni strošek pa je dodatni strošek na enoto proizvoda. Mejni in dodatni stroški so si sorodni. Razlika pa je v tem, da se dodatni stroški ob morebitni povečani prodaji, povečajo, mejni strošek pa je lahko enak, če se dodatni stroški enakomerno porazdelijo na povečano količino prodanih proizvodov.

4.3. Stroškovni sistemi

Stroškovni sistem je način zbiranja in obdelave podatkov o stroških v podjetju. Poslovodstvu zagotavlja informacije, potrebne za načrtovanje in nadzor in Ima dve temeljni funkciji (Tekavčič, 1997, str. 154):

- za potrebe sestavljanja računovodskih poročil, namenjenih zunanjim uporabnikom, ugotavlja stroške in jih razmejuje med stroške obdobja ter vrednoti zaloge
- za poslovodstvo podjetja, ki izvaja nadzor podjetja, zagotavlja zanesljive podatke o stroških posameznih poslovnih funkcij in poslovnih učinkov .

Da bi funkciji čim bolj uspešno opravljal, mora biti primerno izbran glede na stroške, ki se pojavljajo v podjetju in glede na izbran način zajemanja stroškov v podjetju.⁹ Podjetje pa se mora tudi odločiti, kako bo vrednotilo posamezne stroškovne komponente¹⁰ in način vrednotenja zaloge nedokončane proizvodnje in dokončanih izdelkov (Tekavčič, 1997, str. 53).

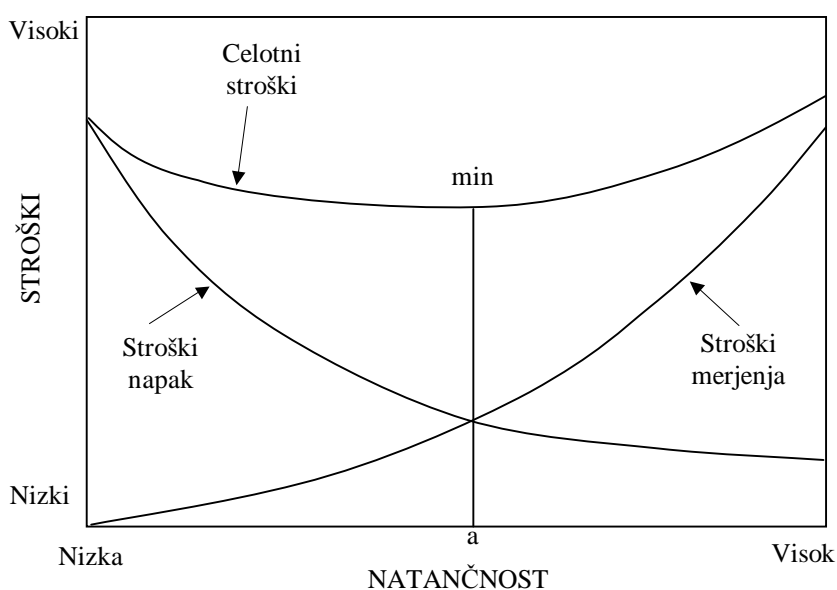
⁹ Ločimo sisteme stroškov, ki zajemajo stroške po poslovnih nalogih, in sisteme, ki temeljijo na poteku poslovnega procesa

¹⁰ Izbira je pomembna zaradi analiziranja odmikov uresničenih stroškov od načrtovanih, v okviru ABC metode pa je pomembna le pri opredelitvi stroškovnih objektov, na katere se nanašajo posamezne kategorije sistema.

4.3.1. Optimalni sistem stroškov

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

Slika 7: Optimalni sistem stroškov



Vir: Tekavčič, 1997, str. 161.

Pri zagotavljanju informacij o stroških se pojavljajo:

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

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

Optimalni sistem stroškov pa je seveda težko doseči. Pogosto so stroški takega sistema glede na koristi previsoki. Vendar pa so na visoko konkurenčnih trgih z nizkimi maržami stroški napak, ki bi jih povzročal neučinkovit sistem stroškov, visoki. Podjetje mora biti zato pripravljeno na višje stroške merjenja, da bi doseglo zaželeno natančnost. Na drugi strani pa

Ločimo pa med sistemom dejanskih stroškov, sistemom ocenjenih stroškov in sistemom standardnih stroškov (Tekavčič, 1997, str. 33-34).

nenehni razvoj informacijske tehnologije znižuje stroške merjenja in tako olajša podjetjem, približevanje optimalnemu sistemu.

Pogosto pa je v podjetjih problem, ker se ne zavedajo, da je njihov sistem zastarel in neučinkovit, zato niti ne premišlujejo o spremembi. Zato bi morala biti nenehno pozorna na znake neučinkovitosti sistema in ugotavljati njegovo nepravilnost. Sistem stroškov namreč ne postane nekoristen čez noč, saj je bil ob uvedbi primeren za tedanje razmere. Z razvojem trga in tehnologije pa izgublja svojo uporabnost. Podjetje naj bi bilo pozorno in pripravljeno na spremembe, če začne opazovati (Cooper, 1989, str. 77-79):

- da vodje proizvodnje hočejo opustiti domnevno dobičkonosne proizvode; v proizvodnji se namreč po navadi zavedajo, za katere izdelke je proizvodnja težavnejša. Če računovodska služba ugotavlja, da je določen izdelek dobičkonosen, v proizvodnji pa trdijo, da prinaša izgubo, je najverjetneje, da so podatki o lastni ceni izdelka nepravilni.
- da je težko pojasniti stopnjo dobička posameznih poslovnih učinkov; Poslovodje bi morali vedno znati pojasniti višino stopnje dobička posameznih izdelkov (lahko je zaradi večjega obsega proizvodnje kot pri konkurentih ali če so edini proizvajalci izdelka in tako monopolisti na trgu ali pa imajo boljšo tehnologijo). Če torej ne znamo pojasniti stopnje dobička določenega izdelka ali ugotavljamo, da nam ne uspe znižati stroškov, je zelo verjetno, da so stroški za ta izdelek ocenjeni nepravilno in ga bremenimo s premalo ali preveč stroški.
- da visoko kompleksni izdelki kažejo velike dobičke; taki izdelki po navadi povzročajo večje stroške, zahtevajo natančnejši nadzor izdelkov in imajo tako povprečne stroške višje. Če njihova prodajna cena ni prav najvišja možna, imajo taki izdelki po navadi nizko maržo.
- da posamezni oddelki podjetja razvijejo svoj sistem stroškov; to je izvedljivo razmeroma hitro z današnjim razvojem informacijske tehnologije. Vendar pa to kaže, da oddelek ne zaupa podatkom iz računovodstva. Razvojni oddelek na primer ne verjame, da slabo razviti in kompleksni izdelki prinašajo velike dobičke in da so dobro narejeni izdelki na robu sprejemljivosti. Zato si razvijejo notranji sistem kalkulacij, s katerim preverjajo pravilnost informacij, ki prihajajo iz računovodstva.
- da računovodstvo porabi veliko časa za posebne projekte; za nekatere poslovne odločitve (na primer opustitev dela proizvodnje) je potrebno, da računovodstvo pripravi dodatne in natančnejše informacije. Če to tudi ob manjših projektih zahteva veliko dodatnih naporov, je najverjetneje sistem stroškov neučinkovit.¹¹
- da podjetje nima konkurence na trgu izdelkov z visoko maržo; če stroški vstopa na trg niso previsoki, je mogoče pričakovati konkurenco na trgu. Če je kljub temu ni, je potrebno preveriti, ali je lastna cena izdelka ustrezno ugotovljena in ali mogoče s prodajo tega izdelka podjetje ne dosega izgube.¹²

¹¹ Kot je ugotovil Cooper (1989, str. 79), se je v nekem podjetju več kot polovica računovodskega oddelka ukvarjala le s pripravo informacij za poseben projekt več kot pol leta.

¹² Neko podjetje je ugotovilo, da njihov izdelek kupuje konkurenca, ga prepakira in prodaja kot svojega. Stroški izdelave izdelka so bili namreč pri konkurenci ocenjeni višje kot prodajna cena pri njih.

- da so cene izdelkov pri konkurenčnih proizvajalcih nerazumljivo nizke; če konkurenca proizvaja izdelek v majhnem ali enakem obsegu in kljub temu prodaja po nižjih cenah, je potrebno najti napako v sistemu stroškov in se prepričati, ali res ni mogoče prodajati izdelka po nižjih cenah.
- da se kupci na povečanje prodajne cene izdelka ne odzovejo z manjšim povpraševanjem; potrošniki se po navadi zavedajo vrednosti izdelka in imajo informacije tudi o konkurenčnih izdelkih. Če podjetje premalo bremeni določen izdelek s stroški, postavi prodajno ceno nižje, kot jo je trg pripravljen sprejeti.
- da ponudbe tako na prodajni kot na nabavni strani niso primerljive s konkurenco; podjetje se namreč pri prodaji trudi s ponudbami dobiti naročilo in če se mu pri tem pogosto dogaja, da konkurenca podaja veliko višje ali veliko nižje ponudbe, so verjetno podatki, na podlagi katerih sestavlja ponudbe, napačni. Prav tako pa mora biti pri nabavi pozorno na prejete ponudbe, če dobavitelj ponuja dostavo delov po ceni, ki je nižja od lastne cene, če bi ga proizvajali sami, četudi ocenjujemo, da dobavitelj ne dosega večje učinkovitosti.

Seveda ni mogoče pričakovati, da bo podjetje menjalo sistem stroškov takoj, ko bo opazilo katero od omenjenih znamenj. Domnevati je mogoče, da imajo morda napačne sisteme stroškov tudi konkurenti. Ko pa se pojavi več znamenj, je čas, da podjetje preveri učinkovitost sistema in konkretno premisli o izboljšanju. Seveda pa mnoga podjetja ugotovijo napačnost stroškovnega sistema šele, ko se zmanjšata konkurenčnost in dobičkonosnost (Cooper, Kaplan, 1988, str. 96).¹³

4.3.2. Metode razporejanja stroškov po stroškovnih nosilcih

Podjetja se torej srečujejo s težavo kako najučinkoviteje razporejati stroške po stroškovnih mestih in nosilcih, da bi dobivali čim natančnejše informacije in pri tem imelo čim manj stroškov.

Stroški se razporejajo na posamezne dele podjetja in dalje na posamezne poslovne učinke, in sicer tem natančneje, kolikor nižja raven odločanja je povezana z njimi.

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

¹³ V podjetju A je G. Novak ugotovil, da se na isti dan, ko se vrača s službene poti, vrača tudi službeno letalo z več kot polovico praznih sedežev. Zato se je odločil, da bo karto komercialne družbe vrnil in se peljal s službenim letalom. Podjetje pa je nato izračunalo, da je njegov polet s službenim letalom stalo podjetje enkrat več, kot bi ga, če bi se peljal s komercialno linijo. G. Novak je pravilno ocenil, da je za podjetje boljše, da leti s službenim letalom, podjetja pa pri svojem izračunu in razporejanju stroškov na stroškovna mesta ni upoštevalo nepovratnih stroškov, ki jih je imelo z vrnitvijo službenega letala, saj bi imeli stroške ne glede na to, ali je G. Novak sedel na njem ali ne.

S pojmom *stroškovni nosilec*¹⁴ pa razumemo vse proizvedene stvari, opravljene storitve ali kupce, zaradi katerih so stroški nastali in na katere se nanašajo. Poznavanje stroškov ločeno po stroškovnih nosilcih je pomembno pri sprejemanju odločitev v podjetju (prodajne, proizvodne, nakupne, tehnične).

Ker odgovornosti za stroške ni mogoče pripisovati stroškovnim nosilcem, določanje odgovornosti po stroškovnih mestih pa je preveč splošno, saj se pri tem odgovornost za stroške pojavlja le na eni ravni, ločimo še *stroškovno mesto odgovornosti*¹⁵. Odgovornosti se namreč v resnici raztezajo čez več ravni poslovanja v podjetju in pri tem stroškovno mesto odgovornosti s svojim hierarhičnim prikazom zbirno prikaže stroške, za katere je mesto odgovornosti neposredno odgovorno, in stroške, za katere je odgovorno njemu podrejeno stroškovno mesto odgovornosti. S poznavanjem stroškov po stroškovnih mestih odgovornosti tako lahko boljše nadziramo stroške in določamo odgovorne za uravnavanje in nadzor stroškov.

Kalkulacije pa so postopki razporejanja stroškov po stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih. Glede na cilj in namen poznamo *predračunske* in *obračunske* kalkulacije, glede na to kako se stroški razporejajo na stroškovne nosilce, pa poznamo *delitvene kalkulacije* in *kalkulacije stroškov z dodatki* (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 125).

4.3.2.1. Delitvene kalkulacije

Delitvene kalkulacije uporabljajo podjetja z množično ali procesno dejavnostjo, saj upoštevajo dokončano ali nedokončano količino na posameznih stopnjah proizvodnje, vključevanje materiala v proces in druge skupne stroške predelave po stopnjah, lahko pa tudi preračunava poslovne učinke z ekvivalentnimi števili oziroma kako drugače, če poslovni učinki niso enotni. Med njimi poznamo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 88):

- a. delitveno kalkulacijo stroškov; lahko je enostavna ali razčlenjena tudi po stroškovnih mestih,
- b. kalkulacijo stroškov z ekvivalentnimi števili; lahko je enostavna ali razčlenjena po stroškovnih mestih, po stroškovnih nosilci ali stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,
- c. kalkulacijo lastne cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi sodelovanja,
- d. kalkulacijo lastne cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi ekvivalentnih števil.

4.3.2.2. Kalkulacije stroškov z dodatki

Kalkulacije stroškov z dodatki se uporabljajo pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu. Upoštevati je treba vse vrste neposrednih stroškov, količine dokončanih in nedokončanih izdelkov ter količniki dodatka posrednih stroškov posameznih vrst oziroma na

¹⁴ Pojem stroškovni nosilec je potrebno ločiti od pojma povzročitelj stroškov. Kot bom podrobneje opisala tudi kasneje, so povzročitelji stroškov aktivnosti, ki jih moramo opraviti, da lahko proizvedemo določen izdelek ali opravimo storitev.

¹⁵ Več o stroškovnih mestih odgovornosti je napisano v članku dr. M. Hočvarja: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti, 2001.

posameznih stroškovnih mestih (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 125). Tak sistem stroškov se uporablja takrat, ko izdelki prehajajo skozi množice postopkov (podobnih ali različnih) in povzročajo različne količine proizvodjalnih stroškov. Stroški enega izdelka se lahko močno razlikujejo od stroškov drugega, zato jih moramo spremljati ločeno in stroške akumulirati po izdelkih.

Pri kalkulacijah z dodatki naprej dodamo posameznemu izdelku neposredne stroške, za katere vemo, kje so nastali. Za razdelitev splošnih stroškov pa uporabimo osnovo za dodajanje, na podlagi katere lahko pripišemo ustrezen delež splošnih stroškov vsakemu izdelku ali seriji, kjer je to potrebno. V okviru kalkulacij stroškov z dodatki poznamo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 90):

- a. kalkulacije stroškov z enostavnim dodatkom splošnih stroškov,
- b. kalkulacije stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih stroškov,
- c. kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih,
- d. kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

Osrednja tema diplomskega dela je ABC metoda kalkulacij, ki sodi med kalkulacije z različnimi dodatki stroškov. S tem ne želim nakazati, da je boljša kot druge, saj je vsaka primerna za različne vrste izdelkov in poslovnih procesov. Ustrezno metodo naj bi vsako podjetje izbralo samo.

5. KRITIČNA OCENA ABC METODE KOT ORODJE ZA SPREJEMANJE POSLOVNIH ODLOČITEV

ABC metoda se je razvila, ker se je izkazalo, da tradicionalni sistemi stroškov glede na stroške, ki nastajajo v podjetju, ne dajejo več zadovoljivih rezultatov. Z večanjem avtomatizacije proizvodnje in zmanjševanjem števila ur neposrednega dela so namreč splošni stroški naraščali. Z neustrezno izbranimi osnovami so potem nepravilno bremenili stroškovne nosilce.

5.1. Tradicionalni sistemi stroškov

S tradicionalnim sistemom stroškom razumem tiste sisteme stroškov, ki pri vrednotenju poslovnih učinkov temeljijo predvsem na neposrednih stroških dela in materiala, posredni stroški pa se razporejajo na posamezne stroškovne objekte na podlagi ključev.

$$\text{Ključ za razporejanje splošnih stroškov} = \frac{\text{splošni stroški}}{\text{osnova}} \times 100$$

Kot osnova za ključe se najpogosteje uporabljajo pokazatelji obsega, kot ure neposrednega dela, ure strojnega dela, število zaposlenih in podobno. Znesek splošnih stroškov za posamezen

stroškovni objekt, pa izračunamo tako, da znesek osnove, ki bremeni določen stroškovni objekt, pomnožimo s ključem. Razporejanje splošnih stroškov lahko poteka enostopenjsko, kjer s ključi razporedimo stroške z ravni podjetja neposredno na raven stroškovnih nosilcev. V sodobnih stroškovnih sistemih pa je bolj razširjeno dvostopenjsko razporejanje, kjer splošne stroške najprej prenesemo na raven stroškovnih mest, nato pa z ravni stroškovnih mest na raven stroškovnih nosilcev (izdelkov).

Slabosti tradicionalnih stroškovnih sistemov

Največja slabost tradicionalnih stroškovnih sistemov je, da se ne morejo prilagajati spremembam okolja. Z uvajanjem novih proizvodnih načel nastajajo velike spremembe v strukturi stroškov, saj se zmanjšuje neposredni delež stroškov dela, vedno večji pa je delež splošnih stroškov, zato je potrebno vse več stroškov razporejati na stroškovne objekte s pomočjo ključev. Ključi, ki za osnovo za razporejanje stroškov uporabljajo pokazatelje obsega, pa postajajo neprimeren pripomoček za vrednotenje izdelkov in storitev, saj prikazujejo popačene informacije, na podlagi katerih lahko sprejema podjetje napačne poslovne odločitve. Napačne informacije nas namreč lahko spodbudijo, da se odločimo za *neprimeren obseg proizvodnje* in *slabšo kakovost izdelka*, lahko pa se celo odločimo za *ukinitev proizvodnje* določenega izdelka, ker nam po tradicionalni metodi kalkulacij kaže, da prinaša izgubo, ker ga bremenimo s preveč posrednimi stroški.

5.2. ABC metoda

Koncept ABC metode temelji na predpostavki, da **stroškov ne povzročajo izdelki in storitve, ki jih proizvajajo v podjetju, temveč aktivnosti, ki so potrebne za proizvodnjo**. Izdelki in storitve torej porabljajo aktivnosti, te pa trošijo prvine poslovnega procesa in povzročajo stroške. Aktivnost pri tem lahko razumemo kot vsako dejavnost, ki v procesu ustvarjanja poslovnega učinka troši prvine poslovnega procesa: delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve. Logična zaporedja določenih aktivnosti pa tvorijo posamezne procese.

Aktivnost je torej obravnavana kot osrednja sestavina spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, stroški pa so pokazatelji neoptimizirane uporabe aktivnosti (Cokins, 1996, str. 11).

5.2.1. Sestavni deli ABC metode

Sestavni deli ABC metode nudijo stroškovne in operativne informacije o tekočem delu v podjetju. Ponujajo odgovore na vprašanja o izvajanju dela in razodenejo možnosti za izboljšave.

Turney (1996, str. 95) govori o dveh dimenzijah metode ABC:

1. *stroškovni vidik* nam omogoča bolj realno določiti stroške posameznih stroškovnih nosilcev
2. *procesni vidik* analizira nefinančne informacije skozi aktivnosti in se sprašuje zakaj so stroški nastali in kako uspešno je bila poraba aktivnosti izkoriščena za svoje izvajanje

Sestavne dele povzemam po Turneyju (1996, str. 95-111).

S stroškovnega vidika razporejanja stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih poznamo naslednje sestavne dele ABC metode:

1. *poslovna prvina*

Ekonomski elementi, ki so povezani z neposredno izvedbo aktivnosti ter pomenijo vir stroškov. V značilnem proizvodnem podjetju se pojavljajo prvine: material, delo, ogrevanje, oglaševanje, ipd.

2. *aktivnost*

To so procesi in postopki dela in so temelj poslovnega procesa za izdelavo izdelkov ali opravljanje storitev. Aktivnosti so tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa in so tako povzročitelji stroškov. Razlikujejo se glede na tehnologijo in poslovne procese v podjetjih. Definiranje aktivnosti pa je odvisno tudi od samega pristopa k poslovnemu procesu – če je na primer podjetje usmerjeno k veliki kontroli kakovosti izdelkov, bo tako tudi oblikovalo aktivnosti, ki se pojavljajo v podjetju. Običajno velika podjetja združujejo aktivnosti glede na funkcije (npr. sprejemanja naročil kupcev, razvoj novega izdelka), manjša podjetja pa jih razkropijo po podjetju.

3. *center aktivnosti*

Center aktivnosti je zbir vseh povezanih aktivnosti v podjetju in njegov namen je olajšati načrtovanje in nadzor po poslovnih funkcijah ali procesih. Prodajni center aktivnosti bo na primer združeval vse aktivnosti, ki se pojavljajo v prodajni funkciji podjetja.

4. *merilo uporabe virov*

Z merili uporabe virov razporejamo stroške po posameznih aktivnostih. Z izbranimi faktorji ocenimo uporabo poslovnih prvin v okviru posamezne aktivnosti in jih s temi tudi obremenimo.

5. *stroškovni bazen*

Stroški, ki zadevajo serijo aktivnosti, sestavljajo stroškovni bazen; vsak pripada določenemu stroškovnemu nosilcu glede na mero aktivnosti.

6. *stroškovni element*

Je del stroškovnega bazena in predstavlja strošek poslovne prvine, ki je določen aktivnosti.

7. *mera aktivnosti*

Mera, s katero razporejamo stroške aktivnosti na končne stroškovne objekte. Meri pogostost posamezne aktivnosti v zvezi s posameznim izdelkom ali posameznim kupcem in je potrebno za izvedbo. Stroški so po stroškovnih nosilcih razporejeni natančneje, kadar so mere aktivnosti neposredne ali čim bliže s samo uporabo aktivnosti.

8. *stroškovni nosilec*

To so izdelki, storitve, projekti, na katere prenašamo stroške in so pravi razlog za izvedbo aktivnosti. Hierarhija stroškovnih nosilcev nudi tudi možnost pregled vrednosti različnih ravni. Določanje stroškov posameznim stroškovnim nosilcem omogoča ugotavljanje, koliko so posamezni stroškovni nosilci dobičkonosni za podjetje, in natančne preglede kako se spreminja vrednost posameznih stroškovnih nosilcev z zmanjševanjem stroškov. S stališča kupca lahko na primer ugotovimo analitično vse stroške, ki jih imamo z zadovoljevanjem posameznega kupca, pri tem pa upoštevamo dve komponenti: stroške izdelka, ki ga kupec kupi, ter stroške vzdrževalnih aktivnosti pri prodaji. Kupce pa lahko tudi razporejamo po skupinah in tako ugotavljamo donosnost posameznih distribucijskih kanalov.

Procesni vidik ABC metode pa daje informacije o delu, ki je bilo narejeno znotraj posamezne aktivnosti. Pri tem moramo poznati dva izraza:

1. *povzročitelj stroškov*

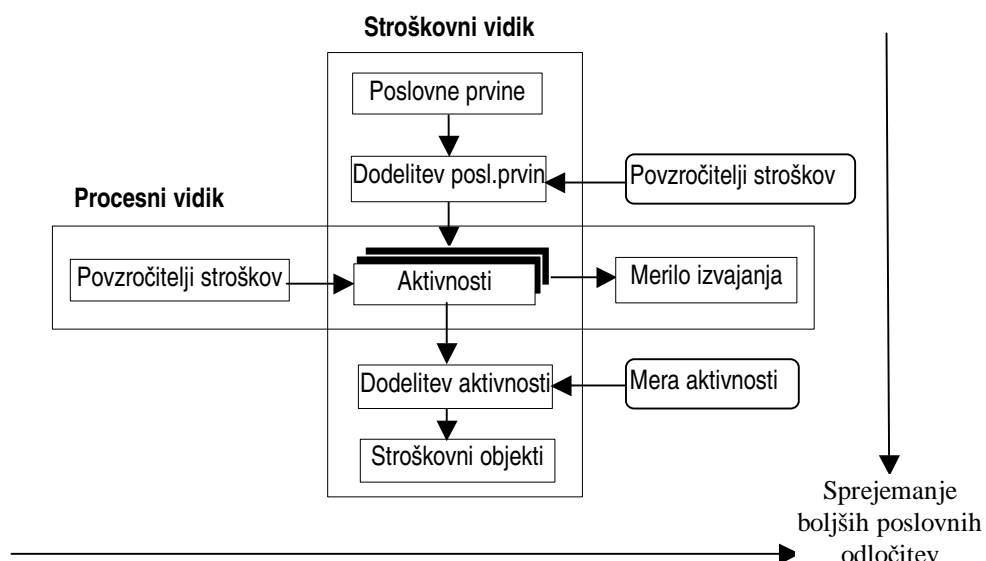
faktor, ki določa obremenjenost dela posamezne aktivnosti

2. *merilo izvajanja*

pove nam, kako dobro posamezna aktivnost zadovoljuje potrebe notranjih in zunanjih uporabnikov, pri tem pa je lahko mera izvajanja ene aktivnosti stroškovna mera naslednje aktivnosti v procesu. Merilo izvajanja se razlikuje od aktivnosti do aktivnosti ter od podjetja do podjetja zaradi različnosti uporabnikov in njihovih želja. Število reklamacij je na primer dobro merilo izvajanja funkcije podpore kupcev.

Povezanost obeh vidikov je prikazana na sliki 8.

Slika 8: Dvodimenzionalni vidik ABC metode s sestavnimi deli



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

Z razumevanjem posameznih vidikov in ugotavljanjem aktivnosti, ki v poslovnem procesu niso nujno potrebne ali so celo odveč, lahko sprejemamo boljše odločitve o optimiziranju poslovnega procesa in zmanjševanju stroškov.

5.2.2. Ravni spremljanja stroškov

Preko mer aktivnosti razporejamo stroške aktivnosti na končne stroškovne objekte kot zadnja stopnja razporejanja stroškov. Narava in raznolikost mer aktivnosti sta tisto, po čemer se koncept razporejanja stroškov po aktivnostih razlikuje od tradicionalnega stroškovnega računovodstva. Ravni razporejanja stroškov so štiri: na ravni enote izdelka, serije, izdelka in proizvodnega obrata s tem, da so različne ravni le različne stopnje agregiranosti podatkov. S tem nam je omogočena tudi hierarhija stroškov in informacij, ki jih lahko podajamo različnim ravnam odločanja.

Enota izdelka

Stroški na ravni enote izdelka so tisti, ki se zanesljivo povečajo, ko je proizvedena dodatna enota proizvoda in jih torej lahko pripišemo enotam glede na proizvedeno količino. Mera aktivnosti je na tej ravni premosorazmerna s količino proizvodnje, zato so ti stroški popolnoma variabilni in jih lahko obravnavamo kot neposredni strošek.

Serija

Stroški serije so tisti, ki nastanejo vsakič, ko se sproži proizvodnja serije. Vključujejo vse tiste aktivnosti, ki se pojavijo ob sprožitvi serije (npr. priprava strojev), lahko pa se pojavljajo tudi zunaj proizvodne funkcije. Če je na primer celotna serija namenjena za točno določenega naročnika, se tudi ustrezen del stroškov trženja in administracije pripiše seriji.

Izdelek

Stroški na ravni izdelka so povezani neposredno z izdelkom, vendar niso odvisni od števila proizvedenih enot. Značilen primer takih stroškov so stroški raziskav in razvoja, izdelave prototipov, trženja, ipd. Stroški na ravni izdelka bi bili tudi stroški stroja in materiala, ki se uporablja le v proizvodnji tega izdelka.

Proizvodni obrat

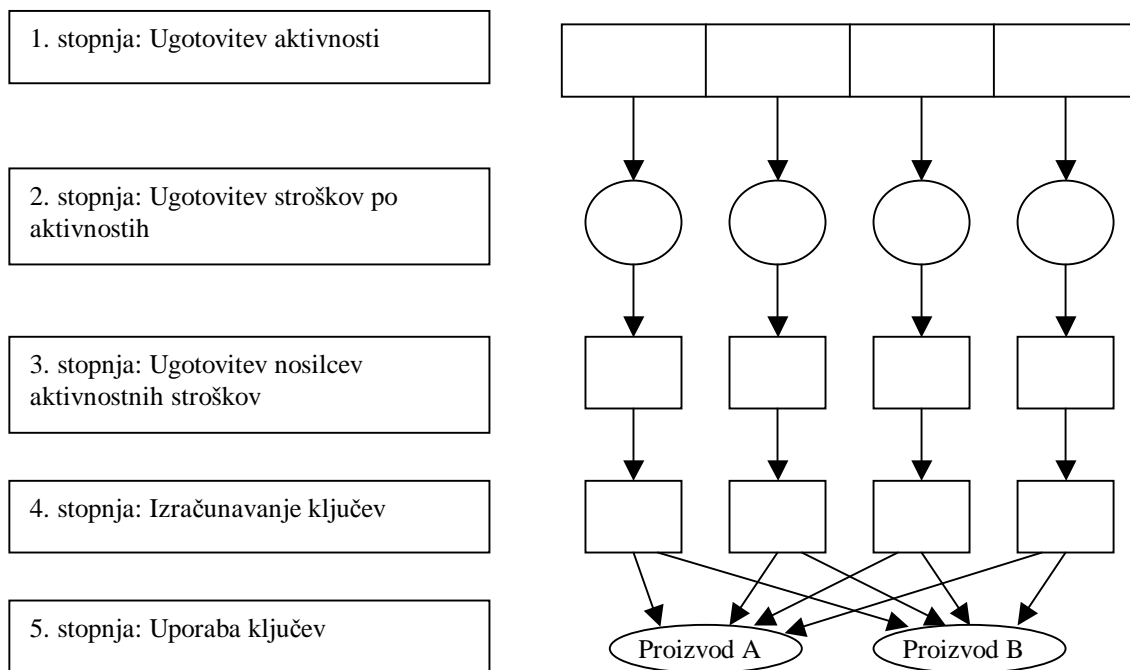
Na tej ravni obstaja več različnih pogledov na mero aktivnosti. Lahko govorimo o ravni proizvodne linije, ravni procesa ali kar o ravni podjetja v celoti. To je odvisno od razdelanosti in zaželenosti natančnosti kalkulacij v podjetju, večina uporabnikov te metode pa spremlja stroške le na ravni podjetja kot celote. Ti stroški niso povezani le s posameznimi izdelki temveč, zagotavljajo nemoteno poslovanje podjetja. Vključujejo najemnino, davke na zemljišče, zavarovanje stavbe in podobno.

S preučevanjem informacij glede na raven, lahko ABC metoda zagotavlja primerne informacije tudi različnim ravnam posloводства, odvisno od vrste odločitev, ki jih sprejemajo in za katere so odgovorni. V prilogi 3 so prikazani primeri aktivnosti za posamezne ravni, na katerih ABC metoda preučuje stroške.

5.2.3. Razporejanje stroškov po ABC metodi

Pred razporejanjem splošnih stroškov na stroškovne nosilce moramo najprej ugotoviti aktivnosti, ki se pojavljajo v podjetju (1. stopnja na sliki 9). Primeri aktivnosti so lahko: število zagonov proizvodnje, sprejemanje naročil kupcev ipd. Nato ugotovimo stroške za posamezne aktivnosti, ki se pojavljajo v zvezi s posamezno aktivnostjo, in zberemo stroške v tako imenovanih stroškovnih bazenih (2. stopnja). Ko ugotovimo tudi povzročitelje stroškov, ki nastajajo v zvezi s posameznimi aktivnostmi, določimo ključne, na podlagi katerih razporejamo splošne stroške na končne stroškovne nosilce.

Slika 9: Postopek pripisovanja stroškov posameznim stroškovnim nosilcem po ABC metodi



Vir: Hočevar, 1995, str. 92.

5.3. Primerjava tradicionalne stroškovne metode in ABC metode

Bistvena razlika med klasičnim konceptom obravnavanja stroškov in ABC metodo je sam način razporejanja stroškov. Za klasičen sistem stroškov je značilno, da razporeja stroške po stroškovnih mestih, ki jih določajo glede na oddelke ali posamezne enote podjetja. Stroški tako niso enotni in težko določimo odgovornost zanje. Nasprotno pa ABC metoda zbira stroške po stroškovnih bazenih, ki so določeni glede na aktivnosti v podjetju in so odvisni od povzročiteljev stroškov – na ta način lažje določimo odgovornost zanje.

Druga pomembna razlika je, da tradicionalni načini uporabljajo za merilo obseg proizvodnje določenega proizvoda ali storitve, ABC metoda pa prepoznava, da nekateri stroški niso odvisni od obsega proizvodnje.

ABC metoda pripisuje stroške na podlagi ključev, ki so odvisni od povzročiteljev stroškov, tradicionalni načini pa uporabljajo še standardne ključe (neposredno delo, obseg proizvodnje, strojne ure). Tako po tradicionalni metodi pripisujemo izdelkom tudi stroške aktivnosti, ki jih dejansko ne uporabljajo (na primer stroške oglaševanja dodeljujemo tudi izdelkom, ki jih ne oglašujemo).

Pri ABC metodi določimo stroškovne nosilce po izbiri, in sicer glede na raven v podjetju, na kateri želimo preučevati stroške. Stroškovni nosilci so tako lahko: posamezni proizvodi ali

izdelki, proizvodnje linije, poslovni procesi, kupci ali dobavitelji. Pri tradicionalnih metodah pa se po navadi osredotočamo le na posamezne poslovne učinke.

Za ponazoritev razlik, ki lahko nastanejo zaradi uporabe različnih kalkulacijskih metod je povzet primer Druryja (1994, str. 278). Pri obeh metodah se stroški razporejajo na dveh stopnjah. Na prvi stopnji se stroški razporejajo po stroškovnih centrih, na drugi stopnji pa iz stroškovnih centrov na stroškovne objekte.

Podjetje A izdeluje dva izdelka: alfa in beta. Proizvodnja obeh poteka na istih strojih s podobnimi proizvodnimi procesi, vendar pa se razlikuje število proizvedenih enot.

Tabela 1: Podatki o proizvodnji izdelkov alfa in beta

	Strojne ure /enota	Ure neposrednega dela /enota	Letno proizvedena količina	Skupaj strojne ure	Skupaj ure neposrednega dela	Število prodajnih nalogov	Število zagonov proizvodnje
	1	2	3	1*3	2*3	4	5
Izdelek alfa	2	4	1.000	2.000	4.000	80	40
Izdelek beta	2	4	10.000	20.000	40.000	160	60
Skupaj				22.000	44.000	240	100

Stroški aktivnosti:

Spremenljivi stroški	110.000 d.e.
Stroški prodajne službe	120.000 d.e.
Stroški zagona proizvodnje	210.000 d.e.
Skupaj	440.000 d.e.

Vir: Drury, 1994, str. 278.

a) tradicionalni stroškovni sistem

Celotni posredni stroški	440.000 d.e.	
Strošek strojne ure dela	20 d.e.	(440.000 d.e. / 22.000 ur)
Strošek ure neposrednega dela	10 d.e.	(440.000 d.e. / 44.000 ur)

Stroški na enoto izdelka

alfa	40 d.e.
beta	40 d.e.

Celotni stroški razporejeni na izdelka

alfa	40.000 d.e.
beta	400.000 d.e.

b) ABC metoda

	Aktivnosti		
	Spremenljivi stroški	Prodajna služba	Zagon proizvodnje
Stroški, dodeljeni aktivnostim	110.000 d.e.	120.000 d.e.	210.000 d.e.
Poraba aktivnosti	22.000 str.ur	240 prod.nal.	100 zagonov
Stroški na enoto porabe aktivnosti	5 d.e. /str. ura	500 d.e./nalog	2100 d.e./zagon
	↓	↓	↓
Celotni stroški razporejeni na izdelka			
alfa	10.000 d.e.	40.000 d.e.	84.000 d.e.
beta	100.000 d.e.	80.000 d.e.	126.000 d.e.
Stroški na enoto izdelka			
alfa	134 d.e.	(134.000 d.e. / 10.000)	
beta	30,60 d.e.	(306.000 d.e. / 10.000)	

Kot vidimo, so po tradicionalnem stroškovnem sistemu stroški izdelka beta, ki ga izdelujejo v velikem številu, enaki stroškom izdelka alfa, ki ga izdelujejo v manjšem številu. ABC metoda pa pokaže, da je proizvodnja izdelka beta cenejša.

Seveda bi tu lahko oporekali, da na podlagi enega primera, ki prikaže precej drastične razlike, ne moremo obtožiti tradicionalnih stroškovnih sistemov kot napačne. Vendar sem ta primer pokazala zaradi želje po ponazoritvi, v katerih primerih nam lahko tradicionalna metoda da napačne rezultate. Mnogo podjetij je po zamenjavi stroškovnega sistema ugotovilo, da veliko domnevno dobičkonosnih izdelkov, prinaša izgubo.

Cokins (1996) trdi, da so tradicionalne metode v najboljšem primeru neuporabne in v najslabšem napačne in zavajajoče. Tako daleč s svojo trditvijo ne bi šla, saj so tudi tradicionalne metode primerne, ko ima podjetje:

- malo izdelkov v proizvodnem programu
- malo splošnih stroškov
- homogene procese proizvodnje
- homogene kupce, trg
- nizke administrativne, prodajne in distribucijske stroške
- visoko maržo

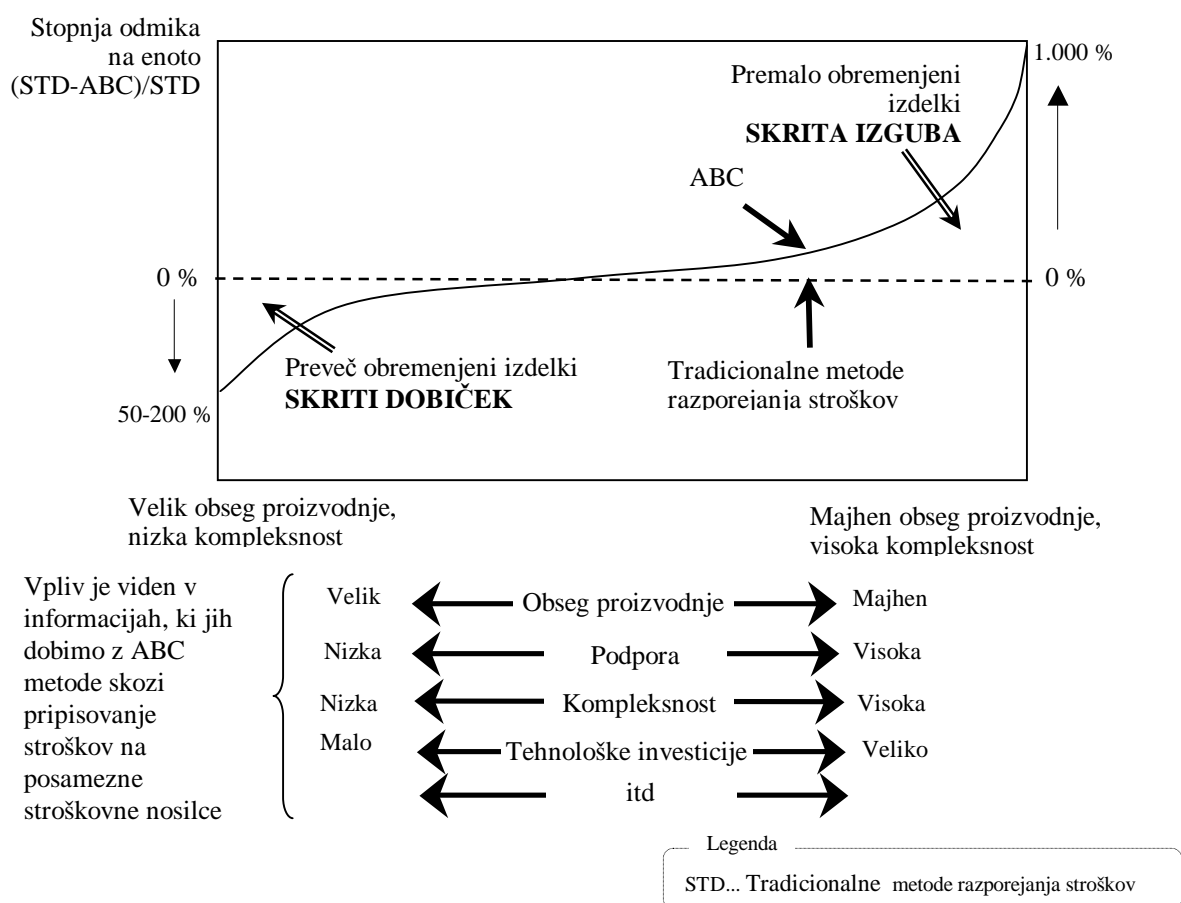
Ne moremo pa oporekati, da je takih podjetij vedno manj.

Nasprotno pa ABC metoda stremi k čim boljšemu identificiranju splošnih stroškov tako da locira njihove povzročitelje in povezavo, ki jo imajo z izdelkom. Po ABC metodi dolgoročno

nobeni stroški niso fiksni in se zato trudi razumeti silnice, zaradi katerih se posredni stroški skozi čas spreminjajo.

Na sliki 10 je prikazana S-krivulja, ki kaže odmike pri izračunih stroškov na enoto izdelka po ABC metodi in tradicionalnih metodah. Na stopnjo odmika vplivajo dejavniki poslovnega procesa, kot so obseg proizvodnje, kompleksnost izdelka, tehnološke investicije podjetja, podpora, ki jo nudijo kupcem.

Slika 10: Odmikanja v stroških na enoto izdelka, izračunana po ABC metodi in tradicionalni metodi razporejanja stroškov



Vir: Cokins, 1996, str. 24.

Izdelki z velikim obsegom proizvodnje in nizko kompleksnostjo so pri tradicionalni metodi kalkulacij torej preveč obremenjeni s stroški, zato se v razliki skriva dobiček. Stopnja odstopanja pa je odvisna od kompleksnosti izdelkov in obsega proizvodnje in je lahko od 0- do 200-odstotna. Nasprotno pa velja za visoko kompleksne izdelke, ki jih proizvajamo v manjših količinah. Po tradicionalnih metodah kalkulacij so taki izdelki premalo obremenjeni s stroški in tako ob upoštevanju prodajne cene kažejo, da prinašajo večji dobiček kot ga v resnici. Ti izdelki v sebi skrivajo izgubo, ki je lahko tudi do 1000-odstotna.

Na podlagi navedenega lahko sklepamo, da je lastna cena izdelkov, ki jo izračunamo po tradicionalnih metodah, praviloma napačna. Po mnenju Turneyja (1996, str. 32), so taki izračuni napačni, kadar imajo posredni stroški več kot 15% delež celotnih stroškov. Priporočeno je torej, za kalkulacije uporabljati ABC metodo, kadar je delež posrednih stroškov visok in kadar podjetje proizvaja visoko kompleksne izdelke v majhnem obsegu.

5.4. Poslovanje na podlagi aktivnosti poslovnega procesa

Princip ABC metode, ki podjetja obravnava kot skupek povezanih aktivnosti, se je razvijal tudi v sisteme, zgrajene za poslovanje podjetja. Tako sta se razvila *ABCM* («Activity Based Cost Management») in *ABM* («Activity Based Management»)¹⁶ ali poslovanje na podlagi aktivnosti poslovnega procesa. Nove metode niso ločene od same ABC metode, temveč so na njej zasnovane, od nje pa se razlikujejo po namenu in uporabnikih.

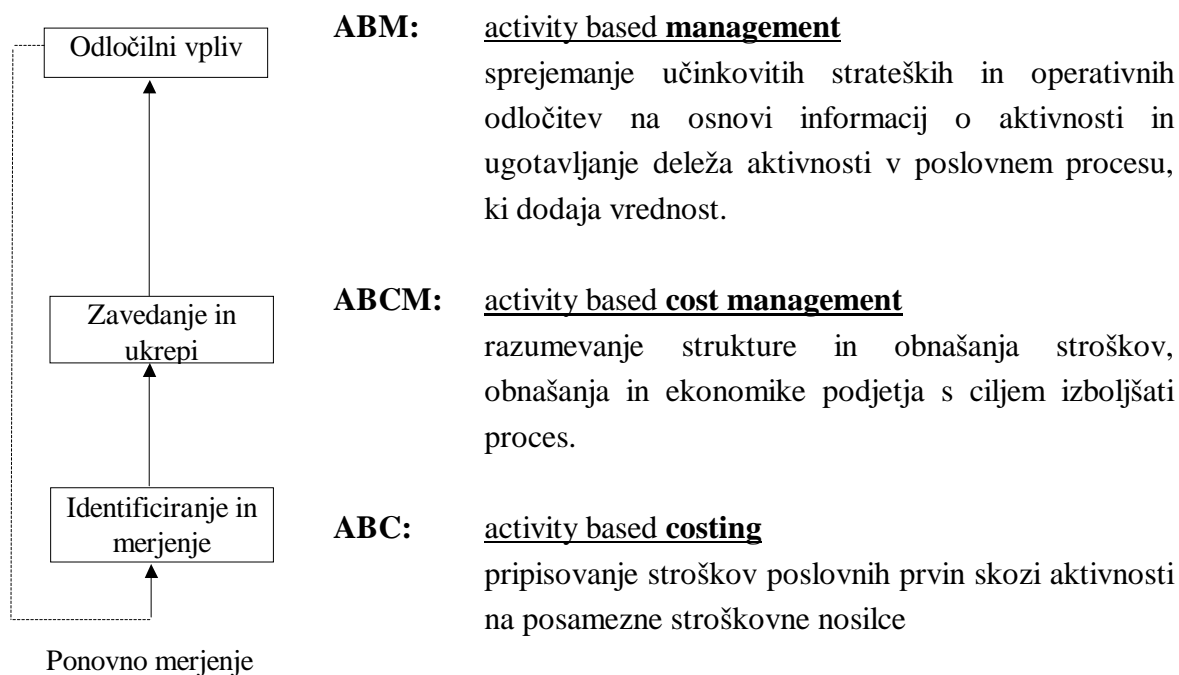
ABCM se je v podjetjih uveljavila za obvladovanje stalnih stroškov z iskanjem vzrokov za njihov nastanek. Podjetje stroškov ne uravnava neposredno, temveč se osredotoča na povzročitelje stroškov. S primernim uravnavanjem povzročiteljev stroškov pa posledično dolgoročno uravnava stroške podjetja.

ABM pa je metoda, ki združuje metodi *ABC* in *ABCM* s *procesnega vidika*, kot čas za proizvodnjo izdelka, kakovost, spretnost, podpora kupcem in presega stroškovni vidik poslovanja (Cokins, 1996, str. 40). Njen cilj je zadovoljiti potrebe kupca s čim manjšo porabo poslovnih prvin podjetja (Drury, 1997, str. 228), mnoga podjetja pa jo združujejo z *ABCM* metodo tako, da pri poslovanju upoštevajo tudi stroške. S poznavanjem pomanjkljivosti poslovnega procesa pa pripomore k temu, da podjetje lahko sprejme ustrezne ukrepe, ki so odločilni za povečanje učinkovitosti poslovanja in odpravljanje šibkih točk v poslovanju (Tekavčič, 1997, str. 166).

Na sliki 11 je prikazana povezanost vseh treh metod. Uspešno uvedena *ABC* metoda je pogoj za nadgradnjo v sistem za poslovanje.

¹⁶ Poznamo tudi *ABB* («Activity Based Budgeting») in *ABP* («Activity Based Planning»), ki prav tako temeljita na principu prepoznavanja podjetja kot skupek aktivnosti. Vendar poslovnih prvin podjetja in potreb po njih ne jemljeta kot dane, temveč kot posledico sprejemanja poslovnih odločitev o nadaljnjem poslovanju. Cokins je v članku «New Age Accounting: Activity-Based Budgeting (ABB)» (www.bettermanagement.com) dobro ponazoril pot razvoja iz *ABC* metode in možnosti, ki jih ponuja poslovanju podjetja.

Slika 11: Primerjava ABC, ABCM in ABM



Vir: Cokins, 1996, str. 42.

Na podlagi pridobljenih informacij lahko sprejmejo ustrezne odločitve za izboljšanje poslovnega procesa. Obstajajo trije koraki za izboljšanje izvajanja aktivnosti (Turney, 1996, str. 145):

1. analiza aktivnosti

Za ugotovitev možnosti za izboljšanje je najprej treba analizirati aktivnosti, ki se pojavljajo v poslovnem procesu podjetja. Ugotovi se nenujne in značilne aktivnosti. Nenujne aktivnosti so tiste, ki kupcu niti ne dodajajo vrednosti niti jih ne potrebuje podjetje kot celota. Posamezne aktivnosti potem primerjamo s podobnimi aktivnostmi drugih podjetij ali oddelki istega podjetja ter povezave med posameznimi aktivnostmi.

2. identifikacija povzročiteljev nepotrebnih aktivnosti

Ko ugotovimo nepotrebno aktivnost in povzročitelje teh aktivnosti, moramo preden se tej aktivnosti odredimo, preveriti, ali je to sploh mogoče in kaj bi lahko izboljšali. Na primer: če ugotovimo, da je prevoz izdelkov iz enega skladišča v drugo nepotreben, moramo premisliti o reorganizaciji poslovnega procesa in možnosti, da bi izdelke ali prodajalo neposredno iz prvega skladišča ali pa bi jih skladiščili v drugem neposredno iz proizvodnje. To seveda zahteva prestrukturiranje podjetja in odločanje na višjih ravneh posloводства, saj s tem lahko dobimo presežek delovne sile, tega pa lahko zaposlimo v drugih oddelkih.

3. Merjenje izvajanja

Podjetje si mora razviti sistem za merjenje izvajanja znotraj katerega opredeli poslanstvo podjetja kot celote in nato to poslanstvo prenese na zaposlene v podjetju. Končno pa mora razviti primerno merjenje, s katerim načrtuje in nadzira, koliko posamezna aktivnost pripomore k celotnemu poslanstvu podjetja.

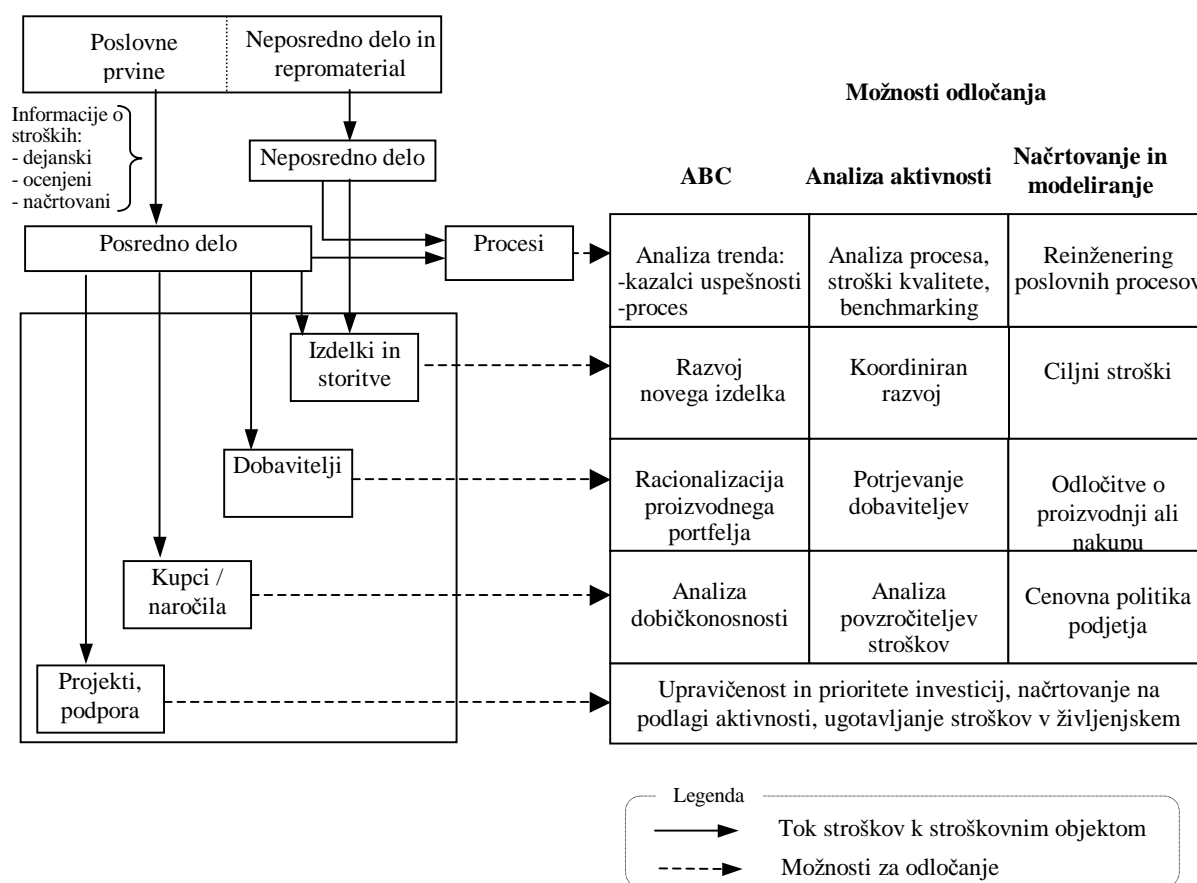
Inštrumenti, ki jih uporablja ABM za izvajanje, so (Turney, 1996)¹⁷:

- strateške analize
- vrednostne analize
- stroškovne analize
- proračun na osnovi aktivnosti
- razporejanje stroškov v življenjskem ciklu proizvoda
- ciljno razporejanje stroškov

ABC in ABM kot pomoč pri poslovnih odločitvah podjetja

Razširjeni model na sliki 12 prikazuje povezavo med posameznimi stroškovnimi objekti in odločitvami posloводства.

Slika 12: Povezava ABC modela z možnostmi za odločanje



Vir: Cokins, 1996, str. 62.

Na levi strani slike 12 je prikazano poslovanje glede na pripisovanje stroškov posameznim stroškovnim nosilcem. Poraba poslovnih prvin povzroča stroške, ki jih lahko pripisujemo posameznim stroškovnim objektom posredno ali neposredno. Repromaterial in delo, ki ga je

¹⁷ Bralec si lahko več o posameznih inštrumentih prebere v Turneyju, 1996, str. 161-186.

mogoče neposredno pripisati posameznemu izdelku, pripisujemo neposredno. Vse druge stroške pa lahko pripisujemo le prek aktivnosti.

Matrika na desni pa kaže možnosti za odločanje, ki jih omogoča ABC metoda, in sicer različno, odvisno od ravni stroškovnih objektov¹⁸.

Tako ABC kot ABM sta najbolj učinkoviti ne toliko zaradi vpogledom v preteklost kot zaradi usmerjanja v prihodnost. Odločitve, ki jih omogočata, so naslednje (Cokins, 1996, str. 59-60):

1. z natančnejšimi informacijami o dobičkonosnosti posameznih izdelkov in storitev omogoča podjetju *strateške odločitve*, kot na primer selekcijo trgov ali kupcev. Če to povežemo z ravnimi odločanja, ki sem jih opredelila v prvem poglavju, te odločitve sprejema poslovodstvo na najvišji ravni, saj zadevajo celotno podjetje in so odvisni od zastavljenih ciljev podjetja.
2. analize aktivnosti dajejo podjetju informacije o aktivnostih, povezavah med njimi in stroški, ki se pri tem pojavljajo. Podjetje se tako lahko bolj osredotoči na identificiranje problemov in optimiziranje procesa. To so tako imenovane *taktične odločitve* in jih sprejemajo nižje ravni poslovodstva, vodje poslovnih oddelkov ipd.
3. najpopularnejša uporaba ABC in ABM pa je *načrtovanje in modeliranje*. Ko imamo zgrajen in uravnotežen stroškovni sistem, je uporaben za simulacije posameznih delov ali celotnega podjetja. S simulacijami lahko ugotavljamo vzročno-posledične povezave v podjetju in tako napovemo prihodnje stroške. Ob ustreznem poznavanju ciljev podjetja se tako lahko odločamo o nadaljnjem poslovanju.

5.5. Prednosti in slabosti ABC metode

Na podlagi do sedaj povedanega, ugotavljam, da so razlogi za učinkovitost ABC metode in njen naraščajoči pomen naslednji:

- Zaradi koncepta obravnavanja podjetja kot skupka povezanih aktivnosti, prisili podjetje razmišljati o poslovnem procesu. Za pridobivanje ustreznih informacij o stroških mora analizirati svoje aktivnosti, način pridobivanja informacij, določiti ravni podjetja in ravni odgovornosti. Tako lahko za doseganje večje učinkovitosti sprejme ustrezne *odločitve o prestrukturiranju in reorganiziranju podjetja*. Tradicionalni stroškovni sistemi namreč kažejo, da centralizacija administracije zmanjšuje stroške, zato sta posledica odpuščanje delavcev, s tem se nižajo stroški plač, prodaje stavb, da bi dosegli nižje stroške amortizacije. Tako si sicer znižujejo stroške, vendar jim še vedno ostaja enaka količina dela, ki mora biti opravljeno, le da je razdeljena na manj ljudi in manj delovne površine. ABC analiza pa pokaže, da centralizacija otežuje komunikacijo in povečuje možnosti za napake in podaljšuje čas za pridobivanje informacij.
- Zaradi načina zbiranja stroškov po različnih ravneh je mogoče zagotoviti *ustrezne informacije glede na uporabnika in glede na vrsto odločitev*, ki jo sprejemajo. Stroške je

¹⁸ Posamezne ravni so bile natančneje opisane v 5. poglavju.

možno razdrobiti v detajle na posamezne stroškovne nosilce ali pa jih prikazovati zbirno po aktivnostih, ki se pojavljajo v podjetju. Zaradi identificiranja in analiziranja aktivnosti v poslovnem procesu pa omogoča, da stroškovni nosilci niso le izdelki ali storitve podjetja, temveč tudi kupci ali skupine kupcev, prodajni trgi, projekti, oddelki. Tako lahko daje izboljšane in relevantne informacije o stroških tudi za različne uporabnike iste ravni. Vodja proizvodnje bo tako lahko imel na voljo informacije o uspešnosti posameznega izdelka, vodja prodajne službe pa bo dobil ustrezne informacije o dobičkonosnosti posameznega kupca.

- Osredotoča se na splošne stroške; ti imajo v današnjih podjetjih glede na celotne stroške vse večji delež. Z ugotovitvijo aktivnosti lahko podjetje sprejme ustrezne odločitve za zmanjševanje stroškov tistih aktivnosti in procesov, ki povzročajo največ stroškov, saj že sama identifikacija stroškov pripomore k *boljši racionalizaciji poslovanja* in če so ti stroški nato učinkoviteje razporejeni na končne stroškovne nosilce, lahko tako bolje ugotavljajo tudi dobičkonosnost posameznih izdelkov ali storitev. Zaradi prozornosti stroškov pa lahko tudi samo zaposleni bolje ocenjujejo stroške in sami pripomorejo k racionalizaciji poslovnih učinkov.¹⁹
- Koncept predstavlja dobro *osnovo za razvoj metod za podporo odločanju in načrtovanju*. Zgrajeni model namreč omogoča graditi razne simulacije in analize in ker strukturira podatke ločeno glede na poslovne učinke in procese, je mogoče na podlagi primerjave stroškov in koristi sprejeti odločitve, ki bodo prinesle večji dobiček.
- Metoda sama ni spremenila celotnega koncepta kalkuliranja stroškov. Uporabila je preizkušene recepte tradicionalnih sistemov, ki prav tako splošne stroške razporejajo na končne stroškovne nosilce z uporabo ključev. S tem da je dosegla svoje prednosti tako, da je prepoznala, da splošni stroški vedno bolj pridobivajo pomen in zato uporaba osnov, ki so temeljile na primer na urah neposrednega dela, dajejo popačene informacije.

Seveda pa ABC metoda ni le vse najlepše, kar si poslovodno računovodstvo in vodstvo podjetja lahko želi. Ima tudi svoje slabosti, ki so pogosto vzrok neuspeha ali za to, da se podjetje niti ne odloči za menjavo stroškovnega sistema.

- Na prvo mesto bi postavila stroške, ki jih ima podjetje z uvajanjem novega sistema stroška. Že na začetku uveljavljanja ABC metode so bili pridobljeni podatki sicer neprecenljivi, vendar pa so zahtevali veliko truda in denarja za uvajanje in vzdrževanje zapletenih modelov. Samega uvajanja v okviru diplomske naloge nisem podrobneje opisovala, vendar pa v literaturi (Turney, 1996) navadno navajajo naslednje stopnje:
 - vzpostavitev projekta uvajanja ABC metode
 - razvoj strategije uvajanja

¹⁹ Denman&Davis – podjetje, ki se ukvarja s finančnim svetovanjem, je imelo stranko, ki je imela z dobavljanjem enemu kupcu velike stroške zaradi ročnega vnosa naročil v računalnik. Namesto da bi kupcu prenehali dobavljati, so se z njim dogovorili, da mu povišajo cene ali uvedejo avtomatski prenos načrtov iz

- zbiranje informacij
- uvajanje v podjetje
- zagotavljanje uspešne uporabe.

Z uvajanjem je običajno potrebno v podjetju posodobiti tudi računalniško opremo ter izbrati in kupiti ustrezno programsko orodje.

- Sama implementacija v podjetje je dolgotrajna in zahteva zavzetost celotnega podjetja. Ekstremnost uvajanja novega sistema sicer po navadi zaposlene sicer stimulira k sodelovanju, vendar pa so s tem povezani tudi veliki stroški. ABC metoda namreč zahteva več zbiranja podatkov kot zunanja poročila, ki jih pripravlja podjetje.
- Rezultati, ki jih dobimo po ABC metodi kalkulacij, niso primerni za poročanje zunanjih uporabnikom. So preveč detajlni in ne ustrezajo standardom poročanja (po Slovenskih računovodskih standardih moramo za zunanje poročanje prikazovati stroške po naravnih vrstah stroškov). Sistem torej ne more nadomestiti starega sistema, vendar pa ga dopolnjuje.
- Pri zbiranju podatkov se pokaže dodatna slabost. Po navadi se poslovni procesi preučujejo skozi intervjuje z zaposlenimi in vodji oddelkov, ki pa ne znajo vedno dovolj objektivno oceniti dejanskega stanja. Osnove za razporejanje stroškov so lahko določene zelo ohlapno in tako puščajo uporabnikom včasih preveč svobode pri razporejanju stroškov.
- Z uvedbo novega stroškovnega sistema se zahteva od posloводства, da spremeni način razmišljanja. Težko je namreč sprejeti računico, da izdelek, za katerega so toliko let po tradicionalnih izračunih mislili, da je dobičkonosen, v resnici prinaša izgubo.
- Uporabniki, ki dobijo nove, izboljšane informacije, ne znajo vedno zadovoljivo ravnati z njimi in jih uspešno uporabiti pri sprejemanju poslovnih odločitev.

6. UPORABA ABC METODE NA PRIMERU PODJETJA JOHN DEERE COMPONENT WORKS

V svojem diplomskem delu bom za boljši prikaz vpliva izbrane vrste kalkulacij v podjetju na poslovanje podjetja in njegove odločitve prikazala podjetje John Deere Component Works, ki je v letu 1984 ugotovilo, da dejansko ne pozna lastnih cen svojih izdelkov.

6.1. Predstavitev podjetja in njegovo poslovanje



Podjetje John Deere je bilo ustanovljeno leta 1837. Ustanovitelj John Deere je bil kovač, ki je prvi komercialno uspešno razvil jeklene dele za traktorje. Do leta 1937 je podjetje postalo eno od sedmih največjih dobaviteljev kmetijske opreme na svetu, do leta 1963 pa je postalo največje.

programa. kupca v svoj sistem. S tem bi se znebili aktivnosti, ki so povzročale višje stroške in tako lahko ohranili enake cene.

V obdobju po drugi svetovni vojni so razširili svojo ponudbo izdelkov z usmeritvijo v proizvodnjo opreme za gradbeništvo, gozdarstvo, rudarstvo in vrtnarjenje. V obdobju rasti so namenili več kot milijardo dolarjev le za modernizacijo tovarne in širjenje.

S širjenjem proizvodnje so odpirali podružnice po vsej državi in tako ločili različne dele proizvodnje od glavne tovarne v Waterlooju. Stara tovarna v Waterlooju se je specializirala za proizvodnjo posameznih, bolj zapletenih delov za traktorje in se preimenovala v *John Deere Component Works* (JDCW). Celotno podjetje je ohranilo navpično organizacijo, v kateri je bil JDCW glavni dobavitelj delov za traktorje za preostale podružnice. To je obsegalo celotno njihovo prodajo.

Upad kmetijske industrije v 80. pa je povzročil veliko kmetijsko krizo. Povečanje vrednosti dolarja je povzročilo zmanjšanje izvoza kmetijskih pridelkov in opreme za kmetijstvo. Kmetje so kupovali zemljo, ta pa je strmo izgubljala vrednost. Kmetovalci tako niso imeli več sredstev za nakup nove opreme, s prodajo rabljene pa so zmanjševali trg za nove izdelke podjetja.

V JDCW-ju so se krizi prilagajali z nižanjem stroškov in prilagoditvijo poslovnih procesov. Zmanjševali so število zaposlenih s spodbujanjem predčasne upokojitve in poudarjali pomembnost sprejemanja poslovnih odločitev na nižjih ravneh odločanja. Število zaposlenih se je v šestih mesecih znižalo z 61.000 na 37.500. Uvedli so tudi nove sisteme proizvodnje (»just in time«) in kontrolo izdelkov neposredno na raven proizvodnje. S posodobitvijo tovarne pa se je povečala tudi avtomatizacija proizvodnje.

6.2. Razporejanje splošnih stroškov v JDCW-ju

Prenosne (transferne) cene znotraj podjetja Deere so bile oblikovane na podlagi celotnih stroškov, ki so vključevali neposredne stroške dela in neposredne stroške materiala. Za osnovo razporejanja splošnih stroškov pa so upoštevali neposredne stroške materiala ali neposredne stroške dela. Vse osnove so za razporejanje upoštevale le proizvedeno količino. Vkolikor so ostali dobavitelji ponujali izdelke po nižjih cenah, pa so prenosne cene osnovali le na podlagi neposrednih stroškov. Obstoječi sistem je bil močen, preprost za vzdrževanje in je zadostoval v obdobju rasti. Zaradi sprememb v gospodarstvu v 80. letih pa se je pokazala pomanjkljivost stroškovnega sistema v podjetju.

Z avtomatizacijo proizvodnje so se pojavile presežne zmogljivosti, zato so izbrali 275 od 635 izdelkov s proizvodnjo katerih bi te zmogljivosti lahko izkoristili. Vendar so bili, upoštevajoč politiko podjetje pri določanju prenosnih cen med podružnicami, uspešni le pri 58 izdelkih. Še bolj je skrb vzbujalo dejstvo, da so bili to le izdelki, ko so jih izdelovali v manjšem številu in ne bi mogli izkoristiti svojih zmogljivosti.

Tabela 2: Primerjava med ponudbami JDCW-ja in konkurentov

	* v tisočih ameriških dolarjev			
	Deli z nizkimi celotnimi stroški	Deli z nizkimi neposrednimi stroški	Deli z visokimi neposrednimi stroški	Skupaj
Št. delov	58	103	114	275
Delež v ponudbi	21%	37,5%	41,5%	100%
JDCW - neposredni stroški	\$191	\$403	\$1103	\$1697
JDCW - celotni stroški	\$272	\$610	\$1711	\$2593
Najnižja konkurenčna ponudba	\$332	\$491	\$684	\$1507

Delež stroškov v konkurenčni ponudbi

Neposredni stroški	58%	82%	161%	113%
Celotni stroški	82%	124%	250%	172%

Vir: Kaplan, Artemis, 1990a, str. 5.

V tabeli 2 je prikazana primerjava med skupnimi letnimi stroški izdelkov v ponudbi v podjetju JDCW in ponujenimi cenami konkurentov.²⁰ Kot vidimo, so celotni stroški le pri 58 izdelkih, kar je 21,5% od celotne ponudbe, nižji, kot so bile konkurenčne ponudbe. Zaradi svoje lastne dobičkonosnosti se podružnice niso držale niti pravila odkupovanja izdelkov od JDCW-ja v primeru kadar so neposredni stroški nižji od konkurenčne ponudbe. JDCW je bil torej uspešen le z izdelki z nizkim obsegom proizvodnje in nizkimi neposrednimi stroški. Kot sem omenila v četrtem poglavju, pa je *neuspešnost ponudb lahko simptom neučinkovitega stroškovnega sistema*.

Po tradicionalnem stroškovnem sistemu, ki je zadostoval v obdobju rasti in za večinoma neavtomatizirano proizvodnjo, so imeli natančno določene skupne stroške, na posamezne izdelke pa so jih razporejali le na osnovi proizvedene količine. Lastne cene izdelkov so bile tako popačene in predstavljale slabo osnovo za določanje prodajne cene. Posamezni izdelki so bili nesorazmerno obremenjeni s splošnimi stroški. Prav tako pa jim tradicionalen stroškovni sistem ni omogočal nadzora nad porabo materiala in nad samo učinkovitostjo posameznih področij. Tudi predračuni za prihodnja leta so bili osnovani na uspehih preteklih let, to pa je slabosti slabega stroškovnega sistema prenašalo naprej v načrte podjetja.

6.2.1. Prehod na ABC

Neuspeh njihove ponudbe je poslovodje JDCW-ja prisilil, da so več pozornosti začeli posvečati svojim procesom in razporejanju stroškov. Skupaj s strokovnjaki, ki so bili odgovorni za stroškovno in cenovno politiko celotnega podjetja John Deere, so analizirali poslovni proces.

²⁰ Za 30 posameznih izdelkov iz ponudbe so prikazane primerjave stroškov izdelka v podjetju in ponudb konkurentov v prilogi 4.

Poleg dveh prvotnih aktivnosti, na podlagi katerih so prej razdeljevali splošne stroške:

- *neposredno delo* (mera aktivnosti: enota)
- *strojne ure* (mera aktivnosti: enota)

so ugotovili dodatnih 5:

- *priprava proizvodnje*
Ure dela, ki so potrebne za pripravo zagona proizvodnje; mera aktivnosti: serija.
- *aktivnosti povezane z nalogi za proizvodnjo*
Delo, ki mora biti opravljeno za vsak nalog za proizvodnjo; mera aktivnosti: serija.
- *priprava materiala*
Priprava materiala iz skladišča in prenosi med posameznimi deli proizvodnje; mera aktivnosti: serija.
- *skladiščenje materiala*
Vzdrževanje materiala in izdelkov v skladišču. Celotne stroške skladiščenja so razdelili med vse izdelke in vsakemu od izdelkov dodelili 487\$ stroškov skladiščenja.
- *administracija in vzdrževanje*
Aktivnosti, ki se ne morejo dodeliti posameznemu izdelku ali proizvodnemu procesu in so namenjene vzdrževanju celotnega podjetja (davki, amortizacija, stroški plač delavcev v administraciji, ipd). Na posamezen izdelek se razdelijo glede na njegovo dodano vrednost.

Na novo ugotovljene aktivnosti se je razporedilo kar 45% celotnih stroškov podjetja in sicer predvsem tisti stroški, ki so se po tradicionalni kalkulaciji razdeljevali na osnovi neposrednih stroškov dela. Z natančnejšim dodeljevanjem teh stroškov končnim stroškovnim nosilcem, je JDCW ugotovil vzrok neuspešnosti svojih ponudb.

Primerjava kalkulacij za artikel A103

Tabela 3: Stroški na enoto za artikel A103 v letu 1985

Stroški materiala	6,44 \$
Neposredne ure dela	0,185 ure
Strojne ure	0,310 ure
Stroški obratovanja strojev	27,56\$ / ura
Ure priprave proizvodnje	4,2 uri / zagon
Strošek dela	12,76 \$ / ura
Število zagonov proizvodnje na leto	2
Število naročil na leto	2
Letno proizvedena količina	80

Vir: Kaplan, Artemis, 1990a, str. 15-16

Tabela 4: Osnove za razporejanje splošnih stroškov**Tradicionalni način**

Splošni stroški dela	205% neposrednih stroškov dela
Splošni stroški materiala	9,7 % stroškov materiala

ABC metoda

Splošni stroški dela – podpora	111 % neposrednih stroškov dela
Splošni stroški materiala	9,7 % stroškov materiala
Splošni stroški strojev	16,71\$ / ura
Stroški skladiščenja	487\$/izdelek
Stroški priprave proizvodnje	33,76 \$ / ura
Stroški proizvodnih nalogov	114,27\$ / naročilo
Stroški priprave materiala ^a	19,42\$
Stroški administracije in vzdrževanja	9,1% dodane vrednosti ^b

^a Za vsak zagon proizvodnje sta potrebni 2 pripravi materiala

^b V dodano vrednost so vključeni: neposredni stroški dela in vsi splošni stroški razen splošnih stroškov materiala

Vir: Kaplan, Artemis, 1990a, str. 15-16

a) tradicionalni stroškovni sistem

* v ameriških dolarjih

Skupaj neposredni stroški na enoto	8,80	
Stroški neposrednega dela / enota	2,36	0,185 ur * 12,76
Strošek materiala / enota	6,44	
Splošni stroški	14,00	
Splošni stroški dela / enota	4,84	2,05 x 0,185 x 12,76
Splošni stroški strojev / enota	8,54	27,56 x 0,310
Splošni stroški skladiščenja / enota	0,62	0,097 x 6,44
Celotni stroški razporejeni na enoto	22,80	

b) ABC metoda

* v ameriških dolarjih

Skupaj neposredni stroški na enoto	8,80	
Stroški neposrednega dela	2,36	0,185 * 12,76
Strošek materiala	6,44	

Splošni stroški na enoto	24,04	
Stroški zagona proizvodnje	3,55	$(33,76 \times 4,2 \times 2)/80$
Stroški proizvodnih nalogov	2,86	$(114,27 \times 2) / 80$
Stroški priprave materiala	0,97	$(19,42 \times 2 \times 2)/80$
Stroški strojnih ur	5,18	$0,310 \times 16,71$
Splošni stroški materiala	0,62	$0,097 \times 6,44$
Stroški skladiščenja	6,09	$487/80$
Splošni stroški dela – podpora	2,62	$1,11 \times 2,36$
Stroški administracije in vzdrževanja	2,15	$0,091 \times 23,63$
Celotni stroški razporejeni na enoto	32,84	

Novo uvedena metoda kalkulacij je pokazala, da povzroča enota izdelka A103 za 10\$ višje stroške, kot so mislili prej. Na podlagi napačno izračunane lastne cene izdelka pa so tako postavljali prenizko prodajno ceno izdelku in z njim dosegali izgubo. Na drugi strani pa so imeli izdelke, ki so jih po tradicionalnem načinu preveč bremenili s splošnimi stroški in zato postavljali previsoke prodajne cene, kar je bil tudi vzrok neuspešnosti ponudb.

6.2.2. Učinek ABC metode kalkulacij na poslovanje in poslovne odločitve

Z rezultati ABC metode kalkulacij so v podjetju lahko začeli sprejemati boljše poslovne odločitve; tako jim je uspelo zmanjšati splošne stroške poslovanja za 21%. Zmanjšali so število zagonov proizvodnje za 60 odstotnih točk in posledično tudi stroške, ki so jih imeli s pripravo proizvodnje in materiala (Kaplan, Artemis, 1990b, str. 2).

Rezultati so bili dobrodošla pomoč tudi pri sestavljanju novih ponudb, saj so bili prodajni referenti bolj prepričani o v lastni ceni posameznih izdelkov in tako za prodajo izbirali izdelke z višjo dodano vrednostjo in lažje ugotavljali njihov prag rentabilnosti. Opustili so staro politiko prenosnih cen, ki je temeljila na neposrednih stroških in v aprilu 1986 v celotnem podjetju John Deere uvedli nov sistem, ki je temeljil na rezultatih ABC metode kalkulacij.

Z analizo in ugotavljanjem učinkovitosti poslovnega procesa so proces reorganizirali ter zmanjšali število posamičnih zagonov proizvodnje. Za doseganje boljše učinkovitosti in zmanjšanje stroškov prevoza so tudi prerazporedili stroje ter odstranili tiste, ki so prinašali več stroškov kot koristi. Pri širjenju proizvodnega prostora so namreč podobne stroje postavljali skupaj, kar je nato povečevalo stroške prevoza materiala in nedokončanih izdelkov med posameznimi stopnjami proizvodnje. Prestrukturirali so proizvodnjo in združili stroje glede na izdelke, ki jih proizvajajo.

6.3. Ugotovitve

Primer uvajanja ABC metode v podjetju John Deere Component Works je verjetno eden najbolj obravnavanih poslovnih primerov, saj je eden redkih ali celo edini z dovolj dokumentacije za analizo vpliva na poslovne odločitve. Metodo so v podjetju uvajali v času, ko je bila še v razvoju, zato so v JDCW-ju naredili tudi nekaj napak. Ena izmed njih je, da so pri odločanju upoštevali tako odločilne kot neodločilne stroške (Noreen, Morris, 1994, str. 6) in dejstvo je, da bi verjetno sedaj izbrali drugačen način pri uvajanju metode.²¹ Vendar kot rečeno, je bila takrat ABC metoda še mlada, a je imela kljub temu velik uspeh in pomemben vpliv tako na podjetje John Deere v celoti kot tudi na nadaljnji razvoj ABC metode.

Pripomogla je k temu, da so v podjetju začeli več razmišljati o samem poslovnem procesu in izboljšanju le-tega ter doseganju čim večje učinkovitosti z danimi poslovnimi prvinami. To pa je cilj vseh podjetij, ki delujejo na vedno bolj konkurenčnih trgih.

7. SKLEP

Pred sprejemanjem poslovnih odločitev v podjetju, naj gre za operativne ali strateške, potrebujemo informacije, ki nam izbiro olajšajo in zmanjšajo tveganje.

Informacije morajo biti pravilne, ustrezne glede na raven odločanja in tudi v primerni obliki za uporabnika. Računovodska služba je gotovo osnovni vir informacij in pridobiva na svojem pomenu v procesu poslovnega odločanja. Pri svojem zbiranju mora uporabljati ustrezen sistem stroškov glede na organizacijsko strukturo podjetja, strukturo stroškov in možnosti za zbiranje informacij. Le tako bo lahko zagotovila, da bodo informacije v pomoč poslovodstvu pri reševanju konkretnih problemov, s katerimi se sooča.

Z uvajanjem novih proizvodnih načel (JIT, TQM, CMI) se podjetja srečujejo z novimi pogoji poslovanja. Zaradi vse večje avtomatizacije proizvodnje se delež stroškov neposrednega dela zmanjšuje, vedno višji pa so splošni stroški, ki jih je potrebno z izbiro ustreznih osnov razporediti na končne stroškovne nosilce. Podjetja so začela ugotavljati, da obstoječi stroškovni sistemi v teh razmerah ne dajejo več pravih informacij. Izgubljali so svojo konkurenčnost, ne da bi znali pojasniti vzroke in pravočasno sprejemanje odločitev ni bilo več mogoče. Tako se je razvila nova metoda kalkuliranja stroškov, imenovana ABC metoda, ki analizira podjetje po aktivnostih poslovnega procesa. Pri razporejanju stroškov ne upošteva več tradicionalnih osnov, temveč jih razporeja na končne stroškovne nosilce upoštevajoč aktivnosti, ki se pojavljajo pri proizvodnji, z merili, ki določajo vsako aktivnost.

²¹ Za podrobnejšo analizo nevarnosti, ki se lahko pojavijo pri uvajanju ABC metode, priporočam branje članka E. Noreen, D. Morris: The Dangers of Full Cost Activity-Based Costing: Lessons from the John Deere Component Works Case, maj 1994.

ABC metoda omogoča tudi hierarhičen prikaz stroškov in določanje stroškov posameznim stroškovnim mestom odgovornosti. Hkrati pa tudi raznolikost stroškovnih nosilcev, ki niso nujno več le končni poslovni učinki, omogoča pridobivanje različnih informacij glede na raven in uporabnike. S tem je možno zagotavljanje ustreznih informacij odločevalcem v podjetju.

S svojimi rezultati omogoča podjetjem, da identificirajo kritične točke v svojem poslovnem procesu in sprejemajo ustrezne ukrepe za izboljšanje ter olajša prodajne in proizvodne odločitve. Podjetja se lahko odločajo, katerih izdelkov ne želijo več prodajati, in zvedo kateri kupci prinašajo več dobička. Lahko izboljšajo izdelke ali primerno prilagodijo njihovo proizvodnjo, da jih izdelujejo z manj stroški, ne da bi s tem vplivali na kakovost izdelka. Končno pa lahko na podlagi boljšega znanja o stroških in aktivnostih v podjetju postavijo primerno strategijo, da bi dosegli svoje cilje.

S problemom izgubljanja konkurenčnosti se je srečalo tudi podjetje John Deere Component Works. Skupaj s strokovnjaki računovodske službe je razvilo ABC sistem kalkulacij, ki jim je omogočil pregled kritičnih točk poslovanja in napak, ki so se pojavljale pri starem sistemu. ABC so uvajali v času, ko je bila metoda še v povojih, vendar so kljub temu z njo dosegli uspeh, saj jim je olajšala odločitve pri prenovi poslovnega procesa in odločanje pri izbiri izdelkov za prodajo.

Tudi večina podobnih podjetij je imel z uvajanje ABC metode visoke stroške, proces uvajanja pa je bil dolgotrajen.. Nekateri so celo obupali. Tistim, ki jim je uspelo, pa je nova metoda prinesla boljše konkurenčne prednosti in boljši nadzor poslovanja. In ker model, ko je zgrajen, omogoča razne analize in simulacije, pripomore v procesu poslovnega odločanja k lažji primerjavi več možnih različic.

Menjava poslovno-informacijskih sistemov je sedaj tudi v Sloveniji v velikem razponu, saj obstaja na trgu veliko rešitev, s katerimi je mogoče pokriti večino potreb podjetij. Med svojim delom sem opažala, da podjetja svojemu sistemu stroškov po navadi ne posvečajo veliko pozornosti. Strogo se držijo ustaljenih pravil razdeljevanja po stroškovnih mestih in nosilcih, ti pa pogosto niti niso dobro razdelani niti jih ne prilagajajo spremembam v poslovnem procesu in razmeram na trgu. Kot stroškovna mesta po navadi uporabljajo poslovne funkcije podjetja, kot uprava, finančni sektor, prodajni sektor, kot stroškovne nosilce pa izdelke. Rezultati so sicer natančni in dajejo pregled nad celotnimi stroški podjetja, vendar pa so slaba osnova za sprejemanje odločitev in iskanje morebitnih težav. Menim, da bo ABC metoda s svojo dopolnilno metodo ABM, pomembno vplivala na poslovodenje v prihodnosti in da se bodo tudi slovenska podjetja kmalu morala opogumiti in kljub visokim stroškom resno premisliti o učinkovitosti svojega stroškovnega sistema in možnostih vpeljave ABC metode.

LITERATURA

1. **Arnold** John, **Turley** Stuart: Accounting for management decisions. Cornwall: Prentice Hall Europe, Harnolts Ltd, Bodmin, 1996. 481 str.
2. **Cokins** Gary: Activity-Based Cost Management: Making It Work. Boston: The McGraw-Hill Companies, Inc., 1996. 226 str.
3. **Cooper** Robin: You Need a New Costing System When.... Harward Business Review, 1989, January-February, str. 77-82.
4. **Cooper** Robin, **Kaplan** S. Robert: Measure Cost Right: Make the Right Decisions. Harward Business Review, 1988, September-October, str. 96-103.
5. **Drury** Colin: Costing: An Introduction. 3rd Edition. London: Chapman & Hall, 1994. 491 str.
6. **Drury** Colin: Management Accounting for Business Decisions. Oxford: The Alden Press, 1997. 371 str.
7. **Hammer** H. Lawrence, **Carter** K. William, **Usry** F. Milton: Cost accounting. Cincinnati Ohio: International Thompson Publishing, 1994. 839 str.
8. **Heitger** Les, **Ogan** Pekin, **Matulich** Serge: Cost Accounting. 2nd Edition. Cincinnati Ohio: South Western Publishing, 1992. 1081 str.
9. **Hočevar** Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
10. **Hočevar** Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS - Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 7, str. 9-29.
11. **Kaplan** S. Robert, **Artemis** March: John Deere Component Works (A). B.k. Harvard Business School, 1990a. 18 str.
12. **Kaplan** S. Robert, **Artemis** March: John Deere Component Works (B). B.k. Harvard Business School, 1990b. 8 str.
13. **Koletnik** Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 452 str.
14. **Noreen** Eric, **Morris** Deigan: The Dangers of Full Cost Activity-Based Costing: Lessons from the John Deere Component Works Case. B.z, b.k, 1994. 15 str.
15. **Pučko** Danijel, **Rozman** Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995, 344 str.
16. **Rozman** Rudi, **Kovač** Jure, **Koletnik** Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.
17. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
18. **Shields** D. Michael, **Young** S. Mark: Effective Long-Term Cost Reduction: A Strategic Perspective. Readings in Management. Third Edition. Upper Saddle River: Prentice Hall, 2001, str. 114 – 124.
19. **Tekavčič** Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.

20. **Turk** Ivan, **Kavčič** Slavka, **Kokotec** – **Novak** Majda: Poslovodno računovodstvo, 4. izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 620 str.
21. **Turk** Ivan, **Melavc** Dane: Uvod v računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 1994. 492 str.
22. **Turney** Peter B. B.: Activity Based Costing – The Performance Breakthrough. London: Kogan Page, 1996. 322 str.

VIRI

1. ABC Technologies. [URL: <http://www.abctech.com>], 18.4.2002.
2. Better Management. [URL: <http://www.bettermanagement.com>], 16.4.2002.

PRILOGE

PRILOGA 1: Slovar tujih izrazov.....	I
PRILOGA 2: Potrebni podatki glede na raven odločanja v podjetju	II
PRILOGA 3: Primeri aktivnosti, stroškov in mer aktivnosti.....	III
PRILOGA 4: Primerjava med stroški JDCW-ja in konkurenčnimi ponodbami.....	IV

PRILOGA 1: Slovar tujih izrazov

<u>Angleški izraz</u>	<u>Uporabljeni slovenski izraz</u>
Activity	aktivnost
Activity Based Cost Management	ABCM
Activity Based Costing	ABC metoda
Activity Based Management	ABM
Activity center	center aktivnosti
Activity cost pool	stroškovni bazen
Avoidable/Unavoidable costs	izogibni / neizogibni stroški
Batch	serija
BOM – bill of material	kosovnica
Break even point	prag rentabilnosti
Cost	strošek
Cost driver	povzročitelj stroškov
Cost element	stroškovni element
Cost object	stroškovni nosilec
Incremental costs	dodatni stroški
Management	poslovodstvo
Management Accounting	poslovodno računovodstvo
Marginal costs	mejni stroški
Opportunity costs	okolščinski (oportunitetni) stroški
Performance measure	merilo izvajanja
Plant	proizvodni obrat
Product	izdelek
Resource	poslovna prvina
Resource driver	merilo uporabe virov
Responsibility centre	center odgovornosti
Sunk costs	nepovratni stroški
Unit	enota

PRILOGA 2: Potrebni podatki glede na raven odločanja v podjetju

Tabela 1: Potrebni podatki glede na raven odločanja za odločanje po temeljnih poslovnih funkcijah v podjetju

Raven	Strateške odločitve	Taktične odločitve	Operativne odločitve
Funkcija			
Kadrovska	▫ smoter poslovanja	▫ rezultati strateškega načrtovanja določene poslovne funkcije	▫ rezultati taktičnega načrtovanja določene poslovne funkcije
Tehnična	▫ podatki o preteklosti ▫ rezultati strateškega načrtovanja drugih temeljnih poslovnih funkcij	▫ podatki o preteklosti ▫ rezultati taktičnega načrtovanja drugih temeljnih poslovnih funkcij	▫ podatki o preteklosti ▫ rezultati operativnega načrtovanja drugih temeljnih poslovnih funkcij
Nakupna			
Proizvajalna	▫ nova zunanja dejstva, ki so strateškega pomena za prihodnost določene temeljne poslovne funkcije	▫ nova zunanja dejstva, ki so taktičnega pomena za prihodnost določene temeljne poslovne funkcije	▫ nova zunanja dejstva, ki so operativnega pomena za prihodnost določene temeljne poslovne funkcije
Prodajna			
Finančna			
PREDRAČUNI			

Vir: Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 51-52.

PRILOGA 3: Primeri aktivnosti, stroškov in mer aktivnosti

Tabela 2: Ravni in primeri aktivnosti, stroškov in mer aktivnosti

RAVEN			
Enota	Serijska	Izdelek	Proizvodni obrat
<i>Primeri aktivnosti</i>			
Razrez Barvanje Montaža Embaliranje	Časovno razporejanje Premikanje Priprava	Oblikovanje Razvoj Izdelava prototipa Oglaševanje Skladiščenje	Ogrevanje Razsvetljava Ohlajanje Varovanje
<i>Primeri stroškov</i>			
Delež električne energije in direktnega materiala	Plače planerjev, delavcev v pripravi	Plače oblikovalcev in programerjev Stroški propagande Stroški patentiranja	Zavarovanje Davki na zgradbe
<i>Primeri mer aktivnosti</i>			
Enote ali težišne mere outputa Ure neposrednega dela Strojne ure	Število serij, priprav, premikov materiala, proizvodnih nalogov	Število proizvodov, sprememb v obliki izdelkov, število ur oblikovanja	Uporabna površina proizvodnega obrata

Vir: Hammer, Carter, Usry, 1994, str. 336.

PRILOGA 4: Primerjava med stroški JDCW-ja in konkurenčnimi ponudbami

Tabela 3: Primerjava neposrednih in celotnih stroškov JDCW-ja za 30 izdelkov, s ponudbami konkurentov

Šifra izdelka	Količina ponudbe	Neposredni stroški (v \$)	Celotni stroški (v \$)	Najboljši 2 ponudbi konkurentov (v \$)		Delež neposrednih stroškov v drugi najboljši ponudbi (v %)	Delež celotnih stroškov v drugi najboljši ponudbi (v %)
				1	2		
<i>Izdelki, ki so bili uspešni v ponudbi, glede na celotne stroške</i>							
F382	4.009	2.248	3.153	3.940	9.822	23	32
S209	950	183	291	399	522	35	56
P594	692	297	430	692	796	37	54
T815	3.150	719	1.162	1.712	1.859	39	63
P675	3.596	1.703	2.649	3.587	3.740	46	71
H622	4.450	3.207	4.365	5.687	6.324	51	69
S245	4.912	1.249	1.917	2.210	2.335	53	82
R647	5.167	6.792	9.196	11.907	12.142	56	76
T501	4.879	902	1.492	1.537	1.610	56	93
R410	792	878	1.226	658	1.349	65	91
Skupaj ali povprečje	32.597	18.178	25.881		40.499	45	64
<i>Izdelki, ki so bili uspešni v ponudbi, glede na neposredne stroške</i>							
B605	10.561	2.239	3.373	2.893	3.273	68	103
H346	1.088	2.223	3.570	3.007	3.122	71	114
H554	1.490	1.551	2.214	1.967	1.997	78	111
P244	7.383	7.438	10.948	7.591	8.786	85	125
L209	5.351	2.480	3.827	1.578	2.745	90	139
R316	18.058	2.470	4.610	2.257	2.691	92	171
S451	2.785	645	1.226	390	697	93	176
P333	4.258	6.818	12.088	6.898	7.324	93	165
P379	6.807	6.984	10.249	5.037	7.352	95	139
P682	3.402	4.037	5.880	2.824	4.208	96	140
Skupaj ali povprečje	61.183	36.885	57.985		42.195	87	137
Skupaj	93.780	55.063	83.866		82.694	67	101
<i>Neuspešni izdelki</i>							
S771	11.092	971	1.689	909	942	103	179
R428	3.180	4.374	6.888	3.637	4.226	104	163
R946	5.904	6.254	10.727	4.815	6.022	104	178
R157	3.181	1.651	2.934	1.082	1.565	105	187
B823	18.200	3.296	5.622	2.347	3.094	107	182
T863	7.120	11.136	17.790	8.231	8.590	130	207
T237	4.258	12.719	18.713	7.877	8.516	149	220
N281	8.500	6.350	11.322	3.392	3.789	168	299
T166	4.645	8.766	16.014	3.912	5.024	174	319
T586	10.000	15.957	27.273	7.525	8.900	179	306
Skupaj ali povprečje	76.080	71.474	118.972		50.668	141	235
Skupaj vsi deli	169.860	126.537	202.838		133.362	95	152

Vir: Kaplan, Artemis, 1990a, str. 14.