

APLIKÁCIA ALOKAČNÝCH PRINCÍPOV A JEJ VÝZNAM PRE KVALITU ROZHODOVANIA V MANAŽÉRSKOM ÚČTOVNÍCTVE

Applied allocation principles and their importance to reach high-quality of decision in managerial accountig

Renáta Antalová

Sledovanie nákladov alebo iných hodnotových veličín samých o sebe nie je úplne zmysluplné. Ich plánovanie, evidencia a kontrola sú vo všeobecnosti možné len vtedy, ak sa viažu k inej veličine. Môže to byť podnikový výkon, útvar, časové obdobie, výrobné faktory... Historicky najstarším, najvýznamnejším a teda aj najširšie využívaným nástrojom hodnotového riadenia, prepájajúcim vecnú a hodnotovú stránku podnikateľského procesu je kalkulácia. Rozumie sa ňou: „prepočet nákladov, marže, zisku, ceny alebo inej hodnotovej veličiny na výrobok, prácu alebo službu, na činnosť alebo operáciu, ktorú je potrebné v súvislosti s ich uskutočnením vykonať, na podnikovú investičnú akciu alebo inak naturálne vyjadrenú jednotku výkonu.“ [3] Predkladaný príspevok sa bude venovať **princípom priradovania nákladov** príslušnému objektu.

V súvislosti s priradovaním nákladov určitému objektu, ktorý bude predmetom riadenia vystupujú do popredia základné otázky, to „Ako priradovať náklady predmetu kalkulácie a prečo priradovať nepriame režijné náklady predmetu kalkulácie?“ Alokácia nákladov sa môže uskutočniť na základe rôznych alokačných princípov. Voľba princípu závisí od rozhodovacej úlohy, ktorú treba riešiť (napr. oceňovanie dokončených a nedokončených výrobkov, motivácia zamestnancov, obhajoba ceny, úvahy o možnosti úhrady vynaložených nákladov pri stanovenom sortimente, množstve a cenách výkonov, o dlhodobej efektívnosti výkonov). Pretože viaceré rozhodovacie úlohy nie sú spravidla riešiteľné aplikáciou rovnakého princípu alokácie, žiaducim môže byť uplatnenie viacerých alokačných princípov. V teórii a praxi sa v rámci alokačnej problematiky časom vyformovali rôzne prístupy a aj pomenovania alokačných princípov. V nemecky hovoriacich krajinách, kde sa nákladové účtovníctvo člení na účtovníctvo nákladových druhov, zodpovednostné a výkonovo orientované účtovníctvo, sa aj alokácia nákladov posudzuje v rámci týchto troch uvedených okruhov. V literatúre sa najčastejšie uvádzajú dve skupiny alokačných princípov. Prvú skupinu tvoria princípy, na základe ktorých môže byť dosiahnuté pokiaľ možno čo najvernejšie zobrazenie vzniku nákladov. Do tejto skupiny, príčinne orientovaných princípov,

možno zaradiť princíp príčinnosti a princíp identity. Druhú skupinu tvoria ostatné, pomocné princípy. Sem možno zaradiť princíp priemerovania a únosnosti.

Príčinne orientované princípy

Princíp **príčinnej súvislosti** je významným alokačným princípom. V najširšom chápaní znamená, že určitému objektu smú byť priradené len tie náklady, ktoré tento objekt príčinne vyvolal. Takýmto objektom môže byť podnikový výkon, skupina výkonov, strojové hodiny, stredisko... V rámci účtovníctva nákladových druhov potom podľa princípu príčinnosti platí, že nákladom smie byť len taká ocenená spotreba výkonov a služieb, ktorá bola zapríčinená typickou podnikovou tvorbou výkonov, inak ide o neutrálny náklad z pohľadu finančného účtovníctva. Uvedené chápanie korešponduje s chápaním pojmu náklad v manažérskom účtovníctve: „Náklad je hodnotovo vyjadrené, účelné vynaloženie ekonomických zdrojov podniku, účelovo súvisiace s ekonomickou činnosťou.“ [4] Špecifická a v praxi najvýznamnejšia forma princípu príčinnej súvislosti sa viaže k výkonovo orientovanému nákladovému účtovníctvu.

K príčinne orientovaným princípom sa zaraďuje aj **princíp kauzality**. Podľa kauzálnej interpretácie princípu príčinnosti existuje medzi nositeľom nákladu a nákladom vzťah „príčina – dôsledok“. Nositeľ nákladu je pôvodcom nákladu, a sú mu priradené len tie náklady, ktoré pri vzniku dodatočnej jednotky nositeľa dodatočne vzniknú. Alokácia fixných nákladov na kalkulačnú jednotku vo výkonovo orientovanom účtovníctve teda nie je v súlade s princípom kauzality ako špecifickej formy princípu príčinnosti. Daný rozpor sa snaží riešiť kalkulácia variabilných nákladov. Princíp kauzality nemá uplatnenie v účtovníctve podľa nákladových druhov.

Kým podľa princípu kauzality je vznik nákladu zapríčinený tvorbou výkonu, podľa **princípu finality** sú náklady len prostriedkom tvorby výkonu. V prvom prípade (podľa princípu kauzality) to znamená, že náklad by nevznikol bez výkonu a v druhom prípade (podľa princípu finality), že výkon by nevznikol bez nákladu (náklady bez výkonu vzniknúť môžu). Podstatu princípu finality možno označiť vzťahom „účel – prostriedok“. Fixné náklady sú na základe uvedeného princípu chápané ako prostriedok vložený za účelom zachovania podnikovej prevádzkyschopnosti a môžu byť preto priradené úhrnu výkonov produkovaných v rámci tejto kapacity. Podľa princípu finality nemôžu byť prerozdelené príčinne všetky fixné náklady. V konečnom dôsledku by to znamenalo, že by sa objektu alokácie priradili variabilné a určitá časť fixných nákladov.

Existuje rad nákladov, ktoré sa nedajú na útvar alebo výkon priradiť priamo a pri ich priradení útvaru alebo výkonu sa aplikuje ďalší princíp z rámca príčinne orientovaných princípov, **princíp proporcionality**. Ide tu o alokáciu na základe proporcionálneho vzťahu medzi nákladom a nositeľom nákladu. Princíp proporcionality znamená vo vzťahu k zodpovednostnému účtovníctvu, že režijné náklady sa priradujú strediskám proporcionálne k určitým vzťahovým veličinám. Prostredníctvom týchto merných veličín musia byť merateľné výkony stredísk. Vytknúť uvedenému princípu možno to, že proporcionalita neznamená vždy nutne príčinu. Proporcionálna alokácia je v súlade s príčinnosťou, ak je priebeh nákladových funkcií lineárny.

„Podľa princípu **identity** sú náklady skúmanému objektu jednoznačne a nutne priraditeľné, keď bola existencia tohto skúmaného objektu vyvolaná tým istým rozhodnutím ako práve tieto priraditeľné náklady.“ [1] Schweitzer a Küpper, odvolávajú sa na Paula Riebela ku ktorému sa viaže princíp identity, uvádzajú: „Vznik výkonov nemôže byť interpretovaný ako príčina vzniku nákladov. Skôr sú ako spotreba, tak aj vznik výkonov dôsledkom vkladu všetkých ekonomických zdrojov. Vklad ekonomických zdrojov závisí podľa Riebela od rozhodnutí. Riebel zastáva názor, že náklady môžu byť priradené určitým výnosom len vtedy, keď boli náklady i výnosy vyvolané tým istým rozhodnutím.“ [5]

Pomocné princípy

Až v prípadoch, ak sa pri priradovaní nákladov na jednotku nositeľa nákladov nedá uplatniť žiadny z hore uvedených alokačných princípov, pomôcť môže aplikácia princípu **priemerovania**. Základná otázka, na ktorú sa uvedený princíp orientuje, znie: „Aké náklady pripadajú v priemere na určitý výrobok?“ Tento prímer nie je štatistickou strednou hodnotou, skôr štatistickou vzťahovou veličinou, pomocou ktorej sa náklady priradujú kalkulačnej jednotke. Takýmito vzťahovými veličinami sú často iné náklady, najmä priame. Ak sa napríklad pri alokácii režijných nákladov strediska zásobovania na kalkulačnú jednotku vezmú ako rozvrhová základňa náklady na spotrebovaný priamy materiál, predpokladá sa, že všetky produkty majú „rovnaký vzťah“ k priamemu materiálu i režijným nákladom. Ak bude mierou na priradovanie nákladov príslušným objektom ich primeraná zaťažiteľnosť nákladmi, do úvahy prichádza **princíp únosnosti** nákladov, ako forma princípu priemerovania. Tak možno napríklad priradiť náklady na jednotku výkonu proporcionálne k predajným cenám. Otázka na ktorú sa odpovedá v tomto prípade je: „Akú výšku nákladov je schopný objekt alokácie „uniest“ v predajnej cene. Nevýhodou takejto alokácie je zaťažovanie výnosovo

silných produktov nákladmi a pokles motivácie v „hospodárnom“ riadení. Uplatnenie princípu únosnosti sa predpokladá v úlohách spojených s obhajobou ceny, v reprodukčných úlohách, resp. ako motivácia na lepšie využitie kapacity. V rámci ocenenia dokončených a nedokončených výrobkov pre potreby zostavenia účtovnej závierky je využitie princípu únosnosti nákladov obhájiteľné. Aplikáciu ktorejkoľvek formy princípu priemerovania pre potreby plánovania a kontroly v nákladovom účtovníctve treba jednoznačne odmietnuť.

Záver

Cieľom alokácie nákladov je poskytnúť používateľovi relevantné informácie pre určité rozhodnutie. V prvom rade si treba uvedomiť čo chceme na základe poskytnutých informácií riešiť. Postup pri oceňovaní nedokončenej výroby, výrobkov, polotovarov vlastnej výroby a aktivovaných výkonov pre potreby zostavovania účtovnej závierky je ovplyvnený existujúcimi všeobecne platnými právnymi normami v zásade vychádzajúcimi z požiadavky porovnateľnosti pre účtovné jednotky. Inak treba postupovať pri rozhodovaní o budúcom sortimente, inak pri reprodukčných úlohách pri ktorých je základnou otázkou úhrada všetkých nákladov vynaložených v podnikateľskej činnosti. Alebo treba v podstate „abstrahovať od reálnych nákladov“ pri úlohách s cieľom motivácie zamestnancov pri tvorbe vnútro podnikových cien. Neznalosť uplatneného princípu alokácie alebo uplatňovanie jediného alokačného princípu pri priradovaní súboru nákladov výkonu, kde by sa vyžadoval individuálny prístup k jednotlivým nákladom, môže vo významnej miere ovplyvniť správnosť rozhodnutí manažmentu a možno aj budúcnosť podniku.

Abstrakt

Príspevok sa venuje samostatnej časti manažérskeho účtovníctva zaoberajúcej sa priradovaním nákladov určitému objektu, ktorý chceme riadiť, konkrétne alokačným princípom. V príspevku sú opísané základné myšlienky a predpoklady z ktorých jednotlivé princípy vychádzajú, resp. možnosti ich aplikácie v jednotlivých subsystémoch manažérskeho účtovníctva.

Kľúčová slova: Princípy alokácie nákladov

Summary

The article devoted to a particular part of managerial accounting, which deals with cost allocation to a defined object, subjected to our management – based on allocation principle. Likewise describing basic ideas and assumptions on which these principles are based, respectively their application in separate subsystems of managerial accounting.

Key words: Cost allocation principles

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] HABERSTOCK, L.: Kostenrechnung I. Desiate vydanie. Berlin: ERICH SCHMIDT VERLAG, 1998. strana 50. ISBN 3-503-05033-7.
- [2] HOITSCH, H.-J. – LINGAU, V.: Kosten- und Erlösrechnung. Tretie, prepracované vydanie. Berlin Heidelberg: SPRINGER, 1995. ISBN 3-540-66296-0.
- [3] KRÁL, B.: Manažerské účetnictví. Prvé vydanie. Praha: MANAGEMENT PRESS, 2002. strana 168. ISBN 80-7261-062-7.
- [4] KRÁL, B.: Manažerské účetnictví. Prvé vydanie. Praha: MANAGEMENT PRESS, 2002. strana 37. ISBN 80-7261-062-7.
- [5] SCHWEITZER, M. – KÜPPER, H.-U.: Systeme der Kosten- und Erlösrechnung. Siedme vydanie. München: VERLAG FRANZ VAHLEN, 1998. Strana 88. ISBN 3-8006-2276-9.

Kontakt

Renáta Antalová, Mgr. Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 756, renata.antalova@euba.sk