

Predpoklady úspešného zavedenia

Activity Based Costing

Dr. Milan Veščičík, www.gradient5.sk

Systém Activity Based Costing (ABC) sa čoraz viac udomáča v slovenských firmách. Zavádza sa v pobočkách zahraničných koncernov, ako aj v čisto slovenských spoločnostiach. Veď ktorý majiteľ a riaditeľ by nechcel aktuálne poznať, ktorý výrobok mu robí stratu, či je ziskovejších zopár veľkých zákazníkov, alebo segment malých odberateľov? A skorá informácia o tom, v ktorých procesoch firma zbytočne stráca peniaze, má často cenu miliónov Sk. Naozaj nepoznám lepší nástroj na odhalenie skrytých rezerv vo firme.

Na druhej strane, nie každé zavedenie ABC končí úspešne. Firma kúpi špecializovaný softvér a vlastnými silami, alebo s pomocou konzultačnej firmy sa pustí do implementácie. Výsledok však nie vždy zodpovedá vynaloženej námahe a nákladom. V čom je problém?

Zavádzanie ABC je projekt, ktorého cieľom je zmena vo firme. Ak dosiahneme zmenu významnú (a pozitívnu), môžeme hovoriť o úspešnej implementácii. Ak sa po skončení projektu zmena nekoná, implementácia bola neúspešná. Dôvodom neúspechu môže byť podcenenie niektorého z kritických faktorov.

Ktoré sú kritické faktory úspešného zavedenia ABC?

Kritické faktory úspešného zavedenia ABC:	
- Stanovenie správnych cieľov	- Voľba softvéru
- Vyhľadanie zdrojov dát	- Implementačný tím
- Nastavenie zložitosti modelu	- Postoj vedenia
- Správca ABC a jeho kompetencie	- Firemná kultúra

1. Správne ciele zavedenia ABC

Ak chceme naozaj dosiahnuť optimálnu zmenu, postavme ju hneď na začiatku ako cieľ. Samotné zavedenie ABC patrí k najhorším cieľom.

Vlastné zavedenie ABC znamená, že v nejakom počítači budeme mať množstvo čísiel o procesoch, produktoch a zákazníkoch, prípadne ich vzájomné súvislosti. Nič viac. Zlepšenie procesov, optimalizácia produktového portfólia, alebo obchodnej politiky príde až vtedy, ak začneme s výstupmi ABC pracovať!

Uveďme rozumné ciele zavádzania ABC:

- sprehľadnenie ziskovosti zákazníkov a výrobkov
- zvýšenie zisku motiváciou našich obchodníkov podľa zisku za segmenty, za ktoré zodpovedajú (nielen podľa tržieb)
- zníženie nákladov v procesoch o 5%
- optimalizácia portfólia výrobkov (s cieľom zvýšiť zisk)
- ekonomický monitoring procesov pre ISO 9000/2000, Balanced Score-Card a p.

Stanoviť správny cieľ je užitočné aj preto, že neexistuje jediný správny model ABC pre firmu. Napríklad ak chceme využívať ABC najmä na kalkulácie, stačí nám vytvoriť jednoduchší model, ktorý sa aj ľahšie udržiava. Ak však potrebujeme sprehľadniť náklady

procesov (napr. pre ISO 9000, pri reštrukturalizácii a pod.) musíme vytvoriť detailnejší model, ktorý bude mať i 2-3 x väčší počet aktivít.

2. Zdroje vstupných dát.

Laická predstava býva, že ABC nemá zmysel zavádzať skôr, kým nemáme v komplexom základnom informačnom systéme evidované všetky vstupné dáta.

Určite by bolo ideálne mať všetky potrebné dáta v jednom prostredí, avšak poznám špičkové firmy, ktoré majú zavedený systém SAP za desiatky miliónov Sk, avšak na niektorých miestach vo výrobe i v administratíve si vedú operatívnu evidenciu v exceli a plne im to vyhovuje. Treba im to zatrhnúť?

Systém ABC potrebuje mesačne cca 15 - 20 zdrojových súborov dát. K štandardným patria náklady po strediskách a účtoch, fakturácia za produkty a zákazníkov, normy a pod. Okrem nich môže byť potrebné evidovať výkony údržby pre konkrétne stroje, dopravu hotových výrobkov k zákazníkovi a ďalšie údaje. Väčšina špecializovaných softvérov pre ABC dokáže importovať tieto súbory v dátovej podobe, bez ohľadu na primárny softvér a prostredie, v ktorom sa evidujú. Jediná požiadavka je zabezpečiť, aby boli po skončení mesiaca pripravené v predpísanej dátovej podobe.

V praxi sa stretávame s inými problémami v dátach, a to je dostupnosť a konzistentnosť dát. Typickým príkladom je, keď sa vedú záznamy o údržbe strojov písomne v zošitoch, čo je pre dátové spracovanie nepoužiteľné. Minimálna požiadavka pre ABC je zabezpečiť, aby údržba dodala v exceli na konci mesiaca prehľad (čísel) strojov a k nim počet odvedených hodín údržbárov.

Konzistentnosť dát znamená, že sa na každom mieste v podniku používajú identické číselníky alebo merné jednotky. Často sa stáva, že obchodníci majú iné označenie výrobkov, ako výroba resp. sklad hotových výrobkov. V takýchto prípadoch je súčasťou implementácie ABC aj „vyčistenie“ evidencií a číselníkov.

Osobitnou kapitolou sú evidencie, ktoré sa síce „pochtivo“ vedú, ale údaje sú nerealistické. Už spomenutá údržba môže presne evidovať počty hodín na zariadeniach, avšak doteraz tieto údaje zapadali prachom. Systém ABC použije vykázané hodiny ako rozvrhovú základňu nákladov údržby a zrazu v istej aktivite vyskočia vysoké náklady na údržbu. Majster výroby protestuje a pri analýze zistíme, že na danom mieste sa v mesiaci údržbári ani neobjavili. Systém ABC sa tak nepriamo stáva strážcom efektívnosti údržby, ale aj iných vnútropodnikových služieb.

3. Zložitosť modelu

Veľa chýb pri zavádzaní ABC sa urobí pri nastavovaní zložitosti – detailnosti modelu. Teória hovorí o štandardnej štruktúre a o prepojení firemných procesov, konzultačné firmy mávajú snahu presadiť naučené šablóny a výsledkom môže byť „sedemhlavý drak“, z ktorého nie je žiaden úžitok, len ho treba neustále kímiť.

Treba si uvedomiť, že hlavným prínosom ABC sú pohotové informácie (bezodkladne po uzavretí mesiaca) v logickej a zrozumiteľnej podobe pre manažérov. Kým daňové účtovníctvo núti k zložitým štruktúram nákladov s presnosťou na haliere, ABC by malo manažéra upozorniť na 3-5 najdôležitejších položiek, ktorým musí venovať pozornosť, ostatné majú nižšiu prioritu.

Z praxe doporučujeme vytvoriť prvý model ABC čo najjednoduchší, musí však ešte zabezpečiť stanovený cieľ. Optimalizácia štruktúry modelu potom trvá niekoľko mesiacov a berieme pri nej do úvahy výšku nákladov aktivít, počet pracovníkov, významnosť aktivity pre firmu a podobne.

Prvotné zavedenie ABC má beztak výrazný dopad na firmu. Je potrebné evidovať nové skutočnosti, zamestnanci začnú vnímať firmu cez aktivity, procesy a ich vzájomné vzťahy. Zisťujeme, ktoré výrobky sú v skutočnosti ziskové a ktoré stratové a prečo, čo vyvoláva búrlivé diskusie. Kým sa firma „zžije“ s novou filozofiou, potrvá to mesiace a potom je čas na prípadné prehodnotenie – spodrobnenie ABC.

Systém ABC sa totiž stále vyvíja spolu s firmou a s jej riadením. Nakoľko nie je súčasťou účtovníctva, ale jeho nadstavbou, je možné aj uprostred roka tento model aktualizovať a vylepšovať. Samozrejmosťou je dopĺňanie o nové výrobky a zákazníkov.

4. Správca ABC a jeho zaradenie

Systém ABC nie je možné nikdy úplne zautomatizovať. Ak niekto tvrdí opak, ponúka Vám vypchaté zvieratko, o ktoré sa síce netreba starať, ale ani veľa radostí si s ním neužijete.

Prečo je to tak? Systém ABC poskytuje informácie, ako je to vo firme naozaj. Bežne sa napríklad stáva, že majiteľ má vlastnú predstavu o zisku firmy, ktorý treba zdať na Slovensku. Ak sa realita odlišuje od jeho predstavy, existujú možnosti v účtovníctve, ako zmeniť realitu (cez sprostredkovanie, nájmy, poradenstvo ...). V praxi sa jedná o náklady „zašité“ v účtovníctve, ktoré keď premietneme do kalkulácii, už nemôžeme hovoriť o skutočnej ziskovosti. Pokiaľ by sme prijali rozhodnutie podľa takto skreslených informácií, poškodíme firmu.

Existujú viaceré ďalšie dôvody, prečo musí spravovať ABC šikovný analyticky mysliaci človek, ktorého baví odhaľovať súvislosti. Samozrejmosťou je zručnosť v práci s dátami (Excel, Access a pod.) a vysoký stupeň abstraktného myslenia. Nesmie ho zaskočiť napríklad požiadavka vytvoriť alternatívne kalkulácie, ak by sme nepočítali účtovnú hodnotu majetku, ale trhovú.

Na druhej strane, takýto správca ABC nemusí mať účtovnícke znalosti, dokonca uňho myslenie účtovníka môže byť na škodu. V ABC funguje manažérska logika, úplne iná, ako v daňovom účtovníctve. V praxi sa dobre osvedčujú technici alebo informatici, ktorí si rýchlo osvoja ekonomické pojmy.

Systém ABC organizačne spadá najčastejšie do kontroľingu a pod finančno-ekonomického riaditeľa. Nie je to vždy ideálny stav, nakoľko ABC prepája okrem ekonomiky výrobu, predaj, nákup a ostatné firemné oblasti. Lepšia pozícia správcu ABC i manažérskeho kontroľingu je priamo pod výkonným riaditeľom či predstavenstvom, aj kvôli neformálnej autorite.

V poslednom čase vznikajú útvary priemyselného inžinierstva, s cieľom zefektívňovať chod firmy. ABC je pre nich ideálnym nástrojom.

5. Softvéry pre ABC

Pre ABC doporučujeme špecializovaný softvér, ktorý dokáže nielen kalkulovať náklady, ale aj vizualizuje vzťahy medzi účtovníctvom, aktivitami, výrobkami a zákazníkmi. Excel postačuje len v najjednoduchších prípadoch.

Softvérové prostredia pre ABC bývajú súčasťou základného informačného systému (napr. SAP, Oracle, Datalock), alebo sú to nezávislé softvéry, fungujúce ako integrujúca kalkulačná a modelovacia nadstavba (SAS ABM, MonetABC, QPR CostControl). Cenové relácie sa pohybujú od desiatok tisíc po milióny Sk. K týmto sumám treba ešte pripočítať náklady na implementáciu.

K najčastejšie implementovaným na Slovensku patrí MonetABC od firmy Ines Soft v cene už od 40 tis. Sk. Prakticky všetky softvéry majú rovnakú štruktúru modelu ABC a vypočítajú tie isté čísla, rozdiel medzi nimi môže byť v komforte používania.

6. Implementačný tím

Systém ABC si môže firma zaviesť sama, alebo „na kľúč“ od dodávateľskej firmy. Oba tieto extrémne neodporúčam. V prvom prípade sa jedná o metódu pokusov a omylov, keď sa zahrávame s trpezlivosťou zvyšku firmy. Nútime ich opakovane vypíňať rôzne formuláre a

výsledky bývajú často v nedohľadne. Takéto „objavovanie Ameriky“ zbytočne zvyšuje napätie vo firme.

Druhý extrém, ABC „na kľúč“ sa môže javiť ako ideálne riešenie, najmä pre solventné firmy. Nemusí im vadieť, že je niekoľkonásobne drahšie. Býva tu skrytý jeden problém: Systém vytvorený mimo firmy je ťažšie prijímaný pracovníkmi a manažérmi a jeho interný správca ho len s námahou spoznáva. Riešenie môže dospieť k outsourcingu celého ABC, t. j. i pravidelných mesačných spracovaní.

Optimálne riešenie sa ukazuje ako kombinácia skúseného implementátora s (budúcim) kontrolerom. V najužšom implementačnom tíme stačia 3-4 ľudia, ktorým sú podľa potreby k dispozícii ďalší odborníci z firmy, alebo aj z externého prostredia. Konzultačná firma urobí úvodné nastavenia a následné upresnenie a testovanie preberá postupne budúci správca, čím sa zároveň zaškoľuje. Po niekoľkých mesiacoch sa ABC dostáva do rutinej prevádzky.

7. Postoj vedenia a firemná kultúra

Pri štarte ABC stojí s očakávaniami najvyššie vedenie, ktoré odsúhlasí projekt a rozpočet naň. No postupom času nadšenie odpadá, objavujú sa iné dôležité veci a problémy.

Jedným z najdôležitejších predpokladov úspešného zavedenia ABC je práve postoj vrcholového vedenia firmy a celková firemná kultúra. Firemné prostredie môže zavedenie ABC do života urýchliť, ale aj ho úplne zablokovať, aby nevyšli na povrch „nebezpečné“ súvislosti.

Treba si dopredu otvorene priznať a uvedomiť, že systém ABC prináša najväčší prospech majiteľom firmy. Ukazuje cestu, ako rozumne zvýšiť dlhodobý zisk.

Pre generálneho riaditeľa je to tiež zaujímavá informácia, ale nie vždy motivuje k činu. Poznám viaceré úspešné firmy, kde je možné pomocou ABC zdvojnásobiť zisk, avšak riaditeľ sa mi medzi štyrmi očami prizná, že so súčasnou situáciou sú vlastne všetci spokojní (manažéri, zamestnanci) a bolo by treba veľmi veľa energie, aby sa tento stav zmenil.

Čím ideme hlbšie po štruktúre riadenia, tým väčší odpor možno pri zavádzaní ABC očakávať. Sprehľadnenie efektívnosti údržby, dopravy, alebo predaja spravidla neteší ani údržbárov ani obchodníkov.

Suma sumárum, pre úspešnú implementáciu ABC je treba vybudovať dostatočnú zmenovú energiu, čo býva problém v krachujúcich, ale i v úspešných firmách. Najjednoduchšie sa presadzuje ABC vo firme, kde si už uvedomujú hrozby a problémy, ale ešte majú priestor pre systémové riešenie.

Z tohoto vyplýva potreba zabezpečiť dostatočnú energiu, najmä zo strany vrcholového vedenia, na preklopenie projektových kríz a nekompromisného dotiahnutia implementácie. Energie je treba o to viac, ak sa popri zavádzaní ABC robí „upratovanie“ v evidenciách, číselníkoch a v databázach, mení sa myslenie zamestnancov na procesné, nastáva ekonomizácia riadenia atď. Toto sú vedľajšie efekty, ktoré znásobujú prínosy ABC, avšak len ak je dotiahnuté do záveru a stane sa súčasťou riadenia, rozhodovania a motivácie pracovníkov. Inak boli všetky kroky iba tréningom nasucho, bez reálneho prínosu.

Raz darmo, nejlepší výhled máme až vtedy, ak vystúpíme na vrchol hory.

Autor článku je konateľom GRADIENT 5, s. r. o.

O metóde Activity Based Costing

Activity Based Costing (skr. ABC - Účtovanie na báze aktivít, vo voľnejšom preklade Sprehľadnenie nákladov procesov) je pôvodom kalkulačná metóda, ktorú uviedli do života R. S. Kaplan a R. Cooper pred necelými dvadsiatimi rokmi.

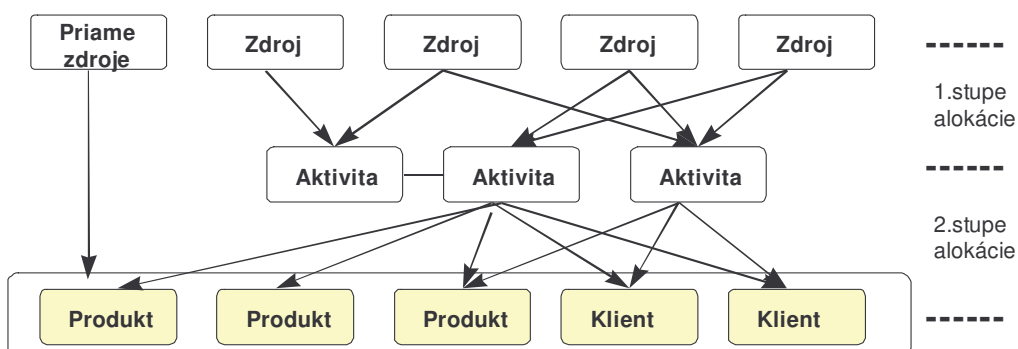
Nový revolučný spôsob alokácie nákladov reagoval na potrebu presnejšie merať – kalkulovať náklady produktov. V tomto období silnel konkurenčný boj na trhoch a výrobné firmy si už nemohli dovoliť diktovať cenu výrobkov. Úlohou presnejších kalkulácií bolo zistiť, pri akej najnižšej cene sa ešte oplatí produkt vyrábať, resp. ktoré miesta – procesy v podniku neúmerne predražujú výrobu.

Hlavnou zmenou v novom kalkulačnom systéme bolo priradovanie nákladov podľa reálnych súvislostí. Náklady na výrobok tak vznikajú ako súčet priameho materiálu (surovín, polotovarov a p.) a nákladov tých aktivít (procesov, výrobných operácií), ktorými výrobok prechádza.

Postupom času sa rozširovali možnosti využitia ABC v praxi. Okrem kalkulácií výrobkov sa s pomocou ABC mesačne sleduje ziskovosť výrobkov, skutočná ziskovosť zákazníkov a regiónov, ekonomická efektívnosť procesov a pod. Výstupy ABC slúžia ako motivácia obchodníkov a ostatných manažérov, ale aj ako ekonomický monitoring pre ISO 9000, Balanced Score-Card apod. Metóda ABC je použiteľná nielen pre výrobné firmy, ale rovnako aj pre sektor služieb i obchodné firmy.

Dobre zavedené ABC poskytuje bezodkladne po mesačnej uzávierke kalkulácie aktivít a procesov, ziskovosť výrobkov i zákazníkov, a to za bežný mesiac i kumulatívne.

Schéma Activity Based Costing:



Príklad procesnej kalkulácie produktov s využitím ABC:

PROCESY / AKTIVITY:	Náklady na 1 ks	
	Výrobok 1	Výrobok 2
Príprava zmesi	3,00 Sk	2,00 Sk
Homogenizácia	4,00 Sk	4,00 Sk
Tepelné úpravy	7,50 Sk	7,00 Sk
Plnenie	3,00 Sk	3,00 Sk
Kontrola kvality	3,50 Sk	3,00 Sk
Balenie	7,00 Sk	8,00 Sk
Predaj a marketing	3,00 Sk	9,00 Sk
Vstupné suroviny a obaly	29,00 Sk	38,00 Sk
Polotovary	12,00 Sk	18,00 Sk
Náklady spolu	72,00 Sk	92,00 Sk
<i>Priemerná realizačná cena</i>	<i>70,00 Sk</i>	<i>99,00 Sk</i>
Zisk / strata na 1 ks	- 2,00 Sk	+ 7,00 Sk