

Procesný controlling 2

Od nepresných réžií k adresným nákladom procesov

FINANČNÝ MANAŽMENT 10/2012 - RUBRIKA CONTROLLING

Milan Veščičík, konateľ spoločnosti GRADIENT 5, s.r.o.

Správna výška nákladov je akýmsi „svätým grálom“, ktorý hľadajú takmer v každej firme. Ak má controlling slúžiť ako „strážca nákladov“, nevystačí s účtovnými nákladovými strediskami.

Článok približuje, ako je možné pomocou procesného controllingu preklenúť obmedzenia účtovníctva a priblížiť sa k odhaleniu optimálnej výšky nákladov.

Náklady sú obvykle sú našimi nepriateľmi, snažíme sa ich eliminovať, optimalizovať, okresávať, ako keby bola naším cieľom firma bez nákladov.

Preto sa nám v dnešnej náročnej dobe zdá, že firma bez dobrého rozpočtu nemôže existovať. Ak by sme nepredpísali každému stredisku (maximálnu) výšku jednotlivých druhových nákladov, určite by sa nám náklady rozutekali a firma by sa dostala do straty. Takže úspešná firma potrebuje kvalitný rozpočet.

Ako však poznáme, či je náš rozpočet kvalitný? Pre akcionárov či materskú spoločnosť je dôležitým kritériom výška nákladov (či vlastne ich nízkosť), očakávajú najnižšie možné, niekedy nás dokonca dotlačia podliezť aj tieto.

Na prvý pohľad to dáva logiku: Ak je kritériom úspešnosti firmy zisk, ktorý je rozdielom výnosov a nákladov, tak čím nižšie náklady, tým vyšší zisk.

Matematicky je úvaha správna, ale život býva komplikovanejší, ako elementárne počty. Určite sme aspoň raz zažili, že zníženie nákladov prinieslo aj zníženie predaja. V tom lepšom prípade bola spätná väzba okamžitá, napríklad nekúpime materiál pre výrobu, nevyrobíme výrobok a samozrejme ho nepredáme, takže zníženie nákladov spôsobí v tom istom mesiaci zníženie výnosov a obvykle je výsledná bilancia negatívna (pokiaľ máme nevyužitú kapacitu a cena výrobku presahuje jeho variabilné náklady).

Prečo však v lepšom prípade? Môže totiž nastať situácia, že v období, v ktorom „úspešne“ znížime náklady, výnosy neklesnú, takže hospodársky výsledok narastie. Príkladom môže byť lacnejší a menej kvalitný materiál vo výrobku, znížená kvalita výrobných operácií, ale aj zhoršenie našich služieb pre zákazníka, či dokonca zhoršenie výkonov a lojality našich pracovníkov ako následok „úspor“ na nesprávnom mieste.

Ak by sme firmu prirovnali k živému organizmu, prvý prípad by bol drobným úrazom, ktorý zabolí, ale práve bolesť upozorní na anomáliu a tú zdravý organizmus vie vyriešiť.

Druhému prípadu chýba „bolesť“, takže sa viac podobá na skrytú chorobu, akou je napríklad rakovina. Keď si ju organizmus uvedomí, následky môžu byť omnoho horšie a často ohrozuje dokonca existenciu organizmu.

Takže máme na výber? Rakovina, časté úrazy či akútne choroby, alebo obezita (firma s vysokými nákladmi)? A čo štvrtá možnosť: Nechceme byť ani chorí, ani obézni. Pozrime sa, ako to zvládajú naše telá?

Podľa všetkého asi hlava dlhodobo neplánuje výšku vstupných surovín a energií pre jednotlivé svoje časti tela. Napriek tomu sa väčšina z nás dožíva celkom úspešne desiatok rokov a zvládame najrôznejšie situácie, ktoré kladú zvýšené požiadavky či už na celý organizmus, alebo jeho vybrané časti. Ako to funguje?

Múdry organizmus operatívne distribuuje do príslušného orgánu potrebné množstvo energie (priame – variabilné náklady) a zároveň v strednodobom horizonte posilňuje častejšie a intenzívnejšie využívané orgány. Menej využívané orgány sa zmenšujú – atrofujú. Menší orgán tak menej zaťažuje organizmus, „má nižšie fixné náklady“.

Táto jednoduchá genialita zabezpečuje nielen naše úspešné prežitie a komfort života počas mnohých desiatok rokov, ale dokonca umožňuje mnohomiliónové jestvovanie živej prírody, ktorá dokázala úspešne reagovať na neustále sa meniace podmienky na Zemi.

Ako podporiť dlhodobú úspešnosť našej firmy?

Chceme byť dlhodobo úspešní, t. j. dlhodobo existovať a úspešne dosahovať priaznivé hospodárske výsledky. Príliš nízke náklady, alebo nesprávne distribuované, ohrozujú našu existenciu, príliš vysoké náklady zhoršujú hospodársky výsledok a tiež zdroje na našu budúcnosť. Náklady by prosto mali byť také akurát.

Je zrejme, že na úrovni celej firmy nemáme šancu posúdiť primeranosť nákladov. Výsledný súčet môže byť v poriadku, ale určite je veľký rozdiel, či náklady putujú do prebujenej administratívy, do drahej málo využívannej technológie, alebo do úzkeho miesta vo výrobe.

Primeranosť nákladov môžeme posudzovať podľa miesta ich čerpania. Tradičným nástrojom sú nákladové strediská, ktoré podporuje každý účtovný softvér. V praxi nie je problém identifikovať väčšinu nákladov na strediská, ako vidíme v Tabuľke 1.

Tabuľka 1. Náklady strediska Administratíva (skrátene)

Náklady strediska Administratíva (v tis.€)	rok 2011	rok 2012	index zmeny
Materiál	80 €	72 €	90%
PHM	60 €	58 €	97%
Opravy	45 €	50 €	111%
Cestovné náklady	55 €	60 €	109%
Ostatné služby	1 235 €	1 170 €	95%
<i>Z toho Upratovacie služby</i>	25	25	100%
Osobné náklady	725 €	730 €	101%
Dane a poplatky	20 €	20 €	100%
Odpisy	90 €	80 €	89%
Finančné náklady	790 €	708 €	90%
Ostatné náklady	35 €	40 €	114%
Náklady strediska spolu:	3 135 €	2 988 €	95%

Ako však posúdime primeranosť nákladov napríklad na stredisko Administratíva? Môžeme ich porovnať s uplynulým rokom a tešiť sa, že sme dokázali skresáť náklady na stredisko o 5 %.

Iná cesta je analyzovať jednotlivé riadky reportu. Sú náklady na materiál v poriadku? Pred rokom boli vyššie o 10 %, ale tento rok sme prešli na nového dodávateľa kancelárskeho materiálu, čím sme ušetrili 10%, pričom množstvo čerpáme rovnaké. (Mohli by byť náklady na materiál ešte nižšie?)

Podme ďalej, pristavme sa pri riadku Ostatné služby. Možno by sa tvrším jednaním s dodávateľmi, alebo prísnejším výberovým konaním podarilo znížiť aj náklady na niektoré služby, ale pozrime sa bližšie na jednu z nich: upratovacie služby, za ktoré platíme mesačne 25 000 €.

Čo keby sme zrušili pred pár rokmi zavedený outsourcing a vrátili sa k upratovaniu vlastnými pracovníkmi? Pre zjednodušenie predpokladajme, že by sa v takomto prípade zvýšili iba osobné náklady (2 upratovačky = 15 000 € ročne) a náklady na materiál (čistiace prostriedky = 5.000 €) a výsledok (čistá firma) dosiahneme rovnaký.

Ak porovnáme 25 000 € za služby s 20 000 € za to isté vlastnými silami, druhé riešenie je jednoznačne ekonomicky výhodnejšie. Firma bude dostatočne čistá a náklady sa znížia o 5 000 € ročne.

Takéto riešenie nám však „pokazí“ úspešne znížené náklady na materiál ako aj položku osobné náklady.

Jednoduchý príklad z praxe nám ukazuje, že obvykle nie je možné stanoviť „správne“ náklady strediska, ani výšku jednotlivých druhových nákladov. Problémom je, že primeranosť nákladov na stredisku treba porovnávať s výkonmi, ktoré stredisko poskytuje. Tieto výkony spotrebujú mix druhových nákladov, mávajú variantné riešenie-a je želané hľadať „najlacnejší“ variant, ktorý poskytuje potrebný výkon.

Vráťme sa pre inšpiráciu k živým organizmom. Naše telo zrejme tiež neposiela energiu „niekde do stredu“, ale pri trávení to bude pečeň s črevami a pri behaní skôr srdce a pľúca. Preto si pri nákladovej optimalizácii nevystačíme s účtovnými strediskami. Obmedzenia stredísk sú najmä nasledujúce:

- členenie na strediská nie je obvykle dostatočne podrobné, aby postihovalo organické časti firmy, poskytujúce špecifický výkon pre chod firmy
- v účtovníctve nie je priestor na evidovanie nefinančných výkonov a ich nákladovosti
- strediská zlučujú náklady podľa (fyzického) miesta vzniku, avšak niektoré dôležité činnosti sa realizujú na viacerých miestach (napríklad vybavenie objednávky, ktorá môže prechádzať viacerými strediskami).

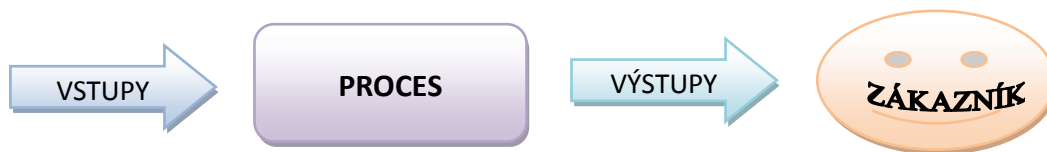
„Plačeš na nesprávnom hrobe“, hovorieval mi priateľ Feďo, keď som sa veľmi snažil, ale môj spôsob riešenia neumožňoval dosiahnuť očakávaný výsledok. Controlling, spočívajúci na analyzovaní, optimalizovaní a plánovaní nákladov iba na strediskách môže byť slepou uličkou. Akú máme inú možnosť?

Ďalším nástrojom, i keď náročnejším, je procesný controlling. Tento controlling býva nadstavbou strediskového účtovníctva – teda ho nenahrádza, ale môže ho vhodne dopĺňať.

Proces z pohľadu controllera

Existuje viacero definícií firemného procesu, napríklad: „**Proces je súbor činností, ktorý transformuje jeden alebo viac druhov vstupov do výstupov, ktorý poskytuje inému procesu alebo zákazníkovi**“

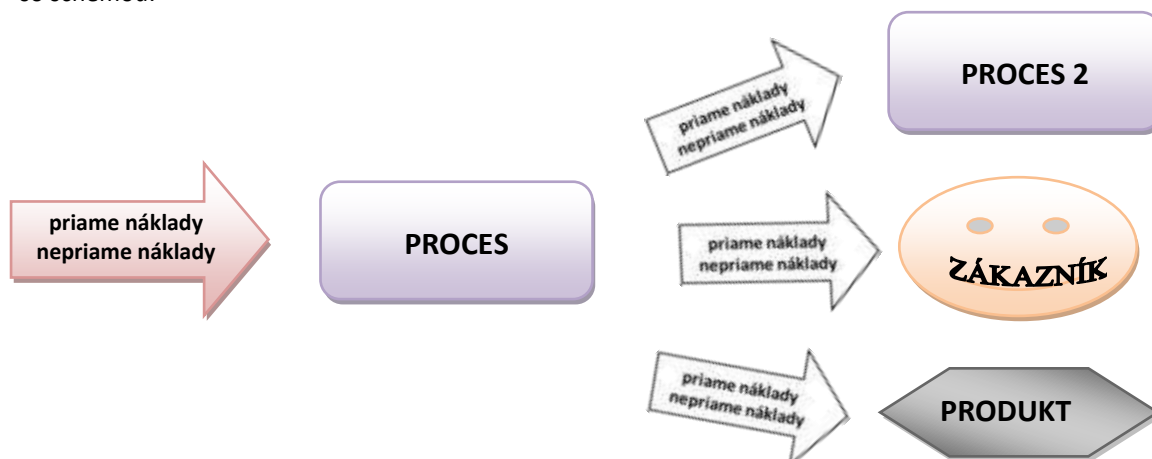
a obvyklá schéma:



Pri aplikácii procesného controllingu budeme chápať proces (podproces, aktivitu) ako relatívne samostatnú organickú časť firmy, ktorá ďalej poskytuje výkony ako

- b) služby ostatným procesom alebo externým zákazníkom
- a) pridanú hodnotu produktom (výrobkom a službám), ktoré dodávame našim zákazníkovi

so schémou:



„Zákazníka“ treba vnímať ako odberateľa výkonov, teda to nemusí byť skutočný zákazník firmy, ktorému predávame naše výrobky, tovar alebo služby. Príkladom môže byť „zákazníkom procesu“ dodávateľ, ktorému pomáhame s kvalitou alebo s technickým riešením, prípadne materská či sesterská firma.

Ak pozeráme na procesy z optiky controllingu, kľúčovou úlohou bude priradenie (alokácia) nákladov:

1. k procesu (aby sme zistili, koľko nás príslušný proces stojí)
2. od procesu ďalej
 - 2.1 k iným procesom, do ktorých smerujú výkony analyzovaného procesu
 - 2.2 k zákazníkovi, ak im skúmaný proces poskytuje služby
 - 2.3 do výrobu alebo služby, ktorú proces zhodnocuje (produkty)

Alokácia nákladov na proces

Začnime jednoduchšou úlohou – alokáciou nákladov na procesy. Začíname pozeráť dovnútra firemného organizmu a budeme analyzovať jeho časti. Preto si treba na začiatku stanoviť rozumnú úroveň detailnosti, ktorú budeme skúmať.

Odborná terminológia uvádza **hlavné procesy**, ktorých môže byť niekoľko, tieto sa skladajú z **podprocesov** viacerých úrovní, pokračujú **aktivity** a skončíme u **činností**, ktoré sú najnižšou úrovňou procesného členenia firmy.

V procesnom controllingu sú základnou jednotkou „Aktivity“, z ktorých je možné vyskladať vyššie úrovne podprocesov a procesov. V praxi neexistuje univerzálne pravidlo podrobnosti členenia procesov a aktivít, vždy vychádzame z účelu controllingu a z úrovne firemnej informačnej kultúry. Preto je niekedy celá výrobná linka vyhodnocovaná ako jedna aktivita, avšak v inej firme rozdelíme podobnú linku na 10 aktivít.

Aby sme ozrejmili alokáciu nákladov, vráťme sa k príkladu upratovania firmy. Ako vyzerá rozdelenie strediska administratíva na jednotlivé aktivity?

Tabuľka 2. Náklady aktivít

Aktivity Strediska administratíva	2011	2012
Strategické riadenie	617 €	588 €
Vedenie účtovníctva a controlling	124 €	118 €
Riadenie ľudských zdrojov	257 €	240 €
Realizácia investícií	74 €	21 €
IT	234 €	238 €
Upratovacie služby	25 €	25 €
Správa budov	124 €	148 €
Iné náklady	1 700 €	1 600 €
Náklady (aktivít) strediska spolu:	3 155 €	2 978 €

Takéto členenie zodpovedá manažérskeho i obchodného pohľadu: Vyčleňujeme zdroje, ktoré adresne využívame na aktivity a procesy a ich výstupy potrebujeme na zabezpečenie chodu firmy, na výrobu, distribúciu a predaj výrobkov.

V položke „Iné náklady“ môžu byť náklady, ktoré nebudeme alokovať k procesom (odpis pohľadávky a p.), alebo tieto náklady budeme alokovať na iné ako administratívne procesy (finančnými nákladmi zaťažíme napríklad logistiku a výrobu kvôli vysokým zásobám).

Každá aktivita má vlastnú štruktúru nákladov, napríklad aktivita Riadenie ľudských zdrojov:

Tabuľka 3. Štruktúra nákladov aktivity

Náklady aktivity Riadenie ľudských zdrojov	rok 2012
Režijný materiál	15 €
Režijné služby	12 €
Služby – vyhľadávanie pracovníkov	45 €
Služby – externé vzdelávanie	52 €
Osobné náklady	49 €
Náklady na vozidlo	10 €
Náklady na IT	74 €
Ostatné náklady	15 €
Náklady aktivity spolu:	257 €

Niekoľko napadne, že procesný controlling je vlastne „zjemnenie“ strediskového členenia, čiže sa dá vyriešiť zvýšením počtu stredísk. Na prvý pohľad to tak vyzerá, avšak

- zvyšovanie počtu stredísk naráža v praxi na zvýšenie náročnosti pri rozúčtovaní nákladov
- štruktúry v účtovníctve (strediská, účty, nákladové objekty ...) nie je možné pružne meniť, obvykle sa nastavujú na začiatku účtovného obdobia. Na druhej strane procesné členenie býva dynamické, napríklad po mesiaci zistíme, že je lepšie niektoré procesy zlúčiť, alebo nová šéfka logistiky bude požadovať omnoho detailnejšie rozčlenenie, ako sme pôvodne uvažovali,
- v strediskovom účtovníctve máme obmedzené možnosti „posúvať“ náklady od obslužného procesu k internému zákazníkovi podľa skutočných príčin (výkonov) a nie podľa nastavených réžií, ktoré deformujú sprehladnenie vzniku a účelnosti nákladov v podniku
- v účtovníctve nie je priestor na variantné pohľady a what-if analýzy, ktoré sú potrebné pre lepšie pochopenie reality a testovanie riešení.

Preto je procesný controlling nadstavbou, nie súčasťou nákladových stredísk.

Užitočné rady pre riešenie v praxi

V procesnom controllingu používame zjednodušenú štruktúru nákladových položiek (na rozdiel od nákladov stredísk), tak, ako je naznačené v Tabuľke 3. Pri kalkulácii nákladov procesov si totiž vystačíme s manažérskou presnosťou, takže nákladové položky napríklad pod 1 % môžeme zlúčiť pod „Ostatné náklady“. Umožní nám to významne zjednodušiť nákladový model procesov a výsledné riešenie bude prehľadnejšie i zrozumiteľnejšie pre nefinančných pracovníkov. Náklady aktivity (procesu) preto obvykle nemávajú viac ako 10 riadkov.

Pri rozhodovaní o štruktúre procesov a aktivít zohľadňujeme najmä praktické kritériá, ako napríklad

- významnosť príslušnej aktivity pre úspešný chod firmy (menej významné zlučujeme)
- výška nákladov aktivity (aktivity s vysokými nákladmi sa pokúsime rozdeliť na menšie)

- homogénnosť výstupov aktivity (napríklad Riadenie ľudských zdrojov môže poskytovať ostatným aktivitám personálnu administratívu, vyhľadávanie nových pracovníkov, ale aj zabezpečovať školenia a vzdelávanie, takže by sme mohli uvažovať aj o jej rozčlenení na viac častí)
- účel procesného controllingu (či bude podporovať procesné riadenie a jeho ekonomizáciu, alebo sú naším primárnym cieľom procesné kalkulácie atď.)
- aké zdroje vstupných dát a softvérové nástroje máme k dispozícii

Všeobecne sa v praxi snažíme vytvoriť čo najjednoduchší model tak, aby slúžil k dosiahnutiu stanoveného cieľa.

Pozornému čitateľovi určite neuniklo, že takýmto postupom premieňame podnikové „réžie“ na adresné náklady procesov a aktivít. Ak niekto konštatuje „V našej firme máme vysoké réžie“, nie je zrejmé, čo to znamená. Máme zbytočne veľa majetku? Máme v niektorých procesoch zbytočne veľa pracovníkov? Sú vysoké réžie iba účtovnícka záležitosť, prípadne zlé rozhodnutia z minulosti (draho nakúpený majetok, doba odpisovania, škody zo starých pohľadávok), alebo je výrobný proces naozaj drahší, ako u konkurencie? Možno aj naša nízka réžia je len preto, lebo využívame zariadenie po skončení leasingu, takže odpisy sú nulové. Dajú sa v niektorých častiach firmy (procesoch) znížiť náklady bez toho, aby sme ohrozili svoju budúcnosť?

Réžie skôr zahmlievajú reálne problémy a tým ich vyriešenie. Dá sa naozaj povedať, že procesný controlling ruší všetky podnikové réžie a transformuje ich na náklady procesov a aktivít.

Po premene nákladov stredísk na náklady procesov a aktivít prechádzame od účtovného pohľadu na náklady na manažérsky pohľad. Manažéra by malo zaujímať:

- ktoré procesy, aktivity a činnosti vykonáva firma alebo jemu zverená časť firmy?
- koľko nás stojí súčasná realizácia procesu?
- bol by iný variant ekonomicky výhodnejší?

Na uvedené i na ďalšie otázky hľadá odpovede procesný controlling. Tu však nekončí, jeho využitie býva prínosné aj v oblasti presnejších kalkulácií. Túto tému priblížime v niektorom z nasledujúcich článkov.

Milan Veščičík

www.gradient5.sk