

## Porovnanie prirážkovej kalkulácie nákladov a kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností (metóda ABC – *Activity Based Costing*)

Milan KUPKOVIČ – Miroslav TÓTH\*

### Comparison of Full Absorption Costing to Activity Based Costing (ABC)

#### Abstract

*Activity Based Costing (ABC method) is new managerial method of costing, budgeting and accounting system, practice and technic, which represent causal relationship between creation of outputs and activities that would consume enterprise sources. Through the medium this causal relationship can try more accurately allocate costs.*

*Direct costs would direct allocate on individual outputs, indirect costs can through the medium multistage cost allocation base to indirect costs. Herewith try eliminate volume indirect cost expression them variability in relationship to causality origination of costs. Activity Based Costing includes these building elements: sources, activities, cost objects and drivers.*

**Key words:** *costing, full absorption costing, activity based costing*

**JEL Classification:** M4, M40

#### Úvod – Význam kalkulácií pre podnikateľský subjekt

Úspešné podnikanie je podmienené kvalitne zostavenými kalkuláciami vlastných nákladov. Len podnik (podnikateľ), ktorý má k dispozícii informácie o výške vopred stanovených a skutočných nákladov svojich odbytových a vnútro podnikových výkonov, sa vie správne orientovať na trhu a v konkrétnej situácii sa dokáže správne rozhodovať.

Význam kalkulácie nákladov je v tom, že slúži najmä na:

---

\* prof. Ing. Milan KUPKOVIČ, PhD. – Ing. Miroslav TÓTH, PhD. Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta podnikového manažmentu, Katedra podnikovohospodárska, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava 5; e-mail: tothm@dec.euba.sk

- zabezpečenie podkladov na zostavenie finančného plánu, ako aj na stanovenie úloh v znižovaní nákladov;
- preverenie, ako je zabezpečené plnenie úloh finančného plánu v oblasti výkonov, nákladov a tvorby hospodárskeho výsledku;
- plánovanie nákladov v kalkulačnom členení;
- stanovenie vnútro podnikových cien;
- sledovanie, rozbor, kontrolu a hodnotenie hospodárnosti a rentability pri uskutočňovaní výkonov a tým aj na rozhodovanie o skladbe výrobného programu;
- vnútro podnikové a medzi podnikové porovnávanie nákladov na výkony;
- zabezpečenie východiskových podkladov pre cenovú kalkuláciu;
- určenie efektívnosti technicko-organizačných opatrení v podniku;
- operatívne riadenie a ekonomickú kontrolu výrobného programu;
- rozhodovanie a sledovanie ekonomickej výhodnosti vývozu;
- určenie dolnej hranice ceny.

## 1. Prirážková kalkulácia

Prirážková kalkulácia sa uplatňuje v podnikoch, ktoré uskutočňujú (vyrábajú) aspoň dva (a viac) charakterovo rôznorodé a nákladovo odlišné výkony (výrobky). Keďže takýto prípad sa v podnikoch vyskytuje najčastejšie, prirážková kalkulácia je najobvyklejšou formou kalkulovania. Pritom nevylučujeme použitie viacerých metód kalkulovania v jednom podniku.

V rámci prirážkovej kalkulácie sa priame náklady na kalkulačnú jednotku určujú pomocou noriem, resp. na základe skutočnej spotreby alebo odpracovaného času. Režijné náklady pripočítame na kalkulačné jednotky pomocou rozvrhovej základne, t. j. režijnej prirážky, alebo pomocou režijnej sadzby. Prirážková kalkulácia sa môže vyjadriť buď ako úhrnná, alebo ako diferencovaná.

*Úhrnnú prirážku* režijných nákladov vypočítame ako pomer režijných nákladov k rozvrhovej základni vyjadrenej v korunách, napríklad náklady na výrobnú réžiu rozvrhneme podľa sumy nákladov priameho materiálu v korunách. Takto dostaneme prirážku vyjadrenú koeficientom, po pre násobení číslom 100 dostaneme toto vyjadrenie v percentách. Sadzbu režijných nákladov vypočítame ako pomer režijných nákladov a rozvrhovej základne v naturálnych merných jednotkách. Ako príklad uveďme, že náklady výrobnej réžie budeme rozvrhovať podľa hmotnosti spotrebovaného materiálu vyjadrenej v kg. Dostaneme sadzbu výrobnej réžie na 1 kg spotrebovaného materiálu.

*Diferencovaná prirážková kalkulácia* na rozvrhovanie rôznych skupín nepriamych nákladov používa rôzne rozvrhové základne. Dodržiava sa zásada príčinného vzťahu medzi oboma veličinami. Rozpočítanie nepriamych nákladov na kalkulačnú jednotku sa vykonáva obdobne ako pri úhrnnej prirážkovej kalkulácii.

Hlavnou úlohou pri tomto spôsobe výpočtu je voľba rozvrhovej základne. Rozvrhová základňa má spĺňať tieto požiadavky: zásada príčinnej súvislosti, zásada pomernosti alebo priamej úmernosti, zásada stálosti, zásada ľahkej zisťiteľnosti, zásada dostatočnej veľkosti rozvrhovej základne.

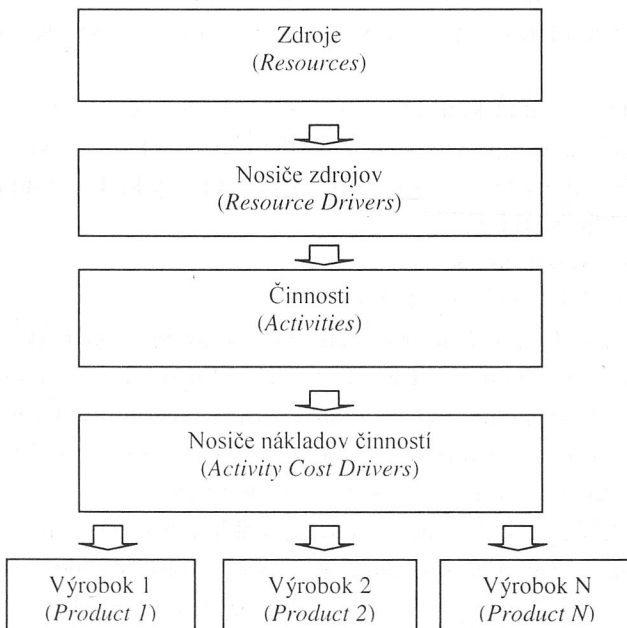
Keďže prirážková kalkulácia sa na výpočet nákladov na kalkulačnú jednotku využíva už niekoľko desaťročí, venujeme jej iba informatívnu pozornosť. Naproti tomu metódu ABC – *Activity Based Costing*, ktorej uplatnenie sa v našich podmienkach doteraz len hľadá, rozoberieme podrobnejšie.

## 2. Kalkulácia nákladov podľa čiastkových činností – metóda ABC

Základným princípom metódy ABC je priradenie spotrebovaných zdrojov činnostiam, zoskupenie činností do aktivít a následné priradenie aktivít nákladovým objektom (t. j. produktom, zákazníkom a i.). Túto istú situáciu môžeme popísať aj nasledovne: na začiatku nášho snaženia stojí zákazník, ktorý spotrebúva naše výkony, výkony spotrebúvajú procesy a tieto vnútro podnikové procesy spotrebúvajú zdroje, ktorých použitie vyvoláva vznik nákladov. Na obrázku číslo 1 je celkový pohľad na tok nákladov v metóde ABC.

Obrázok 1

### Metóda Activity Based Costing (ABC)



Metóda ABC musí mať tieto stavebné prvky:

a) zdroje (*Resource*), ktoré spotrebúvajú náklady a sú príčinou výdavkov a spotreby (*Expenditure*);

b) činnosti (*Activities*), ktoré sa jednoducho charakterizujú ako vykonaná práca;

c) nákladové objekty (*Cost Objects*), ktoré sú konečnými výstupmi, výkonmi a pre podnik znamenajú príjem a zisk (*Profitability*);

d) nosiče (*Drivers*), ktoré sú príčinou a spojovacím článkom medzi zdrojmi, činnosťami a nákladovými objektmi.

Pojmom *zdroje* rozumieme podnikové výrobné faktory (predovšetkým elementárne), ktoré sa použijú a spotrebúvajú pri vykonávaní aktivít. Ich existencia a využitie spôsobuje vznik nákladov podniku. Sú to napríklad mzdy, materiál, energia a pod., v širšom význame sú to *náklady*. Na určenie vzťahu nákladov a výkonov sa používajú nosiče nákladov (*Cost Drivers*). Nosiče (*Drivers*) vyjadrujú príčinu vzniku spotreby faktora. Najčastejšie definujeme dva druhy nosičov: nosiče zdrojov (*Source Drivers*) a nosiče činností (*Activity Drivers*). Nosiče zdrojov vyjadrujú vzájomný vzťah medzi spotrebou zdrojov podniku a činnosťami vznikajúcimi v priebehu transformačného procesu v podniku (t. j. riešime otázku, čo je príčinou spotreby zdrojov, ktoré činnosti spotrebúvajú dané zdroje). Nosiče činností vyjadrujú vzťah medzi činnosťami a výstupmi podniku v podobe konkrétnych výkonov (t. j. riešime otázku, ktoré činnosti vyjadrené v nákladoch boli spotrebované jednotlivými výkonmi podniku). Tieto príčiny vzniku spotreby sa zjednodušene dajú charakterizovať ako prirážky alebo sadzby nákladov. Sú rozvrhovou základňou na priradenie nákladov priamo súvisiacich s daným faktorom a javom.

Intenzívna globálna konkurencia v 80. rokoch spôsobila, že sa zvýšil dopyt po presnejších a objektívnejších kalkuláciách nákladov. Na zmenu myslenia podnikových manažérov a zavádzanie novej metódy kalkulovania, metódy ABC, pôsobili dva hlavné tlaky:

- globálna konkurencia,
- automatizácia pracovných miest.

Tieto tlaky boli zapríčinené jednak posunutím hospodárskych výkonov z primárneho a sekundárneho sektora do terciárneho sektora, jednak zmenou nákladovej štruktúry prejavujúcou sa relatívnym aj absolútnym rastom nepriamych nákladov, pričom popri tomto posune do oblasti nepriamych nákladov sa pozoruje aj relatívny a absolútny nárast fixných nákladov.

Uvedené zmeny sú vyvolané rastúcimi nákladmi spojenými s prípravnými etapami uvedenia výrobku na trh, automatizáciou výroby, s kontrolou kvality a mzdovou náročnosťou obslužných činností. Rastie význam nákladov na výskum a vývoj, logistiku, marketing, ktoré sa len ťažko dajú priradiť ku konkrétnym výkonom.

Tieto tlaky a príčiny sa prejavovali v celkových podstatných zmenách v podnikateľskom procese za posledné desaťročia vo všetkých odvetviach činností. Príčiny, ktoré vyvolali potrebu nového spôsobu priradovania nákladov k výkonom, boli podmienené podstatnou zmenou podmienok výroby a riadenia podnikov:

- komplexnosť dodávok tovarov a služieb,
- nárast štruktúry produkovaných výkonov a objemu výkonov,
- snaha o znižovanie priemernej výšky zásob výrobkov,
- skresľovanie informácií o skutočných nákladoch výkonov,
- skracovanie životného cyklu výrobkov,
- nástup inovovaných a modifikovaných výrobkov,
- prepojenie inovácie výkonov s permanentnými technologickými zmenami,
- značný nárast nárokov na kvalitu poskytovaných výkonov,
- snaha výrobcov poskytovať produkty podľa konkrétnych požiadaviek zákazníkov,
- rast podielu zhmotnenej práce formou automatizácie výroby a činností,
- internacionalizácia a globalizácia trhov,
- prechod od kvantitatívnych foriem konkurencie (cenovej) ku konkurencii kvalitatívnej (služby, príslušenstvo, estetika a pod.),
- ostatné.

Zo všetkých týchto zmien vyplýva, že sa museli hľadať súvislosti medzi vznikom nákladov a existenciou podniku. Podnik ako dynamický útvar je súborom určitých činností a zložiek. Zmyslom a úlohou týchto činností a zložiek je poskytnúť výkon, ktorý možno realizovať na trhu. Vznik konkrétnych výkonov je vyvolaný činnosťami v podniku a vyžaduje si spotrebu nákladov.

Ďalším, nie menej dôležitým faktorom, vplyvujúcim na hľadanie nových manažérskych techník, je snaha konzultačných a poradenských firiem ponúknuť nové atraktívne produkty, ktoré uľahčujú rozhodovanie majiteľov a manažérov podnikov, zložitost' zákonov týkajúcich sa účtovníctva, daňovej oblasti a *reportingu*, ktorá vyvoláva tlak na podniky, aby si tieto služby zabezpečovali v podobe *outsourcingu*, intenzívnejšie prepojenie vedy a praxe zainteresovaním univerzít na výskumných projektoch v rozvinutých ekonomikách a iné.

Robin Cooper a Robert Kaplan z Harvard Business School vypracovali a publikovali v roku 1988 novú metódu priradovania režijných nákladov k výkonom a výpočtu nákladov. Túto metódu nazvali *metóda kalkulácie nákladov podľa čiastkových činností – Activity Based Costing, skráteno metóda ABC*.

Od vzniku metódy ABC boli uverejnené mnohé prípadové štúdiá, ktoré ju spopularizovali. Dobrý marketing produktu sa prejavil aj v tom, že do roku 1995 sa metóda ABC aplikovala v najvýznamnejších amerických korporáciách ako hlavný alebo podporný kalkulačný systém.

Metóda ABC sleduje potrebu nákladov na konkrétne výkony v nadväznosti na jednotlivé činnosti v podniku. Hlavná myšlienka metódy ABC spočíva v tom, že za príčinu vzniku nákladov považuje činnosti, a nie jednotlivé výkony. Riešenie problematiky kalkulácií metódou ABC si preto vyžaduje znalosti a poznatky o vecnom priebehu konkrétnych činností, postupov a procesov vnútri podniku.

Problém, ktorý metóda prednostne rieši, sú režijné náklady, ich fixnosť, variabilita a rozpočítavanie na výkony. Pri metóde ABC sa náklady, ktoré nemožno priamo priradiť k výkonu, priradujú k činnostiam, ktoré tieto náklady vyvolávajú. Náklady na každú činnosť sa priradujú k výkonom, ktoré danú činnosť vyžadujú. Tieto činnosti spotrebúvajú zdroje, resp. vstupy. Ako činnosti sa obvykle definujú čiastkové pracovné procesy a postupy. Metóda ABC rieši novým spôsobom len priradovanie režijných nákladov na jednotlivé výkony. Pripočítanie priamych nákladov sa vykoná tým istým spôsobom ako pri tradičných metódach kalkulovania, t. j. pomocou rozvrhovej základne.

### *Charakteristika metódy ABC:*

- metóda ABC je manažérskou kalkulačnou (ale aj rozpočtovníckou a účtovníckou) metódou, postupom a technikou;
- vyjadruje príčinný vzťah medzi vznikom výkonov a činnosťami, ktoré spotrebúvajú podnikové zdroje;
  - pomocou tohto príčinného vzťahu sa snaží presnejšie alokovať náklady;
  - priame náklady alokuje na jednotlivé výkony priamo, nepriame (režijné) náklady pomocou viacstupňového, zvyčajne dvojstupňového, rozvrhovania nepriamych (režijných) nákladov;
- svojím charakterom slúži tak na operatívne a taktické, ale predovšetkým na strategické rozhodovanie v oblasti riadenia nákladov;
- svojím ponímaním nákladov vnáša do podnikovej praxe poznatky z teórie mikroekonomy v podobe definovania nákladov z dlhodobého hľadiska ako nákladov variabilných;
  - snaží sa čo najvernejšie modelovať a vystihnúť vzťahy medzi prvkami podniku, t. j. zdrojmi, činnosťami a výkonmi;
  - hľadá činnosti, ktoré spotrebúvajú najviac zdrojov;
  - skúma, aké sú možnosti, príležitosti na redukcii nákladov;
  - odhaľuje, ktoré činnosti majú vysoké náklady;
  - hľadá a identifikuje príležitosti na zlepšovanie služieb a výrobkov pri súčasnom znižovaní nákladov;
  - hľadá a identifikuje príležitosti na zlepšovanie ziskovosti výrobkov, služieb a zákaziek a pod.;
- umožňujú vnútropodnikové a medzipodnikové porovnávanie (*Benchmarking*) nielen na úrovni procesov, ale aj ekonomických ukazovateľov;

- vytvára vhodnú základňu hodnotovej analýzy, odhaľuje výstupy pridávajúce a nepridávajúce hodnotu;
- prispieva riadením procesov ku schopnosti podniku lepšie uspokojovať individuálne požiadavky zákazníkov;
- podáva nový pohľad na výkazníctvo (*Reporting*) údajov v podniku;
- je súčasťou hodnotového reťazca podniku ako podporná aktivita vo firemnej infraštruktúre;
- je súčasťou integrovaného manažmentu a jeho časti *Activity Based Management*, pre ktorý poskytuje informácie potrebné na riadenie procesov;
- je v súlade s novým pohľadom na podnik, v ktorom sa podnik chápe ako komplex vzájomne súvisiacich činností a procesov.

Definovanie metódy ABC v odbornej literatúre je rôzne a obsiahle, preto navrhujeme jej popisnú definíciu:

Metóda ABC je manažérskou kalkulačnou, rozpočtovníckou a účtovnou metódou, postupom a technikou, ktorá vyjadruje príčinný vzťah medzi vznikom výkonov a činnosťami, ktoré spotrebúvajú podnikové zdroje. Pomocou tohto príčinného vzťahu sa snaží presnejšie alokovať náklady. Priame náklady alokuje na jednotlivé výkony priamo, nepriame (režijné) náklady pomocou viacstupňového, zvyčajne dvojstupňového, rozvrhovania nepriamych (režijných) nákladov. Metóda ABC musí obsahovať tieto stavebné prvky: zdroje, činnosti, nákladové objekty a nosiče.

Metóda ABC je odvodená z prirážkovej metódy kalkulovania nákladov. Metódou analógie bol vytvorený špecifický pojmový aparát na odlíšenie od prirážkovej kalkulácie. Rozvrhovanie nepriamych nákladov sa vykonáva pomocou nosiča. Rozvrhovanie nepriamych nákladov v tradičnom kalkulačnom systéme spôsobuje nepresnosti z toho dôvodu, že sa rozvrhujú nehomogénne náklady podľa rovnakej rozvrhovej základne a počet týchto základní je obmedzený. Metóda ABC sa snaží tieto nedostatky odstrániť.

Podnik ako relatívne uzatvorený systém je rozložený na jednotlivé čiastkové zložky, vnútropodnikové útvary, ktoré sú určené základnou organizačnou štruktúrou. Pri pohľade na organizáciu podniku zisťujeme, že zložitosť transformačného procesu v podniku vyžaduje štruktúrovanie systému riadenia založené na rovnováhe vrcholového riadenia podniku a určitej miery vlastnej rozhodovacej právomoci a iniciatívy jednotlivých útvarov. To je impulzom k vytvoreniu zodpovednejšej štruktúry podniku, ktorej základným článkom je hospodárske stredisko. Pojmom *hospodárske stredisko* označujeme taký vnútropodnikový organizačný útvar, ktorému v hierarchii riadenia podniku boli vymedzené určité právomoci a zodpovednosť, ktorého činnosť sa riadi nielen po stránke naturálnej, ale aj pomocou ekonomických nástrojov, hlavne hodnotových. Z pohľadu tradičného

prístupu sledovania nákladov teda aplikujeme ich riadenie nielen na úrovni celého podniku, ale aj na úrovni hospodárskych a nákladových stredísk. Z pohľadu tradičného prístupu ku kalkuláciám sledujeme v hospodárskych strediskách ich výnosy a náklady, tým aj ich hospodársky výsledok. Naproti tomu pri nákladových strediskách porovnávame skutočné náklady s nákladmi plánovanými a výsledkom je rozdiel medzi týmito údajmi.

Pre potreby metódy kalkulácií podľa činností a vychádzajúc z jej prístupu (príčinou vzniku nákladov nie sú samotné výkony, ale jednotlivé činnosti, aktivity) musíme sledovanie nákladov upraviť ich sústredením do nákladových fondov (*Cost Pools*). Tieto nákladové fondy majú úlohu zachytiť náklady podľa určitého celku, podľa agregovaných činností. Obrázok 2 nám poskytuje informácie, ktoré môžeme použiť na porovnanie tradičného systému kalkulácie a kalkulovania nákladov metódou ABC. Vychádzame z prác Kaplana a Coopera, Druyho a Luceya. Príklad je zjednodušený a upravený. Obe metódy zisťujú príčiny vzniku režijných nákladov vo výrobkoch pomocou procesu dvojstupňovej alokácie.

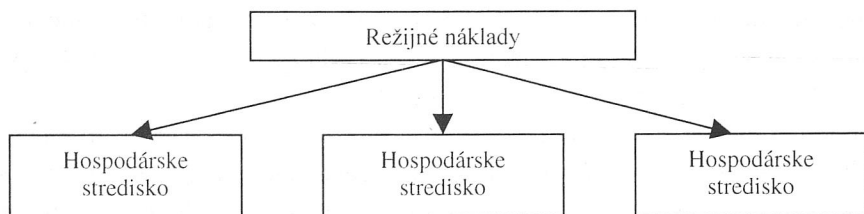
Na prvom stupni sa náklady priradujú nákladovým strediskám. V metóde ABC sme použili nosiče nákladov, aby sme spojili aktivity s výrobkami (a teda priradili náklady na tieto aktivity k výrobkom).

Obrázok 2

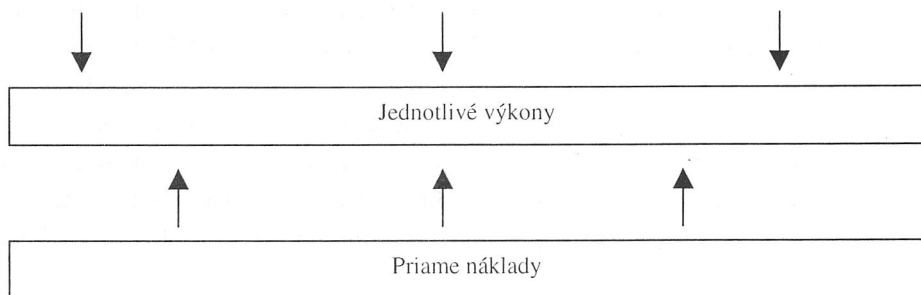
### Porovnanie tradičného systému kalkulácie nákladov a metódy ABC

#### a) Tradičný systém kalkulácie nákladov

##### 1. stupeň alokácie: priradenie režijných nákladov výrobným strediskám



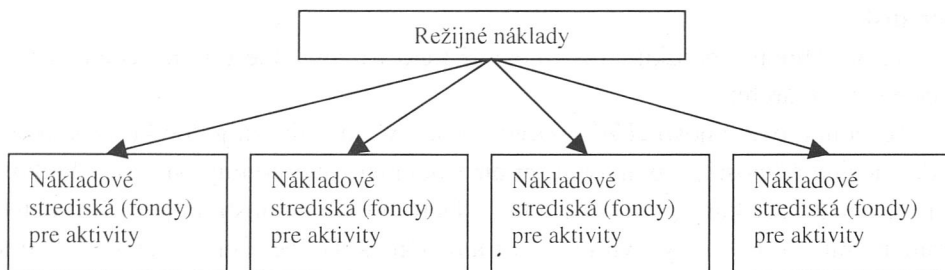
##### 2. stupeň alokácie: priradenie režijných nákladov výrobkom



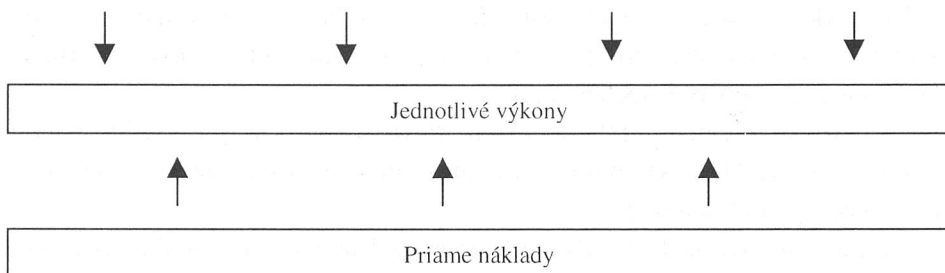


## b) Kalkulácia nákladov metódou ABC

1. *stupeň alokácie*: priradenie režijných nákladov nákladovým strediskám (nákladovým fondom – *Cost Pools*)



2. *stupeň alokácie*: priradenie režijných nákladov výkonom pomocou nosičov nákladov (ako vzťahových veličín k aktivitám)



Prameň: Spracované podľa [1; 2; 5].

Metóda ABC používa v praxi veľa nosičov nákladov ako alokačných báz na druhom stupni alokácie, zatiaľ čo tradičné kalkulačné systémy zvyknú používať väčšinou dve alokačné bázy druhého stupňa. Vzťahové veličiny k výkonom (sadzby nosičov nákladov – *Rate of Cost Drivers*) ABC by teda mali byť tesnejšie spojené s príčinami vzniku režijných nákladov. Na obrázku uvádzame príklad tradičného systému kalkulácie nákladov a metódy ABC. Vidíme, že tu oba systémy prijali proces dvojstupňovej alokácie. Tradičné nákladové systémy alokujú v prvom stupni réžiu výrobným strediskám, zatiaľ čo systémy ABC priradujú réžiu každej hlavnej aktivite, a nie výrobným strediskám.

Pri aplikácii metódy ABC bolo zriadených veľa nákladových stredísk (nákladových fondov – *Cost Pools*) založených na aktivitách, zatiaľ čo pri tradičných kalkulačných systémoch sa réžie väčšinou priradovali hospodárskym strediskám. To by mohlo vyústiť do extenzívneho znovurozdeľovania nákladov iných režijných stredísk, aby sa zabezpečilo, že všetky réžie sa budú alokovať výrobným strediskám. Tradičné systémy kalkulácie nákladov preto používajú menej spoločných nákladových stredísk (fondov).

Pri metóde ABC sa zakladajú separátne nákladové strediská (fondy) na podporu pomocných aktivít, ako je napríklad manipulácia s materiálom a údržba. Náklady na tieto aktivity sa priradujú priamo výkonom prostredníctvom vzťahových veličín. Tak sa vylúči napríklad znovurozdeľovanie nákladov servisných stredísk.

Vo výrobnom podniku sú definované tieto tri základné úrovne činností tvoriace ich hierarchiu:

a) Jednotkové činnosti (*Unit Activities*) sa vykonávajú na jednotku produkcie. Ako nosiče činností sa používajú priame odpracované hodiny, strojové hodiny, priamy materiál, kusy produkcie a pod. Tieto nosiče činností sú jedinými determinantami, ktoré sa vyskytujú aj v tradičnom kalkulačnom systéme. V tomto duchu tieto náklady môžeme chápať ako priame, jednotkové náklady, čiže jednotkové činnosti pomocou nosičov (determinantov, rozvrhovej základne) činností priradujú náklady priamo na jednotku produkcie.

b) Dávkové, skupinové činnosti (*Batch Activities*) sa vykonávajú v rámci skupiny produktov. Ako nosiče činností sa používajú počty rozbehov zariadení, počty nastavení, počty inšpekcií a pod.

c) Výrobné činnosti (*Product Activities*) sú spoločné pre všetky jednotky časti produktov. Ako príklad nosičov činností môžeme uviesť počty kusov, počty modifikácií produktu a pod.

Na ďalších úrovniach sa definujú činnosti zákaznicke, užívateľské (*Customer Activity*) a činnosti podporné, spoločné (*Sustaining Activity*). Podrobnejšie členenú hierarchiu činností znázorňujeme podľa Kaplana a Coopera na obrázku 3.

Vo vzťahu k tejto hierarchii uvádzame odporúčaný kalkulačný vzorec pre prirážkovú kalkuláciu. V súčasnosti sa pre výrobné podniky najčastejšie odporúča minimálne tento kalkulačný vzorec:

1. priamy (jednotkový) materiál
2. priame (jednotkové) mzdy
3. ostatné priame náklady
4. výrobná réžia

---

5. (1. – 4.) vlastné náklady výroby
6. správna réžia

---

7. (5. – 6.) vlastné náklady výkonu
8. odbytové náklady

---

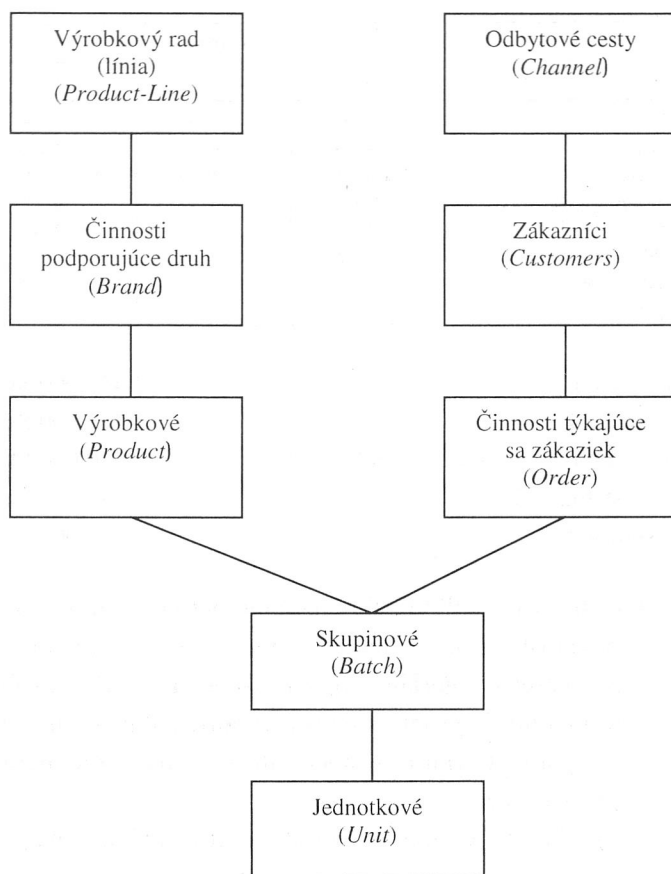
9. (7. – 8.) úplné vlastné náklady výkonu
10. zisk, strata

---

11. (9. – 10.) predajná cena výkonu.

Obrázok 3

## Hierarchia činností v metóde ABC



Prameň: Podľa [1, s. 89].

Hierarchia činností v metóde ABC podľa obrázku 3 ukazuje, že Kaplan a Cooper vychádzajú z tradičného kalkulačného vzorca. Analogicky do kalkulačného vzorca je možné ako priame náklady dosadiť hierarchické činnosti jednotkové a skupinové. Skupinu nákladov výrobnej réžie analogicky zaplňajú činnosti výrobné, podporujúce druh a činnosti výrobného radu. Tieto prvé dve skupiny činností tvoria vlastné náklady výroby. Skupinu nepriamych nákladov ako správnej a odbytovej réžie, prípadne iných réžií, analogicky tvoria činnosti týkajúce sa zákaziek, zákazníkov a odbytových ciest. Dopočítaním nákladov týchto činností k predchádzajúcim dvom skupinám činností dostaneme úplné vlastné náklady výkonu.

**Príklad**

Firma KARO, a. s., je strojársky podnik s nasledujúcim rozpočtom na rok 200X:

Ukazovateľ	Výrobok			Spolu
	X	Y	Z	
Výroba v kusoch	2 000	1 500	800	4 300
Priamy materiál v m <sup>2</sup>	8 000	9 000	2 400	19 400
Priamy materiál v Sk	1 400 000	1 455 000	1 120 000	3 970 000
Ostatný priamy materiál v Sk	500 000	225 000	240 000	965 000
Priame mzdy v Sk	32 000	45 000	32 000	104 000
Prácnosť v min. Sk	24	40	60	–
Dávky materiálu do výroby	10	5	16	–
Počet vrtacích operácií	6	3	2	–

Režijné náklady spolu	2 458 000 Sk
v tom: zásobovacia réžia spolu	1 462 500 Sk
z toho: príjem materiálu a kontrola kvality	780 000 Sk
ostatná réžia	682 500 Sk
energetické hospodárstvo	995 000 Sk.

Pri aplikácii prirážkovej kalkulácii použijeme tieto rozvrhové základne:

- alternatíva 1:* prácnosť výrobkov na rozvrhnutie všetkých režijných nákladov,  
*alternatíva 2:* a) spotreba materiálu v m<sup>2</sup> na rozpočítanie celej zásobovacej réžie,  
b) prácnosť výrobkov na rozvrhnutie nákladov na energiu,  
*alternatíva 3:* a) spotreba priameho materiálu v Sk na rozpočítanie celej zásobovacej réžie,  
b) prácnosť výrobkov na rozvrhnutie nákladov na energiu.

V *alternatíve 4* urobíme prepočet nákladov pomocou metódy ABC. Príčinou vzniku nákladov na príjem materiálu a kontrolu kvality je počet dávok priameho materiálu do výroby, nákladov na ostatnú zásobovaciu réžiu množstvo spotrebovaného materiálu vo výrobe v m<sup>2</sup>, a nákladov na energiu počet vrtacích operácií.

*Alternatíva 1*

Náklady v Sk/kus	Výrobok		
	X	Y	Z
Priamy materiál	700.00	970.00	1 400.00
Ostatné priame materiálové náklady	250.00	150.00	300.00
Priame mzdy	16.00	30.00	40.00
Režijné náklady, príjem materiálu a kontrola	120.00	200.00	300.00
Režijné náklady, ostatná zásobovacia réžia	105.00	175.00	262.50
Režijné náklady, energia	153.15	255.26	382.88
Spolu	1 344.15	1 780.26	2 685.38

## Alternatíva 2 a 3

Náklady v Sk/kus	Výrobok					
	X		Y		Z	
	2	3	2	3	2	3
Priamy materiál	950.00	950.00	1 120.00	1 120.00	1 700.00	1 700.00
Priame mzdy	16.00	16.00	30.00	30.00	40.00	40.00
Zásobovacia réžia celkom	301.54	281.53	452.34	331.91	226.16	503.80
z toho: príjem materiálu	160.82	150.15	241.25	177.02	120.62	268.69
ostatná zásobovacia réžia	140.72	131.38	211.09	154.89	105.54	235.11
Energia	153.15	153.15	255.25	255.25	382.88	382.88
Spolu	1 420.69	1 400.68	1 857.59	1 737.16	2 349.04	2 626.68

## Alternatíva 4

Zostavenie kalkulácie úplných nákladov pomocou metódy ABC

Náklady v Sk/kus	Výrobok		
	X	Y	Z
Priamy materiál	700.00	970.00	1 400.00
Ostatné priame materiálové náklady	250.00	150.00	300.00
Priame mzdy	16.00	30.00	40.00
Režijné náklady, príjem materiálu a kontrola	125.81	83.87	503.23
Režijné náklady, ostatná zásobovacia réžia	140.72	211.08	105.54
Režijné náklady, energia	330.00	165.00	110.00
Spolu	1 562.53	1 609.95	2 458.77

Pri porovnaní jednotlivých alternatív dospejeme k nasledovným výsledkom:

Alternatíva	Výrobok		
	X	Y	Z
1	1 344.15	1 780.26	2 685.38
2	1 420.69	1 857.59	2 349.04
3	1 400.68	1 737.16	2 626.68
4	1 562.53	1 609.95	2 458.77

Vidíme značné plusové a mínusové rozdiely (od 4 % do 14 %). Pri väčších objemoch výkonov môžu podnik neadekvátne ekonomicky zvýhodňovať alebo znevýhodňovať, resp. viesť k nesprávnym rozhodnutiam.

Z porovnania výsledkov možno urobiť jednoznačný záver: keď sa nedá zohľadniť príčinná súvislosť medzi réziou a rozvrhovou základňou, rozpočítavanie režijných nákladov na kalkulačné jednotky nikdy nebude presné. Nepomôže pritom ani kombinácia rozvrhových základní. Používanie rôznych rozvrhových základní však môže zmierniť nepresnosť výpočtov.

**Záver z porovnaní**

Z uvedených poznatkov môžeme zhrnúť vzájomné porovnanie medzi metódou ABC a tradičným kalkulačným prístupom nasledovne:

- tvorcovia kalkulácií podľa činností, metódou ABC, použili a využili poznatky z najčastejšie používanej kalkulačnej metódy – *prirážkovej metódy*;
- metódou analógie vytvorili vlastný pojmový aparát, ktorým sa snažili pojmovovo odlíšiť metódu ABC od prirážkovej kalkulácie, všeobecne tradičného kalkulačného systému;
- náklady v tradičnom kalkulačnom systéme sa účtujú podľa účtov hlavnej knihy v členení na priame a nepriame náklady nasledovne:
  - priame sa pripočítajú priamo k sledovanému konkrétnemu výkonu;
  - nepriame sa účtujú najprv na hospodárske strediská, potom sa rozúčtujú podľa zvoleného kľúča (rozvrhovej základne) na konkrétne výkony;
- rozpočítanie nákladov v metóde ABC:
  - priame náklady sa pripočítavajú nákladovým objektom priamo;
  - nepriame náklady sa cez nákladové fondy priradujú činnostiam;
- zjednodušene – nákladový fond sa rovná konkrétnej činnosti;
- vzniká analógia medzi hospodárskym strediskom a nákladovým fondom, ktoré plnia tú istú funkciu, absorbovanie nepriamych nákladov;
- nepriame náklady z hospodárskeho strediska sa rozvrhujú na výkony pomocou prirážky alebo sadzby;
- rozvrhovanie nákladov (*Cost Allocation*) sa vykonáva pomocou nosiča (*Driver*);
  - nepriame náklady (deklarované ako priame k činnostiam) sa rozvrhujú v metóde ABC na nákladové objekty pomocou nosičov nákladov, ktoré sú určené ako prirážka alebo sadzba alebo percentuálny podiel;
  - prirážka a sadzba plní tú istú funkciu v tradičnom kalkulačnom systéme ako nosič nákladov, eventuálne nosič zdrojov v metóde ABC, sú vlastne rozvrhovou základňou;
  - sadzba nákladov na jednotlivé činnosti predstavuje pomer celkových nákladov na jednotlivé činnosti vo vzťahu k množstvu nosičov nákladov;
- rozvrhová základňa v tradičnom kalkulačnom systéme musí spĺňať tieto požiadavky:
  - príčinná súvislosť;
  - pomernosť alebo priama úmernosť medzi základňou a nepriamymi nákladmi;
  - stálosť;
  - jednoduchá zistiteľnosť;
  - dostatočná veľkosť;
- nosič nákladov a zdrojov musí spĺňať tieto podmienky:
  - ľahká pochopiteľnosť;
  - spočítateľnosť;
  - jednoduché získanie zo systému počítačového spracovania údajov;
  - proporcionalita k výstupu;

- v metóde ABC sa pri výbere nosičov nákladov a zdrojov najviac zdôrazňuje príčinná súvislosť;
- namiesto označenia *výkon* v metóde ABC sa najčastejšie používa pojem *nákladový objekt*;
- obe metódy, prirážková aj ABC, využívajú tie isté matematické úkony pri rozdeľovaní nepriamych nákladov;
- metóda ABC používa pojem *zdroje*, ktorý je analogické pojmu *náklady* v tom zmysle, že všetky prvky (faktory) v podniku sú príčinou vzniku nákladov, prípadne pojem *zdroje* by sme mohli označiť za pasívny prvok, ktorý vyvoláva vznik nákladov pôsobením aktívnych prvkov – výkonu práce (t. j. činností);
- analogicky v metóde ABC sa zdroje pomocou nosičov zdrojov priradujú do nákladových fondov;
- podnik sa podľa svojej organizačnej štruktúry člení na podniky, závody, prevádzky, dielne, útvary, úseky a pod., v ktorých sa vykonávajú logicky, technologicky a metodicky samostatné činnosti a procesy;
- v metóde ABC sa na prekrytie organizačnej štruktúry používa zoskupenie činností do aktivitných centier;
- aktivity (činnosti) nemusia kopírovať organizačné útvary, ani nákladové strediská.

\* \* \*

Metódu ABC – *Activity Based Costing* odporúčame využiť v podnikoch, ktoré sú ochotné a schopné identifikovať jednotlivé čiastkové činnosti v podniku v nadväznosti na hodnotový reťazec podniku. Tieto podniky sa vyznačujú tým, že majú vysokú spotrebu vstupnej suroviny, dosiahli vysoký stupeň využitia technológie, majú nízku spotrebu priamej pracovnej sily, produkujú jednoduché výkony a ich výroba je hromadná, prípadne šaržová.

## Literatúra

- [1] COOPER, R. – KAPLAN, R. S.: The Promise – and Peril – of Integrated Costs Systems. Harvard Business Review, júl – august 1998.
- [2] DRURY, C.: Management and Cost Accounting. London: Chapman & Hall 1992.
- [3] KAPLAN, R. S. – COOPER, R.: Cost & Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance. Boston: HBS Press 1998.
- [4] KUPKOVIČ, M. a kol.: Kalkulácie a rozpočty. Bratislava: SPRINT v. r. 2002.
- [5] LUCEY, T.: Management Accounting. London: DP Publications Ltd. 1992.