Hodnotové řízení na základě dílčích aktivit[#]

Libuše Šoljaková*

1. Geneze linie řízení na základě dílčích aktivit

Relativně stabilní ekonomické prostředí se vyznačovalo většinou dlouhým životním cyklem výrobků, dlouhodobými dodavatelskými a odběratelskými vztahy, nízkou variantností výrobků a relativně stabilním výrobním programem. Řízení nákladů se díky tomu mohlo opírat o zkušenosti s vývojem nákladů a soustředit se na zvyšování **hospodárnosti a efektivnosti**. Růst konkurence v 80. a 90. letech minulého století však začal podněcovat firmy k nabídce nových výkonů, zavádění nových procesů, získávání stále nových zákazníků a respektování jejich požadavků. Diferenciace výrobků a služeb, nutnost rychle reagovat na změny v podnikatelském prostředí ovlivňuje náklady a způsobuje daleko **vyšší výkyvy v hodnotových ukazatelích**, než podnikání v relativně stabilním prostředí, kde **nedochází k příliš významným změnám v objemu a sortimentu výkonů**.

Tyto změny ovlivnily i fungování některých nástrojů hodnotového řízení. Tradiční hlavní oblasti zájmu manažerského účetnictví – informace pro řízení po linii výkonů a informace pro řízení po linii odpovědnosti – nedokázaly v nových podmínkách plně uspokojit informační potřeby řídicích pracovníků. Začala se projevovat i určitá nedůvěra k informacím nákladového a manažerského účetnictví (Kaplan – Atkinson, 2004), která vyústila v silnou orientaci na maximální uspokojování požadavků zákazníků, aniž by byl brán na zřetel princip „oběť – prospěch“ (cost-benefit). Předpokládalo se, že **diferenciace jednotlivých výkonů**, rozvoj služeb spojených s prodejem, zvyšování kvality, zkracování dodacích lhůt zajistí vysoký počet zákazníků a dostatečné výnosy z prodeje, které přinesou požadovaný vysoký zisk. Tato hypotéza se však bohužel nepotvrdila. Snaha přizpůsobit výrobky individuálním požadavkům zákazníků, důraz na zvyšování kvality a často i na zkracování dodacích lhůt znamenají **zvyšování rozsahu některých aktivit** a v konečném důsledku i **zvyšování nákladů**.

Odpovědi na otázku „Proč tradiční nástroje nákladového účetnictví ztrácejí důvěru manažerů a přestávají se využívat při řízení podniku?“ se shodovaly v následujícím: „Informace o nákladech v tradičních systémech uvádějí kolik, za co a kde bylo spotřebováno zdrojů. Tyto systémy však neposkytují informace o příčinách vzniku nákladů, neumožňují zjistit všechny faktory, které ovlivňují tvorbu zisku, ani nezohledňují vliv různých požadavků zákazníků na náklady a hospodářský výsledek. Manažeři dnes potřebují znát především tyto informace, aby mohli zajistit rozvoj a dlouhodobou prosperitu podniku.“ (např. Kaplan – Cooper, 1997; Johnson – Kaplan, 1987)

V reakci na tento stav se začaly rozvíjet **nástroje manažerského účetnictví**, které se opírají o informace spojené s jednotlivými **aktivitami, činnostmi a procesy**.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <soljak@vse.cz>.

Prvním nástrojem řízení orientovaným na aktivity byla **kalkulace dílčích aktivit** (anglicky: Activity-Based-Costing), která využívala informací o aktivitách k zjišťování nákladů na jednotlivé výkony. Tento způsob kalkulace neznamena zásadní převrat v kalkulacích, neboť:

- využívá tradiční metody alokace nákladů (přirážková metoda, metoda dělením či dělením s poměrovými čísly),
- neřeší problém statického charakteru kalkulace plných nákladů.

Přesto však kalkulace dílčích aktivit představuje určitý posun ve zpřesnění vztahu nákladů a výkonu, který je vyvolal. Její hlavní přínos spočívá v alokaci režijních nákladů, které se tradičně považují za fixní; změny v podnikatelském procesu však vedou k tomu, že tyto náklady jsou spíše variabilní, a to ne vždy k objemu finálního výkonu, ale spíše k nákladové vztahové veličině resp. aktivitě, která však má indiferentní nebo nepřímo úměrný vztah k aktivnímu využití kapacity nebo objemu finálních výkonů. (Král, 2006)

Nárůst aktivit je patrný téměř ve všech podnikatelských odvětvích. Například pokud výroba nábytku probíhala ve velkých sériích, vyrobilo se na základě jedné technické dokumentace relativně značné množství výkonů, velké dodávky materiálu od několika málo dodavatelů se uskutečňovaly v pravidelných intervalech, kontrola kvality i expedice odpovídaly velkosériové výrobě a finální výkony byly dodávány ve velkých dávkách do obchodní sítě. V okamžiku, kdy jednotlivé kusy nábytku začaly být individuálně přizpůsobovány zákazníkům, co se týče materiálů, tvarů, doplňků, zvyšují se nároky na přípravu a organizaci výroby i expedice. Je třeba spolupracovat s více dodavateli, materiál objednávat v malých dávkách dle požadavků zákazníků, kontrola kvality je náročnější, neboť téměř každý výrobek je jiný a musí se ověřit shoda s požadavkem zákazníků, při expedici musí být respektováno, že každý výrobek je určen konkrétnímu zákazníkovi.

Kromě zjištění nákladů na jednotlivé výkony se informace o aktivitách využívaly i při zjišťování odpovědí na následující otázky:

1. Na jaké aktivity podnik čerpá ekonomické zdroje?
2. Jaké náklady jsou spojené s prováděním jednotlivých aktivit?

Samotný proces vymezení aktivit a zjištění nákladů na ně vynaložených často odkryl řadu možností ke snižování nákladů. Informace o rozsahu a nákladech na jednotlivé aktivity se proto začaly využívat nejen při sestavení kalkulací nákladů jednotlivých výkonů, ale i při řízení nákladů samotných a při zvyšování ziskovosti. Toto širší pojetí se označuje jako řízení na základě dílčích aktivit (anglicky: Activity Based Management) resp. řízení nákladů na základě dílčích aktivit (anglicky: Activity Based Cost Management).¹

Již uvedené otázky se rozšířily o další:

3. Proč podnik potřebuje vykonávat aktivity?

¹ Informace o nákladech jednotlivých aktivit se využívají nejen v kalkulacích, ale i v rozpočtovnictví **na základě dílčích aktivit** (anglicky Activity Based Budgeting). Jelikož tato metoda je obdobou využití normativů při sestavování rozpočtů, nestala se stěžejním pilířem v oblasti manažerského účetnictví orientovaného na dílčí aktivity. Spíše než Activity-Based-Budgeting se uplatňuje metoda Zero-Based-Budgeting, která rovněž využívá informací o dílčích aktivitách. (Šoljaková, 2003).

4. Jakými způsoby lze aktivity zajistit?

5. Jak omezit rozsah aktivit?

Řízení nákladů a snaha eliminovat určité aktivity vyžaduje i znát odpověď na otázku:

6. Jakou hodnotu přinášejí jednotlivé aktivity podniku a zákazníkovi?

Tato myšlenka se stala natolik zásadní, že postupně začalo používat označení řízení faktorů ovlivňujících tvorbu hodnot (anglicky: Value Based Management). Jeho cílem je sledovat nejen náklady, ale i přínos – přidanou hodnotu – jednotlivých aktivit zákazníkovi, podniku, získání konkurenční výhody apod.

2 Vymezení a klasifikace aktivit

Základním předpokladem hodnotového řízení na základě dílčích aktivit je vymezení jednotlivých aktivit. (Král, 2006) **Aktivita** představuje elementární prvek podnikatelského procesu, který lze vymezit minimálně z hlediska nákladů, které je třeba v souvislosti s její realizací vynaložit, a popř. i z hlediska měřitelného výkonu, který je výsledkem této aktivity. Z tohoto hlediska se také aktivity podrobněji člení na:

- aktivity, u nichž lze vyjádřit náklady (vstupy) i účel jejich vynaložení (výstupy);
- aktivity, u nichž lze stanovit náklady, ale jen velmi obtížně (pokud vůbec) lze kvantifikovat výstupy.

Hodnotové řízení na základě aktivit předpokládá dále klasifikaci aktivit, podle toho čím jsou jednotlivé aktivity vyvolané. (Kaplan – Atkinson, 2004). Minimální členění v této souvislosti vychází z rozlišení aktivit vyvolaných:

- **jednotkou výkonu** (zpracování jednicového materiálu, jednicová práce, jednicová energie, kontrola výkonu);
- **dávkou výkonů** (příprava výrobní dávky, seřízení strojů pro konkrétní dávku);
- **druhem výkonu** (vývoj výrobku, propagace výrobku);
- **činností podniku** jako celku (správní náklady).

Konkrétní vymezení aktivit by mělo umožnit veškeré náklady, které vznikají v podniku, přiřadit aktivitám, jež vyvolávají jejich vznik. Sledování nákladů jednotlivých aktivit je dalším předpokladem hodnotového řízení na základě dílčích aktivit. Náklady ve vztahu k aktivitám by měly být strukturovány způsobem, který umožní poskytovat relevantní informace pro řešení jednotlivých řídicích úloh.

Základní a relativně nejdůležitější způsob členění nákladů je na náklady variabilní ve vztahu k jednotlivým aktivitám a náklady fixní. Jak již bylo zmíněno v úvodu, je třeba odlišovat fixní a variabilní náklady ve vztahu k aktivitám a ve vztahu k objemu finálních výkonů. Variabilní náklady ve vztahu k aktivitám mají následující vztah k finálním výkonům:

- variabilní náklady na aktivity vyvolané **jednotkou výkonu**; představují variabilní náklady výkonu, zahrnují tradiční jednicové náklady, jejich řízení se opírá o normy spotřeby materiálu, práce, energie atd.;
- variabilní náklady na aktivity vyvolané **dávkou výkonů**; zahrnují náklady, které se opakovaně vynakládají s každou dávkou či sérií výkonů, ve vztahu k finálnímu

výkonu představují režijní náklady a jsou považovány spíše za variabilní, ale nelze však vyloučit jejich fixní charakter;

- variabilní náklady na aktivity vyvolané **druhem výkonu** – zahrnují náklady přímo přiřaditelné konkrétnímu druhu výkonu, které jsou z hledisku vztahu k výkonu obvykle považovány za fixní přímé náklady;
- variabilní náklady na aktivity vyvolané **činností podniku** jako celku jsou obvykle nezávislé na výkonech podniku a jsou tedy fixní k objemu finálních výkonů.

Uvedené členění umožňuje řídit vyšší podíl nákladů jako náklady variabilní, které představují **opakovaně vkládané zdroje** a **jejich prospěch je „vyčerpán“ provedením dané aktivity**. Řízení těchto nákladů se orientuje na **optimalizaci výše nákladů na jednotku aktivit a dále snižování objemu aktivit**, což povede ke snížení celkových nákladů. Schématicky je vztah nákladů k aktivitě a vztah nákladů k výkonu vyjádřen v Obr. 1.

Obr. 1: Vztah nákladů k aktivitám a k výkonům

Vztah nákladů k aktivitě	Vztah nákladů k výkonu
variabilní náklady na aktivity vyvolané jednotkou výkonu	variabilní náklady výkonu
variabilní náklady na aktivity vyvolané dávkou výkonů	
variabilní náklady na aktivity vyvolané druhem výkonu	fixní náklady výkonu
variabilní náklady na aktivity vyvolané činností podniku jako celku	
fixní náklady	

Fixní náklady ve vztahu k aktivitám jsou nutně fixní i ve vztahu k finálnímu výkonu. Představují jednorázově vložený zdroj, jehož prospěch je však postupně čerpán po určité období, vynaložení tohoto nákladu znamená vytvoření potenciálu pro jeho využití v daném období. Řízení fixních nákladů se tradičně opírá o optimalizaci absolutní výše těchto nákladů, která je spíše předmětem taktického a strategického řízení a dále o řízení jejich maximálního využití resp. úhrady z výnosů z prodeje finálních výkonů.

Znalost fixních nákladů ve vztahu k aktivitám má velkým význam při řešení rozhodovacích úloh o způsobu zajištění jednotlivých aktivit. Pro účely rozhodování, je třeba fixní náklady rozdělit na:

- a) vyhnutelné náklady vyvolané aktivitou, které při omezení aktivity nebo jejím úplném odstranění budou eliminovány;
- b) nevyhnutelné – využitelné náklady vyvolané aktivitou, které při omezení aktivity nebo jejím úplném odstranění může podnik využít jiným způsobem;
- c) nevyhnutelné – utopené náklady vyvolané aktivitou, které při omezení aktivity nebo jejím úplném odstranění nebudou eliminovány ani je nelze využít jiným způsobem.

Často podniky řeší otázku, zda určité činnosti zajišťovat vlastními silami či dodavatelsky tzv. outsourcingem (např. služby informačních technologií, vymáhání pohledávek, vedení

účetnictví apod.) Při těchto rozhodovacích úlohách je třeba zvažovat celou řadu faktorů, a to nejen hodnotových, ale i věcných. Z hlediska hodnotového řízení nákladů je třeba důsledně analyzovat náklady na činnost při provádění vlastními silami a odlišit:

- variabilní náklady vyvolané aktivitou – mzdové náklady, spotřeba materiálu, nakupovaných služeb, které budou v této souvislosti eliminovány;
- fixní náklady, které budou eliminovány – předplatné časopisů, školení apod.;
- fixní náklady vyvolané aktivitou například podíl na nájemném, kdy při eliminaci aktivity, může být prostor použit pro činnost, která přináší vyšší zisk; v případě kdy prostory jsou tzv. úzký profil a podniku nedostačují prostory, měly by být ještě vyjádřeny oportunitní náklady v podobě ušlého zisku z „výnosnější“ činnosti, který nemůže být z důvodu nedostatku prostor vytvořen;
- fixní náklady, které jsou utopené např. odpisy software použitelné pouze pro danou činnost, tyto náklady jsou z pohledu rozhodování irelevantní.

Obr. 2: Obr. Řízení nákladů ve vztahu k aktivitám

Hodnotové řízení dílčích aktivit je třeba úzce propojit s věcnou stránkou řízení. Nejen náklady jsou rozhodujícím kritériem při řízení, ale stále více se klade důraz na věcná kritéria, zejména čas a kvalitu. (Atkinson – Banker – Kaplan – Mark Young, 2000) **Kvalita** vyjadřuje jaké množství výstupů jednotlivých aktivit dosahuje či nedosahuje požadovaných vlastností. **Čas** vyjadřuje dobu trvání jednotlivých aktivit. Obě tato kritéria jsou velmi úzce propojena i s náklady. Samotné provedení aktivity (způsob, kvalita a čas) ovlivňuje náklady i hodnotu výrobku či služby z pohledu zákazníka a v konečném důsledku se projeví i v ceně a v zisku podniku.

V rámci řízení faktorů ovlivňujících tvorbu hodnot, je třeba se zabývat i hodnotou, kterou aktivity přispívají k vytváření hodnot podniku. Samotné pojetí přidané hodnoty aktivit je velmi subjektivní otázka, je ovlivněna tím, jaká konkrétní rozhodovací úloha se řeší, kdo a za jakých okolností ji řeší, jaké osobní postoje zastávají lidé, kteří se na rozhodování podílejí. K vymezení přidané hodnoty aktivit a k řešení otázek spojených s jejich přidanou hodnotou mohou posloužit i různá hlediska členění aktivit podle „typu“ přidané hodnoty, kterou vytvářejí.

Aktivity lze členit podle toho „**jakou**“ hodnotu přidávají (Brandon – Drtina, 1997):

- **aktivity přidávající skutečnou hodnotu** – aktivity, které mají přímý a skutečný vliv na hodnotu výkonu z pohledu zákazníka (například výrobní aktivity);
- **aktivity přidávající podnikatelskou hodnotu** – aktivity, které nezvyšují hodnotu z pohledu zákazníka, ale jsou nevyhnutelné pro zajištění výkonu (výpočet mezd výrobních dělníků);
- **hodnotu nepřidávající aktivity** – aktivity, které nejsou vyžadovány zákazníky ani nejsou nutné k zajištění výkonu (přesun, doprava zásob z jednoho místa v podniku na jiné místo).

Uvedený výčet lze doplnit ještě o **aktivity se zápornou hodnotou** – aktivity, které naopak snižují hodnotu nabízenou zákazníkovi (například opravy zmetků).

Jiný přístup rozlišuje „**pro koho**“ aktivity přidávají hodnotu:

- **aktivity přidávající hodnotu pro výrobek** – zahrnují výrobní aktivity, ale také výzkum, vývoj a další aktivity nutné k výrobě výrobku;
- **aktivity přidávající hodnotu pro zákazníka** – zahrnují zejména způsoby prodeje, služby spojené s prodejem a nabízené po uskutečnění prodeje (servis);
- **aktivity nepřidávající hodnotu;**
- **aktivity se zápornou hodnotou.**

Z hlediska řízení nákladů pomocí aktivit, je vhodné aktivity členit podle možnosti ovlivnit jejich výši a rozsah (Kaplan – Cooper, 1997):

- aktivity **nutné k vytvoření a prodeji výkonu**, jejichž náklady a rozsah však **není možné snížit**, při současné úrovni techniky a technologie;
- aktivity **nutné k vytvoření a prodeji výkonu**, jejichž náklady nebo rozsah **je možné v současnosti snížit**;
- aktivity, které **nejsou nutné k vytvoření a prodeji výkonu**, ale k jejich **omezení nebo úplnému eliminování** může dojít pouze zásadní změnou **organizace, techniky a technologie**;
- aktivity, které **nejsou nutné k vytvoření a prodeji výkonu** a **mohou být eliminovány**.

Uvedené rozlišení aktivit bere v úvahu možnosti **omezit rozsah** nebo **náklady na aktivity**, které **přidávají hodnotu**, protože v řadě případů i tyto aktivity lze provádět efektivněji. Toto členění respektuje, že určité **aktivity**, které sice **nepřidávají hodnotu**, **nelze eliminovat**. Těžko si lze představit fungující podnik, který provádí pouze aktivity přidávající hodnotu. Vždy budou existovat aktivity, které budou existovat i z jiných důvodů (vytváření sociálního klima, ochrana životního prostředí), než je podíl na „vytváření hodnot“.

Dále je vhodné zmínit, že přidaná hodnota aktivity se může projevit v současném období, ale i v následujících obdobích. Existuje řada činností, které nemají vliv na současnou hodnotu výkonů, ale zároveň bez nich lze jen velmi obtížně dosahovat dlouhodobé prosperity. Například výzkum a vývoj, vytváření nových distribučních cest, vzdělávání zaměstnanců se mohou zdát jako aktivity nepřidávající hodnotu, ve skutečnosti však mají **významný podíl na dlouhodobém rozvoji firmy**.

Aktivita je možné také rozdělit na:

- na aktivity přidávající současnou hodnotu;
- na aktivity přidávající budoucí hodnotu;
- na aktivity nepřidávající hodnotu;
- na aktivity se zápornou hodnotou.

Rozdělování aktivit do jednotlivých kategorií je velmi obtížné a nelze vždy volit pouze jedno kritérium, které bude určovat, zda aktivity dál provádět či ne. Velmi důležitá je **vazba konkrétní aktivity na ostatní aktivity v podniku**. Daleko opatrnější přístup vyžadují aktivity, na které navazuje řada dalších aktivit, než aktivity, které jsou relativně nezávislé.

Při analýze a hodnocení aktivit je třeba se v první řadě zaměřit na aktivity, které nejvíce ovlivňují náklady, kvalitu a rychlost. Některé výzkumy (Kaplan – Atkinson, 2004) uvádějí, že až 80 % nákladů způsobuje pouze 20 % aktivit. Právě tyto aktivity by měly být středem zájmu při dlouhodobém snižování nákladů.

Obr. 3: Vztah nákladů a aktivit

Zdroj: Kaplan – Atkinson (2004)

3 Analýza ziskovosti s využitím informací o aktivitách

Vymezení jednotlivých aktivit a zjištění jejich nákladů se využívají při analýze ziskovosti ve vztahu k jednotlivým objektům alokace. Těmito objekty mohou být například:

- výkony, skupiny výkonů;
- zákazníci, skupiny zákazníků;
- distribuční síť;
- teritoria prodeje.

3.1 Analýza ziskovosti po linii výkonů

Zjištění zisku připadajícího na jednotlivé výkony či jejich skupiny je tradičním požadavkem manažerského účetnictví, nezbytným předpokladem pro jeho zjištění je však znalost nákladů na jednotku výkonů. Zpřesnění této informace je sice, jak již bylo zmíněno, jedním z přínosů metody Activity-Based-Costing, ale ani tato metoda neodstranila problémy

alokace spojené se statickým charakterem kalkulace a závislostí na zvoleném způsobu alokace. Informací o aktivitách lze však využít při sestavení výsledovky, která se orientuje na zjištění zisku jednotlivých výkonů. Odpověď na obvyklou otázku „Jaký zisk přináší podniku jednotlivé výkony?“ lze řešit sestavením stupňovité výsledovky (Drury, 2004; Fibírová – Šoljaková, 2005). V prvním kroku se zjistí marže jako rozdíl mezi celkovými výnosy a variabilními náklady vyvolanými každou jednotkou výkonu, dále se odčítají další úrovně nákladů například jak je uvedeno v Obr. 4.

Obr. 4: Zjišťování zisku ve vztahu k výkonům

Výnosy z prodeje daného výkonu (zjištěné jako objem prodaných výkonů a „základní“ ceny výkonu
– Poskytnuté slevy
– Variabilní náklady vyvolané každou jednotkou výkonů (přímé jednicové)
Marže (příspěvek) I.
– Náklady vyvolané výrobní dávkou (variabilní výrobní režie)
Marže (příspěvek) II.
– Náklady vyvolané druhem výkonu (přímé fixní režijní náklady)
Marže (příspěvek) III.
– Podíl nákladů vyvolaných skupinou výkonů
Marže (příspěvek) IV.
– <i>případně další hierarchické úrovně</i>
– Podíl nákladů vyvolaný podnikem jako celek
Zisk přiřazený konkrétnímu výkonu

Při této analýze je vhodné vycházet z výnosů stanovených na základě výchozí ceny a objemu prodeje a slevy vykazovat jako zvláštní položku snižující výnosy – jedná se do jisté míry o určitý typ prodejního nákladu. Každý druh výkonu by měl uhradit minimálně náklady s ním spojené, měl by mít kladnou marži III., z této marže se uhrazují již společné náklady, na které by jednotlivé výkony měly přispět.

3.2 Analýza ziskovosti po zákaznících

Rostoucí požadavky zákazníků vedou k nutnosti zjišťovat zisk generovaný v souvislosti s jednotlivými zákazníky. Toto zjištění opět vyžaduje alokaci nákladů, a to primárně ve vztahu k jednotlivým zákazníkům. Struktura výsledovky orientovaná na zjišťování zisku ve vztahu k zákazníkům je uvedena v obrázku č. 5 (Drury 2004).

Obr. 5: Zjišťování zisku ve vztahu k zákazníkům

Výnosy z prodeje realizované v souvislosti s jednotlivými zákazníky (zjištěné na základě objemu prodeje jednotlivých výkonů a „základní“ cenu
– Poskytnuté slevy
– Variabilní náklady vyvolané každou jednotkou výkonů (přímé jednicové)
– Náklady vyvolané konkrétním zákazníkem
Marže (příspěvek) I.
– Podíl přímých fixních nákladů a nepřímých nákladů výkonů
– Podíl nákladů vyvolaných podnikem jako celek
Zisk přiřazený konkrétnímu zákazníkovi

Celkovou ziskovost zákazníka ovlivňují dva faktory:

- objem a struktura výkonů, které zákazník nakupuje; čím je objem výkonů větší, tím je logicky dosahováno vyšších výnosů a vyšší marže; celková marže, kterou zákazník přispívá k tvorbě zisku, je ovlivněna i strukturou výkonů. Různé výkony přispívají různou marží na jednotku výkonů, některý zákazník může nakupovat převážně výhodnější výkony s vyšší marží, jiný zase spíše výroby s nižší marží;
- náklady, které v souvislosti se spoluprací s konkrétním zákazníkem vznikají.

Podrobné analýzy nákladů ve vztahu k zákazníkům ukazují, že překvapivě nejmenší zisk je dosahován u zákazníků s největším objemem prodeje. Příčinou je nadproporcionální charakter prodejních nákladů. S rostoucím objemem prodeje dochází ke značnému zvýšení požadavků zákazníka na podmínky prodeje – slevy, platební podmínky, kratší dodací lhůty, individuální parametry výrobků, služby spojené s prodejem atd., které často odčerpají většinu marže získané z prodeje.

Při rozhodování, jak dále pokračovat ve spolupráci se zákazníkem či skupinou zákazníků, hraje roli i délka a perspektiva spolupráce. Nově získaný nerentabilní zákazník může být pro firmu velkým přínosem v dalších obdobích, kdy může růst objem prodeje a docházet k poklesu nákladů na akvizice. Naopak neziskový zákazník, který je nerentabilní po dlouhou dobu, vyžaduje již zamyšlení pro budoucí jednání.

Analýza jednotlivých činností a jejich nákladů může odhalit, že určité činnosti jsou nákladné a přitom pro zákazníka ne příliš efektivní. Analýza může ukázat důvod, proč jsou tyto náklady vysoké: nepředvídatelné dodávky, nepravidelnosti, nestandardní výrobky, nestandardní logistika, vysoké požadavky na technický a prodejní personál. Podnik pak může komunikací se zákazníkem změnit spolupráci na méně nákladný způsob nebo může tímto způsobem obhájit i vyšší cenu. Rozhodování o tom, co se ztrátovými zákazníky, je velmi obtížné, je třeba zvažovat celou řadu faktorů a orientovat se zejména na budoucí perspektivu zákazníka.

Závěr

Vymezení aktivit a činností v podniku a sledování jejich nákladů umožňuje nalézt odpovědi na otázky: **na jaké aktivity podnik čerpá své zdroje, kolik podnik stojí provádění aktivit.** Tyto informace by měly sloužit k dalším úvahám: např. proč podnik potřebuje vykonávat aktivity a procesy, kolik každé aktivity vyžadují jednotlivé výrobky, služby a zákazníci, zda jsou tyto činnosti potřebné k dosažení cílů a zda jsou náklady na ně vynakládané přiměřené.

Analýza jednotlivých činností ve vztahu k jejich nákladům, kvalitě a času provádění se doplňuje i o další kritérium – hodnotu, kterou aktivita podniku přinese a rozvíjí se řízení faktorů ovlivňujících tvorbu hodnot.

Při vymezení jednotlivých aktivit je třeba analyzovat náklady vyvolané aktivitami s ohledem na fixní či variabilní charakter nákladů vzhledem k aktivitám.

Řízení nákladů ve vztahu k aktivitám vyžaduje sledovat „jakou“, „pro koho“, „v jakém období“ přidávají aktivity hodnotu.

Stále více se informací o aktivitách využívá při analýze ziskovosti jednotlivých výkonů a zákazníků.

Literatura

- [1] Atkinson, A. A. – Banker, R. D. – Kaplan, R. S. – Mark Young S. (2000): *Management Accounting*. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 2000.
- [2] Brandon, C. – Drtina, R.: (1997) *Management Accounting: Strategy nad Control*. Toronto, McGraw-Hill Companies, Inc. 1997
- [3] Drury, J. C. (2004): *Management and Cost Accounting*. London, Chapman and Hall, 2004.
- [4] Fibírová, J. – Šoljaková, L. (2005): *Moderní nástroje měření a řízení výkonnosti*. Praha, ASPI, 2005.
- [5] Johnson M. T. – Kaplan R. S. (1987): *Relevance Lost*. Boston, Harvard Business School Press, 1987.
- [6] Kaplan, R. S. – Atkinson, A. A. (2004): *Advanced Management Accounting*. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 2004.
- [7] Kaplan, R. S. – Cooper, R. (1997): *Costs and Effects*. Boston, Harvard Business School Press, 1997.
- [8] Král, B. aj. (2006): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2006.
- [9] Šoljaková, L. (2003): *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha, Management Press, 2003.

Hodnotové řízení na základě dílčích aktivit

Libuše Šoljaková

ABSTRAKT

Hodnotové řízení na základě dílčích aktivit se zaměřuje na poskytování informací o aktivitách, činnostech a procesech podniku. Aktivita je klíčový prvek využívaný při analýze nákladů, považuje se za základní jednotku jež je příčinou spotřeby ekonomických zdrojů a vzniku nákladů. Hlavním cílem hodnotového řízení na základě dílčích aktivit je snížit náklady omezením aktivit, které nepřidávají hodnotu výkonům ani zákazníkům, a dále snížením především variabilních nákladů na provádění jednotlivých aktivit. Informace o nákladech aktivit mají význam nejen při řízení nákladů, ale i při analýze zisku ve vztahu k jednotlivým výkonům a zákazníkům.

Klíčová slova: Aktivita; Členění aktivit; Náklady fixní a variabilní; Analýza zisku ve vztahu k zákazníkům a výkonům.

Value Based Management

ABSTRACT

Activity (Value) Based Management systems provide more accurate information about business activities and processes. ABM systems focus on organizational activities as the key element for analyzing cost behavior in companies and reason for spending of resources. The main goals of implementation ABM is reducing the costs required to produce products and to service customers through elimination of activities with no value added for products and customers. Information about costs of activities is useful for product profitability analyses and customer profitability analyses.

Key words: Activity; Classification of activities; Fixed and variable costs; Customer and product profitability analyses.

JEL classification: M41