

Doplněk 2

ABC (Aktivity Based Costing)

Vznik metody lze zařadit do USA osmdesátých let minulého století. Ještě na začátku této dekády byly výstupy z tradičních kalkulačních metod považovány na tomto teritoriu za spolehlivé.

V tomtéž období se však objevily i vážné výhrady vůči spolehlivosti těchto metod. K čelným zastáncům těchto kritických názorů patřili mimo jiné i Robert Kaplan (Harvard Business School) či Thomas Johnson (Pacific Lutheran University), kteří konstatovali jak dílčí nedostatky těchto metod, tak i jejich faktickou nerelevantnost pro účely nákladového účetnictví. Eli M. Goldratt dokonce vyslovil názor, že tyto praktiky manažerského účetnictví jsou vlastní příčinou zhoršení produktivity v USA.¹

V USA tedy existovaly silné důvody pro hledání a nástup inovací v kalkulačních technikách. Výsledkem tohoto trendu se stala metoda ABC, která se už na konci osmdesátých let stala (alespoň na území USA) všeobecně akceptovaným konceptem pro relevantní řízení nákladů.²

Současný stav v rozvoji metodiky ABC odpovídá zhruba druhé polovině devadesátých let minulého století a je v podstatné míře definován výsledky projektu CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International). Na řešení tohoto projektu se spolu s tehdejší „velkou šestkou“ poradenských firem podílely i takové podniky jako General Dynamic, McDonnell Douglas, Westinghouse, TRW, Allison Gas, General Motors (Turbine Division), Hughes Aircraft a Lockheed.

Základní odlišností metodiky ABC od dříve používaných kalkulačních metod (speciálně techniky procenta režie) je dvoustupňové přiřazení (alokace) nákladů (zdrojů podniku) k výkonům (v podobě produktů) podle následujícího obrázku 6.1.

Obr. 6.1 (NOVÉ číslování !!!) – Rozdíl tradičního přístupu a přístupu ABC v alokaci nákladů k produktům

Tradiční přístup

jediná alokace
náklady => produkty

Přístup ABC

1. alokace 2. alokace
Zdroje => aktivity => produkty

Zdroj: Upraveno podle KISELICOVÁ, R., KOMORNÍK, J., MATUŠKA, J., RAFAJ, P.:
Metóda ABC: kalkulácia skutočných nákladov na produkt. ELITA, 1. vydání,
Bratislava 1997, 96 stran. ISBN 80-8044-035-2, str. 28

¹ GOLDRATT, E.M.-COX, J.: The Goal. Proton-on Hudson, North River Press, 1984.

² HICKS, D.T.: Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses: An Implementation Guide. Jonh Wiley & Sons, New York 1992

Dvojitá alokace má jediný cíl – odstranit nepřesnosti tradičních kalkulačních metod, speciálně neadekvátnost rozvrhových základů jak je tento problém znám u již zmiňované techniky procenta režie.

Proti této tradiční technice se v konceptu ABC objevuje v procesu definitivního přiřazení nákladů k výkonům mezistupeň – aktivita či aktivity. Aktivity obsahují racionálně agregované logicky i věcně související činnosti.

Na příklad rozvrh výrobní režie není v konceptu ABC definován danou rozvrhovou základnou (obvykle podle úrovně přímých nákladů kategorie materiál přímý) ale požadavky na „čerpání“ dostupného potenciálu aktivity. Tou mohou být v daném případě ku příkladu normominyuty, přesněji řečeno jejich potřeba na danou operaci.

Z uvedeného je zřejmé, že v souvislosti s metodikou ABC se objevuje problém míry čerpání daného podnikového zdroje. Podíl daného zdroje na daný výrobek je sice vyřešen, nicméně zbývá problém dostupnosti tohoto zdroje. Jinými slovy – co s případně nevyužitou kapacitou?

Princip metody ABC je tedy v zásadě velmi prostý: Spočívá v identifikaci dostupných podnikových zdrojů a aktivit, pomocí kterých čerpání těchto zdrojů definujeme. Dále uvedený ilustrační příklad odstraní nepochybně případné poslední nejasnosti.

Ilustrační příklad

Aby bylo možné snadněji srovnávat novou kvalitu výstupů systému ABC, vycházíme ze zadání již známého příkladu 6.3.

Principy ABC použijeme pouze na režii výrobní. Data příkladu 6.3 doplníme o údaje odpovídající logice metodiky ABC:

- sledované období 1 rok
- počet pracovních dní260 /rok
- počet směn3 /den
- počet dostupných normominut $3 \times 8 \times 60 \times 260 = 374\,400$ normominut/rok.

Upravené zadání příkladu 6.3 má pak následující podobu (viz tabulka).

Zadání:

Spočtete hodnotu N_C na jeden kus produkce pro zadání podle tabulky 6.5.

Tabulka 6..... ABC (jednotkové počty výrobků) – zadání

	Výrobek V1 1 kus	Výrobek V2 1 kus	Σ
MAT_P	80 000	120 000	200 000
$MZDY_P$	20 000	40 000	60 000
$R_{V1,2}$	400 000
$R_{S1,2}$	300 000
$NORMMRV_{1,2}$	200 000	50 000	374 400 normominut
N_C na 1 kus	960 000

Řešení:

Konvenci přiřazení rozvrhových základem k režimům zavedenou v příkladě 6.3 zachováme pro režii správní:

$$MZDY_P \dots R_{S1,2}$$

Výrobní režie rozvrhujeme podle logiky ABC.

Vlastní řešení je uvedeno v následující Tabulce 6.....

Tabulka 6.... ABC (jednotkové počty výrobků) – výpočet

	Výrobek V1 1 kus	Výrobek V2 1 kus	Σ
MAT_P	80 000	120 000	200 000
$MZDY_P$	20 000	40 000	60 000
$R_{V1,2}$	$200\,000 \times 400\,000 / 250\,000 =$ $= 320\,000$	$50\,000 \times 400\,000 / 250\,000 =$ $= 80\,000$	400 000
$NORMMRV_{1,2}$ (nevyužitý zdroj)			124 400 normominut
$R_{S1,2}$	$(300\,000 / 60\,000) \times 20\,000 =$ $= 100\,000$	$(300\,000 / 60\,000) \times 40\,000 =$ $= 200\,000$	300 000
N_C na 1 kus	520 000	440 000	960 000

Nákladově tedy vychází při uplatnění přesnější metodiky ABC lépe výrobek V2, který při aplikaci metodiky procenta režie vyšel ve srovnání s výrobkem V1 jako méně výhodný.

Zároveň příklad ukazuje existenci nevyužité kapacity, což by v reálných podmínkách vedlo k optimalizaci marketingových aktivit podniku.

Použitá literatura

GOLDRATT, E.M.-COX, J.: *The Goal*. Proton-on Hudson, North River Press, 1984.

HICKS, D.T.: *Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses: An Implementation Guide*. John Wiley & Sons, New York 1992

KISELICOVÁ, R., KOMORNÍK, J., MATUŠKA, J., RAFAJ, P.: *Metóda ABC: kalkulácia skutočných nákladov na produkt*. ELITA, 1. vydání, Bratislava 1997, 96 stran. ISBN 80-8044-035-2

LIVINGSTONE, J. L.: *The portable MBA in finance and accounting*. John Wiley & Sons, Inc., New York 1992, 524 stran. ISBN 0-471-53226-6