

Metóda Activity-Based Costing - Moderný prístup k riadeniu

Eubica Floreková¹ a Katarína Čuchranová²

Activity – based costing method

Activity based costing is a method of identifying and tracking the operating costs directly associated with processing items. It is the practice of focusing on some unit of output, such as a purchase order or an assembled automobile and attempting to determine its total as precisely as possible based on the fixed and variable costs of the inputs.

You use ABC to identify, quantify and analyze the various cost drivers (such as labor, materials, administrative overhead, rework.) and to determine which ones are candidates for reduction.

A processes any activity that accepts inputs, adds value to these inputs for customers and produces outputs for these customers. The customer may be either internal or external to the organization. Every activity within an organization comprises one or more processes. Inputs, controls and resources are all supplied to the process.

A process owner is the person responsible for performing and or controlling the activity.

The direction of cost through their contact to partial activity and processes is a new modern theme today. Beginning of this method is connected with very important changes in the firm processes.

ABC method is a instrument , that bring a competitive advantages for the firm.

Key words: fixed costs, variable costs, cost drivers

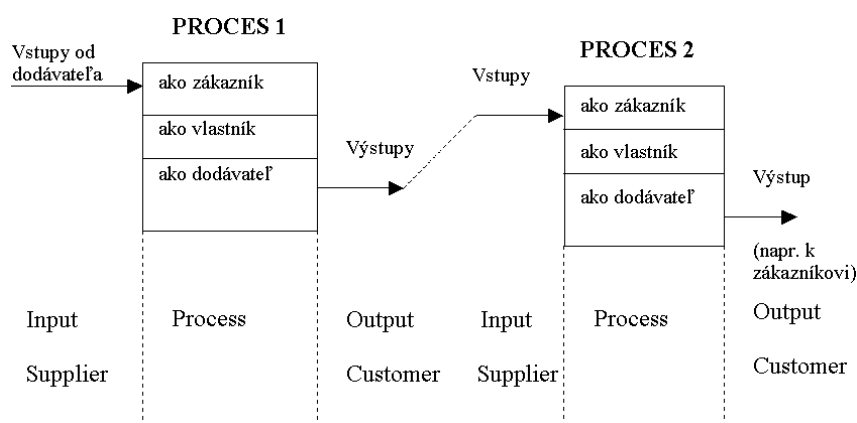
Úvod

Jednoznačným trendom súčasnosti je hľadanie a tvorenie štandardných modelov riadenia a rozhodovania. Štandardizáciu riadenia je možné realizovať v akomkoľvek podniku. Tento prístup firme pomôže vytvoriť efektívnejšie postupy v oblasti uspokojovania potrieb zákazníka. „**Pokiaľ by však existoval jednotný štandard riadenia a rozhodovania, tak by v podstate zanikol konkurenčný boj.**“ Moderné koncepcie riadenia predstavujú modely, ktoré delia podnik na podstatné oblasti a stanovujú tak priority pre rozhodovanie. Uvedené modely pritom vychádzajú zo spoločných prvkov:

- ❖ Procesy a správny pohľad na ne je dôležitou súčasťou úspešného riadenia (Process management).
- ❖ Zákazník a orientácia na uspokojovanie jeho potrieb je podstatným prvkom pre riadenie a rozhodovanie (Management by Customer by Quality).
- ❖ Meranie procesov a ich kontinuálne vyhodnocovanie z finančného a nefinančného hľadiska je základom flexibility, konkurencieschopnosti a prežitia firmy.

Pre uvedenie modernej koncepcie riadenia do praxe je potrebné využívať podporné metódy merania a vyhodnocovania. Najkomplikovanejšou oblasťou, kde nie je možné štandardné riešenie prostredníctvom tradičných systémov riadenia, je meranie a hodnotenie procesov.

Procesné riadenie sa stáva podmienkou pochopenia želaní a očakávaní zákazníka. Tak ako svet smeruje ku



Obr.1. IPO diagramy, C-S vzťahy v procesoch.

Fig.1. IPO diagrams & C-S relationship at Processes

globalizácii, tak aj disciplíny manažmentu smerujú k integrácii. Procesné riadenie je možné aplikovať rôznymi spôsobmi. Tlak zákazníka na firmu je viditeľný i vo vývoji relatívne oddelených disciplín manažmentu, ako sú manažment kvality, riadenie nákladov, controlling. Tieto doposiaľ nezávislé disciplíny sú dnes už integrovaným systémom, v ktorom je sledovanie procesov nevyhnutnou podmienkou transparentného poznania firmy.

¹ Doc. Ing. Eubica Floreková, CSc., Katedra informatizácie a riadenia procesov

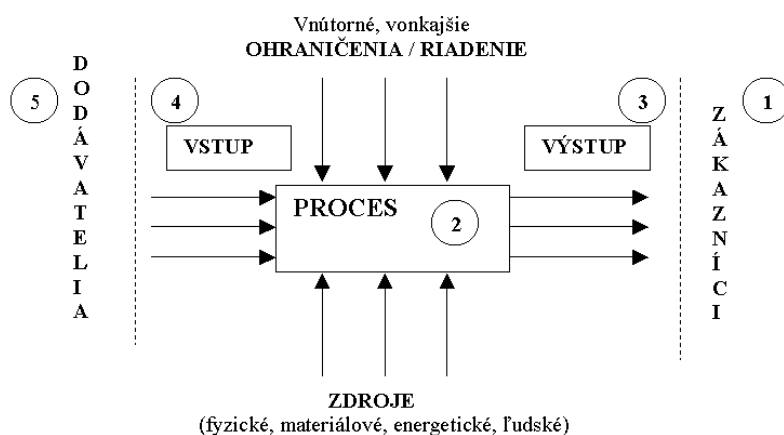
² Ing. Katarína Čuchranová, Katedra podnikania a manažmentu, Fakulta BERG Technickej univerzity v Košiciach (Recenzovaná a revidovaná verzia dodaná 8.1.2002)

Prvok procesného riadenia a nutnosti merania procesov preniká do noriem, v ktorých sa stal nosným pojmom. Týka sa to aj tzv. veľkej revízie noriem ISO radu 9000:2000, alebo aj jedného z dôležitých prvkov EFQM pre excelentné podnikanie a je východiskom moderného manažmentu.

Na procesy je potrebné pozerat' z pohľadu zákazníka, pretože ten tieto procesy vyvoláva a riadi tak celkovú činnosť firmy (obr. 1).

Pri tomto chápaní je proces "Každá aktivita (činnosť), ktorá akceptuje vstupy, pridáva týmto vstupom hodnotu pre zákazníka a vytvára/vyrába pre tohoto zákazníka výstupy, pričom zákazník môže byť ďalší interný alebo externý proces/organizácia/odberateľ."

Teda na rozdiel od tzv. jednoduchého chápania procesov, ako ich "vlastníkov" (obr. 2), každá činnosť spája v sebe viac procesov. Vstupy, riadenie, kontrola, zdroje sú dodávateľmi procesov. Pod pojmom "vlastník" procesu rozumieme osobnú zodpovednosť za výkon alebo riadenie činnosti.

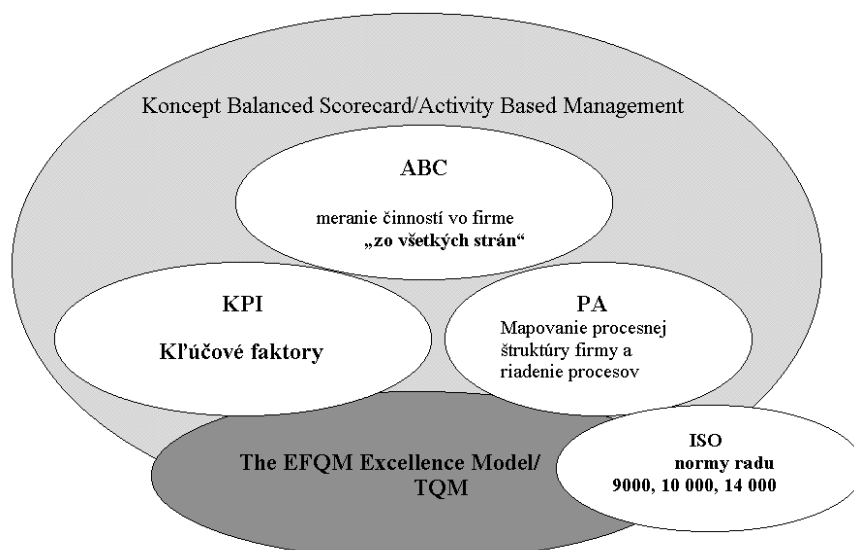


Obr.2. Jednoduchý diagram procesu.
Fig.2. Simple Process Diagram.

Komplexný prístup ABM (Activit Based Management) je východiskom moderného manažmentu, a to vďaka svojej schopnosti procesného pohľadu na firmu a možnosti merať a vyhodnocovať procesy. Prístup ABM je založený na metodike sledovania a merania firemných aktivít na základe prebiehajúcich procesov a ich hierarchie.

„Ak nemôžeme merať, nemôžeme ani riadiť!“ (de Marco). Tento citát vyjadruje podstatu ABM. Vhodným nástrojom pre sledovanie a meranie procesov je práve

metóda ABC, ktorej princíp môžeme zhrnúť jednou vetou: **"Zákazníci vyžadujú produkty, produkty spotrebávajú firemné procesy a firemné procesy spotrebávajú firemné zdroje, a tým aj náklady."**



Obr.3. Schéma moderného systému riadenia a pozícia ABC.
Fig.3. Scheme of the modern systems of management and the position of ABC.

ABC Activity based costing - procesné riadenie nákladov

KPI Key Performance Indicators - kľúčové indikátory- merače výkonov

PA Process Analysis - procesná analýza

ISO International Standard Organization - Medzinárodná organizácia pre normalizáciu

TQM Total quality management - komplexné manažérstvo kvality

EFQM European Foundation of Quality Management Excellence Model -

Model výnimčnosti podniku podľa Európskej spoločnosti pre riadenie kvality

BSC Balanced Scorecard - vyrovnaná výkonnosť

ABM Activity Based Management - procesný manažment

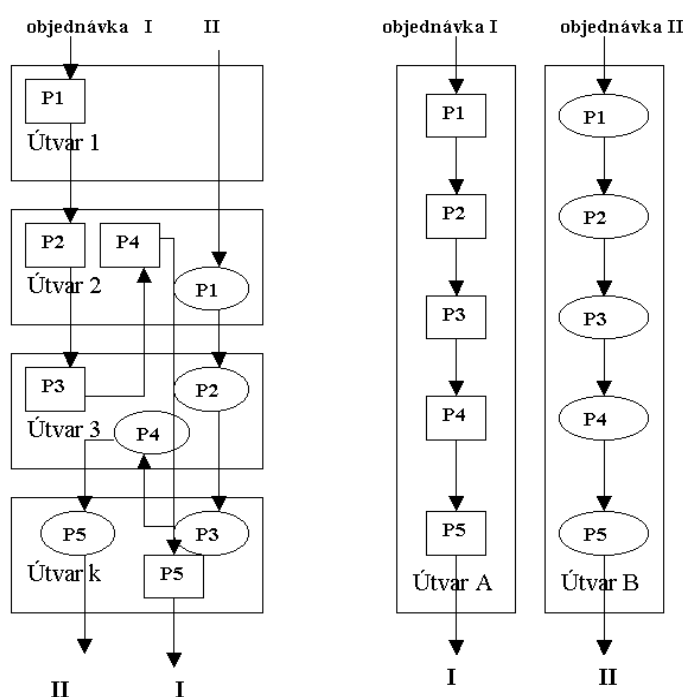
K efektívnej aplikácii ABC metódy je potrebné začať: „**ABC myslieť**“. Tento prístup k riadeniu sa stáva reálnou konkurenčnou výhodou pre firmu a ABC metódu je potrebné vždy chápať ako komplexnú metódu, ktorá v sebe zahŕňa všetky podnikové oblasti (obr.3)

Vrcholový manažment využíva tieto pokročilé manažerske metódy a systémy riadenia pri rozhodovaní. Vždy sa jedná len o metódy a prístupy a nie o konkrétne návody, ktoré by dokázali riešiť daný problém, a preto je rozhodovanie a riadenie v konečnom dôsledku vždy na ľudskom faktore .

Activity – Based Costing

Náklady sú dôležitým syntetickým ukazovateľom kvality činnosti podniku. Úlohou manažmentu je tieto náklady usmerňovať a riadiť. Riadenie nákladov vyžaduje ich podrobné členenie. V posledných rokoch sa náklady začali sledovať a riadiť podľa jednotlivých činností, resp. procesov. Kalkulácie založené na princípe rozloženia nákladov podľa čiastkových činností sú kalkulácie ABC (Activity Based Costing).

Riadenie nákladov a prínosov orientovaných na ich vzťah k aktivitám, činnostiam a procesom je témou, ktorá sa dostáva do popredia najmä v súvislosti s prechodom k predmetnej/procesnej špecializácii, ako náhrade za tradičnú funkčnú špecializáciu (obr. 4).



Obr.4. Funkčná a procesná špecializácia.
Fig.4. Functional and Process Specialization.

Pri prechode od funkčnej k procesnej špecializácii sa vytvárajú vnútorné organizačné jednotky ako integrované reťazce nadväzujúcich procesov - riadené jedným projektovým managerom. Organizácia práce vyžaduje širokú špecializáciu pracovníkov, viac profesnosť, vzájomnú zastupiteľnosť - firmu učiacu sa, pracujúcu v systéme benchlearningu, investujúcu do neustáleho vzdelávania svojich pracovníkov. Prioritné v procesných reťazcoch je plnenie zákazníckych požiadaviek po stránke kvality a produkčenských požiadaviek po stránke bezpečnosti, plynulosti, využiteľnosti kapacít, flexibility, čo následne vedie k znižovaniu jeho nákladov.

Obdobne ako v prípade vzájomného vzťahu metódy oddeleného riadenia fixných a variabilných nákladov a tzv. kalkulácie variabilných nákladov, je i kalkulácia s priradovaním nákladov podľa aktivít, len jednou z informačných nástrojov široko chápanej metódy riadenia procesov alebo aktivít.

Tradičné poňatie systému controllingu a riadenia na báze nákladov je v súčasnej dobe nahradzované procesným prístupom k riadeniu nákladov.

Dôvod je jednoduchý: tradičný spôsob sledovania nákladov neposkytuje manažmentu informácie o tom, aké činnosti či procesy sú krízové a dôležité pre firmu z hľadiska nákladovosti a rentability. Tradičné útvarové sledovanie hospodárenia je založené na princípe zodpovednosti za náklady a je založené predovšetkým na plánovaných kalkuláciách a plánovanom vyplňovaní kalkulačných vzorcov.

Útvarové hospodárenie tak dáva odpoveď len na otázky:

- kde náklady vznikli,
- komu je pridelená zodpovednosť za náklady.

Odpovede na tieto otázky však dávajú informácie len o súčasnom stave, pričom neodhaľujú príčiny, ktoré tento stav spôsobili a nepoukazujú na kritické miesta vzhľadom k budúcemu vývoju.

Práve metodika ABC a na nej založený ABM sú cestami, ktoré poukazujú na príčiny vzniknutých nákladov, nízku rentabilitu, efektívnosť produktov a predaja jednotlivým zákazníkom, efektívnosť jednotlivých procesov.

ABC dáva odpoveď na základné otázky:

- ◆ kde náklady vznikli,
- ◆ kto je zodpovedný za náklady,
- ◆ prečo náklady vznikli,
- ◆ ako náklady vznikli,
- ◆ aké kroky je potrebné urobiť, aby efektívnosť jednotlivých dimenzií vzrástla.

Tradičné systémy nákladov sa zameriavajú predovšetkým na samotný produkt. Vychádzajú z predpokladu, že zdroje vstupujú priamo do produktu. Náklady sú sledované v súvislosti s výrobkom, pričom sa predpokladá, že na každý výrobok sa spotrebuje proporcionálna časť celkových nákladov. Základom, pre rozvrh režijných nákladov sú napr. počet hodín ľudskej práce spotrebovaných na výrobu produktu, strojových hodín, alebo materiálové náklady.

Tento prístup však nedokáže vyjadriť rozmanitosť výroby, čo sa týka jej objemu a zložitosti. Rovnako nezohľadňuje skutočnosť, že medzi objemom produkcie a spotrebou nákladov neexistuje priama súvislosť.

ABC sa naproti tomu zameriava nielen na výrobné činnosti. Náklady sú sledované v súvislosti s činnosťami vykonávanými v podniku, pričom sa sleduje dopyt výrobkov po daných činnostiach. Základom pre rozvrhnutie režijných nákladov sú napr. počet hodín strávených predvýrobnou prípravou alebo množstvo strojového času pri zmene výrobného postupu.

Počet činností, ktoré systém ABC sleduje, neustále rastie. ABC tak dokáže podchytiť samotnú podstatu činnosti spoločnosti a tiež podať presnejší prehľad o nákladoch.

Prečo vzniklo ABC?

Mnoho manažérov intuitívne chápe, že ich systémy nákladov skresľujú výrobné náklady a tiež si ich neoficiálne upravujú. Len málo manažérov dokáže odhadnúť veľkosť a dopad takýchto úprav.

Autormi systému ABC sú profesori Harvardskej univerzity – Robin Cooper a Robert Kaplan, ktorí uviedli tri nezávislé synchronne faktory, ktoré vyvolali potrebu systému, akým je ABC:

1. Výrazne sa zmenila štruktúra nákladov. Na prelome minulého storočia predstavovali priame mzdy asi 50% celkových výrobných nákladov, materiálové náklady 35% a režijné náklady 15%. V súčasnosti tvoria režijné náklady asi 60% výrobných nákladov, materiálové náklady 30% a priame mzdy necelých 10%. Použitie priamych miezd ako rozvrhovej základne dávalo zmysel pred 90-timi rokmi, nie však pri dnešnej štruktúre nákladov.
2. Výrazne sa zmenilo konkurenčné prostredie. Rýchlo sa meniace a globálne konkurenčné prostredie je dnes problematickou realitou mnohých spoločností. Kľúčom k prežitiu v novom konkurenčnom prostredí je poznanie skutočných výrobných nákladov.
3. Náklady na meranie poklesli s rozvojom informačných technológií. Pred niekoľkými rokmi by zhromažďovanie, spracovanie a analýza dát potrebných pre implementáciu ABC bola veľmi nákladná. Dnes sú také systémy cenovo dostupné a využíva ich celý rad organizácii a firiem.

Systém ABC môže byť pre spoločnosť nesmiernym prínosom, pretože zaisťuje väčšiu transparentnosť činností (ABC mapuje činnosti a sleduje ich náklady) a tiež umožňuje spoločnosti :

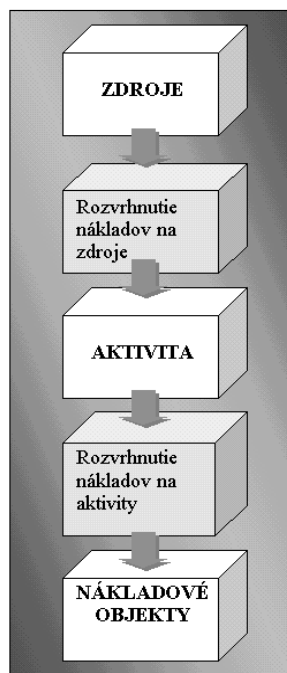
1. **Zamerať sa na riadenie činností, ako napr. na zvýšenie efektívnosti vysoko nákladných činností.**
2. **Rozpoznať a obmedziť činnosti, ktoré neprinášajú pridanú hodnotu.**

Čo obsahuje ABC ?

Activity Based Costing je metodológia, ktorá stanovuje princípy pre meranie nákladov a výkonov firemných procesov a ich aktivít. Určuje pravidlá pre alokáciu nákladov na aktivity, získaných na základe spotreby zdrojov, na ich výstupy, tzv. nákladové objekty.

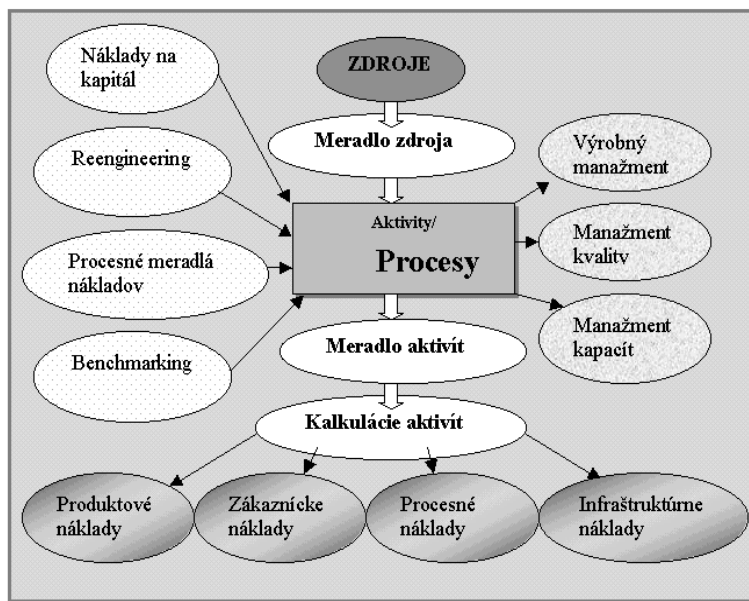
Takýmito pravidlami sú vzťahy zdrojov na aktivity, aktivít na aktivity a aktivít na nákladové objekty. Tieto základné vzťahy predstavujú nákladový pohľad, ktorý znázorňuje obr. 5.

Dôležitou súčasťou metódy ABC sú aj nákladové meradlá (Cost Driver), ktoré vyjadrujú vzťah príčiny a následku. Na strane zdrojov sú to meradlá zdrojov, na strane aktivít sú to meradlá aktivít. Vzťahy týchto analytických činností k aktivitám alebo procesom vyjadruje obr. 6. Po implementácii metódy ABC sú podrobne a jasne rozpracované a popísané všetky aktivity, činnosti, procesy vo firme, ich vstupy a výstupy. Ďalej sú rozpracované oblasti rozdelenia nepriamych nákladov na jednotlivé aktivity, procesy, činnosti. Z tejto analýzy sú známe aj zákazníci každej aktivity v podniku, či ide o interných alebo externých, i to akú hodnotu aktivita pridáva. Pretože je jasné, v ktorej organizačnej jednotke sa aktivity uskutočňujú, je možné zistiť toky procesov cez organizačnú štruktúru. ABC poskytuje reálny obraz o podnikových procesoch a o rozdelení nepriamych



Obr.5. Princíp priradovania nákladov k nákladovým objektom.

Fig.5. Principle of bracket cost to cost object.



Obr.6. Procesný pohľad na metódu ABC.

Fig.6. Activity view on ABC method.

nákladov. Dôležitou súčasťou implementácie tejto metódy je procesné riadenie podniku, zvýšenie výkonnosti podnikových procesov a orientácia podniku smerom k aplikácii procesného prístupu.

Využitie metódy ABC pomôže identifikovať úzke miesta v podnikaní, redukovať časové intervaly, a prinesie dôležité informácie pre reengineering a benchmarking procesov.

Kalkulácie nákladov podľa elementárnych procesov.

Ich cieľom je dosiahnuť rozvrhnutie režijných nákladov podľa skutočnej príčinnosti ich vzniku. Tieto kalkulácie zisťujú a priradujú náklady čiastkovým aktivitám. Kalkulácie sa začínajú rozložením podnikových činností do čiastkových elementárnych aktivít (takými sú napr. objednávanie materiálu, príjem a výdaj materiálu, doprava a skladovanie materiálu, zoraďovanie strojov, kontrola kvality, vnútro podniková doprava, balenie výrobkov, expedícia), pričom sa zameriava predovšetkým na oblasti, v ktorých vznikajú režijné náklady. Skúma sa, aké náklady aktivity vyvolávajú a testuje sa ich dôležitosť. Tieto vzťahy, ktoré vyvolávajú vznik nákladov, sú označované ako Cost Drivers (počet objednávok, faktúr, počet dodávateľov, počet zákazníkov, strojové hodiny, počet kontrol).

Náklady zistené na aktivitu sa alokujú na výkony (výrobky, služby) ako jednotkové náklady. Tieto kalkulácie vychádzajú zo vzťahu: procesy spotrebúvajú zdroje a výkony spotrebovávajú procesy. Tieto kalkulácie sú súčasťou nákladového účtovníctva, ktoré je súčasťou manažmentu procesov ABM.

Záver

Procesné riadenie prináša podniku len obraz o aktuálnom stave, ale nepomáha vyvodit' závery o efektívnosti a nákladovosti jednotlivých procesov. Princíp metódy ABC je veľmi jednoduchý a zároveň veľmi logický „Zákazníci vyžadujú produkty, produkty spotrebovávajú firemné procesy a firemné procesy spotrebovávajú firemné zdroje a tým aj náklady“.

Mapovanie procesov slúži ako základ pre určenie zdrojov jednotlivých činností a stanovení ich Resource Drivers. Východiskom pre stanovenie Cost Drivers jednotlivých procesov a sledovaní výstupov podľa ľubovoľných dimenzií môžu byť:

- ⇒ Zákazníci,
- ⇒ Segmenty trhu,
- ⇒ Produkty,
- ⇒ Procesy,
- ⇒ Zdroje (práca, financie, výrobné prostriedky).

Nasadenie ABC slúži pre rozpoznanie efektívnosti na správnom mieste, v správnom čase a na základe správnych údajov.

Prínos metódy ABC oproti tradičným metódam spočíva v mnohorozmernosti a variantnosti sledovania nákladov na základe skutočných a relevantných dát. Softwarovú podporu metodológie ABC ponúka celosvetová firma ABC Technologies so sídlom v USA, svojím produktom OROS.

Literatúra

www.tespraha.cz

ABC EVENTS, 2/2000, TES Praha a.s.