

# INNOVATION OF THE PROCESS MANAGEMENT COST SYSTEM. ARE THE ABC AND THE BALANCED SCORECARD METHODS SUFFICIENT FOR THE COST MANAGEMENT?

[Inovace systému procesního řízení nákladů. Jsou metody ABC a Balanced Scorecard pro řízení nákladů dostatečné?]

**Michal Mitáček<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Slezská univerzita, Obchodně podnikatelská fakulta, Univerzitní nám. 1934/3, 733 40 Karviná  
Email: o102203@opf.slu.cz

**Abstract:** The aim of this article is to describe the cost process management using the ABC – Activity-Based Costing method. Based on the case study the implementation of the ABC method into an already used strategic management Balanced Scorecard method in the production company not only the implemented methods results, but also the critical implementation gaps and the methods for a complex costs management are shown. In the following part the addition of other possible managerial methods is designed that will lead to more precise cost management, as well as to monitoring and avoiding risks associated with the costs amount in connection with the company performance management. The ultimate goal of this article is to draft a new complex management system for the cost management and business performance. Used tools and managerial methods designed to control the cost and performance are following: Balanced Scorecard, Activity-Based Costing, Performance Management, Business Process Management, Business Continuity Management.

**Keywords:** Activity-Based Costing (ABC), Balanced Scorecard (BSC), Business Process Management, Cost Accounting, Cost Management, Performance Management.

**JEL classification:** M10

Doručeno redakci: 2.12.2015; Recenzováno: 22.12.2015; 6.1.2016; Schváleno k publikování: 23.3.2016

## Úvod

Rozvoj podnikání a stále silnější konkurenční prostředí s sebou přináší bezpodmínečnou nutnost kvalitnějšího řízení výkonnosti, zvyšování produktivity procesů a sofistikovanějšího řízení nákladů. To vše s důrazem na vzájemné propojení. Náklady se příliš nezabývat, spíše se věnovat velikosti tržeb a hlavně zisku, to byl trend manažerského řízení v období před počátkem celosvětové ekonomické krize. Pokud firma vykazovala rostoucí tržby, příliš neřešila, zda jsou všechny náklady relevantní a zda neexistují ve firmě činnosti, které nepřinášejí žádnou přidanou hodnotu, jak pro firmu samotnou, tak i pro zákazníky. Navíc výše nepřímých nákladů častokrát rostla vyšším tempem, než rostly tržby. Opačným extrémem řízení u některých firem bylo maximalistické snižování nákladů, které pak často vedlo až k zastavení růstu tržeb, nebo dokonce k jeho nekontrolovanému snižování.

Malé a střední firmy nemají dostatečné technické možnosti a zdroje pro efektivní sledování a řízení nákladů, potažmo pak vyhodnocování výkonnosti jednotlivých procesů. Manažersky vyspělejší firmy využívají svého informačního systému a různých softwarových nadstaveb ke sledování výkonnosti a samotnému řízení nákladů. Tyto zmiňované firmy, které řídí a kontrolují svoji činnost vyspělejší způsobem, používají většinou pro strategické řízení manažerský systém řízení výkonnosti Balanced Scorecard (BSC) a propojují jej s dalšími operativními systémy řízení nákladů, jako je např. metoda Activity-Based Costing (ABC). Firem, využívajících těchto řídicích prostředků, je však stále hodně málo. Ostatní firmy náklady a výkonnost většinou řídí jen intuitivně na základě dlouholetých zkušeností řídicích pracovníků. Při takovém řízení se však může u řídicích pracovníků kromě nedostatečných

podkladů pro rozhodování (analyzovaných dat) vyskytovat i tzv. „profesní slepota“, která zamezí vyššímu stupni analýzy problému (takto se to dělá již dlouhou řadu let a není důvod to měnit) a většinou, pokud se tito manažeři vůbec pustí do nějaké změny, tak to končí sice snižováním nákladů, ale tato rozhodnutí vedou také ke snižování vlastní výkonnosti a v krajním případě mohou vést i k ohrožení samotné existence firmy (finanční ztráta, ztráta klíčových zákazníků, nevhodná modernizace technologií, plýtvání se zdroji, zhoršení Cash flow).

Problémem řešeným v příspěvku je zkvalitnění systému procesního řízení nákladů ve výrobní firmě. Na základě případové studie bude ukázáno, jakým způsobem středně velká výrobní firma zavedla, kromě již používaného systému strategického řízení BSC, systém procesního řízení nákladů pomocí metody ABC, jaké vznikly při implementaci problému, do jaké míry skloubení těchto dvou systémů pomohlo samotnému řízení a na základě kterých problémů a kritérií bylo doporučeno připojit další možné manažerské systémy pro zvýšení komplexnosti řízení.

**Hlavním cílem příspěvku je ukázat skutečnou funkci implementované metody řízení nákladů ABC a vyhodnotit výsledky získané analýzou nákladů. Dílčími cíli jsou:**

- **specifikace problémů při implementaci této metody a stanovení nedostatků při jejím praktickém využití,**
- **navržení opatření k eliminaci nedostatků metody ABC,**
- **vytvoření návrhu komplexního manažerského systému procesního řízení nákladů a výkonnosti firmy.**

Struktura příspěvku je následující:

- **Úvod** - možnosti a podmínky řízení nákladů ve firmách, vytýčení řešeného problému a stanovení hlavního cíle a dílčích cílů příspěvku.
- **Teoretický rámec problému** - shrnutí základních pojmů a teorie k metodám BSC a ABC, doplnění o novodobé poznatky o slučitelnosti těchto dvou metod.
- **Praktická implementace metody ABC ve výrobní firmě** - případová studie implementace metody ABC, alokace režijních nákladů do procesních aktivit a následně do nákladových objektů, vyhodnocení stěžejních nákladů a určení ztrátových nákladových objektů (výrobních řad), strategický pohled na metodu ABC.
- **Problémy implementace systému ABC a nedostatky pro řízení nákladů** – stanovení problémů a nedostatků po zkušebním provozu implementace.
- **Návrhy na odstranění nedostatků metody ABC a řízení výkonnosti** – návrhy opatření a vytvoření návrhu komplexního systému řízení nákladů a výkonnosti.
- **Závěr** – zhodnocení výsledků a provedených návrhů.

## **1 Teoretický rámec problému**

Neustálý tlak na snižování nákladů vede u některých podniků dokonce k snižování produktivity, nestálému zhoršování Cash-flow a nedostatečné rentabilitě vlastního kapitálu. Jak uvádí Doyle (2006, s. 16-18), manažeři překvapivě zjišťují tři neočekávané skutečnosti:

- **Skryté efekty:** snižování nákladů může poškodit kvalitu produktu, odradit zákazníky a dodavatele, dává špatný signál jak akcionářům a bankám, tak i uvnitř střednímu managementu i zaměstnancům, kteří vnímají negativní důsledky růstu produktivity.
- **Důraz na osobní náklady:** mzdy jsou jako vždy v hledáčku snižování nákladů. I když představují jen zlomek celkových nákladů, zatímco fixní režie roste exponenciálně. Finanční manažeři jsou zahlceni zaznamenáváním počtu hodin přímé práce, produktivity a analyzují malé odchylky od rozpočtu, zatímco se nevěnují materiálovým nákladům,

kteře mohou přesáhnout i 50 % nákladů, stejně tak i režijním nákladům, které mohou být i 30 % a v neposlední řadě i nadbytečným zásobám.

- **Selhávání kalkulačních systémů:** zavádění automatizace a neustálý růst produktivity má za následek selhávání kalkulačního systému. Nové technologie vyžadují méně lidské práce a naopak se zvyšují enormně odpisy, což s sebou nese i riziko špatného výpočtu nákladů.

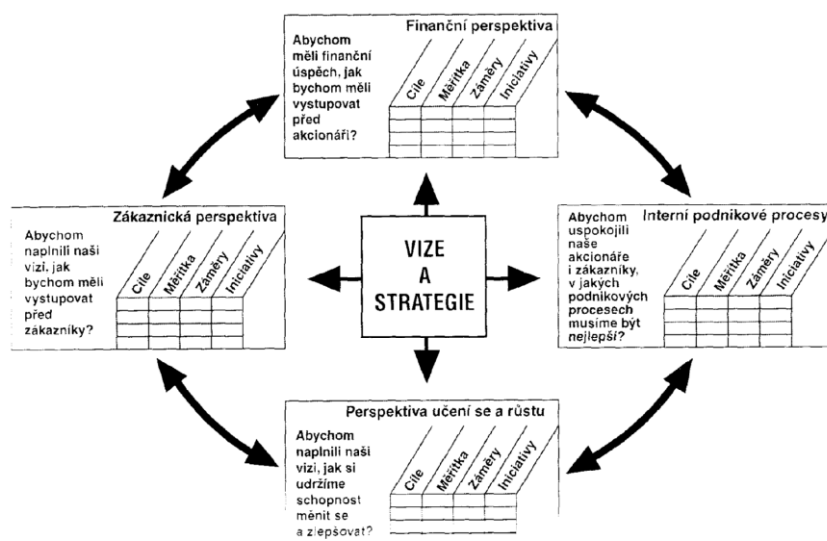
Doyle (2006, s. 14) proto varuje, že: „*jakmile je další fáze snižování nákladů ve firmě dokončena, zůstává skutečná výzva v hledání modelu, který zajišťuje, že zdroje jsou alokovány v oblasti, kde je podnik dokáže nejlépe zhodnotit, a nejsou zaměstnávány v okrajových aktivitách a současně jsou náklady měřitelné a tedy říditelné. Řízení nákladů jednoduše je pevně spjaté s existencí podniku a mělo by to tak i zůstat.*“

Které metody pro řízení výkonnosti a nákladů tedy zvolit, kterými metodami začít, jakou část z nich aplikovat, jak jednotlivé metody mezi sebou propojit, jak tyto metody společně vyhodnocovat? To jsou jen některé otázky, které si každý vlastník i manažer musí zákonitě pokládat, když chce řídit prosperující společnost.

Výzkum vytvořený z podnětu amerického Institute of Management Accountants uvádí (Kaplan, 2010, s. 20), že zdaleka nejpřednějším systémem řízení výkonnosti firmy se stal systém Balanced Scorecard (BSC), který značně předstihl systémy založené na řízení jakosti, např. kritéria Baldrigerovy ceny, model excellence Evropské nadace pro řízení jakosti (EFQM), Six Sigma, nebo systémy finančního řízení, např. model přidané ekonomické hodnoty, EVA, atd..

Balanced Scorecard je strategický manažerský systém, který převádí poslání a strategii společnosti do cílů a měřítek zařazených do čtyř perspektiv: finanční, zákaznické, interních procesů a učení se a růstu. Čtyři perspektivy umožňují stanovit rovnováhu mezi krátkodobými a dlouhodobými cíli. Model BSC je zobrazen na obrázku 1.

**Obrázek 1:** model BSC



Zdroj: Kaplan (2007, s. 18-20)

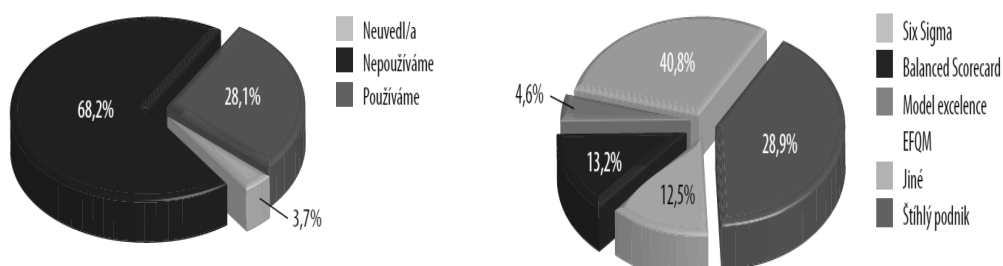
K finančnímu řízení nákladů se využívá nákladové účetnictví (Cost Accounting), jež je součástí manažerského účetnictví. Král (2010, s. 21-22) definuje řízení nákladů jako:

„systémové zobrazení podnikatelského procesu v jeho úplnosti a nepřetržitosti včetně jeho výsledků, charakterizujících činnost podniku v hodnoceném období. Projevuje se zdůrazněnou potřebou koordinovat dílčí aktivity, činnosti a procesy a rozvíjí takzvané Procesní nákladové účetnictví.“ Hlouběji se finančním řízením nákladů zabývá metoda ABC. Ale ani ta nedává komplexní pohled. Kterou metodu a systém použít, jak ho spojit s jiným nástrojem, kdy který nástroj řízení použít tak, aby to bylo efektivní a nezvýšila se zbytečná administrativa?

Možné spojení moderních komplexních metod řízení a hodnocení výkonnosti firem zmiňuje Petřík (2007, s. 123-134). Uvádí, že v podmínkách koncepce řízení nákladů pomocí metody ABC/Management, je tato metoda vnímána jako efektivní doplněk komplexních metod řízení, jako jsou například zmiňované BSC anebo Řízení podle cílů (Management by objectives - MBO). Z toho je zřejmé, že jedna samostatná metoda není schopna obsáhnout tak rozsáhlou problematiku, jakou řízení nákladů spolu s řízením výkonnosti je.

Z výzkumu, který v roce 2012 provedla Asociace malých a středních podniků a živnostníků v České republice a jehož výsledky jsou uvedeny na obrázku 2, vyplývá, že v malých a středních podnicích se využívá manažerských metod k řízení výkonnosti a nákladů jen zhruba v 30 % případů. Zbytek podniků a vlastně i manažerů tyto metody buď vůbec nezná, nebo je ve firmě nepoužívá. Z obrázku 2 lze dále vysledovat, že nejvíce využívanou metodou ve firmách využívajících manažerské metody řízení jsou metody Balanced Scorecard a Six Sigma.

**Obrázek 2:** Použití manažerských metod ve firmě



Zdroj: Webový portál AMSP: Výsledky průzkumu č. 10 AMSP ČR – Názory podnikatelů na moderní metody řízení společnosti [online] [vid. květen 2011]. Dostupné z: [www.amspace.cz/uploads/dokumenty/AMSP\\_Pruzum\\_C10.pdf](http://www.amspace.cz/uploads/dokumenty/AMSP_Pruzum_C10.pdf)

Zatímco strategický systém BSC se zaměřuje na manažerské řízení výkonnosti firmy zaměřené spíše do budoucnosti, metoda ABC, tedy řízení nákladů podle aktivit, slouží k vyhodnocování nákladovosti jednotlivých aktivit a přiřazování nákladů nákladovým objektům. Používá přitom skutečných fyzických výkonů jednotlivých prováděných činností a aktivit a odhaluje tak skutečné příčiny vzniku nákladů (Popesko 2009, s. 100).

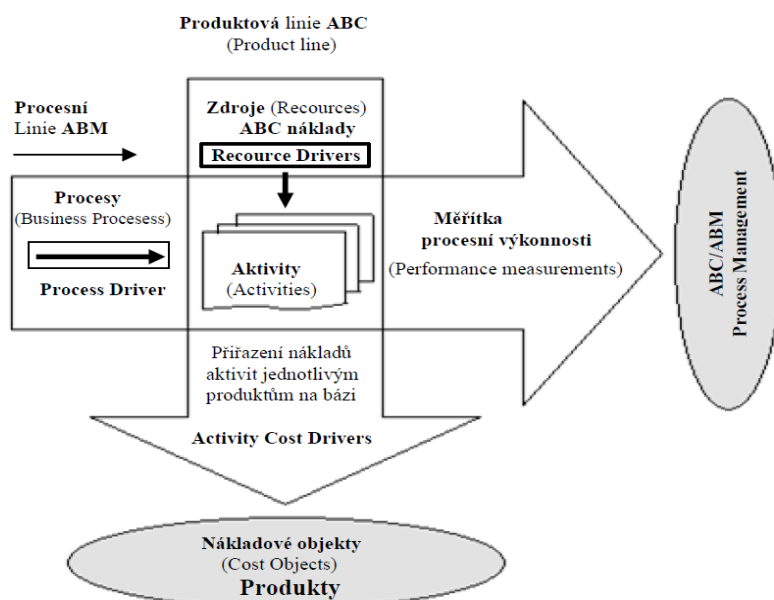
Je to tedy systém určený k analýze jednotlivých nákladů a příčin vzniku. Přesto na základě těchto manažerských informací lze účelně vyspecifikovat i výkonnostní kritéria jednotlivých aktivit, jejich řízení a pomocí přiřazení skutečných nákladů k jednotlivým nákladovým objektům, tedy skupině výrobků. Vyhodnocením ziskovosti nákladových objektů pak lze jasně určit, které výrobky jsou pro firmu stěžejní, ziskové a kterých se naopak firma musí postupně zbavit. A tímto pak vlastně přechází celý systém z operativního řízení a vyhodnocování controllingu do strategické roviny, kdy se rozhoduje o budoucím vývoji firmy.

Nejdůležitější kroky pro aplikaci ABC ve firmě jsou (Popesko 2009, s. 101):

- V prvním kroku je vynaložený ekonomický zdroj, v tomto případě nepřímý náklad, přiřazen k jednotlivým definovaným aktivitám. Přiřazení se provádí na základě vztahové veličiny nákladů (Resource Cost Driver), která vymezuje způsob přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé definované aktivity.
- V druhém kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity (Cost Pool), vymezí se vztahová veličina aktivity, resp. nákladový nositel (Activity-Cost Driver) a stanoví se náklady na jednotku aktivity.
- Ve třetím kroku se určí náklady na předmět alokace, tj. nákladový objekt (výkon, službu, zákazníka) na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovány.

Procesní a produktový pohled na aktivity a náklady je zobrazen na obrázku 3. Z obrázku jsou zřetelně vidět příslušné souvislosti (Petřík 2007, s. 167)

**Obrázek 3:** Schéma procesní a produktové linie ABC



Zdroj: Petřík (2007, s. 167)

Užitečnost zavedení metody ABC tkví především v tom, že se mohou náklady řídit jednak z **operativního pohledu**, což představuje:

- důkladné nákladové analýzy aktivit a procesů se zaměřením na kontinuální a systematické zlepšování operativní efektivity a produktivity ústící v trvalé zvyšování výkonnosti,
- řízení nevyužitých kapacit, tedy na stálý objem výstupů použití méně vstupů (zdrojů),
- určení přidané hodnoty k jednotlivým aktivitám a procesům,

tak i z **pohledu strategického**, kdy metoda ABC přechází v metodu ABM (Activity-based Management), což umožňuje:

- regulaci množství zdrojů a tím i objemu provozních, taktických a strategických aktivit a následných procesů,
- utlumení, či odstranění neproduktivních procesů,
- rozhodování o produktových řadách se zaměřením na vyšší ziskovost (Petřík 2007)

Pokud však firma používá pouze metodu ABC, není schopna do svého sledování a vyhodnocování analýz zahrnout strategické a nefinanční prvky, které jsou součástí metody BSC. Spojení metod BSC a ABC tedy přináší přesnější metriky, přesnější stanovení jak operativních i strategických měřítek a ve vzájemné kombinaci pak snadnější plnění stanovené strategie a dosažení konkurenční výhody (Johnson, 2007).

Přesnost informací o nákladech získaných z metody ABC je často vnímána jako podpůrný měřicí systém pro úspěšnou implementaci metody BSC. Výsledky studie provedené Maigou a Jakobsem (Maiga, 2003) ukázaly, že interakce mezi čtyřmi perspektivami BSC a ABC má synergické účinky pozitivně ovlivňující především výkonnost. Má také pozitivní vliv na kvalitu výrobků a spokojenost zákazníka. Interakcí obou metod se však nenašel významný pozitivní vliv na prodejní marži.

James (2010) ve své studii potvrdil, že vzájemné působení metod ABC a BSC zlepšuje organizační výkonnost, zákaznickou výkonnost a také inovační výkonnost firmy. Řízení nákladů firem, které používají obě metody, je kvalitnější než u firem, které používají jen jednu z těchto metod. Ale vyšší výkonnost je závislá především na typu strategie.

Pozitivní výsledek interakce metod BSC a ABC pro zvyšování výkonnosti prezentoval také Shwu-Ing Wu (2012). Na základě studie hodnocení výkonnosti a srovnání podniků, které obdržely nebo neobdržely certifikaci ISO, vyplynul závěr, že pozitivní výsledek pro akreditaci ISO byla prokázána při použití obou metod, které udávají jasný směr a hodnotu výkonnosti.

#### **Dílčí závěr k teoretickému rámci.**

Metoda ABC, slouží k vyhodnocování nákladovosti jednotlivých aktivit a přiřazování nákladů nákladovým objektům. Užitečnost implementace této metody tkví především v tom, že se mohou náklady řídit jednak z operativního pohledu (nákladové analýzy aktivit a procesů a systematické zlepšování operativní efektivity), ale i z pohledu strategického (rozhodování o produktových řadách se zaměřením na vyšší ziskovost). Spojení metod BSC a ABC přináší přesnější metriky, přesnější stanovení jak operativních i strategických měřítek a v kombinaci vytváří synergický efekt při řízení výkonnosti firmy.

## **2 Praktická implementace metody ABC ve výrobní firmě**

Na základě případové studie implementace metody ABC do výrobní firmy je v této části příspěvku ukázáno, jak tato metoda procesního řízení nákladů dovede rozklíčovat jednotlivé režijní náklady firmy do procesních aktivit a dále pak náklady aktivit rozložit do jednotlivých produktových řad. Studie je aplikována ve firmě vyrábějící nástroje do otvorů a vzhledem k utajení skutečných nákladů jsou uvedeny fiktivní hodnoty tak, že výsledky neodpovídají skutečnému stavu. Přesto poměrová čísla produktových řad zůstala zachována.

Před samotnou implementací metody ABC byla provedena změna procesní mapy, která byla autorem upravena do takové podoby, aby množství aktivit nepřesáhlo rámec srozumitelnosti a přehlednosti při rozdělení jednotlivých nákladových položek. Protože se jedná o výrobní firmu, většinu nákladů tvoří náklady výroby. Ale i v samotné výrobě se vyskytuje velké množství režijních nákladů, alokovaných ve výrobní režii.

Náklady, které ve firmě existují, jsou rozděleny na přímé náklady a režijní náklady. Mezi přímé náklady patří náklady na materiál, jednicové mzdy a také externí kooperace. S těmito náklady se v modelu ABC matice nepočítá, protože metoda ABC se zabývá jen režijními náklady. V samotné procesní aktivitě – výroba zbývá ještě velká část nákladů patřící

do skupiny výrobní režie. Zde se setkáme například s náklady: spotřeba nástrojů a nářadí, mazadla, chladicí oleje, náklady na materiál pro opravy a udržování strojů a další. Protože je ve firmě velké množství strojů (350 ks) a nelze ke každému stroji přiřadit měřicí zařízení ke sledování spotřeby elektrické energie, bylo rozhodnuto, že celková hodnota spotřeby elektrické energie nebude přiřazena jako přímý náklad, ale vzhledem k tomu, že spotřeba jednotlivých strojů se pohybuje přibližně na stejné hodnotě, tedy kolem průměrné hodnoty na jeden stroj, byly i náklady spotřeby energie přiřazeny k výrobní režii. Další, ne nepodstatnou položkou nákladů ve výrobě, jsou režijní pracovníci. Mezi tyto režijní pracovníky patří především pracovníci ve výrobním středisku kalení, pískování, rovnání, odmašťování, pasivování značení a stejně tak i pracovníci vykonávající mezioperační manipulaci a také údržbaři a elektrikáři. Poslední velikou položkou výrobní režie je nákladová položka odpis strojů. Vzhledem k tomu, že firma v uplynulých 4 letech investovala nemalé peníze do modernizace strojů a technologie, je tato položka významná a ovlivňuje tak celkový výsledek.

V tabulce 1 je znázorněno rozložení všech nákladových účtů na jednotlivé aktivity. Klíč přiřazení nákladů k jednotlivým aktivitám byl proveden na základě revize procesů a činností.

**Tabulka 1: Převod nákladových účtů na aktivity (procesy)**

2015	název	Akvizice s klientem	Tech. příprava zakázky	Plánování výroby	Příprava strojů	Zajištění materiálu	Správa budov	Plnění výroby	Expedice výroby	Účetnictví	Zajištění odpadů	Správa ICT	HR-pers	Reklamační I+E	Celkový součet
Přímé VN	Mzda Jed Zam							10 550							10 550
	Přímý materiál na výrobu							20 747							20 747
	Kooperace							345							345
<b>Přímé VN Celkem</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>31 643</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>31 643</b>
Výrobní režie	Mzda Rež Zam							8 116							8 116
	Spotřeba nářadí							1 731							1 731
	Obaly a materiál na obaly								756						756
	Náklady na pořízení materiálu					61									61
	Brusivo, diamanty							1 460							1 460
	Mater. na opr. a udrž. strojů				1 317										1 317
	Mazadla a chl.oleje, provoz. hmoty							787							787
	El. energie, voda, topení							4 440							4 440
	Opravy udržování strojů, příst.				488										488
	Ostření a broušení nářadí							226							226
	Likvidace odpadů z výr. techn.										279				279
	Ostatní služby									602					602
	Ostatní osobní nákl.							231							231
	Přebusy MV							367							367
Výrobní režie Celkem	Zmetky - sklad HV													31	31
	Odpisy HDM							9 332							9 332
	<b>Výrobní režie Celkem</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1 805</b>	<b>61</b>	<b>0</b>	<b>26 690</b>	<b>756</b>	<b>602</b>	<b>279</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>31</b>	<b>30 224</b>
Obchodní režie	Mzda Thp Zam	457							533	306				304	1 599
	Materiál na propagaci	114													114
	Služební cesty	101													101
	Propagační služby	17													17
	Přepřevné zboží, HV a NV								263						263
	Reklamní předměty do 500 Kč/ks	23													23
<b>Obchodní režie Celkem</b>		<b>712</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>796</b>	<b>306</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>304</b>	<b>2 118</b>
Správní režie Celkem	Mzda Thp Zam	485	1 172	1 491		418	326			277	237	344	284		5 034
	DHM					216									216
	PHM k osobním doprav. prostř.	31													31
	Mater. na opr. a udrž. budov						79								79
	Kancelářské potřeby												64		64
	Ostatní režijní materiál					101									101
	Opravy udržování budov, staveb					545									545
	Náklady na infor. systém											81			81
	Ostraha						535								535
	Dopravní služby								33						33
	DNM											27			27
	Nájemné a uklid. sl.						41								41
	Porad. služba-dané, audit, revize									221					221
	Výkony spojů-poštovní, telef.												146		146
	Výdaje strav., hygieny, pomůcky												545		545
	Daň z nemovitosti									154					154
	Ostatní prov. nákl. plac. org.									217					217
	Odp. software nad 60000 Kč			343											343
	Odp. ocen. práv nad 60000 Kč		109												109
	Odpisy budov, hal a staveb						659								659
	Ost. finan. náklady plac. organ.									257					257
<b>Správní režie Celkem</b>		<b>516</b>	<b>1 281</b>	<b>1 834</b>	<b>0</b>	<b>634</b>	<b>2 286</b>	<b>0</b>	<b>33</b>	<b>1 126</b>	<b>237</b>	<b>452</b>	<b>1 039</b>	<b>0</b>	<b>9 438</b>
<b>Celkem nákladů součet</b>		<b>1 228</b>	<b>1 281</b>	<b>1 834</b>	<b>1 805</b>	<b>696</b>	<b>2 286</b>	<b>58 332</b>	<b>1 586</b>	<b>2 034</b>	<b>516</b>	<b>452</b>	<b>1 039</b>	<b>334</b>	<b>73 423</b>
<b>Celkem režijních nákladů</b>		<b>1 228</b>	<b>1 281</b>	<b>1 834</b>	<b>1 805</b>	<b>696</b>	<b>2 286</b>	<b>26 690</b>	<b>1 586</b>	<b>2 034</b>	<b>516</b>	<b>452</b>	<b>1 039</b>	<b>334</b>	<b>41 780</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Největší podíl nákladů však v tabulce 1 zůstalo v aktivitě výroba, proto bylo nutné dále rozložit tuto aktivitu, což je provedeno v tabulce 2. Náklady výrobní režie jsou rozděleny pomocí klíče skutečných normohodin (Nh) v případě produktivních operací, jako jsou dělení, soustružení, broušení, ostření, vybrušování, což jsou stěžejní operace výroby. Těmto operacím přísluší i nejvyšší odpisy strojů, protože právě v těchto klíčových činnostech byly technologie nejvíce zmodernizovány. Z toho důvodu je zde alokováno největší množství nákladů. Režijní pracovníci a ostatní režijní náklady jsou přiřazeny k aktivitám, jako jsou kalení, pískování, odmašťování, pasivace, tedy neproduktivním, ale nutným operacím. Nutno upozornit, že vysoká hodnota odběru elektrické energie byla přiřazena kalení, které je značně energeticky náročné.

**Tabulka 2:** Rozčlenění aktivity „výroba“ na jednotlivé výrobní operace

	DĚLENÍ	SOUSTRUŽENÍ	TVAŘ-FRÉZ	ODMAŠTĚNÍ	KALENÍ	PÍSKOVÁNÍ	BROUŠENÍ	OSTŘENÍ	PASIVACE	VYBRUŠOVÁNÍ	KONTROLA	KONZERVACE	ULOŽENÍ	ZNAČENÍ	BALENÍ	PODPŮRNÉ OPERACE
	Nhod	Nhod	Nhod				Nhod	Nhod		Nhod				P Ks	P Ks	Nhod
NH	3 828	15 700	8 264	0	0	0	24 963	6 033	0	9 705	0	0	0	0	0	2 835
Mzda Rež Zam	8 116			459	1 168	671			369		988	329	306	934	1 397	1 495
Spotřeba nářadí	1 731	271	434	894		12										120
Brusivo, diamanty	1 460						487	243		730						
Mazadla a chl.oleje,prov.hm.	787	124	141	15	12	63	15	106	47	2	236		12			14
El. energie, voda, topení	4 440	183	752	396	5	947	6	1 195	289	49	465	2	8	1	6	136
Ostření a broušení nářadí	226							118	89							19
Ostatní osobní nákl.	231				13	33	19		10		28	9	9	27	40	42
Přebrusy MV	367							298	35							34
Odpisy HDM	9 332	269	1 873	34	468		340	2 437	1 468	1 643	205	25		246		324
Výrobní režie Celkem	26 690	847	3 200	1 339	957	2 223	1 051	4 641	2 171	430	3 074	1 223	383	316	1 213	2 184

Zdroj: vlastní zpracování

Z vyhodnocení stěžejní a nákladově nejvíce zatížené aktivity dominuje broušení a vybrušování. Z hlediska příčin vzniku nákladu a řízení je důležité zaměřit se na tyto aktivity co nejvíce, protože horší produktivitou a výkonností může dojít k enormnímu zvýšení nákladů.

Tabulka 3 ukazuje další transformaci nákladů, tentokrát už z aktivit na nákladové objekty, což jsou jednotlivé produktové řady výrobků. K rozdělení procesních aktivit na nákladové objekty je použito několika druhů vztahových veličin aktivit, resp. nákladových nositelů (aktivity-cost drivers). Jedním z nich je počet normohodin, jež vychází propočtem pracovních a seřizovacích časů na normovaných operacích. Výpočet množství normohodin strávených na daných výrobních operacích jednotlivými výrobky byl proveden podle pracovních postupů a skutečně provedených a zaznamenaných operací v informačním systému (IS) firmy. Výsledné hodnoty byly dosazeny do tabulky metody ABC. Výrobní firma, která má ve svém výrobním portfoliu více jak 6 500 typo-rozměrů (tedy nabízených výrobků lišící se typem a její rozměrovou řadou, příkladně od  $\varnothing$  1 mm až do  $\varnothing$  100 mm odstupňované po 0,1 mm v menších rozměrech a 1 mm ve větších rozměrech), se bez takového sofistikovaného informačního systému samozřejmě neobejde.

Dalším typem nákladového nositele je počet zakázek, v našem případě počet výrobních příkazů, pod kterými prochází zakázka celou výrobou. Tato vztahová veličina je vhodná pro rozčlenění obchodních aktivit a některých režijních aktivit ve výrobě. Posledním typem nákladového nositele je počet kusů, který je použit u zbylých aktivit. Nutno upozornit ještě na rozdělení nákladů aktivity technická příprava zakázky, kde k náročnosti přípravy výroby

speciálů je tomuto nákladovému objektu přiřazeno 80 % nákladů na místo 5 % u všech vrtáků a 10 % u nástrojů.

**Tabulka 3:** Rozčlenění aktivit na nákladové objekty (skupiny výrobků)

		Vrtáky				Náradí	Speciály			
		Náklad	Frézované	Tvářené	Vybrušov.	Náradí	Speciály			
		Ks	64 086	1 017 851	2 049 528	124 255	91 950			
		Nhod	8 742	12 827	30 137	14 096	5 526			
Activita	COST Driver	P Zak	1 009	543	2 551	1 484	1 344	cena/Nh	cena/ks	cena/zak.
Akvizice s klientem	Počet zak	1 228	179	96	452	263	238	17,22 Kč	0,37 Kč	177,18 Kč
Tech. příprava zakázky	techn.	1 281	64	64	64	128	961	17,96 Kč	0,38 Kč	184,81 Kč
Plánování výroby	Počet zak	1 834	267	144	675	393	356	25,72 Kč	0,55 Kč	264,64 Kč
Příprava strojů	Nhod	1 805	221	325	763	357	140	25,31 Kč	0,54 Kč	
Zajištění materiálu	Počet zak	696	101	54	256	149	135	9,75 Kč	0,21 Kč	100,35 Kč
Zajištění budov	Počet ks	2 286	44	695	1 399	85	63	32,05 Kč	0,68 Kč	
Plnění výroby	Nhod	26 690	3 271	4 800	11 277	5 274	2 068	374,18 Kč	7,97 Kč	
DĚLENÍ	Nhod	847	104	152	358	167	66	11,88 Kč	0,25 Kč	
SOUSTRUŽENÍ	Nhod	3 200	392	575	1352	632	248	44,86 Kč	0,96 Kč	
TVAŘ-FRÉZ	Nhod	1 339	164	241	566	265	104	18,77 Kč	0,40 Kč	
ODMAŠTĚNÍ	Počet zak	957	139	75	352	205	186	13,42 Kč	0,29 Kč	138,08 Kč
KALENÍ	Počet zak	2 223	324	174	818	476	431	31,17 Kč	0,66 Kč	320,76 Kč
PÍSKOVÁNÍ	Počet zak	1 051	153	82	387	225	204	14,74 Kč	0,31 Kč	151,65 Kč
BROUŠENÍ	Nhod	4 641	569	835	1961	917	360	65,06 Kč	1,39 Kč	
OSTŘENÍ	Nhod	2 171	266	390	917	429	168	30,44 Kč	0,65 Kč	
PASIVACE	Počet zak	430	63	34	158	92	83	6,04 Kč	0,13 Kč	62,11 Kč
VYBRUŠOVÁNÍ	Nhod	3 074	377	553	1299	607	238	43,09 Kč	0,92 Kč	
KONTROLA	Počet ks	1 223	23	372	749	45	34	17,15 Kč	0,37 Kč	
KONZERVACE	Počet zak	383	56	30	141	82	74	5,37 Kč	0,11 Kč	55,31 Kč
ULOŽENÍ	Počet ks	316	6	96	193	12	9	4,43 Kč	0,09 Kč	
ZNAČENÍ	Počet ks	1 213	23	369	742	45	33	17,00 Kč	0,36 Kč	
BALENÍ	Počet ks	1 438	28	437	880	53	39	20,16 Kč	0,43 Kč	
PODPŮRNÉ OPERACE	Nhod	2 184	268	393	923	432	169	30,62 Kč	0,65 Kč	
Expedice výroby	Počet ks	1 586	30	482	971	59	44	22,23 Kč	0,47 Kč	
Účetnictví	Počet ks	2 034	39	618	1 245	75	56	28,51 Kč	0,61 Kč	
Zajištění odpadů	Počet ks	516	10	157	316	19	14	7,23 Kč	0,15 Kč	
Správa ICT	Počet ks	452	9	137	277	17	12	6,34 Kč	0,14 Kč	
HR-pers	Počet ks	1 039	20	316	636	39	29	14,56 Kč	0,31 Kč	
Reklama I+E	Počet ks	334	6	102	205	12	9	4,68 Kč	0,10 Kč	
	Celkem	41 780	3 944	7 998	19 055	6 281	4 501	585,74 Kč	12,48 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 3 lze pak snadno vyčíst hodnoty hodinových, případně kusových nákladů na aktivitu, podle nichž lze stanovit jednotlivá výkonnostní kritéria pro další sledování. Na těchto základech lze také stanovit motivační kritéria propojená se strategií firmy pomocí metody BSC. I v této podobě se potvrzuje, že nejvyšší hodnota nákladů vztažená na hodinový výkon, je u broušení, vybrušování a soustružení. Je však nutné blíže se zaměřit také na hodnoty nákladů akvizice s klientem, plánování výroby, příprava strojů a správa budov a v neposlední řadě také vedení účetnictví. Všude zde jsou hodnoty vysoké.

Tabulka 4 ukazuje, jak metoda ABC po produktové linii přechází z operativního řízení nákladů na strategické. Rozbor nákladových objektů (porovnáním skutečných nákladů s výkony) slouží jako podklad pro strategické rozhodování, které produktové řady jsou pro firmu přínosem, u kterých je nutné upravit prodejní cenu a které je naopak vhodné úplně z výrobkového portfolia vyřadit. Strategické rozhodnutí však nelze udělat jen na základě analýzy ziskovosti. Do rozhodovacího procesu musí vstoupit analýza oborového prostředí firmy, minimálně zjištění cenové hladiny výrobků na trhu, síly odběratelů, stav konkurence.

**Tabulka 4:** Rozbor nákladových objektů

Nákladový objekt		Počet ks	Počet Nh	Počet VP	Režijní náklady	Materiál. náklady	Jednicové mzdy	Celkem náklady	Výkony	ZISK	Míra zisku
Vrtáky	Frézované	64 086	8 742	1 009	3944	3809	1489	9243	12994	3752	40,59%
	Tvářené	1 017 851	12 827	543	7998	3857	1750	13605	12002	-1603	-11,78%
	Vybrušov.	2 049 528	30 137	2 551	19055	10648	4134	33838	36430	2592	7,66%
Nářadí	Nářadí	124 255	14 096	1 484	6281	1686	2196	10163	14738	4575	45,02%
Speciály	Speciály	91 950	5 526	1 344	4501	746	981	6229	5937	-292	-4,69%
	Celkem	3 347 670	71 329	6 931	41 780	20 747	10 550	73 077	82 101	9 024	12,35%

Zdroj: vlastní zpracování

Z výsledků tabulky 4 je patrné, že nejvíce ztrátovým nákladovým objektem jsou tvářené vrtáky, které již zasahují pod hranici ziskovosti. Nepříjemným zjištěním je i nedobrá situace u speciálních nástrojů, na kterých firma směrem k zákazníkům demonstrovala svou technickou dokonalost a tyto výrobky jsou mimo jiné i podpůrným programem pro prodej standartních výrobků. Nižší míra zisku u vybrušovaných výrobků je dána prodejními cenami na trhu, kde v tomto sortimentu je silné konkurenční prostředí. Tento produkt je však hlavním produktem a vyčleněním z výroby by firmě způsobilo rapidní snížení objemu tržeb a neschopnost pokrýt fixní náklady. Proto je potřebné spíše zrevidovat produktivitu aktivit spojených s touto výrobkovou řadou.

### Dílčí závěr z výsledků implementace metody ABC

Výsledky implementace metody ABC ve firmě ukázaly, že nejvíce jsou režijními náklady ve výrobě zatíženy tři stěžejní operace, a to soustružení, broušení a vybrušování. Z ostatních režijních nákladů je potřeba hlídat především procesy akvizice se zákazníky, plánování výroby, přípravu strojů, zajištění budov a vedení účetnictví. Zde je nutná revize procesu i jednotlivých nákladových účtů. Pokud by tyto stěžejní aktivity nebyly řízeny, mohlo by to mít neblahý vliv na ekonomiku firmy. Z vyhodnocení nákladových objektů vyplynulo, že v kategorii tvářených vrtáků jsou přiřazené skutečné náklady vyšší, než vlastní příjmy z tržeb. Tato kategorie výrobků firmě tedy působí ztrátu a to více než -11 % (míra zisku na nákladový objekt). Tím také snižuje celkový zisk firmy. Řešením může být úprava prodejních cen. V tomto případě to však není reálné, protože konkurenční cenová hladina je ještě o něco nižší. Východiskem je tedy omezení výroby tvářených vrtáků nebo úplné opuštění tohoto segmentu trhu. Podobně, i když s menší ztrátou jsou na tom i speciální nástroje, na kterých však firma směrem k zákazníkům demonstuje svou technickou dokonalost. V tomto případě by však nebylo správné opouštět s tímto typem výrobku trh, protože tento sortiment tvoří podpůrný program pro prodej standartních výrobků, jakým je nosný program firmy - vybrušované vrtáky.

### 3 Problémy implementace systému ABC a nedostatky pro řízení nákladů a výkonnosti

I když při implementaci a následném zkušebním provozu bylo zjištěno několik problémů a nedostatků, je možno říci, že systém procesního řízení nákladů pomocí metody ABC je vhodným nástrojem pro identifikaci nákladů, po nalezení příčin vzniku vícenákladů a výborným pomocníkem v rukou zkušeného manažera. Systém však má i své nedostatky, které se dají shrnout do následujících bodů:

- Základním problémem při implementaci se jeví problém vyčlenění potřebných dat správným a věrohodným způsobem. Vzhledem k tomu, že ne všechny firmy mají v rukou vhodný informační systém, může nastat situace, kdy jednotlivé tabulky jsou naplněny daty, ale výsledek neodpovídá realitě a tedy i samotné rozhodování může být nesprávné.
- Kritickým místem je také správné určení uvedených procesních aktivit. Pro přehlednost je zapotřebí stanovit optimální množství nákladových aktivit, ale chybí pravidla pro

stanovení jejich počtu a vhodný výběr aktivity, které objektivně ukáží příčiny vzniku nákladů.

- Dalším kritickým místem implementace je přesné rozčlenění všech nákladových položek do aktivit. V důsledku nesprávného přidělení pak nastává situace, kdy je pozornost zaměřena na aktivitu, která z celkového pohledu nemusí být prioritní a rozhodování je pak zkreslené a zavádějící.
- Důležitým faktorem správného určení hodnot nákladů aktivit i nákladových objektů je přesné určení nákladových nositelů a vzorce jejich výpočtu. Správný výběr má vliv na kalkulaci nákladů a správně určený vzorec pak na jejich porovnávací hodnotu.
- Dalším kritickým bodem metody ABC je, že téměř v žádném ohledu nebere vliv na makro okolí a především pak oborové okolí firmy. Vliv zákazníků, konkurence, trhu, ale i segmenty zásobovací, distribuční a marketingové mohou výrazně ovlivnit příčinu a výši nákladů. Z ekonomického hlediska se tyto náklady zdají být plýtváním, ale trh je bohužel natolik ovlivňuje, že pro konkurenční boj jsou nezbytné.
- Implementace metody ABC je náročnou aktivitou, protože zabírá čas klíčových pracovníků a propojení se všemi systémy ve firmě vyvolává další náklady. Zapojení všech manažerů a vlastníků procesů je nezbytné. V neposlední řadě vzájemné propojení procesů s IS firmy je technicky náročné.
- Užití metody ABC není jen statické a nezůstává po celou dobu zavedení v ustálené podobě. Jedná se o živý systém, zaměřený na neustále prováděné změny, počínaje strategickými změnami a konče například změnami procesů k vyšší optimalizaci. Z toho důvodu systém vyžaduje neustálou kontrolu provedených změn a upřesňování podmínek.
- Příčinou nesprávného použití této metody může být i neochota managementu a všech zainteresovaných osob podílet se na správě celého systému.
- Mezi problémy lze zařadit rovněž neochotu ostatních pracovníků sdílet a plnit kritéria výkonnosti, vytvořená pomocí metody ABC. V důsledku vzájemného propojení aktivit mohou nastat kolizní stavy a odpovědný pracovník nebo odpovědný kolektiv často není schopen zaručit splnění stanovených kritérií výkonnosti.
- Systém je citlivý na vnitřní a vnější vlivy (poruchy, nedodání materiálu, přírodní pohromy). Ve svém důsledku není schopen kontinuálně změny zachytit a reagovat na ně. Náklady se pak skokem zvyšují, což ovlivní zejména ekonomiku firmy.

#### **4 Návrhy na odstranění nedostatků metody ABC a řízení výkonnosti**

Zavedení samotné metody BSC nedostačuje pro kvalitní řízení. Žádná ze čtyř perspektiv se neobejde bez jednoho ze spojujících článků a tím je řízení nákladů. Nelze řídit oblasti financí, interních procesů a lidských zdrojů bez analýzy procesů, nákladovosti, měřítek a ukazatelů výkonnosti. Proto je bezpodmínečně nutné doplnit strategickou metodu BSC o metodu řízení nákladů, což metoda ABC splňuje. Použití metody ABC poskytne nákladový přehled jednotlivých oblastí BSC a navíc umožní vytvoření výkonnostních kritérií pro jednotlivé aktivity. Z kritických bodů implementace a z nedostatků samotné metody ABC, uvedených v předešlém bodě vyplývá, že je nutné, aby byla provedena revize jednotlivých procesů, aktivit a činností. Bez této revize není možné přesné nastavení parametrů použitých v metodě ABC. Metoda, která usnadní kontinuální reengineering procesů, se nazývá Business Process Management (BPM). Jde o procesně orientovaný přístup, charakterizovaný nutností popisu, analýzy a optimalizace (zlepšování) podnikových procesů, který je založen na potřebách a přáních zákazníků.

Hlavními strůjci a vykonavateli jednotlivých procesů jsou zaměstnanci. Pro komplexnější řízení nákladů a výkonnosti je tedy nutné doplnit uvedené metody ještě o další manažerskou metodu řízení výkonnosti, a tou je Performance Management (PM), tedy řízení pracovního

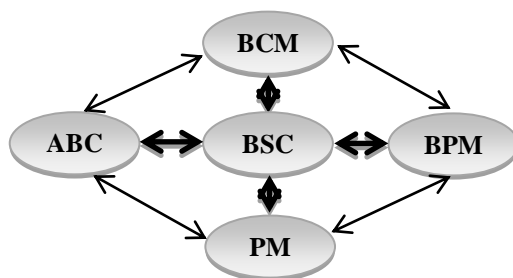
výkonu. Správné nastavení a samotné řízení pracovního výkonu pomáhá nejen motivovat pracovníky, ale zajistí také předpokládanou výkonnost se zdroji, které jsou ve firmě k dispozici. Nesmí se rovněž zapomínat ani na zpětnou vazbu, tedy hodnocení pracovního výkonu. Lidské zdroje jsou ve firmě nejhodnotnější, ale také nejrizikovější prvek ovlivňující výkonnost firmy. Řízení pracovního výkonu je tedy dalším důležitým prvkem v manažerském řízení, avšak bez spojení s metodami BSC, BPM a ABC není dosaženo synergického efektu. Aby firma vykazovala mnohem větší stabilitu a zvyšovala svou výkonnost, musí být zavedení všech uvedených metod v jejich vzájemném propojení.

Protože z uvedených nedostatků metody ABC vyplynulo také nebezpečí vlivu možných vnitřních a vnějších vlivů, které mohou nečekaně ovlivnit optimální průběh procesu (a tím nepředvídatelně navýšit náklady), je nutné tato rizika do maximální míry eliminovat jejich předvídáním a zabezpečením. K tomu se nejlépe hodí manažerská metoda Business Continuity Management (BCM).

Každá vyspělá firma má jako jeden ze svých cílů dlouhodobě působit na trhu a získávat větší tržní podíl. Dlouhodobý horizont udržitelnosti firmy je základním principem metody BCM, která zahrnuje všechny budoucí aspekty, které by mohly společnost zevnitř nebo zvenčí ovlivnit. Vrcholový manažer musí postupovat podobně jako šachista, který přemýšlí nad několika tahy dopředu. Stejně tak je nutné pracovat i s metodou BCM. Jak management, tak i zaměstnanci musí zohledňovat všechny možné varianty, které by procesy ve firmě mohly destabilizovat.

Propojení a vzájemné souvislosti pěti základních manažerských metod je na obrázku 5. Tento přístup se připravuje k aplikaci v uvedené výrobní firmě s předpokládanou realizací v roce 2016.

**Obrázek 5:** Vzájemné propojení 5 základních manažerských metod



*Zdroj: vlastní zpracování*

## **Závěr**

Na případové studii implementace metody řízení nákladů ABC ve výrobní firmě byly ukázány možnosti využití této metody i s praktickými ukázkami vyhodnocení výsledků. Konkrétní výsledky analyzovaly stěžejní aktivity s hodnotou režijního nákladového zatížení. Pro strategické rozhodování posloužil rozbor nákladových objektů (produktových řad) s mírou jejich ziskovosti. To vše v návaznosti na stanovení měřítek a ukazatelů výkonnosti pro strategické plánování pomocí metody BSC. V další části příspěvku byly specifikovány problémy a nedostatky samotné metody ABC. Implementace ukázala, že tato metoda je sice vhodným nástrojem pro identifikaci zdrojů nákladů, ale v rámci samotného řízení už není tak účinná. Navržený komplexní manažerský systém by měl tyto zjištěné nedostatky eliminovat a zajistit kvalitnější řízení jak nákladů, tak i výkonnosti. Všechny cíle příspěvku byly splněny.

## Literatura

- [1] AMSP, 2011. *Výsledky průzkumu č. 10 AMSP ČR – Názory podnikatelů na moderní metody řízení společnosti* [online]. [vid. květen 2011]. Dostupné z: [www.amspace.cz/uploads/dokumenty/AMSP\\_Pruzum\\_C10.pdf](http://www.amspace.cz/uploads/dokumenty/AMSP_Pruzum_C10.pdf)
- [2] DOYLE, D. P, 2006. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-189-7.
- [3] JAMES, W. a A. ELMEZUGHI, 2010. The combined effect of costing and performance management systems on performance, moderated by strategy: Australian context. *Accounting, Accountability & Performance*, **16**(1/2), 51. ISSN 1445-954X.
- [4] JOHNSON, C. C., 2007. Introduction to the balanced scorecard and performance measurement systems. In: *Balanced Scorecard for State-Owned Enterprises: Driving Performance and Corporate Governance* [online]. ADB. Dostupné z: [www.thepresidency.gov.za/electronicreport/downloads/volume\\_4/business\\_case\\_viability/BC1\\_Research\\_Material/Balanced\\_Scorecard\\_for\\_SOEs.pdf](http://www.thepresidency.gov.za/electronicreport/downloads/volume_4/business_case_viability/BC1_Research_Material/Balanced_Scorecard_for_SOEs.pdf)
- [5] KAPLAN, R. S. a D. P. NORTON, 2007. *Balanced scorecard: strategický systém měření výkonnosti podniku*. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-177-5.
- [6] KAPLAN, R. S. a D. P. NORTON, 2010. *Efektivní systém řízení strategie: nový nástroj zvyšování výkonnosti a vytváření konkurenční výhody*. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-203-1.
- [7] KRÁL, B., 2010. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [8] MAIGA, A. S. a F. A. JACOBS, 2003. Balanced Scorecard, Activity-Based Costing And Company Performance: An Empirical Analysis. *Journal of Managerial Issues*, **15**(3), 283-301. ISSN 1045-3695.
- [9] PETŘÍK, T., 2007. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Praha: Linde. ISBN 978-80-7201-648-8.
- [10] POPESKO, B., 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [11] WU, S. a J. CHEN, 2012. The performance evaluation and comparison based on enterprises passed or not passed with ISO accreditation: An appliance of BSC and ABC methods. *International Journal of Quality & Reliability Management*, **29**(3), 295-319. ISSN 0265-671X.