

Pan L. a zombie

Vztah mezi množstvím produkce a její ziskovostí: Proč neplatí jednoduchá schémata a jak řešit skutečné problémy v praxi

Je tomu už pár let. Pan L. se tenkrát považoval za člověka s relativně klidným zaměstnáním.

Jako controller podniku, zabývajícího se výrobou obuvi, žil svým vnitřním rytmem uzávěrek, rozborů a největším stresem, jaký si uměl představit, byl zaseknutý papír v tiskárně čtvrt hodiny před termínem prezentace výsledků.

Jak hluboce se mylil! Kdo nezažil to, co L., těžko by uvěřil, že controller může být stejně exponován jako pilot přistávající s letadlem bez podvozku nebo chirurg před vyjmutím nefunkčního orgánu z těla pacienta, a v situacích, jako je ta následující, půjde dokonce o jedno i druhé zároveň.

Představte si sami sebe ve společnosti, která úspěšně restrukturalizovala svůj výrobní program, našla nové a dlouhodobé zákazníky a je plna očekávání, co se týče té nejbližší budoucnosti. Máte za sebou razantní boj s náklady, dlouhé období plné neustálých slibů, že zlepšení je za dveřmi. Atmosféra netrpělivosti houstne každým dnem, až by se dala krájet.

Jednoho dne je to konečně tady: výsledek měsíce prosince sice rok nezachrání, ale jak se říká, konec dobrý všechno dobré. Protože zájem zákazníků nadále roste, vsadili byste cokoli nato, že slabý zisk ze závěru roku půjde v dalších měsících ještě nahoru.

Za takové situace se ovšem dosahované výsledky začnou zničehonic a zcela nepochopitelně znovu převracet do ztráty. Výsledky, které pan L. měsíc po měsíci reportoval svým nadřízeným, vypadaly nějak takto:

období	prosinec	leden	únor	březen
tržby (tis. Kč)	2 515	2 554	2 873	2 969
hospodářský výsledek (tis. Kč)	115	-56	-63	-66

Prodávalo se tedy skutečně více a více. Jenom plus před výsledkem z prosince už zase vystřídalo staré známé mínus. Navíc, ztráta v dalších měsících byla tím větší, čím více se podnik pokoušel čelit nepříznivému vývoji vyšší obchodní a výrobní aktivitou.

Snad jenom tehdy, když ony dlouhé dny nervózního čekání na každý náznak zlepšení opravdu zažijete, dokážete pochopit pocit controllera, který má tento vývoj zdůvodnit.

*Marně se snažíte připravit jednoduché analýzy, které by mohly ukázat snadno odstranitelnou chybu v evidenci skladů, nebo – pořád ještě dobře vysvětlitelný – problém s nákupními cenami. Navíc i celková spotřeba materiálu ve výrobě (ve druhé kapitole jsme použili termín **jednicový**, tedy snadno kontrolovatelný oproti spotřební normě) ukazuje, že všechno jde podle normy, dokonce o něco lépe.*

Mrazivý chlad v zádech, když se na vás upírají zraky všech těch, kteří dříve tak rádi dávali najevo, jak se bez controllerů klidně obejdou, a nyní čekají zdůvodnění právě od vás, nemá daleko k nočním můrám.

Pan L., kterého ti nejotrlejší ve firmě bez skrupulí nazývali obtížným hmyzem, ve své miniaturní kanceláři často sníval, jak jeho funkce získá u spolupracovníků větší vážnosti.

Najednou ta chvíle nastala, ale radost z toho rozhodně neměl.

Jako v hororu: Zombie mezi námi

Jev, o kterém je řeč, má skutečně poněkud mysteriózní pozadí. V sortimentu, který firma vyrábí, se vynořil „zombie“, který možná dlouho čekal na svoji příležitost. Nejde o skutečnou oživlou mrtvolu, i když jisté projevy jeho existence k ní nemají daleko.

„**Zombie-produktem**“ je výrobek nebo služba, který začne významným způsobem konzumovat zdroje, aniž by na sebe kdykoli dříve upoutal jakoukoli pozornost. Působí zejména v oblasti režii a často nezanechá vůbec žádnou stopu ve spotřebě jednicových nákladů, kde bychom jej mohli odhalit mnohem snáze. Tak jako u skutečných zombie, jeho fatální vliv může být řadu měsíců utlumen, takže vypadá nevýrazně, úplně jako „mrtvý“.

Zombie, jak později ukážeme, mívá mnoho různých podob: výrobek pro zákazníka, který si žádá nepřeborné množství drobných služeb spojených s dodávkou, výrobek s vysokým nárokem na určitý typ činnosti, který brzo vyčerpá veškerou vaši kapacitu pro ten účel vyhrazenou, nebo třeba výrobek přijatý k hromadné výrobě, jehož realizace však naráží na logistické nebo kvalitativní problémy. To vše řadu měsíců nebudí žádnou pozornost, až najednou.

Čas zombie přichází, když podnik ofenzivně zvyšuje svou aktivitu. Tehdy „vstává z hrobu“, požaduje stále více zdrojů, proráží bariéru nevýznamnosti a s tím, jak roste, se stává ještě hladovějším. Jen si povšimněte jeho charakteristik z předchozího odstavce, všechny do jediné se zvýrazňují, jakmile rozsah produkce zombie narůstá. Problém není jen v tom, že si zombie uzurpuje ze společného balíku mnohem více, než slušně se chovající průměrný výrobek, se kterým počítají účetní. Správný zombie umí při svém růstu balík potřebných

zdrojů patřičně nafouknout, takže stejné věci jsou najednou nepochopitelně dražší. Několik příkladů:

- Výroba je přetížena a rostou prostoje z logistických (nestíháte uvolňovat místo novým zásobám) nebo materiálových důvodů (dodavatelé nestíhají dodávat).
- Pracuje se přesčas, o svátcích, často jenom na jedné určité lince, ačkoli v provozu musí být udržován celý areál.
- Dělníci zaskočení návalem stejného druhu práce, po čemž vždy volali, nepřiznávají problémy s udržením kvality a dále omezují kapacitu tajnou opravou zmetků.
- Přetížení pracovníci obslužných činností chybují, čímž vznikají mimořádné náklady.
- Stále více činností se neprovádí v podniku, ale nakupuje zvenčí.

Ještě předtím, než společně vyrazíme na lov, však musíme vyjasnit jednu otevřenou záležitost.

(Ne)přirozená očekávání a skutečnost

Nejspíš vám nepřipadne nepřirozené, pokud dokážete podnikat se ziskem, požadovat více zisku v případě, že tržby z prodeje vašich výrobků nebo služeb dále porostou. Ačkoli ani tato věc není vůbec tak samozřejmá, jak by se zdálo, většina podnikatelů bude mít očekávání ještě mnohem vyšší.

I tehdy, pokud jsou ve ztrátě, jsou většinou ochotni vsadit cokoli nato, že při dostatečně velkém zájmu zákazníků by stejné jejich produkty byly určitě ziskové. Což zjevně není jen tak.

Vydělávám-li 2 koruny na kuse, pak na padesáti prodaných kusech vydělám rovnou stovku. Pokud je ale výsledkem prodeje jednoho kusu koruna ztráty, jak mohu na padesáti nebo ještě podivněji pěti stech kusech naopak vydělat?

Stěží bychom mohli odpovědět na tuto otázku, pokud by první, samozřejmě se tváříci tvrzení bylo správné. Ve skutečnosti se zisk u většího počtu kusů nebude násobit, což dá na straně druhé šanci, aby ani ztráta nemusela podléhat tvrdému zákonu přímé úměry.

V souvislosti se spotřebou zdrojů a vznikem nákladů jsme použili již mnoho různých termínů. Řeč byla ve druhé kapitole o jednicových nákladech s kusovou spotřební normou a jejich opaku, nákladech režijních. Upozornili jsme také (a to již v kapitole první) na problémy spojené s hledáním cesty od spotřeby zdroje ke konkrétním výrobkům nebo službám a označili související náklady jako nepřímé. Opakem nepřímých nákladů jsou samozřejmě „*náklady přímé*“, a my jsme ve třetí kapitole s předstihem poukázali na jejich největší (nikoli však jedinou) skupinu, přímé nákupy.

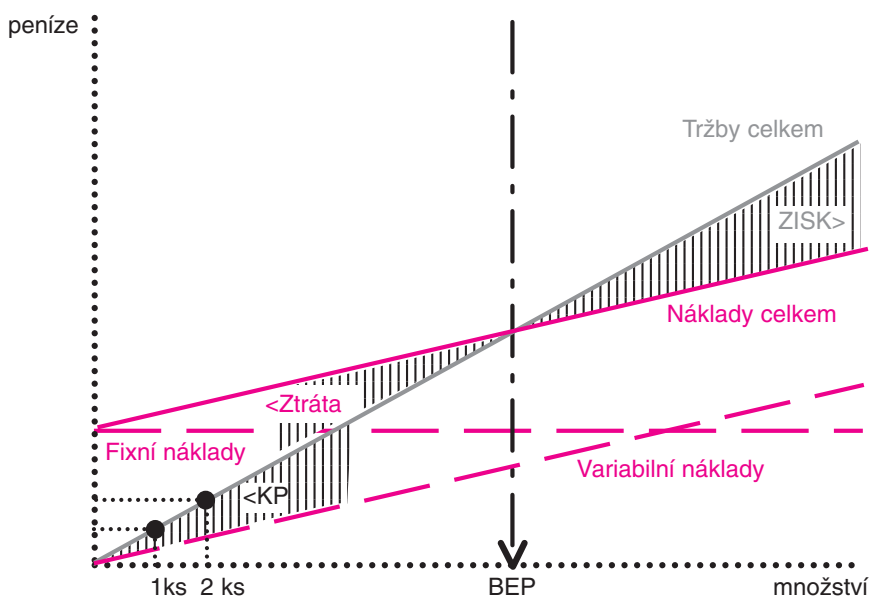
Obě tyto dvojice charakteristik: přímé – nepřímé, jednicové – režijní, mají pro zachycení složitosti otázek řízení nákladů zcela zásadní význam, jak v této knize

bude ukázáno ještě mnohokrát. Favoritem praxe však zůstává úplně jiná dvojice charakteristik nákladů reprezentovaná pojmy „fixní“ a „variabilní“.

Proč tomu tak je, souvisí s otázkou z úvodu této podkapitoly. Jak mohu vydělat na větším počtu prodaných produktů nebo služeb, když jeden kus, obecně jedna množstevní jednotka sama o sobě je ztrátová?

Bod zvratu a jak jej najít

Příčinou jsou právě fixní náklady a situace, kterou označujeme jako „bod zvratu“ (angl. Break-even-point, BEP). Na níže uvedeném grafu je zkratkou BEP označeno takové množství prodeje, při kterém se protíná přímka celkových tržeb s přímkou celkových nákladů. Obě čáry jsou do grafu zaneseny tak, že pozice jednotlivých bodů na svislé ose znamená množství peněz, pozice na vodorovné ose počet prodaných množstevních jednotek. U tržeb je jasná pozice počátečního bodu: pokud nic neprodáme, nemáme žádné peníze. Čára pak míří přímo vzhůru, protože při stálých cenách jistě platí, že s prodaným dvojnásobným množstvím inkasujeme také dvojnásobek v tržbách atd.



Druhou, červenou čáru představující celkové náklady bychom do grafu nejspíš okamžitě nezakreslili. Její umístění v grafu je dáno pozicí dvou pomocných čarokovaných přímek, které jsme označili názvy „Fixní náklady“, resp. „Variabilní náklady“. Čára odpovídající celkovým nákladům je tvořena body, kde na svislou osu je vyneseno vždy součet hodnot, které mají na svislé ose stejnému množství odpovídající body obou pomocných přímek, tedy variabilních a fixních nákladů.

Ano, tento graf vychází z předpokladu, že celkové náklady firmy lze vždy beze zbytku rozdělit na náklady fixní a variabilní; jsou tedy součtem obou položek.

Fixní náklady jsou v grafu zaznačeny vodorovnou přímkou, musí být tedy neměnné, ať je množství prodeje jakékoli. Není na první pohled nijak těžké takové náklady skutečně najít. V každé firmě utratíte určité peníze každý měsíc nebo každý rok nezávisle na tom, zda prodáváte nebo neprodáváte, a při stálých cenách by tedy hodnota těchto nákladů pro firmu měla být také stále stejná. Jde například o peníze za pronájem, mzdy stálého personálu a podobně.

Pozice přímkou variabilních nákladů v grafu zase připomíná pozici přímkou celkových tržeb, jenom její sklon je nižší. Variabilní náklady si můžeme představit jako náklady přímých nákupů, zdrojů spotřebovaných do výrobku nebo služby. Ve dvou množstevních jednotkách bude dvakrát více než v jedné atd. Konstrukce pomocné přímkou variabilních nákladů by tedy probíhala stejně jako konstrukce přímkou tržeb; protože však vždy budeme chtít, aby cena (tržba) určité pokryla náklady veškerých spotřebovaných zdrojů, bude přímkou tržeb pro libovolné množství prodeje vždy probíhat výše – představovat více peněz – než přímkou variabilních nákladů.

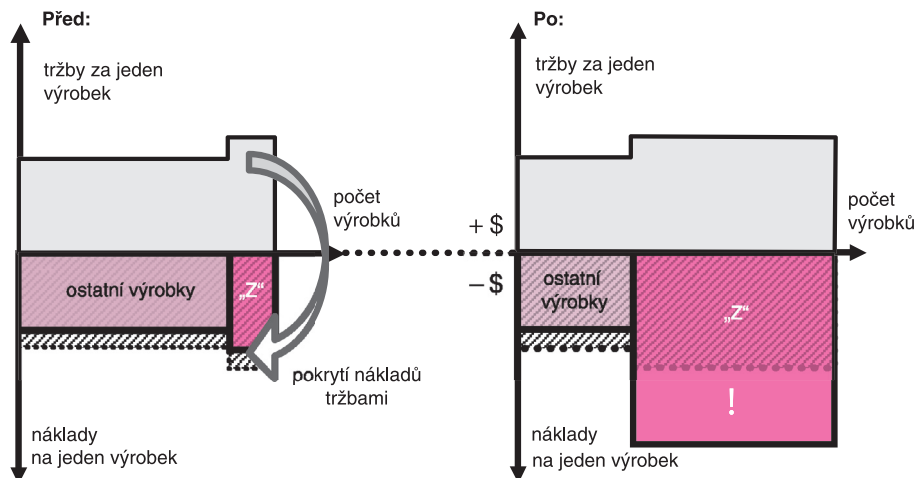
Kdyby byl zisk rozdílem tržeb a variabilních nákladů, choval by se celkový zisk firmy přesně tak, jak jsme předpokládali v minulé podkapitole: rostl by násobně s počtem prodaných množstevních jednotek produkce. Působením fixních nákladů však dostáváme jiný typ závislosti:

- Do jistého kritického množství (bodou zvratu) je výrobek nebo služba vždy ztrátová. Je tomu tak proto, že určité zdroje musí být spotřebovány vždy, v nezměněné míře. Při nedostatečné úrovni prodeje nejsou náklady těchto zdrojů zcela pokryty rozdílem mezi tržbou a variabilními náklady a výsledkem je celková ztráta.
- V bodě zvratu se takzvaný „*krycí příspěvek*“ (angl. Contribution Margin, CM, rozšířený je i německý název Deckungsbeitrag, DB – na obrázku šrafovaná plocha označená „KP“ mezi oběma přímkami procházejícími počátkem), tj. rozdíl mezi tržbou a fixními náklady – použije beze zbytku právě na úhradu nákladů fixních. Výsledek hospodaření je nulový.
- Od bodu zvratu směrem vzhůru se dostavuje zisk, který je s rostoucím množstvím prodeje rostoucí. Podnikání se teď už chová přesně, jak jsme předpokládali: zdvojnásobíme-li množství prodeje nad bodem zvratu, dosáhneme dvojnásobného zisku atd.

Zombie se probouzí

Vraťme se nyní k případu zombie. Obživnutí zombie je názorně ukázáno na níže uvedeném obrázku. Pověšimněte si, že po svém zmrtvýchvstání zombie „tloustne“ ve dvou směrech: v jednotkově spotřebovaných nákladech i podílu na celkových tržbách. Zatímco obsah objektu v horní polovině grafu (znázorňující

velikost celkových tržeb) se v situaci „Před (probuzením zombie):“ a „Po (probuzení zombie):“ příliš nezmění, obsah objektu „Z“, představujícího celkové náklady spojené s problémovým zombie-výrobkem, narůstá v situaci „Po:“ dramatickým způsobem, až zapříčiní celkovou ztrátu – tržby nepokrývají náklady, což je zejména vidět na oblasti označené vykřičníkem, kterou zjevně nezaplní ani zisk z ostatních výrobků (šrafovaná oblast pod obdélníkem nákladů ostatních výrobků).

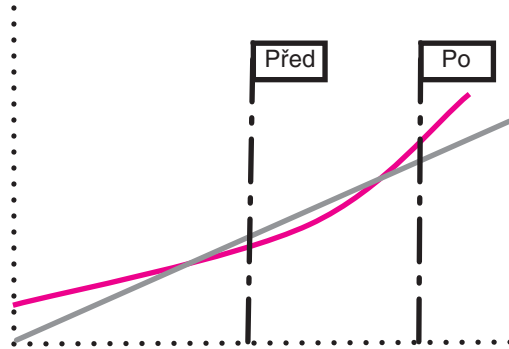


Co způsobuje nárůst nákladů spojených s produkcí zombie-výrobku, již bylo zmíněno; nejčastěji jde o problémy spojené s přetížením určitých článků výrobního procesu, jeho úzkých míst, která najednou pohlcují mnohem větší množství podnikových zdrojů, než za normální situace.

Jasně však není, jak taková situace může korespondovat s modelem vývoje fixních a variabilních nákladů v závislosti na množství prodeje, který je představován grafem bodu zvratu v minulé podkapitole. V situaci „Po (probuzení zombie):“ jednoznačně prodáváme více, přesto je výsledkem ztráta, zatímco při menším objemu prodeje před probuzením zombie jsme byli evidentně ziskoví, tedy za bodem zvratu (stačí porovnat v části obrázku „Před:“ obsah šedého objektu nad osou představujícího celkové tržby s obsahy dvou menších objektů pod osou, fialového a červeného, představujících celkové náklady – převaha tržeb, tedy výnosů je vyznačena jako šrafovaná nebarevná oblast ve spodní části obrázku).

Důsledek takového vývoje je zobrazen na dalším obrázku: Červená čára celkových nákladů musela v grafu protnout šedou čáru znázorňující celkové tržby dvakrát: jednou, abychom se dostali za bod zvratu v situaci „Před:“, podruhé, aby v situaci „Po:“ mohly být celkové náklady opět vyšší než celkové tržby.

Muselo tedy dojít k jejímu zakřivení, což ale znamená, že ohledně růstu zisku při růstu prodeje nemůžeme předpokládat vlastně vůbec nic.



Kde se stala chyba

Jak to tedy je s bodem zvratu? Má pravdu jednoduchý a názorný obrázek, nebo je nutno uznat, že praxe je mnohem složitější? A pokud ano, kde v tak názorném modelu jsme mohli udělat chybu?

Budiž řečeno předem: Význam stanovení bodu zvratu je obecně manažery přeceňován a málokdo z jeho příznivců si je skutečně vědom jeho podmíněné platnosti. Ve většině případů je tato podmíněnost natolik silná, že odsunuje praktický význam někam do kategorie výukových pomůcek. Hlavní výhrady jsou následující:

1. Model fixních a variabilních nákladů podniku v grafu bodu zvratu počítá s nezakřiveným přímkovým (lineárním) růstem nákladů variabilních a „absolutní neměnností“ – vodorovností přímků – nákladů fixních. Obě tyto vlastnosti jsou ovšem idealizované: variabilní položky nákladů mohou být někdy v grafu bodu zvratu reprezentovány zakřivenými čarami, a to jak směrem dolů od ideální přímků, tak i směrem nahoru. Příkladem zakřivení směrem dolů může být působení množstevních slev při nákupu zdrojů, opačné zakřivení může být způsobeno zase nižší efektivitou lidí nebo strojů při vyšším než optimálním zatížení, případně vyššími náklady na vyhledávání dalších zákazníků, jak ukazuje následující obrázek: