

KALKULACIJA CENE NA PODLAGI AKTIVNOSTI (Activity Based Costing)¹

Ekonomski teoretiki, ki proučujejo oblikovanje cen proizvodov in vodenje podjetij, so se že v preteklosti zavedali, da kalkulacije pri katerih se posredni stroški razporejajo na proizvode na podlagi neposrednih stroškov teh proizvodov ali na podlagi števila izdelavnih ali strojnih ur, niso vedno dovolj zanesljiva podlaga, zato so v ekonomski teoriji pa tudi v praksi iskali nove, boljše načine.

Konec osemdesetih let prejšnjega stoletja so bile v ZDA objavljene nove zamisli o načinu spremljanja stroškov podjetij, o načinu izračunavanja cene poslovnih učinkov in upravljanja stroškov. Predlagano je bilo, naj se stroški razporejajo na poslovne učinke na podlagi aktivnosti, ki povzročajo te stroške. Za novi pristop se je uveljavilo ime »Activity Based Costing«. Pri nas ga nekateri imenujejo tudi »procesno usmerjeno računovodstvo« oziroma »stroški po aktivnostih poslovnega procesa«.

Po tem novem konceptu spremljanja stroškov so aktivnosti tiste, ki povzročajo stroške, zato je treba dejavnost podjetij in njihove poslovne procese razčleniti na posamezne aktivnosti, ki omogočajo ustvarjanje končnih poslovnih učinkov, in za te aktivnosti ugotavljati stroške. Aktivnosti so namreč tiste, ki porabljajo poslovne prvine (predmete dela, delovna sredstva, zunanje storitve in delovno silo), zato je treba po tem konceptu znotraj posameznih aktivnosti iskati povzročitelje stroškov, s katerimi stroške teh aktivnosti razporejamo na poslovne učinke oziroma proizvode. Po teh novih zamislih naj bi, zaradi spremljanja stroškov na ravni posameznih aktivnosti, v računovodskem informacijskem sistemu podjetja vzpostaviti novo računovodsko kategorijo – stroškovni bazen (cost pool), stroške, zbrane v teh stroškovnih bazenih (za eno ali več aktivnosti), pa nato razporejati na stroškovne nosilce (cost objects) na podlagi povzročiteljev teh stroškov (cost drivers).

Naj takoj poudarimo, da gre tudi pri tej novi metodi za to, da naj bi se s temi novimi prijemi drugače (pravilneje) na končne učinke razporejali le posredni stroški. Neposredni stroški se namreč že na podlagi izvirnih dokumentov knjižijo na stroškovne nosilce (zajemajo na delovne naloge), zato pri njihovem razporejanju tudi v primeru uporabe te nove metode niso potrebne nobene spremembe.

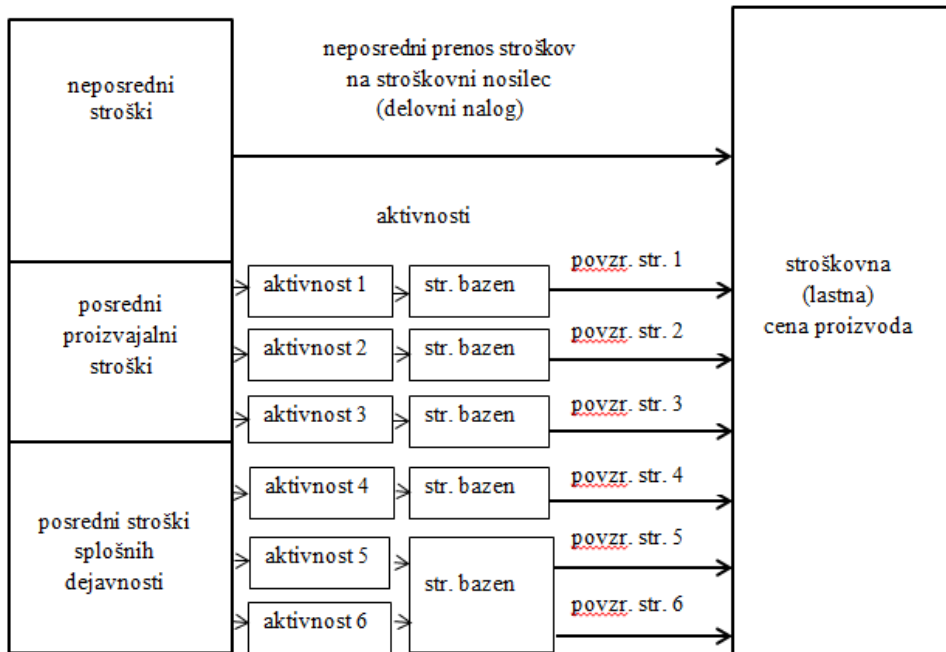
Aktivnosti so lahko poslovni procesi, deli posameznih poslovnih procesov, posamezni postopki (ali sklopi takih postopkov), lahko pa tudi posebne dejavnosti podjetja, za katere je mogoče ugotoviti, da so v soodvisnosti z nastajanjem posrednih stroškov posameznih poslovnih učinkov. Kot aktivnosti v smislu metode ABC bi tako pri podpornih dejavnostih proizvodnje lahko določili: vodenje proizvodnje, planiranje proizvodnje, nastavitev strojev za posamezne vrste proizvodnje, vzdrževanje posameznih vrst osnovnih sredstev, oskrbo posameznih vrst proizvodnje z materiali, kontrolo kvalitete končnih proizvodov itd. Pri skupnih stroškovnih dejavnostih pa bi kot posamezne aktivnosti lahko npr. določili: delovanje nabavne službe, delovanje prodajne službe, marketing, financiranje obratnih sredstev, kadrovanje, informacijski sistem ipd. Vidimo, da se lahko tako določene aktivnosti v precejšnji meri prekrivajo z dejavnostmi, ki se po naših dosedanjih razlagah izvajajo na posameznih stroškovnih mestih. Seveda pa je treba, zaradi določitve povzročiteljev stroškov, aktivnosti določiti podrobneje oziroma na nižji ravni (npr. pri delovanju nabavne službe: iskanje in preverjanje dobaviteljev, naročanje, reševanje reklamacij; pri delovanju prodajne službe: pridobivanje in preverjanje kupcev, pošiljanje ponudb, sklepanje pogodb ipd.).

Stroške za posamezne aktivnosti, zbrane v okviru ustreznega stroškovnega bazena, je treba nato na nek način prenesti na posamezen stroškovni nosilec (stroškovni objekt) in enako kot pri tradicionalnih metodah je treba tudi v tem primeru določiti neko sodilo, s katerim se stroški aktivnosti, zbrani v stroškovnem bazenu, prenesejo na stroškovni nosilec. Pri tradicionalnih metodah smo v tej zvezi govorili o ključih, s katerimi smo posredne stroške razdelili na stroškovne nosilce na podlagi razmerja med neposrednimi stroški in posrednimi stroški oziroma razmerja, določenega na podlagi drugih podatkov. V primeru metode ABC pa govorimo o povzročiteljih stroškov, s katerimi razporedimo

¹ Gre za povzetek dela poglavja Kalkulacija cene z razporeditvijo posrednih stroškov na podlagi aktivnosti (Activity Based Costing) iz knjige KALKULACIJE CEN V PROIZVAJALNIH PODJETJIH, 2. izdaja, Marko Lozej, LM Veritas d.o.o., 2019

posredne stroške na stroškovne objekte na podlagi števila transakcij, ki so bile izvršene v okviru posamezne aktivnosti za posamezne stroškovne objekte.

Bistvo metode ABC lahko pojasnimo z naslednjo shemo



Aktivnosti so posamezni poslovni procesi ali deli poslovnih procesov. Za potrebe sestavljanja kalkulacij po metodi ABC je treba aktivnosti določiti tako, da jih je mogoče povezati z nastajanjem posrednih stroškov. Pri določanju posameznih aktivnosti imamo lahko pred očmi nekoliko širši ali ožji pogled na poslovne procese in aktivnosti. Bolj ko gremo v globino, točneje lahko določamo tudi povzročitelje stroškov in točnejša bo kalkulacija. Če hočemo s to metodo sestaviti kalkulacijo polne lastne cene, je treba aktivnosti določiti tako, da z njimi pokrijemo vse dejavnosti, kjer nastajajo posredni stroški. Če z določanjem aktivnosti ne pokrijemo vseh poslovnih procesov, bomo kalkulacijo cene pač sestavili na ravni, ki ne bo pokrila vseh stroškov.

Za izvedbo ABC metode je treba posredne stroške razporediti v stroškovne bazene. Stroškovni bazeni se oblikujejo za posamezne aktivnosti, pri čemer eni aktivnosti praviloma ustreza en stroškovni bazen, lahko pa bi bil oblikovan tudi za več posameznih aktivnosti.

V okviru režijskih služb v proizvodnji bi kot posamezne aktivnosti lahko določili npr. vodenje proizvodnje (povzročitelja stroškov kot sodilo za delitev teh stroškov določi vodja proizvodnje), planiranje proizvodnje (povzročitelj stroškov: npr. število delovnih nalogov za posamezen program ali proizvod), tehnološko pripravo proizvodnje (povzročitelj stroškov: npr. število kosovnic za posamezen program ali proizvod), preureditev strojev in opreme za posamezno vrsto proizvodnje (povzročitelj stroškov: npr. število nastavitvev strojev) ipd.

V okviru podpornih služb proizvodnje pa bi kot posamezne aktivnosti lahko predvideli npr. vzdrževanje, kontroliranje vhodnih materialov, kontroliranje končnih izdelkov, skladiščenje materiala, skladiščenje polizdelkov in končnih izdelkov, notranji transport ipd. Za vsako tako aktivnost bi bilo treba določiti še povzročitelja stroškov te aktivnosti, zbranih v okviru posameznega stroškovnega bazena, na proizvode.

Podobno bi lahko določili tudi aktivnosti znotraj splošnih dejavnosti (nabavni proces, prodajni proces, financiranje, kadrovanje, informacijski sistem itd.).

Kot stroškovni objekti se po metodi ABC lahko obravnavajo končni proizvodi, skupine končnih proizvodov ali pa tudi kaka druga raven poslovnih učinkov (kupec, skupina kupcev, država ipd.).

V knjigi KALKULACIJE CEN V PROIZVAJALNIH PODJETJIH smo prikazali model sestavljanja kalkulacij po metodi ABC, kjer si lahko na podlagi poenostavljenega primera za dve aktivnosti pri izvajanju podpornih dejavnosti proizvodnje in za štiri aktivnosti pri izvajanju splošnih dejavnosti ogledate, kako bi bilo možno s to metodo stroške teh aktivnosti razporediti na tri različne proizvode.

V modelu smo znotraj splošnih dejavnosti določili le štiri aktivnosti in sicer: znotraj nabavnega procesa »obravnavanje dobaviteljev« in »izvajanje nabav« ter znotraj prodajnega procesa »obravnavanje kupcev« in »dobava in fakturiranje«. Že pri teh običajnih aktivnostih pa smo imeli precej težav, kako določiti povzročitelja stroškov in število letnih transakcij za posamezno aktivnost, da smo nato na tej podlagi določili letni strošek na eno transakcijo in posledično (glede na letno število transakcij za posamezen proizvod) izračunali letni strošek posamezne aktivnosti za ta proizvod.

Težje (včasih pa celo nemogoče) pa je določiti povzročitelje stroškov za nekatere druge aktivnosti znotraj splošnih dejavnosti (kadrovanje, financiranje, informacijski sistem ipd.), kjer pa tudi lahko nastajajo veliki splošni stroški.

Na ravni podjetja se zbira tudi precej stroškov, ki ne nastajajo v zvezi z delovanjem posameznih poslovnih funkcij, niti v zvezi z delovanjem posameznih skupnih stroškovnih služb, temveč gre za stroške, ki so potrebni v zvezi z delovanjem podjetja kot celote. Nekatere vrste takih stroškov (ogrevanje, čiščenje, zagotavljanje električne energije za splošne potrebe, zagotavljanje pitne vode, varovanje objektov ipd.) je sicer mogoče združiti in obravnavati npr. kot stroške prostora in posamezne aktivnosti v zvezi s tem obravnavati kot eno aktivnost (ter poiskati eno merilo za razdelitev stroškov na stroškovne nosilce) ali pa te stroške prostora predhodno razporediti na druge stroškovne bazene (in jih razporejati na stroškovne nosilce prek meril za razporejanje stroškov posameznih aktivnosti). Enako velja tudi za stroške v zvezi z varovanjem okolja (stroški za zagotavljanje vode za sanitarne potrebe, odvajanje odpadne vode, zbiranje in odvoz odpadkov, okoljske dajatve), ki bi jih bilo treba obravnavati enako. Seveda se z vsako tako poenostavljeno rešitvijo oddaljujemo od osnovnega koncepta razporejanja posrednih stroškov na podlagi aktivnosti in od pravilnosti tako sestavljene kalkulacije cene proizvoda.

Ključno vprašanje pri metodi ABC je, kako podrobno naj se določajo aktivnosti in ali je sploh mogoče zanesljivo ugotavljati stroške po posameznih aktivnostih. V našem modelu smo v zvezi z nabavno funkcijo določili dve aktivnosti. Lahko pa bi kot aktivnost določili le nabavno dejavnost kot celoto in kot merilo za razporejanje stroškov te dejavnosti na programe določili le število nabav (razdelitev posrednih stroškov nabave na tri programe bi bila zato manj pravilna, saj na višino stroškov nabave za posamezne programe ne vpliva le število nabav). V primeru, ko so posredni stroški nabavne službe zelo veliki in pomembni, bi vsekakor kazalo določiti več aktivnosti (več podaktivnosti znotraj nabave). Poleg prej omenjenih (obravnavanje dobaviteljev, izvajanje nabav) bi npr. lahko določili še aktivnost »sklepanje pogodb z dobavitelji«. Smiselno bi bilo tudi, če bi aktivnost »izvajanje nabav« ločili na »izvajanje nabav na domačem trgu« in »izvajanje nabav na tujem trgu«. Globina razčlenjevanja posameznih poslovnih procesov (ali pa združevanja) je odvisna tudi od možnosti za kolikor toliko zanesljivo ugotavljanje stroškov po aktivnostih in določanje meril za razporejanje teh stroškov na poslovne učinke.

Drugo pomembno vprašanje v zvezi s to metodo je, kako zagotoviti podatke o stroških po posameznih aktivnostih. Ali stroške (račune) najprej likvidirati po stroškovnih mestih in jih nato z združevanjem ali razbijanjem razporediti še na stroškovne bazene ali opustiti evidenco po stroškovnih mestih in stroške ob likvidiranju dokumentov neposredno razporejati le na stroškovne bazene. Zaradi zagotavljanja odgovornosti za stroške je (vsaj po našem mnenju) treba zadržati tudi evidenco stroškov po stroškovnih mestih, saj so odgovorne osebe praviloma določene po stroškovnih mestih (organizacijskih enotah) in ne po poslovnih aktivnostih.

V informacijskem sistemu podjetja bi sicer lahko poleg šifranta stroškovnih mest vzpostavili še dodaten šifrant stroškovnih bazenov, problem pa se pokaže pri razporejanju stroškov v te stroškovne bazene, to je pri odločanju, kateri stroški oziroma kolikšen del stroškov nabavne službe (plač, amortizacije, papirja, telefona, dela itd.) naj se pripiše stroškovnemu bazenu »obravnavanje dobaviteljev« in kateri stroški naj se pripišejo stroškovnemu bazenu »izvajanje nabav«. Tako razporejanje je lahko le arbitrarno, zato se je treba vprašati, kako podrobno členiti poslovne procese na aktivnosti. Zastavi se vprašanje, ali ne bi bilo primerneje, da bi določili le eno aktivnost »nabava« in kot strošek te aktivnosti uporabili kar podatek o stroških na stroškovnem mestu nabavna služba, nato pa ta strošek razporedili na proizvode z enim splošnim sodilom, kar pa pomeni, da izgubimo na zanesljivosti kalkulacije. V takem primeru bi se pravzaprav kategorija stroškovni bazen pokrila s kategorijo stroškovno mesto. Stroške nabavne službe bi lahko v tem primeru na posamezne proizvodne programe razdelili npr. s sodilom »število nabav«, za to pa bi uporabili obstoječi sistem zbiranja stroškov prek stroškovnih mest.

Iz vsega povedanega je razvidno, da je metoda ABC v praksi izredno težko izvedljiva, pa tudi v primeru izvedbe z ustreznimi poenostavitvami ne daje zanesljivih rezultatov na ravni polne lastne cene. To je tudi razlog, da te metode v računalniških rešitvah za podporo kalkulacij cen, vsaj v klasični obliki, ne srečamo.