

Activity Based Costing jako cesta k zefektivnění veřejných financí[#]

Jiří Hammer^{*}

Úvod

Jedním z významných dopadů hospodářské krize je zhoršení stavu veřejných financí, které na jedné straně sanují některé negativní dopady do spotřeby a investic a na druhé straně jsou postiženy výpadkem příjmů v důsledku snížené ekonomické aktivity a restriktivní fiskální politiky. Výdaje veřejných rozpočtů, obecně však také fiskální politika se nedokáže dostatečně pružně přizpůsobit ekonomické realitě a souhrou exogenních i endogenních faktorů došlo po roce 2008 k prudkému zhoršení stavu veřejných financí jak v EU, tak i v ČR. V současnosti přistupují všechny vlády k zásadním škrtnům v oblasti veřejných výdajů. Snížení deficitu veřejných financí a vládního dluhu touto cestou je však nutné vidět v širším kontextu. Plánované výdaje vlády ve formě střednědobého výhledu znamenají určitou míru jistoty, ať už negativní nebo pozitivní, a to jak pro organizační složky státu, tak i ostatní ekonomické subjekty, při rozhodování o svých spotřebních a investičních záměrech. Jedním z faktorů, který ovlivňuje deficit státního rozpočtu, jsou očekávání ekonomických subjektů. Pozitivní očekávání může vést i ke zmírnění recese ekonomiky, což je bezpochyby v současné době žádoucí. Všeobecně přijímaným opatřením restriktivní fiskální politiky je snížení výdajů na činnost státních organizací. Efektivní rozhodování ekonomických subjektů je závislé na celé řadě proměnných, jejichž vývoj je nyní obtížnější objektivně správně posoudit. Tato situace tak klade výrazně vyšší nároky na plánování spotřeby a investic všech ekonomických subjektů a ve smyslu výše uvedeného zvláště na organizační složky státu. Tyto zefektivněním svých činností ve spojení s omezením vládních výdajů a jejich definováním ve střednědobém horizontu mohou vyslat ostatním ekonomickým subjektům pozitivní signál, který může generovat vyšší zapojení soukromých investic. Nahrazení vládních investic efektivnějšími soukromými je podmíněno několika skutečnostmi. Za prvé je v řadě případů obtížné až nemožné z legislativních důvodů nahradit investice vládní soukromými (např. oblast bezpečnosti státu). Dále pak existují administrativní překážky spojené např. s čerpáním prostředků z fondů EU, které mohou být pro soukromé investory příliš nákladné, protože by byli nuceni vytvořit nový administrativní aparát. V neposlední řadě pak i v těch segmentech kde to je možné, je nutné počítat s časovým skluzem nutným k získání a přesunu prostředků. Na druhou stranu dluhové financování vládních výdajů může z krátkodobého hlediska přinést kladné efekty na výkon reálné ekonomiky (díky růstu agregátní poptávky), avšak za cenu vytěsnění efektivnějších soukromých investic vládními, dalšího zhoršení stavu veřejných financí, ratingu země a z něj plynoucích negativních dopadů na dluhovou službu a následný propad výkonnosti ekonomiky, včetně vládních výdajů.

Jednoduchý recept na řešení neexistuje. V každém případě jedním z kroků musí být zefektivnění vládních výdajů, konkrétně výdajů organizačních složek státu. Přesná definice činností, procesů, jejich ocenění a rozhodnutí, zda veřejný statek, který organizační složka státu poskytuje je z hlediska strategie a politického zadání žádoucí. K tomuto řešení je nutné použít moderní metody řízení nákladů a strategického plánování jako jsou Activity Based

[#] Článek vznikl při řešení projektu *Vliv daňových a výdajových nástrojů na mikroekonomickou a makroekonomickou efektivnost* IGA VŠE F1/30/2010.

^{*} Ing. Jiří Hammer. – doktorand; katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <j.hammer@cs.mfcr.cz>.

Costing a Activity Based Management (ABC/ABM) a Balanced Scorecard (BSC). Autoři R. S. Kaplan a R. Cooper (1997) v případě koncepce Activity Based Costing (ABC) a Activity Based Management (ABM) a R. S. Kaplan a D. Norton (1996) v případě Balanced Scorecard (BSC) přichází s novým pohledem na řízení firemních nákladů, ziskovosti segmentů firmy a úspěšnosti, ale i na komplexní strategické řízení, v obou případech z pohledu firemních procesů. Dle řady autorů se jedná o nejefektivnější manažerské teorie. Aplikační praxe v ČR je však stále nerozvinutá a omezena zpravidla na organizace se zahraničními vlastníky.

Všechny ekonomické subjekty musí provozovat účetní systémy a systémy řízení nákladů. Mezi základní požadavky na účinný nákladový systém patří schopnost poskytovat věrohodné a relevantní manažerské informace. Nákladový systém musí dát manažerům v pravou chvíli a v potřebné struktuře správné informace vztahující se ke konkrétním aktivitám organizace. Dosavadní systémy řízení nákladů založené na manažerském účetnictví vykazují některé nedokonalosti, které omezují konkurenceschopnost firem. Současná ekonomická realita je kromě jiného charakteristická růstem administrativních a režijních nákladů, které tradiční modely manažerského účetnictví nedokážou správně alokovat. Tradiční výkonové modely přiřazují tyto druhy nákladů dle objemu přímých nákladů např. počtu pracovníků, hodin práce, spotřeby materiálu apod., a pomíjí, že aktivity firmy probíhají napříč organizací a zejména, že náklady jsou vyvolány konkrétními činnostmi. Znamená to chybný předpoklad, má-li organizační jednotka nebo spotřebuje-li se na produkt více přímých nákladů, tím více spotřebovává i nepřímých, administrativních a režijních nákladů (Kaplan – Johnson, 1986; Staněk, 2003; Petřík 2007; Fibírová aj., 2000). Z tohoto vyplývá také zásadní otázka přínosu její aplikace ve státní správě ČR. Většina činností v organizačních složkách státu má administrativní charakter, a tak i vznikající náklady mají zpravidla charakter administrativních a režijních nákladů. V logice ABC/ABM je tak nutné podrobit tyto náklady příčinné analýze. Používané účetní a nákladové systémy nejsou v organizačních složkách státu primárně vytvořeny pro manažerské řízení, ale pro zpracování účetních výkazů a je tedy nutné pro zavedení moderních způsobů řízení tyto systémy modifikovat.

Cílem článku je ověřit aplikovatelnosti ABC/ABM v širokém spektru ekonomických subjektů z mikroekonomického hlediska, identifikovat příčiny nerovnoměrného rozšíření v ČR a nastítnit možnosti zavedení v organizačních složkách státu. Uvedená metodika ABC/ABM může být také řešením pro lepší hospodaření státních organizací, což povede k překonání nedostatku zdrojů k zajišťování veřejných služeb a napomůže ke stabilizaci veřejných rozpočtů. V současné době je jakékoliv rozhodnutí a využití ekonomických nástrojů s cílem zefektivnit výkon státní správy pozitivním signálem tržím a ekonomickým subjektům, které může zmírnit dopady očekávané recese.

1 Vymezení ABC

Literatura uvádí definici ABC takto: „ABC je metodologie, která měří náklady a výkonnost nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Náklady zdrojů jsou přiřazeny aktivitám na základě jejich užití těchto zdrojů a náklady aktivit jsou přiřazeny nákladovým objektům na základě proporcionálního užití těchto aktivit nákladovými objekty. Podstatou ABC je využití kauzálních vztahů mezi aktivitami a zdroji a nákladovými objekty a aktivitami.“ (Staněk, 2003). Za základní změnu lze považovat konstrukci nákladového objektu. Tento již není analyzován pouze po produktové linii nebo jako středisko vzniku nákladů, jak je tomu v tradičních modelech, ale může se jednat o jakýkoliv objekt, ke kterému si přeje firma náklady měřit a analyzovat. Teoreticky se může jednat o libovolný objekt, např. zákazník, produkt, proces, části procesu, region, segment zákazníků, produktů, ale třeba i tradiční středisko nebo souhrn podpůrných

činností firmy, apod. Další nově definovanou kategorií jsou příčiny. Jak vyplývá z definice ABC, jedná se o příčiny spotřeby zdrojů a příčiny spotřeby aktivit (činností) (Kaplan – Johnson, 1986, Staněk 2003, Petřík 2007). Oproti nákladovému schématu vycházejícího z tradičního modelu, lze nákladovou techniku ABC vyjádřit takto:

$$\sum PN_i + \sum (ANH\check{C}_i \cdot p) + \sum (VR_i \cdot p) = CN \quad (1)$$

kde PN = přímé náklady (prime cost),
 $ANH\check{C}$ = administrativní náklady hlavních činností,
 VR = všeobecná režie (general overheads),
 i = index nákladového objektu,
 p = přepočítací báze proporcionálního podílu z celkového objemu konkrétního nákladu, vztaženého k nákladovému objektu,
 CN = celkové náklady (total cost).

2 Mikroekonomické důsledky aplikace ABC/ABM

Většina prací publikovaných na téma koncepce ABC/ABM se zabývá jejími přínosy na zlepšení efektivity hospodaření, u firem tržně orientovaných pak také na zvýšení zisku. Praktická aplikace se však zatím omezila na nadnárodní korporace a firmy působící zejména v segmentu IT. Směřuje-li praktická aplikace koncepce ABC/ABM k růstu efektivity, v případě organizačních složek státu (OSS) pomíjíme tvorbu zisku, měly by organizace optimalizovat své činnosti i prostřednictvím této koncepce. K masivnímu využití koncepce ABC/ABM však nedochází, spíše se jedná o postupný přechod v reakci na tlak ekonomického prostředí. V organizacích státní správy ani ekonomický tlak zatím nevede k zavádění těchto metod, snad s výjimkou celních správ Austrálie a USA nebo námořnictva USA, Federálního imigračního úřadu USA a Státní daňové správy USA (Petřík 2007, Staněk 2003). Jedním z důvodů může být odpor managementu k této zásadní změně. K analýze, jestli se nejedná o ohrožení pozic managementu, by mohl dát odpověď některý z modelů kritizujících neoklasickou teorii firmy, protože se jedná jednoznačně o manažerskou koncepci ABM a rozhodnutí o jejím zapojení do firemní praxe je plně v rukou managementu (Soukup, 2003).

2.1 ABC/ABM a Williamsonův model

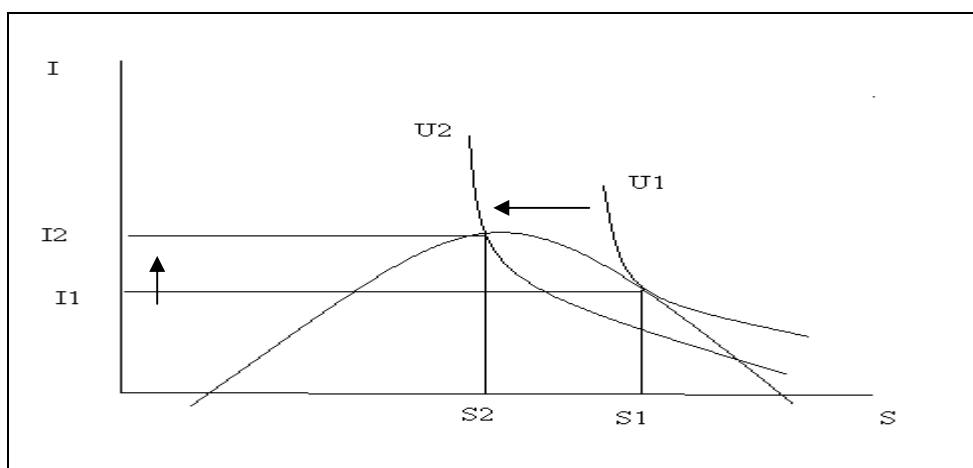
Williamsonův model (Soukup, 2003) předpokládá oddělení vlastnictví a kontroly firmy, což odpovídá situaci ve většině větších firem, kde lze uvažovat o aplikaci ABC/ABM. Model sleduje skutečný zisk Π_a , kde rozdílem mezi ním a maximálním ziskem Π jsou personální výdaje S , dále pak vykazovaný zisk Π_r , kde jako rozdíl mezi skutečným a vykazovaným ziskem vystupují výhody manažerů M . Manažeři pro krytí svých výhod potřebují mít disponibilní prostředky ID , které jsou rozdílem mezi vykazovaným ziskem a minimálním ziskem, který je v daném odvětví, v daném čase a místě obvyklý. Personální výdaje S se skládají z platů manažerů i jejich podřízených. Nepřímo se v nich promítá i počet podřízených a z toho také objem produkce firmy, která tak s množstvím pracovníků roste. Přestože firma ve Williamsonově modelu také nachází optimum maximalizující zisk, tak jako klasická firma, při rovnosti mezních příjmů a mezních nákladů, dosahuje jej při jiném objemu produkce. Za stávajícího stavu tak mají manažeři snahu zvyšovat personální výdaje a tím i výši produkce, aby získali více disponibilních prostředků pro své výhody.

Zavedením ABC/ABM může dojít k identifikaci neefektivnosti v činnostech firmy a v důsledku toho k poklesu objemu personálních výdajů (S), popř. přímo k poklesu výhod manažerů. Snížení personálních výdajů (S) ve svém důsledku znamená také snížení užítku manažerů. Celkový objem prostředků firmy (I), který představuje zisk pro rozdělení na investice, dividendy majitelů a disponibilní prostředky manažerů díky ABC/ABM vzroste, ale

ne ve prospěch vyššího užitku manažerů. V grafickém vyjádření tak dojde k posunu křivky užitku manažerů (U) doleva z U1 do U2 a současně ke změně sklonu křivky v důsledku změny poměru vykazovaného a skutečného zisku.

Z výše uvedeného lze odvodit, že koncepce ABC/ABM je ze strany manažerů aplikována pouze tehdy, přináší-li růst jejich užitku. Pokud dochází k zefektivnění činností firmy na úkor personálních výdajů a výhod manažerů, tito nemají zájem ABC/ABM aplikovat. Protože užitek manažerů je funkcí personálních výdajů a tyto jsou současně parametrem funkce produkce, manažeři aplikují ABC/ABM pokud dochází k růstu produkce. Při nutnosti zachování rovnosti mezních nákladů a mezních příjmů však musí současně existovat možnost dodatečnou produkci na trhu umístit. Pokud firma působí v odvětví s omezenými možnostmi umístění dodatečné produkce, nákladová situace se vrací do situace, kdy roste vykazovaný i skutečný zisk na úkor personálních výdajů a výhod manažerů. Jelikož i samotné zavedení koncepce ABC/ABM představuje náklady firmy, pokles skutečného zisku a tím i snížení objemu disponibilních prostředků manažerů, manažeři neprojevují zájem o aplikaci ABC/ABM. Tento výsledek také potvrzuje strukturu firem, kde je tato koncepce realizována. Jedná se zejména o odvětví, kde existuje významný potenciál k umístění dodatečné produkce, tj. IT, oblasti s aplikací moderních technologií a nadnárodní korporace, které mohou využít rozdílů na trzích.

Obr. 1: Důsledek aplikace ABC/ABM



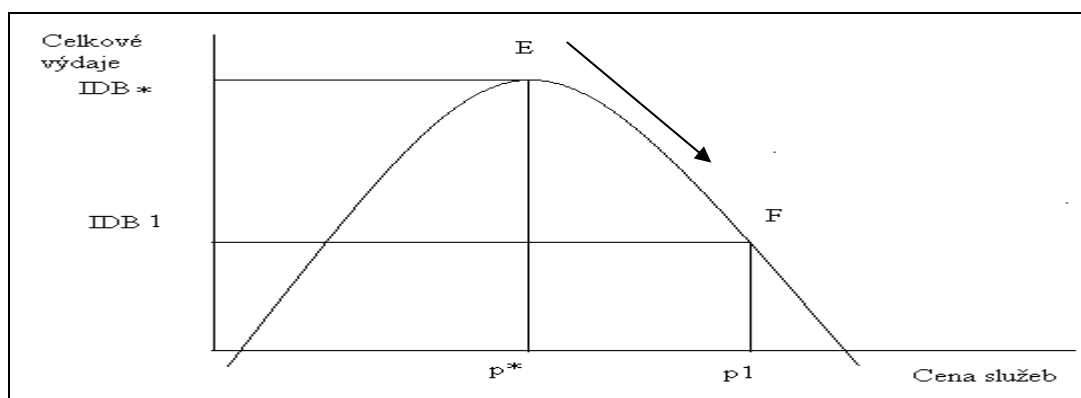
Zdroj: Soukup (2003), vlastní úprava.

Z výše uvedeného lze odvodit, že koncepce ABC/ABM je ze strany manažerů aplikována pouze tehdy, přináší-li růst jejich užitku. Pokud dochází k zefektivnění činností firmy na úkor personálních výdajů a výhod manažerů, tito nemají zájem ABC/ABM aplikovat. Protože užitek manažerů je funkcí personálních výdajů a tyto jsou současně parametrem funkce produkce, manažeři aplikují ABC/ABM pokud dochází k růstu produkce. Při nutnosti zachování rovnosti mezních nákladů a mezních příjmů však musí současně existovat možnost dodatečnou produkci na trhu umístit. Pokud firma působí v odvětví s omezenými možnostmi umístění dodatečné produkce, nákladová situace se vrací do situace, kdy roste vykazovaný i skutečný zisk na úkor personálních výdajů a výhod manažerů. Jelikož i samotné zavedení koncepce ABC/ABM představuje náklady firmy, pokles skutečného zisku a tím i snížení objemu disponibilních prostředků manažerů, manažeři neprojevují zájem o aplikaci ABC/ABM. Tento výsledek také potvrzuje strukturu firem, kde je tato koncepce realizována. Jedná se zejména o odvětví, kde existuje významný potenciál k umístění dodatečné produkce, tj. IT, oblasti s aplikací moderních technologií a nadnárodní korporace, které mohou využít rozdílů na trzích.

2.2 ABC/ABM a chování byrokracie

Pro vysvětlení nezájmu o aplikaci nákladové techniky ABC v organizacích veřejného sektoru je nutné analyzovat cíl manažerů. Rozdíly ve funkci veřejných a soukromých firem uvádí, spolu s chováním byrokracie (Stiglitz, 1988). Pro administrativní činnosti OSS lze velmi obtížně, ne-li vůbec, určit optimum produkce a měřit objektivně jejich výkonnost, tak jako v klasickém ekonomickém modelu firmy maximalizující zisk. OSS musí také sledovat, na rozdíl od soukromé firmy, u které je cílem zisk (obrat, nebo užitky manažerů apod.) větší množství cílů, stanovených zákony, které jsou často protichůdné, a není známa jejich priorita. Pro rozhodování OSS o alokaci zdrojů také nejsou rozhodující názory občanů, příjemců služeb, ale názory vlastníků, reprezentovaných politiky, kteří schvalují rozpočet organizace. Jak uvádí Niskanen (1971), cílem byrokracie, úředníků, manažerů OSS je snaha zvýšit velikost organizace, růst mezd a růst vedlejších požitků. Tato charakteristika se víceméně neliší od cílů manažerů, jak je chápe Williamsonův model a uvádí Soukup (2003). Při použití grafického aparátu Stiglitz (1988) lze vysvětlit iniciativu manažerů OSS obdobně jako u Williamsonova modelu.

Obr. 2: Důsledek aplikace ABC/ABM v OSS



Zdroj: Stiglitz (1997), vlastní úprava.

Cílem manažerů OSS je tedy získat co nejvyšší úroveň rozpočtu (I_{DB^*}), protože tím dochází k maximalizaci jejich užitku. Rozpočet obsahuje nejen náklady na poskytování služby, ale i mzdové prostředky a zdroje na vedlejší požitky (I_{DB} , které jsou obdobou prostředků manažerů ve Williamsonově modelu). V případě zavedení ABC/ABM dojde k zefektivnění činností OSS a může být zvýšen objem poptávaných služeb, za nižší jednotkovou cenu, v grafickém vyjádření posun z bodu E do bodu F (Obr 3). V reakci na to může dojít ke snížení rozpočtu ze strany vlastníka-vlády, jejímž cílem není růst objemu dané služby (např. zvýšení kontrolní činnosti Policie). Růst objemu poskytované služby však bude znamenat také odčerpání disponibilních prostředků managementu, tedy projekce posunu z I_{DB^*} do I_{DB1} a pokles užitku manažerů OSS.

V OSS zavedením ABC/ABM dojde k zefektivnění činností a vnitřních procesů a může být zvýšen objem poptávaných služeb, za nižší jednotkovou cenu. V reakci na toto může dojít ke snížení rozpočtu ze strany vlastníka-vlády. Důvodem může být realizace úspor v rozpočtu, protože daný, požadovaný objem služby je poskytován s nižšími náklady. Taktéž může dojít ke snížení rozpočtu v důsledku vyšší efektivity v případě, kdy lze realizovat při nižších jednotkových nákladech a stávající úrovni rozpočtu vyšší objem služby, ale toto je z politických důvodů neprůchodné (např. zvýšení kontrolní činnosti státu). V obou případech dojde současně se snížením rozpočtu k odčerpání disponibilních prostředků managementu a snížení jejich užitku.

2.3 Problematika vstupních informací pro zavedení ABC v OSS

Důležitým prvkem pro aplikaci ABC/ABM v OSS je také úroveň provozovaných účetních systémů a systémů řízení nákladů, které jsou poměrně komplikované a negativně tak ovlivňují využití nákladové techniky ABC, jako výchozího zdroje informací pro měření nákladů a výkonnosti organizace. Různé požadavky OSS na variabilitu účetních dat pro potřeby řízení nákladů vedly v minulých obdobích k ad hoc rozšiřování účetních systémů dle právě aktuálních potřeb konkrétní účetní jednotky. K eliminaci těchto negativ byly do rozpočtů zakomponovány mechanismy upřesňující a rozšiřující sledování a vykazování různých oblastí výdajů. K nim patří zejména programové rozpočtování, resp. financování a výkonově orientované rozpočtování. Ani tyto metody však nepřispívají k efektivnějšímu nakládání se zdroji. První z uvedených, programové financování slouží v OSS k pořízení, obnově a reprodukci hmotného a nehmotného majetku. I přes nesporné výhody při sestavování strategických cílů a dlouhodobé finanční plány nedává managementu jiné informace pro okamžité rozhodování a plnění zákonných povinností. Druhý uvedený způsob, výkonově orientované rozpočtování je již zaměřeno na manažerské řízení. V teoretické rovině vychází ze správné myšlenky, že manažerská pravomoc v OSS by měla být doplněna odpovědností za konkrétní výsledky, což je určitou modifikací situace v komerční sféře. Rozdílem je cíl, který nevystupuje v podobě zisku, tržeb nebo podílu na trhu, ale jako poskytnutí optimálního množství a požadované kvality veřejné služby. Zavedení parametrů výkonově orientovaného rozpočtování však přineslo další zkomplikování struktury rozpočtu a řízení výdajů OSS. Původní myšlenka, že management OSS získá volnost nakládání s rozpočtovými prostředky a odpovědnost za plnění cílů řízení organizace, nebyla naplněna. Pouze se v rámci rozpočtu rozšířil okruh sledovaných a vykazovaných údajů. Jednou z příčin je ponechání schvalovacího procesu na MF, resp. ostatních ústředních státních orgánech, které stále schvalují rozpočtová opatření, povolují investiční akce a schvalují užití rozpočtových prostředků. Další příčinou je charakter poptávky, z které vyplývá nemožnost jednoduše a jednoznačně stanovit cíle a doplnit je měřítky výkonnosti v některých OSS.

V oblasti zdravotnictví, školství a např. kultury je poptávka po veřejných statcích obdobná poptávce po normálních statcích. Měřítkem je uspokojená poptávka v číselném vyjádření jako např. počet přijatých studentů, počet vyléčených pacientů nebo zorganizování plánovaného či vyššího počtu kulturních akcí, či množství poskytnutých dotací na rozvoj dané oblasti.

V oblasti výkonu správních nebo daňových činností však existuje buď poptávka ze strany vlády a neexistuje poptávka ze strany občanů (cílem je vyšší daňový výnos) nebo naopak existuje poptávka ze strany občanů a naopak neexistuje nebo je velmi omezena ze strany vlády (cílem je regulace některých skutečností nebo snaha o snížení mandatorních výdajů). Přestože měřítko lze nalézt ve formě např. počtu vydaných povolení, přiznaných nároků na sociální dávky, tato však nevypovídají o správném vynakládání rozpočtových prostředků (např. růst počtu vydaných stavebních povolení je kladem pro občany a firmy, ale negativem pro ochranu životního prostředí) a princip výkonově orientovaného rozpočtování ztrácí smysl.

V OSS jejichž kompetencí je „represe“ ve formě trestního prověřování, stíhání, správního trestání, dohledu nad dodržováním zákonných norem apod., není normální průběh společenské poptávky. Poptávka je omezena jak ze strany vlády tak občanů, protože růst represe je nežádoucí. Není možné svázat rozpočtové prostředky s výkonem policejního orgánu podle měřítek např. v oblasti školství, čím vyšší počet odposlechů, tím vyšší rozpočtové prostředky. Při neexistenci normální poptávky a objektivních měřítek výkonnosti se výkonově rozpočtování a financování zcela mívá účinkem.

3 Postup vytvoření modelu ABC

Tvorba modelu je v literatuře zpravidla uváděna v 4-6 krocích, viz Staněk (2003), Petřík (2007), které lze obecně popsat následovně.

1. Úprava účetních dat s cílem vytvořit datovou základnu pro model ABC. Principem je propustit do modelu pouze ty výdaje, které jsou skutečnými náklady. Zpravidla se jedná o správné vykázání investic a očištění o daňové úpravy.
2. Protože podstatou techniky ABC je procesní přístup, je nutné identifikovat v organizaci aktivity, činnosti tj. vytvořit procesní mapu činností napříč organizací.
3. Přerozdělení účetních dat vykazovaných podle účetních zásad jednotlivým procesům, činnostem, aktivitám. Přiřazení nákladů činnostem – aktivitám se děje prostřednictvím tzv. příčin spotřeby zdrojů.
4. Definice nákladového objektu, ke kterému budou náklady vykazovány. Náklady jednotlivých činností, jak byly určeny v kroku 3, se propojí jen s těmi nákladovými objekty, které dané činnosti – aktivity spotřebovávají.
5. V posledním kroku dochází k ocenění nákladových objektů množstvím aktivit, které spotřebovaly, množstvím příčin spotřeby aktivit.

Uvedený postup v prvních 3 krocích byl testován v podmínkách Celní správy České republiky. Po úpravě účetních dat byly ve stávající organizační struktuře vytvořeny tzv. agendy, které představují zpravidla činnosti jednoho procesu, např. celní řízení, daňové řízení apod. Jako příčina spotřeby zdrojů ve formě běžných výdajů byl zvolen počet pracovníků a tak definována hypotéza H_0 , kdy předpokládáme, že příčinou spotřeby zdrojů je počet pracovníků. K dalšímu zkoumání této hypotézy bylo použito ověřování závislosti vybraných výdajů dle rozpočtové skladby CS a počtu pracovníků. K ověření hypotézy H_0 je vhodné použít koeficient determinace a parametrický test intenzity závislosti korelačního koeficientu, a pro ověření neparametrický test závislosti pomocí Spearmanova koeficientu pořadové korelace. K ověření hypotézy H_0 , že příčinou spotřeby zdrojů ve formě běžných výdajů je počet pracovníků, byly vybrány rozpočtové položky, které představují např. pořízení drobného dlouhodobého majetku, kancelářského materiálu, popř. výdaje na nájemné nebo cestovné, které představují cca 65 % běžných výdajů celních ředitelství a 47 % běžných výdajů celé CS za období let 2006-2009.

K určení síly závislosti běžných výdajů na počtu pracovníků použijeme koeficient determinace r^2 (Stuchlý, 1999), (Hindls – Hronová – Seger, 2002). Koeficient determinace udává, jaká část variability závisle proměnné y je vysvětlena regresí. K ověření závislosti výdajů na počtu pracovníků a následně pro testování H_0 lze použít také Spearmanův koeficient pořadové korelace. Jedná se o neparametrický test závislosti v případě, že neznáme nebo není splněn předpoklad normálního rozdělení zkoumaných veličin. Podstatou Spearmanova testu je nahrazení původních hodnot zkoumaných veličin jejich pořadím. Jedná se o obdobu Pearsonova korelačního koeficientu.

K testování hypotézy H_0 použijeme parametrický test pomocí kvantilů F rozdělení, kdy $H_0: R^2=0$ proti $H_1: R^2 \neq 0$.

Hypotézu H_0 zamítáme, pokud je hodnota kvantilu F rozdělení menší než hodnota testového kritéria. Při předpokladu, že se jedná o lineární závislost výdajů na počtu pracovníků, můžeme použít k testování hypotézy H_0 také test hypotézy o korelačním koeficientu, viz Stuchlý (1999), Hindls – Hronová – Seger (2002).

3.1 Výsledky analýzy

K provedení analýzy byly vybrány údaje o skutečném čerpání jednotlivých rozpočtových položek za období 2006-2009 po jednotlivých celních ředitelstvích. Nezávislou proměnnou x tvoří údaje o počtu pracovníků a závisle proměnnou y údaje o výdajích jednotlivých vybraných rozpočtových položek v období let 2006-2009. Z toho vyplývá, že celkový počet zjištěných údajů pro jednotlivé rozpočtové položky $n_i=32$ (8 celních ředitelství \cdot 4 období). Zdrojem těchto údajů je účetní program AVISme. Údaje o počtu pracovníků byly zjištěny jako průměr skutečného fyzického stavu pracovníků v jednotlivých čtvrtletích v období 2006-2009. Pro ověření zda existuje závislost mezi vybranými výdaji a počtem pracovníků celních ředitelství je použita hodnota koeficientu determinace a obdobná hodnota Spearmanova koeficientu pořadové korelace. Dále pak je testována hypotéza H_0 = veličiny x a y jsou nezávislé oproti H_1 = veličiny x a y jsou závislé, a to na 5% hladině významnosti, prostřednictvím testu o korelačním koeficientu, Spearmanova koeficientu pořadové korelace a F-testu.

Tab. 1: Výsledek testu závislosti

	Koeficient determinace	Spearmanův koeficient pořadové korelace
Drobný dlouhodobý hmotný majetek do 40 tis. Kč	0,470488134	0,565249267
Materiál kancelářský	0,774214114	0,732404692
Služby pošt	0,610607331	0,548020528
Služby telekomunikací	0,738380129	0,697580645
Nájemné	0,955043262	0,91568915
Nákup ostatních služeb	0,82286799	0,382697947
Údržba a opravy nemovitého majetku	0,038012504	0,309750733
Údržba a opravy movitého majetku	0,71731706	0,646627566
Cestovné	0,743205456	0,503665689

Zdroj: vlastní úprava.

Z uvedeného vyplývá, že téměř u všech rozpočtových položek existuje závislost výdajů na počtu pracovníků. Výjimkou jsou výdaje na nákup služeb u závislosti měřené pomocí Spearmanova koeficientu pořadové korelace a výdaje na údržbu o opravy nemovitého majetku měřené koeficientem determinace, které nejsou v souladu se zjištěním pomocí druhého způsobu. Tyto položky musí být dále prozkoumány, zda se nejedná o „nepravou“ závislost nebo nejde o jinou než lineární závislost.

Zjištěné hodnoty lze vysvětlit tak, že u většiny rozpočtových položek je velká část (cca 70 %) variability závisle proměnné y vysvětlena regresí a proto lze u většiny vybraných rozpočtových položek potvrdit závislost výdajů na počtu pracovníků. Obdobné hodnoty jsou také výsledkem Spearmanova koeficientu pořadové korelace. K ověření tohoto výsledku použijeme testování hypotézy H_0 oproti H_1 , prostřednictvím výše uvedených testů.

Tab. 2: Výsledek testování hypotéz

	Test hypotézy o korelačním koeficientu		Spearmanův test pořadové korelace		Test pomocí F-testu	
	testové kritérium	vypočtená hodnota	kritická hodnota	vypočtená hodnota	kvantil F-rozdělení	vypočtená hodnota
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	2,042	3,753	0,352	0,565	4,17	26,656
Materiál kancelářský	2,042	5,892	0,352	0,732	4,17	102,869
Služby pošt	2,042	3,588	0,352	0,548	4,17	47,043
Služby telekomunikací	2,042	5,333	0,352	0,698	4,17	84,67
Nájemné	2,042	12,48	0,352	0,916	4,17	637,308
Nákup ostatních služeb	2,042	2,269	0,352	0,383	4,17	139,365
Údržba a opravy nemovitého majetku	2,042	1,784	0,352	0,31	4,17	1,185
Údržba a opravy movitého majetku	2,042	4,643	0,352	0,647	4,17	76,126
Cestovné	2,042	3,193	0,352	0,504	4,17	86,825

Zdroj: vlastní úprava.

Jak vyplývá z Tab. č. 2, vybrané rozpočtové výdaje, které slouží k financování základních potřeb celních ředitelství, jsou závislé na počtu pracovníků. Tyto rozpočtové položky slouží k pořizování předmětů a služeb pro denní praxi útvarů CS. Z tohoto důvodu je možné odmítnout H_0 a potvrdit H_1 , že výdaje závisí na počtu pracovníků. Uvedené tvrzení platí pro výdaje na pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku, kancelářského materiálu, opravy a údržbu movitého majetku, výdaje na telekomunikační služby a cestovné. Potvrzení závislosti výdajů na poštovní poplatky na počtu pracovníků nelze však jednoduše charakterem práce odůvodnit. Výdaje by měly být primárně ovlivněny počtem zásilek předaných k přepravě. V tomto případě se však může jednat o sekundární korelaci, kdy počet zásilek koreluje s počtem pracovníků, který byl již na základě množství zásilek optimalizován. U výdajů na nájemné byla zjištěna všemi testy nejvyšší hodnota závislosti výdajů na počtu pracovníků. Logickým vysvětlením je, že pronajímaná plocha odpovídá potřebám umístění daného počtu pracovníků a existuje současně prostor pro její změny v souvislosti se změnami v počtu pracovníků. Obecně lze odvodit, že pronajímaná plocha je určena pro potřeby pracovníků a proto zde musí existovat závislost. Výdaje na nákup ostatních služeb v sobě zahrnují velmi odlišné výdaje ve smyslu věcné náplně, příspěvek na stravování, rozhlasové a televizní poplatky, překlady, tlumočení, doprava zajištěného zboží a také výdaje spojené s provozem budov. Rozsah příspěvku však neumožňuje jejich podrobnou analýzu. Přestože hodnoty koeficientu determinace a Spearmanova koeficientu pořadové korelace nedávají jednoznačný výsledek, testováním je ověřena závislost výdajů na počtu pracovníků. Odůvodněním je skutečnost, že velká část výdajů např. příspěvek na stravování nebo výdaje na služby spojené s provozem budov jsou přímo nebo nepřímo určeny pracovníkům. Výjimku z množiny testovaných rozpočtových položek tvoří výdaje na opravy a údržbu nemovitého majetku. Již analýza pomocí koeficientu determinace a Spearmanova koeficientu pořadové korelace naznačila nezávislost zkoumaných veličin. Vysvětlení vyplývá ze zákona č. 219/2000 Sb., o majetku ČR, který v § 14 stanovuje povinnost OSS, mimo jiné pečovat o zachování majetku a jeho údržbu, případně o jeho zlepšení a chránit jej před poškozením.

Výdaje do nemovitého majetku tak nesouvisí v žádném případě s počtem pracovníků daného útvaru.

U uvedených rozpočtových položek může tedy být využit pro konstrukci modelu ABC počet pracovníků jako příčina spotřeby zdrojů. I přes toto zjištění závislosti výdajů na počtu pracovníků je nutné podrobněji analyzovat zejména věcnou podstatu výdajů, které jsou obsaženy v rozpočtových položkách. U některých specifických výdajů může být příčina spotřeby zdrojů dána i jiným faktorem než je pouze počet pracovníků. Pro podrobnější zkoumání bude vytvořen regresní model, který bude nejen dokazovat korelaci, ale také zpřesnění např. ve formě sezonní proměnné, aby bylo by možné určit, z kolika % jsou administrativní náklady závislé na počtu osob, případně odhadnout jiné významné faktory určující výši nákladů.

Závěr

Efektivní řízení a vynakládání zdrojů je nutnou podmínkou života ekonomických subjektů. Zvláště v době recese se nabízí využití moderních způsobů řízení nákladů, např. prostřednictvím koncepce ABC/ABM. Přestože kladný přínos této koncepce je zřejmý, praktické využití tomuto neodpovídá. Vysvětlení je možné najít prostřednictvím Williamsonova modelu (Soukup, 2003) v přirozeném odporu managementu ke změnám, které snižují jejich užitek. Zavedení, udržování a aktualizace celého konceptu ABC/ABM přináší náklady, které nejsou pro management přijatelné, pokud nemá možnost využívat kladných efektů globálních trhů. V praxi malých a středních firem operujících na omezených trzích konkurenční výhoda nepřeváží snížení užitku managementu, a proto není v praxi a ani v době krize více využívána. Jedním z významných dopadů ekonomické recese je také zhoršující se stav veřejných financí v důsledku růstu mandatorních vládních výdajů a současného poklesu rozpočtových příjmů. Organizační složky státu sice nerealizují zisk, ale chování managementu se neliší od firem realizujících zisk. Zavedení efektivnějších způsobů řízení nákladů má za následek snížení jejich užitku ve formě nižšího rozpočtu. Protože veřejné rozpočty jsou sestavovány ex ante, následné rozpočtové škrty značně omezují i efektivní investice OSS. Z tohoto důvodu by zavedení moderních metod řízení zvýšilo efektivnost poskytování veřejných statků. Systém hospodaření organizačních složek státu je komplikovaný, generuje významné náklady na jeho správu a tvorbu kontrolních mechanismů, které v řadě případů působí kontraproduktivně. Právě v oblasti řízení organizací státu je vhodné aplikovat prvky nákladové techniky ABC. Základním prvkem ABC je, tak jako v případě celé koncepce ABC/ABM, kauzální vztah mezi aktivitami a náklady. Z metodologického hlediska je nutné identifikovat dva druhy příčin, příčiny spotřeby zdrojů a příčiny spotřeby aktivit. V praxi organizačních složek státu nelze dosud zjistit, jak jsou finančně náročné jednotlivé činnosti nebo výkon zákonných povinností organizační složky státu. Nutnou podmínkou aplikace ABC je tedy základní procesní rozčlenění aktivit organizace. Charakteristickým znakem většiny organizačních složek státu je administrativní charakter činností. Oproti organizacím výrobním, logistickým, dopravním apod., je transformace vstupu na výstupy téměř výhradně zajišťována zaměstnanci. Analogicky tak lze předpokládat, že pracovní síla bude také většinou příčinou spotřeby zdrojů. Provedenou analýzou vybraných běžných výdajů dle tohoto předpokladu bylo zjištěno, že příčinou vzniku velké množiny nákladů v organizacích státu jsou zaměstnanci. Z tohoto zjištění lze dovodit, že dalšími příčinami spotřeby zdrojů a tím vzniku nákladů jsou požadavky právních norem na vyšší úroveň kontroly procesů, vstupů, výstupů nebo požadavky na bezpečnost a zpracování dat, které lze obecně shrnout jako růst administrativní náročnost celého systému výkonu státní správy. Aplikace nákladové techniky ABC v celém rozsahu aktivit konkrétní organizační složky státu tak umožní managementu racionalizovat činnosti organizace, umožní také

finanční pohled na administrativní náročnost jednotlivých kompetencí svěřených organizačním složkám státu a může pomoci při hledání optimální organizace výkonu státní správy.

Literatura

- [1] Fibírová, J. (2000): *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví)*. Praha, VŠE, 2000.
- [2] Hindls, R. – Hronová, S. – Seger, J. (2002): *Statistika pro ekonomy*, Praha, Professional Publishing, 2002.
- [3] Kaplan, R. S. – Johnson, J. (1986): *Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Harvard Business School, 1986.
- [4] Kaplan, R. S. – Cooper, R. (1997): *Cost and Effect*, Boston, Harvard Business School, 1997.
- [5] Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1996): *The Balanced Scorecard: Translation Strategy into Action*, Boston, Harvard Business School, 1996.
- [6] Niskanen, W. A. Jr. (1971): *Bureaucracy an Representative Government“*. Chicago, 1971.
- [7] Petřík, T. (2007): *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací-nákladová technika a komplexní manažerská metoda ABC/ABM*. Praha, Linde, 2007.
- [8] Soukup, J. (2003): *Mikroekonomická analýza*. Slaný, Melandrium, 2003.
- [9] Staněk, V. (2003): *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*, Praha, Grada, 2003.
- [10] Stiglitz, J. E. (1997): *Ekonomie veřejného sektoru*. Praha, Grada, 1997.
- [11] Stuchlý, J. (1999): *Statistika II*, Praha, VŠE Praha, 1999.
- [12] Stuchlý, J. (1999): *Statistika III*, Praha, VŠE Praha, 1999.

Activity Based Costing jako cesta k zefektivnění veřejných financí

Jiří Hammer

ABSTRAKT

K řešení negativních dopadů ekonomické recese je možné úspěšně využít moderní způsoby řízení nákladů prostřednictvím nákladové techniky ABC (Activity Based Costing). Kromě tržních efektů v podnikové sféře lze její pomocí také zefektivnit nakládání s veřejnými zdroji v organizačních složkách státu. Z provedené analýzy vyplývá, že v sektoru státní správy existuje významná skupina výdajů, která je determinována administrativní náročností systému státní správy. Identifikací konkrétních příčin vzniku nákladů pomocí ABC a následně jejich efektivním řízením lze docílit výrazných úspor nákladů, zejména v současné době ekonomické recese, tak žádoucích. Aplikace nákladové techniky ABC v celém rozsahu aktivit konkrétní organizační složky státu umožní managementu racionalizovat činnosti organizace, umožní také finanční pohled na administrativní náročnost jednotlivých kompetencí svěřených organizačním složkám státu a může pomoci při hledání optimální organizace výkonu státní správy.

Klíčová slova: Efektivnost, ABC/ABM, Organizační složky státu.

Activity Based Costing as Way to Streamline Government

ABSTRACT

To address the negative impacts of economic recession can be successfully used modern methods of management costs through cost technology ABC (Activity Based Costing). In addition to market effects in the business community is the use a more efficient use of public resources in the organizational components state. The analysis shows that the sector of government, there is a major expenditure group, which is determined by administrative demands of government. Identifying specific causes of costs using ABC and consequently their effective management can be achieved significant cost savings, particularly in the current economic recession, as desired. Application of cost engineering ABC in its scope of activities specific organizational unit of the state will allow the management to rationalize the activities of the organization, enabling the financial view of the administrative complexity of responsibilities entrusted to organizational units of law and can assist in finding the optimum organization of state.

Key words: Efficiency; ABC/ABM; Government.

JEL classification: H41, M41, D24.