



Rýchly e-shop pre všetkých

Procesné riadenie nákladov

© Dominanta - Vista Point

Na tejto stránke je spracovaná problematika procesného riadenia nákladov. Cieľom je poskytnúť základné informácie z tejto oblasti, ako aj návod, ako si urobiť systém procesnej kalkulácie. V prípade, že vás tieto informácie zaujímajú vo zvýšenej miere odporúčame:

- **N**avštíviť náš seminár o procesnom riadení a procesnej kalkulácii - viď aktuálna ponuka, alebo sa kontaktujte na našej mailovej adrese.
 - **Z**akúpiť našu publikáciu Implementácia procesnej kalkulácie do firmy.
- **V**yužiť naše poradenské služby a pomoc pri vybudovaní systému procesného riadenia nákladov.
- **Z**účastniť sa nášho e-learningu o procesnej kalkulácii na našej AWU (webová univerzita firmy dominanta - modré stránky).
- **P**reštudovať si túto stránku, ktorá vás uvedie do problematiky procesného riadenia nákladov.
 - **A**lebo nás jednoducho kontaktovať a priamo sa opýtať.

DEFINÍCIE A ZÁKLADNÉ POJMY

Activity Based Costing (ABC, procesná kalkulácia) možno definovať ako modernú kalkulačnú metódu, ktorá popisuje toky nákladov vo firme na základe procesov, ktoré v nej prebiehajú a aktivít, ktoré sa vykonávajú.

Z tohto pohľadu ju možno preto chápať ako univerzálny manažérsky nástroj pre mapovanie toku a správania sa nákladov. V dnešnej dobe môže byť preto veľmi vítaný a dobrý pomocník pre efektívnom manažovaní nielen firmy, ale ľubovoľnej podnikateľsky alebo nepodnikateľsky orientovanej organizácie.

Subjektmi, kde ju možno využiť sa potom nestávajú už len organizácie typu spoločností s ručením obmedzeným, akciové spoločnosti, ale aj verejnoprávne inštitúcie, obce, združenia, neziskové organizácie, školy, zdravotné zariadenia a pod.

ZÁKLADNÁ FILOZOFIA PROCESNÉHO RIADENIA NÁKLADOV

Základnou myšlienkou je nájdenie skutočných príčinných vzťahov medzi spotrebou nákladov a výkonmi a zobrazenie týchto skutočností v kalkulačnom systéme tak, aby výstupy boli čo najbližšie k realite. To v praxi znamená celkom iný pohľad ako sme boli zvyknutí, kde sa dívame na náklady v ich druhovom členení a v tvare úplných vlastných nákladov. Procesné riadenie nákladov vychádza z príčinných vzťahov a tokových veličín a v tomto preto spočíva sila procesnej kalkulácie.

PRÍNOSY Z ABC

Je pomerne obťažné vyčíslit' prínosy ABC, preto sa tu pokúsim uviesť aspoň tie hlavné prínosy, na ktorých sa zhoduje väčšina manažérov. Za hlavné prínosy, na ktorých sa zhoduje prax, možno preto považovať:

- **ABC/M (Activity Based Costing / Management) je z 90% organizačná zmena** a zmena správania sa manažérov a 10% zmena „matematická“, to znamená spôsob výpočtu založený na matematických súvislostiach.
- **ABC možno považovať za koncept**, ktorý treba prijať a nie systém, ktorý treba inštalovať. Vtedy je potrebné aj uvážiť skutočnosť, že kúpou softvéru bez znalostí tvorby ABC kalkulácií ešte nevytvárame ABC, len získavame nástroj, ktorý nás podporí v ich tvorbe.
- **V dnešnom podnikaní je potrebné používať viacero systémov sledovania nákladovosti.** To znamená, že ABC kalkulácie nie sú všeliekom, ale treba ich podporiť aj súčasnými kalkuláciami založenými na kalkulácii úplných vlastných nákladov, cieľových kalkuláciách (Target Costing) a kalkuláciách založených na neúplných nákladoch s výpočtom krycích príspevkov.
- **Je potrebné porozumieť nielen číslam, ale aj hodnotám**, ktoré sú za nimi skryté, príčinám, ktoré k tým hodnotám vedú a naučiť sa ich ovplyvňovať a riadiť. ABC napomáhajú redukcii materiálových pohybov, eliminácii činností, ktoré nepridávajú hodnotu a v tom je ich kúžlo. Dá sa povedať, učia váš premýšľať o tom, ako robiť veci efektívnejšie a najmä robiť správne veci. Najrýchlejšie to zistíte práve na hodnotách, ktoré zistíte používaním ABC a príčinách, ktoré ich vyvolali.

Nákladový objekt

Nákladový objekt (cost object) je výstupom ABC modelu, je cieľom kalkulácie, cieľom, kde končí distribúcia nákladov. Napr. to môže byť:

- zákazník,
- skupina dodávateľov,
- produkt,
- región,
- služba,
- distribučná cesta,
- kombinácia týchto faktorov a pod.

Je to čokoľvek o čom chceme vedieť, čo nás to stojí. Nieкого zaujíma koľko stojí preprava tovaru k vybranému zákazníkovi, iného zasa, či je predajná jednotka zisková alebo stratová, alebo čo stojí inovácia produktov či fakturácia. Môžeme povedať, že koľko manažérov toľko požiadaviek, toľko potrieb a snáh získavať nové a nové informácie o nákladoch a ich spotrebe.

Aktivity

Aktivity (activities) – časti procesov. Bývajú vyjadrené najmä slovesom a vykonávajú ich zdroje. Môže to napríklad byť:

- nakupovanie,
- nastavovanie,
- objednávanie,
- plánovanie predaja,
- vedenie účtovníctva,
- získavanie zákazníkov,
- balenie produktov.

Môže to byť čokoľvek organizácia robí.

Proces je sled aktivít. Aktivity pozostávajú z činností. Pri tvorbe konceptu ABC je vhodné sa sústrediť predovšetkým na aktivity a procesy, pretože sledovanie príčinných vzťahov až na úroveň činností je veľmi prácne a náročné a využíva sa najmä u ABC modelov určených pre operatívny controlling a denné resp. týždenné sledovanie a vyhodnocovanie nákladovosti.

Zdroje

Zdroje (resources) – vstupy modelu ABC. Výstupom sú nákladové objekty. Vykonávajú prácu, vykonávajú aktivity, pri ktorých sa sami spotrebávajú. Zdroje môžu byť: zamestnanci, stroje a zariadenia, budovy, stavby, energia, materiál.

Príčiny spotreby zdrojov ukazujú, koľko sa spotrebuje aktivity na nákladový objekt. Sú to príčiny ktoré môžu aj nemusia súvisieť zo zmenou výkonov:

- Príčiny súvisiace zo zmenou objemu sú napr. hodiny, €, práca, a pod.
- Príčiny nesúvisiace zo zmenou objemu – nastavenia, balenie, počet tovarových položiek, počet zákazníkov, počet nových produktov, počet objednávok a pod.

Procesy a ich parametre

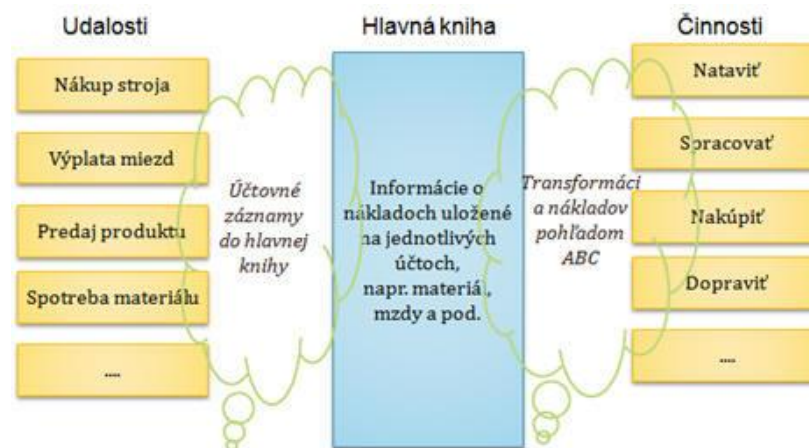
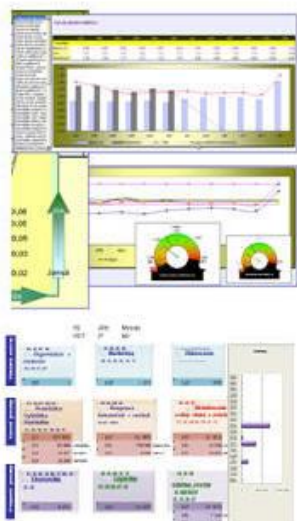
PROCES ako už bolo spomenuté sled opakovaných činností. V praxi ich rozdeľujeme obyčajne do troch skupín a to na hlavné, riadiace a podporné procesy. Procesy majú svoje parametre, na základe ktorých ich potom hodnotíme.

PARAMETRE PROCESU sú charakteristiky, ktorými meriame efektívnosť procesu. Napr. pridanú hodnotu, priebežnú dobu, náklady na proces.

PRIDANÁ HODNOTA je zasa hodnota, ktorú pridáme produktu a za ktorú je zákazník ochotný ešte zaplatiť. Vytvára sa určitú dobu a tak priebežná doba je jedným z dominantných parametrov procesov.

PRIEBEŽNÁ DOBA je hrubý čas, ktorý plynie od zahájenia prvej činnosti procesu až do jeho ukončenia, t.j. po poslednú činnosť procesu.

Je potrebné si uvedomiť, že u procesov nejde o ich bežné vylepšovanie v podniku. Väčšinou sa pozornosť zameriava na sledovanie a zdokonaľovanie jednotlivosti a nie na celý proces – od identifikácie prianí zákazníka až po skutočné uspokojenie.



Postup tvorby modelu ABC

Názory na to, ako tvoriť model ABC sa rôznia. Počet krokov i postup môže byť tiež rôzny. Nieкто sa sústreďí viac na operatívnu stránku ABC a vyžaduje podrobný postup, iným zase postačí jednoduchší model, ktorý možno vytvoriť na 5 krokov tak, ako to uvádzame ďalej. V jednom sa však zhoduje každý postup, že je to etapovitý postup a každá etapa má svoj cieľ. Popíšeme si teraz model pozostávajúci z siedmych krokov.

Etapy tvorby ABC modelu:

- 1 – Úprava účtovných údajov hlavnej knihy.** Prvá činnosť, ktorú je potrebné vykonať v rámci tvorby modelu ABC. Načítať údaje z hlavnej knihy a upraviť ich pre potreby ABC modelu. Výsledkom prvej etapy sú upravené dáta hlavnej knihy, ktoré budeme transformovať pri ocenení aktivít. Budú to tzv. zdroje vyjadrené na základe účtovných dát hlavnej knihy.
- 2 – Návrh procesov, aktivít, príp. činností.** V tejto etape sa definujú procesy a aktivity, t. z. že sa urobíme rozdelenie organizácie na procesy a aktivity. Výhodu majú organizácie s procesnou organizačnou štruktúrou. Výsledkom druhej etapy je vymedzenie procesov, aktivít príp. aj činností, ktoré sú dôležité pre ABC model.
- 3 - Nájdenie príčin spotreby zdrojov a určenie ich počtu.** V tejto etape hľadáme príčiny spotreby zdrojov u jednotlivých aktivít, ktoré sme vymedzili v druhom kroku. Je to pomerne náročný postup, pretože v niektorých prípadoch bude obťažné nájsť príčinu, pretože sa vo firme doposiaľ nesledovala a bude sa potrebné rozhodnúť ako ďalej.
- 4 – Ocenenie procesov, aktivít, príp. činností.** Táto etapa pozostáva z vytvorenia transformačného modelu, kde sa pretransformujú zdroje na definované aktivity pomocou príčin.
- 5 – Definovanie nákladových objektov.** V tejto etape zadefinujeme nákladové objekty – ciele procesnej kalkulácie, na ktoré chceme ocenené aktivity z kroku 4 rozpočítať. Tento zoznam nemusí byť úplný a je ho možné postupne spresňovať.
- 6 – Korekcie a úpravy nákladov na aktivity.** Táto etapa je taktiež dôležitá, pretože v nej dochádza po definovaní nákladov na objekty k spresneniu rozdelenia nákladov na aktivity.
- 7 – Definovanie príčin spotreby aktivít na nákladové objekty.** Po zadefinovaní nákladových objektov musíme zisťovať počet príčin spotreby pre každý nákladový objekt.
- 8 – Ocenenie nákladových objektov.** V etape ocenenia nákladových objektov priraďujeme náklady na aktivity podľa počtu príčin pre každý nákladový objekt a zostavíme výslednú procesnú kalkuláciu.

Činnosti podporujúce obstarávanie vstupných surovín a služieb:

- 1 - Výber dodávateľa
- 2 - Vyjednávanie
- 3 - Plánovanie nákupu
- 4 - Nákup
- 5 - Kontrola
- 6 - Uskladňovanie
- 7 - Presuny materiálu.

Činnosti podporujúce vzťahy so zákazníkmi

- 1 - Vyhľadávanie
- 2 - Návštevy
- 3 - Jednanie
- 4 - Obchodná príprava ponuky
- 5 - Vymáhanie pohľadávok
- 6 - Zmeny v zadaní
- 7 - Reklama
- 8 - Doprava

Činnosti podporujúce vývoj produktov

- 1 - Konštrukčná príprava
- 2 - Technologická príprava
- 3 - Zmenové riadenie
- 4 - Inovácie
- 5 - Kontrola kvality
- 6 - Technická príprava ponuky

Činnosti podporujúce vlastnú výrobu a činnosti priamej výroby

- 1 - Delenie materiálu
- 2 - Nastavovanie strojov
- 3 - Manuálne práce
- 4 - Strojové práce
- 5 - Montovanie
- 6 - Kontrola
- 7 - Balenie

Činnosti podporujúce nevýrobnú a výrobnú administratívu

- 1 - Prijatie objednávky
- 2 - Plánovanie výroby
- 3 - Plánovanie nákupu
- 4 - Spracovanie dokumentácie
- 5 - Vedenie účtovníctva
- 7 - Fakturácia

Všeobecné riadiace činnosti

- 1 - Strategické plánovanie
- 2 - Jednanie s investormi
- 3 - Získavanie nových trhov

Podporné činnosti

- 1 - Účtovníctvo
- 2 - Správa budov
- 3 - Informatika

Krok 4 - Ocenenie aktivít - príklad

P.Č.	Kód BSC	Kód proces	Proces	Kód aktivita	Aktivita	Kód činnosť	Činnosť	Proces celkom	Výnosy		Materiál		Energia		Tovar	
									číslo	hodnota	číslo	hodnota	číslo	hodnota	číslo	hodnota
			RExx	AXx			COx	P01		P02		P03		P04		
									0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
01	RE010101	RE01	Prieskum požiadaviek zákazníka	01	Komunikácia so zákazníkom	01	Dopyt zákazníka	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
02	RE010201			02	Identifikácia a preskúmanie potrieb	01	Zber informácií a vyhodnocovanie	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
03	RE010202					02	Vypracovanie návrhov	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
04	RE010301			03	Pochopenie požiadaviek pred prijatím objednávky	01	Vyhodnotenie dopytu - prijaté / zamietnuté	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
05	RE010401			04	Preverenie schopnosti plniť požiadavky	01	Zber informácií (cena, termín, množstvo)	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
06	RE010402					02	Vypracovanie podkladov na technické zmeny	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
07	RE010501			05	Zverejňovanie požiadaviek zákazníka a riešenie rozdielov	01	Vyhodnotenie požiadaviek	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
08	RE010502					02	Vypracovanie technickej zmeny	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
09	RE010601			06	Kalkulácie výrokov, vedenie	01	Požiadavky na zmenu,	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00

Strategický model ABC

Strategický model – je jednoduchší a dá sa zostaviť v priebehu niekoľkých dní. Manažér, ako už bolo spomenuté, si ho zostavuje obyčajne sám alebo s pomocou odborných pracovníkov firmy. V priebehu jeho zostavenia si uvedomí množstvo skutočností a väzieb vo firme, ktoré ovplyvňujú tok nákladov. Zároveň mu umožní zistiť potrebu informácií k riadeniu a postupne ich vyselektovať.

Skúsenosť je obyčajne taká, že informačné systémy vás zaplavia množstvom informácií, ale tie ktoré práve potrebujete, tam práve nie sú. Z toho vznikajú stále nové a nové požiadavky na reporting firmy. Preto je dobré prostredníctvom strategického modelu zmapovať tieto informácie a zaviesť ich sledovanie. Už v tejto etapy tvorby zistíte, ktoré informácie sú dôležité pre riadenie toku nákladov. Mali by ste si uvedomiť, že sú to príčinné vzťahy, ktoré vás k tomu nútia. Častým nedostatkom manažérskych informačných systémov je, že práve tieto príčiny nesledujú a tak je potrebné ich informatívnu zložku doplniť.

Operatívny model

Operatívny model – je prácnejší a náročnejší na zostavenie. Obyčajne ho zostavujú špecializované firmy a dovedú ho až do štádia denného sledovania nákladovosti. Z toho vyplývajú aj vyššie náklady na jeho zavedenie.

Podrobne popisuje činnosti firmy obyčajne celý work flow a sleduje optimálny tok nákladov vo firme prostredníctvom vykonávaných činností. Je potrebné uvážiť, do akej miery chcete zdrátať firmu týmito tokmi a popísať činnosti, čo môže mať za vplyv aj obmedzenie tvorivých schopností ľudí a zmonotonenie vykonávanej práce. Odtiaľ môže byť už len krok k automatizácii a robotizácii činností u tých profesií, kde je to možné.

Pre potreby riadenie je tento model výborný, ale je aj náročný na jeho udržiavanie. Výstupy môžu byť týždenné ba až denné.

Prepojenie procesného riadenia s Balanced Scorecard

Tabuľka BSC			Zvyšovať hodnotu firmy			Zvyšovať spokojnosť zákazníka			Zvyšovať tržieb z nových výrobkov			Zvyšovať produktivitu		
Názov procesu	Procesy	CELKOM	Zvyšovať ziskovosť	Zvyšovať likviditu	Rast tržieb z nových výrobkov	Počet nových výrobkov	Zvyšovať inovatívnosť výr. programu	Úspora výkonových noriem	Úspora materiálu	Bezpečnostný chod IT - sieťi, servery	Zvyšovať produktivitu	Zvýšenie výkonnosti pracovníkov	Zvýšením úrovne pracovník. - metóda 5S	
Preskúvanie požiadaviek zákazníka	RE01	38,82%	10	6	0	8	3	10		2				
Zavedenie nových výrobkov	RE02	45,00%	10	6	0	8	3	10	1	0	2	9	6	
Nakupovanie	RE05	38,24%	10	6	4				0		2	9		
Riadenie výroby	RE03	43,00%	10	6	0					2	9	6	10	
Dodávanie	RE04	34,67%	10		4	0				2	9			
Strategické riadenie	RP01	73,33%	10				10			2				
Organizácia riadenia	RP02	55,00%								2	9			
Preskúvanie manažmentom	RP03	43,33%	10	6	4	0	8	3	10	1	0	2	9	
Ludské zdroje	RP04	30,63%								0		9	6	

Návod ako vyrobiť procesnú výsledovku

Bežne sme zvyknutý sledovať výsledky firmy formou výsledovky (výkaz ziskov a strát), ktorá je v druhovom členení. Pre porovnanie uvádzame aj tvar procesnej výsledovky, ktorú si môže vyrobiť každý schopnejší manažér. Táto výsledovka mu umožní sledovať aj aktivity vo firme a zistiť, náklady na ktorú aktivitu neprimerane rastú.

Výhodou je, že výsledovka nemusí byť len na úrovni podniku, alebo inej organizácie (škola, nemocnica, nezisková organizácia, obec, atď.), ale môže sledovať aj aktivity v rámci vybraného strediska, či inej organizačnej jednotky, ktorú viete podchytiť na základe účtovníctva.

Na nasledovnej schéme je znázornená výsledovka v druhovom členení a vedľa nej procesná výsledovka. Hneď na prvý pohľad zistíte, že rozdiel je najmä v členení režijných nákladov, i keď nemalým problémom môže byť aj zistenie priamych nákladov.

Firma, ktorá má ale zavedený nákladový controlling a členenie účtov na fixné a variabilné sa tejto skutočnosti nemusí báť.

Ďalším problém je správne určenie výšky režijných nákladov, nakoľko boli odhadnuté percentuálne. Aj tento problém sa dá vyriešiť, keď používate druhú úroveň tvorby krycieho príspevku a členíte strediská na výkonné a režijné. Potom už takýto model zostaviť nie je ťažké a pracuje automaticky, tak ako náš.

Klasická výsledovka v druhovom členení

Etapa 1 - Úprava účtovných údajov		
	Január	▼
KROK 1		
Položka	Hodnota	% z tržieb
Výnosy celkom	371 351	100%
Tržby za predaný tovar	0	0%
Tržby za výrobky a služby	371 180	100%
Ostatné výnosy	171	0%
PRIAME NÁKLADY	222 439	0%
- náklady na predaný tovar	0	0%
- náklady na priamy materiál a energiu	3 113	60%
- priame mzdy	25 005	60%
- ostatné priame náklady	194 321	70%
REŽIJNÉ NÁKLADY	112 797	30%
Spotreba materiálu a energie	2 075	1%
Služby	83 281	22%
Osobné náklady	16 670	4%
Odpisy	9 559	3%
Ostatné prevádzkové náklady	773	0%
Finančné náklady	439	0%
Nekalkulované náklady	0	0%
Náklady celkom	335 236	90%
Hospodársky výsledok	36 115	10%

Procesná výsledovka

Etapa 6 - Manažérska výsledovka		
KROK 7		
Položka	Hodnota	% z tržieb
Výnosy celkom	371 351	100%
Tržby za predaný tovar	0	0%
Tržby za výrobky a služby	371 180	100%
Ostatné výnosy	171	0%
PRIAME NÁKLADY	222 439	0%
- náklady na predaný tovar	0	0%
- náklady na priamy materiál a energiu	3 113	60%
- priame mzdy	25 005	60%
- ostatné priame náklady	194 321	70%
Procesné náklady	112 797	30%
Nakupovanie tovaru a ostatných služieb a materiálu	22 652	6%
Prijímanie a odosielanie tovaru	17 610	5%
Manipulovanie s tovarom a skladovanie	25 517	7%
Príjem a administratíva objednávok	8 511	2%
Výber a naloženie položiek objednávky	15 810	4%
Marketingové činnosti	8 201	2%
Ostatná administratívna činnosť a všeobecné činnosti	14 496	4%
Nekalkulované náklady	0	0%
Náklady celkom	335 236	90%
Hospodársky výsledok	36 115	10%

Etapa 3 - Korekčné úpravy - percentuálne rozdelenie a ocenenie, náklady po korekcií

KROK 3

Aktivita	Celkom	Nakupovanie tovaru a ostatných služieb a materiálu	Prijímanie a odosielanie tovaru	Manipulovať tovaru skladov
Spraznenie rozdelenia nákladov	100%	100%	100%	1
Nakupovanie tovaru a ostatných služieb a materiálu	95%	90%		
Prijímanie a odosielanie tovaru	100%		100%	
Manipulovanie s tovarom a skladovanie	100%			
Prijem a administratívna objednávok	105%			
Výber a naloženie položiek objednávky	100%			
Marketingové činnosti	95%			
Ostatná administratívna činnosť a	105%	10%		
0	0%			

Etapa 4 - Stanovenie príčin

KROK 4

KROK 5

Celkom náklady po korekcií	Korekčné náklady	Príčina	Íventifikácia príčiny	Cena 1 príčiny
112 797	0	nákupná cena - priame náklady		601,75
22 652	1 800	nákupná cena - priame náklady	5 188	4,37
17 610	0	nákupná cena - priame náklady	5 188	3,39
25 517	0	počet objednávok	5 188	4,92
8 511	-645	počet objednávok	70	121,59
15 810	0	výnosy (tržby)	70	225,86
8 201	432	počet osôb	371 351	0,02
14 496	-1 586		60	241,60

Etapa 5 - Výpočet nákladov na nákladové objekty

KROK 6

Príčina NO1	Náklady na objekt NO1	Príčina NO2	Náklady na objekt NO2	Príčina NO3
	12 035		12 035	
20	87	20	87	20
20	68	20	68	20
20	98	20	98	20
20	2 432	20	2 432	20
20	4 517	20	4 517	20
20	0	20	0	20
20	4 832	20	4 832	20

Etapa 6 - Posúdenie ziskovosti a ceny nákladového objektu

KROK 7

Náklady	Náklady celkom	Nákladový objekt 1	Nákladový objekt 2
Definovanie nákladových objektov			
Výnosy celkom	371 351	18 000	18 200
PRIAME NÁKLADY	222 439	5 400	5 200
- náklady na predaný tovar	0		
- náklady na priamy materiál a	3 113	800	700
- priame mzdy	25 005	4 600	4 500
- ostatné priame náklady	194 321		
REŽIJNÉ NÁKLADY	112 797	12 035	12 035
Náklady celkom	335 236	17 435	17 235
Zisk	36 115	565	965
Hospodársky výsledok	36 115	565	965
Rentabilita nákladového objektu	29%	3%	5%
Nekalkulované náklady	0		
Hospodársky výsledok pôvodný	36 115		
Rozdiel	0		

Etapa 7 je už samotná procesná výsledovka a je uvedená vyššie.

*Ak sa vám tento zjednodušený postup zostavenia procesnej výsledovky páčil, veľmi radi Vás uvidíme na našich seminároch, kde sa o tom dozviete podstatne viac aj s komentárom a odporučeniami.
(Autor Gallo, P., 2009)*

Výsledný prehľad môže vyzerat' aj nasledovne:

