

Hodnocení moderních přístupů ve strategickém řízení nákladů

(Recenze: Doyle, David: *Strategické řízení nákladů*. Přeložili Wagner, Jaroslav – Matyáš, Ondřej – Menšík, Michal. 1. české vydání. Praha, ASPI, 2005, 28 s. Přeloženo z *Cost Control: A Strategic Guide*, 2. přepracované vydání, London, CIMA Publishing, 2002, 244 s., ISBN 80-7357-189-7)

*Jana Fibírová**

„Strategické řízení nákladů“ je českým překladem publikace „Cost Control: A Strategic Guide“, kterou vydala světoznámá profesní organizace CIMA (Certified Institute of Management Accounting – Institut manažerského účetnictví). Autorem této publikace je David Doyle, který je uznávaným expertem pro oblast řízení nákladů a marketingu. Jeho profesní kariéra je relativně velmi bohatá – od pozice obchodního diplomata a pracovníka zastupitelského úřadu v Paříži, až k současné pozici experta Evropské Unie pro oblast finančních služeb. V současné době zároveň vyučuje i na velmi prestižní francouzské vysoké obchodní škole (HEC Haute Ecole de Commerce). V roce 2004 byl D. Doylevi udělen čestný doktorát na Kingston University (Velká Británie), jako uznání za jeho přínos pro rozvoj evropské politiky v oblasti podpory drobného podnikání.

„Strategické řízení nákladů“ je velmi zajímavou publikací, která by mohla zaujmout relativně širokou odbornou veřejnost. Autor v publikaci věnuje pozornost vybraným problémovým okruhům, které patří jednak k odborným tématům velmi diskutovaným a zároveň k tématům, jejichž přístupy řešení se významně v posledních 15-ti letech vyvíjejí a mění. Společnou nití všech kapitol je charakteristika a hodnocení moderních přístupů, nástrojů a metod řízení při řešení konkrétně vybraných problémů, které byly vyvolány měnícími se podmínkami moderního tržního prostředí.

Publikaci „Strategické řízení nákladů“ je možno doporučit nejen řídicím pracovníkům na různých stupních hierarchie vnitropodnikového řízení, odborníkům z oblasti controllingu a finančního řízení, ale i studentům kurzů managementu a manažerského účetnictví. Zvláště cenné a zajímavé jsou v publikaci uvedené konkrétní příklady z praxe, zejména pro čtenáře z českého podnikatelského prostředí, jehož historie je stále ještě relativně velmi krátká. Příklady jsou z pohledu čtenáře popsány přístupným a srozumitelným způsobem, navíc jsou podkladem pro navazující zobecnění. Každá z kapitol obsahuje nejen shrnutí základních poznatků, ale i zhodnocení zkušeností s řešením konkrétních problémů. Publikace je svým pojetím zpracování výsledkem relativně bohatých praktických zkušeností autora s finančním řízením podniků na straně jedné a zároveň i jeho vědecko-pedagogické práce vysokoškolského učitele na straně druhé. Spojení odbornosti řídicího pracovníka a vysokoškolského učitele se bezprostředně odráží nejen v odborné úrovni textu, ale i ve způsobu vysvětlení jednotlivých témat, systematickosti jejich výkladu.

Publikace „Strategické řízení nákladů“ je vnitřně členěna do devíti, ve své podstatě samostatných kapitol, které je možno číst v jakémkoliv, dle zájmu čtenáře zvoleného, pořadí. Již ze samotných názvů kapitol je možno usoudit i na jejich hlavní obsahové zaměření a

* Prof. Ing. Jana Fibírová, CSc. – profesorka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <fibirova@vse.cz>.

problematiku, kterou řeší – Přizpůsobení turbulentní době; Rozpočtový proces podniku; Outsourcing non-core činností; Účinnost nebo efektivnost?; Kalkulace založená na aktivitách; Hodnotová analýza režijních nákladů; Zvyšování informovanosti o nákladech a odpovědnost za náklady; Náklady a hodnota informačních technologií; Revize strategie.

První kapitola „Přizpůsobení turbulentní době“ je relativně obecná, kriticky hodnotí tradiční přístupy manažerského účetnictví (controllingu), zejména způsoby přiřazování (alokace) nákladů v podmínkách měnícího se tržního prostředí, které významně ovlivnilo i vývoj a strukturu nákladů.

Ve druhé kapitole „Rozpočtový proces podniku“ je stručně, přitom relativně komplexně, hodnoceno omezení centrálního hierarchického rozpočtu, založeného na minulém vývoji. Zároveň je v kapitole vysvětleno sestavení rozpočtu vycházející z tzv. nulového základu (Zero Based Budgeting), jsou uvedeny i konkrétní příklady jeho úspěšného využití, jsou hodnoceny nejen výhody, ale i omezení a rizika této metody. Relativně samostatná pozornost je v této kapitole věnována problematice rozpočetnictví výzkumu a vývoje, nástrojům jeho lepší kontroly, obtížím spojeným s měřením a hodnocením přínosů výzkumu a vývoje.

Třetí kapitola „Outsourcing non-core činností“ je pravděpodobně jednou z těch kapitol, kterou čtenář této publikace nevynechá. Rozhodování o tom, které z činností podniku jsou pro jeho další rozvoj „klíčové“ a které naopak je možno zajišťovat dodavatelsky, jsou v moderním tržním prostředí složitější otázkou, než pouze porovnáním nákladů na zajištění konkrétních činností. Aktuální otázkou není rozhodování o externím zajištění tzv. tradičních servisních činností jako je úklid, stravování zaměstnanců, ostraha, údržba,..., ale zajištění služeb informačních technologií, účetního poradenství, projektového řízení, řízení lidských zdrojů. Autor se snaží relativně komplexně uvést nejen základní přednosti, ale i rizika externího zajištění těchto činností. Upozorňuje na chybná rozhodnutí založená na krátkodobých úvahách.

Ve čtvrté kapitole „Účinnost nebo efektivnost?“ je věnována pozornost omezení a rizikům spojeným s měřením výkonnosti podniku pomocí vrcholových hodnotových kritérií, např. rentability vloženého kapitálu, a jejich propojením s motivací a odměňováním řídicích pracovníků na hierarchicky nižších úrovních řízení. Jako jeden z možných přístupů, kterým je možno odstranit uvedené nedostatky je řízení podle cílů, které věnuje pozornost procesu stanovení cílů a koordinaci jejich dosažení.

Velmi zajímavou je kapitola pátá „Sledování skutečných nákladů aktivit organizace – Kalkulace založená na aktivitách“. Vychází z vysvětlení příčin omezení tradičních systémů kalkulace, stručně a srozumitelně představuje kalkulaci podle dílčích aktivit (ABC), včetně příkladů a základních oblastí jejího využití (diferencované marketingové strategie, posouzení klientské základny, stanovení cenové strategie, mapování procesů a řízení odborných aktivit).

Konkrétně a prakticky je zaměřená kapitola šestá „Hodnotová analýza režijních nákladů“, ve které jsou uvedeny názorné a výstižné příklady, které mohou sloužit jako inspirace pro konkrétní postupy a opatření v praxi.

Kapitola sedmá „Zvyšování informovanosti o nákladech a odpovědnost za náklady“ věnuje pozornost základní otázce účinného řízení nákladů a zisku, a to je otázce důsledného odlišení ovlivnitelnosti a odpovědnosti za vývoj nákladů, od otázky alokace nákladů konkrétních činností a útvarů. I když řešení těchto otázek je „abecedou“ manažerského účetnictví, nejsou závěry teorie v praxi často respektovány. Pro řídicí pracovníky by proto

mohly být konkrétní příklady nesprávného řešení vztahu odpovědnostních středisek v podniku, které autor v kapitole uvádí, mnohem názornější a tedy i přesvědčivější, než pouhý teoretický výklad odpovědnostního hodnotového řízení popsany v učebnicích manažerského účetnictví.

V kapitole osmé „Náklady a hodnota informačních technologií“ je věnována pozornost analýze přínosů a rizik spojených s využitím moderních informačních technologií, zejména otázky neefektivního využití zpracovávaných informací. Zvláštní pozornost je věnována novým možnostem, které přináší využití IT pro marketing.

V poslední, deváté kapitole „Revize strategie“ se autor zabývá změnami v přístupech účinného strategického řízení nákladů, které je spojeno nejen s vysvětlením významu procesního řízení a řízení kvality, ale i vyhodnocením tradičních konceptů marketingu, které zdůrazňovaly uspokojení potřeb zákazníka stále se rozšiřující komplexností nabídky zboží a služeb.

Při hodnocení publikace „Strategické řízení nákladů“ je nezbytné posoudit, vedle vlastní kvality odborného anglického textu, i kvalitu jeho českého překladu. Autoři překladu se museli vyrovnat v podstatě se třemi základními problémy. Za prvé jak překládat obsahově relativně souhrnné anglické pojmy, které jedním výrazem výstižně vyjadřují ucelenou problematiku, např. „outsourcing“, „non-core“ činnosti. Dále jak v češtině vyjádřit poměrně detailní odlišnosti ve významu některých anglických pojmů, pro které neexistuje v češtině ekvivalent, např. rozdíl mezi „personal“, „staff“, „employee“. Konečně správně přeložit základní účetní pojmy, u kterých v angličtině existuje více pojmů a které představují základní pojmový aparát řízení nákladů a zisku „náklady, výnosy,...“. Při hodnocení kvality českého překladu je vhodné odlišit dva pohledy – srozumitelnost odborného textu a čistotu českého jazyka. Z pohledu odborného výkladu textu je český překlad na velmi dobré úrovni; naopak z pohledu čistě jazykového by mu pravděpodobně odborníci na český jazyk vytkli celou řadu nedostatků. Jejich odstranění by však bylo na úkor odborné srozumitelnosti a tím vlastního odborného přínosu celého textu..

Publikace „Strategické řízení nákladů“ je, dle mého názoru, nejen odbornou publikací, která stojí za přečtení širší odborné veřejnosti, ale je i pomůckou a inspiračním zdrojem zejména pro finanční ředitele, controllery, účetní pracovníky společností, dále pro řadu dalších odborníků, kteří v podnicích odpovídají za řízení nákladů a zisku.

Kontakt na vydavatele: ASPI, a.s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3,
tel.: 246 040 400, fax: 246 040 401, internet: <<http://www.aspi.cz>>.

Hodnocení moderních přístupů ve strategickém řízení nákladů

Jana Fibířová

ABSTRAKT

Cílem strategického řízení nákladů je rozpoznat vzájemnou propojenost celého procesu řízení, navrhnout model řízení podniku v nestabilním tržním prostředí, konkretizovat jeho principy a pravidla řízení, nástroje fungování. Komplexním završením systému řízení podnikatelské činnosti a celého plánovacího systému je systém rozpočtů. Zvýšení účinnosti rozpočtu bezprostředně souvisí se změnou strategie řízení podniku v návaznosti na změny konkurenčního prostředí; se změnou požadavků řídicích pracovníků na informační zajištění řízení ve změněném podnikatelském prostředí. Významným přínosem pro zkvalitnění rozpočtů je použití metody rozpočtování s nulovým základem. Tato metoda začíná stanovením cílů, identifikací jednotlivých činností uvnitř podniku, nalezením vazeb mezi nimi, popřípadě jejich seskupením do dílčích procesů. Klíčovým krokem je posouzení přínosů těchto činností, stanovení jejich nákladové náročnosti, s cílem omezit činnosti neproduktivní a zbytečné.

Klíčová slova: Strategické řízení; Outsourcing; Rozpočet; Rozpočtování s nulovým základem; Kalkulace dílčích aktivit; Analýza ziskovosti zákazníků.

Evaluation of modern approach of strategic cost control

ABSTRACT

The aim of the strategic cost control is to recognize mutual interconnections and relations of budgeting process as a whole, to design the management model of a company operating in turbulent market environment and to specify the principles, rules and tools of the model. Budgets stand on the top of the complex of management system of business; they represent the completion of the whole planning system. Increasing of efficiency of budgets is closely linked to the change of business strategy reflecting changes of competitive environment of the company and the requirements of managers of their information support. Zero Based Budgeting is a contributive method to improve the quality of budgeting process. The method starts with target setting, identifying the activities in company, finding relations among these activities and grouping of the activities in the subprocesses. Considering benefits and the reasonable costs of the activities is the key step to reduce redundant and unproductive activities.

Key words: Strategy of management; Outsourcing; Budgeting; Zero Based Budgeting; Activity Based Costing; Customer a Product profitability analyses.

JEL classification: M40.