

# MOŽNOSTI VYUŽITÍ METODY ACTIVITY BASED COSTING V PODNICÍCH

Jaroslava Hyršlová, Miroslav Buchta

Katedra ekonomiky a managementu chemického a potravinářského průmyslu  
Katedra ekonomiky, financí a účetnictví

*Activity based accounting represents a method of managerial cost accounting that allocates all internal costs to cost centers and cost carriers on the basis of the activities which caused the costs. The activity based costs of each product are calculated by adding the joint fixed and the joint variable costs to the direct costs of production. The strength of ABC is that it enhances the understanding of the business processes associated with each product. It reveals where value is added and where value is destroyed.*

## Úvod

Účetnictví v zemích s vyspělou tržní ekonomikou je charakteristické tím, že se v relativně samostatných účetních okruzích odlišují účetní informace předkládané externím uživatelům (bankám, věřitelům, daňovým orgánům, akcionářům apod.) od informací, které jsou využívány pro řízení podnikatelského procesu a pro rozhodování o budoucnosti podniku pracovníky podnikového vedení. Účetní okruh, který se zabývá sběrem, zaznamenáváním, hodnocením a předáváním informací pro potřeby managementu podniku je označován jako **manažerské účetnictví** - viz literatura [1;3]. Manažerské účetnictví by mělo poskytovat účetní informace pro řízení a rozhodování. Mělo by předávat uživatelům informace:

- pro hodnocení efektivnosti jednotlivých výrobků, prací a služeb,
- pro hodnocení efektivnosti v jednotlivých vnitropodnikových útvech,
- pro rozhodování o investičních projektech,
- pro rozpočtování peněžních toků a v neposlední řadě i
- pro řízení procesů (činností, aktivit).

V současných podmínkách je manažerské účetnictví kritizováno především pro deformaci výrobních nákladů (tedy úplných vlastních nákladů výrobků) v podnicích, vyrábějících větší množství výrobků, používáním nevhodných metod přiřazování režijních nákladů.

Náklady určitého výrobku obvykle zahrnují přímé osobní náklady, spotřebu přímého materiálu a režie. Spolehlivost a přesnost zjišťování výrobních nákladů v podnicích, které vyrábějí rozsáhlý sortiment výrobků, je velmi problematická. V řadě podniků dochází v rámci tradičního systému kalkulace k deformaci informací o výrobních nákladech. Produkt, který podle tradičního kalkulačního systému významně přispívá k tvorbě zisku, může být ve skutečnosti ztrátový. Jednou z možností, jak zprůhlednit a zpřesnit výrobní náklady je využití **systému sledování nákladů podle dílčích činností**, tzv. systém Activity Based Costing (dále metoda ABC).

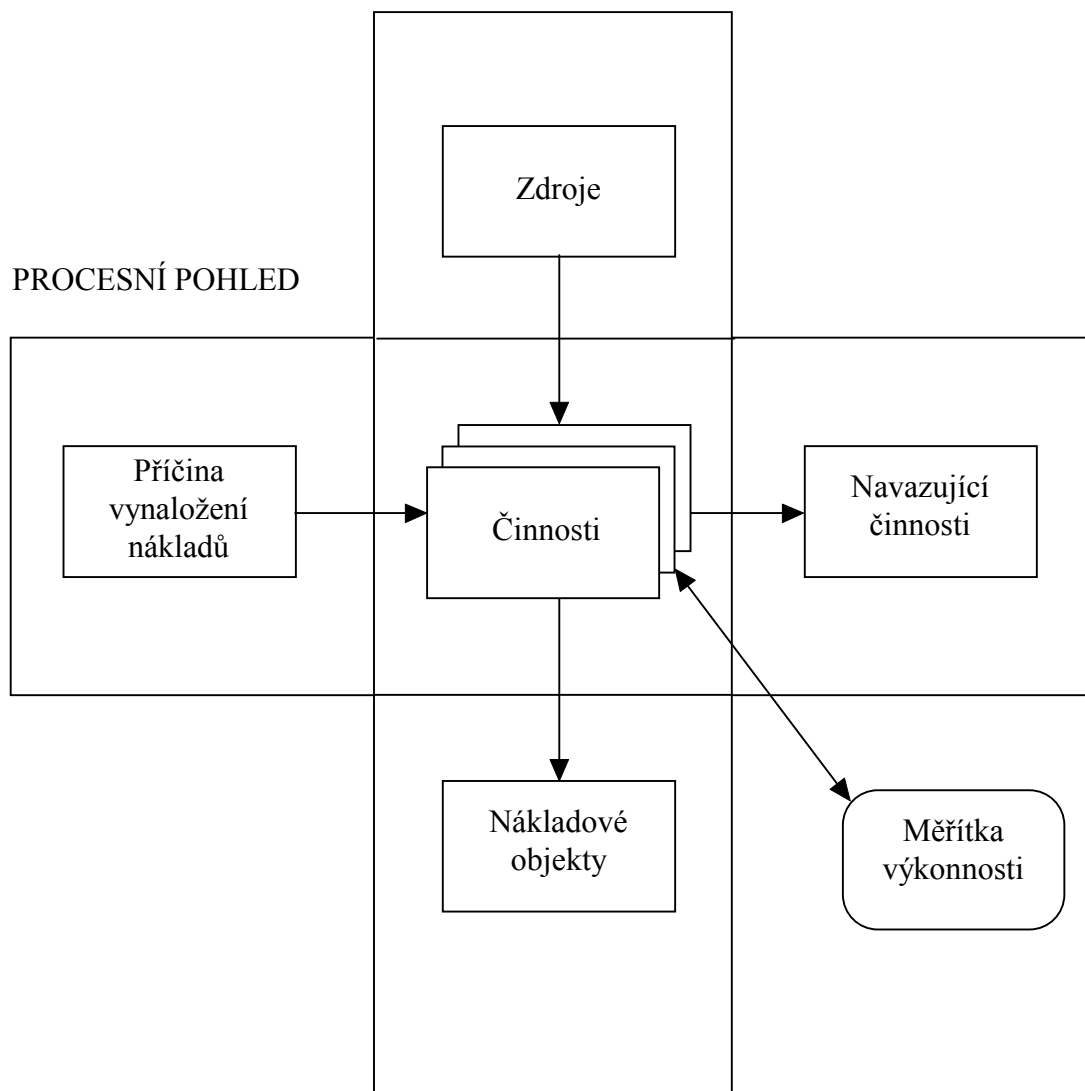
## 1. Systém sledování nákladů podle dílčích činností

Hlavním rozdílem mezi tradičními metodami kalkulace a metodou ABC je způsob přiřazování režijních nákladů výrobkům. Při použití tradičního přístupu se většinou režijní náklady sledují za útvary a poté jsou přiřazovány jednotlivým výrobkům podle zvolené rozvrhové základny. Část režijních nákladů (např. správní režie) je sledována na úrovni podniku a je v prvním stupni alokována na útvary a poté na jednotlivé výrobky. Rozvrhovou základnou jsou velmi často např. přímé mzdy. V moderním výrobním prostředí však podíl přímých mezd na celkových nákladech klesá. Naopak se projevuje tendence růstu podílu režijních nákladů. Režijní náklady mají svůj ekonomický základ v nákladech na obsluhu, zabezpečení výroby a řízení a navíc obsahují tu složku technologických nákladů, které nelze vyjádřit jako jednicové (nelze je vykázat za jednotlivé objekty nákladů v příslušných věcně odlišených položkách). Zvyšující se objem režijních nákladů je spíše ovlivněn počtem činností (aktivit) než objemem výkonů. V současných podmínkách je třeba, aby výrobní podniky reagovaly velice pružně na požadavky zákazníků. Je třeba zabezpečit rychlejší vývoj nových výrobků, které budou lépe uspokojovat potřeby zákazníků, rychle nové výrobky zavést do výroby, je třeba vyrábět širší sortiment výrobků. Zvyšují se tedy nároky na pomocné a obslužné činnosti jako je technická příprava nových výrobků, kontrola jakosti, školení a zácvik zaměstnanců apod. Tradiční postupy sestavování kalkulace výrobních nákladů vycházejí z úvahy: růst režijních nákladů je spojen s růstem objemu výroby jednotlivých výrobků. Tato úvaha znamená, že výrobky, které jsou vyráběny ve větším objemu, nesou větší objem režijních nákladů než výrobky, které se vyrábějí v menším množství. Dochází tedy často ke zkreslení skutečných výrobních nákladů. Informace získané z kalkulací neodpovídají skutečnosti. Pokud management používá takto získané informace pro rozhodování, pak vychází z nesprávných podkladů a výsledkem jsou chybná rozhodnutí.

Jedním z přístupů, který vede ke zpřesnění výrobních nákladů, je zavedení kalkulace podle dílčích činností - metoda ABC. Tato metoda vychází z úvahy, že ne všechny režijní náklady se spotřebovávají ve vztahu k množství vyrobené produkce. Mnohé režijní náklady vzrůstají v relaci k rozsahu, různorodosti a komplexnosti činností, které jsou výrobou vyvolány - např. náklady na seřízení strojů, náklady na kontrolu jakosti apod. Výroba výrobků nebo poskytování služeb nevyvolává přímou spotřebu zdrojů. Výroba výrobků a poskytování služeb vedou ke vzniku činností. Náklady na provedení činnosti se pak spotřebovávají ve výrobě. Činnosti chápe metoda ABC jako opakované aktivity, které jsou zajišťovány skupinami specializovaných pracovníků (např. technická příprava výroby, prodej, kontrola jakosti apod.). Vymezeným činnostem jsou poté přiřazeny náklady. V dalším kroku jsou alokovány náklady na výrobky při použití vztahových veličin (např. náklady na kontrolu jakosti, jejichž výše je ovlivněna počtem provedených kontrol, budou jednotlivým výrobkům přiřazeny podle počtu skutečně provedených kontrol). Základní model ABC je zachycen na obr. 1.

V mnoha oblastech metoda ABC tedy spíše rozšiřuje tradiční přístup. Nelze ji však chápat pouze jako "mechanismus přesného přiřazování režijních nákladů výrobkům".

## POHLED PŘÍŘAZOVÁNÍ NÁKLADŮ

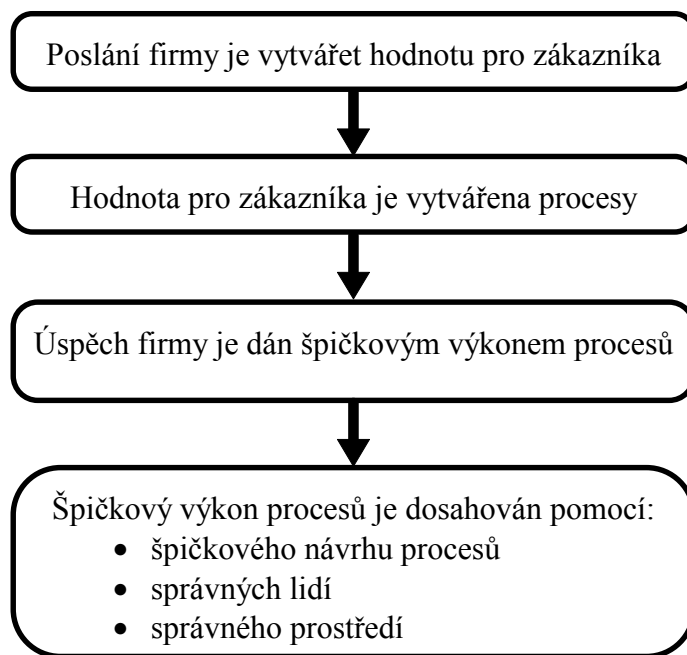


Obr. 1: Základní model Activity Based Costing

### 2. Oblasti použití metody ABC

Metoda ABC umožňuje zjistit náklady činností a procesů, náklady činností, které nepřidávají hodnotu, měřítko výkonnosti jednotlivých činností, přesně vyčíslit náklady produktů a služeb (nákladových objektů) a přesně definovat příčiny vynaložení nákladů.

Činnosti představují jádro toho, co podnik dělá, aby vytvořil hodnotu pro své zákazníky, viz obr. 2.



Obr. 2: Princip procesního řízení

Základním výstupem systému ABC musí být relevantní nákladové informace o každé významné činnosti podniku. Podniky zavádějí systém ABC protože věří, že jim to pomůže dojít k lepším rozhodnutím, zlepšit výkonnost a získat více z vložených zdrojů. Někteří manažeři vidí význam systému ABC v tom, že umožňuje měřit výkonnost, jiní se zaměřují na snížení nákladů nebo zvýšení tržeb, další považují za hlavní přínos rychlejší vývoj nových produktů, většina manažerů se domnívá, že systém napomůže zlepšení procesů. Bez ohledu na filozofii nebo přístup sledování nákladů na činnosti představuje další pohled na hospodaření podniku, který slouží jako východisko pro rozhodování, stanovení priorit, přidělování zdrojů a pro monitorování realizovaných projektů a opatření. Získané informace mají význam a přinášejí prospěch pouze tehdy, pokud je management používá ke zlepšení své podnikatelské činnosti.

Systém sledování nákladů na dílčí činnosti má v procesně řízené organizaci široké použití. Na základě zkušeností především zahraničních podniků, které implementovaly systém ABC, a na základě odborné literatury [2;4] systém umožňuje:

- určit náklady na jednotlivé vyráběné výrobky a poskytované služby - tato oblast použití metody ABC je nejčastější; přesné zjištění výrobních nákladů a nákladů na poskytované služby má význam zvláště v případech, kde je požadována přesnost pro operativní a strategické rozhodování o produktech, o cenách produktů, o investicích do výrobních linek nebo o výrobních alternativách,
- umožnit porovnávání s nejlepšími firmami ve svém oboru (benchmarking),
- podporovat iniciativy vedoucí ke zlepšení,
- kvantifikovat výsledky zlepšujících iniciativ,
- zaměřit zlepšení na ty činnosti, které přinášejí nejvyšší výnosy,
- nastartovat iniciativy vedoucí ke zlepšení jakosti produktů,

- zlepšit systém měření výkonnosti procesů a činností,
- snížit anebo vyloučit určité náklady,
- určit náklady činností přidávajících hodnotu a nepřidávajících hodnotu a změnit jejich poměr,
- vybrat nositele nákladů,
- vyhodnotit možnosti přenesení některých činností mimo podnik,
- stanovit cílové náklady,
- lépe připravit rozpočty,
- určit nabídkové ceny na zakázky,
- lépe řídit projekty a kontrakty.

Rozdělme si uvedené možnosti využití metody ABC do čtyř základních skupin:

- a) stanovení nákladů na produkt nebo službu (nákladový objekt),
- b) zlepšení výkonnosti procesů a činností,
- c) snížení nebo vyloučení nákladů,
- d) ostatní použití.

### **Stanovení nákladů na produkt nebo službu (nákladový objekt)**

Tradiční systémy kalkulují náklady vysokoobjemových standardních produktů nebo služeb výše, než skutečně jsou. Zkreslení se pohybuje od 5 až do 200 % [4]. Na produkty vyráběné v malých objemech (tzv. "šité na míru") jsou v některých případech alokovány nižší náklady než odpovídají skutečnosti. Toto zkreslení může dosahovat 500 – 1000 % [4]. Podniky vidí přínos metody ABC v tom, že správná alokace nákladů na produkty a služby umožní přesné zjišťování nákladů po linii výkonů. Získané informace jsou východiskem pro rozhodování o produktech, jsou podkladem pro stanovení jejich ceny a pro rozhodování, zda podnik má produkty vyrábět sám nebo raději nakoupit. Rozhodování tedy vychází z přesnějších a spolehlivějších informací a mělo by tedy v konečném dopadu vést k lepším hospodářským výsledkům. Pokud podnik prodává za tržně řízené ceny vše, co může vyrobit, pak nemusí mít možnost zvýšit prodejní cenu nebo změnit produktový mix. Přesná informace o nákladech produktu nebo služby nutí za této situace podnik k tomu, aby prověřil činnosti související s výrobou a dodávkou neziskových produktů a služeb. K dosažení úspor v nákladech na produkty a služby je nutno zlepšit výkonnost činností.

### **Zlepšení výkonnosti procesů a činností**

Metoda ABC je zaměřena na činnosti. Podniky proto mohou výstupy systému sledování nákladů na činnosti použít pro výběr a přezkoumání klíčových činností pracovního procesu, které jsou rozhodující k dosažení úspěchu na trhu. Činnosti se definují, analyzují a přiřazují se k nim náklady, aby se zjistilo, jaká je současná situace. Po tomto zjištění se vyberou činnosti a procesy, které skýtají potenciál ke zlepšení a navrhnou a realizují se opatření k tomu, aby tato zlepšení byla uvedena v život. Hlavní úsilí je pochopitelně

vynaloženo na ty činnosti, které představují největší možnosti ke zlepšení hospodářských výsledků. Informace ze systému ABC se rovněž používají ke sledování výsledků realizovaných opatření. Systém ABC slouží jako zpětná vazba.

### **Snížení nebo vyloučení nákladů**

Systém sledování nákladů podle dílčích činností lze využít i pro:

- eliminaci nebo alespoň minimalizaci nákladů činností přidávajících nízkou hodnotu,
- vnesení efektivity do toku činností, které přidávají hodnotu v produkčním procesu,
- nalezení základní příčiny problémů a jejich korigování,
- slučování a shromažďování činností - shromažďování znamená soustředění činností, lidí a zařízení, které tyto činnosti provádějí, na jedno místo. Shromažďování činností se provádí z důvodu snížení výstupů činností nebo z důvodu zefektivnění organizace přiblížením podobných funkcí a činností blíže k sobě,
- určení činností, které nepřidávají hodnotu; tyto činnosti je třeba vyloučit.

Podstata snižování nákladů pomocí metody ABC vychází z předpokladu: Omezme činnosti; snížení nákladů bude následovat. Slovy P. Druckera, významného konzultanta v oboru managementu: "Jedinou skutečně účinnou metodou, jak vyloučit náklady, je vyloučit zcela činnosti. Pokus o vyloučení nákladů samotných je zřídka úspěšný. Nemá smysl pokoušet se udělat levně to, co by se nemělo dělat vůbec"[4]. Ještě starší je zkušenost, která říká, že nejlepší při výrobě je ta operace, která se nemusí dělat. Nic totiž nestojí.

### **Ostatní použití:**

- **vyhodnotit možnosti přenesení některých činností mimo podnik** - management se trvale potýká s problémem zda "vyrábět ve vlastním podniku nebo nakoupit". Některé činnosti mohou být s výhodou přeneseny na externí dodavatele (nakoupit vyjde levněji než vyrobit ve firmě). Jiný podnik může provádět některé činnosti daleko efektivněji i při dodržení požadované jakosti, času dodávek a požadavků na servis,
- **určit a optimalizovat kapacitu** - poptávka po produktech některých odvětví a podniků během času výrazně kolísá. V těchto situacích potřebují manažeři přesně určit a optimalizovat vnitřní kapacity firmy. Občas je pohyb v hladině činností sezónní, jindy probíhá ve vrcholech a poklesech značně nepravidelně a vytváří v některých úsecích přebytek kapacity, zatímco v jiných nedostatek. Při využití systému ABC může podnik přesně určit kapacitu každé klíčové a významné činnosti, ty pak analyzovat a vybrat takové, které mohou být spojeny s jinými funkcemi podnikání tak, aby se optimalizovala úroveň počtu pracovníků a snížila závislost na sezónních zaměstnancích,
- **stanovit cílové náklady** – tzv. metoda zpětné kalkulace; jedná se o metodu používanou v analýze návrhu produktů a procesů, která umožňuje propočítat cílové náklady a navrhnout produkt tak, aby tyto náklady respektoval. Cílové náklady jsou definovány jako náklady, které vycházejí z tržní ceny, od níž je odečten plánovaný

zisk a zahrnují náklady výroby, vývoje a marketingu. To je značně rozdílný postup od toho, jak mnohé výrobní podniky dosud prodejní cenu kalkulují; sčítají pouze materiálové náklady, náklady na přímou práci, režie a připočtou požadovaný zisk a doufají, že takto vypočtená výsledná cena bude na trhu konkurenceschopná. Pochopitelně existují i další přístupy k tvorbě cen.

- **přípravit rozpočty** - podniky využívající systém ABC začínají vytvářet rozpočty nejdříve definováním úrovně činností, které jsou nutné, aby byl zajištěn objem tržeb nebo jiné zásadní požadavky podniku. Jakmile byly jednou dohodnuty požadavky na činnosti, použijí se současné náklady na činnosti jako základ ke stanovení rozpočtu. Tento základ se potom upraví o předpokládaná nebo známá zvýšení cen vstupů. Nakonec se promítne možné snížení nákladů na jednotlivé činnosti.
- **určit nabídkové ceny na zakázky** - pokud se firma uchází o zakázku, obvykle zahrnuje do nákladů nabídky uvažovaný materiál, subdodávky, mzdy, režii a zisk. Režie a ostatní náklady jsou zahrnuty do nabídkové ceny na základě alokování těchto nákladů. Při použití systému ABC se nejprve do nabídky promítnou potřebné činnosti, které jsou nutné k uspokojení požadavků zákazníka, a nabízená částka je potom z větší části založena na nákladech skutečně potřebných činností,
- **určit vnitropodnikové náklady na poskytované služby** - metodu ABC lze využít k přesnému stanovení nákladů služeb, které poskytuje jeden vnitropodnikový útvar (středisko) ostatním vnitropodnikovým útvarům (střediskům). Poskytování služeb je spojeno s prováděním činností. V rámci metody ABC jsou stanoveny náklady jednotlivých činností a ty jsou použity jako základ pro účtování vnitropodnikových služeb. Uživatelé těchto služeb pak mají možnost volby. Buď použijí "vnitropodnikových" dodavatelů nebo nakoupí potřebné služby od externích dodavatelů. Navíc, pokud "vnitropodnikový" dodavatel soutěží s vnějším prostředím, je nucen trvale zlepšovat své služby a snižovat náklady, aby zůstal konkurenceschopným.

## **Závěr**

Zkušenosti firem (především podniků v USA a ve Velké Británii), které metodu ABC používají, jsou výrazně pozitivní. Využití metody ABC vede k získání přesnějších informací o výrobních nákladech, a to zejména v těch podnicích, kde podíl režijních nákladů na celkových nákladech je podstatný, kde výše režijních nákladů není ovlivněna objemem vyráběné produkce a kde je vyráběn široký sortiment výrobků. Ukazuje se i další pozitivní důsledek využívání metody ABC - snižování nákladů. Management mnoha podniků poukazuje na její významnou roli v řízení hospodárnosti. Mnoho podniků používá metodu ABC jako nástroj pro změny vnitřních procesů. Činnosti a procesy v podniku jsou analyzovány, aby byl zjištěn jejich nezbytný rozsah a cesty k efektivnosti. Metoda ABC napomáhá k určení činností, které nepřinášejí hodnotu, které by tedy měly být eliminovány. Eliminací činností, které nepřinášejí hodnotu, dochází k úspoře nákladů.

Některé podniky zamítly metodu ABC jako nástroj kalkulace výrobních nákladů (náklady související s evidencí a kalkulacemi musí být v souladu s efektem, který přináší zpřesnění kalkulace). Management podniků však vidí možnost používat metodu ABC pro analýzu příčin vzniku nákladů, jako poradní nástroj. Jakmile jsou identifikovány příčiny vzniku nákladů, management již učiní potřebná opatření, která by vedla ke snížení nákladů.

Rostoucí počet podniků, které využívají metodu ABC, vyplývá z potřeby zvýšit účinnost manažerského účetnictví, které působí jako nástroj budování podnikové strategie a zvyšování konkurenceschopnosti podniku v mezinárodním měřítku.

#### **Literatura:**

1. Král, B. aj.: Vnitropodnikové účetnictví. Praha: Trizonia, 1994, 326 s.
2. Král, B. aj.: Manažerské účetnictví v případových studiích a úlohách. Praha: VŠE, 1997, 134 s.
3. Schroll, R. aj.: Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství. Praha: Trizonia, 1993, 198 s.
4. Interní materiály poradenské organizace Amtera Praha

#### **Kontaktní adresy:**

Ing. Jaroslava Hyršlová, Ph.D., Univerzita Pardubice, Fakulta chemicko-technologická, Studentská 84, 532 10 Pardubice

☎ 040/6036299, e-mail: jaroslava.hyršlova@upce.cz

doc. Ing. Miroslav Buchta, CSc., Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní, Studentská 84, 532 10 Pardubice,

☎ 040/6036570

**Recenzoval:** doc.Ing.Pavel Duspiva,CSc., Katedra ekonomiky, financí a účetnictví, FES, UPa