

PROCESNÝ POHĽAD NA METÓDU ABC

Radoslav Bajus, Henrieta Bajusová

EkF Katedra financií, TU Košice

radoslav.bajus@tuke.sk, bajus@extel.sk

Abstrakt

Metóda ABC je jedným z progresívnych nástrojov nákladového controllingu. Táto metóda sleduje spotrebu nákladov na konkrétne výkony v nadväznosti na jednotlivé činnosti v podniku. Predstavuje metódu merania nákladov a výkonových činností, produktov a zákazníkov. Článok vznikol v procese riešenia projektu Vega č. 1/033/08.

Kľúčové slová: *controlling, metóda ABC, náklady, riadenie nákladov*

1 ÚVOD

Robin Cooper a Robert Kaplan z Havard School vypracovali a publikovali v r. 1988 novú metódu priradovania režijných nákladov k výkonom a výpočtu nákladov. Túto metódu nazvali metóda kalkulácie nákladov podľa činnosti – Activity Based Costing, skrátené metóda ABC. Metóda ABC klasifikuje náklady na:

- krátkodobo variabilné náklady,
- dlhodobo variabilné náklady,
- fixné náklady.

Príčiny, ktoré vyvolali potrebu nového spôsobu priradovania nákladov k výkonom, boli podmienené podstatnou zmenou podmienok výroby a riadenia podnikov. Tieto zmeny boli vyvolané:

- o globalizáciou svetovej ekonomiky a rastúcim tlakom konkurencie,
- o substitúciou práce prostredníctvom automatizácie výroby a činnosti,
- o sústavnými inováciami výrobkov a technologickými zmenami,
- o zmena štruktúry nákladov vyvolaná rastom nepriamych nákladov,
- o orientáciou na zákazníka a pod.

Zo všetkých zmien vyplýva, že sa museli hľadať súvislosti medzi vznikom nákladov a existenciou podniku. Metóda ABC sleduje potrebu nákladov na konkrétne výkony v nadväznosti na jednotlivé činnosti v podniku. Hlavná myšlienka tejto metódy spočíva v tom, že za príčinu vzniku nákladov považuje činnosti a nie jednotlivé výkony. Riešenie problematiky kalkulácií touto metódou si preto vyžaduje znalosti a poznatky o vecnom priebehu konkrétnych činností, postupov a procesov vo vnútri podniku.

2 METÓDA ABC

Základným princípom metódy ABC je priradenie spotrebovaných zdrojov činnostiam, zoskupenie činnosti do aktivít a následne priradenie aktivít nákladovým objektom.

Aplikácia metódy ABC v podniku sa môže skladať z týchto krokov:

- I. Identifikácia hlavných činností v podniku.
- II. Určenie nákladových nosičov pre každú hlavnú aktivitu.
- III. Vytvorenie nákladových stredísk pre každú hlavnú aktivitu.
- IV. Zistenie príčin vzniku nákladov na aktivity na výrobok podľa dopytu výrobku po týchto aktivitách.

Metóda ABC má svoje prednosti a nedostatky. Medzi hlavné prednosti patria:

- podrobnejšie rozčlenenie a priradenie réžie,
- získavanie presnejších informácií o nákladoch čiastkových činností v podniku,
- zvýšenie pozornosti venovanej riadeniu pomocných a obslužných procesov a činností,
- zlepšenie spôsobu priradovania režijných nákladov,
- precíznejšie a spoľahlivejšie kalkulácie úplných vlastných nákladov,
- dodržanie príčinnej súvislosti.

Medzi hlavné nedostatky metódy ABC patria:

- prácnosť a časová náročnosť zavedenia metódy ABC,
- vysoké finančné nároky na dodatočnú prácu, nový spôsob evidencie, softvér,
- kvantifikácia nákladov, nedoriešenie vymedzenia spoločných nákladov a pod.

Medzi základné prvky metódy ABC z pohľadu priradovania nákladov patria:

- zdroje,
- činnosti,
- aktivitné centrá,
- nosiče zdrojov, nosiče činností, nosiče nákladov,
- nákladové fondy činností,
- nákladové elementy,
- nákladové objekty.

V súčasnosti sa režijné náklady sledujú podľa veľkosti podniku obyčajne v 2-4 položkách: zásobovacia, výrobná, správna a odbytová réžia. Metóda ABC oproti doterajším kalkulovaniám nákladov prináša dve zmeny:

- sledovanie nákladov podľa činností (napr. na vŕtanie, na kontrolu materiálu), tým sa časť režijných nákladov presúva medzi priame náklady,
- podstatne rozširuje počet rozvrhovaných základní.

Pri metóde ABC úroveň nákladov ovplyvňuje štruktúra činností podniku. Je to presnejší spôsob kalkulovania nákladov, lebo sa zohľadňuje princíp príčinnej súvislosti. Na výroby sa tak rozpočítavajú len tie náklady, ktoré príslušná aktivita vyvolala a so zhotovením výrobku a jeho realizáciou skutočne súvisia.

Úspešnosť podnikateľa vo veľkej miere závisí od jeho schopností stále sa prispôbovať rýchlo sa meniacim podmienkam na trhu. Je dôležité, aby všetky činnosti, ktoré podnikateľ (podnik) vykonáva, podliehali systematickému riadeniu smerujúcemu k zabezpečeniu zhody medzi cieľmi a zdrojmi podniku na jednej strane a príležitosťami trhu a možnosťami podniku na strane druhej.

Metóda, ktorej základom je analýza nákladov podľa čiastkových činností, umožní uvoľniť riadiaci aparát od bežnej práce a orientovať ho na tvorivú a koncepčnú prácu. Z pohľadu bežného riadenia podniku to znamená, že sa manažéri nezaoberajú riešením úloh, ktoré sú v hraniciach stanovených normami, ale iba tými, ktoré tieto stanovené normy prekračujú a môžu signalizovať krízovú udalosť. Okrem uvoľnenia časovej kapacity riadiacich pracovníkov sú výsledkom zavedenia tejto metódy zostavovania kalkulácie nákladov aj značné úspory nákladov a pracovníkov.

Metóda zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností je pomerne nová metóda zostavovania kalkulácie vytvorená iba v posledných desaťročiach a používaná v obmedzenej miere vo vyspelých, najmä amerických podnikoch.

Metódu zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností je možné zaviesť v každom podniku, ktorého procesy sú dostatočne ustálené na to, aby bolo možné identifikovať jednotlivé činnosti. Avšak nie pre každý podnik by bol prínos metódy zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností dostatočne veľký na to, aby vyvážil náklady na jeho zavedenie

a prevádzku. Podľa toho identifikujeme faktory, ktoré zvyšujú účinnosť či potrebnosť zavedenia systému metódy zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností v podniku:

- Prvým faktorom je diverzita výrobného programu podniku, výrobný program je diverzifikovaný, ak obsahuje viac druhov výkonov, ktoré sa vzájomne líšia ich veľkosťou, veľkosťou výrobných sérií alebo technológiou výroby. Čím je výrobný program diverzifikovanejší, tým väčšie nepresnosti vznikajú pri použití tradičných metód zostavovania kalkulácie. Ak napríklad podnik vyrába niekoľko podobných výrobkov a rozdiely vo veľkosti nie sú veľké (napríklad objem výroby jedného výrobku nie je väčší ako päťnásobok objemu výroby iného výrobku), môžeme považovať náklady výrobkov vyjadrené tradičnými metódami zostavovania kalkulácie nákladov za dostatočne presné. Ak je však objem výroby niektorého výrobku napríklad desaťkrát väčší ako objem výroby iného výrobku, vzniknú pri bežnom kalkulovaní pomerne veľké nepresnosti. V takomto prípade je vhodné použiť metódu zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností.
- Druhým faktorom ovplyvňujúcim vhodnosť zavedenia metódy zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností v podniku je charakteristika konkurenčného prostredia. Silná konkurencia v odvetví spôsobuje, že nesprávne stanovenie ceny alebo sortimentu môže mať pre podnik veľmi negatívne dôsledky. V silnej konkurencii rastie potreba znalosti presných nákladov jednotlivých výrobkov, a preto sa zvyšuje vhodnosť implementovania metódy zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností.
- Tretím faktorom, ktorý by mal podnik zvážiť pri rozhodovaní o prípadnom použití metódy zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností, je štruktúra nákladov. Ide predovšetkým o podiel réžie na nákladoch podniku. Ak sa zvyšuje podiel režijných nákladov (čo je všeobecný trend), rastie nepresnosť rozvrhovania nákladov pomocou rozvrhových základní. Tento stav sa prejavuje neprimerane vysokou prirážkou réžie na používanú rozvrhovú základňu. Metóda zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností môže túto prirážku podstatne znížiť, pretože umožňuje priradiť k výrobkom veľkú časť nepriamych nákladov pomocou nákladových determinantov v skutočnosti ako priamy náklad.
- Posledným uvedeným faktorom, ktorý zvyšuje možnosť potreby uplatnenia metódy zostavovania kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností, je plánovanie zmien vo výrobnej alebo marketingovej stratégii. Ak má manažment vykonať podstatné zmeny, potrebuje presné informácie o tom, ako tieto zmeny ovplyvnia náklady. V takomto prípade môže byť kalkulovanie nákladov podľa čiastkových činností veľmi účinným prostriedkom kontroly nákladov, pretože napomáha k ich efektívnemu riadeniu.

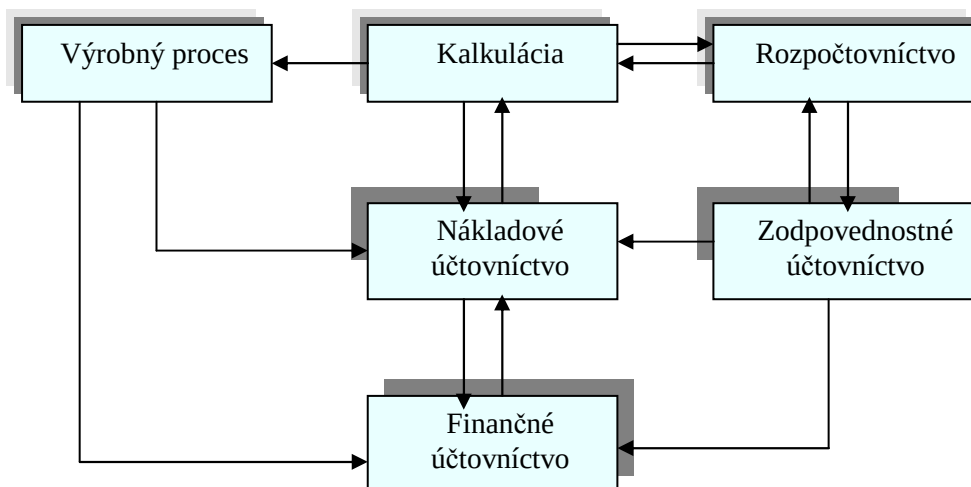
Nákladové účtovníctvo je samostatným podsystémom účtovného informačného systému podniku. Využíva sa najmä na zisťovanie skutočností, teda minulosti, prípadne využíva niektoré prvky kontroly. Nákladové účtovníctvo v užšom chápaní zabezpečuje zisťovanie skutočností o vzniknutom jave. Nákladové účtovníctvo v širšom chápaní okrem zisťovania skutočností o vzniknutom jave jav kontroluje, analyzuje a upozorňuje riadiacich pracovníkov na charakteristiky tohto javu.

Aby nákladové účtovníctvo mohlo plniť stanovené úlohy, musí bezpodmienečne využívať ďalšie čiastkové nástroje (zložky), ako sú: rozpočtovníctvo, kalkulácie, zodpovednostné (vnútro podnikové) účtovníctvo, operatívnu evidenciu a spojiť ich do jedného samostatného podsystému. Konkrétne riešenie nákladového účtovníctva orientovaného na výkony závisí od skutočných podmienok, v ktorých prebieha výrobný alebo iný podnikateľský proces. Tieto podmienky sú určené najmä:

- ❖ charakterom výrobného procesu,
- ❖ charakterom výkonov,
- ❖ členitosťou výrobného procesu,
- ❖ organizáciou dávkovania výkonov,
- ❖ existenciou nedokončenej výroby,
- ❖ združenosťou výroby.

Všetky uvedené podmienky vytvárajú požiadavky a majú značný vplyv na zobrazenie údajov o nákladoch a výkonoch v nákladovom účtovníctve orientovanom na výkony (obr. č.1).

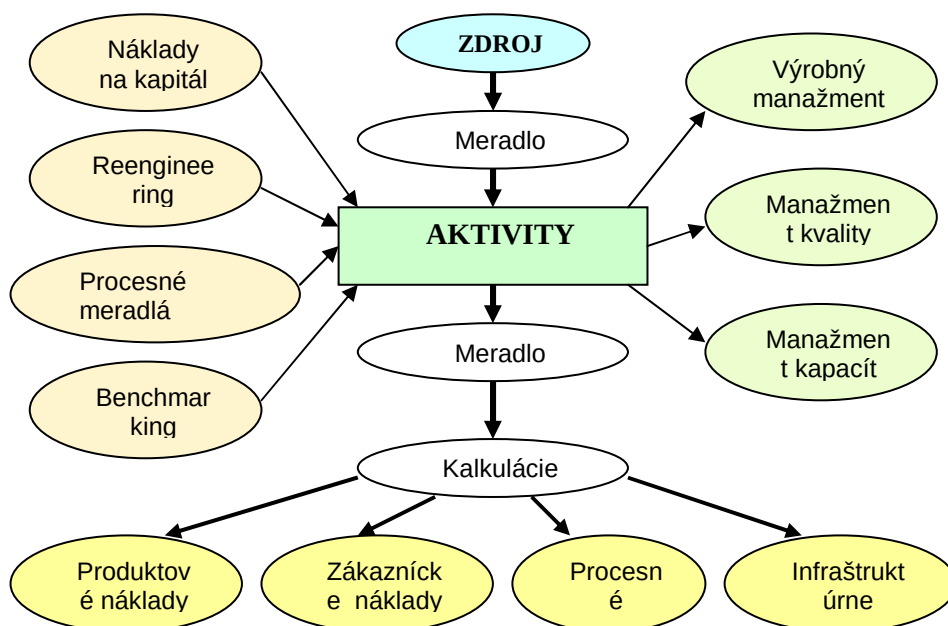
Obr. č.1 Vzťahy informačného toku nákladov



Zdroj: Dane a účtovníctvo v praxi, číslo 6/2001

Dôležitou súčasťou metódy ABC sú nákladové meradlá (Cost Driver), ktoré vyjadrujú vzťah príčiny a dôsledku. Na strane zdrojov sú to meradlá zdrojov, na strane aktivít sú to meradlá aktivít. Vzťahy týchto analytických činností k aktivitám alebo procesom vyjadruje nasledujúci obr. č 2. Po implementácii metódy ABC sú podrobne a jasne rozpracované a popísané všetky aktivity, činnosti, procesy vo firme, ich vstupy a výstupy. Ďalej sú rozpracované oblasti rozdelenia nepriamych nákladov na jednotlivé aktivity, procesy, činnosti. Z tejto analýzy sú známe aj zákazníci každej aktivity v podniku, či ide o interných alebo externých, i to akú hodnotu aktivita pridáva. Pretože je jasné, v ktorej organizačnej jednotke sa aktivity uskutočňujú, je možné zistiť toky procesov cez organizačnú štruktúru. ABC poskytuje reálny obraz o podnikových procesoch a o rozdelení nepriamych nákladov. Dôležitou súčasťou implementácie tejto metódy je procesné riadenie podniku, zvýšenie výkonnosti podnikových procesov a orientácia podniku smerom k aplikácii procesného prístupu (viď obr. č.2).

Obr. č. 2 Procesný pohľad na metódu ABC



Zdroj: KANÁSOVÁ, D.: Controlling. Banská Bystrica: Timan, študijný materiál k školiacemu kurzu, 2002

Princíp metódy ABC je veľmi jednoduchý a zároveň veľmi logický. Zákazníci vyžadujú produkty, produkty spotrebovávajú firemné procesy a firemné procesy spotrebovávajú firemné zdroje a tým aj náklady. Mapovanie procesov slúži ako základ pre určenie zdrojov jednotlivých činností a stanovení ich Resource Drivers. Výhodiskom pre stanovenie Cost Drivers jednotlivých procesov a sledovaní výstupov podľa ľubovoľných dimenzií môžu byť:

- zákazníci,
- segmenty trhu,
- produkty,
- procesy, zdroje (práca, financie, výrobné prostriedky).

Nasadenie ABC slúži pre rozpoznanie efektívnosti na správnom mieste, v správnom čase a na základe správnych údajov. Prínosy metódy ABC oproti tradičným metódam spočíva v mnohorozmernosti a variantnosti sledovania nákladov na základe skutočných a relevantných dát.

3 ZÁVER

Priama alokácia nákladov produktom alebo službám nevystihuje skutočný tok nákladov podniku. Väčšina nákladov je priradená produktom na základe rozvrhových základní, ktoré nevyjadrujú skutočné príčiny vzniku nákladov. Výsledkom sú skreslené informácie, ktoré nepriaznivo ovplyvňujú rozhodnutia riadiacich pracovníkov.

Z praktických skúseností sa práve metóda Activity Based Costing javí ako najefektívnejší nástroj controllingu. Sprehľadní náklady procesov, aktivít a činností a s ich pomocou vytvorí

“procesné kalkulácie” produktov. Znalosť informácií o nákladovosti aktivít a procesov zároveň podporuje procesne orientované riadenie.

POUŽITÁ LITERATÚRA

- [1] Dane a účtovníctvo v praxi, číslo 6/2001.
- [2] Bajus, R.: Vplyv riadenia nákladov na efektívnosť podniku. Dizertačná práca. MtF STUBA. Trnava 2005.
- [3] Eschenbach, R. a kol.: Controlling. ASPI Praha. 2004. ISBN 80-7357-035-1.
- [4] Foltínová, A. a kol.: Nákladový controlling. Sprint vfra. 2007. ISBN 978-80-89085-70-5.
- [5] KANÁSOVÁ, D.: Controlling. Banská Bystrica: Timan, študijný materiál k školiacemu kurzu. 2002.
- [6] Stašová, L., Bajus, R.: Riadenie nákladov podľa činností. In.: Sborník mezinárodní konference Finance a účetnictví ve věde, výuce a praxi. Zlín April 28.-29., 2005. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 80-7318-288-2.