

*Zuzana Chodasová<sup>1</sup>*

**ANALÝZA NÁKLADOV METÓDA NA ZNÍŽENIE RIZIKA  
V MANAŽERSKOM PROCESE SPRÁVCOVSKEJ ORGANIZÁCIE .**

**COST ANALYSIS METHODS  
FOR REDUKTION OF RISK IN MANAGEMENT DEVELOPMENT  
ORGANIZATIONS**

**Abstract**

**This paper writes about advantages and disadvantages cost analysis for reduktion of risk management procese. Cost analysis is a methodological tool of management as its employment may result in quality information necessary for efficient management. The present paper is therefore aimed to justify the employment of cost in the management.**

**1.Úvod**

Neustály rozvoj konkurencie a narastajúci tlak rozvíjajúceho sa trhu, vedie manaérov k zavádzaniu nových, progresívnych foriem manaérskej práce. Urujúcimi faktormi úspechu podnikateľských subjektov v týchto podmienkach sa stávajú otázky intenzity zavádzania zdokonalených prístupov a metód analýzy, plánovania a kontroly, inovované organizačné štruktúry a informačné systémy[1] .

Aj manaéri vo svojej práci musia vyuívať progresívne poznatky o riadení a uplatovať ich v praxi[2] . Preto je potrebné v podnikateľských subjektoch zhadiska riadiacej innoti venovať analýze nákladov u vnútro podnikovej úrovni dostatočný význam. Vznik nákladov určitého výkonu v podniku sa na prvý pohľad spája so zatím výrobného procesu, ale tu nesmie zabúdať, že skôr ako za neme s výrobou určitého výrobku musí sa toto všetko pripraviť z konštrukčného, technologického a organizačného hľadiska. Danej innoti hovoríme technická príprava výroby a táto vplýva na náklady v dvojakom smere. Raz ovplyvuje náklady výškou nákladov vynaložených na technickú prípravu /vyplatené mzdy, spotrebný materiál/ a druhý raz kvalitu konštrukčnej, technologickej a organizačnej prípravy výroby, čo sa prejaví bezprostredne na vlastných nákladoch výkonov. Pri technologickej príprave výroby musíme preto dávať pozor na veľkosť vlastných nákladov, lebo tu sú veľké zdroje znížovania týchto nákladov.

Keď plánujeme, evidujeme prípadne robíme ekonomický rozbor je potrebné urobiť klasifikáciu nákladov z rôznych hľadísk. To predstavuje vytvorenie skupiny nákladov s osobitnými charakteristickými črtami tak, aby sa tieto vyskytovali iba v danej skupine a potom môžeme lepšie skúmať spotrebu nákladov podľa ich určenia. Poznáme rôzne hľadiská lenenia nákladov, ale najviac zaužívané sú :

druhé lenenie nákladov, ktoré poskytuje prehľad o štruktúre nákladov podľa ekonomicky rovnorodých druhov, obsahuje náklady v tej forme a výške ako pôvodne vznikli v podniku. Toto prvotné lenenie nákladov sa vyuíva najmä v útovej evidencii, ktorá predstavuje hlavný informačný zdroj o nákladových položkách.

<sup>1</sup> Chodasová Zuzana, Ing. PhD., Stavebná fakulta, Katedra ekonomiky a riadenia stavebníctva, Radlinského 11, 813 68 Bratislava

lenenie nákladov podľa polohiek kalkulácieho vzorca, zachytáva náklady podľa ich vzáhu k výrobnému procesu, i.e. podľa miesta vzniku a účelu vynaloženia.

rozdelenie nákladov podľa ich závislosti od zmeny objemu výroby lení náklady na variabilné a fixné, o nás teraz bude v danej časti najviac zaujímať

lenenie nákladov z hľadiska analýzy účinnosti /metóda ABC /

Ako je už známe každé lenenie nákladov poskytuje informácie v inej skladbe. Prvé dve lenenia nákladov sú v podniku bežné a často využívané, ale tie ostatné lenenia sa dosť zanedbávajú, a práve tu sú veľké možnosti zníženia nákladov.

## 2. Základné problémy merania a určovania nákladov

Sledovanie nákladov v podniku nie je jednoduché. Prvotné zachytávanie informácií o nákladoch sa uskutočňuje najmä v útovníctve, ktoré lení náklady podľa druhov. To predstavuje jedno zo základných lenení nákladov. Takisto tieto informácie o nákladoch sú využívané pri rozpočtovníctve, ale sem pribudne lenenie aj nákladov najmä podľa ich vzáhu k výrobnému procesu ako používanie ten istý druh nákladov. Kalkulácia lenenia nákladov je hlavný informačný zdroj pri zostavovaní ponukového rozpočtu cien atď. My sa budeme venovať teraz leneniu nákladov od objemu výkonu, lebo to toto leneniu sa v našich podnikoch stále nevytvorili podmienky, aj keď má v trhovej ekonomike veľký význam najmä pri plánovaní, ekonomickej analýze a tvorbe cien[3].

Náklady nemôžu existovať bez výrobku, alebo služby, preto aj vzáhu nákladov k objemu výkonu platí medzi nimi vzťah. Zmena objemu produkcie priamo ovplyvňuje vývoj nákladov, pričom sa jednotlivé nákladové úlohy, resp. kalkulácie položky, i celkové náklady produkcie správajú rozdielne.

Pri hľadani optimálneho objemu produkcie musíme poznať vývoj nákladov a určiť ich závislosť zmeny nákladov od zmeny objemu produkcie. Toto môžeme zistiť z koeficientu reakcie ( $k_r$ ).

$$k_r = \frac{P_{zn}}{P_{zv}}$$

$P_{zn}$  - percento zmeny N

$P_{zv}$  - percento výkonu

Tu sme však skúmali celkové náklady /N/ a celkový výkon /V/. Aby sme mohli podrobnejšie skúmať dané zmeny je potrebné si náklady ešte podrobnejšie leniť a to na variabilné a fixné náklady.

**Variabilné náklady** sa menia so zmenou objemu výkonov, a to viac alebo menej úmerne s jej zvýšením, alebo znížením. Sú to najmä náklady na základný a pomocný materiál, priamo mzdy výrobných robotníkov, technologické palivo atď. Koeficient reakcie má hodnotu rôznu od nuly.

Poznáme ešte aj hraničné náklady, ktoré predstavujú tú sumu variabilných nákladov, ktorá sa pridáva každému nasledujúcim výrobkom k celkovým variabilným nákladom vynaloženým na predchádzajúci počet jednotiek. Tieto náklady sa používajú pri rozhodovaní o pribatí ďalšej jednotky výroby /ak nie je využitá kapacita výroby/ v priebehu plánovaného obdobia. Hraničný náklad je vlastne teda prívlastkový náklad a informuje nás nakoľko je výhodné zvyšovať objem produkcie jednotlivých výkonov v rámci existujúcej kapacity. Toto je možné,

pokiaľ sa realizovaná cena výrobku rovná hraničným /prívlastkovým / nákladom, alebo ich prevyšuje.

Nikdy nie je jednoduché jednoznačné zaradenie nákladov do jednej, alebo druhej skupiny, je to veľmi závislé od podmienok. V niektorom podniku jednotlivé náklady vystupujú ako variabilné a inde ako fixné.

**Fixné náklady** /stále, nepružné, pevné/ predstavujú jednu z dôležitých rezervníovaní nákladov. Tieto náklady sú vyvolané potrebou globálneho a jednorazového vytvorenia technických, organizačných a pracovných podmienok na zabezpečenie určitého objemu výkonov. Voláme ich aj kapacitné, lebo vo svojej absolútnej výške sa menia pri zmenách v rozsahu kapacít. Ak nedochádza k zmene objemu produkcie v rámci existujúcej kapacity sa nemenia vôbec, alebo len nepatrne. Fixné náklady sa viažu k celkovému objemu výkonov, v prepočte na jednotku produkcie charakteristí týchto nákladov zaniká.

**Tieto náklady sa delia na dve základné skupiny :**

1. Podľa reakcie jednotlivých položiek fixných nákladov pri zmene objemu výkonov poznáme náklady, ktorých celková výška za rovnaké obdobie sa nemení, aj keď sa mení objem výkonov - to sú absolútne fixné náklady. Sem patria najmä mzdy niektorých pracovníkov, odpisy z budov a stavieb, náklady na patenty a licencie, technický rozvoj a iné.

Tieto sa ešte delia na : a) jednorázové náklady /súvisia so zábehom novej výroby/

b) priebežné náklady /tieto závisia od času-odpisy, platy/

Jednorázové náklady aby sa využili potrebujú najväčší objem výroby. Priebežné náklady sa dajú znížiť o najvyšším časovým využitím kapacity.

2. Sem patria náklady, ktoré sa vo svojom úhrne nemenia iba v rámci určitého objemu produkcie. Vznikajú výrobou prvého výrobku, ďalšia výroba si zvýšenie fixných nákladov nevyžaduje. Ak by bola prekročená hranica výrobných kapacít, zmenia sa aj fixné náklady, nie však postupne. Takéto náklady sa nazývajú relatívne fixné náklady ide tu o jednorázové zvýšenie niektorých položiek fixných nákladov, ktoré sú potrebné na odstránenie úzkych profilov v celkovej kapacite výroby a majú prevahu v celkovom objeme fixných nákladov.

Stupeň využitia výrobných kapacít priamo ovplyvňuje mieru využitia fixných nákladov. Minimum fixných nákladov na jednotku výkonov sa dosiahne pri plnom využití fixných nákladov. Toto však sa v praxi moc nevyskytuje, čiže ani fixné náklady nebývajú plne využité. Tu môžeme fixné náklady rozdeliť na :

a) využité

b) voľné

Voľné fixné náklady vznikajú v každom podniku v dôsledku disproporcií medzi jednotlivými kapacitami. Mali by sa čo najviac znížiť, lebo zhoršujú ekonomické výsledky v podniku. Toto sa dosahuje najmä kompenzáciou voľných fixných nákladov s úsporou variabilných nákladov tá zas závisí od zvýšenia stupňa využitia kapacity. Podiel fixných nákladov na celkových nákladoch čím je väčší, tým vyšší stupeň využitia kapacity sa musí zabezpečiť na dosiahnutie potrebnej úspory variabilných nákladov. Podiel fixných nákladov na celkových nákladoch sa zvyšuje vzrastajúcou koncentráciou, mechanizáciou, automatizáciou inosti.

Jednotlivé položky fixných nákladov vypočítame :

$$N_{fv} = (V_k - V_0) \times \frac{N_f}{V_k}$$

$$N_{fy} = V_0 \times \frac{N_f}{V_k}$$

$N_f$  - fixné náklady celkom

$N_{fv}$  - fixné náklady vo výške

$N_{fy}$  - fixné náklady vyčíslené

$V_0$  - plánovaný objem výkonov

$V_1$  - skutočný objem výkonov

$V_k$  - časová a výkonová kapacita dopravných prostriedkov

Doteraz sme si hovorili o rozlíšení nákladov na variabilné a fixné. Aké to má uplatnenie v praxi a prečo vlastne tieto náklady delíme týmto spôsobom si lepšie objasníme na nákladových modeloch.

### 3. Nákladové modely, analýza nulového bodu

Rozdelenie nákladov na variabilné a fixné náklady nám v trhových podmienkach umožňuje rozhodovacie procesy najmä pri operatívnom riadení, plánovaní, ekonomických rozboroch ale aj cenovom rozhodovaní. Schéma 1.1 lenenia nákladov používame aby sme lepšie pochopili vzťah tohoto lenenia k predajnej cene ale aj zisku.

Predajná cena		
Náklady		Zisk
Priame	Nepriame	Zisk
Variabilné	Fixné	Zisk
Hrubé rozpätie		
M ar a		(M )

Schéma 1.1

Podľa schémy je vidieť, že aj čas nepriamych nákladov predstavuje variabilné náklady / náklady závislé na objeme výroby / a len zvyšná čas nepriamych nákladov je fixným nákladom /závislým na cene /. Ziskové rozpätia výrobku predstavuje ( príspevok na úhradu fixných nákladov a zisku. V prípade, keď nesledujeme rozlíšenie nákladov na fixné a variabilné, rozdiel medzi cenou a priamymi nákladmi predstavuje hrubé rozpätie.

Pomocou príspevku na úhradu fixných nákladov môžeme zistiť objem produkcie, kedy sa tržby rovnajú nákladom, teda kedy podnik nedosahuje ani zisk ani stratu, ide o kritický bod / nulový bod, bod zvratu /. Dôležitou súčasťou môžeme znázorniť aj graficky. Ziskovanie má veľký význam, lebo jej pokles nám signalizuje, že klesá rentabilita výkonov. Ak nemá byť podnik stratový, má sa máť inými rovnať fixným nákladom.

$k_b$  - kritický bod                      p - cena                      VN - variabilné náklady na jednotku produkcie.  
 $k_b = FN : (p - VN)$                       n - počet kusov  
 alebo  
 $k_b = FN : M$                       CN - celkové náklady

Pod daného vzorca dostaneme, aký má byť objem produkcie aby sa uhradili náklady v podniku.

$$CN = FN + (VN \cdot n)$$

Podobne môžeme vychádzať zo vzorčiek, ktoré nám povie, aké sú náklady a tržby v rovnováhe zisk je nulový.

$$Z (\text{zisk}) = T (\text{obrat}) - FN (\text{tržné náklady}) - \text{var. náklady} (n \times VN).$$

Z - predstavuje zisk pred zdanením.

$$0 = T - FN - (n \cdot VN)$$

ak na mieste S napíšeme  $(n \times P)$

po úprave dostaneme :

$$(n \cdot P) = FN + (n \cdot VN)$$

$$(n \cdot P) - (n \cdot VN) = FN$$

$$n (p - VC) = FN$$

takto sme dostali základný vzorec, keď sú náklady a výnosy v rovnováhe.

Po jednotlivých úpravách môžeme uvažovať o zmenách v jednotlivých položkách rovnice, čím dostaneme rôzne vzorčky a z nich vyplývajúce informácie pre riadenie. Takto môžeme meniť ceny a vieme určiť, v akej miere to ovplyvní naše nákladové položky, obrátat... Prípadne môžeme meniť množstvo vyrábaných výrobkov a opäť dostaneme, aké je potrebné stanovenie cien týchto výnosov, aby sme dostali požadovaný zisk. Takto stanovujeme maximálne ceny výrobkov, napríklad jednotlivé rozpočty.

Vyjadrené vzorčky medzi nákladmi, cenami, úrovňou tržieb a ziskom sú veľmi nápomocné pri riadení. Rozdelenie nákladov na fixné a variabilné nám pomôže lepšie sledovať a využívať nepriame náklady, ktoré predstavujú fixné náklady a sú hlavnou zložkou zníženia nákladov. Problém v správcovej organizácii môže nastať však predovšetkým v rozložení nákladov, lebo nie vždy je jednoduché presne určiť, ktoré náklady sú fixné a ktoré variabilné.

#### 4. Metóda ABC /Activity-based Costing/

Manažéri a nákladoví útočníci vo všetkých odvetviach sa v uplynulých desaťročiach 20. storočia stretávali so situáciami, keď mali prijímať rozhodnutia a riadiť svoje organizácie na základe nepresných informácií o nákladoch a ziskovosti produktov. V týchto časoch boli tradičné techniky nákladového útočníctva podrobené kritickému prehodnoteniu, pretože pri alokácii nákladov na produkty na arbitrárnom základe sa strácala súvislosť medzi produktmi a ich rozdielnou mierou náročnosti na spotrebu zdrojov a aktivít organizácií[5].

Ako odozva na požiadavky podnikateľskej praxe bolo v osemdesiatych rokoch publikovaných niekoľko významných prác zaoberajúcich sa novým prístupom k alokovaniu nákladov. Avšak až koncom 80-tych rokov bola združením CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing – International) popredných svetových výrobcov, poradenských a útočných spoločností publikovaná pod názvom Activity-based Costing metóda

rozleovania nákladov pod a aktivít - ABC. O vznik metódy ABC sa vo veľkej miere zaslúžil štúdiá z roku 1972, ktorej cieľom bolo vytvorenie systémov, metód a noriem pre podniky budúcnosti, ktoré nebudú využívať priamu prácu vykonávanú u m i. Hne po svojom vzniku sa metóda ABC stretla so širokým ohlasom, bola kladne prijatá manaéromi a vo svete zaznamenala rýchle rozšírenie, ako možná odpoveď na obmedzenia tradičných kalkulácií.

Vo všeobecnosti možno organizáciu vnímať ako súhrn aktivít, ktoré je potrebné vykonávať pre zabezpečenie poskytovania produktov. Základným princípom metódy je priradenie spotrebovaných zdrojov aktivitám a následne priradiť aktivity nákladovým objektom (t.j. produktom, zákazníkom a i.) podľa miery ich nárokov na spotrebu aktivít potrebných pre ich poskytovanie. Konkurenčnú výhodu je možné získať poskytovaním produktov pri nižších nákladoch než konkurencia, alebo poskytovaním diferencovaných produktov, za ktoré je klient ochotný zaplatiť vyššiu cenu.

V súčasnosti, keď sa dôraz presúva z objemových ukazovateľov na zisk, manaéri hľadajú rôzne spôsoby podpory pri rozhodovaní o umiestnení obmedzených zdrojov. Zameralenie sa na ziskovosť vyúsuduje do potreby identifikovať kontrolovateľné náklady a faktory, ktoré je možné riadiť a znižovať. Dáva do súvisu analýzu nákladov a výnosov s hodnotovým reazom. To znamená, že sa sústreďujú na tie aktivity, ktoré pridávajú hodnotu a diferencujú produkty a schopnosť ich poskytovania od produktov ponúkaných konkurenciou tak, aby maximalizovali výnosy organizácia ako celku.

V priebehu 90-tych rokov veľké množstvo vyspelých organizácií redukovalo závislosť riadenia a rozhodovania na tradičných útočných systémoch vývojom systémov rozleovania nákladov pod a aktivít. Pôvodne manaéri chápali metódu ABC len ako podstatne presnejší a adekvátnejší spôsob kalkulácie produkčných nákladov. Odkiaľ vznikla metóda ABC alej rozpracovaná a osvedčila sa aj ako vhodný nástroj riadenia nákladov pod a aktivít (Activity-based Cost Management – ABCM), plánovania a rozpočtovania pod a aktivít (Activity-base Budgeting – ABB), hodnotenia a riadenia výkonnosti pod a aktivít (Activity-based Performance – ABP) a vo všeobecnosti do integrovaného systému riadenia pod a aktivít (Activity based Management – ABM).

## 5. Metóda Activity-based costing - základná terminológia

Sohľadom na to, že metóda ABC sa vyvinula v Spojených Štátoch a odborné pojmy sa tým pádom vytvorili v anglickom jazyku, nie všetky sa dajú preložiť do sloveniny jednoznačne. Preto na označenie jedného javu či predmetu sa používa obvykle viacero termínov.

V prvom rade názov samotnej metódy – „*Activity-base Costing*“ (v skratke ABC) sa dá pochopiť hne niekoľkými spôsobmi. Ide o kalkuláciu nákladov založenú na aktivitách, alebo tiež kalkuláciu nákladov pod a jednotlivých aktivít, ako to vyplýva z podstaty metódy. Nejde tu však len o samotnú kalkuláciu, ale jej praktické uskutočnenie si vyžaduje vedenie nákladového útočníctva pod a jednotlivých aktivít – toto je druhé, širšie chápanie pojmu ABC.

*innos* (Task) – najmenší popisateľný výkon práce v rámci organizácie; môže ísť napríklad o objednanie materiálu, príjem materiálu, uskladnenie, výdaj zo skladu, presun materiálu na pracovisko atď.

*Aktivita* (Activity) – ucelený proces skladajúci sa z inností, ktorých spojenie má význam pre tvorbu modelu ABC. Často ide o spojenie inností bezprostredne nasledujúcich po sebe, alebo inností, ktoré majú podobný charakter. Innosti z predchádzajúcej definície môžu byť spojené do aktivity „zabezpečenie materiálu“. Aktivita predstavuje určitú prácu vykonávanú v organizácii. Každá aktivita spotrebúva zdroje firmy. Všetky zdroje potrebné na



vykonávanie určitej aktivity musia byť s ňou spojené bez ohľadu na vnútorné organizačné členenie firmy. Toto spojenie umožní zistiť celkové zdroje, ktoré firma potrebuje na vykonávanie určitej aktivity. Treba si uvedomiť, že hranica medzi innosťou a aktivitou je veľmi pohyblivá a závisí od konkrétneho prípadu a konkrétnych požiadaviek na model ABC. V podstate však obidva tieto pojmy predstavujú tú istú kategóriu, rozlišujeme ich iba preto, aby sme zdôraznili hranicu, od ktorej má pre nás zmysel v konkrétnom prípade zaoberať sa danou innosťou, resp. aktivitou.

**Aktivité centrum (Activity-center)** – je segment firmy, pre ktorý sa manažment rozhodol sledovať celkové náklady všetkých aktivít. Vzniká agregáciou aktivít, na základe požiadaviek manažmentu. Príkladom môže byť obdoby oddelenie, ktoré bude v modeli definované ako aktívne centrum, a spojitím nákladov jednotlivých aktivít vykonávaných obdoby oddelením získá manažment informáciu o celkových nákladoch na obdoby oddelenie. Príkladom aktivít obdoby oddelenia môže byť napríklad fakturácia, sledovanie a vymáhanie pohľadávok, získavanie nových klientov, marketing. Vytváranie aktívnych centier do značnej miery závisí od veľkosti firmy. Medzi významom termínu aktívne centrum a pojmom nákladové stredisko je určitá odlišnosť v tom zmysle, že v aktívnom centre môžu byť podľa rozhodnutia manažmentu sledované náklady, ktoré nie sú súčasťou jedného nákladového strediska, ani nie sú ohraničené organizačnou štruktúrou firmy.

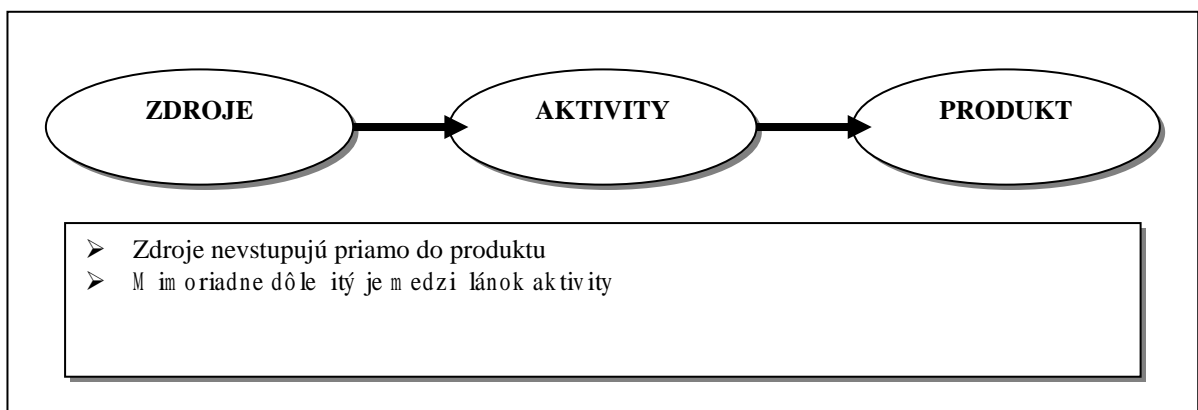
**Drajver (Cost-driver)** – príčina vzniku nákladov; okrem toho spôsobuje zmenu v spotrebe zdrojov. Drajver plní zároveň funkciu rozvrhovej základne alebo alokačného kúta. Práve kvôli jeho viacerým významom treba použiť „poslovený“ anglický výraz. Slovenský preklad by tvoril niečo ako koslovný, v praxi takmer nepoužitelný výraz.

**Zdroje (Resources)** – širší pohľad na pojem náklad. Zdroje sú spotrebúvané vykonávaním aktivít. Pre riadenie zdrojov je potrebné analyzovať jednotlivé aktivity a ich náročnosť na spotrebu zdrojov. Príkladom môže byť ľudská práca, finančné prostriedky, materiál alebo nakupované služby.

**Produkt (Product)** – pojem označujúci „výstup“ firmy, nie o, čo firma ponúka svojím zákazníkom. V všeobecnosti ide o výrobok alebo službu.

Metóda ABC chce dôsledne odstrániť rozútovanie nákladov a ich paušálne prirátanie tak, ako to v súčasnosti robia klasické kalkulačky to prostredníctvom zisťovania príčin vzniku nákladov a ich vzťahu k produktom. Cieľom tejto metódy je nielen zvýšenie presnosti produktových kalkulačiek, ale aj celková podpora usmerovania a riadenia nákladov obr. 1.

### ZÁKLADNÝ PRINCÍP METÓDY ABC



Obr. 1

Všeobecne teda môžeme organizáciu vnímať ako systém procesov, inností a operácií, ktoré je potrebné vykonať na to, aby organizácia plnila svoje ciele. Dekompozíciu

jednotlivých základných procesov, ktoré zvyknú byť odzrkadlené v štruktúre hospodárskych stredísk, získavame podrobnejší pohľad na organizáciu. Dostávame sa na úroveň aktivít, ktoré sú stredobodom pozornosti metódy ABC. Pre úplnosť ešte musíme uviesť, že aktivity nie sú najnižšou úrovňou dekompozície, preto tieto sa dajú samozrejme alej deliť na jednotlivé operácie a úkony, pre účely kalkulácií je však práve úroveň aktivít úplne dostatočná.

Aktivity teda podrobnejšie identifikujú, čo sa v organizácii vykonáva. Vykonávanie aktivít si vyžaduje spotrebu zdrojov a tým priamo vyvoláva tvorbu nákladov, tzn., že práve vykonávanie aktivít je bezprostrednou príčinou vzniku nákladov podniku. Z dlhodobého hľadiska sa dá povedať, že keby podnik nič nevykonával, nevznikali by mu žiadne náklady (vychádzajúc z predpokladu, že z dlhodobého pohľadu sú všetky náklady variabilné, čiže firma môže predajom majetku, prepustím zamestnancov atď.). Je preto nevyhnutné zamyslieť sa nad vzťahom medzi nákladmi a aktivitami.

Výška a štruktúra nákladov prevzatá z účtovníctva podáva informáciu o tom, čo bolo spotrebované a v akej výške. Čo sa však u účtovníctva nedozvieme, je na čo a prečo boli tieto náklady vynaložené, čiže o ich vyvolalo. Preto je vhodnejšie sledovať subjekty týchto nákladov, čiže aktivity, ktoré dané náklady vyvolali.

Ak máme jasnú predstavu o zdrojoch podniku a jeho aktivitách, môžeme alokovať náklady na činnosti podľa toho, aká veľká časť týchto nákladov je vyvolaná vykonávaním tej ktorej činnosti. Týmto rozdelením sa náklady akoby preliali do aktivít, ktoré sme identifikovali. V tejto fáze získavame dôležitú informáciu na posudzovanie činností, čiže celkové náklady jednotlivých aktivít a štruktúru týchto nákladov. Teraz môžeme porovnávať jednotlivé aktivity navzájom, analyzovať ich opodstatnenosť a hľadať možnosti na zníženie nákladov.

Posledným krokom po alokácii zdrojov na aktivity je rozdelenie nákladov aktivít na nákladové objekty podniku, čiže na produkty, distribučné kanály alebo významných zákazníkov, tzn. všetky tie objekty, ktorých ziskovosť je pre podnik dôležitá.

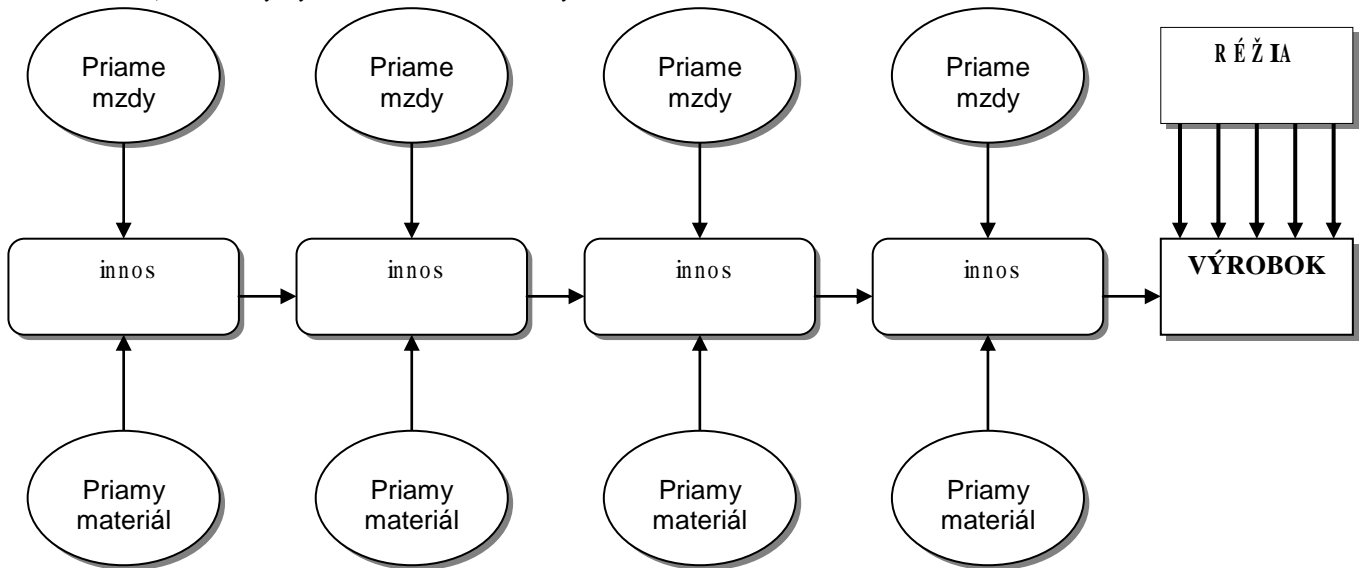
Rozdelenie nákladov aktivít, ktoré majú priamy vzťah k objemu výroby si vyžaduje rozdeľovaciu základňu, ktorá tiež nie je závislá od objemu. Nejde vlastne ani tak o rozdeľovaciu základňu, ako o meradlo objemu vykonávania aktivity, prostredníctvom ktorého sa potom náklady tejto aktivity priradia produktom. Napríklad meradlom aktivity „nastavovanie strojov“ môže byť počet nastavení. Náklady aktivity sa rozdelia na toto meradlo, čiže dostaneme náklady na jedno nastavenie a produktom sa priradí také množstvo nákladov nastavovania, koľko nastavení si jeho výroba vyžaduje. Ďalším príkladom meradla aktivít môžu byť: počet manipulácií s materiálom, počet nákupných objednávok, alebo počet dielcov v produkte.

Podstatu kalkulácií nákladov podľa aktivít môžeme teda zhrnúť nasledovne: Produkty si vyžadujú vykonávanie určitých aktivít a aktivity vyvolávajú spotrebu zdrojov, čiže vznik nákladov. Preto pri kalkuláciách nákladov produktov vychádzame z opačného konca – jednotlivým aktivitám priradíme náklady a náklady aktivít potom priradíme produktom obr. 2.

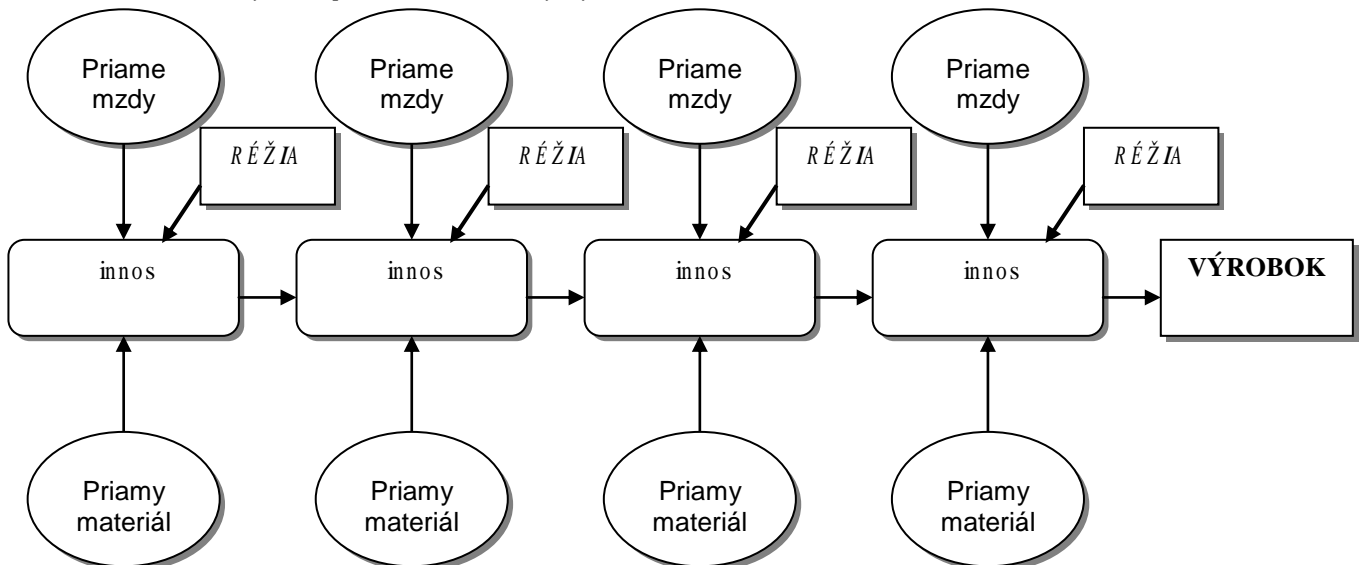


## VSTUP REŽIJNÝCH NÁKLADOV DO VÝROBNÉHO PROCESU

a) tradičný systém určovania ceny



b) ABC systém priurčovania ceny výrobku



0 br. 2

## 5.SPÔSOBY APLIKOVANIA METÓDY ABC

Správčovské spoločnosti, ktoré implementujú metódu ABC, preto veria, že uvedený prístup im pomôže uskutočniť lepšie rozhodnutia, zlepšiť výkonnosť a zvýšiť návratnosť investovaných zdrojov. Samotná metóda ABC však neznamená automaticky riadenie organizácie ako celku, ale dáva k dispozícii informácie, ktoré môžu ovplyvniť manažerov pri rozhodovaní tým, že poskytujú ukazovatele efektívnosti využitia zdrojov, mieru zlepšenia vykonávania činností a zvyšovania kvality. Metódu ABC je možné aplikovať viacerými spôsobmi:

**A :Strategické riadenie nákladov a inností**

Strategické riadenie nákladov spoíva v urovaní strategickej hodnoty aktivít a optimalizácii pouítia zdrojov. Metóda ABC v spojení s analýzou hodnotového reazca um o uje zamera úsilie organizácie na optimalizáciu aktivít pridávajúcich hodnotu pre zákazníka a minimalizova , prípadne odstráni aktivity nepridávajúce hodnotu zákazníkovi. Súasou aplikácie metódy ABC na strategické riadenie nákladov býva obvykle analýza alternatívnych scenárov vývoja tak pri strategickom plánovaní, ako aj pri riadení zdrojov. Modeluje sa pri tom dopad investícií do produktov, trhových segmentov alebo technického prostredia. V prípade existencie zna ného podielu fixných nákladov na celkových nákladoch je významným krokom modelovanie reálneho vyuívania kapacít. Pri variabilných nákladoch je potrebné uskuto ni indexáciu pre zohadnenie budúceho cenového vývoja. Strategické riadenie nákladov sa uplatuje pri rozhodovaní medzi realizovaním uritých inností (napr. spracovanie mzdovej agendy a útovnictva) priamo zamestnancami firmy alebo poverí ich vykonaním sub-kontraktora.

**B :Ziskovos produktov a zákazníkov**

Analýza ziskovosti produktov a zákazníkov je zvy ajne zalo ená na poznaní súvisu medzi nákladmi a správaním klientov. Na základe informácií o nákladoch sa posudzuje cenotvorba produktov a stratégia uvádzania nových produktov na trh. Analyzujú sa typy klientov a ich ziskovos . Na základe analýzy ziskovosti organizácie dochádzajú asto k nasledovným záverom:

Tradi né systémy rozvrhovania a kalkulácie nákladov poítajú náklady štandardných produktov vyrábaných vo vysokých objemoch v priemere o 5 a 15% vyššie ako sú v skuto nosti. Naopak náklady nízkoobjemových špecializovaných produktov sú asto podhodnotené a o 50% .

Pomerne malé percento produktov a slu íeb /30% a 40% /predstavuje asto ve ký podiel na dosiahnutom zisku /60 a 70% /.

Aplikovaním viacerých dimenzií /produkt, zákazník, región/ organizácie odhalia zna né rozdiely v ziskovosti produktov u rôznych zákazníkov v rozdielnych regiónoch.

Pomocou informácií o nákladoch sa posudzuje cenotvorba produktov a stratégia uvádzania nových produktov na trh. Organizácie posudzujú zlo enie produktového m ixu z pohadu ziskovosti výrobcových radov. Súasne sa posudzuje orientácia m arketingových aktivít na ziskové zákaznícke trhové segmenty.

**C:Prevádzkové riadenie nákladov**

Pri prevádzkovom riadení nákladov m ô e by m etóda ABC pouítá bu ako základ a pre pravidelné analýzy nákladov pod a aktivít (prostredníctvom riadenia pod a aktivít, rozpo tovania pod a aktivít, alebo riadenia výkonov) alebo ako základ a pre jednorazové zní enie nákladov cez identifikáciu aktivít, ktorých vykonávanie je m o né do ve kej m iery redukova alebo ktoré sa dajú priamo elim inova . Následne sa zní i objem zdrojov erpaných na vykonávanie spom ínaných aktivít. V ýsledkom jednorazového zní enia nákladov m ô e by potreba pravidelného monitorovania aktivít pre zaru enie realizácie identifikovaných m o ností úspor.

**D :Zvyšovanie kvality pod a Total Quality Management (TQM )**

Prístup TQM spoíva na 5 základných pilieroch :

- Zameranie na zákazníka
- Úplné za lenenie
- Meranie
- Systematická podpora
- Kontinuálne zlepšov anie

Tretí bod - Meranie - je kritický z pohľadu posudzovania účinnosti zavádzania TQM. Väšina súasných systémov riadenia nákladov poskytne údaje o odchýlkach oproti štandardu, ale nedokáže vykáza skutočné náklady kvality. ABC identifikuje rozsah príležitostí na zlepšenie kvality prostredníctvom urenia konkrétnych oblastí vzniku nákladov nedostatok kvality. Metóda ABC súčasne umožní stanovi kvantitatívne ciele pre zlepšenie kvality, vytvorí plány na ich dosiahnutie a mera postupovanie v smere týchto cieľov.

#### ***E: Rozpočtovníctvo a plánovanie***

Pri tradičnom prístupe plánovania a rozpočtovania manažeri pri tvorbe rozpočtu prevezmú údaje o nákladoch z uplynulého obdobia upravené o infláciu a jednotlivé položky zmenia o hodnotu dojednanú s pracovníkmi zodpovednými za príslušné rozpočtové položky. V prípade postupu podľa princípov ABC manažeri najprv uria rozsah aktivít potrebný na realizáciu plánovaného objemu predaja, prípadne ďalších kúrových ukazovateľov výkonnosti. Po dosiahnutí dohody o úrovni aktivít, údaje z predchádzajúcich období sa použijú na zostavenie pôvodného rozpočtu. Následne sa do nákladov aktivít zapracujú známe alebo plánované zvýšenia objemu pracovnej sily alebo nakupovaných služieb. Vofinálnej fáze sa v rozpočte zohľadnia príležitosti na zníženie nákladov po odítaní nákladov zdrojov potrebných na realizáciu uvedených príležitostí. Zostavený rozpočet poskytuje organizačným jednotkám pohľad na náklady, ktoré by ich aktivity mali v budúcnosti spotrebovať.

#### ***F: Re-engineering a zlepšovanie podnikových procesov***

Metóda ABC slúži mnohým organizáciám na výber a analýzu tých kúrových podnikových procesov, ktoré sú kritické pre úspešnosť organizácie ako celku. U identifikovaných aktivít v rámci procesov je podrobne analyzovaná nákladová štruktúra, výstupy aktivity a ich úvatelia ako aj faktory ovplyvujúce priebeh inností. Tým sa prešpómané aktivity definuje tzv. súasný stav, na základe ktorého sú následne určené aktivity s najväčším potenciálom na dosiahnutie výrazného zlepšenia. Pre určené aktivity sa následne definuje cieľový stav v kvalitatívnom aj kvantitatívnom vyjadrení. Uvedený prístup stanovovania priorit umožňuje dosiahnuť najväčšiu mieru zlepšenia procesov v pomere k vynaloženému úsiliu a nákladom. Navyše kvantitatívne informácie o aktivitách/procesoch poskytuje presný prehľad o priebehu zlepšovania, čím pracovníci zodpovední za proces zlepšovania získajú účinný nástroj na posudzovanie výsledkov a korigovanie úsilia.

#### ***G: Interný a externý benchmarking***

Každá organizácia má snahu vyniknúť a presadiť sa na trhu na základe uplatnenia konkurennej výhody. Otázkou však zostáva, ako kvantifikovať, či robíme lepšie ako konkurencia a v čom zaostávame, ktorá organizačná jednotka je výkonnejšia a pre o. Riešením je uplatnenie princípov benchmarkingu v rámci ABC, ktoré vychádzajú z porovnávaní finančných a prevádzkových charakteristík oproti výkonnosti konkurencie alebo vzájomné porovnávanie výkonnosti organizačných jednotiek firmy. Z pohľadu interného benchmarkingu je aplikovanie ABC v jednej organizačnej jednotke postupne prenesené na procesy na ďalších miestach, pričom získané výsledky sú následne porovnávané s prihliadnutím na technológiu, údi, metódy a prostredie. Cieľom uvedeného procesu je identifikovať miesta, na ktorých sú innosti vykonávané najefektívnejšie (tzv. najlepšie praktiky), nájsť spôsoby ako zvýšiť efektívnosť v organizačných jednotkách, ktoré nedosahujú plánovanú výkonnosť (napr. určením optimálneho počtu pracovníkov na vykonávanie inností, vytvorením vhodného systému odmeňovania na zníženie chybovosti výrobkov). Podstatou externého benchmarkingu je porovnávanie ukazovateľov firmy s inými subjektmi, t.j. s firmami v zhodnom alebo podobnom odvetví s rovnakými atribútmi (obrat firmy, geografická pôsobnosť), so špičkovými firmami v oblasti pôsobenia. Tým benchmarking umožňuje organizácii odhaliť silné a slabé stránky v rámci svojho konkurenčného prostredia.

## 6. POSTUP IMPLEMENTÁCIE METÓDY ABC

Cieľom zavedenia metódy ABC do firmy je vytvoriť flexibilný model fungovania organizácie, ktorý obsiahne všetky dôležité vzťahy medzi jeho prvkami tak, aby na základe vstupov z finančného útvorníctva bol schopný poskytovať presné informácie o potrebách zdrojov firmy a ich správnom priradení k produktom. Výsledný model musí byť dostatočne flexibilný, aby bolo možné jednoducho ho prispôbiť novým potrebám organizácie v závislosti na zmenách interného alebo externého prostredia organizácie. K týmto zmenám patria predovšetkým zmeny v objeme produkcie, zmena v produktovom mixe, zmeny v spôsobe obstarávania zdrojov, zmeny technologických postupov, zmeny v legislatíve a pod. U pri tvorbe modelu je nevyhnutné, aby sa počítať s možnými zmenami, preto požiadavka na flexibilitu modelu musí sprevádzať tvorcu modelu počas celého procesu implementácie modelu ABC[3].

Postup implementácie nie je celkom jednotný, a preto sa môžu stretnúť s jeho rôznymi modifikáciami. Najastejšie sa vyskytujúci model zahŕňa tieto fázy: prípravná fáza, špecifikácia inností, agregácia inností do aktivít, identifikácia zdrojov, prvý stupeň alokácie - kalkulácia nákladov aktivít, tvorba štruktúry toku nákladov, identifikácia aktivít centier, špecifikácia produktov, druhý stupeň alokácie - kalkulácia nákladov produktov, zabezpečenie vstupných údajov pre model, vyhodnotenie výsledkov.

Na záver je potrebné správne interpretovať výsledky kalkulácií získaných implementáciou ABC modelu. Získané kalkulácie treba porovnať s reálnymi výsledkami a zdôvodniť odchýlky. Odchýlky od skutočnosti bývajú zapríčinené nesprávnym výberom determinantu, prípadne zmenou podmienok prostredia. Výber determinantov by sa mal prehodnocovať minimálne jedenkrát do roka, a vždy, keď nastala určitá významná zmena. Najastejšími zmenami sú zmena štruktúry výroby, zmena výrobných postupov, zavedenie nových produktov, zmena používaných základných surovín, investície do nových zariadení, zmena organizačnej štruktúry. Na všetky tieto zmeny je potrebné pamätať pri prispôbovaní modelu zmeneným reálnym podmienkam.

Metóda ABC zaznamenala odias jej publikovania v 2. pol. 70. rokov rýchly a výrazný vzostup. Odhaduje sa, že vo vyspelých krajinách ju používa cca 20% podnikov, a ich počet neustále rastie. V priebehu rokov 1996 - 1997 sa v SR metóda ABC aplikovala v cca 20 podnikoch rôznej veľkosti a v rôznych odvetviach, vrátane strojárstva (výroba strojov, ložísk, jemnej mechaniky), *stavebnej výroby*, odevného priemyslu, potravinárstva, polygrafii, hotelových služieb a poľnohospodárskej výroby, ale aj pre leasingovú spoločnosť a pre spoločnosť poskytujúcu finančné, leasingové a konzultčné služby. Osobitnú a veľmi úspešnú oblasť aplikácie predstavujú modely pre účelové lenenie nákladov použité na kalkuláciu nákladov služieb a tvorbu taríf v strategických podnikoch verejnoprospešných služieb v SR a R.

## 7. Faktory úspechu a prínosy metódy ABC

Na základe neformálneho prieskumu, vykonaného v podnikoch aplikujúcich metódu ABC sú kritickými faktormi úspechu zavádzania metódy ABC:

Záujem vedenia podniku a jeho otvorenosť voči novým metódam riadenia.

Jasne stanovené ciele, rozsah a časový harmonogram projektu.

Začlenenie pracovníkov podniku do realizačného tímu a ich zaočadenosť.

Disponibilita experta zvnútra podniku - pracovníka, ktorý rozumie podniku ako celku, jeho hlavným procesom a funkciami a je schopný určiť nadhľad nad úsekovým i organizačným i hranicami.

Výváženosť zovšeobecnenia a detailu - udržanie transparentnosti modelu - základom rýchleho postupu je schopnosť vytvoriť primerane podrobný resp. prijateľne presný model (pravidlo 80:20).

Kvalita údajov finančného účtovníctva (hlavne lenenie nákladov).

Dostupnosť nefinančných údajov (hodnot deteminantov) - štatistika alebo kvalifikované odhady.

Analýza výsledkov - ochota prijať "neakané" výsledky ako podnet k ďalšiemu spresneniu modelu. Ochota robiť prácu navyše, aspoň v prostredí nenaklonenom novinkám.

Vzhľadom na pravdepodobný nedostatok vlastných skúseností a potrebu prizvania odborníkov na metódu, je potrebná dôvera v skúsenosti a odbornosť externých konzultantov, ktorí "predsa nemôžu poznať náš podnik lepšie než my sami".

### Hlavné prínosy metódy ABC predstavujú:

Realistické informácie pre manažerov pre rozhodovanie a plánovanie - riadenie aktivít a kapacít namiesto zdrojov.

Transparentná štruktúra nákladov - pravdivý obraz o nákladovosti a ziskovosti produktov, zákazníkov a odbytových regiónov.

Podrobne rozčlenené a "spravodlivo" priradené réi.

Odhalenie potenciálu pre racionalizáciu - cieľné zásahy manažerov do procesov namiesto paušálnych škrtov.

Možnosť simulácií možných scenárov vývoja - proaktívny spôsob riadenia namiesto reaktívneho.

Rýchle výsledky - potenciál pre operatívne zlepšenia a získanie dôvery manažerov v metódu.

Transparentná štruktúra nákladovej ceny produktov - v zmysle možnosť vysledovať akým iastkovým i nákladmi prispievajú jednotlivé procesy, ktorými produkt prechádza do celkových nákladov. Tým sa vytvára predpoklad pre cieľné zásahy manažerov do procesov, na rozdiel od paušálnych škrtov pri používaní tradičných metód.

Podrobne rozčlenené réi - na rozdiel od tradičných sadzieb réi (zásobovacia, výrobná, odbytová, správna), dosahujúcich niekedy hodnoty a stovky percent, je pri používaní metódy ABC možné zaviesť oveľa podrobnejšie lenenie réi hlavne, tieto "spravodlivo" priraďovať len tým produktom, ktorým patria.

Možnosť nasimulovať si možné scenáre vývoja - napr. dopad ožakávaného zvýšenia cien energie, finančných nákladov (zvýšené úrokové miery), strata trhov (pokles objemu výroby), zvýšené odpisové náklady (po zavedení novej linky), mzdových nákladov (kompenzácia inflácie), atď. - podporujúce prechod na proaktívny spôsob riadenia oproti tradičnému reaktívnemu ("hasenie najhorúcejších problémov").

Možnosť dosiahnuť rýchle operatívne zlepšenia - napriek vyššie uvedeným informáciám o náročnosti implementácie systému riadenia nákladov metódou ABC, je pri vhodnej voľbe zložitosti modelu a prístupu možné dosiahnuť rýchle víťazstvá, ktoré sú cenné pri získaní dôvery manažerov v metódu. V praxi sa vo viacerých prípadoch zo spomínaných cca 20 modelov podarilo v časovom horizonte niekoľko mesiacov podariť získať presvedčivé výsledky a na ich základe zaviesť konkrétne opatrenia.

**Univerzálna použiteľnosť metódy ABC je zhrnutá v týchto skutočnostiach:**

nezávisle od veľkosti a organizačnej štruktúry organizácie  
 pre výrobné podniky, podniky služieb, verejnoprospešné podniky, finančné inštitúcie aj štátnu správu  
 pre prakticky všetky odvetvia a typy výroby  
 pre celý rozsah organizácie, alebo len pre vybrané organizačné jednotky, produkty, zákazníkov  
 pre organizácie s vysokým podielom ružnej práce, ako aj pre organizácie s rozsiahlym využívaním technológií  
 pre podniky lokalizované na jednom mieste, ako aj pre podniky prevádzkujúce rozsiahle siete pracovísk alebo technológií

Diskutabilná je použiteľnosť v prípade príliš jednoduchej štruktúry podnikových procesov a sortimentu produktov.

**Prekážky a typické chyby pri implementácii metódy ABC môžu byť:**

- Nejasné ciele manažmentu a neprimerané očakávania.
- Pretrvávajúce bariéry medzi organizačnými jednotkami.
- Nedostatočne zvládnutá metodika a nedostatok pracovníkov vyškolených pre metódu ABC.
- Chýbajúce praktické skúsenosti s aplikáciou metódy.
- Neochota pozrieť sa na veci z nového zorného uhla.
- Príliš zložitý model, príliš podrobné členenie aktivít - zameranie na štruktúru modelu.
- Príliš široký záber modelu - snaha zahrnúť všetky podnikové organizačné jednotky.
- Zameranie na výrobné aktivity (priame a podporné) - nedostatok pozornosti pre iné aktivity.
- Oblasť podmienok - sklon k používaniu "tradičnej" mzdy, prípadne podľa pracovníkov.
- Nevyvážený prerozdelenie - zameranie sa na 1. alokáciu, alebo na 2. alokáciu.
- Neúmerná snaha o presné hodnoty údajov - zameranie sa na údaje.
- Nespoahlivé alebo fiktívne údaje a chýbajúce sebavedomie pre vykonanie kvalifikovaných odhadov.



**Literatúra:**

- [1] Baran,D: Aplikácia controllingu v podnikovej praxi. ES STU Bratislava 2002, ISBN 80-227-1666-9, str.28
- [2] Chodasová Z.: Kontrola v riadení, vyd.STU Bratislava 2000, ISBN 80-227-1404-6
- [3] Kucharíková A , Hajduková E.: Rozvoj internetu a controlling, Diagnostika podniku controlling a logistika, Banská Bystrica 2002, ISBN 80-7100-951-2
- [4] Mešároš F.: Ceny, rozpočty a kalkulácie v stavebníctve, Stavebná fakulta, TU Košice 2003, ISBN 80-70999-972-1
- [5] Kyselicová R a kol.: Metóda ABC, Elita , Bratislava1997,ISBN 80-8044-035-2

Príspevok je súčasťou riešenia projektu VEGA „Európsky rozmer bytovej politiky a rozvoja bytového sektoru na Slovensku“, ev. číslo 1/3781/06.