

Activity Based Costing

(Kapitola o informacích pro management)

Mnoho podniků produkuje hory dat o nákladech, ale vedení společnosti z toho dostává jen málo nebo žádné užitečné informace o výkonnosti. Informace manažerského účetnictví přicházejí příliš pozdě, příliš agregované a příliš zkreslené na to, aby byly relevantní pro rozhodování při manažerském plánování a řízení. V důsledku toho podniky dělají chybná rozhodnutí, např. racionalizují ziskové výrobky, vyvíjejí produkty, které ziskové nejsou, přistupují k outsourcingu, který není nutný. Management mnoha společností nedůvěřuje tradičním informacím o nákladech a často se uchyluje k neoficiálním nákladovým analýzám.

Primárním cílem finančního účetnictví je poskytnout historický záznam, který spíše respektuje účetní konvence, než aby podporoval rozhodování vedoucích pracovníků. Tradiční přiřazování nepřímých nákladů výrobkům jako určité procento přímých mzdových nákladů bývalo dostatečné, ale v uplynulých 50 letech došlo k výraznému přechodu přímých mezd na režijní náklady díky automatizaci a zvýšení znalostí dělníků.

Activity Based Costing (ABC) bylo původně vyvinuto ve zpracovatelském průmyslu, ale je úspěšně používáno i v sektoru služeb a ve veřejné správě. ABC pomáhá podnikům:

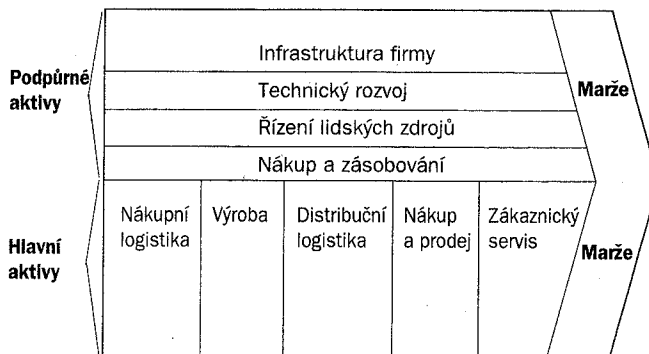
- stanovit ziskovost výrobků a služeb, prodejních kanálů, skupin zákazníků, nových výrobků, stanovit prodejní cenu, plánovat prodejní podporu, distribuci apod.;
- získat užitečnější informace pro řízení nákladů a pro zjištění možných zlepšení;
- vyhodnotit investiční náklady, akviziční náklady, rozhodovat alternativy „vyrábět versus nakupovat“.

Současné podnikatelské prostředí

Globální konkurence, tedy konkurence v celosvětovém měřítku, v průběhu posledních deseti let nabývá na intenzitě a pravděpodobně se bude nadále stupňovat. Tento jev není nový, ale nová je míra souvisejících změn. Konec dvacátého století je doba, kdy se soustavně zvyšuje počet společností s globální perspektivou. Akvizice, převzetí společností jinou, fúze, strategické spojenectví, společné podniky a jasný konkurenční úspěch z organického růstu konsolidovaly postavení globálních společností, tedy společností působících v celosvětovém měřítku. Nyní muse-

jí společnosti více než kdy předtím soutěžit s tím nejlepším v celosvětovém měřítku, a to i na svých domácích trzích.

Z pohledu trhu byla velmi důkladně prozkoumána dynamika, obsažená v konkurenčním boji v jednotlivých průmyslových odvětvích. Michael Porter uvádí, že konkurenční výhoda podstatně roste s hodnotou, kterou je společnost schopna vytvořit pro zákazníky svých služeb a výrobků. Jeho model hodnotového řetězce rozděluje společnost do samostatných, ale propojených aktivit, z nichž tato hodnota vzniká.



Obrázek 1. Hodnotový řetězec popsáný Michaelem Porterem

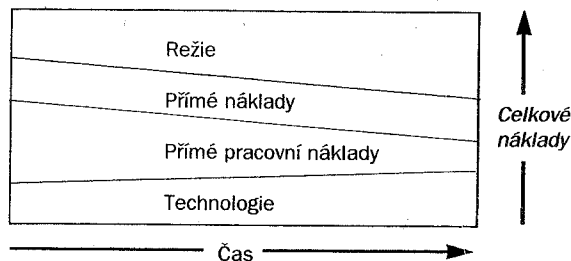
Na základě tohoto modelu se jakákoliv společnost může rozhodnout, kde bude vytvářet svoji konkurenční výhodu a jak ji bude trvale udržovat.

Měnící se struktura nákladů

Za posledních 30 let došlo ve výrobním sektoru k velmi rozsáhlým změnám. Tyto změny měly dopad na strukturu nákladů ve výrobě, následný pokles použitelnosti tradičních přístupů k hospodaření s náklady a měření výkonnosti. To vytváří potřebu nových informací.

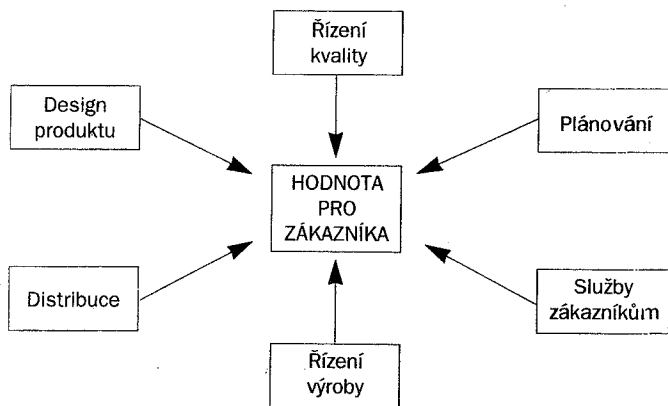
Výchozím bodem je posoudit, jak se změnil typický profil nákladů výrobního podniku za posledních 30 let. Znázorňuje to obrázek č. 2. Podíl nákladů tvořených přímými osobními náklady dramaticky poklesl a ve Velké Británii nyní představuje přibližně 15 %. V mnoha vysoce technic-

kých odvětvích tento podíl poklesl ještě více - ve „zhasnuté“ továrně (má se na mysli plně automatizovaný provoz, kde je možné vypnout osvětlení) nejsou přímé pracovní náklady vůbec žádné. Náklady, které dříve představovaly přímé pracovní náklady, byly přeneseny do většího podílu nepřímých nákladů (režie), včetně zvýšených nákladů na technologie, ať už jde o informační technologie nebo automatická výrobní zařízení. Důvody tohoto posunu v nákladech není třeba vysvětlovat. Prohlídka továrny v 60. letech ve srovnání s podobnou továrnou v 90. letech by odhalila, jak málo lidí je potřeba přímo v provozu, a to v důsledku nových technologií, automatizace a výrobních metod. Pro tyto účely se předpokládá, že přímé náklady, jako například suroviny, zůstaly beze změn, i to ovšem závisí na daném specifickém odvětví.



Obrázek 2. Změna typického profilu nákladů výrobního podniku za posledních 30 let

Tato změna ve struktuře nákladů však má větší význam než pouhé přesunutí z jedné kategorie nákladů do druhé. Skutečný význam této změny spočívá v tom, že se mění místo, kde v podniku dochází ke skutečnému vytváření hodnot. Je tendence upustit od představy, že hodnota vzniká ve výrobním procesu, v tovární hale, kde dochází k montáži nebo přeměně suroviny. To už totiž pro většinu výrobních podniků dávno neplatí. Činnosti v oblasti režie se staly důležitým prvkem vytváření přidané hodnoty a často právě zde vzniká konkurenceschopnost podniku. To znázorňuje obrázek 3.



Obrázek 3. Oblasti režijních nákladů jsou velmi důležité pro vytváření přidané hodnoty produktu

A tak již nestačí být efektivní pouze ve výrobě. Je třeba překonat konkurenci lepším designem, plánováním výroby či službami zákazníkům - a zároveň být stejně efektivní jako konkurence ve výrobě. Skutečně mnoho podniků si v současné době klade otázku, co vlastně je podstatou jejich podnikatelské činnosti. Například, jak všichni víme, mnoho společností v automobilovém a leteckém průmyslu se rozhodlo, že podstatou jejich obchodní činnosti je schopnost provádět konstrukční a designérskou činnost a montáž. Výroba jako taková se omezuje pouze na ty součástky, kde je nutné si udržet klíčové kompetence; ostatní výrobní činnost je zadávána subdodavatelům. Činnosti

v oblasti režijních nákladů je třeba řídit stejně efektivně jako činnosti v rámci provozu, a to z hlediska hodnocení výkonnosti i z hlediska hospodaření s náklady.

V důsledku výše popsaných změn se v mnoha organizacích řada manažerských informací stala pro vedení irelevantní nebo dokonce i zavádějící, a společnost díky tomu promeškala svou příležitost plně využít svůj potenciál a dostat se do předního postavení. Hlavní prvky tradičního přístupu k hospodaření s náklady a měření výkonnosti jsou uvedeny dále.

Standardní sledování nákladů a pokrytí režii

Základním rysem standardního způsobu přiřazování nákladů je sledování nákladů na suroviny a přímých pracovních nákladů v pevně, předem stanovené ceně a jejich následné poměřování oproti skutečným hodnotám za účelem zjištění odchylek. U těchto odchylek se předpokládá, že příčinou jejich vzniku je efektivita, objem nebo cena, a záměrem je používat právě těchto odchylek k řízení činnosti dané továrny. Výrobní náklady, zjištěné tímto standardním způsobem přiřazování nákladů, jsou obvykle používány ke stanovení hodnoty zásob, pro účely stanovení nákladů na prodané výrobky a někdy slouží i jako podklad pro rozhodování při stanovování prodejní ceny, pro zvažování, zda se daný produkt má zakoupit, nebo zda si ho má podnik sám vyrobit a podobně. Tento důraz na finanční odchylky a náklady na prodané výrobky byl pro mnoho účetních velmi atraktivní stránkou standardního přístupu k přiřazování nákladů, protože poskytuje jasné podklady pro výsledovku i rozvahu v daném období.

Nevýhody tohoto standardního přístupu k přiřazování nákladů jsou následující:

- Ze struktury standardních nákladů vyplývá, že je přijatelné dosáhnout nulové odchylky například u zcela zbytečné činnosti. To je v rozporu s programem soustavného zlepšování, kdy je kladen důraz na nutnost dosáhnout lepší výkonnosti. Rovněž okamžik zpětné vazby pro účely operativního řízení je u standardního systému poměrně vzdálen - vzhledem k času, který je třeba k identifikaci odchylky a jejího zpětného sledování (což je velmi často navázáno na měsíční cyklus účetních výkazů). Podstatou operativního řízení by mělo být, aby informace byly získávány okamžitě, takže jakýkoliv problém by bylo možno ihned napravit bez dalších ztrát.

- Většina standardních systémů přiřazování nákladů zahrnuje i princip krytí režijních nákladů. Do sledování jsou tedy zahrnovány nejen přímé náklady a náklady na suroviny a komponenty, ale i část režijních nákladů továrny, někdy i celé tyto náklady. Obvykle je používána metoda přiřazování na základě objemu při použití určité sazby, například přičtení určitého procenta k nákladům na materiál, použití sazby režijních nákladů v poměru k přímým pracovním nákladům nebo nákladům na strojní zařízení. Princip odchylek je tedy rozšířen i na oblast režie s tím, že konečným výsledkem jsou odchylky v ceně a objemu.

S tímto modelem krytí režijních nákladů jsou spojeny následující, velmi reálné problémy:

- Vazba mezi přiřazenou částí režijních nákladů a daným výrobkem je velmi nespecifická, neodráží skutečnou potřebu zdrojů, kterou každý produkt pro daný podnik představuje, ani nezachycuje, jak by se režijní náklady chovaly při zvýšení či snížení objemu.

- Toto pojetí podporuje nadměrnou produkci, protože zahrnutí režijních nákladů do nákladů na produkt se nakonec projeví v hodnotách zásob na konci období, čímž se zvyšuje zisk za dané období (ačkoliv se jedná pouze o účetní časový rozdíl, protože konečný stav zásob v jednom období představuje vždy počáteční stav v příštím období, je to přesto příliš často používaná pomůcka). Toto je tedy v rozporu se zásadou just-in-time.

- Tato koncepce podporuje produkci snadno vyrobitelných položek, které mohou být použity ke krytí režie a vytvoření pozitivní odchylky, spíše než výrobu obtížně vyrobitelných produktů. Toto je v rozporu se zásadou měření výkonu při dodržení plánu a filosofií MRP (Material Requirements Planning).

Nové přístupy

Ve všech nových přístupech ke sledování nákladů je zřejmý trend přesunout měření výkonnosti a řízení nákladů od podpory účetního modelu podnikání k tomu, aby více zobrazovaly realitu toho, co se děje, a sloužily potřebám manažerů pro jejich rozhodování. To nezbytně znamená:

- menší důraz na finanční údaje;
- snahu mít přibližně správné údaje, místo dokonalé přesnosti, která nijak nepomůže;
- poskytování informací v takových periodách, kdy jsou potřeba pro rozhodování, místo vnučeného standardního měsíčního cyklu;
- pohled dopředu s důrazem na rozhodování a další kroky, místo analýzování minulosti;
- dívat se i na okolí vlastního podnikání, nejen na jeho vnitřek.

Nyní můžeme zvážit, jaký by měl být nový přístup k potřebám informací v oblasti měření výkonnosti a řízení nákladů.

- **Externí informace pro strategické řízení:** Předpokládáme-li, že strategie je ve velké míře formulována, na základě porovnání s konkurencí, referencí k situaci na trhu a v závislosti na dostupnosti nové technologie, je zásadně důležité pravidelně monitorovat trendy, jevy a výkyvy, týkající se těchto faktorů.

● **Stanovení nákladů na produkt:** Tradiční způsob přiřazování nákladů na produkty, jak byl již popsán dříve, sloužil především pro účely finančního výkaznictví. Jde tedy o využití k „pohledu zpět“. Avšak skutečný přínos přiřazování nákladů na produkt je používat tento pojem tak, že nám umožní „dívat se dopředu“. Pak můžeme na základě pochopení chování nákladů ovlivnit design výrobku, pomoci vytvořit nákladově efektivní postupy (vzhledem k tomu, že 85 % nákladů na produkt lze ovlivnit do okamžiku, kdy je produkt a výrobní postup navržen, tj. ve fázi designu).

● **Analýza ziskovosti:** Tradičně v rámci systému účetnictví a manažerských informací bylo s výrobkem nakládáno jako s hlavním nositelem nákladů. Avšak u mnoha podniků dnes platí, že podstatná část nákladů se váže k činnosti v oblasti styku se zákazníky, a rovněž platí, že často je velký rozdíl, co se týče spotřeby zdrojů, mezi klienty kupujícími stejný produkt. Je tedy třeba mít vytvořeny vhodné metody analýzy ziskovosti, aby podnik mohl maximalizovat návratnost svých vynaložených zdrojů a využít všech příležitostí, který daný výrobek na trhu má.

● **Rozpočtování:** Rozpočtování by mělo být ústřední, ne-li hlavní složkou řídicího procesu. Mělo by být okamžikem, kdy se vedení rozhoduje, kolik zdrojů (lidí, prostorů, technologií, strojů) věnovat, a jak tyto zdroje využít s ohledem na perspektivu podniku a jeho strategické záměry, co se týče výrobků i klientely. Efektivní rozpočtování tedy zahrnuje i přiřazení odpovídajících zdrojů, potřebných k zavedení procesů nutných ke splnění těchto potřeb.

● **Operativní řízení:** Vzhledem k rozsahu a složitosti moderního podnikání je velmi důležité mít takový systém, který vedení poskytne rychle a efektivně zpětnou vazbu v tom smyslu, že činnost probíhá dle plánu a zvláště že jsou přijímána nutná opatření k řešení problémů a plnění cílů.

● **Měření výkonnosti:** Cílem každodenní činnosti podniku je maximalizovat hodnotu, a právě toto je poměřováno z finančního hlediska. Je třeba, aby společnost měla zaveden systém měření výkonnosti, který by vedoucí pracovníky směřoval ke správným rozhodnutím (ovlivňoval jejich jednání) a stanovil jim cíle, ke kterým směřovat. Vyvážený soubor kritérií výkonnosti by zahrnoval klíčové faktory podnikatelské činnosti, které je třeba „mít v pořádku“ z hlediska klienta, i faktory, které znamenají, že organizace sama se dále rozvíjí, zvyšuje svůj potenciál a učí se novým postupům. Používané ukazatele měření výkonnosti by měly být přímo navázány na strategii podniku (jak dosáhnout konkurenceschopnosti a vytvářet přidanou hodnotu), a z ní by mělo být odvozeno, jaké jsou priority podniku, má-li podnik dosáhnout stanovených cílů.

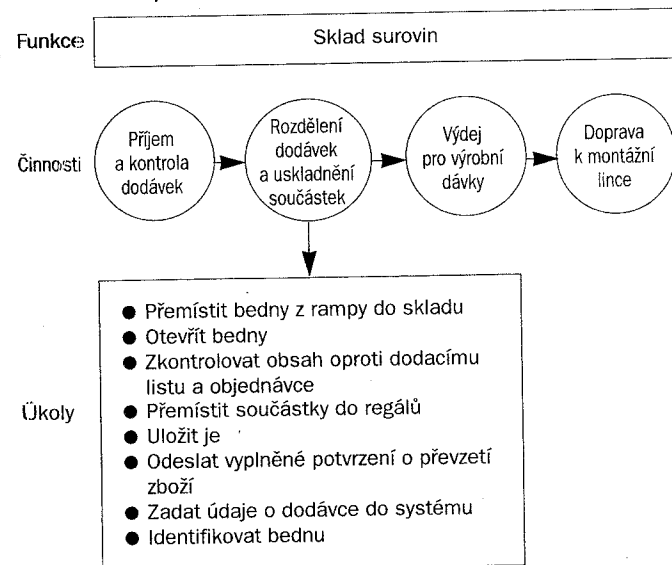
● **Zdokonalení procesů:** Vzhledem k důležitosti pracovních postupů pro téměř všechny podniky (protože právě na ně se především využívají zdroje a právě ony jsou prostředkem, kterým je hodnota dodávána klientům) je na místě mít zaveden mechanismus, který zajistí pravidelné zdokonalování používaných postupů.

Ústředním bodem hospodaření s náklady je rozhodnutí, kolik zdrojů vynaložit v každé oblasti podnikání, jak je efektivně využít, a poté měřit výkonnost při dosahování stanovených cílů. Tradiční vykazování nákladů se zaměřuje především na nakoupené zdroje. A tak tradiční výkazy nákladů obvykle obsahují mzdy, platy, nájemné atd. podle jednotlivých oddělení dle organizační struktury podniku. To je samozřejmě v pořádku, ale neříká to nic o tom, jak jsou tyto zdroje využívány těmi vedoucími pracovníky, kteří za ně zodpovídají (kromě obecných informací o tom, co se v daném úseku provádí). Vezmeme-li například odbor plánování výroby, tradiční výkaz nákladů by vám přesně doložil, kolik prostředků zde bylo vynaloženo za poslední měsíc v porovnání proti rozpočtu a proti loňskému roku, detailně až do poslední koruny (poté co by se všechny náklady pracně přiřadily do odpovídajících období za použití účetních technik, jako jsou odpisy a časové rozlišení). Ale neřekne nám to vůbec nic o následujících otázkách:

- co pracovníci plánování výroby dělají během své pracovní doby;
- zda je k dispozici odpovídající rozsah zdrojů;
- jaké faktory je vedou k vykonávání činnosti, kterou dělají nejčastěji;
- jak ovlivňují různé produkty, klienti či dodavatelé tyto faktory;
- zda činnosti, které oddělení zajišťuje, stojí méně nebo více, než by stát měly;
- jak je možné dělat věci efektivněji.

Přístup, založený na činnostech („activity-based approach“) se pokouší na některé z těchto otázek odpovědět. Tento přístup je založen na předpokladu, že abychom mohli pochopit, jak jsou zdroje využívány, je třeba nejprve pochopit, jaké činnosti jsou prováděny. Jsou to tedy právě činnosti, co spotřebovává zdroje. Pochopení, jaké činnosti jsou prováděny a stanovení nákladů na tyto činnosti nám zviditelní, jak jsou zdroje využívány a poskytne nám lepší podklad pro hospodaření.

Činnosti jsou zpravidla definovány jako něco mezi úkoly a funkcemi. Měření prováděné práce se všemi podrobnostmi, které to obnáší, je obvykle prováděno na úrovni úkolů, zatímco tradiční vykazování nákladů obvykle probíhá na úrovni funkcí (oddělení). Analýza činností je někde na půli cesty mezi těmito dvěma přístupy, aby objem informací byl zvládnutelný a zároveň byly informace dostatečně podrobné.



Obrázek 4. Činnosti jsou definovány na úrovni mezi úkoly a funkcemi

Z tohoto jednoduchého příkladu je možno si představit, jak by měla být analyzována činnost jednotlivých útvarů v podniku. Také si lze představit definování jednotlivých aktivit a přiřazení odpovídajících nákladů k těmto aktivitám. Pokud to takto proběhne, bylo by to, jako kdyby se pro vybraný časový úsek zachytily veškeré činnosti, které jsou v něm vy-

konávány, a také to, jak velký objem zdrojů společnosti (představovavých náklady) byl využit na provedení těchto činností. Nejlépe to funguje u funkcí, kde probíhají přesně ohraničené, opakované úkony. Funkce a pracovníci, které jsou organizovány na projektové bázi, nebo funkce, kde se velká část činností neustále mění, se pro tyto účely hodí méně.

Dalším krokem je zamyslet se, jak se náklady na každou činnost dělí podle nějakého dalšího ukazatele rozsahu činnosti, a z toho poté odvodit náklad na jednotku činnosti.

Pakliže jsme stanovili náklady na činnost (celkové i za každý časový úsek, kdy je daná činnost prováděna), můžeme začít tyto činnosti různě uspořádat. Tím můžeme lépe pochopit, jak se náklady chovají a jak jsou zdroje využívány. K tomu je třeba se zamyslet, co by mělo být nositelem nákladů. Tato část procesu je stejně důležitá jako analýza činností, a právě zde často dochází k chybám při uplatňování přístupu „založeného na aktivitách“.

První studie vycházející z principu nákladů přiřazených činnostem („activity based costs“) často uvažují jako jediného nositele nákladů výrobky tak, aby veškeré náklady byly přiřazeny k nějaké činnosti, s cílem vyčísřit veškeré náklady na výrobek. Ačkoli tento přístup působí do jisté míry uspořádaně a na první pohled může mít určitou přitažlivost, skutečnost zůstává, že ve většině velkých podniků se velké částky nepřímých nákladů prostě nechovají v závislosti na objemu výrobků. Ke stanovení nákladů, které jsou plně přiřazeny k výrobku, je tedy vždy třeba provést určité nespecifické alokace, které nijak neodrážejí to, jak se náklady skutečně chovají - a tento přístup je tedy jen jedním pohledem na náklady na činnost.

Naopak, klíčem k pochopení chování nákladů prostřednictvím analýzy činností je zvážit:

- K čemu bude daná informace použita.
- Jaké je skutečné chování nákladů.

Náklady na činnost se tedy stávají stavebními kameny, které lze poté uspořádat různými způsoby, jak znázorňuje obrázek 4. Tatáž základní informace tedy může být využita mnoha způsoby. Stanovení nákladů na činnosti tedy není samo o sobě konečným cílem, ale pomůckou nebo metodou, jak dosáhnout lepších výsledků při zajišťování manažerských informací.

Rovněž platí, že má-li být realita věrně zobrazena, není vhodné při každé analýze použít všechny náklady na činnosti. Platí tedy, že náklady, které vycházejí z činností souvisejících s produkty, by měly být zahrnuty do nákladů na produkt; náklady, které vznikají z činností se zákazníky, by měly být zahrnuty při analýze zákazníků a tržního segmentu; při stanovování nákladů na procesy by bylo na místě zahrnout veškeré náklady na činnosti související s daným procesem. A tak dále. Jedinou situací, kdy by analýza zahrnovala náklady na veškeré činnosti, by bylo, pokud by byly zobrazovány dle odpovědnosti - což je důvod, proč veškeré náklady podniku nakonec vždy připadnou některému z rozpočtových středisek. Tyto různé způsoby využití principu nákladů na činnosti budou popsány dále.

Stanovení nákladů na činnosti

Existují dva způsoby, jak stanovit náklady na činnosti v daném podniku: Buď můžeme začít položkami hlavní knihy, nebo vycházet ze stávajících nákladových středisek a výkazů jednotlivých úseků. Ani jeden ze způsobů není špatný a záleží na požadovaných informacích a dostupnosti výchozích dat, který způsob si vybereme. Stanovení nákladů na činnosti z jednotlivých řádků hlavní knihy zahrnuje vytvoření skupin nákladů, které budou v sobě zahrnovat veškeré příslušné náklady související s danou činností. Takto získáme vhodný způsob, jak rozdělit náklady například na odpisy výrobní haly mezi veškeré činnosti prováděné v rámci podniku, u kterých bylo zjištěno, že tento zdroj využívají. Jako jiný příklad můžeme uvést náklady na mzdovou účtárnu, které lze přiřadit na základě počtu zaměstnanců tak, že si každá skupina nákladů převezme část nákladů na administrativu spojenou s výplatou mezd, která odpovídá počtu lidí, kteří jsou do dané nákladové skupiny přiřazeni.

Druhá metoda, která využívá výkazů jednotlivých nákladových středisek, jednoduše využívá dosavadní analýzy nákladů před vytvořením

vlastních nákladových skupin dle činností, obvykle formou jednoduché matice.

Porovnejme nyní přiřazování nákladů na činnosti na základě řádků hlavní knihy a na základě výkazů nákladových středisek:

- Na základě řádků hlavní knihy.

- Jako východisko potřebujete jen základní údaje - nespolehlá te přesnost a správnost výkazů nákladových středisek.

- Je snadnější zajistit kontrolu úplnosti zahrnutých / nezahrnutých nákladů.

- Je možno snadněji zpětně vysledovat náklady v rámci jednotlivých skupin nákladů dle činností tím, že se vyhnete přesunům mezi odděleními místo mezi činnostmi.

- Na základě výkazů nákladových středisek.

- Pro vedoucí oddělení je snadnější se zapojit, protože jako východisko se používají jejich výkazy.

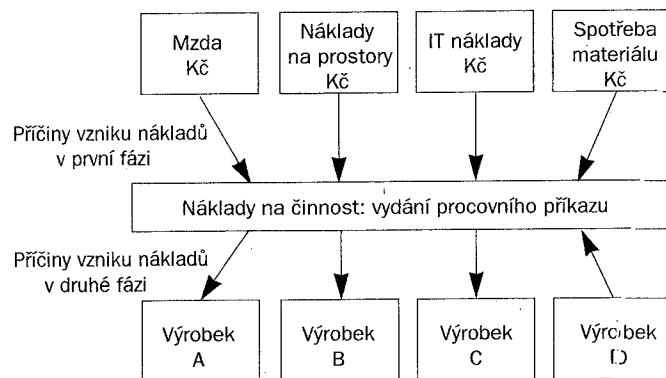
- Tento způsob může být méně pracný, protože nákladová střediska již představují první stupeň analýzy dle činností.

- Je snadnější, pokud hodláte brát v úvahu jen část podniku.

Příčina vzniku nákladů

Termín „cost driver“ je používán již dlouho právě ve spojení s přístupem přiřazení nákladů podle činností. Tento termín však není používán příliš konzistentně, a není tedy zcela jasné, co vlastně znamená. Dříve byl používán například Robinem Cookem při uplatňování principu „nákladů na činnost“ ke stanovení nákladů na výrobek. Novým termínem first stage cost driver - „příčina vzniku nákladů v první fázi“ - označil způsob, jakým jsou náklady z jednotlivých řádků hlavní knihy přidělovány do jednotlivých nákladových skupin dle činností. Termínem second stage cost driver - „příčina vzniku nákladů v druhé fázi“ - označil způsob, jak přiřadit náklady na činnost jednotlivým výrobkům.

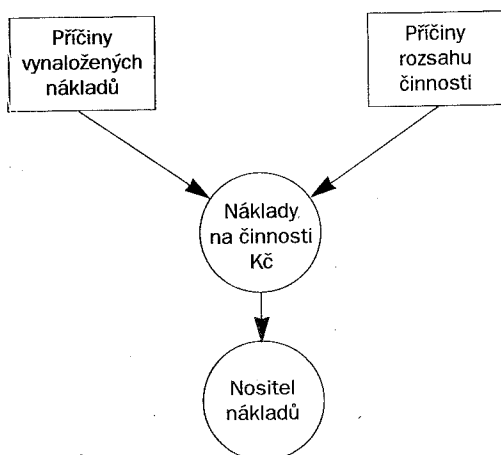
V tomto smyslu tedy příčiny vzniku nákladů v první fázi zahrnují takové faktory, jako je vynaložený čas, plošná výměra prostor atd. (podobným způsobem, jakým jsou náklady často přiřazovány na nákladová střediska jednotlivých oddělení pro účely kontroly plnění rozpočtu), a příčiny vzniku nákladů v druhé fázi propojují náklady na činnost s jednotlivými výrobky; na obrázku 6 vidíme náklady pracovních příkazů potřebných pro každý výrobek.



Obrázek 5. Náklady na vydávání pracovních příkazů

Ačkoliv používání příčin vzniku nákladů pro první a druhou fázi je v daném kontextu velmi přínosné, je termín cost driver používán i v jiném významu; zde jde o faktory, které působí, že při provádění dané činnosti vzniká právě tolik nákladů, spíše než o faktory, které působí, že k činnosti dochází právě tak často. Graf ve tvaru písmene „Y“, znázorněný obrázkem 6, vypovídá o tom, že existují faktory, které určují, jak často je daná činnost prováděna, což jsou „drivery“ na úrovni činnosti. Například řada produktů, které zahrnují mnoho montážních kroků, bude obsahovat vysokou míru činnosti „vydat pracovní příkaz“ a je-li cílem dané analýzy stanovit náklady na výrobek, je třeba tyto náklady navázat na daný výrobek podle počtu pracovních příkazů, které daný produkt vyžaduje.

Avšak drivers dle vynaložených nákladů - „cost input drivers“ - jsou faktory, které působí, že činnost „vydat pracovní příkaz“ stojí právě tolik, kolik stojí, pokud je prováděna.



Obrázek 6. Faktory, které působí na vznik nákladů

Vrstvy nákladů

Systém stanovení nákladů má mnoho použití, může sloužit například jako podklad pro rozhodování, kontrolu a plánování. Společným prvkem všech těchto možností využití je, že systém přiřazování nákladů se snaží modelovat, jak se náklady chovají. Do systému jsou na počátku vloženy proměnné (odchyly) a systém předpovídá, jak se náklady budou chovat nebo jak by se měly chovat. Čím více se model blíží skutečné situaci v podniku, tím je přínosnější. A právě z tohoto důvodu je přístup založený na činnostech tak dobře přijímán. Procházka po továrně nebo

kanceláři snadno odhalí, jaké činnosti lidé provádějí - a to je právě to, jak jsou v podniku využívány zdroje. Přístup k hospodaření s náklady založený na činnostech může být použit k vytvoření modelů, které zobrazí významné činnosti prováděné v rámci podniku, takže když dojde ke změně proměnných faktorů v modelu, bude mít výsledek větší vypovídací schopnost.

Užívání principů „nákladů na činnost“ však nedá systému přiřazování nákladů dostatečnou strukturu, a právě zde vstupují do hry „vrstvy nákladů“ („cost layers“). Vrstvy nákladů velmi úzce souvisí s pojmem cost drivers, o kterém jsme již hovořili dříve. Má-li struktura systému přiřazování nákladů odrážet skutečnost, musí vždy brát na vědomí hlavní příčiny vzniku nákladů v rámci dané podnikatelské činnosti.

Shrnutí

ABC nepředstavuje všelék na nedostatky finančního a tradičního manažerského účetnictví. V oblasti nákladových informací nelze nikdy říci, že určitý údaj je zcela přesný či správný. ABC však na rozdíl od tradičního manažerského účetnictví respektuje kvalitu a kvantitu procesů, které vytvářejí výslednou hodnotu pro zákazníka. Poskytuje tak mnohem transparentnější a strukturovanou informaci pro vedoucí pracovníky, která umožňuje analyzovat ziskovost z nejrůznějších pohledů. Současně je užitečným zdrojem informací o ceně jednotlivých podnikových zdrojů a způsobu jejich využití, což by mělo vést k úvahám o racionalizaci procesů a tím úspoře nákladů.

ABC má i určitá omezení. Ve společnostech s malým počtem produktů a zákazníků jsou jeho výhody proti tradičnímu manažerskému účetnictví nepatrné. Obecně je třeba vzít v úvahu také náklady na přechod od tradičního účetnictví k ABC, které by měly být vyváženy očekávanými přínosy. Ve společnostech se složitějšími strukturami se však vyplatí pořízení specializovaných softwarových produktů, které podporují výpočty, spojené s přiřazováním nákladů podle principů, uvedených v tomto článku.

Vlastimil Dominik
KPMG Praha