



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Disertační práce

**Aplikace procesního řízení nákladů v podmínkách
českých organizací**

Implementation of the Activity-Based Cost Management in conditions of
Czech enterprises

Autor: Ing. Boris Popesko

Obor: 6208V Management a ekonomika

Školitel: Doc. Ing. Josef Hurta, CSc.

Oponenti:

Květen 2004

ABSTRAKT

Disertační práce se zabývá teorií a praxí procesního řízení nákladů, metodami Activity-Based Costing a Activity-Based Management. Popisuje a dále prohlubuje teoretické poznání v této oblasti a na jeho základě formuluje metodiku implementace těchto metod v podnikové praxi. Práce konfrontuje nový systém kalkulace nákladů s tradičními metodami a upozorňuje na nedostatky tradičního modelu a výhody procesního přístupu k řízení nákladů v globální konkurenci. Práce se ve své výzkumné části analyzuje současný stav řízení nákladů v českých organizacích a praktické zkušenosti organizací, které metodu ABC/M již aplikovaly. Práce vychází z procesního řízení a procesní architektury organizace, kterou determinuje jako východisko pro efektivní aplikace ABC/M systému.

První část práce se zabývá teoretickými východisky aplikace procesního řízení nákladů, které se promítly v podnikovém řízení a jeho nárocích na podnikovou infrastrukturu a metody řízení. Na základě těchto vlivů popisuje nedostatky současných systémů řízení nákladů a konfrontuje je s metodou ABC/M, kterážto je schopna při své úspěšné aplikaci, řadu těchto nedostatků eliminovat. Stať o současném stavu řešené problematiky zevrubně popisuje současný stav poznatků ze zkoumané oblasti. Dále jsou formulovány hypotézy práce, o kterých je rozhodnuto na základě výzkumu v českých podnicích. Následuje uvedení postupu práce, použitých metod řešení a postupu výzkumu. Ve shrnutí výsledků práce je popsána procesní architektura organizace ve vztahu k implementaci ABC/M, navrženo české názvosloví pro pojmy z oblasti ABC/M a prezentována samotná tvorba metodiky implementace metody v praktických podmínkách českých organizací, která se opírá o výsledky kvalitativního výzkumu v organizacích, které danou metodu rozhodujícím způsobem využívají. V další části je tato metodika implementace metody verifikována u organizace, kde byla implementace autorem realizována. V závěrečné části tezí zmíněn teoretický a praktický přínos této disertační práce uveden nástin možného pokračování práce.

Klíčová slova: Proces, aktivita, Procesní řízení nákladů, ABC, ABM, kalkulace, náklady, alokace nákladů, režijní náklady

ABSTRACT

The dissertation work deals with Activity-Based Cost Management theory and practice, e.g. Activity-Based Costing and Activity-Based Management methods. Describes and deepens the theoretical knowledge in this area and on this fundaments restates the methodology of the implementation of these methods in enterprise's standard practice. The work confronts this ABC/M costing system with the traditional costing methods and points at shortcomings of the traditional model and advantages of process approach to the cost management in global business. Work in its exploratory phase analyses present status of the cost management in the Czech enterprises and investigate the experiences of enterprises, which implemented the ABC/M. Work comes from process management, which is determined as the source of successful method implementation.

First part of the work deals with the theoretical base of the ABC/M implementation, which reflected in the business management and its pretensions to company infrastructure and the managerial methods. Based on these influences describes the shortcomings of traditional costing methods and confronts them with the ABC/M concept, which is able to eliminate the most of these shortcomings, in case of successful implementation. Article about the present status of the solved issues deeply describes the level of contemporary level of knowledge in researched field. Further there are enunciated the hypothesis. Decision about these hypothesis relevance is based on the research results. Results of the work composes of the process basement description for ABC/M, Czech nomenclature and implementation methodology construction based on the research results made in the enterprises, which use the ABC/M. Following part of the work contains the verification of the implementation methodology in the enterprise, where practical implementation have been made by the author. Final part of the work also contains the theoretical and practice asset of the work and outline of the further continuation.

Key words: Process, Activity, Activity-Based Cost Management, ABC, ABM, Costing, Costs, Cost Allocation, Overheads

PŘEDMLUVA

Pro disertační práci bylo zvoleno téma „**Aplikace procesního řízení nákladů v podmínkách českých organizací**“ na základě studia problematiky nákladových kalkulací a řízení nákladů v podnikové praxi.

Při volbě tématu práce, která měla původně pojednávat obecně o procesním řízení nákladů, což se ukázalo jako téma značně obecné a obsáhlé, vyvstala nutnost zvolit téma více konkrétní s vyšší mírou specifičnosti. V názvu bylo použito obecné označení „procesní řízení nákladů“ jako obecné pojmenování metod Activity-Based Costing a Activity-Based Management, které bylo zvoleno z důvodu snahy o použití souhrnného označení těchto metod v českém jazyce.

Procesní řízení nákladů je v posledních letech populárním tématem. Téměř každý měsíc probíhají v České republice komerční školení, semináře a přednášky, seznamující posluchače s praktickými aplikacemi metody i s její teorií. K většímu rozšíření metody v praxi však zatím nedošlo. Na univerzitách je ovšem obecné povědomí o metodě na podstatně nižší úrovni. Neexistují komplexnější publikace pojednávající o této problematice a procesní řízení nákladů bývá většinou jen okrajovou součástí přednášených předmětů. Z těchto skutečností plyne velice nízká rozšířenost této metody zejména u malých a středních podniků. Praktické implementace jsou velice často pouze intuitivní a jejich srovnání je často nemožné z důvodu odlišné filosofie a také nejednotného označení pojmů.

Na základě těchto autorových poznatků, bylo definováno téma práce, jejíž výsledky, při správném použití a interpretaci, mohou napomoci rozšíření obecného povědomí o možnostech využití procesního řízení nákladů v praktických podmínkách, tak také rozšířit úroveň teoretického poznání v této oblasti.

PODĚKOVÁNÍ

Především děkuji svému školiteli doc. Josefu HURTOVI za odborné rady a čas, který mi věnoval nejen při tvorbě této práce, ale i po dobu mého akademického studia.

Za materiální a organizační podporu doc. Romanu BOBÁKOVÍ a pí. Nadě VYORALOVÉ, bez jejichž přičinění, trpělivosti a pochopení by práce nikdy nevznikla.

Dále bych rád vyjádřil poděkování okruhu svých blízkých a rodině za jejich náklonnost, ochotu, trpělivost a pomoc.

Zvláštní poděkování patří inženýru LIPKOVÍ a jeho spolupracovníkům z Magneton, a.s., Kroměříž, který pomohl s praktickým ověřením metodiky.

Poděkování patří i celé řadě dalších kolegů a přátel, kteří mi pomohli vytvořit prostředí, nezbytné k práci a kteří mě inspirovali na společně absolvovaných konferencích a jiných setkáních. A v neposlední řadě také ochotným manažerům podniků a firem za jejich čas a poskytnuté informace.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem disertační práci zpracoval samostatně na základě studia citované literatury a vlastního výzkumu.

Ve Zlíně 1. 11. 2004

Boris Popesko

OBSAH

ABSTRAKT.....	2
ABSTRACT.....	3
PŘEDMLUVA.....	4
PODĚKOVÁNÍ	5
OBSAH	6
SEZNAM OBRÁZKŮ	8
SEZNAM TABULEK.....	10
1 OBSAH A CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE.....	11
2 TEORETICKO-LOGICKÁ VÝCHODISKA PROCESNÍHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	14
2.1 Náklady jako klíčový faktor efektivity a jejich ekonomické pojetí	14
2.2 Nákladové kalkulace	16
2.2.1 Metody nákladových kalkulací a jejich členění	17
2.3 Procesy proti funkční struktuře a finančnímu účetnictví	18
2.3.1 Struktura procesů organizace	19
2.4 Kalkulace dle procesů – procesní řízení nákladů.....	21
2.5 Shrnutí teoreticko-logických východisek práce	21
3 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY	22
3.1 Vznik a dosavadní vývoj procesního řízení nákladů.....	23
3.2 Princip fungování ABC jako součásti procesního řízení nákladů.....	25
3.2.1 Charakteristika metody a její srovnání s tradičními metodami	
nákladových kalkulací.....	25
3.2.2 Nákladové objekty v ABC modelu.....	29
3.2.3 Měření výkonu aktivit v ABC modelu.....	31
3.2.4 Strategický a operativní ABC systém	32
3.3 Tvorba ABC systému.....	33
3.3.1 Fáze 1: Identifikace klíčových aktivit.....	35
3.3.2 Fáze 2: Přiřazení nákladů nákladovým střediskům aktivit.....	35
3.3.3 Fáze 3: Stanovení vztahové veličiny pro každou aktivitu.....	36
3.3.4 Fáze 4: Přiřazení nákladů aktivit na produkty	38
3.4 Využití ABC informací pro ABM.....	39
3.4.1 ABC/M a moderní řízení podniku	43
3.5 Využití ABC pro tvorbu rozpočtů.....	44
3.6 Metodika implementace ABC/M	44
3.6.1 Studie proveditelnosti a posouzení.....	46
3.6.2 Analýza strategie.....	47
3.6.3 Analýza hodnotového řetězce	47
3.6.4 Analýza procesů	47
3.6.5 Definice aktivit	47
3.6.6 Definice nákladových objektů a tvorba účtů aktivit.....	48
3.6.7 Přiřazení nákladů aktivitám.....	48
3.6.8 Přiřazení nefinančních informací aktivitám.....	48
3.6.9 Klasifikace aktivit.....	48
3.6.10 Výpočet jednotkových nákladů aktivit.....	49
3.6.11 Kalkulace nákladů nákladového objektu	50
3.6.12 Identifikace neefektivního vynakládání zdrojů.....	50

3.6.13	<i>Implementace systému z pohledu informačních technologií</i>	50
3.7	Přínosy aplikace metody pro organizace.....	53
4	FORMULACE HYPOTÉZ.....	54
5	METODY A POSTUPY ŘEŠENÍ PRÁCE.....	55
5.1	Metody zpracování práce.....	55
5.2	Postup řešení.....	56
5.3	Postup aplikovaného výzkumu.....	58
6	SHRNUTÍ VÝSLEDKŮ DISERTAČNÍ PRÁCE.....	60
6.1	Klasifikace nákladových kalkulací.....	60
6.1.1	<i>Kalkulace úplných a neúplných nákladů</i>	60
6.1.2	<i>Klasifikace absorpčních kalkulací vzhledem k ABC</i>	62
6.1.3	<i>Komplexní klasifikace nákladových kalkulací</i>	63
6.2	Nákladové řízení.....	66
6.2.1	<i>Změna struktury nákladů organizace</i>	66
6.3	Procesní organizace ve vztahu k implementaci ABC/M.....	68
6.3.1	<i>Pojetí podnikových procesů</i>	68
6.3.2	<i>Současné koncepce procesního řízení</i>	70
6.4	Výsledky výzkumného šetření.....	76
6.4.1	<i>Stanovení cíle výzkumu a výzkumných otázek</i>	76
6.4.2	<i>Kvantitativní výběrové šetření mezi podniky</i>	78
6.4.3	<i>Kvalitativní výzkum ve vybraných podnicích</i>	81
6.4.4	<i>Sběr dat</i>	82
6.4.5	<i>Zpracování a analýza dat</i>	83
6.5	ABC systém a jeho implementace.....	101
6.5.1	<i>Základní terminologie</i>	101
6.5.2	<i>Metodika implementace ABC/M v průmyslovém podniku</i>	102
6.5.3	<i>Verifikace metodiky implementace ABC/M v praktických podmínkách</i>	129
6.6	<i>Závěrečné zhodnocení výsledků práce</i>	144
7	PŘÍNOS PRÁCE TEORII.....	145
8	PŘÍNOS PRÁCE PRAXI.....	146
9	NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ.....	147
	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY.....	149
	SEZNAM PUBLIKACÍ AUTORA.....	154
	SEZNAM PŘÍLOH.....	156

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Porterův hodnotový řetězec [26]	19
Obr. 2: Hodnotový řetězec [2]	20
Obr. 3: Vztah ABC, ABM a Procesního řízení nákladů [vlastní zpracování]	24
Obr. 4: Tok nákladů v tradičních nákladových systémech [4].....	27
Obr. 5: Tok nákladu v ABC systému [4]	28
Obr. 6: Alokace nákladů v ABC systému [4]	29
Obr. 7: Srovnání operativního a strategického ABC modelu [32].....	32
Obr. 8: ABB v kontextu strategického plánování [4]	45
Obr. 9: Fáze implementace ABC/M systému [4].....	51
Obr. 10: Model řešení disertační práce [vlastní zpracování]	58
Obr. 11: Klasifikace nákladových kalkulací [vlastní zpracování]	60
Obr. 12: Klasifikace absorpčních nákladových kalkulací [vlastní zpracování]	62
Obr. 13: Způsoby alokace režii na nákladové objekty [1]	64
Obr. 14: Komplexní klasifikace nákladových kalkulací [vlastní zpracování]	65
Obr. 15: Y model hlavního procesního řetězce [37]	71
Obr. 16: Hodnotový řetězec dle BSC [19].....	72
Obr. 17: Základní schéma procesní struktury [26].....	74
Obr. 18: Strukturní analýza podnikání [4]	75
Obr. 19 Struktura zkoumaného souboru dle velikosti podniků [vlastní zpracování].....	84
Obr. 20: Struktura zkoumaného souboru dle oblasti podnikání [vlastní zpracování].....	85
Obr. 21: Struktura souboru dle charakteru výroby [vlastní zpracování].....	85
Obr. 22: Vlastnická struktura zkoumaného souboru [vlastní zpracování]	86
Obr. 23: Používané zdroje informací o nákladech [vlastní zpracování]	88
Obr. 24: Používané zdroje informací o nákladech [vlastní zpracování]	89
Obr. 25: Počet podniků ve zkoumaném souboru dle podílu režijních nákladů [vlastní zpracování]	90
Obr. 26: Vývoj podílu režijních nákladů [vlastní zpracování].....	91
Obr. 27: Podíl podniků provádějících nákladové kalkulace [vlastní zpracování]	92
Obr. 28: Využití kalkulačních metod ve zkoumaném vzorku organizací [vlastní zpracování]	93

Obr. 29: Alokace režijních nákladů u zkoumaného vzorku organizací [vlastní zpracování]	94
Obr. 30: Využívané rozvrhové základny [vlastní zpracování]	95
Obr. 31: Spokojenost s úrovní nákladového řízení [vlastní zpracování]	95
Obr. 32: Spokojenost s úrovní nákladového řízení [vlastní zpracování]	96
Obr. 33: Názor organizací na systém nákladových kalkulací [vlastní zpracování]	96
Obr. 34: Názor organizací na systém nákladových kalkulací [vlastní zpracování]	97
Obr. 35: Podíl organizací, která znají ABC/M [vlastní zpracování]	98
Obr. 36: Podíl organizací, které jsou informovány o výhodách ABC/M [vlastní zpracování]	98
Obr. 37: Přístup organizací k ABC/M [vlastní zpracování]	99
Obr. 38: Fáze tvorby ABC/M systému z hlediska času [vlastní zpracování]	106
Obr. 39: ABC/M Rapid Prototyping [1]	111
Obr. 40: Struktura nákladů na implementaci a provoz ABC/M systému [vlastní zpracování]	116
Obr. 41: Třídenní ABC/M RP plán [1]	118
Obr. 42: Metodika implementace ABC/M - před-implementační fáze [vlastní zpracování]	119
Obr. 43: Vztah základních primárních procesů a nákladových objektů [vlastní zpracování]	121
Obr. 44: Metodika implementace ABC/M – Implementační fáze [vlastní zpracování]	126
Obr. 45: Architektura systému ABC/M [4]	128

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Vtah primárních procesů a nákladových objektů [vlastní zpracování].....	31
Tabulka 2: Matice nákladů aktivit (Activity Cost Matrix) [vlastní zpracování].....	36
Tabulka 3: Účet aktivit (Bill of Activities) [vlastní zpracování]	39
Tabulka 4: Návratnost dotazníků dle krajů [vlastní zpracování]	83
Tabulka 5: Pořadí firemních strategií [vlastní zpracování].....	87
Tabulka 6: Důvody implementace ABC/M [vlastní zpracování]	100
Tabulka 7: České ekvivalenty k termínům z ABC/M dle literatury [vlastní zpracování]	101
Tabulka 8: České ekvivalenty k termínům z ABC/M [vlastní zpracování]	102
Tabulka 9: Activity Cost Matrix [vlastní zpracování]	136
Tabulka 10: Finální struktura aktivit pro proces vstupní logistiky [vlastní zpracování]	140
Tabulka 11: Aktivity a vztahové veličiny [vlastní zpracování]	141
Tabulka 12: Počet vztahových veličin aktivit za sledované období [vlastní zpracování]	141
Tabulka 13: Primární a sekundární jednotkové náklady aktivit [vlastní zpracování]...	142
Tabulka 14: ABC kalkulace pro položku spínač S34 [vlastní zpracování]	143

1 OBSAH A CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE

Téma práce je vymezeno jejím názvem, tj. „APLIKACE PROCESNÍHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ V PODMÍNKÁCH ČESKÝCH ORGANIZACÍ“. Práce se zabývá jednak analýzou současného stavu řízení nákladů, a také formuluje metodologii implementace procesního řízení nákladů v praxi. Cíl lze rozčlenit na pohled teoreticko-poznávací, výzkumný, tvůrčí a aplikační. [31]

Teoreticko-poznávací cíl práce je zaměřen na podrobnou analýzu informačních zdrojů týkajících se:

- Tradičních metod řízení nákladů, nákladových kalkulací, alokace režijních nákladů a dalších zdrojů zabývajících se teorií nákladů ve své klasické podobě tak, jak byla v průběhu 20. století definována.
- Změn podnikatelského prostředí, procesní orientace v řízení podniků.
- Nedostatků tradičních metod nákladového řízení prohlubujících se v důsledku změn podnikatelského prostředí.
- Procesního řízení nákladů, metod ABC, ABM, (dále ABC/M)¹

Byla použita dostupná literatura, zejména zahraniční, protože v době kdy je zpracovávána tato práce existuje pouze jedna komplexní publikace, týkající se výhradně procesního řízení nákladů a její obsah není pro účely práce dostačující. Jako další informační zdroje byly využity internetové stránky. Kromě monografií a webových stránek byla prozkoumána problematika v rámci dostupných příspěvků ze sborníků konferencí, odborných časopisů a disertačních prací.

Hlavním výstupem řešerše je Charakteristika podstaty procesního řízení nákladů, tj. metod ABC, ABM resp. ABC/M, definice oblasti a účely jejich využití a provedení srovnání s klasickými metodami řízení režijních nákladů. Na základě jednotlivých informačních zdrojů byl zpracován teoretický koncept metody a navržena

¹ *Activity-Based Costing, Activity-Based Management, Activity-Based Cost Management a jeho český ekvivalent Procesní řízení nákladů*

unifikace terminologických a metodologických rozdílů nalezených v pojetí jednotlivých autorů.

Výzkumný cíl práce je zaměřen na popis současného stavu nákladového řízení v českých organizacích. Důraz je kladen na metody v současnosti používané pro nákladové kalkulace a zejména míru, v jaké jsou organizace seznámeny s existencí procesního řízení nákladů, jeho přínosy a možnostmi aplikace. Součástí výzkumu je také analýza zájmu podniků o aplikaci metody a jejich předpokladů pro její úspěšné využití.

Výzkumem byl zjištěn podíl podniků, které jsou obeznámeny s principy a přínosy metody, které se zabývaly možnostmi jejího využívání a také podíl podniků, které ji významným způsobem i využívají. Tento cíl byl realizován pomocí dotazníků, které byly rozeslány reprezentativnímu vzorku českých průmyslových firem a které by odpovídaly na klíčové otázky formulované v souladu s požadavky na informace, nezbytné k formulaci relevantních výsledků a závěrů. Na základě zpracovaných dotazníků, byly determinovány subjekty, které již implementaci procesního řízení nákladů provedly. U nich byly pomocí případových studií a strukturovaných rozhovorů zjištěny jejich vlastní zkušenosti s implementací a tyto na základě hlubšího poznání zobecněny tak, aby vznikla prakticky využitelná metodika implementace a využívání procesního řízení nákladů v českých organizacích. Tvorba této příručky by byla součástí **tvůrčí části práce**, kde by byl následně vytvořený plán verifikován.

Cílem **aplikační** části práce je metodiku implementace procesního řízení nákladů navrhnout zvoleným podnikům, které o aplikaci metody uvažují a popsat praktické zkušenosti s její implementací. Implementace u těchto subjektů byla provedena pomocí zkráceného prototypu implementačního projektu, aby bylo možné v krátkém čase získat relevantní informace o pravděpodobném průběhu implementace, využitelné v této práci. Vzniklá konfrontace praktických zkušeností a teorie prověřila správnost metodiky, a ukázala na její nedostatky, které byly dále řešeny.

Výše uvedené cíle práce lze shrnout do následujících bodů:

1. Charakterizovat podstatu ABC/M, tj. metod Activity-Based Costing a Activity-Based Management, formulovat jejich teoretickou koncepci, definovat jejich přínosy a provést srovnání s klasickými metodami řízení režijních nákladů.

2. Analyzovat současný stav využívání ABC/M v organizacích v České republice, zjistit míru informovanosti o metodě a definovat překážky, které existují v cestě k aplikaci metody do praxe.

3. Formulovat metodický návod implementace ABC/M pro podniky, jak efektivně zavádět a využívat metody ABC/M a následně provést, ve vybraných organizacích, verifikaci daného řešení s akcentem na metodologii a efektivitu zavedení metody do praxe.

2 TEORETICKO-LOGICKÁ VÝCHODISKA PROCESNÍHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Cílem této části práce je obeznámit čtenáře s teoretickými východisky zpracovaného tématu, s jeho teoretickým základem a nastítnit souvislosti, které existují mezi jednotlivými faktory ovlivňujícími procesní řízení nákladů, a které vedly k úmyslu danou práci na dané téma zpracovat. Kvalitativní výzkum problematiky je výchozím základem pro stanovení výzkumných otázek a stanovení hypotéz. Uplatnila se metoda analýzy dokumentů. Jde o články v odborném tisku, české i zahraniční monografie, texty na Internetu, které odrážejí nejaktuálnější problémy teorie a praxe a ostatní dokumenty, které mají ke stanovené problematice vztah. [31]

2.1 Náklady jako klíčový faktor efektivity a jejich ekonomické pojetí

Synek [33] uvádí: „*V podnikové ekonomice hrají náklady rozhodující úlohu, neboť téměř každé manažerské rozhodnutí vychází ze srovnání nákladů (kolik něco stojí) s výnosy (kolik z toho získáme)*“. Když přihlédneme k současnému jevu, kdy stanovení ceny produktu přechází z výrobce na trh, v některých případech i na odběratele, a výrobce ztrácí schopnost cenu určovat a rozhodujícím způsobem ji ovlivňovat, jeví se náklady a schopnost jejich ovlivňování a řízení jako zcela klíčová a to i z hlediska řízení a existence organizace jako takové.

Zájmem organizace je tedy náklady nejen znát, tj. mít přehled o výši nákladů na jednotlivé výstupy, ale na základě jejich znalosti mít možnost je ovlivňovat a řídit tak, aby organizace dokázala za daných podmínek maximalizovat svůj zisk a tržní hodnotu. Podívejme se na daný problém podrobněji:

Východiskem analýzy nákladů je funkční vztah mezi náklady a výstupem za jednotku času. Protože **objem výstupu je funkcí používaných vstupů** a jsou-li známy ceny vstupů, které firma ve výrobním procesu používá, mohou být vypočítány náklady na výrobu specifického výstupu. Úroveň a vývoj nákladů v důsledku změn výstupu firmy závisí tedy na dvou významných faktorech:

1. na charakteru příslušné produkční funkce (který determinuje tvar nákladových funkcí firmy)
2. na cenách vstupů (ty determinují výši nákladů).

Nákladovou funkci tedy můžeme vyjádřit jako:

$$TC = f(Q, w, r)$$

TC – Celkové náklady (Total Costs)

Q – množství

w – práce

r - kapitál

Synek [22] dále uvádí: „Z předpokladu racionálního chování firmy plyne, že takto definovaná nákladová funkce vyjadřuje minimální náklady firmy při výrobě různých velikostí výstupu a při použití různých velikostí vstupů a při použití různých kombinací kapitálu a práce“. Jak již bylo uvedeno, je znalost tohoto funkčního vztahu, dle ekonomické teorie, východiskem analýzy nákladů. S tímto předpokladem, lze ale pracovat v převážné většině případů pouze v teoretické rovině. V podnikové praxi většinou s nákladovými funkcemi nepracujeme. Při současné složitosti podnikových systémů a struktury vstupů, a také neustálých změnách faktorů, které na organizaci působí, je sestavení nákladové funkce ve většině případů prakticky nemožné. Samozřejmě funkční vztah mezi náklady na jedné straně a množstvím, prací a kapitálem existuje a jeho znalost by vyřešila velkou část problémů, s kterými se při analýze nákladů a nákladovými kalkulacemi setkáváme, ale v praktických podmínkách je tento vztah velice těžko zjistitelný. Danou věc komplikuje i skutečnost, že je velice složité přesné rozlišení variabilních a fixních nákladů. Z účetních záznamů většinou nejsme schopni striktně rozlišit, které nákladové položky lze zařadit mezi variabilní a které mezi fixní náklady.

Dalším důležitým faktem, který se přímo dotýká této práce je existence nákladů, které se sice jeví jako fixní, jako s fixními s nimi nakládáme, ale v případě, že bychom produkovali nulový výstup, tyto náklady nám zmizí nebo se výrazně sníží. V manažerském účetnictví je nazýváme **variabilní režii** nebo **výrobní režii** (VR). Tyto náklady se většinou jeví jako fixní, protože nejsou v takové struktuře, abychom mohli nalézt přímou úměrnost jejich růstu s růstem objemu výroby. Příčinná souvislost mezi objemem výroby a jejich růstem ale existuje. Organizace jsou často schopny tuto příčinnou souvislost identifikovat, ale většinou nemají nástroj, kterým by ji mohly nějakým způsobem popsat. Když nevyrábíme, tak většinou nemáme ani žádnou výrobní režii. Tuto příčinnou souvislost pomáhá odhalovat procesní řízení nákladů.

2.2 Nákladové kalkulace

Nákladové kalkulace v podniku slouží ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů, k sestavování rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonů, k limitování nákladů apod. **Kalkulaci** můžeme definovat jako písemný přehled jednotlivých položek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. **Kalkulační jednicí** je myšlen určitý výkon (výrobek, polotovar, práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou (ks, kg, m, h). [33].

Jednou z klíčových funkcí kalkulací je přiřazení režijních nákladů na jednotlivé výrobky, které se provádí nepřímo prostřednictvím přírážek nebo určitých klíčů [33]. Právě v těchto přírážkách a klíchích tkví jeden z problému nákladových kalkulací, a to určit takový klíč, který by nám pomohl **přiřadit režie na kalkulační jednici dle příčinné souvislosti**. Tj. aby jednotlivým výkonům byly přiřazeny právě ty podíly režijních nákladů, které výkony samy spotřebovaly.

Manažerské účetnictví definuje celou řadu metod nákladových kalkulací, podle charakteru výkonů organizace a podle informací, které má kalkulace podávat. Synek [33] dále uvádí: „Obecně platí, že kvalita a využitelnost kalkulací roste přičítáním co největšího podílu nákladů přímo na kalkulační jednici. S tím ovšem rostou náklady na zjišťování přímých nákladů (na evidenci, stanovení norem aj.); hranicí pro vymezení obou forem nákladů je tedy hospodárnost.“

Na základě znalosti podmínek českého podnikatelského prostředí, lze konstatovat, že nákladové kalkulace jsou prováděny ve většině případů zastaralými metodami a některé, zejména malé a střední podniky nepoužívají ani elementární objemové metody alokace režijních nákladů, které samy o sobě jsou už nějakou dobu ve vyspělých ekonomikách překonané. V této souvislosti musím citovat Prof. Jiřího Polácha, působícího na UTB ve Zlíně, který konstatoval: „*Nákladové kalkulace jsou v českých podnicích velice často prováděny primitivními metodami a v této oblasti je nutné vykonat ještě hodně práce...*“

2.2.1 Metody nákladových kalkulací a jejich členění

Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (nákladovém objektu), na způsobu přiřítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů.

Tradičně se kalkulační metody člení takto:

1. kalkulace dělením;

- o prostá kalkulace dělením,
- o stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením,
- o kalkulace dělením s poměrovými čísly

2. kalkulace přiřázkové;

3. kalkulace ve sdružené výrobě;

- o zůstatková (odečítací) metoda,
- o rozčítací metoda,
- o metoda kvantitativní výtěže,

4. kalkulace rozdílové; [33]

Toto členění představuje tradiční **kalkulace úplných nákladů** (absorpční kalkulace). V současné době je ve značné míře využívána také metoda variabilních

nákladů (metoda krycího příspěvku), kterou řadíme mezi tzv. **kalkulace neúplných nákladů** (neabsorpční kalkulace).

Vzhledem k omezením vzniklých z rozsahu této práce, nebudou v této části práce jednotlivé tradiční metody kalkulací podrobněji vysvětleny, protože jejich princip je obecně znám.

2.3 Procesy proti funkční struktuře a finančnímu účetnictví

Ve 20. století převládal v České republice funkční způsob řízení. Hlavním znakem tohoto přístupu, je dělení práce mezi funkční jednotky, vytvořené na základě jejich dovedností (znalostí). Tyto jednotky vykonávají pouze svoji část práce a nejsou zainteresovány na celkovém výsledku. Celý podnik je pak řízen potřebami jednotlivých funkčních jednotek a cesta ke zlepšení vede ve funkčním modelu zpravidla skrze zvyšování výkonnosti každé organizační jednotky. Oproti funkčnímu přístupu, kde je základním kritériem organizačního dělení dovednost, je procesní způsob řízení orientován na výsledek práce (produkt). Práce není vykonávána separátně v oddělených funkčních jednotkách, ale naopak jimi protéká. Celý systém je pak řízen potřebami zákazníka, zpravidla formou řízení interakcí a rozhraní, což znamená řízení produktů a meziproduktů. Při procesním způsobu dochází ke zlepšením obvykle optimalizací a zjednodušením celého toku práce. [37]

Orientace na procesní řízení je jedním z klíčových trendů současného managementu. S nákladovým řízením a kalkulacemi úzce souvisí také organizační uspořádání organizace. V tradičních funkčních systémech, bylo finanční účetnictví využíváno jako klíčový informační zdroj o nákladech. Nákladové řízení tedy vycházelo z funkčně uspořádaného účetnictví. Pro ekonomicky správné rozhodnutí, pro maximalizaci využití zdrojů, které organizace má a tedy i zvyšování efektivity, je klíčové použití těch informací o nákladech, které byly pro tento účel připraveny. Použijeme-li data připravená pro jiný účel, můžeme udělat chybu. [21]. Finanční účetnictví a informace, které je nám schopno poskytnout jsou, z hlediska orientace organizace na procesy, ve většině případů nedostatečné.

V případě přechodu organizace na procesní uspořádání, je účelné, přizpůsobit řízení nákladů a kalkulace tomuto uspořádání tak, aby odpovídalo struktuře těchto

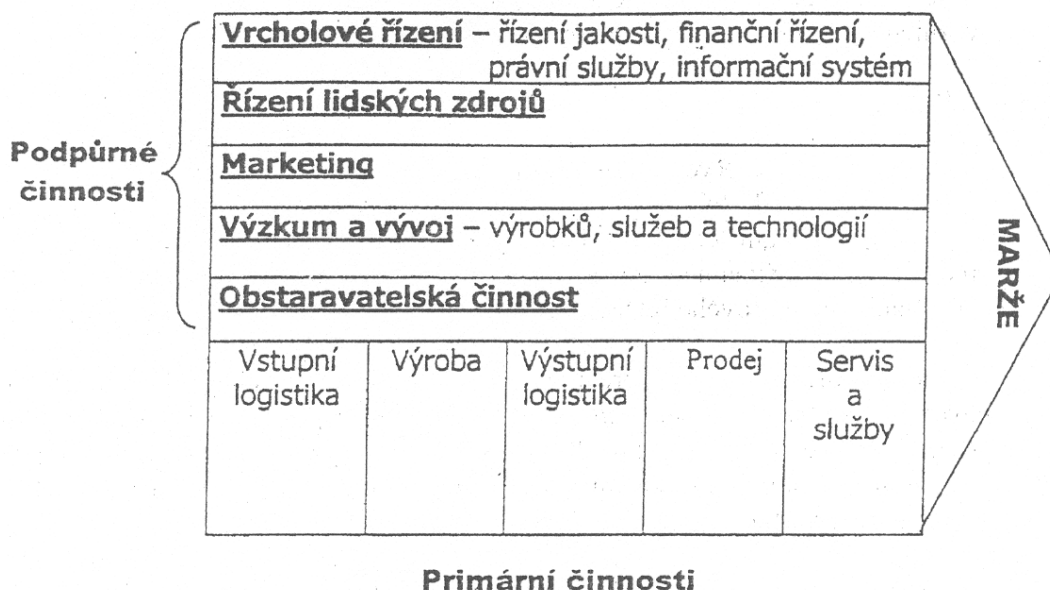
procesů a aby bylo schopno poskytnout informace, které jsou pro organizaci, při aplikaci procesního řízení, nezbytné.

Samotné procesní řízení není předmětem zájmu této disertační práce a tak budou poznatky z oblasti procesního řízení publikovány jenom v míře, která je nezbytná jako východisko pro popis procesního řízení nákladů.

2.3.1 Struktura procesů organizace

Cílem podnikových procesů je transformace vstupů na výstupy s přidanou hodnotou, které jsou pak zakoupeny a spotřebovány zákazníky. Z hlediska podniku je nezbytné definovat vazby mezi jednotlivými procesy, určit jejich návaznost a vzájemné vztahy. Tímto vznikne řetězec podnikových procesů s důrazem na přidanou hodnotu, které jednotlivé procesy produkují. Zdaleka ne všechny procesy ale hodnotu přidávají. V organizaci existují procesy nepřidávající hodnotu, které jsou však nezbytné pro zajištění funkce procesů přidávajících hodnotu výstupu. Hodnotový řetězec podniku byl popsán Michaellem Porterem v 80. letech. Podle něho nazýváme tento řetězec **Porterovým hodnotovým řetězcem**. [3]

Obr. 1: Porterův hodnotový řetězec [26]



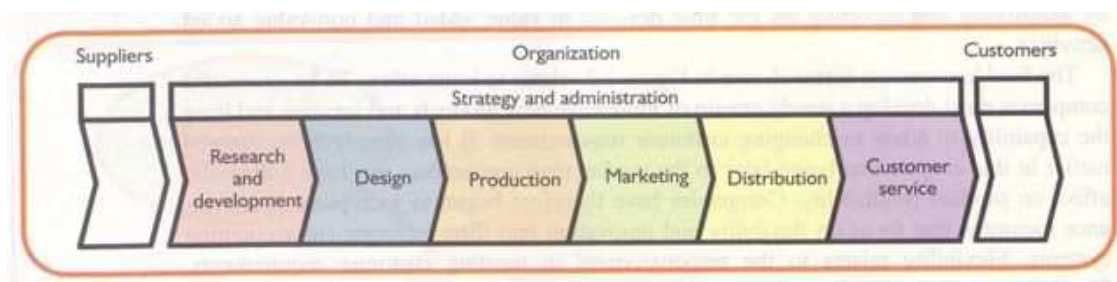
Porter klasifikoval plný hodnotový řetězec do devíti souvisejících primárních a podpůrných (sekundárních) procesů. Primární procesy jsou ty procesy, které ve firmě probíhají za účelem uspokojení potřeb externích zákazníků a které přidávají hodnotu produktům. Podpůrné procesy, jak již sám název napovídá, podporují primární procesy a uspokojují potřeby zákazníků uvnitř podniku, tedy subjektů, které podnik tvoří. (obr.1)

V posledních letech dochází ke změně pohledu na procesní strukturu organizace, a to zejména z důvodu vzrůstajícího významu zákazníka, jako dílčí části procesu a z důvodu přerůstání procesů přes hranice organizace a jejich integrace do podnikového okolí.

Hromková [12] hodnotí Porterův model takto: „Problémem zde je, že soustřeďuje pozornost manažerů na primární procesy a z nich zejména na provozní procesy, tzn. výrobní a logistiku, což vede ke značnému zúžení možnosti reagovat na požadavky zákazníků. V modelu dále není do měření a sledování zahrnut inovační proces, který přímo vyplývá z požadavků zákazníků.“

Tento nový pohled na podnikové procesy uvádí i Drury [2] jako součást systémů manažerského účetnictví. Analýze hodnotového řetězce je dnes věnována zvýšená pozornost z důvodu orientace na uspokojování potřeb zákazníka a efektivní řízení nákladů. Hodnotový řetězec (obr. 2) je soustavou aktivit tvořících hodnotu v celém svém průběhu od zajišťování základních surovin, až po dodání finálního produktu nebo služby koncovému zákazníkovi. Koordinace jednotlivých součástí hodnotového řetězce, tak aby pracovaly společně, vytváří podmínky pro zvyšování míry uspokojení zákazníka, také z pohledu nákladové efektivnosti, kvality a dodávek.

Obr. 2: Hodnotový řetězec [2]



2.4 Kalkulace dle procesů – procesní řízení nákladů

Staněk [32] řadí do procesního řízení nákladů metody ABC a ABM. „ABC (resp. kalkulace na základě dílčích aktivit, pozn.autora) je systém dávající výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, regiony, distribuční kanály apod. ABC je metodologie, která měří náklady a výkonnost nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové aktivity spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Náklady zdrojů jsou přiřazeny aktivitám na základě užití těchto zdrojů a náklady aktivit jsou znovu přiřazeny nákladovým objektům (výstupům) na základě proporcionálního užití těchto aktivit nákladovými objekty. ABC využívá kauzální vztahy mezi nákladovými objekty a aktivitami, a mezi aktivitami a zdroji.“

Dále uvádí: „ABM (řízení na základě dílčích aktivit, pozn.autora), využívá ABC informace pro dosažení cílů organizace, např. s méně zdroji, tedy při menších celkových nákladech mohou dosáhnout stejných výsledků.“

ABM je disciplína, která se zaměřuje na řízení aktivit podnikových procesů jako na cestu ke kontinuálnímu zlepšování jak hodnoty poskytované zákazníkům, tak zisku, který poskytnutím této hodnoty vznikne. ABM využívá ABC informace o nákladech a výsledky měření výkonnosti k ovlivňování chování managementu.“

2.5 Shrnutí teoreticko-logických východisek práce

V kontextu změn podnikatelského prostředí v posledních desetiletích a v důsledku transformace podnikových organizačních struktur, se tradiční metody kalkulací a nákladového řízení jeví jako nevyhovující. Dalším jevem, který působí na zastarávání tradičních metod řízení nákladů, je růst konkurence a s ním související větší požadavky na kvalitu a rozsah informací, které nám je nákladový systém schopen poskytnout. Při determinaci nákladového řízení v širších souvislostech a jeho porovnáním s historickým vývojem získávání konkurenčních výhod podniků, pak je nutné jednoznačně dojít k implementaci procesního řízení nákladů, kterému bude věnována tato disertační práce.

3 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

V současné době existuje, pokud je autorovi známo, pouze jedna komplexní česká publikace, zabývající se procesním řízením nákladů resp. metodami ABC a ABM. Většina publikací, zabývajících se manažerským účetnictvím nebo procesním řízením, metodu zmiňuje a stručně vysvětluje její principy, ale absolutní prostor, věnovaný dané problematice je minimální.

Autorem jediné české publikace o procesním řízení nákladů je Vladimír Staněk [32], který ve své publikaci obsáhl jak úvod do problematiky, tak stručně nastínil metodologii implementace metody. V České republice je v oblasti procesního řízení nákladů velice patrná určitá separace teorie a praxe. Zatímco v praxi existují specialisté zabývající se implementací metody, kteří s použitím specializovaných IS, aplikují metodu převážně ve velkých podnicích, univerzity a oblast vědy a výzkumu se věnují této problematice spíše okrajově a vznikají zde převážně jen základní metodické popisy a zjednodušené případové studie pro pedagogické účely. ABC je součástí většiny studijních materiálů z oblasti nákladů a manažerského účetnictví [2], [15], [20], [21], nicméně v rozsahu minimálních informací k pochopení základních principů metody. ABC/M je v převážné míře chápán jako součást Manažerského účetnictví, ale nově i Procesního řízení a reengineeringu [7], kde je opět jen okrajově zmiňován [34], [37].

Metodiku implementace v České republice rozvíjí převážně představitelé podnikové praxe Staněk, Nekvapil [32], [48], formou modelů praktické aplikace metody, chybí však vazba na obecné závěry jednotlivých případů a jednotný teoretický koncept, jehož absence je zvláště patrná v naprosté neshodě ohledně terminologie a translace výrazů a pojmů z oblasti ABC/M (viz. Kapitola 5.1).

V anglosaských zemích udělali hodně práce Glad a Becker [4], kteří rozvíjí využití metody pro měření ziskovosti zákazníků a distribučních kanálů a celá řada dalších autorů, rozvíjejících praktické modely implementace metody. Mezi špičky v oboru ABC/M patří Cookins [1], který se ve své poslední publikaci zabývá ABC/M

systemem ve vztahu měření výkonnosti organizací a dále metodiku rozvíjí do oblastí ABB/P^2 a AB/S^3 .

Cookins [1] polemizuje o budoucnosti ABC/M a o tom, do jaké míry univerzity a vědecké instituce podporují rozvoj metody a do jaké míry se jí zabývají: *„Není mi zcela jasné, proč je oblast vědy a výzkumu tak pomalá, co se týče výzkumu v oblasti ABC/M. Neznamená to, že monografie v současné době publikované neobsahují ABC/M. Obsahují, nicméně počet stran věnovaných této oblasti je minimální...Možné vysvětlení, pro nedostatek zájmu o ABC/M, je, že mnoho akademických institucí vyvodilo závěr, že je v této oblasti málo výzkumných příležitostí. Není toho mnoho, co nebylo v oblasti absorpčních kalkulací popsáno. Co ale výzkum doposud prokázal, je, že mnoho výchozích ABC modelů je nesprávně a chabě konstruováno...“*

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že v české literatuře není dostatečně zpracován teoretický koncept metody a obecně existují nedostatky v její implementaci. Zcela chybí vazba mezi teorií a praxí, což se projevuje jednak v konzervaci teorie, která je izolována od poznatků z praxe, v důsledku čehož vychází praxe často ze zastaralých konceptů, což může mít v konečném důsledku negativní vliv na výkonnost českých organizací, a na druhé straně absence této vazby omezuje možnosti implementace metody v širším spektru firem a institucí, které by o případnou aplikaci měly zájem. Tyto skutečnosti jasně identifikují oblasti, jejichž prozkoumání si klade za cíle tato disertační práce.

3.1 Vznik a dosavadní vývoj procesního řízení nákladů

Začátkem 80. let minulého století, se podniky v USA začaly zabývat metodami řízením režijních nákladů dle procesů, což vyústilo v konstrukci kalkulační metody **Activity-Based Costing** (kalkulace na základě dílčích aktivit). Tato metoda poskytla neocenitelné informace o nákladech, které začaly být využívány pro řízení podniků a pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit. Z toho důvodu byl definován pojem

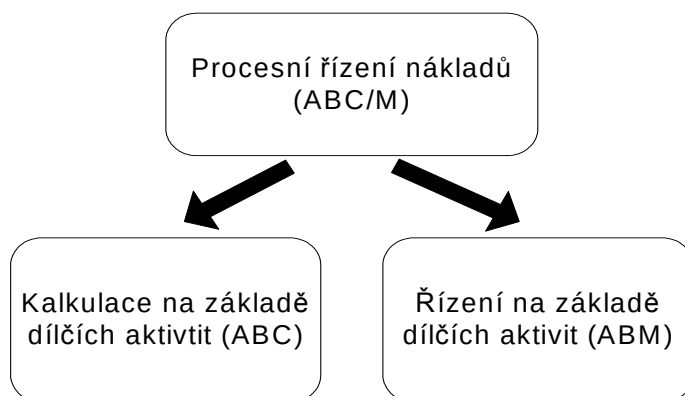
² Activity-Based Budgeting and Planning

³ Activity-Based Scorecarding

Activity-Based Management (řízení na základě dílčích aktivit), který využívá informací získaných ABC pro dosažení cílů organizace. Dnes pro obecné označení této metody používáme také pojmy **Activity-Based Cost Management** nebo **Activity-Based Costing and Management** (ABC/M) nebo český ekvivalent procesní řízení nákladů. Zatím nebylo dosaženo sjednocení v používání české terminologie v této oblasti. Ve střední Evropě a tím pádem i v České Republice začala být tato metoda využívána se značným zpožděním, které bylo způsobeno zejména transformací ekonomiky po roce 1989 a lze říct, že značná část organizací ani nemá informace o možnosti přistupovat k řízení nákladů tímto způsobem. Nicméně část podniků se již s procesním přístupem k řízení a kalkulování nákladů potýká.

Definitivní terminologie pojmů v oblasti procesního řízení nákladů zatím nebyla vytvořena a u jednotlivých autorů se často překlady jednotlivých pojmů výrazně liší. Termín **procesní řízení nákladů (dále jen ABC/M)**, jsem se rozhodl použít pro celkové označení tohoto přístupu k nákladům zejména z toho důvodu, že je zde jasně vyjádřeno, že náklady jsou řízeny podle podnikových procesů. Toto označení používá také jeden z předních odborníků v této oblasti Vladimír Staněk. Pojem Activity-Based Costing bývá někdy překládán jako **Kalkulace na základě dílčích aktivit** a analogicky Activity-Based Management jako **řízení na základě dílčích aktivit** [34] nebo **kalkulace nákladů podle elementárních procesů** [33]. Pojem procesní řízení nákladů je v této práci chápáno jako označení celého přístupu, kde ABC a ABM tvoří jeho dílčí součásti. Procesní řízení nákladů lze také chápat jako subsystém procesního řízení organizace. (obr.3)

Obr. 3: Vztah ABC, ABM a Procesního řízení nákladů [vlastní zpracování]



3.2 Princip fungování ABC jako součásti procesního řízení nákladů

V této části je proveden teoretický popis procesního řízení nákladů s akcentem na kalkulaci na základě dílčích aktivit (ABC) jako jeho dílčí části, který byl proveden na základě kvalitativního průzkumu literárních zdrojů týkajících se dané problematiky.

3.2.1 Charakteristika metody a její srovnání s tradičními metodami nákladových kalkulací

Klíčovým odlišením metody ABC je návrat zpět ke vztahům příčina – následek. ABC opouští předpoklad tradičních nákladových systémů, že příčinou vzniku a velikosti nákladů je pouze objem (např. přímé práce). Zásadním rozdílem oproti tradičním nákladovým systémům je skutečnost, že ABC přidává do vztahu náklady-produkty podstatný prvek kterým je aktivita resp. činnost, která je příčinou spotřeby zdrojů.

Metoda ABC vymezuje strukturu podnikových procesů, aktivit a dílčích činností, tedy definuje nejobecnější procesy, které se skládají z dílčích aktivit a ty jsou zas tvořeny jednotlivými operacemi. Aktivita tvoří ústřední bod vztahu mezi vstupy a výstupy. Nákladové objekty tj. produkty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Na základě analýzy podnikových procesů a aktivit definujeme vztahové veličiny (Cost Drivers), které umožňují vyjádřit vztah a změřit spotřebu zdrojů aktivitami na jedné straně a spotřebu aktivit nákladovými objekty na straně druhé. Jde tedy o vyjádření příčinné souvislosti mezi spotřebovávanými zdroji a nákladovými objekty.

Postup při aplikaci kalkulace ABC se skládá z následujících kroků:

1. V prvním kroku je vynaložený ekonomický zdroj – *nepřímý náklad* – přiřazen k jednotlivým aktivitám; vztahová veličina, na jejímž základě se přiřazení provádí, se označuje jako **vztahová veličina nákladů (Resource Cost Driver)**
2. Ve druhém kroku se zjistí celkové **náklady na jednotlivé aktivity (Cost Pool)**, vymezí se **vztahová veličina aktivity** resp. **nákladový nositel (Activity Cost Driver)** a stanoví se náklady na jednotku aktivity.

3. Ve třetím kroku se určí **náklady na** předmět alokace, tj. **nákladový objekt** (výkon, službu, zákazníka) na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu aktivity vyžadovaném předmětem alokace. [34]

Ad 1) Přiřazení režijních nákladů jednotlivým aktivitám je velice často komplikované. Ve většině organizací informace, které by toto přiřazení umožnily, nejsou k dispozici. I v případech, kdy tyto informace existovaly a bylo je možné přiřadit aktivitám, se tyto informace většinou ztrácejí, protože často lze získat jen souhrnné náklady, z kterých nelze zpětně určit k jakému účelu byly jeho části využity. Klasická účetní evidence nefunguje na principu procesů, ale třídí náklady dle druhů. V tom je zásadní problém, který aplikaci procesního řízení nákladů komplikuje. Organizace je tudíž nucena vytvořit si vlastní účetní evidenci, kde jednotlivé položky nákladů budeme přiřazovat jednotlivým aktivitám. Část režijních nákladů ale nelze aktivitám přiřadit přímo, protože nákladová položka se vztahuje k více aktivitám. U těchto nákladových položek je nutné tyto náklady alokovat. K tomu slouží vztahová veličina nákladů, kde pomocí různých veličin vyjadřujeme podíl spotřeby jednotlivých nákladových položek aktivitami.

Ad 2) Ve druhém kroku jde o změření provádění aktivity. Proto, aby byla aktivita měřitelná, je nezbytné určit jednotku, kterou bude její provádění měřeno. Může to být jejich počet, kus, hodina, čtvereční metr (např. u skladovací plochy) apod. Spotřeba nákladů na aktivitu se dělí počtem vztahových veličin, tedy rozsahem provádění aktivity, čímž získáme náklady na jednu vztahovou veličinu.

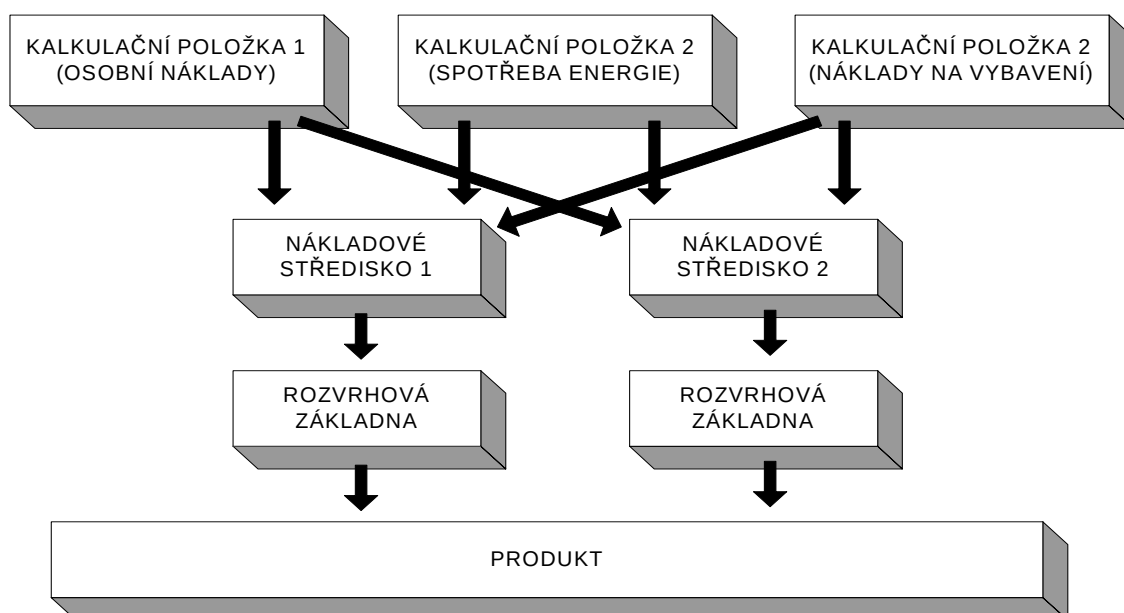
Ad 3) Zde už provádíme samotné přiřazení režijních nákladů resp. nákladových nositelů jednotlivým aktivitám. Opět se jedná o měření. V tomto případě počtu nákladových nositelů spotřebovaným jedním nákladovým objektem. Tím získáme přesně vyjádřenou spotřebu režii na nákladový objekt.

3.2.1.1 Tok nákladů u tradičních nákladových systémů a u ABC

U tradičních nákladových systémů jsou jednotlivé nákladové (kalkulační) položky nejdříve přiřazeny nákladovým střediskům, které sloužily v podstatě jen k funkčnímu rozdělení nákladů a jejich evidenci. V druhé fázi měly být tyto náklady

přiřazeny na nákladové objekty (produkty). Zde, ve většině případů, došlo k simplifikaci vztahu mezi jejich spotřebou a výstupy na jednu veličinu, kterou byl většinou objem přímé práce. Tuto veličinu nazýváme též rozvrhovou základnou. Nákladová střediska nebyla schopna podat relevantní informace o příčinách spotřeby nákladů. Sloužila funkčnímu rozdělení organizace. Druhá fáze alokace, tj. přiřazení nákladů nákladových středisek na produkty, tedy probíhala v podstatě od začátku. Rozdělení nákladů na nákladová střediska alokaci režii rozhodujícím způsobem neusnadňuje. Tok nákladů u tradičních nákladových systémů je znázorněn na obr.4.

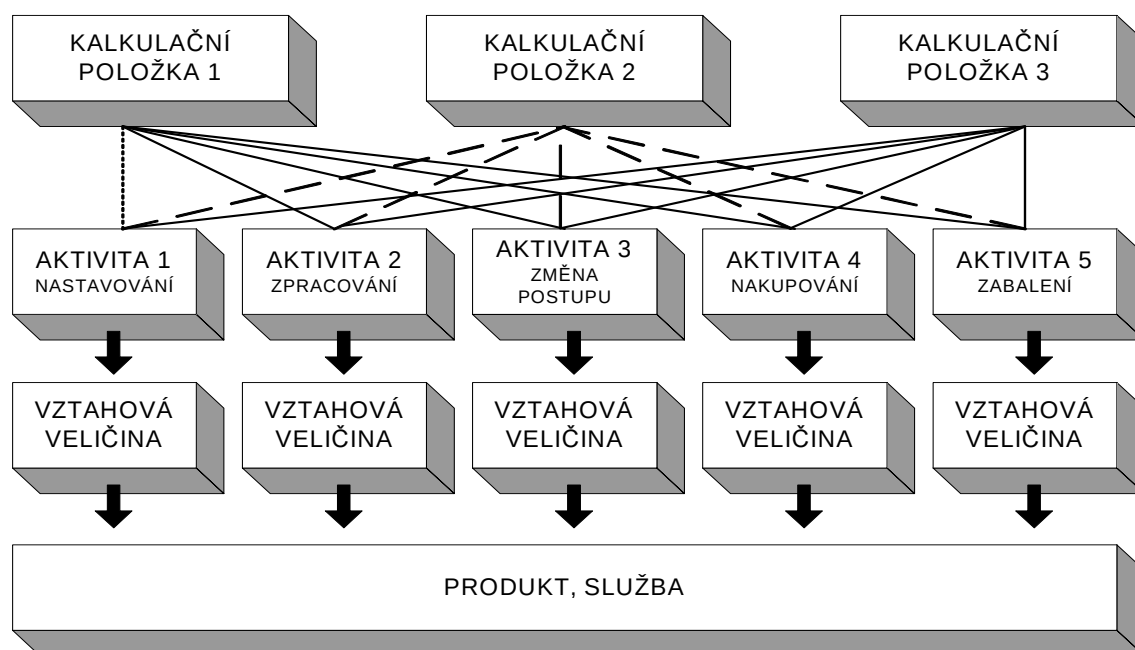
Obr. 4: Tok nákladů v tradičních nákladových systémech [4]



Napojit model střediskového hospodaření s vyrovnanými rozpočty na metodu ABC v tuzemských podmínkách vyžaduje prolomení zažitého stereotypu nákladové středisko – organizační struktura. U ABC jsou nákladová střediska, ve smyslu alokace režii, nahrazena aktivitami, na které probíhá alokace nákladových položek. Je víceméně zřejmé, že ne všechny aktivity ve smyslu ABC mohou být středisky organizační struktury společnosti, i když výše zmíněná metoda předpokládá jejich důsledné rozpočtování, což se zase neobejde bez kompetentního správce rozpočtu. Nákladová střediska mohou být nahrazena středisky spravujícími jednotlivé aktivity (Activity Centres).[48]

Proti tradičním systémům je struktura a koncept ABC systému odlišná. Postup alokace nákladů již byl uveden. Počet sledovaných aktivit je většinou několikanásobně větší než počet nákladových středisek u tradičních systémů. Informace o nákladech na aktivity pro nás mají již samy o sobě přínos, protože lze posoudit, zda je za daných podmínek a nákladech, výkon těchto aktivit efektivní. Aktivitu lze pomocí vztahové veličiny možné změřit. V druhé fázi jsme také schopni změřit míru spotřeby jednotlivých aktivit nákladovými objekty a tím také docílit přesného přiřazení nákladů nákladovým objektům. Tok nákladů u ABC systému je znázorněn na obr.5.

Obr. 5: Tok nákladu v ABC systému [4]

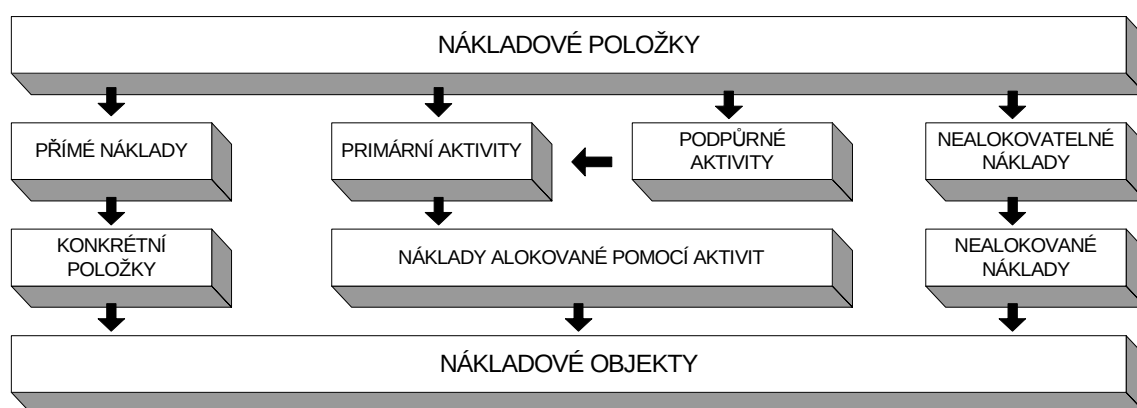


Aktivity můžeme obecně rozdělit na aktivity přidávající hodnotu; tyto aktivity přidávají produktu nebo službě něco, co je zákazník ochoten zaplatit, a aktivity nepřidávající hodnotu. Aktivity, které hodnotu nepřidávají, přinášejí náklady a časové ztráty, ale nepřidávají z pohledu zákazníka žádnou hodnotu produktu nebo službě. Aktivity jsou součástí podnikových procesů, které definujeme jako organizované skupiny vzájemně propojených činností, které společně vytvářejí výsledky hodnotné pro zákazníky. Aktivity, které nepřidávají žádnou hodnotu z pohledu zákazníka jsou v podniku prováděny pro interní potřeby. Slouží k podpoře primárních aktivit, tedy těch,

kteřé hodnotu z pohledu zázakzníka přídávají. Jsou to tedy aktivity podpůrné neboli sekundární. Z tohoto důvodu není vhodné alokovat podpůrné aktivity přímo na nákladový objekt, protože zpravidla nenalezneme příčinnou souvislost mezi jejich spotřebou a nákladovými objekty. Podpůrné aktivity jsou spotřebovávány aktivitami primárními, proto je musíme přiřadit k primárním aktivitám.

Náklady podniku dělíme při aplikaci ABC systému na tři skupiny. První skupinou jsou **přímé náklady**. Přímé náklady lze přímo přiřadit nákladovému objektu. Paradoxní je zde fakt, že ač přímé náklady definujeme jako náklady, které přímo souvisí s nějakým výkonem, zahrnujeme zde pouze cenu, kterou za daný výrobní faktor platíme. Skutečné náklady ale logicky zahrnují nějakou administrativu, finanční nebo dopravní náklady. Z tohoto pohledu již definice přímých nákladů není tak zcela jasná. Druhou skupinou jsou náklady, které přiřazujeme aktivitám, tedy **náklady alokovatelné skřz aktivity**. Je to část režijních nákladů, u kterých lze definovat příčinnou souvislost mezi jejich spotřebou a nákladovými objekty. Třetí skupinu nákladů tvoří nealokovatelné náklady. Je to malá část režijních nákladů, které je obtížné přiřadit k nějaké specifické aktivitě. Klasifikace nákladů a způsob alokace primárních a podpůrných aktivit je znázorněna na obrázku 6.

Obr. 6: Alokace nákladů v ABC systému [4]



3.2.2 Nákladové objekty v ABC modelu

Synek [33] uvádí: „Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednicí je určitý výkon (výrobek, polotovary,

práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou“. V případě, že považujeme ABC model za kalkulaci, je tato definice neúplná. ABC model představuje daleko širší pojetí kalkulace a jejím výstupem je celá řada doplňujících informací, které mohou mít přínos pro nákladové řízení.

Současná ekonomika a řízení podniku je založena na vzrůstajícím zaměření se na zákazníka a přizpůsobování všech podnikových procesů na tuto orientaci. Z pohledu aplikace procesní struktury organizace, jde tedy o změnu pohledu na organizaci z organizace produkující produkty na organizaci uspokojující potřeby zákazníků. Produkt resp. výkon je pouze jednou ze součástí procesu uspokojení potřeby zákazníka. Tato skutečnost má značný vliv na měnící se požadavky na nákladové kalkulace.

Snahou manažera je mít přehled o nákladech ve všech fázích procesů, které v organizaci probíhají. Z tohoto důvodu se mění pohled na kalkulační jednici jako na výstup nákladových kalkulací. Z kalkulační jednice se stává nákladový objekt. Tedy nejenom výkon, chápaný zde jako produkt nebo výstup výrobního procesu (resp. procesu poskytování služeb), ale objekt, který spotřebovává náklady. V tomto širším ABC pojetí může nákladovým objektem kromě fyzického produktu být:

- ❑ Služba
- ❑ Marketingový kanál
- ❑ Distribuční kanál
- ❑ Zákazník
- ❑ Proces
- ❑ Aktivita

Nákladových objektů může být definována celá řada, podle potřeb organizace. Multiplicita nákladových objektů a víceúrovňový pohled by měly být základními charakteristikami moderních nákladových systémů. [26]

Glad a Becker [4] definují v ABC systému nákladový objekt jako výstup primárních procesů. Pro definici procesů vycházejí z Porterova hodnotového řetězce, který se pro účely ABC modelu jeví, i přes své nedostatky popsané v kapitole 2.3.1., jako vyhovující. Je zde definováno pět primárních procesů (tj. vstupní logistika, provoz

resp. výroba, výstupní logistika, marketing a prodej, servis a služby). V tabulce 1 je uveden přehled fází kalkulačního cyklu. Ná vaznost jednotlivých procesů byla u jednotlivých fází kalkulace zaměřena pouze u 3. a 4. fáze, kde se předpokládá, že marketingové činnosti předcházejí vlastní fyzické distribuci produktů.

Tabulka 1: Vtah primárních procesů a nákladových objektů [vlastní zpracování]

Fáze	Proces	Název fáze	Nákladový objekt
1.	Vstupní logistika	Zajišťování zboží a služeb	Materiál, subdodávka
2.	Provoz, výroba	Výroba/Operace	Dokončený produkt
3.	Výstupní logistika	Marketing	Prodáváný produkt
4.	Marketing a prodej	Distribuce	Distribovaný produkt
5.	Servis a služby	Zákazník	Zákazník

3.2.3 Měření výkonu aktivit v ABC modelu

Vztahové veličiny aktivit (Cost Drivers) nám umožňují měření výkonu aktivit. Z obrázku 5. je patrné, že nejdříve jsou všechny nákladové položky přiřazeny jednotlivým aktivitám. Realizací tohoto kroku dosáhneme vyčíslení celkových nákladů na aktivitu (Cost Pool). Následně je k aktivitě přiřazena vztahová veličina, která určuje jednotku, kterou budeme výkon aktivity měřit. Počet vztahových veličin za určité období se nazývá **mírou výkonu** aktivity.

Měření výkonu aktivity lze provést dvěma metodami: [4]

1. Skutečný výkon

Tato metoda používá měření aktuálního výkonu určité aktivity za dané období, pro účely ocenění vztahové veličiny. Mírou výkonu aktivity je skutečný výkon aktivity za dané období. Cenou této vztahové veličiny je potom podíl celkových nákladů na aktivitu a míry výkonu aktivity. Míra výkonu aktivity se při použití této metody může v jednotlivých obdobích výrazně lišit, protože její skutečný výkon se mění. Výhodou této metody je, že u aktivity vždy získáme reálně oceněnou vztahovou veličinu. Nevýhodou je fluktuace ceny vztahové veličiny, která se může promítnout do ceny nákladového objektu a také skutečnost, že tato metoda není schopna identifikovat volnou kapacitu aktivity.

2. Maximální kapacita

Tato metoda vychází z předpokladu, že každá aktivita má určitou úroveň maximální kapacity, která je použita jako míra výkonu aktivity. Díky tomu je možné získat relativně stabilní ceny vztahových veličin. Výhodou je také schopnost vyčíslit volnou kapacitu výkonu aktivity a tím identifikovat zdroje neefektivního využívání zdrojů. Jako nevýhodu lze chápat to, že daná maximální kapacita je pouze určitou hypotetickou mírou a nejde tedy o reálné ocenění výkonu.

3.2.4 Strategický a operativní ABC systém

Staněk [21] rozlišuje dva druhy ABC systému. První je zaměřen na podporu strategických rozhodnutí, druhý na podporu rozhodnutí operativních. Tyto druhy ABC systému se principiálně neliší, ale mění se rozsah a úroveň detailů, mění se počet aktivit a nákladových objektů. Operativní model má více aktivit a je náročnější, obr. 7.

Obr. 7: Srovnání operativního a strategického ABC modelu [32]



ABC model pro strategické účely je zaměřen na rozhodování dlouhodobé, např. pro segmentaci trhu, pro cenová rozhodování v různých fázích životního cyklu výrobku, pro volbu prodejních kanálů, pro redesign výrobků, pro rozhodování o investicích, o outsourcingu apod.

ABC model pro operativní účely je zaměřen na rozhodování krátkodobé, např. na reengineering procesů, na zjednodušování výkonu aktivit, řízení kvality, hodnocení provozní výkonnosti nebo zvýšení přidané hodnoty.

Operativní ABC model je oproti strategickému podrobnější co se týče počtu aktivit, nákladových objektů a tedy i příčin (vztahových veličin). Frekvence protékání nákladů ABC systémem je periodická, obvykle denní, ale někdy i okamžitá. Pro širší nasazení v organizaci vyžaduje nasazení dobrého informačního ABC systému.

3.3 Tvorba ABC systému

Následující část práce si klade za cíl popsat obecný postup při tvorbě ABC systému tak, jak je popsán v odborné literatuře. Tento postup popsal Drury [2], Glad a Becker [4] a z tuzemských autorů také Staněk [32]. I když u jednotlivých autorů existují určité odlišnosti v pojetí tvorby ABC modelu, její základní princip je shodný.

Staněk [32] ve svém pojetí tvorby ABC systému vychází z praktických zkušeností v této oblasti, s minimálními vazbami na teoretické poznatky. Uvádí, že při tvorbě ABC modelu je nutno nejdříve vytvořit tzv. pilotní model v rámci kterého je definováno omezené množství aktivit, je také možné vytvořit takový ABC model, v rámci kterého budou definovány jako aktivity pouze procesy (aktivity jsou části procesů, viz výše). Na základě tohoto modelu je zmapován tok nákladů v rámci dané organizace, jsou zmapovány specifika organizace, a zainteresovaní pracovníci a budoucí uživatelé ABC informací pochopí odlišnost a podstatu ABC. Na základě tzv. pilotního modelu je možno přistoupit k tvorbě detailnějšího modelu ABC. [32]

Vytvoření modelu ABC je možno rozdělit na několik etap:

1. úprava zdrojů

- a. úprava účetních dat
- b. ekonomické korekce nákladů a odpisů

2. návrh aktivit

- a. definice prováděných aktivit
- b. klasifikace jednotlivých aktivit (primární, sekundární, nealokovatelné)

3. ocenění aktivit

- a. úprava (tvorba) struktury nákladů, z které budou náklady přiřazovány aktivitám
- b. určení vztahových veličin nákladů
- c. ocenění aktivit
- d. určení vztahových veličin sekundárních aktivit
- e. propuštění nákladů sekundárních aktivit na primární aktivity

4. definování nákladových objektů

5. ocenění nákladových objektů

- a. určení vztahových veličin aktivit
- b. ocenění nákladových objektů [32]

Pořadí jednotlivých etap tvorby ABC modelu se může do určité míry různit, v praxi je často jako první etapa zařazena definice nákladových objektů. Toto ujasnění cíle toku nákladů v rámci organizace může usnadnit následnou tvorbu celého ABC/M systému.

Obecnější syntézu vědeckých poznatků z oblasti ABC/M prezentuje ve svém pojetí Drury [2]. Tvorbu ABC systému člení do 4 fází:

- 1. identifikace klíčových aktivit**
- 2. přiřazení nákladů nákladovým střediskům aktivit⁴**
- 3. stanovení vztahové veličiny pro každou aktivitu**
- 4. přiřazení nákladů aktivit na produkty**

Obě prezentovaná pojetí tvorby ABC systému jsou z logického hlediska podobné, i když existují rozdíly, zejména v pojmenování jednotlivých kroků. V unifikaci názvosloví a translaci pojmů z oblasti ABC/M lze identifikovat celou řadu nedostatků a z nich pramenících problémů při komunikaci. Z tohoto důvodu je

⁴ Activity Centres

v kapitole 6 zpracován kritický rozbor terminologie spolu s návrhem na její unifikaci (jak již bylo zmíněno v kapitole 1).

Druryho přístup k tvorbě ABC model lze považovat z důvodu větší obecnosti a absorpce vědeckých poznatků z oblasti ABC/M za vhodnější pro detailní popis jednotlivých fází tvorby ABC modelu a proto je dále k tomuto účelu využít.

3.3.1 Fáze 1: Identifikace klíčových aktivit

Prvním krokem při tvorbě ABC modelu je navržení aktivit dané organizace. Jak již bylo uvedeno, aktivity jsou dílčími částmi procesů. Proces se tedy skládá z několika na sebe navazujících aktivit. Při definici aktivit je nutné oprostit se od klasického funkčního přístupu, který nerespektuje skutečné činnosti prováděné v dané organizaci, jelikož se na jednotlivých procesech a činnostech podílejí různá střediska definovaná ve funkční organizační struktuře. Cílem této etapy je definice takových aktivit, které budou odrážet skutečné činnosti prováděné v dané organizaci. [21]

Aktivity lze také pojímat jako soubor jednotek práce nebo úkonů, které lze popsat jedním slovesem. Aktivity jsou determinovány pomocí analýzy aktivit. Innes a Mitchel [16] uvádějí, že vhodný startovní bod pro definici aktivit je prozkoumání fyzického plánu pracoviště (k účelu identifikace využití pracovního prostoru). Tento průzkum by měl být doplněn sérií rozhovorů s zainteresovanými pracovníky nebo o materiál, v kterém by pracovníci popsali využití svého pracovního času. [2]

V některých raných ABC systémech byly definovány stovky rozličných aktivit a nákladových středisek aktivit, nicméně současné studie ukazují, že normou by se měl stát počet aktivit v rozmezí 20-30. [2]

3.3.2 Fáze 2: Přiřazení nákladů nákladovým střediskům aktivit

Poté co jsou definovány aktivity, musí být náklady, spotřebované za určité časové období, těmto aktivitám přiřazeny. Cílem je určit, jaké prostředky organizace vynakládá na každou aktivitu. Část nákladů je přímo přiřaditelná konkrétní aktivitě, ale značná část nákladů je nepřímá a je spotřebovávána několika aktivitami. Tyto nepřímé

náklady mohou být přiřazeny aktivitám pomocí vztahových veličin nákladů⁵ nebo na základě konzultací se zainteresovanými pracovníky, kteří mohou poskytnout informace o spotřebě nákladů jednotlivými aktivitami. Neměla by však být použita přírážková alokace. [2]

Výsledkem oceňování aktivit je matice nákladů, v které jsou náklady jednotlivých středisek či jakýchkoliv jiných prvků sjednocujících náklady přiřazovány jednotlivým aktivitám. V tabulce 2 je uvedena matice nákladů aktivit vycházející z účtů analytické evidence nákladů. Sumu nákladů, které příčinně souvisí s konkrétní aktivitou nazýváme Celkovými náklady na aktivitu⁶.

Tabulka 2: Matice nákladů aktivit (Activity Cost Matrix) [vlastní zpracování]

	Osobní náklady	Režijní mat.	Odpisy strojů	Náklady na dod. ...	Služby	Celkové N na aktivitu (Cost Pool)
MRP (plánování materiálu)						
Výběr a schvalování dodavatelů						
Rozvoj dodavatelů						
Uzavírání smluv						
Objednání a nákup materiálu						
Příjem a kontrola						
Uskladnění						
Platba						

3.3.3 Fáze 3: Stanovení vztahové veličiny pro každou aktivitu

Z důvodu přiřazení nákladů jednotlivých aktivit na produkty, musí být stanoveny vztahové veličiny pro každé nákladové středisko aktivit resp. aktivitu. Vztahové veličiny použité v této fázi nazýváme vztahovými veličinami aktivit⁷. Výběr odpovídající vztahové veličiny ovlivňuje celá řada faktorů. Za prvé, vztahová veličina by měla podávat dobré vysvětlení vzniku nákladů zahrnutých v celkových nákladech na

⁵ Resource Cost Driver

⁶ Cost Pool

⁷ Activity Cost Driver

aktivitu. Za druhé, vztahová veličina by měla být jednoduše měřitelná, data by měla být jednoduše zjistitelná a ztotožnitelná s produktem. [2]

Rozlišujeme tři druhy vztahových veličin aktivit: [2]

1. Transakční veličiny (transaction drivers)

Např. počet objednávek, počet faktur, počet inspekcí atd. Transakční veličiny jsou nejméně nákladným druhem vztahových veličin, ale bývají také nejméně přesné, protože předpokládají, že při každém výkonu aktivity je spotřebováno stejné množství zdrojů.

2. Časové veličiny (duration drivers)

Představují množství času, který je nezbytný k výkonu aktivity. Příkladem může být čas potřebný k seřízení stroje, čas trvání inspekce apod. Časové veličiny jsou přesnějším druhem vztahových veličin, protože zohledňují rozdíly mezi jednotlivými výkony jedné aktivity.

3. Výkonové veličiny (intensity drivers)

Tento druh vztahové veličiny přiřazuje náklady přímo na aktivitu. Jde tedy o nejpřesnější přiřazení nákladů aktivitám. Velice často, ale tento typ vztahové veličiny nejde použít z důvodu nedostatku informací o příčinách spotřeby nákladů a výkonu aktivity.

Glad a Becker [4] uvádějí: „Vztahová veličina může být vhodná pro účely nákladového řízení, ale je málo využitelná jako nositel nákladů. „ Vztahové veličiny jsou užitečným indikátorem, který determinuje strukturu nákladů aktivit, ale v některých případech může být těžko měřitelná. Z tohoto důvodu je praktičtější využití odlišného mechanismu, který nazýváme **mírou resp. měřítkem výkonu**⁸ pro účely přiřazení nákladů nákladovým objektům. Míra výkonu odráží provozní schopnost aktivity v rámci strukturních omezení daných vztahovou veličinou. [4]

⁸ Output Measure

3.3.4 Fáze 4: Přiřazení nákladů aktivit na produkty

V rámci poslední etapy tvorby ABC modelu jsou náklady jednotlivých aktivit přiřazeny nákladovým objektům. V této etapě spočívá výrazné zpřesnění alokace nákladů metodou ABC oproti tradičním kalkulacím. Náklady jsou nákladovým objektům přiřazovány na základě kauzality, tedy na základě příčin spotřeby nákladů jednotlivými nákladovými objekty. Tyto příčiny spotřeby jsou označovány jako vztahové veličiny aktivit a byly popsány v předešlé kapitole. [32]

Finální část tvorby ABC systému představuje přiřazení míry spotřeby vztahových veličin resp. míry výkonu aktivit nákladovým objektům. Vztahové veličiny resp. míry výkonu aktivit musí být měřitelné způsobem, který umožní jejich přiřazení jednotlivým produktům. [4]

Aktivity lze rozdělit do několika úrovní podle míry jejich variability: [2, 4]

- **Aktivity jednotkové úrovně (unit level):** náklady se liší proporcionálně se změnou produkováných jednotek. Vztahová veličina slouží jako indikátor objemu (např. kg).
- **Aktivity dávkové úrovně (batch level):** náklady se liší proporcionálně k počtu příprav pro určitý proces. Dávková úroveň také představuje úkony vztahující se k určité dávce nebo sérii.
- **Aktivity výrobní úrovně (product level):** náklady se mění v závislosti na změně produkováného výrobku nebo modelu.
- **Aktivity procesní úrovně (process level):** náklady se mění v případě, že proces mění svůj průběh nebo dojde k reengineeringu procesu. Vztahovou veličinou je počet těchto změn.
- **Aktivity celopodnikové úrovně (plant level):** náklady zde vznikají v souvislosti s celopodnikovým provozem. Např. bezpečnost, pojištění, nájemné apod.

Finální část tvorby ABC systému je samotná ABC kalkulace, kterou provádíme na tzv. účtu aktivit⁹. Glad a Becker [4] uvádějí: „Účet aktivit představuje popis cesty, kterou produkt (nebo jiný nákladový objekt) vykonává skrze aktivity, směrem ke zkompletování. Účet aktivit je také soupisem počtu jednotek různých aktivit, které nákladový objekt spotřebovává v rámci procesu.“ Příklad účtu aktivit je uveden v tabulce 3.

Tabulka 3: Účet aktivit (Bill of Activities) [vlastní zpracování]

Účet aktivit (Bill of Activities)		
Fáze	Aktivita	Počet jednotek (míry výkonu)
1.	Plán produkce	2
2.	Nákup	6
3.	Příjem	12
4.	Kontrola kvality materiálu	4
5.	Montáž	8
6.	Kontrola kvality výrobku	3
7.	Ukládání	20

3.4 Využití ABC informací pro ABM

Řízení na základě dílčích aktivit (ABM) je jednou ze součástí procesního řízení nákladů. Navazuje na kalkulaci na základě dílčích aktivit (ABC) a využívá její informace pro správná manažerská rozhodnutí. ABC samozřejmě není jediným možným zdrojem informací pro lepší manažerské rozhodování, plánování a hodnocení, ale díky schopnosti poskytnout přesné informace o příčinách spotřeby nákladů a tím také o nákladech na výkony organizace, je zdrojem velice důležitým. Pro úspěšné využití ABC je nezbytné umět tyto informace správně využít.

Jedním z prvních kroků, které se s dokončením ABC modelu provádějí je porovnání ziskovosti zakázek nebo produktů. Protože celkový výše nákladů se tím, že protečou jiným modelem, nezmění, je pravděpodobné, že zhruba polovina zakázek je v nákladech tradičního přístupu podhodnocena, má méně nákladů, než by měla mít.

⁹ *Bill of Activities (BOA)*

Druhá polovina je nadhodnocena, má přiřazeno více nákladů, než by měla mít. ABC nám ukáže, která polovina je která. [32]

ABC model umožňuje organizaci identifikovat ty zákazníky, kteří jsou ztrátoví a tedy snižují celkový zisk organizace. Primárním ekonomickým cílem je, zvláště v tržním prostředí, efektivní alokace zdrojů. V praxi to znamená investovat a rozvíjet ty zákazníky, kteří generují vysoký zisk a naopak eliminovat ty zákazníky, u kterých organizace nedosahuje dostatečných výnosů, aby ty byla schopna pokrýt výdaje s nimi spojené. Toto „řízení zákazníků“ nebo produktů by bez znalosti skutečných nákladů, které nám ABC poskytuje, nebylo možné.

Staněk [32] uvádí: „ABC není jediným možným informačním zdrojem pro lepší manažerská rozhodování, plánování a hodnocení...Kromě jiných možných zdrojů informací je pro úspěch asi ještě důležitější umět tyto informace správně využít.“ Tento výrok charakterizuje postavení metod ABC a ABM v podnikovém řízení. Nestačí jen správné informace získat. Důležité je tyto informace využít. Jinak bylo jejich získávání zbytečné. Podniková praxe často na tuto skutečnost zapomíná a není schopna z ABC/M vytěžit celý jeho potenciál. Podniky často ve snaze nezaostávat za konkurencí implementují ABC a domnívají se, že samotná implementace tohoto systému povede k výsledkům. To je omyl. K výsledku vedou manažerská rozhodnutí, která se o tyto informace mohou opřít.

Zaměřením se na oblast řízení na základě dílčích aktivit (ABM), přestává být výstupem procesního řízení nákladů pouze nákladová kalkulace, ale zahrnuje i nástroje usnadňující řízení organizace cestou pochopení procesů a aktivit. Náklady mohou být touto cestou ovlivňovány resp. snižovány pomocí ovlivňování příčin vzniku těchto nákladů na úrovni aktivit.

Glad a Becker [4] definují celou řadu charakteristik ABM systému:

- **Podpora strategických rozhodnutí (Strategy support)**

Představuje klíčovou součást ABM. Systém kalkulací ABC vytváří měřítko sloužící k vyhodnocování chodu a vývoje jednotlivých strategií [2]. Díky schopnosti „měřit“ tyto strategie, poskytuje výraznou podporu v rozhodování.

- **Analýza procesů (Process analysis)**

Definice procesů a nákladů, které spotřebovávají, je považována za nezbytnou k posouzení optimálního výkonu firmy [4]. Analýza procesů, jejich rozkladem na aktivity a jednotlivé úkony a nákladové zhodnocení těchto položek umožňuje optimalizaci těchto procesů z hlediska výkonnosti a nákladovosti.

- **Účtování s časovou hodnotou peněz (Time-Based Accounting)**

Tradiční nákladové systémy v podstatě ignorují časovou hodnotu peněz v procesu měření nákladů [1]. Při použití této metody je firma, díky kalkulacím používajícím ekonomické náklady, zahrnující jejich časovou hodnotu, schopna zjistit skutečné náklady na produkty, služby a zákazníky a zpřesnit výsledný kalkulační proces.

- **Reziduální zisk (Residual Income)**

Teorie zůstatkového zisku slouží k posouzení výkonnosti firmy. Kapitálové náklady jsou zde chápány nejen jako cena cizího kapitálu, ale všechny podnikové činnosti jsou zatíženy náklady na vnitřní zdroje. Principem metody je, že všechny aktivity, které spotřebovávají kapitál, jsou zatíženy náklady na tento kapitál. Jde tedy o korekci hospodářského výsledku ve vztahu k jeho skutečně spotřebované hodnotě. Výkon firmy je následně hodnocen podle předpokladu, že kladný reziduální zisk přidává hodnotu podnikání a záporný reziduální zisk tuto hodnotu snižuje.

- **Kalkulace životního cyklu výrobku (Life-Cycle Costing)**

Metoda spočívá v zohlednění předpokládaného životního cyklu výrobku. Jde o kalkulování nákladů na výzkum a vývoj, jejichž správné rozvržení zpřesňuje výslednou kalkulaci.

- **Řízení plýtvání a kvality (Wastage and Quality Management)**

Měření výkonu aktivit umožněné ABC systémem umožňuje identifikaci plýtvání ve všech podnikových procesech a jeho zohlednění ve finančním systému a kalkulacích

- **Řízení produktivity (Productivity Management)**

ABM usnadňuje měření a sledování produktivity pomocí struktury aktivit. Všechny relevantní součásti měření produktivity jako časové hledisko, obrat kapitálu atd. je běžně zpracováván a měřen ABC systémem.

- **Měření ziskovosti (Profitability Measurement)**

Měření ziskovosti nákladových objektů, tedy produktů, služeb nebo zákazníků, je nejběžnější metodou využití metody ABC a často i důvodem k implementaci tohoto systému. Srovnáním ziskovosti vyčíslené tradičním způsobem a metodou ABC lze často dojít k propastným rozdílům. Správné ocenění vlastních výkonů je klíčovým faktorem pro řízení podniku a cenová rozhodování.

Staněk [32] vidí přínosy ABM kromě informací, které jsou výstupem samotné ABC kalkulace v následujících oblastech:

- **Hodnocení výkonu aktivit (Evaluating of Activities)**

Jedním z podstatných výstupů ABC modelu je ocenění konkrétních aktivit společnosti. Tyto informace jsou pro společnost často zcela nové, neboť se poprvé dozví, kolik ji výkon jednotlivých aktivit opravdu stojí. Znalost nákladů na aktivity lze využít k jejich snížení pomocí zlepšení parametrů těchto aktivit resp. zvýšením tvorby jejich přidané hodnoty.

- **Rozhodování o Outsourcingu (Outsourcing Decisions)**

ABC model je neocenitelnou pomůckou při outsourcingu. Díky znalosti výše nákladů na jednotlivé aktivity a procesy je organizace schopna posoudit, zda je pro ni vhodnější využít outsourcingu nebo provádět dané činnosti ve vlastní režii.

- **Podpora Benchmarkingu (Benchmarking Support)**

ABC analýza umožňuje identifikaci oblastí, činností a aktivit, kde organizace potřebuje zlepšit a které se projevují v nákladech firmy. ABC tak poskytuje pomoc při benchmarkingu.

- **Podpora metod měření výkonnosti firmy EVA¹⁰ a BSC¹¹ (EVA and BSC support)**

EVA a BSC jsou moderní manažerské nástroje, zaměřené na měření výkonnosti firmy. ABC/M poskytuje informační podporu těmto nástrojům a umožňují jejich přesnější a efektivnější využívání.

3.4.1 ABC/M a moderní řízení podniku

V posledním desetiletí podniky v západních průmyslově rozvinutých zemích razantně omezily svou závislost na tradičním finančním účetnictví poskytujícím informace především kapitálovému trhu a vládním organizacím. Pokud jde o řízení podniku spoléhají se stále intenzivněji na analytické ABC modelace, ABB a ABM. Je to z toho důvodu, že modely ABC transparentně objasňují vazbu mezi provedením určitých aktivit a požadavky těchto aktivit na čerpání podnikových zdrojů. Manažeři tak získají jasnou představu jak která aktivita zajišťující produkty, služby, styk se zákazníky, servis, provoz firmy atd. vytváří tržby a kolik sama spotřebovává z podnikových zdrojů. Výsledkem je celkový obraz rentability jednotlivých aktivit. Pokud některá aktivita je nevýnosná, musí manažeři buď snížit její spotřebu podnikových zdrojů nebo zvýšit jí odpovídající tržby. Nelze-li, je třeba tuto aktivitu utlumit, předat na outsourcing, případně úplně eliminovat, což taky nemusí být levné. [43]

Po provedené ABC analýze se tedy může management pokusit zvýšit ceny těch produktů a služeb, které jsou náročné na podnikové zdroje a svou konkurenceschopnost zvýšit snížením cen velkoobjemových sérií, které fakticky trvale subvencovaly nákladově náročné produkty. Druhou a náročnější možností je hledat způsoby jak zmenšit spotřebu firemních zdrojů, což vyžaduje omezení počtu prováděných aktivit (třeba opakovaných a vedoucích ke změně struktury produktu, partnerství se zákazníky, jinému dodavateli, jinému portfoliu zákazníků atp.) eliminací, zvýšením jejich efektivnosti vhodnou úpravou jejich činnosti, promyšlenější tvorbou nových aktivit - reengineering nebo snížením spotřeby zdrojů pro už existující skladbu produktů/služeb a zákazníků.

¹⁰ *Economic Value Added*

¹¹ *Balanced Scorecard*

Rozdíl oproti tradičnímu postupu analýzy položek finančního účetnictví je nyní zřejmý. Řízení podniku jen na základě legislativních nařízení tvořících účetní osnovu výsledovky a rozvahy je naprosto nefunkční, poněvadž management není schopen podnik řídit za použití agregovaných účetních makro-údajů. Ty ve skutečnosti představují desítky, stovky a někdy i tisíce minulých dílčích rozhodnutí a operací v různých časových údobích. Rozpoznat která akce zvyšuje marži a snižuje operační náklady vyžaduje zmapovat strukturu čerpání zdrojů na mikroúrovni jednotlivých aktivit/činností, což je naprosto pod rozlišovací schopností výkazů finančního účetnictví a je nutně předmětem analýz ABC, ABB a ABM, které tak odhalují nečekaná maxima výnosnosti i značných průběžných ztrát těch či oněch firemních operací, aktivit, procesů.

3.5 Využití ABC pro tvorbu rozpočtů

Základní principy a metodologie ABC vytváří vhodnou základnu pro proces rozpočtování. Rozpočtování na základě dílčích aktivit¹² je z tohoto pohledu logickým pokračováním ABC/M. Organizace s implementovaným operativním ABC/M systémem jsou schopny zavést ABB systém relativně jednoduše. Vedle existence odpovídající základny pro tvorbu ABB systému, je nezbytné, aby management organizace a další pracovníci zainteresovaní v této oblasti byli sžiti s ABM systémem organizace. Nicméně ABM systém není předpokladem pro využití ABB. [4] Obrázek 8 znázorňuje postavení ABB v podnikovém řízení a jeho jednotlivé fáze.

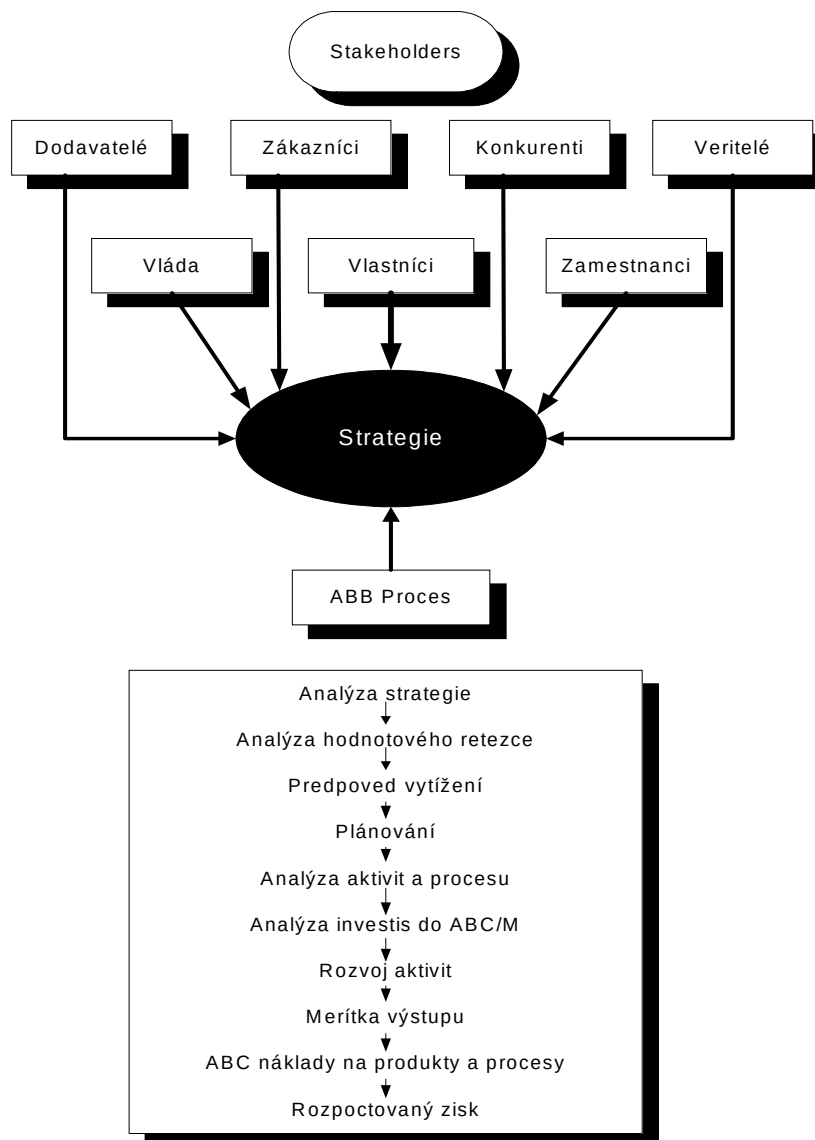
3.6 Metodika implementace ABC/M

Jako zdroj informací pro teoretický popis metodiky implementace ABC/M byly použity monografie zahraničních autorů, zejména Glad a Becker [4], Cookinse [1] a Innesse a Mitchela [16]. Některé prvky metodiky implementace byly již zmíněny v kapitole 3.3, kde byla popsána tvorba ABC systému. Tato kapitola byla zaměřena na

¹² *Activity-Based Budgeting (ABB)*

matematicko-logické principy ABC. Metodika implementace je zaměřena na tvorbu ABC systému vzhledem k organizaci a posloupnosti činností vedoucí k jeho využití.

Obr. 8: ABB v kontextu strategického plánování [4]



Implementace ABC/M je komplikovaná, ne pro svou strukturní charakteristiku, ale pro to, že systém musí pracovat jak s finančními, tak nefinančními daty a z důvodu požadavků na velké objemy dat. Dostupnost dat, zejména těch nefinančních, je velkým problémem při mnoha implementacích. Naštěstí rozvoj nových databázových

technologií, elektronických informačních prostředků a jiných IT prostředků, usnadňuje tvorbu funkčních ABC systémů.

Podle Glada a Beckera [4] lze implementaci ABC/M rozčlenit do 12 na sebe navazujících kroků viz. obr 9. Jednotlivé fáze implementace budou dále detailněji popsány.

3.6.1 Studie proveditelnosti a posouzení

Před samotnou implementací je nezbytné formulovat cíle tvorby ABC systému. Implementace systému sebou ponese vynaložené úsilí a peněžní prostředky a měla by být položena otázka zda a v jaké míře sebou ABC přinese přidanou hodnotu. Přehlcení informacemi a schopnost ABC týmu absorbovat součásti systému, musí být také posouzeny.

Náklady na implementaci a provoz ABC systému lze shrnout do následujících položek:

- Náklady na zavedení
 - asistence externích subjektů
 - osobní náklady zaměstnanců
 - náklady na ABC/M systém (hardware, software)
 - náklady na podpůrné systémy
- Provozní náklady
 - náklady spojené s obstaráváním dat
 - náklady na provoz systému
 - náklady na tvorbu informačních výstupů

Dalším důležitým krokem je definovat přínosy systému, které jsou však v této fázi obtížně kvantifikovatelné. Vhodnější může být formulace informací, které jsou požadovány jako výstup systému, tj. určit která rozhodnutí budou lépe učiněna s těmito novými informacemi. Důvody, které vedou k rozhodnutí vytvořit systém musí být zhodnoceny.

3.6.2 Analýza strategie

Nákladový systém plní dvě role při podpoře podnikových strategií. První je jeho schopnost poskytovat informace a analytickou podporu při realizaci existujících strategií a také by měl poskytovat impuls pro tvorbu revidovaných a zcela nových strategií.

Mnoho faktorů, které mají vliv na podnikové strategie, bývá zaznamenáváno v ABC/M systému a může tak být využito k posouzení strategií z hlediska efektu. Strategický pohled je specifickým pohledem, který musí být obsažen v nákladovém systému a vyžaduje odpovídající znalosti a zkušenosti tvůrců tohoto systému. Z hlediska implementace ABC/M je nutné posouzení jednotlivých podnikových strategií z pohledů požadavků na strukturu a výstupy ABC/M systému.

3.6.3 Analýza hodnotového řetězce

Zaměření na hodnotový řetězec neumožňuje pouze definici struktury podnikových aktivit, ale poskytuje také strategický pohled pro porovnání organizace s konkurenty (benchmarking). Tato analýza je fundamentální základnou, z které jsou vytvořeny komponenty ABC/M systému.

3.6.4 Analýza procesů

Procesy hodnotového řetězce by měly být analyzovány na podnikové procesy, které obsahují. Tento krok je prvním stupněm nákladové analýzy vykonávané pro organizaci.

3.6.5 Definice aktivit

Aktivity jsou základem pro měření všech relevantních veličin v ABC/M systému. Je velice důležité definovat aktivity na správné úrovni detailnosti. Vysoký stupeň detailnosti může způsobit informační zahlcení a nízká úroveň detailnosti může vést k nedostatku potřebných informací.

3.6.6 Definice nákladových objektů a tvorba účtů aktivit

ABC/M systém by měl být schopen poskytnout informace o nákladech pro mnohonásobné nákladové objekty. Největší část analytické práce při praktické implementaci probíhá kolem identifikace nákladových objektů. Je důležité, z pohledu konstrukce systému, objasnit nákladové objekty na počátku implementace, aby bylo možné se ujistit, že systém bude poskytovat tyto úhly pohledu na náklady. Každý nákladový objekt vyžaduje sestavení účtu aktivit, který byl popsán v kapitole 3.3.4.

3.6.7 Přiřazení nákladů aktivitám

V momentě, kdy jsou definovány aktivity, náklady resp. zdroje musí být těmto aktivitám přiřazeny. Tento postup byl popsán kapitole 3.3.2.

3.6.8 Přiřazení nefinančních informací aktivitám

Přiřazení nefinančních informací představuje komplikovanější problém, než je přiřazení finančních informací. Nefinanční informace jsou obvykle získávány z různých podpůrných systémů jako skladování, výrobní řízení, evidence dlužníků a fakturace. Dostupnost a integrita těchto informací představují jednu z největších překážek v této oblasti. Nefinanční informace jsou často použity pro stanovení vztahových veličin a míry výstupu (output measure). Často nelze z jistotou stanovit přesnou vztahovou veličinu aktivity. Pro společnosti, které hodlají implementovat ABC/M, je vhodné zavést databázi těchto nefinančních informací.

3.6.9 Klasifikace aktivit

V průběhu procesu implementace musí být aktivity, pro různé účely, klasifikovány. Dále jsou uvedeny některé druhy klasifikací a jejich zdůvodnění.

3.6.9.1 Klasifikace na primární a podpůrné

Tato klasifikace již byla výše vysvětlena. Identifikuje, zda je aktivita přiřaditelná nákladovému objektu. Primární aktivity lze přiřadit externím nákladovým objektům. Podpůrné aktivity podporují vnitropodnikové „zákazníky“ a jejich náklady se přiřazují primárním aktivitám.

3.6.9.2 Klasifikace na aktivity přidávající hodnotu a aktivity nepřidávající hodnotu

Tato klasifikace je důležitá pro pochopení relativní hodnoty aktivity. Přidaná hodnota je hodnocena ze zákaznickovy perspektivy. Aktivity, které nepřidávají hodnotu, musí být podrobeny posouzení ohledně jejich budoucí existence.

3.6.9.3 Klasifikace na volné a klíčové

Toto členění vychází z posouzení, zda jsou aktivity prováděny na základě uvážení managementu a ty, které jsou klíčové pro specifické účely.

3.6.9.4 Ostatní metody klasifikace aktivit

Lze nalézt celou řadu dalších kritérií pro klasifikace aktivit. Klasifikovat lze aktivity, které jsou dané zákonem tj. statutární a nestatutární, opakovaně prováděné a neopakovaně prováděné, aj.

3.6.10 Výpočet jednotkových nákladů aktivit¹³

Jakmile je určena výše nákladů na jednotlivé aktivity a stanoveny výkony jednotlivých aktivit, lze určit jednotkové náklady aktivit (activity rates) podle vztahu: jednotkové náklady aktivity = celkové náklady na aktivitu / míra výkonu aktivity. Obvykle jsou vyčísleny dvě úrovně jednotkových nákladů aktivit:

- **Primární jednotkové náklady aktivity (primary rate)** – obsahuje náklady, které byly přímo přiřazeny dané aktivitě (použitím vztahové veličiny nákladů) dělené odpovídajícím množstvím výstupu.

¹³ Activity Rates

- **Kombinované jednotkové náklady aktivity (combined rate)** – obsahuje primární jednotkové náklady aktivity plus náklady sekundárních aktivit, které byly přiřazeny primárním aktivitám.

3.6.11 Kalkulace nákladů nákladového objektu

V této fázi jsou vyčísleny náklady na všechny nákladové objekty s použitím nákladových veličin, které byly vyčísleny v kapitole 3.6.10., a odpovídajících účtů aktivit pro jednotlivé nákladové objekty.

3.6.12 Identifikace neefektivního vynakládání zdrojů

Tam, kde byl ABC/M systém vytvořen v kombinaci se systémem řízení kvality resp. TQM¹⁴, lze definovat úroveň plýtvání zdroji a toto může být integrováno do ABC systému. To lze dosáhnout pomocí měření plýtvání jako specifického a ovlivnitelného nákladu.

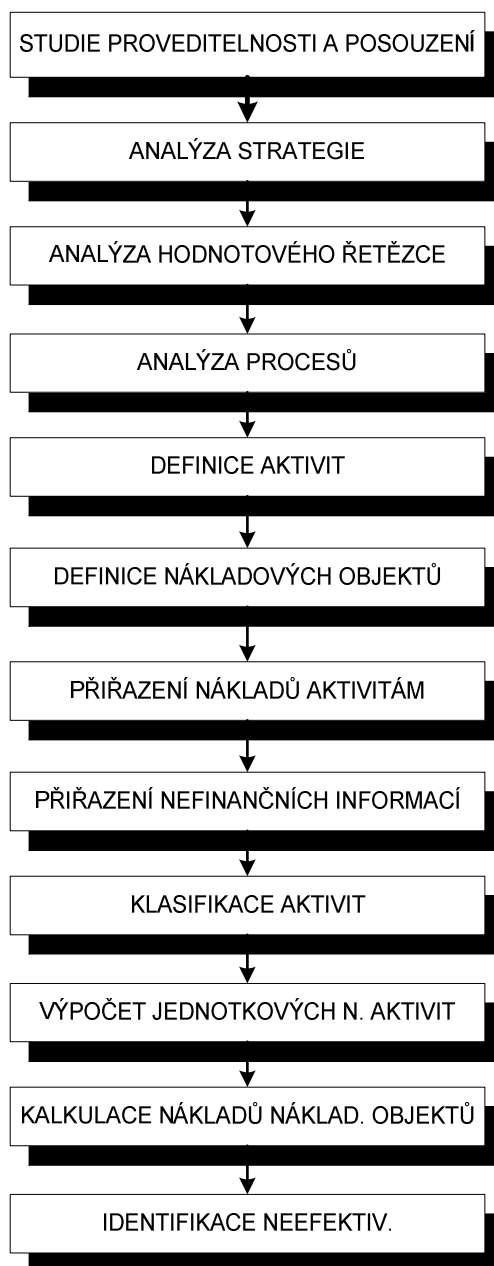
3.6.13 Implementace systému z pohledu informačních technologií

ABC/M systém může být konstruován v mnoha formách [2]:

- Manuální systémy
- Tabulkové systémy
- Systémy s podporou softwarových balíčků
- Databázové systémy

¹⁴ Total Quality Management

Obr. 9: Fáze implementace ABC/M systému [4]



Schnoebelen [50] rozlišuje mezi následujícími úrovněmi integrace v rozvinutých nákladových systémech:

- Systémy propojené manuálně skrze lidskou intervenci
- Částečně automatizovaná integrace
- Automatická integrace s použitím mezičlánků

- Automatická integrace systému umístěná v jednom softwarovém prostředí

3.6.13.1 Manuální systémy

ABC/M systémy nemusí být nutně využívány s podporou výpočetní techniky. Menší organizace mohou být schopny provádět kalkulace manuálně. Manuální systémy se ovšem doporučují pouze tam, kde organizace mají relativně nízký počet nákladových objektů, hlavní účetní kniha je v elektronické podobě a struktura aktivit může být lehce integrovatelná do hlavní účetní knihy.

3.6.13.2 Tabulkové systémy

Tyto systémy jsou vhodné pro uživatele ABC aplikací, kteří se se systémem seznamují a mohou být použity pouze v případě, že systémy nejsou příliš komplikované. Lze použít dostupné tabulkové procesory. Tabulkové ABC systémy mohou být praktické pro organizace, které experimentují s ABC systémy před tím, než se rozhodnou investovat do trvalého ABC IT systému.

3.6.13.3 Systémy s podporou softwarových balíčků

Na trhu je dostupná celá řada komplexních softwarových balíčků pro podporu ABC/M. Některé z těchto systémů jsou relativně levné a mohou být ideální pro počáteční ABC/M řešení. Některé z těchto jednodušších softwarových balíčků mohou ovšem mít pevnou strukturu, která se ukáže jako nevhodná pro organizaci.

V mnoha případech softwarové balíky umožňují přesun informací z jiných podpůrných systémů, což usnadňuje provoz systému. Balíky umožňují i informační výstupy v grafické podobě, což je přínosem pro management.

3.6.13.4 Databázové systémy

Databázový systém se jeví být logickým východiskem, ke kterému ABC/M systém směřuje. Usnadňuje shromažďování finančních a nefinančních informací z celé řady jiných systémů jako jsou řízení výroby, inventární systémy, pohledávkové systémy apod. Databázový systém by měl obsahovat všechny relevantní struktury a mechanismy pro zachování integrity dat.

3.7 Přínosy aplikace metody pro organizace

Význam a přínos metody je založen zejména na schopnosti modelu poskytovat informace, které pro nás, při používání tradičních nákladových systémů, zůstávají skryty. Klasické finanční účetnictví totiž slouží jiným účelům, než poskytovat informace pro manažery, slouží zejména pro daňové účely a pro externí uživatele. Tradiční nákladové systémy většinou nejsou schopny se od tohoto pohledu oprostit. ABC/M nás nutí dívat se na náklady jiným pohledem, pohledem aktivit. Vytváří se smysluplný vztah mezi spotřebovávanými zdroji a nákladovými objekty resp. produkty. Informace o tom, kolik nás jednotlivé aktivity stojí jsou neocenitelné pro manažerská rozhodování. [32]

Lze tedy definovat dva základní přínosy ABC/M. Prvním je přesné ocenění nákladů na nákladový objekt. Jsme schopni daleko přesněji vyjádřit náklady na určitý produkt, díky tomu, že jsme schopni zjistit příčinnou souvislost mezi spotřebovanými režiiemi a produktem. Druhým přínosem je možná úspora režijních nákladů. Díky tomu, že známe kolik nás jednotlivé aktivity stojí, jsme schopni položit si otázku: „Nejsme schopni vykonávat konkrétní aktivitu levněji?“ nebo „je opravdu tato aktivita pro podnik nezbytná v té míře jak je tomu dnes?“. Tyto otázky bychom si nebyli schopni, při použití tradičních nákladových systémů, položit, protože bychom náklady na konkrétní aktivity neznali.

Procesní řízení nákladů nalézá využití nejen u průmyslových podniků, jak by se mohlo zdát z charakteru metody. Metoda je využívána také u podniků nabízejících služby nebo u obchodních organizací a v neposlední řadě taky v různých veřejných institucích, které díky znalosti svých nákladů mohou také dosahovat úspor a růstu výkonnosti. [32]

Největší zkušenosti s aplikací ABC mají ve zpracovatelském průmyslu s heterogenní výrobou a montážní technologií, v bankovníctví, pojišťovnictví, obchodních a dopravních firmách. Obecně v odvětvích, která mají široký sortiment, provádějí mnoho pomocných a zajišťujících činností a mají mnoho různorodých zákazníků. [32]

4 FORMULACE HYPOTÉZ

Po uvedení cílů s ohledem na teoreticko-logická východiska bylo možno formulovat tyto hypotézy.

- H1: Procesní řízení nákladů je v českých podmínkách využíváno u méně než deseti procent organizací
- H2: Většina českých organizací není spokojena s úrovní svého nákladového řízení
- H3: Vysoký podíl organizací není schopno implementovat ABC/M z důvodu nedostatku informací o metodě a neexistenci komplexní metodiky implementace

5 METODY A POSTUPY ŘEŠENÍ PRÁCE

Metoda je vědomý a plánovitý postup k dosažení cíle. Potom metodika je souborem vybraných a doporučených metod a postupů k úspěšnému řešení stanoveného úkolu. Metodologií je míněna nauka o metodách. [5]

5.1 Metody zpracování práce

Z použitých kvalitativních metod to byla metoda analýzy dokumentů, pro jejich dostupnost a průkaznost, k získání základních informací o problematice a metodách. Dále se ukazuje nutné prostudovat praktické aplikace metody a to jak z publikovaných zdrojů, tak vnitro-firemní zápisy z porad a dokumenty stavu příslušných oddělení podniků, které již ABC/M zavedly. Pro nemožnost nalezení stejných podmínek v rámci těchto podniků se nehodí užít pro problematiku kvantitativní výzkum. Mezi další použité metody patří hloubkový rozhovor se zaměstnanci řadovými i z vedení, skupinový rozhovor se zástupci relevantních oddělení a cílené pozorování.

Z kvantitativních metod se často užívaná metoda experimentu pro analýzu stavu uplatnění ABC/M u vybraných subjektů v ČR naprosto použít nedá, ale uplatní se s úspěchem ex-post facto výzkum a to jeho podtyp průzkum. Zde jde o kontakt řešitele s konkurenčními podniky přes dotazování, hlavní výsledky jsou shrnuty v další části práce. [14] Pevný počet dotazovaných subjektů není v současné době znám. Bude se odvíjet od návratnosti dotazníků a cílem bude maximalizace počtu těchto subjektů z důvodu předpokládané rostoucí objektivity výsledků. [14]

Další, k vytvoření metodiky použitelná, je analyticko-syntetická metoda, která spočívá v rozložení celku na dílčí části, jejich deskripci, či řešení a následném složení těchto prvků v nový celek. Sjedením analytických a syntetických postupů dosahujeme vyšší a žádoucí úrovně poznání a teprve syntézou poznávací proces relativně ukončujeme. [5] Tato metodika bude aplikována při nové konstrukci teoretické koncepce ABC/M.

Práci charakterizuje i snaha vyvodit z určitých identifikovaných jevů závěry, které by mohly být v práci publikovány, ale také snaha využít obecně známých a teoreticky formulovaných jevů v konkrétních souvislostech. Zde se využívá metoda

zkoumání indukce, kdy na základě logického způsobu myšlení a pozorování chování jednotlivých prvků vyvozujeme všeobecné závěry, tedy postupujeme od zvláštního k obecnému, ale také metoda dedukce, kdy od obecného, až od globálního, postupuje směrem k částem a jednotlivostem.

V práci je využíván systémový přístup, což je takový tvůrčí způsob myšlení, aplikovaný na lidské činnosti spojené s řešením problémů, který respektuje základní systémové atributy. Nemá vlastní soubor metod, ale obvykle přebírá a vhodně kombinuje metody různých disciplín. Je zvláště vhodný k řešení interdisciplinárních a trans-disciplinárních problémů.

Přístup hodnotové analýzy, který v práci nalezne taky své dílčí uplatnění, se snaží dosáhnout výrazné redukce vstupů při zachování, či vylepšení výstupu z procesu. Mezi další využití metody lze zařadit historický přístup, při volbě vhodnosti užití statického a dynamického zkoumání věci. Dále přístup od konkrétního k abstraktnímu, pro zobecnění závěrů výzkumu, a naopak bude využit pro formulaci metodiky. Metoda zpětné vazby při práci zajišťuje její přímočarost bez deviací od vytyčeného cíle. Pravděpodobně bude při tvorbě metodiky použita i metoda analogie, pro použití postupů jiných vědních oborů pro daný účel.

5.2 Postup řešení

Navržený model postupu řešení, jeho jednotlivé prvky a jejich vzájemné vztahy jsou znázorněny na obrázku 5.1. Celý postup lze rozčlenit do tří úrovní resp. fází. Na obrázku jsou tyto úrovně znázorněny horizontálně směrem odshora dolů. V první fázi jsou formulována teoreticko-logická východiska práce spolu s cíli, kterých má práce dosáhnout a na základě nich jsou formulovány hypotézy, jejichž platnost má být v disertační práci ověřena. Druhou fází postupu řešení je výzkumná část práce, která se skládá, jak již bylo uvedeno z kvalitativního exploratorního výzkumu problematiky, z kvantitativního dotazníkového výzkumu a z výzkumného projektu ve firmách. Ve třetí fázi jde o formulaci výsledků, které jsou následně ve čtvrté fázi verifikovány a publikovány, přičemž má zpětnou vazbu na teoreticko-logická východiska práce a jejímž důsledkem je, prostřednictvím publikace výsledků, uplatnění metodiky v teorii a podnikové praxi.

V zásadě by práce měla kopírovat strukturu vědecké práce, jak ji uvádí prof. Trnka [36] a ta sestává z následujících fází:

1. Zadání

- Formulace zadání výzkumného úkolu
- Zdůvodnění potřeby řešení
- Cíl práce a očekávané výsledky

2. Literární rešerše

3. Hypotézy

4. Metodika

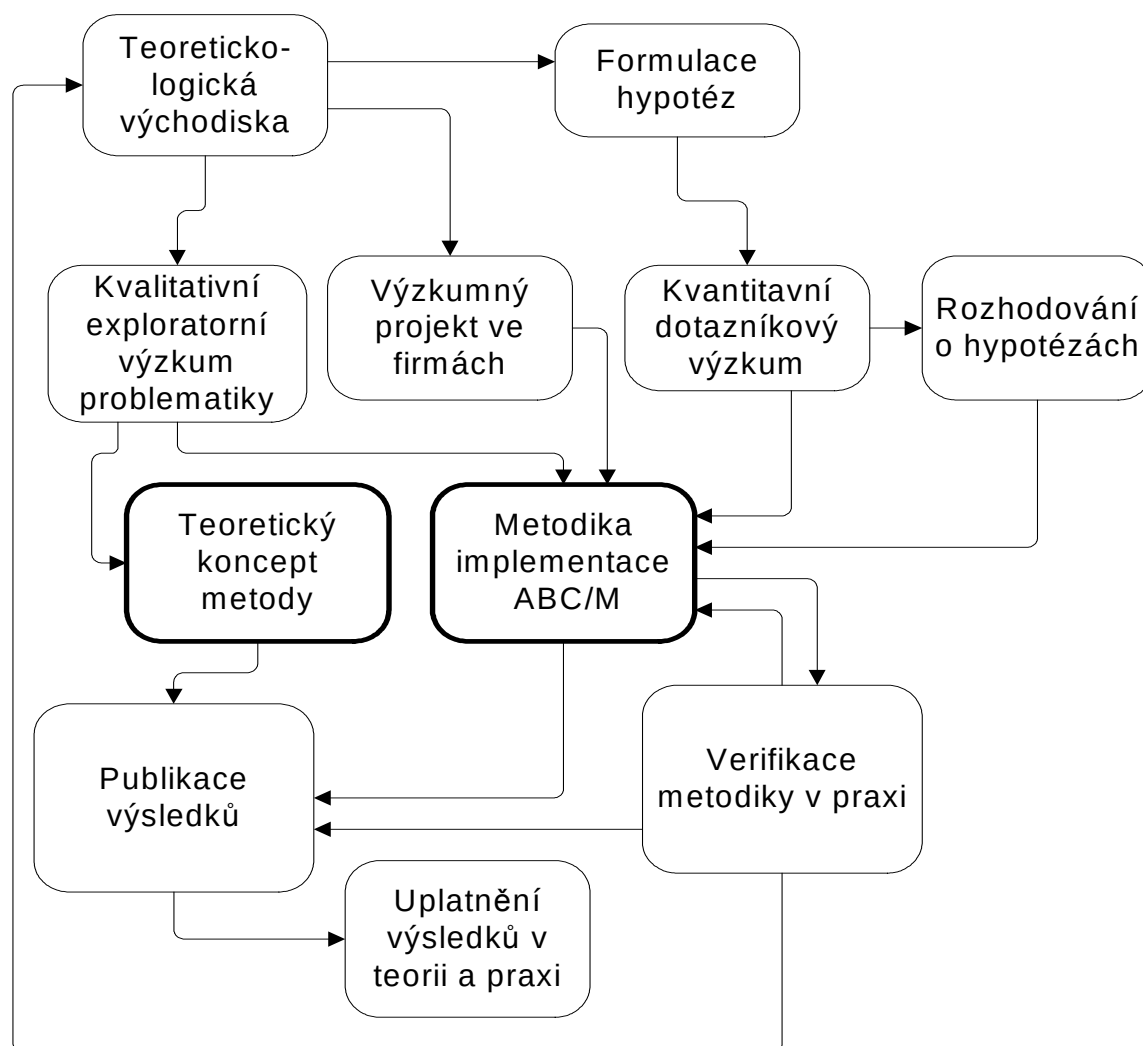
5. Vlastní zkoumání

6. Diskuse

- Porovnání vlastních výsledků s výsledky dosaženými autory uvedenými v literární rešerši
- Porovnání výsledků s vlastními hypotézami

7. Vlastní závěry

- Přínosy pro praktické poznání a činnost
- Přínosy pro teoretické poznání

Obr. 10: Model řešení disertační práce [vlastní zpracování]

5.3 Postup aplikovaného výzkumu

Cíle výzkumu byly definovány v první kapitole této práce. Před tím, než byla získána sekundární data k problematice, byl navržen tento postup k získání primárních dat terénním šetřením v podnicích:

1. Kvalitativní exploratorní výzkum problematiky
2. Stanovení cíle výzkumu a rozpracování do výzkumných otázek v kontextu hypotéz
3. Zpracování výzkumného projektu ve firmách (specifikace postupu výzkumu, výzkumných metod, výzkumného souboru, způsobu sběru a zpracování dat)

4. Sběr dat
5. Zpracování a analýza dat
6. Vypracování závěrečné výzkumné zprávy [14]

Výzkumná část je plánována ve dvou formách. Prvním je kvantitativní dotazníkový výzkum zatím neupřesněného počtu organizací, jehož cílem je popsat současný stav nákladového řízení a míru a způsoby využívání procesního řízení nákladů v podmínkách českých organizací. Druhou formou resp. oblastí výzkumu bude kvalitativní výzkum formou případových studií, prostřednictvím hloubkových rozhovorů se zaměstnanci řadovými i z vedení, skupinových rozhovorů se zástupci relevantních oddělení, analýzy dokumentů a cíleného pozorování, jehož cílem bude jednak získat informace o subjektech, které ABC/M již aplikovaly, a které budou využity pro účely tvorby metodiky a jednak verifikovat metodiku na subjektech, které o aplikaci ABC/M reálně uvažují.

6 SHRNUTÍ VÝSLEDKŮ DISERTAČNÍ PRÁCE

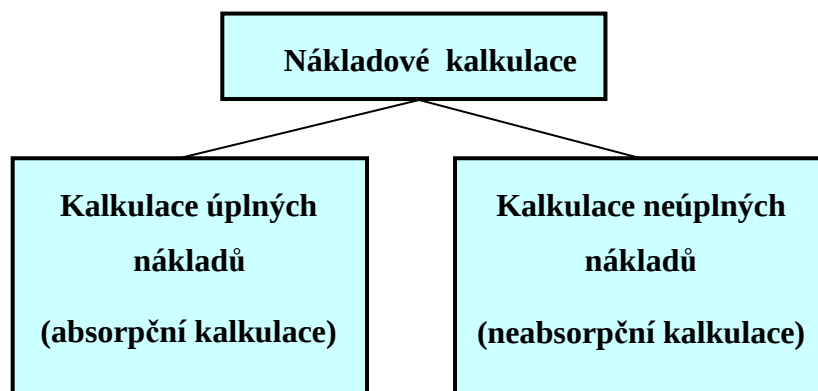
6.1 Klasifikace nákladových kalkulací

Klasifikace metod nákladových kalkulací byla uvedena v kapitole 2.2.1. Takto klasifikovaný přehled metod nákladových kalkulací, je uváděn ve všech publikacích, které se zabývají manažerským účetnictvím, ale pro potřeby této práce se jeví jednak jako nekompletní a také nevyhovuje současnému pohledu na nákladové řízení. Tato standardní klasifikace nákladových kalkulací nezahrnuje metodu ABC, ani jinou zmínku o procesním řízení nákladů a také v ní není zahrnuta metoda variabilních nákladů (metoda krycího příspěvku), která je dnes ve velké míře využívána v českých průmyslových výrobcích (viz. Kapitola 6.2). Z důvodu vymezení ABC/M vzhledem k struktuře nákladových kalkulací, je v této kapitole zpracován popis klasifikace nákladových kalkulací.

6.1.1 Kalkulace úplných a neúplných nákladů

Základní klasifikace nákladových kalkulací, jak ji uvádí Hurta [15], je členění na kalkule úplných a neúplných nákladů, resp. na absorpční kalkule a neabsorpční kalkule (obr. 11)

Obr. 11: Klasifikace nákladových kalkulací [vlastní zpracování]



Kalkulace úplných a neúplných nákladů se liší podle toho, zda rozpouští všechny režijní náklady organizace na kalkulační jednici. Mezi **kalkulace úplných nákladů**, řadíme i všechny metody uvedené v základním členění uvedeným v kapitole 2.2.1. Všechny tyto metody přiřazují resp. alokují celkové režijní náklady na kalkulační jednici, ať už prostým dělením, na základě objemu přímých nákladů (přirážková kalkulace) nebo jiným způsobem.

V praxi nejpoužívanější metodou tradičních kalkulací úplných nákladů je přirážková kalkulace. Zde je definována přirážka, která stanovuje procentní podíl režijních nákladů k určité stanovené rozvrhové základně, která je druhem přímého nákladu a touto přirážkou jsou režijní náklady paušálně přiřazovány kalkulační jednici na základě spotřeby stanovených přímých vstupů. V současné době ale neexistuje přímý vztah mezi spotřebou přímých a nepřímých nákladů. Z tohoto důvodu přiřazuje přirážková kalkulace náklady na jednici nepřesně, čímž jsou informace o nákladech nepřesné a často zavádějící. Tato přirážková metoda kalkulace byla popsána v kapitole 3.2.1. a je v literatuře chápána jako tradiční metoda kalkulací.

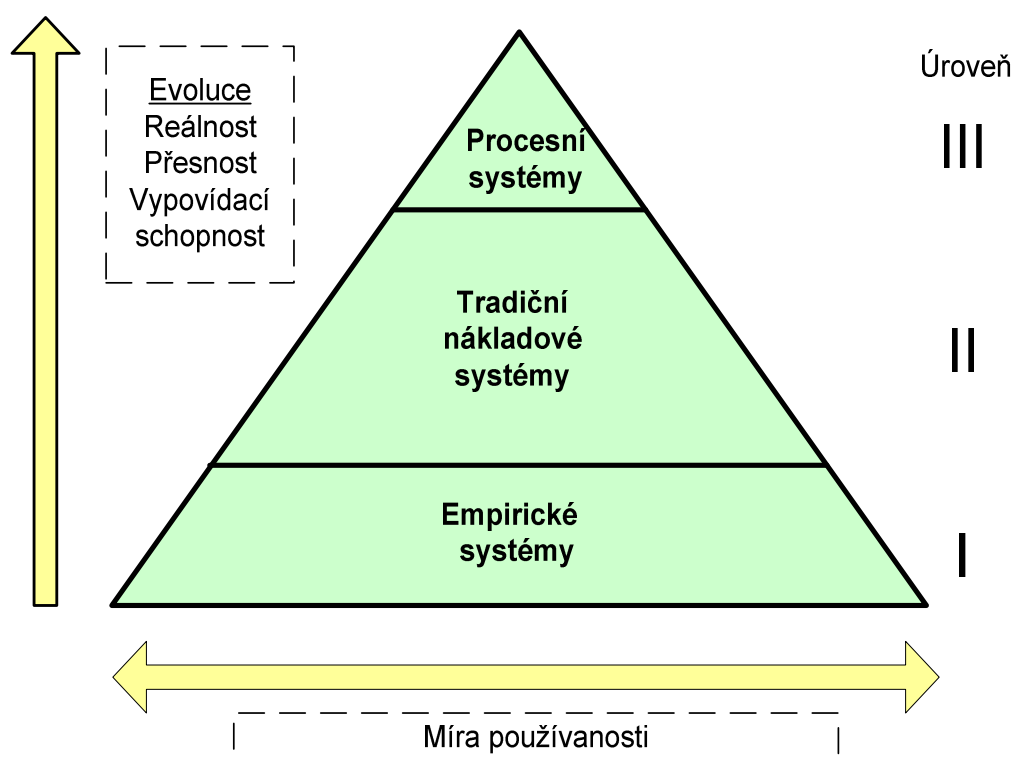
Kalkulace neúplných nákladů je reprezentována metodou variabilních nákladů. Tato metoda nepřisazuje režijní náklady na jednici, ale ponechává je stranou. Kriteériem pro rozhodování zde není jednotkový zisk na výrobek, ale příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (krycí příspěvek)¹⁵. Tato metoda eliminuje zkreslení, vzniklé nepřesným přiřazením režii na jednici, jak ji provádějí přirážkové kalkulace, ale na druhé straně neposkytuje žádné informace o struktuře a příčinách spotřeby režii, což je pro efektivní nákladové řízení nezbytné. Při aplikaci Synkova výroku: „Obecně platí, že kvalita a využitelnost kalkulací roste přičítáním co největšího podílu nákladů přímo na kalkulační jednici.“ [33], se jeví přechod k neabsorpčním kalkulacím jako nevhodný, protože dochází k zhoršení kvality a využitelnosti kalkulací.

¹⁵ Contribution Margin

6.1.2 Klasifikace absorpčních kalkulací vzhledem k ABC

Metody kalkulace úplných nákladů lze rozčlenit do tří úrovní, podle míry jejich reálnosti a vypovídací schopnosti. Spolu s ní roste ale i náročnost na rozsah zpracovávaných dat. (obr.12)

Obr. 12: Klasifikace absorpčních nákladových kalkulací [vlastní zpracování]



První úroveň a základnu pyramidu tvoří nejjednodušší metody alokace režijních nákladů, které v ekonomické teorii většinou ani nejsou zmiňovány. Přímé náklady (v naprosté většině případů jde pouze o přímý materiál) jsou násobeny určitou konstantní veličinou, většinou zjištěnou empiricky nebo odhadem na základě zkušeností z minulých období. Tedy, není zde respektována náročnost výroby, spotřeba jednotlivých režii a celá metoda stojí na výši přímých nákladů, tedy většinou přímého materiálu a práce. V případech, kdy není práce počítána mezi přímé vstupy, je výsledná kalkulace přímo závislá na výši materiálových nákladů. U těchto metod tedy neexistuje žádná vztahová veličina, která by určila vztah mezi režijními a přímými náklady

Druhou úroveň tvoří tzv. tradiční (přirážkové) metody kalkulace, které již byly výše popsány. V odborné literatuře není vedena hranice mezi první a druhou úrovní nákladových kalkulací. Existuje mezi nimi rozdíl v existenci rozvrhové základny. U kalkulací druhé úrovně je používána rozvrhová základna. Rozvrhovou základnou bývá ve většině případů objem přímé práce. Existuje zde jedna paušální veličina, která určuje vztah mezi režijními náklady.

Nyní se dostáváme k samotnému vrcholu pyramidy, ke kalkulacím **třetí úrovně**. Ten je tvořen metodou **procesního řízení nákladů, Activity-Based Costing**. Jak již bylo uvedeno ABC definuje pro každou režijní činnost resp. aktivitu individuální vztahovou veličinu. Jak je ze schématu patrné, čím výš stoupáme, tedy čím vyspělejší metodu používáme, tím roste její reálnost, přesnost (tedy to, jak přesně a reálně lze vyjádřit náklady na nákladový objekt) a také vypovídací schopnost těchto metod (jaké informace jsou nám metody schopny poskytnout). Horizontální linie nám pak může ilustrovat míru používanosti jednotlivých kalkulačních systémů, tedy počet subjektů, které je využívají.

Zahraniční autoři Glad a Becker, Cookins, Drury přistupují ke klasifikaci absorpčních kalkulací zjednodušeně a člení je na tradiční nákladové systémy a ABC systémy. Toto členění bylo převzato i pro tuto práci v kapitole 3.2.1, kde byl vysvětlen rozdíl těchto dvou skupin nákladových kalkulací.

6.1.3 Komplexní klasifikace nákladových kalkulací

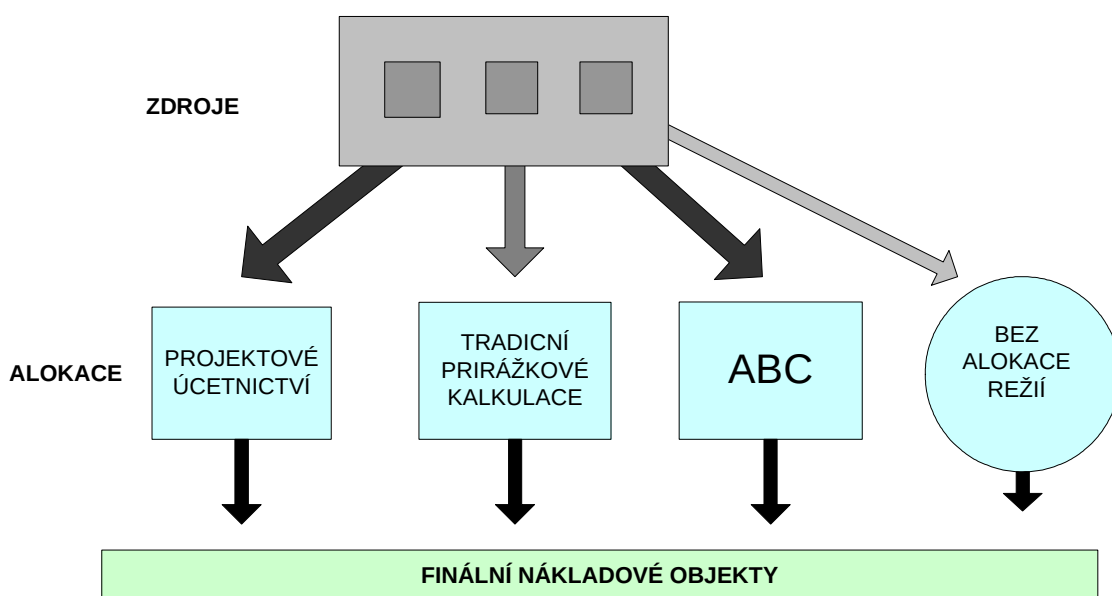
Pro komplexní členění nákladových kalkulací je potřeba spojit členění na kalkulace úplných a neúplných nákladů [15] a členění absorpčních kalkulací vzhledem k ABC, kde tradiční členění na metody, jak je popsal Synek [33], se jeví z hlediska principu alokace režii jako irelevantní.

Z důvodu, aby bylo komplexní členění nákladových kalkulací úplné, je nutné do tohoto členění zahrnout i projektově orientované společnosti, jejichž příkladem mohou být například organizace podnikající ve stavebnictví. Tyto metody nazýváme

projektovým nákladovým účetnictvím¹⁶ [27], který Rosenau definuje jako nástroj vedení a sumarizace nákladů na projekt a projektové činnosti nebo úkoly. Rosenau dále uvádí: „Existují čtyři typické znaky projektů, které, pokud se vyskytnou společně, odlišují řízení projektu od jiných manažerských činností. Projekty mají trojrozměrný cíl, jsou jedinečné, zahrnují zdroje a realizují se v rámci organizace“. Z hlediska kalkulací nákladů je klíčová jejich jedinečnost, protože všechny ostatní případy vycházejí z opakovatelnosti jednotlivých činností. Z tohoto důvodu lze u projektového účetnictví daleko jednodušeji přiřazovat náklady na jednici, protože lze snáze identifikovat, pro který nákladový objekt byl náklad vynaložen.

Cookins [1], definuje 4 alternativní cesty, kterými mohou být náklady přiřazeny nákladovým objektům, které jsou jejich spotřebiteli. Obrázek 13 ukazuje spektrum rozdílů mezi metodami alokací nákladů: ABC založený na kauzalitě a dvě „populární“ metody absorpčních nákladů, projektové účetnictví a tradiční přírážkové kalkulační kalkulace.

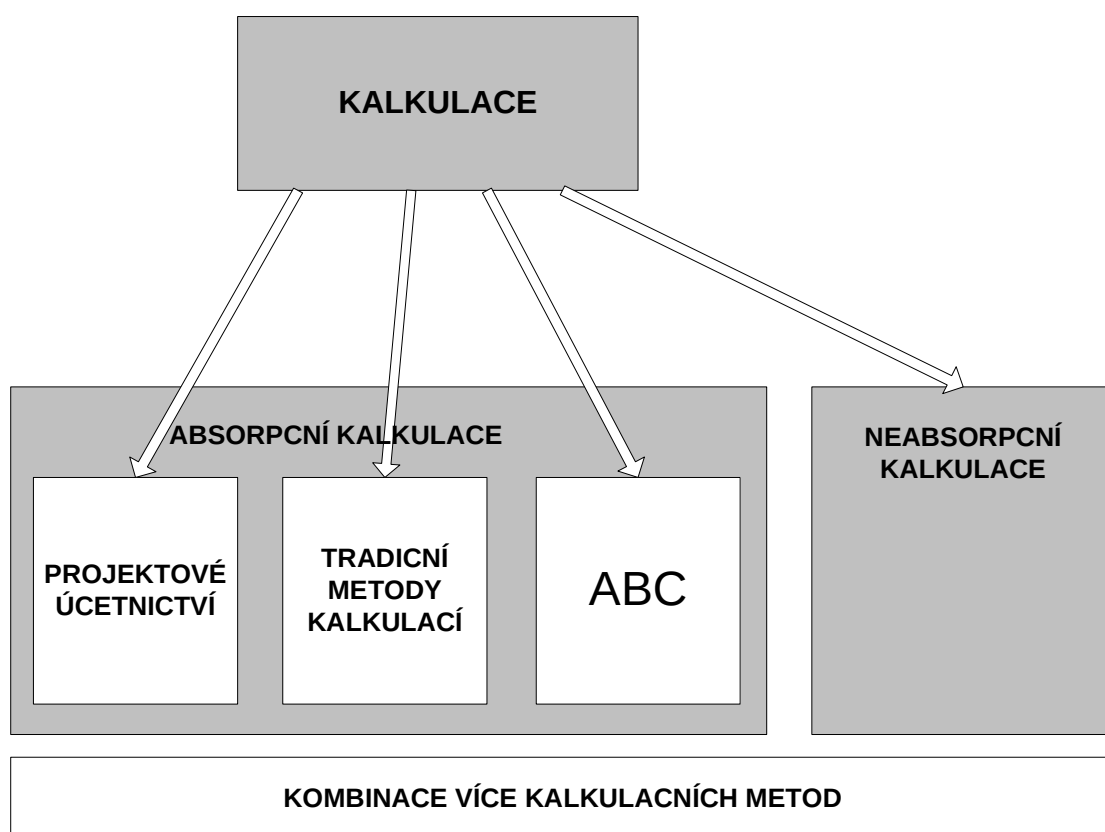
Obr. 13: Způsoby alokace režii na nákladové objekty [1]



¹⁶ Project Accounting

Toto členění lze, vzhledem ke své absorpci moderních poznatků z oblasti nákladového řízení, převzít jako základ pro komplexní klasifikaci nákladových kalkulací, která je znázorněna na obrázku 14. Základem členění je rozdělení kalkulací na absorpční a neabsorpční; absorpční kalkulace jsou členěny do tří základních druhů, kde tradiční metody kalkulací tvoří jednu homogenní skupinu z důvodu své principiální odlišnosti od projektového účetnictví a ABC. Dodatek tvoří kombinace nákladových kalkulací, protože u vysokého podílu organizací jsou využívány kombinace několika druhů kalkulací, zejména se jedná o kombinace absorpčních a neabsorpčních kalkulací.

Obr. 14: Komplexní klasifikace nákladových kalkulací [vlastní zpracování]



6.2 Nákladové řízení

Nákladové řízení resp. řízení nákladů můžeme definovat jako cílevědomou činnost, kdy se subjekt řízení, na základě co nejpřesnější znalosti skutečných nákladů vynaložených na nákladové objekty, snaží na tyto náklady působit tak, aby dosáhl snížení jejich reálné výše a aby docházelo k jejich efektivnímu vynakládání. Řízení nákladů je vlastně rozšířením nákladových kalkulací; **nákladovou kalkulaci** definujeme jako písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici [33]. Jde tedy o zjištění skutečných nákladů, vynaložených na nákladový objekt. Tedy, jde pouze o část nákladového řízení, kdy výši nákladů zjišťujeme. Druhou částí je u nákladového řízení samotné řízení, kdy náklady, na základě znalosti jejich výše, struktury a příčinnosti jejich spotřeby, ovlivňujeme.

Podnikatelské prostředí se v uplynulých 50ti letech dramaticky změnilo, změnily se způsoby řízení organizací, změnily se také náklady, jejich struktura, příčiny, které vedou k jejich vynakládání. Tyto změny mají vztah i k nákladovému řízení.

6.2.1 Změna struktury nákladů organizace

Ve druhé polovině 20. století zaznamenalo podnikatelské prostředí dramatické změny, které způsobily, že řízení nákladů a kalkulace, ve své tradiční podobě zastaraly a ztratily schopnost podávat reálné informace o výši nákladů na produkty.

V první polovině 20. století převládaly výrobní technologie první a druhé vlny technologického rozvoje, které se vyznačovaly vysokým podílem přímých nákladů; odvětví jako bylo ocelářství a těžký průmysl a jednoduchá manuální výroba se vyznačovala proporcionálně vysokou spotřebou materiálu, přímé práce a ostatních přímých vstupů. S tím souvisely také používané metody nákladových kalkulací. Přímé výrobní náklady, jako materiál a mzdy spotřebovávaly přes 90 % celkových nákladů. Tradiční nákladové systémy, zaměřené na tyto hlavní nákladové položky, které používaly práci, jako metodu alokace režijních nákladů, proto byly schopny vyčíslit výrobkové náklady velice přesně. Používaly se zejména přírážkové kalkulace, tedy

tradiční nákladové systémy, u kterých byly režijní náklady alokovány pomocí procentní přírážky, která odpovídala množství spotřebované práce jednotlivými výrobky.

S rozvojem výrobních technologií ve druhé polovině 20. století, se změnila také struktura výroby a produktů, souvisejících s třetí a čtvrtou vlnou technologického rozvoje. Menší množství levnějších materiálů se stalo konstrukčním kritériem pro nové výrobky a produkty. Dále docházelo k růstu automatizace, který vyvolal pokles podílu přímých mzdových nákladů na celkových vstupech. Rozvíjí se informační technologie, které radikálně mění přístup k řízení podniků. Z těchto faktů vyplývá, že se radikálně změnila struktura podnikových nákladů. Poklesl podíl přímých nákladů, tedy materiálových a mzdových nákladů, a na druhé straně **vzrostl podíl režijních nákladů**.

Dalším faktorem je značný **nárůst struktury prováděných výkonů**, který je způsoben třemi příčinami:

1. diverzifikace sortimentu resp. kustomizace – zákazníci vyžadují ne uniformní produkty, ale zboží odlišné produkt od produktu
2. požadavky zákazníků na komplexní dodávky – podnik se nestará jen o výrobu, ale o celou řadu doprovodných služeb
3. růst technologické náročnosti výroby

Podstatná část sortimentu se dnes často provádí v menších dávkách. Jednotlivé režijní činnosti mají velice často jiný vztah k výkonům než je objem přímých nákladů. Rozvrhovou základnou nebo-li bází, je u tradičních nákladových systému nejčastěji hodina práce, která je přímým nákladem a tak jsou většinou všechny režijní náklady přiřazeny výkonům přímo úměrně této části přímých nákladů, což ve velké části případů nekoresponduje s realitou. V důsledku tohoto jevu se nepřesnost objemových kalkulací dále prohlubuje.

Dalším faktorem je **zkracování životního cyklu výrobku**. To opět vede k nárůstu různorodosti režijních činností a následnému prohlubování nepřesností. Dále lze jmenovat nárůst požadavků na **vyšší kvalitu** poskytovaných výkonů. Jedním z výrazných faktorů, ovlivňujících potřebu odlišných nákladových systémů, je změna způsobu, jakým dochází k provádění výkonů jak u výroby tak u služeb. Prakticky ve všech oborech poklesl podíl přímé práce a naopak vzrostl podíl **automatizovaně**

prováděných operací, jejichž nákladová náročnost je výrazně ovlivněna schopností firmy racionálně koordinovat aktivity a činnosti tvořící jednotlivé procesy. Patrná je i skutečnost, že zákazník velice často přejímá některé úkony, které za něj byly dříve prováděny a je nejraději, když se může obsloužit sám (to je patrné například u nábytku, který si velice často doma montuje až zákazník), což taktéž vede k poklesu podílu přímé práce.

Nejen že stoupá podíl režijních nákladů, ale značně se mění jejich struktura. V současnosti podniky provádějí celou řadu režijních činností, které v minulosti neprováděly. Každá tato režijní činnost má jinou příčinu spotřeby. Její vztah k objemu prováděných výkonů může být různý. Zdaleka tedy již neplatí, že spotřebu většiny režijních činností můžeme vyjádřit vztahem k objemu přímé práce, což byl předpoklad, na kterém byly tradiční objemové metody kalkulací založeny.

6.3 Procesní organizace ve vztahu k implementaci ABC/M

Stručná charakteristika procesní organizace byla popsána v kapitole 2.3.1. V této části bude charakterizována procesní organizace z pohledu implementace ABC/M a bude zodpovězena otázka: „Do jaké míry je procesní organizace nezbytným předpokladem pro implementaci ABC/M“.

6.3.1 Pojetí podnikových procesů

Hlavním prvkem nových koncepcí řízení je jejich zaměření nikoliv na řízení funkčních oblastí či produktů, ale na řízení řetězce tvorby hodnot, který se skládá z procesů, činností a aktivit. [34] Orientace na procesy se dnes stává klíčovou záležitostí většiny organizací. Zejména v americkém managementu je patrný vývoj, který směřoval od orientace na funkční oblasti (marketing, řízení kvality) k orientaci na podnikové procesy. Tento přístup nám umožňuje analyzovat přidanou hodnotu jednotlivých procesů a nalézat jejich nedostatky, které lze eliminovat formou reengineeringu těchto procesů. Reengineering se sám o sobě stal určitým dogmatem managementu 90. let. Orientace na procesy nám umožňuje daleko přesněji pochopit hodnotový řetězec organizace a umožňuje získat celou řadu neocenitelných informací pro manažerská

rozhodování. V současné době dochází k analyzování procesů také podle jejich návaznosti na dodavatele a zákazníky. Procesy přestávají být vnitropodnikovými a přerůstají do podnikového okolí. Jsou jedním z předpokladů pro konstrukci podnikových sítí, ke kterým současné podnikatelské prostředí nezadržitelně směřuje.

Proces je slovo, které se v dnešním podnikatelském světě hojně užívá, ale často chybně. Jednoduše řečeno, procesy jsou to, co vytváří výsledky, jež podnik dodává svým zákazníkům. Proces je technický termín s přesnou definicí: je to **organizovaná skupina vzájemně propojených činností, které společně vytvářejí výsledky hodnotné pro zákazníky**. Každé zde uvedené slovo je důležité. Proces je skupina činností, ne jediná činnost. Například vyřízení objednávky je procesem složeným z mnoha činností resp. aktivit, v našem případě – převzetí a zaznamenání objednávky, ověření spolehlivosti či platební schopnosti zákazníka, prověření stavu zásob, výběr a zabalení zboží, naplánování přepravy a uskutečnění dodávky. Žádný úkon nevede k požadovanému výsledku sám o sobě. Hodnotu vytváří celkový proces, v němž se všechny tyto úkony systematicky spojují za jasným účelem. [6]

Za druhé, činnosti v rámci procesu nejsou náhodné a neprobíhají ad hoc; jsou vzájemně propojené a organizované. Nezahrnují žádné nepatřičné a nesouvisející aktivity a ty činnosti, které v procesu zahrnuty jsou, nemohou probíhat v nějakém náhodném pořadí.

Za třetí, všechny činnosti resp. aktivity obsažené v procesu musí společně vést k jednomu cíli. Všichni lidé zajišťující jednotlivé kroky v rámci procesu musí sledovat jeden cíl, ne se soustředit jen na své izolované úkony.

A konečně, procesy samy o sobě nepředstavují cíl. Mají jasný účel, který přesahuje a formuje veškeré činnosti v nich obsažené. Objednávky nevyřizujeme proto, abychom měli co na práci, ale proto, abychom vytvořili výsledek – zboží dodané podle objednávky – které zajímá zákazníka.

V další části práce se budu věnovat samotnému procesnímu řízení nákladů, které vychází z takto definovaných a vymezených procesů a snaží se tuto logiku procesů převést i do oblasti nákladů. [6]

6.3.2 Současné koncepce procesního řízení

Pro definici procesní struktury organizace, jako východiska pro implementaci ABC, se jeví nutné seznámit se se současnými pojetími procesního řízení, provést jejich komparaci a stanovit procesní model organizace pro účely ABC.

Normy řady ISO 900x:2000 proces definují jako „soubor vzájemně souvisejících nebo vzájemně působících činností, které přeměňují vstupy na výstupy“ nebo také „Proces je účelně naplánovaná a realizovaná posloupnost činností, jimiž za pomoci odpovídajících zdrojů probíhá v řízených podmínkách transformace vstupů na požadované výstupy,“ [41]. Aby procesy přidávaly hodnotu, je nutné je plánovat a řídit.

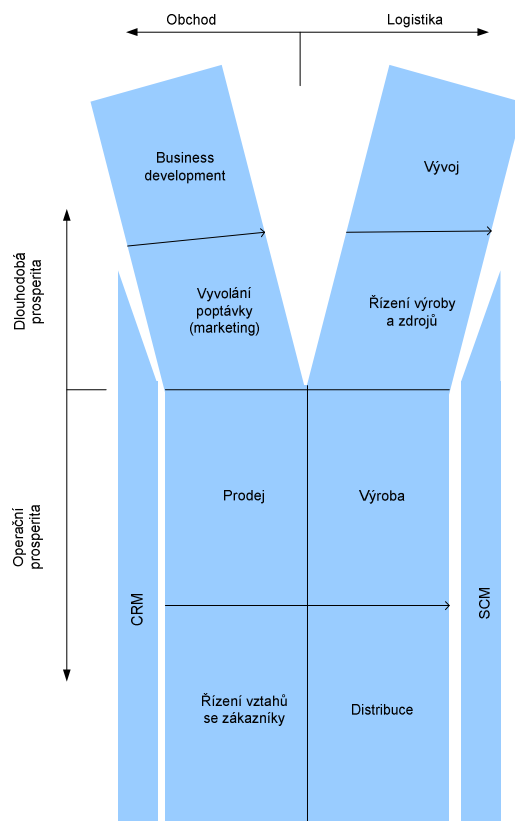
Jednotlivá pojetí procesní struktury organizace jsou uvedeny dále.

6.3.2.1 Porterův model procesní struktury

Porterův model procesní struktury byl popsán již v teoreticko-logických východiscích práce v kapitole 2.3.1. Glad a Becker [4] jej pojmají jako východisko pro tvorbu ABC systému a definici podnikových procesů a aktivit. Porterův model procesní struktury znázorňuje hodnotový řetězec společnosti a často se používá při studiu konkurenčních výhod podniku a při provádění SWOT analýzy[11].

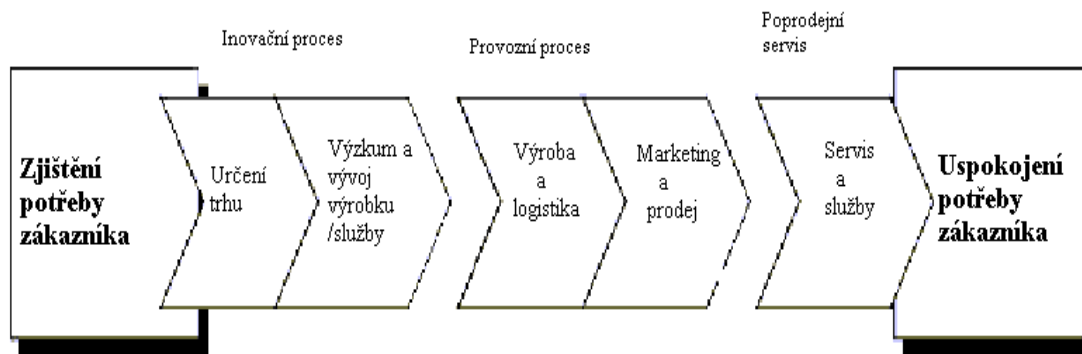
6.3.2.2 Y model

Pro identifikaci procesů ve výrobních firmách je uváděn např. Y model profesora A.W.Scheera (obr. 15), který znázorňuje spojení vlastní logistiky, včetně výroby, s prodejem výrobků a ukazuje spojitost operativního a dlouhodobého řízení.

Obr. 15: Y model hlavního procesního řetězce [37]

6.3.2.3 Hodnotový řetězec primárních podnikových procesů

Jiný možný přístup k definování procesů volí tvůrci BSC (Balance Scorecard) [19]. Ti manažerům doporučují, aby definovali úplný hodnotový řetězec, který začíná inovačním procesem – odhalením současných a budoucích potřeb zákazníků a vývojem nových způsobů řešení těchto potřeb – pokračuje provozním procesem – dodávkou existujících výrobků a služeb existujícím zákazníkům a končí poprodejním servisem – nabídkou služeb po uskutečnění prodeje, který přidávají nakoupeným výrobkům a službám další hodnotu [11].

Obr. 16: Hodnotový řetězec dle BSC [19]

6.3.2.4 Procesní struktura pro účely tvorby ABC systému

Se srovnání současného pojetí procesního řízení a metodiky ABC/M vyplývá, že koncepce struktury podnikových procesů dle procesního řízení a podle požadavků na ABC systém, je poněkud odlišná. Zásadní rozdíl je v pojetí inovačního procesu. Inovační proces je podle pojetí současného procesního řízení chápán jako jeden z primárních nebo hlavních procesů. Podle Y modelu prof. Scheera i podle BSC procesního pojetí, je inovační proces, resp. výzkumný a vývojový proces, součástí primárních procesů. Staněk[32] inovační procesy zcela vylučuje z ABC systému a alokaci nákladů těchto procesů na nákladové objekty realizuje mimo ABC systém. Za náklady považuje pouze ty vynaložené prostředky, které lze přiřadit uskutečněným výnosům. „*Příkladem účetních nebo daňových nákladů, které z ekonomického hlediska náklady nejsou, mohou být například 'náklady' na reklamu, vzdělávání, na vývoj, na nové prodejce, na získávání nových trhů, na zavádění nových produktů apod.*“ Takto pojímané náklady jsou značně specifické a dle mého názoru pro účely ABC nevhodné. Glad a Becker [3] charakterizují inovační proces jako vedlejší a mezi hlavní procesy řadí pouze procesy provozní a poprodejní. Toto pojetí vychází, jak již bylo uvedeno, z Porterova hodnotového řetězce. Alokace nákladů inovačních procesů na nákladové objekty je realizována pomocí technik Kalkulací životního cyklu výrobku¹⁷.

Použití Porterova hodnotového řetězce jako základy pro definici podnikových procesů a aktivit se jeví vhodné i z toho důvodu, že definice procesů pro implementaci

¹⁷ Life Cycle Costing

ABC je prováděna k jinému účelu než je tomu u procesního řízení. Implementace procesního řízení slouží k efektivnější koordinaci práce, při jejím toku z oddělení do oddělení a následně ke snížení chybovosti a větší schopnosti plnit požadavky zákazníka[37]. Definice procesů a aktivit u ABC systému slouží k identifikaci příčin spotřeby režijních nákladů. ABC procesy jsou tedy volněji definovatelné, než je tomu u procesního řízení. Organizace si definuje aktivity podle toho, jak detailně chce analyzovat a následně řídit své náklady a jejich příčiny.

Porterův hodnotový řetězec je tedy ideální základnou pro tvorbu struktury aktivit v ABC systému. Pro účely ABC lze i tento model modifikovat do takové podoby, aby co nejvíce odpovídal relevantním procesům probíhajícím v organizaci. Lze také zaměřovat návaznost procesů a měnit jejich obsah a počet. Výsledkem je specifický hodnotový řetězec, který odráží potřeby nákladového řízení. Těchto závěrů bylo dosaženo jak na základě konfrontace teoretických poznatků, tak na základě výzkumu ve firmách, i vlastních zkušeností s implementací ABC.

6.3.2.5 Struktura procesů a jejich rozklad na dílčí aktivity

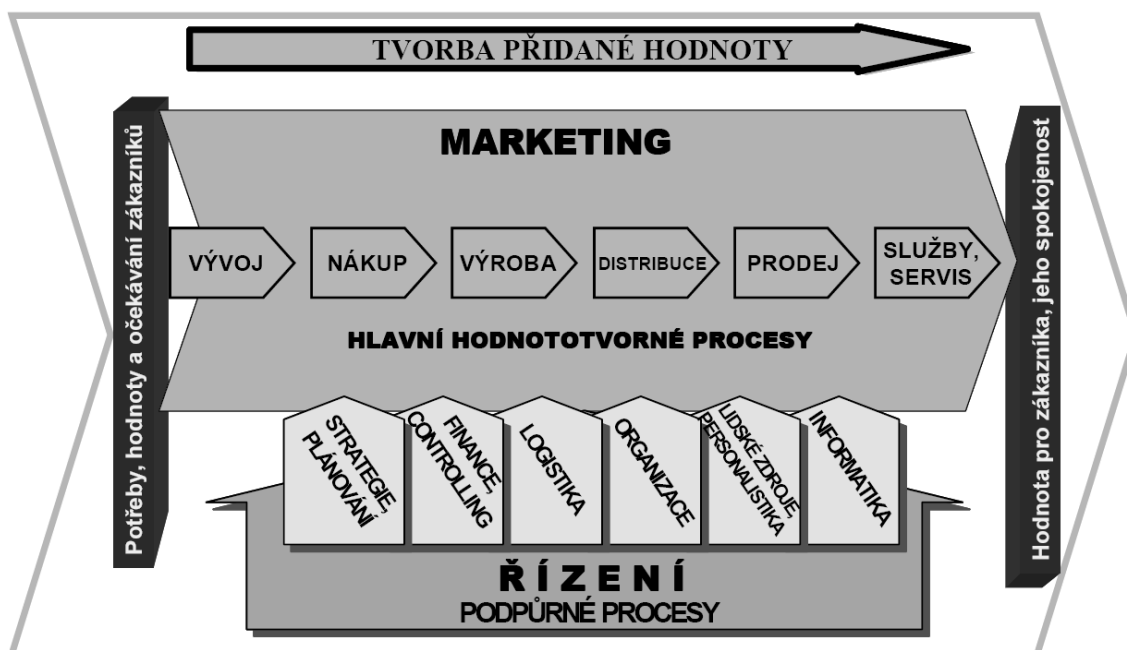
Procesní struktura má stromovou strukturu sestavenou s jednotlivých procesů a subprocesů. Tato struktura je zpravidla více či méně racionálně uspořádána a zaměřena k naplnění cílů firmy. Lze konstatovat, že každý proces a subproces by měl naplňovat jednotlivé základní cíle firmy. Základní schéma procesní struktury znázorňuje obrázek 17.

Je také důležité rozlišit proces od činností a funkcí. Funkce je základní úloha firmy, kterou naplňuje firma své poslání, například pro strojírenskou firmu je základní funkce dodávat strojírenské výrobky. Činnost je odborná úloha, příp. činnost prováděná na objektu k podpoře jednoho nebo více detailních cílů podniku. Činnost popisuje, co je třeba udělat, jde o statický pohled. Proces naproti tomu říká, jak je to třeba provést. Jedná se o dynamický pohled, tzn. lze říci, že proces se skládá z činností.

V jednom procesu mohou být zastoupeny různé činnosti současně. Příkladem procesu může být např. vývoj nového výrobku, který se dělí na sub-procesy (např. marketing, konstrukce, zásobování, financování apod.). Každý sub-proces se pak dále rozpadá na činnosti - např. sub-proces marketing může obsahovat činnosti jako průzkum trhu, podpora prodeje, stanovení ceny, atd.. Rozpad procesu na sub-procesy a

činnosti může dále pokračovat na úroveň operací a konečně jednotlivých kroků, viz. výše v této kapitole.

Obr. 17: Základní schéma procesní struktury [26]



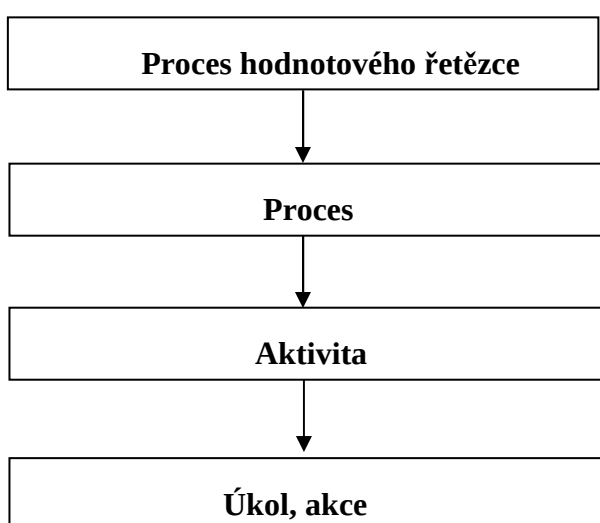
Porterův hodnotový řetězec, jako východisko pro ABC/M popisuje elementární procesy, které probíhají v každém podniku z hlediska tvorby hodnot. V podnikovém prostředí jsou však většinou definovány odlišné procesy, přestože s procesy hodnotového řetězce souvisí nebo z něj vycházejí. Podnik si musí definovat své vlastní procesy na základě svých vlastních výkonů. Proces z hlediska organizace, nazvěme jej **podnikový proces** z důvodu odlišení od Porterova hodnotového procesu, lze definovat jako soubor souvisejících činností, který má svůj začátek a konec a své konkrétní vstupy a výstupy. Proces vede k dosažení konkrétní hodnoty pro zákazníka a to buď přímo nebo nepřímo. [32] V této definici je kladen důraz i na hledisko přidané hodnoty, ale definuje se spíše jako soubor činností, které v podniku probíhají, tedy hledisko zdola nahoru.

V odborné literatuře doposud nebylo dosaženo absolutní shody jak používat termíny aktivita, činnost, proces a úkon. [32], [33], [34], rámcové vymezení je jasné: Vzhledem k vysokému počtu akcí a úkolů, které se v podniku provádějí, je nezbytné

rozčlenit tyto akce do homogenních **aktivit**. **Aktivita** je pak použita jako základna měření nákladů a výkonů. Např. všechny úkoly nezbytné k zabalení finálního výrobku můžeme zahrnout do aktivity, kterou nazveme např. balení.[4] **Proces** stojí v hierarchické struktuře výše než aktivita a jednotlivé procesy tedy sestávají z několika aktivit. V našem případě bychom mohli balení jako aktivitu považovat za součást procesu prodeje tedy jeho sub-proces, jehož součástí je balení finálního produktu před expedicí.

Někteří autoři zařazují mezi proces a aktivitu ještě úroveň nazývanou **činnost**, která je chápána jako systémové propojení jednotlivých aktivit, které představuje funkční nebo účelově vymezenou část podnikových procesů. Dle mého názoru, je toto členění do čtyř resp. pěti úrovní v případě, že za úroveň považujeme i proces jak jej definuje Porterův hodnotový řetězec až zbytečně detailní. Základem procesní struktury v této práci bude definici vztahu procesů a aktivit, jak ji definoval Ernest Glad a Hugh Becker.[4] Ti pojmenovali vymezení struktury podnikových procesů a aktivit jako **Strukturní analýzu podnikání** (Structural Analysis of a Business). Princip této strukturní analýzy podnikání je znázorněn na obrázku 17.

Obr. 18: Strukturní analýza podnikání [4]



Procesní struktura organizace, která je nezbytná jednak pro analýzu těchto procesů na dílčí aktivity resp. úkony, která slouží také pro syntézu dílčích aktivit do homogenních procesů, je nezbytná pro aplikaci procesního řízení nákladů.

6.4 Výsledky výzkumného šetření

Kapitola obsahuje šetření v podnicích stanovující možnosti rozhodování o hypotézách a spolupomáhající tvořit metodiku.

6.4.1 Stanovení cíle výzkumu a výzkumných otázek

Jak již bylo uvedeno v první části práce výzkumným cílem disertační práce je provedení kvantitativního průzkumu u vybraného vzorku organizací zaměřeného na řízení nákladů. Když vyjdeme z nadefinovaných problémů můžeme jako primární cíl výzkumu stanovit otázku: „V jaké míře je procesní řízení nákladů využíváno u českých organizací a jaké jsou s ním zkušenosti?“ Takto formulovaná otázka je celkem široká a proto se ukazuje vhodné naformulovat ji do dílčích výzkumných otázek.

Jako sekundární cíl měl výzkum odpovědět na otázku: Jaký je prostor pro uplatnění ABC/M v českých organizacích, tedy jaký mají organizace k metodě vztah, jestli mají dostatek informací o možnostech jejího využití a jaké vidí přínosy případně překážky její aplikace.

Dílčí výzkumné otázky byly pro potřeby výzkumu rozčleněny do 5ti okruhů. Prvním okruhem byly otázky týkající se **charakteru organizace**. Cílem této části je snaha vyvodit dílčí výsledky výzkumu odpovídající jednotlivým druhům organizací. Předpokládá se, že výsledky výzkumu budou pro jednotlivé druhy organizací rozdílné.

Byly zde formulovány následující otázky:

1. Která z následujících kategorií vystihuje nejlépe oblast Vašeho podnikání ?
2. Pokuste se prosím detailněji definovat v jakém oboru Vaše organizace podniká.
3. Pokud jste výrobní organizace, jaký charakter má Vaše výroba ?
4. Kolik zaměstnanců má Vaše organizace ?

5. Jaká je vlastnická struktura Vaší organizace ?
6. Jaké jsou hlavní prvky Vaší firemní strategie ?

Druhým okruhem otázek byly otázky týkající se **struktury nákladů organizace**. Cílem bylo zjištění, jak vysoký podíl celkových nákladů tvoří náklady režijní a jaké jsou tendence vývoje tohoto podílu. Byly zde formulovány následující otázky:

1. Jaké zdroje informací o nákladech jsou ve Vaší organizaci k dispozici ?
2. Jaký podíl celkových nákladů tvoří ve Vaší organizaci režijní náklady ?
3. Jak se vyvíjí režijní náklady ve Vaší organizaci ?

Třetím okruhem otázek jsou otázky týkající se **nákladových kalkulací** v současné době prováděných v organizaci. Širším smyslem otázky je zjištění, jaké metody jsou používány pro nákladové řízení. Některé typy organizací (nevýrobní, veřejné instituce) nákladové kalkulace neprovádějí. U těchto organizací je výzkum zaměřen na zjištění, jaké informační zdroje nebo nástroje používají pro zjišťování výše svých nákladů, případně jestli se jimi vůbec zabývají. Zde byly formulovány následující otázky:

1. Provádí Vaše organizace pro účely ocenění produktů nákladové kalkulace ?
2. Pokud ano, jaké metody nákladových kalkulací používá Vaše organizace ?
3. Jakým způsobem přiřazujete režijní náklady na nákladový objekt (produkt, zákazník) ?
4. Jakou rozvrhovou základnu používáte při přiřazení režijních nákladů ?
5. Jste spokojeni se současnou situací řízení nákladů ve Vaší společnosti ?
6. Domníváte se, že Váš systém nákladových kalkulací podává reálný obraz o výši nákladů na jednotlivé nákladové objekty ?

Posledním okruhem otázek jsou otázky zaměřené přímo na procesní řízení nákladů. Jejich první polovina je zaměřena na zjištění do jaké míry jsou organizace seznámeny s existencí této metody, jestli se zabývaly jejím využitím a zda ji využívají pro účely nákladového řízení. Druhá polovina otázek je zaměřena výhradně na

organizace, které ABC/M využívají. Cílem bylo zjištění základních informací o způsobu uplatnění metody. Formulovány byly následující otázky:

1. Je Vám znám pojem Procesní řízení nákladů resp. Activity-Based Costing (ABC) ?
2. Domníváte se, že jste dostatečně informováni o výhodách ABC ?
3. Která z následujících definicí nejlépe charakterizuje přístup Vaší organizace k Metodě ABC ?
4. V případě, že se metodou ABC nezabýváte nebo jste její aplikaci zavrhlí, pokuste se definovat důvody, proč tomu tak je.
5. V případě, že využíváte metodu ABC nebo její aplikaci plánujete, jaké byly příčiny, které vás k její aplikaci vedly ?
6. Jaký základní důvod Vás vedl k aplikaci metody ABC ?
7. Používá Vaše organizace speciální informační systém pro účely ABC ?
8. Využila Vaše organizace pro aplikaci systému ABC externích specialistů ?
9. Jaký počet aktivit sledujete ve vašem ABC systému ?

Zodpovězení těchto a dalších otázek (viz. Dotazník v příloze A) umožní rozhodnutí o platnosti vybraných hypotéz (kapitola 4).

6.4.2 Kvantitativní výběrové šetření mezi podniky

6.4.2.1 Metodologie výzkumu

Použitým nástrojem je kvantitativní výzkum, protože je třeba získat údaje od velkého množství respondentů, které budou strukturované a takto dále interpretovány a zpracovávány statistickým přístupem k věci. Výstup z této oblasti by měl rozhodnout o otázkách, které jsou cílem výzkumu a o některých uváděných hypotézách.

Metoda experimentu se pro analýzu konkurence naprosto použít nedá, ale uplatní se s úspěchem ex-post facto výzkum a to jeho podtyp průzkum. Zde jde o kontakt řešitele s podniky přes dotazování a to písemným vyplněním dotazníku,

a pakliže je nedostatečně vyplněn či bez odezvy, půjde o dodatečné telefonické dotazování, aby byla zajištěna 100% návratnost.

6.4.2.2 Vymezení zkoumaného souboru

Prvotním záměrem bylo zpracovat výzkum obecně, ve všech organizacích působících na území ČR. Vzhledem k vysokému počtu těchto organizací a omezeným časovým a materiálním možnostem řešitele tohoto výzkumu, musel být zkoumaný soubor omezen. Zkoumaný soubor byl tedy omezen na střední a velké podniky (s počtem zaměstnanců větším jak 50) a zároveň podnikající v oblasti průmyslu (vymezené pomocí databáze ALBERTINA, kde podle OKEČ¹⁸ byly vybrány příslušné průmyslové oddíly). Výběr vzorku byl založen na těchto požadavcích a principech:

- získat údaje které je možné generalizovat ve vybrané oblasti podniků průmyslové výroby, kterou tvoří 3338 firem (viz. níže podmínky základního souboru)
- využít kontaktů na konkrétní odpovědné pracovníky z managementu (každý zodpovězený dotazník obsahoval kontakt na dotazovaného)

U hodnoty sledované veličiny (zde % výskyt znaku, kterým je použití ABC/M v podnicích v základním souboru) předpokládáme normální rozdělení. Takový předpoklad umožňuje vypočítat dvoustranný interval spolehlivosti i při malém rozsahu výběru. Jeho dolní a horní meze jsou G_D a G_H . Intervalový odhad charakteristiky G je potom dán [24]:

$$P(G_D < G < G_H) = 1 - \alpha$$

Intervalový odhad je odhad příslušné charakteristiky základního souboru pomocí tohoto intervalu. Je určen interval, který s předem stanovenou pravděpodobností zahrnuje hodnotu odhadované statistiky v základním souboru. Tzn. spolehlivost odhadu $1 - \alpha = 0,95$. Tato spolehlivost odhadu zajišťuje uspokojivé výsledky.

V případě tohoto šetření je *rozsah výběrového souboru* (n), provedeného záměrným výběrem 5 % *základního souboru* (N). Způsob specifikace základního souboru je uveden dále.

¹⁸ *Odvětvová Klasifikace Ekonomických Činností*

Charakteristika jejíž hodnotu je třeba odhadnout je v případě měření, které jsem prováděl odhad relativní četnosti základního souboru. Relativní četnost určité varianty statistického znaku v základním souboru označujeme π . Hodnotu π vypočteme pomocí vztahu:

$\pi = N_i / N$, kde N_i je četnost jednotek základního souboru se sledovanou variantou $i = 1, 2, 3, 4, 5, \dots, r$, kde r je počet variant a N je již zmiňovaná velikost základního souboru.

Pro oboustranný interval spolehlivosti relativní četnosti, potom platí vztah:

$$P \left(p - \mu_{1-\alpha/2} \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}} < \pi < p + \mu_{1-\alpha/2} \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}} \right) = 1 - \alpha$$

Kde p je výběrová relativní četnost určité varianty statistického znaku, pomocí které odhadujeme relativní četnost. Pro p platí:

$$p = n_i / n$$

Zde n_i je počet jednotek se sledovanou variantou znaku ve výběrovém souboru a n je rozsah výběru. Dále $\mu_{1-\alpha/2}$ je kvantil normovaného normálního rozdělení pro zvolenou spolehlivost.

Definice základního souboru (N):

Zjednodušeně lze základní soubor definovat jako soubor v němž máme informace o všech jeho statistických jednotkách. Jedním z druhu výběru může být výběr podle zvoleného znaku v mém případě podle dvou znaků.

Základní soubor musí splňovat následující podmínky:

- 1) Velikost podniků podle počtu zaměstnanců: musí mít nad 50 zaměstnanců.
- 2) Právní forma a.s. nebo s.r.o.
- 3) Zaměření předmětu činnosti sledovaných subjektů: dle odvětví OKEČ.

Podle databáze firem ALBERTINA první a druhé podmínce vyhovuje 7973 českých firem, kdy po aplikaci 3. podmínky se soubor redukuje na 3338 podniků. Velikost základního souboru je tedy $N = 3338$.

Vzhledem k tomu k velikosti základního souboru a časovým a technickým možnostem nebylo možné ze získaných dat generalizovat na základní soubor a pokud by tak bylo provedeno, výsledky by byly zatíženy vysokou pravděpodobností statistické chyby. Z tohoto důvodu bylo od generalizace na celek upuštěno a dotazníky byly vyhodnoceny pouze v rozsahu, který se podařilo získat.

6.4.2.3 Očekávané výsledky

Očekávalo se zejména potvrzení platnosti hypotézy H1 a dále popis využívání jednotlivých druhů nákladových kalkulací. Mezi další očekávané výsledky lze zařadit důležitost snižování nákladů jako podnikové strategie a stanovení podílu režijních nákladů na celkových nákladech organizací. Nejvýznamnějším očekávaným výsledkem byl přístup organizací k využití ABC/M.

6.4.2.4 Časový plán výzkumu

Příprava dotazníků byla provedena v listopadu 2003, následně byl proveden předvýzkum a dotazník byl posléze korigován do současné podoby (viz příloha A). Předvýzkum byl proveden v lednu 2004, kdy sloužil pro ověření použitelnosti údajů získaných dotazníkovým šetřením a jako podklad pro další smysl šetření v disertační práci, nebyl však statisticky interpretován. Následně došlo k provedení plnohodnotného výzkumu, který byl proveden v období březen – září 2004.

6.4.2.5 Náklady na výzkum

Při realizaci kvantitativního dotazníkového šetření nebyly vynaloženy jiné náklady, než pracovní čas řešitele a jeho administrativní zázemí .

6.4.3 Kvalitativní výzkum ve vybraných podnicích

Tato část výzkumu má za úkol popsat metodiku implementace ABC/M v praktických podmínkách organizací, které již ABC/M implementovaly a rozhodujícím způsobem jej i využívají. Zjištěné praktické poznatky z průběhu implementace posléze poslouží ke konfrontaci s teoretickými poznatky a k samotné tvorbě metodiky implementace ABC/M.

6.4.3.1 Metodologie výzkumu

K zodpovězení uvedené problematiky svými prostředky stačí kvalitativní výzkum. (pro nemožnost nalezení stejných podmínek v rámci podniků se nehodí užít pro problematiku kvantitativní výzkum). Mezi použité metody patří analýza dokumentů, pro jejich dostupnost a průkaznost a hloubkový rozhovor se zaměstnanci přímo odpovědnými za implementaci i z vedení. Statistické metody nebudou použity, výsledky jsou publikovány formou doporučení plynoucích z jednotlivých poznatků.

6.4.3.2 Časový plán výzkumu

K vlastnímu šetření došlo v průběhu měsíců června, července a srpna 2004.

6.4.3.3 Náklady na výzkum

Kromě nákladů na pracovní čas řešitele a jeho administrativní zázemí byla mezi náklady v tomto případě i spotřeba pohonných hmot (cca 1.000 Kč) osobního vozidla řešitele v případě, že došlo k fyzické návštěvě v organizacích.

6.4.4 Sběr dat

Podle plánu proběhl kvantitativní výzkum v podnicích ve zvolené struktuře. Podniky byly kontaktovány pomocí elektronické pošty, kde byli kontaktováni konkrétní odpovědní pracovníci, u kterých se předpokládalo, že budou schopni poskytnout relevantní informace k vyplnění dotazníku. Vzhledem k tomu, že nebyly k dispozici kontaktní údaje ke všem podnikům v základním souboru, byly osloveny jen některé z nich. Podniky byly rozděleny podle krajů, aby byla zajištěna rovnoměrnost zdrojů informací z hlediska lokality dotazovaného objektu. Následující tabulka ukazuje počty oslovených podniků dle krajů, počet navrácených dotazníků a procentuální návratnost.

Tabulka 4: Návratnost dotazníků dle krajů [vlastní zpracování]

Kraj	Odesláno	Vráceno	%
Zlínský	103	30	29,13
Olomoucký	78	9	11,54
Jihomoravský	70	11	15,71
Moravskoslezský	137	13	9,49
Vysočina	74	10	13,51
Pardubický	81	10	12,35
Královehradecký	58	9	15,52
Liberecký	57	7	12,28
Ústecký	48	5	10,42
Plzeňský	50	2	4,00
Jihočeský	37	6	16,22
Karlovarský			
Středočeský	49	5	10,20
Praha			
Celkem	842	117	13,90

Vzhledem k značné náročnosti implementace ABC/M byl kvalitativní výzkum proveden ve dvou podnicích ve struktuře: průběžné studium dokumentů, hloubkový rozhovor se zástupci firmy (většinou pracovníci odpovědní za náklady a kalkulace). Další informace byly získány z odborného tisku a publikovaných případových studií, kde byla provedena analýza a komparace těchto dokumentů. Výsledky jsou uvedeny v příloze B a C.

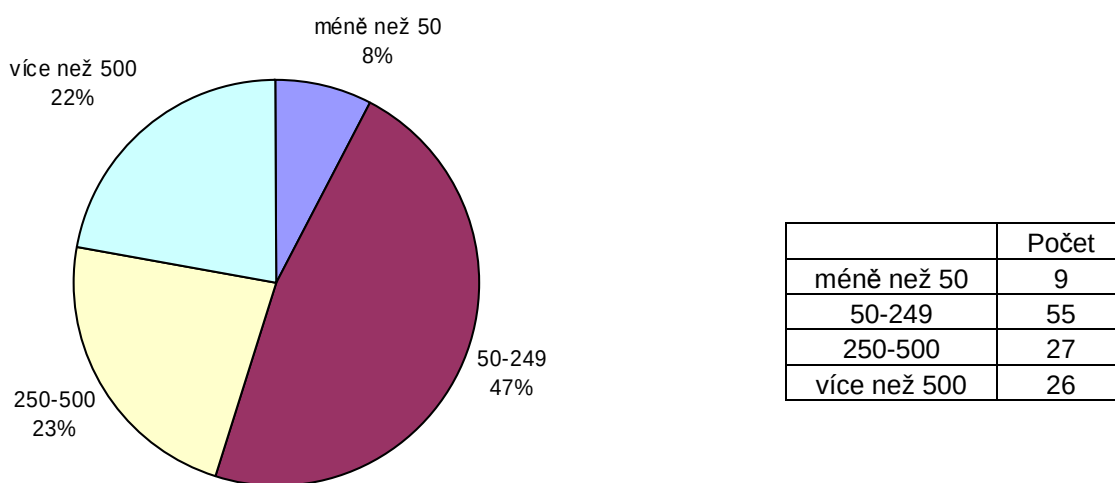
6.4.5 Zpracování a analýza dat

V této části jsou zpracovány výsledky dotazníkového šetření provedeného u 117 firem podnikajících v oblasti průmyslu. Jak již bylo uvedeno vzhledem k velikosti základního souboru nebylo možné statisticky dokázat vztah mezi zkoumaným vzorkem a základním souborem. Vyhodnocení se tedy omezí pouze na prozkoumání dostupných údajů. Z důvodu prostorovým a časovým omezením a skutečnosti, že tento výzkum netvoří nosnou osu práce, nebyly ve vyhodnocení použity metody matematické statistiky, ale s úspěchem se uplatnily metody statistiky popisné.

6.4.5.1 Struktura zkoumaného souboru

Hledisko podle kterého byly zkoumané firmy posuzovány a podle kterého byly rozčleněny je velikost firem dle počtu zaměstnanců. Obrázek 18. ukazuje počty posuzovaných podniků podle jejich velikosti.

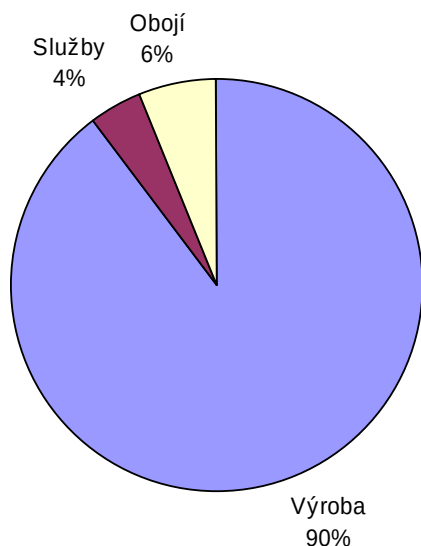
Obr. 19 Struktura zkoumaného souboru dle velikosti podniků [vlastní zpracování]



První otázkou v dotazníku, který byl firmám zasílán je otázka týkající se oblasti podnikání. Zde bylo úmyslem zjistit jaký podíl firem ze zkoumaného souboru patří mezi výrobní organizace a jaký podíl podniká v oblasti služeb, případně vyřadit firmy z jiných oblastí činnosti, jako je např. veřejný sektor. (obr. 19)

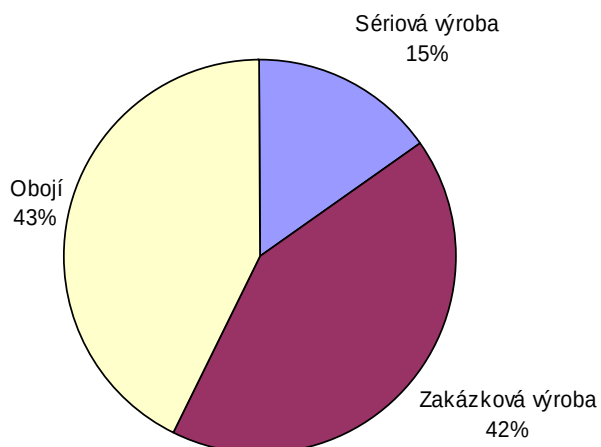
Další otázkou, týkající se rozdělení zkoumaného souboru bylo stanovení charakteru výroby u výrobních organizací. Toto rozdělení sejevilo jako významné při posuzování vztahu charakteru této činnosti a používaného kalkulačního systému a případného vztahu k implementaci ABC/M systému. Rozdělení zkoumaného souboru podle tohoto kritéria je uvedeno na obrázku 20.

Obr. 20: Struktura zkoumaného souboru dle oblasti podnikání [vlastní zpracování]



Výroba	105
Služby	5
Obojí	7

Obr. 21: Struktura souboru dle charakteru výroby [vlastní zpracování]

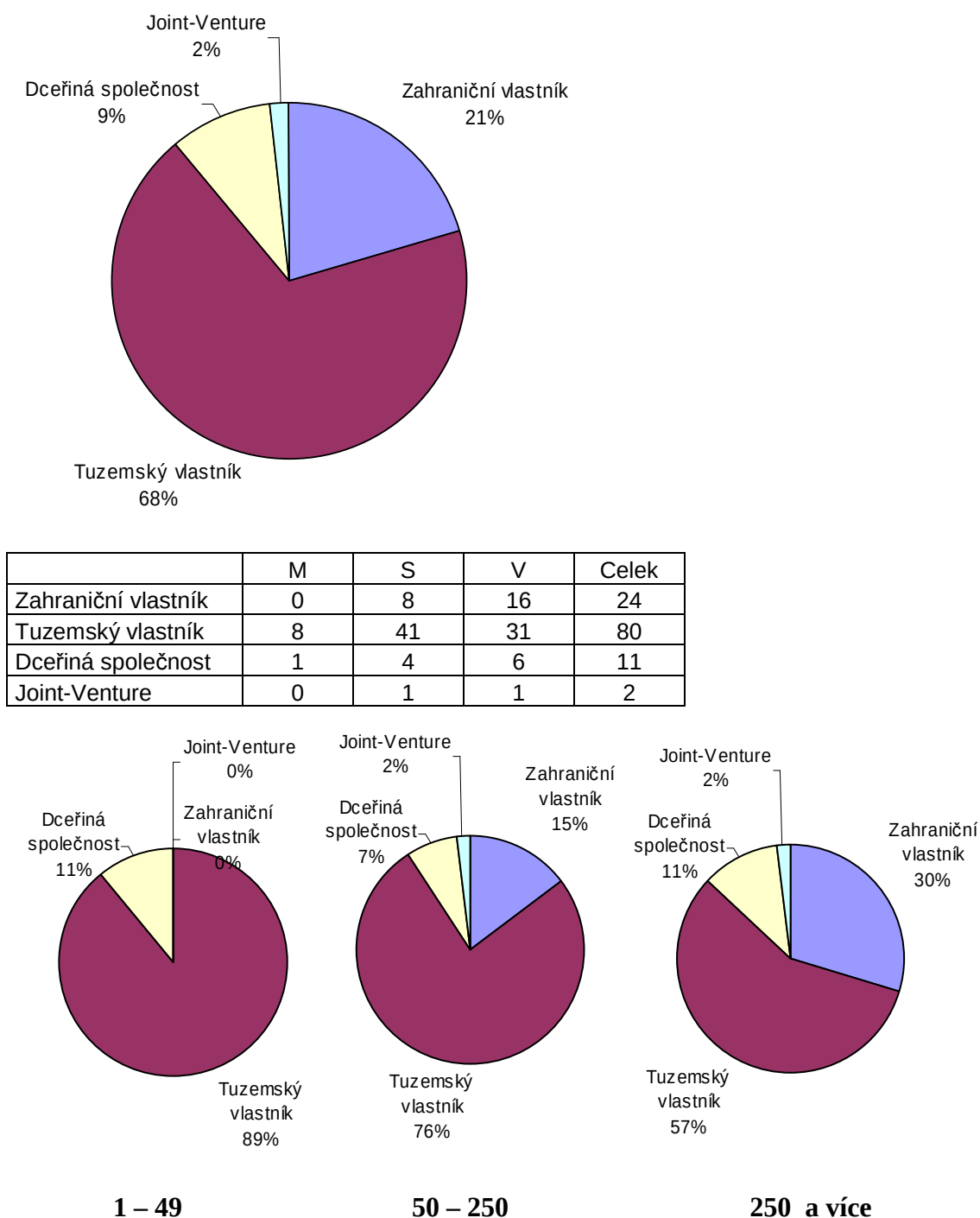


Sériová výroba	17
Zakázková výroba	47
Obojí	48

Dalším kritériem, který byl posuzován byla vlastnická struktura organizace. Kategorie, do kterých byly organizace členěny byly: státní podnik, který byl ale následně vyloučen, protože žádná ze zkoumaných organizací do této kategorie nenáležela, organizace se zahraničním vlastníkem, organizace s tuzemským vlastníkem, dceřiné společnosti zahraničních organizací a joint-ventures. Rozdělení zkoumaného souboru dle tohoto kritéria je uveden na obrázku 21 a 22. Zde byl podíl podniků dle

jejich vlastnické struktury sledována jak pro celý soubor tak z pohledu jejich velikosti. Kategorie velikosti podniku byly stanoveny dle směrnic EU, tj. Malé podniky do 50 zaměstnanců (M), střední podniky s 50-250 zaměstnanci (S) a velké podniky s více než 250 zaměstnanci (V).

Obr. 22: Vlastnická struktura zkoumaného souboru [vlastní zpracování]



6.4.5.2 Prvky firemní strategie

Samostatnou částí výzkumu byla otázka, jejímž cílem bylo zjištění hlavních prvků firemních strategií. Tato otázka měla stanovit důležitost snižování nákladů vzhledem k jiným firemním strategiím. Organizace byly požádány, aby stanovily pořadí důležitosti předem definovaných strategií, mezi které byly zařazeny: snižování nákladů, zvyšování produktivity, rozšiřování trhů, rozvoj pracovní síly, zavádění nových výrobků a služeb (inovace), zvyšování kvality výrobků a služeb případně jiné strategie. Pro zjednodušení vyhodnocení a z důvodu aby bylo možné seřadit pořadí důležitosti jednotlivých strategií, byly přiřazeny jednotlivým strategiím váhy, dle jejich pořadí. První strategii v pořadí byla přiřazena váha 3, druhé strategii váha 2 a třetí v pořadí váha 1, další strategie již nebyly hodnoceny. Výsledné pořadí důležitosti jednotlivých firemních strategií, podle celkové přiřazené váhy dané strategie je uveden v tabulce 6.1, jak pro celý zkoumaný soubor, tak pro jednotlivých velikostí organizací.

Tabulka 5: Pořadí firemních strategií [vlastní zpracování]

	Celý soubor	méně než 50	50 - 250	251 a více
1.	Produktivita	Kvalita	Produktivita	Produktivita
2.	Snižování nákladů	Inovace	Snižování nákladů	Snižování nákladů
3.	Kvalita	Rozšiř. trhů	Rozšiř. trhů	Inovace
4.	Rozšiř. trhů	Produktivita	Kvalita	Kvalita
5.	Inovace	Snižování nákladů	Inovace	Rozšiř. trhů
6.	Pracovní síla	Pracovní síla	Pracovní síla	Pracovní síla

Jak lze vidět v tabulce 5, produktivita a snižování nákladů jsou nejdůležitější podnikové strategie. Vzhledem k tomu, že produktivita je z velké části ovlivněna výší nákladů a mezi produktivitou a snižováním nákladů existuje nepřímá úměrnost, lze konstatovat, že snižování nákladů je pro zkoumaný vzorek firem rozhodující strategií.

Z výsledků této části výzkumu vyplývá, že podniky si již dostatečně uvědomují důležitost efektivního nákladového řízení a nutnosti snižování nákladů, jako nutné podmínky podnikové konkurenceschopnosti.

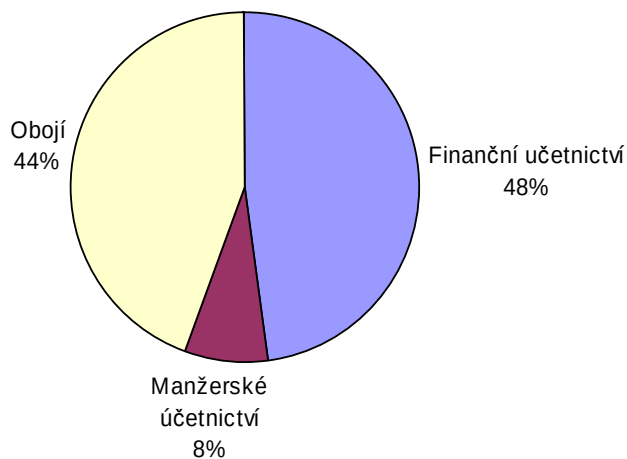
6.4.5.3 Struktura nákladů organizace

První otázka v této části výzkumu se netýkala přímo struktury nákladů dotazovaných organizací, ale kladla si za úkol zjistit jaké zdroje informací o nákladech jsou v jednotlivých organizacích k dispozici. Cílem bylo zejména stanovit podíl v jakém jsou využívány informace finančního účetnictví a v jaké míře firmy využívají vlastní manažerské účetní informace.

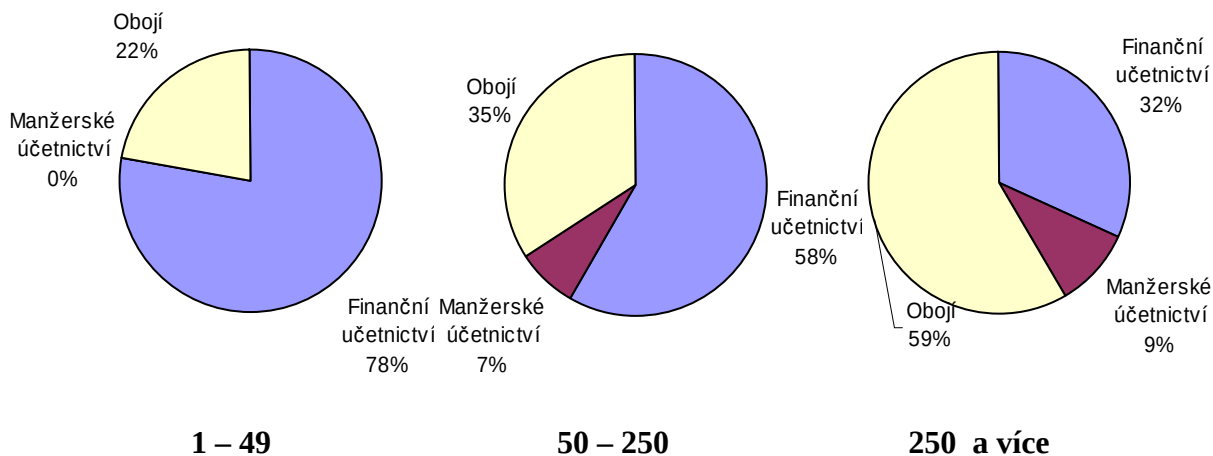
Vzhledem k tomu, že značná část organizací využívá informace jak z finančního tak z manažerského, je i tato možnost ve vyhodnocení zohledněna. Výsledky této otázky jsou zpracovány na obrázku 23. a 24.

Obr. 23: Používané zdroje informací o nákladech [vlastní zpracování]

	M	S	V	Celek
Finanční účetnictví	7	32	17	56
Manžerské účetnictví	0	4	5	9
Obojí	2	19	31	52



CELÝ ZKOUMANÝ SOUBOR

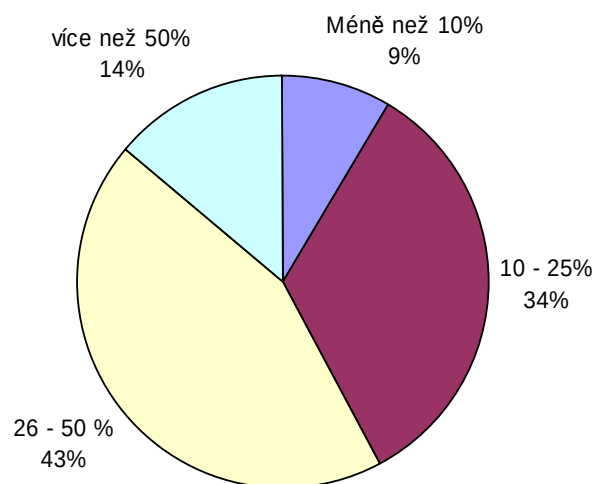
Obr. 24: Používané zdroje informací o nákladech [vlastní zpracování]

Další otázkou, která se již konkrétně týká struktury nákladů organizace, je otázka, která zjišťuje podíl režijních nákladů na celkových nákladech organizací ve zkoumaném vzorku firem. Firmy měly stanovit procentní podíl režijních nákladů a pokud by neměly k dispozici relevantní informace, stanovily tento podíl zařazením do některé z kategorií. Počet firem v jednotlivých kategoriích podílu režijních nákladů je znázorněn na obrázku 25.

Pokud pro podniky, které stanovily podíl režijních nákladů pouze přiřazením do některé z kategorií, stanovíme střední hodnotu zvoleného intervalu a vypočítáme aritmetický průměr takto získaných hodnot a hodnot stanovených přesným procentním podílem, aritmetický průměr podílu režijních nákladů pro podniky do 50 zaměstnanců je 29 % a pro podniky s 50 – 250 a shodně pro podniky s více než 250 zaměstnanci 34%.

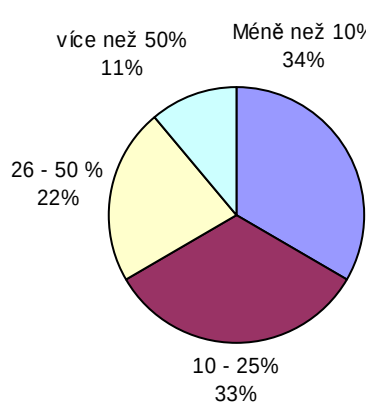
Vzhledem k předpokládané nejednotnosti definice režijních nákladů, lze předpokládat, že tento podíl byl u jednotlivých organizací stanoven v rozdílném pojetí a je navíc zkreslen o rozdílný podíl subdodávek u jednotlivých firem, jejichž cena je automaticky řazena mezi přímé náklady, nelze tento výsledek jakkoliv zobecnit a interpretovat. Může ale nastínit s jakými podíly režijních nákladů dnes organizace pracují.

Obr. 25: Počet podniků ve zkoumaném souboru dle podílu režijních nákladů [vlastní zpracování]

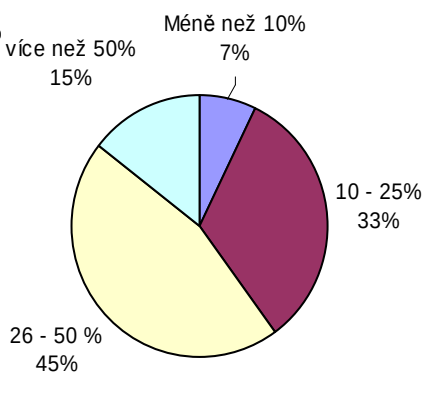


CELÝ ZKOUMANÝ SOUBOR

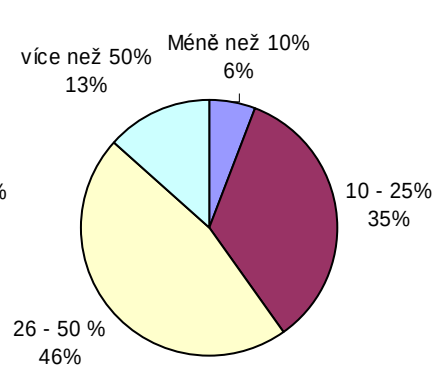
	M	S	V	Celek
Méně než 10%	3	4	3	10
10 - 25%	3	18	18	39
26 - 50 %	2	25	24	51
více než 50%	1	8	7	16



1 – 49



50 – 250

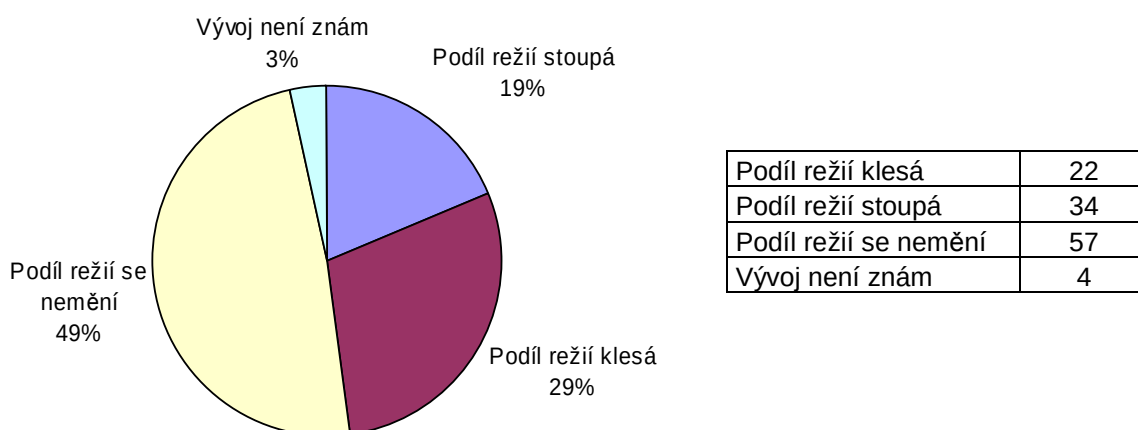


250 a více

Pro účely zjištění struktury nákladů organizace je důležité nejenom zjištění absolutního podílu přímých a režijních, ale i tendenci vývoje tohoto podílu. Tato tendence byla předmětem další otázky, která je vyhodnocena na obrázku 26. V tomto

případě, bylo vyhodnocení provedeno pouze za celý zkoumaný soubor, protože členění dle velikosti podniků se jeví jako irelevantní.

Obr. 26: Vývoj podílu režijních nákladů [vlastní zpracování]



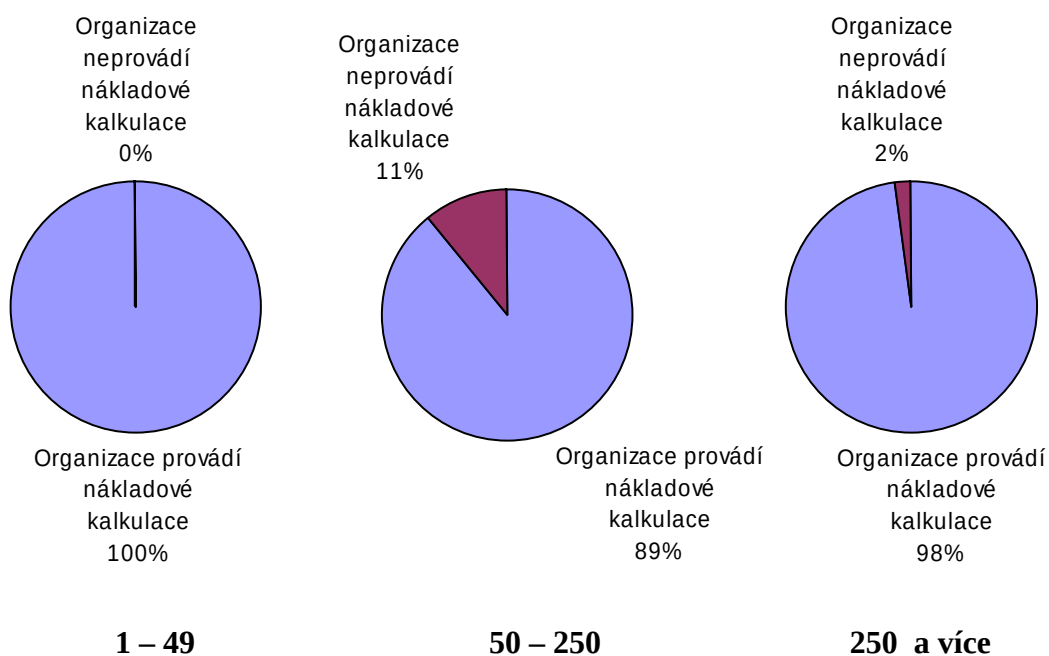
Tyto výsledky byly poněkud odlišné než očekávání, protože dle teorie je známo, že podíl režijních nákladů má tendenci se v čase zvyšovat. Tento výsledek, kdy je podíl podniků, kde režijní náklady mají tendenci klesat vyšší, než podniků s rostoucím podílem režijních nákladů, je způsoben pravděpodobně větší mírou využívání komplexnějších subdodávek a vyšším tlakem na snižování nákladů ze strany managementu organizací v současném podnikatelském prostředí.

6.4.5.4 Nákladové kalkulace

Další část dotazníkového šetření se zaměřila na nákladové kalkulace, které jsou využívány organizacemi podrobenými výzkumu. První otázkou zde bylo, zda organizace provádí nákladové kalkulace. Vyhodnocení otázky je uvedeno na obrázku 27.

Obr. 27: Podíl podniků provádějících nákladové kalkulační [vlastní zpracování]**CELÝ ZKOUMANÝ SOUBOR**

	M	S	V	Celek
Organizace provádí nákladové kalkulace	9	49	52	110
Organizace neprovádí nákladové kalkulace	0	6	1	7



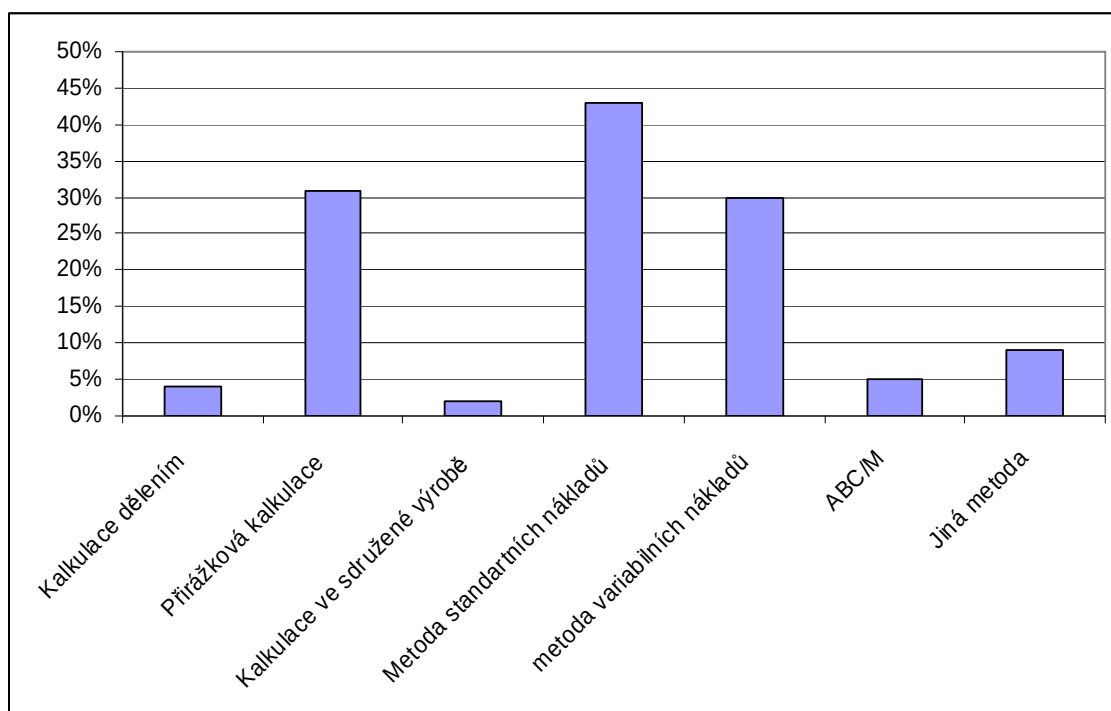
V další otázce byly firmy dotazovány, které z uvedených metod nákladových kalkulací využívají. Protože velký podíl dotazovaných firem využívá více než jednu metodu kalkulací, byla pro vyhodnocení této otázky využita jiná metoda. Obrázek 28.

znázorňuje procentní podíl firem využívajících danou kalkulační metodu a jejich absolutní počet.

Z vyhodnocených odpovědí lze ale jednoznačně určit podíl v jakém jsou využívány jednotlivé metody kalkulací zejména je metoda ABC/M, která je předmětem zkoumání této práce.

Výsledky zjištěné v této otázce lze využít k rozhodnutí o Hypotéze H1: Procesní řízení nákladů je využíváno u méně než 10 % českých organizací. Výsledek výzkumného šetření, kde bylo zjištěno, že ve zkoumaném vzorku organizací pouze 5% z nich ABC/M využívá, nám potvrzuje platnost této hypotézy.

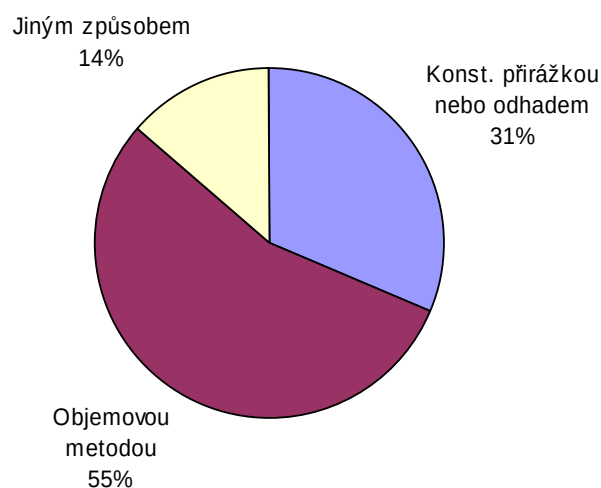
Obr. 28: Využití kalkulačních metod ve zkoumaném vzorku organizací [vlastní zpracování]



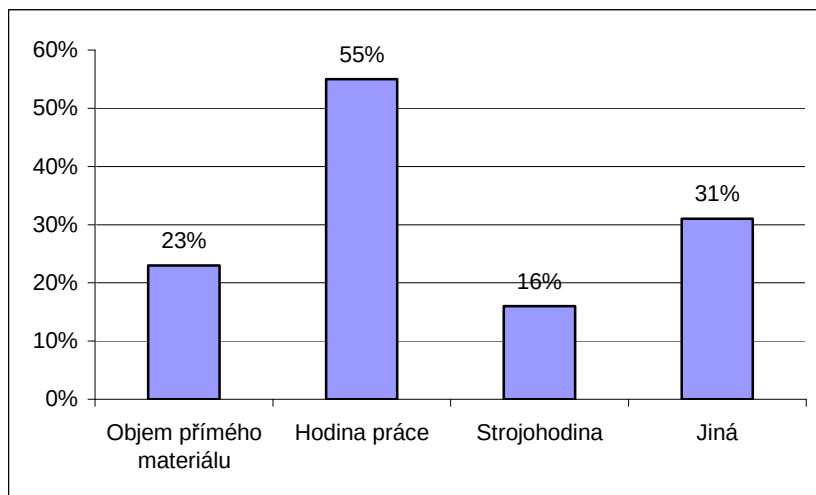
	Počet firem
Kalkulace dělením	5
Přirážková kalkulace	36
Kalkulace ve sdružené výrobě	2
Metoda standardních nákladů	50
Metoda variabilních nákladů	35
ABC/M	6
Jiná metoda	11

Z výše uvedeného důvodu je vhodné zjistit, jak jsou alokovány režijní náklady na nákladové objekty. Tato informace může zpřesnit rozčlenění nákladových kalkulací. Způsoby byly rozčleněny do tří kategorií. V první kategorii jsou případy, kdy jsou režie alokovány pomocí konstantní přírážky nebo odhadem na základě zkušeností z minulosti. Ve druhé kategorii jsou případy, kdy jsou náklady alokovány pomocí rozvrhové základny (báze) a ve třetí skupině jsou ostatní metody, mezi kterými je i alokace používaná v ABC/M systémech. Výsledky jsou znázorněny na obrázku 29.

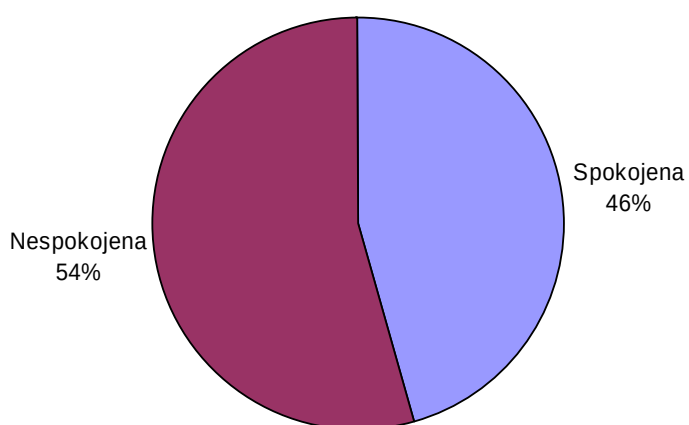
Obr. 29: Alokace režijních nákladů u zkoumaného vzorku organizací [vlastní zpracování]



Další otázkou zjišťovanou ve výzkumu byla otázka týkající se rozvrhové základny používané při použití alokace pomocí rozvrhové základny. I v tomto případě je u části organizací využívána více než jedna rozvrhová základna v případě, že kalkulace je víceetapňová. Obrázek 30 znázorňuje jaké procento organizací využívá jednotlivé rozvrhové základny v případě, že alokuje náklady pomocí rozvrhové základny (báze). Nejvyužívanější rozvrhovou základnou je ve zkoumaném vzorku hodina práce.

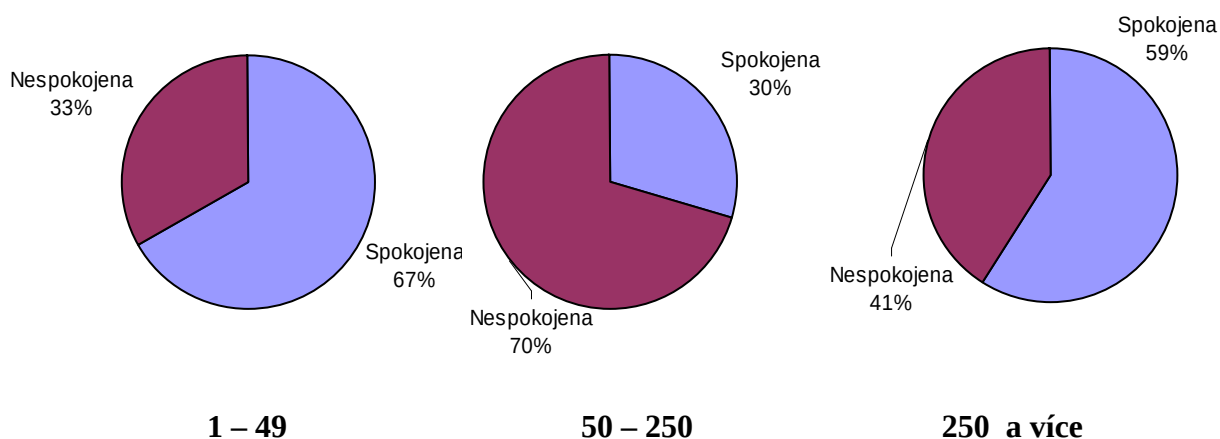
Obr. 30: Využívané rozvrhové základny [vlastní zpracování]

Další otázkou, která byla předmětem výzkumu je otázka, zda je organizace spokojena se současnou situací řízení nákladů. Výsledky jsou uvedeny na obrázku 31. a 32.

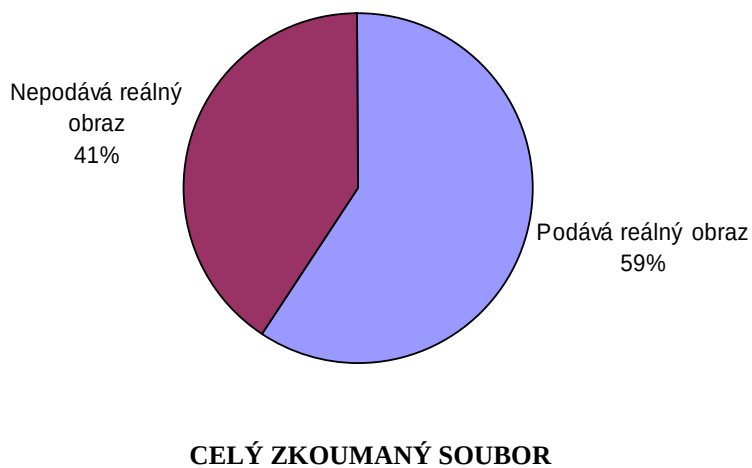
Obr. 31: Spokojenost s úrovní nákladového řízení [vlastní zpracování]

CELÝ ZKOUMANÝ SOUBOR

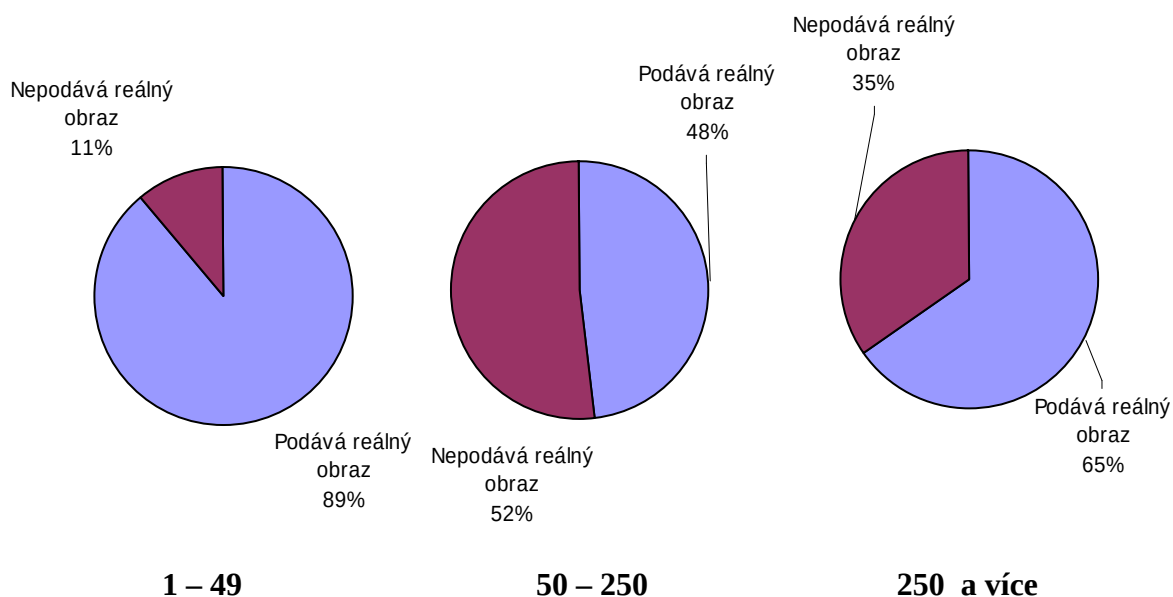
	M	S	V	Celek
Spokojena	6	16	30	52
Nespokojena	3	38	21	62

Obr. 32: Spokojenost s úrovní nákladového řízení [vlastní zpracování]

Další posuzovanou otázkou bylo, zda se organizace domnívají, že jejich systém nákladových kalkulací podává reálný obraz o výši nákladů na nákladové objekty. Vyhodnocení je znázorněno na obrázku 33. a 34.

Obr. 33: Názor organizací na systém nákladových kalkulací [vlastní zpracování]

	M	S	V	Celek
Podává reálný obraz	8	26	34	68
Nepodává reálný obraz	1	28	18	47

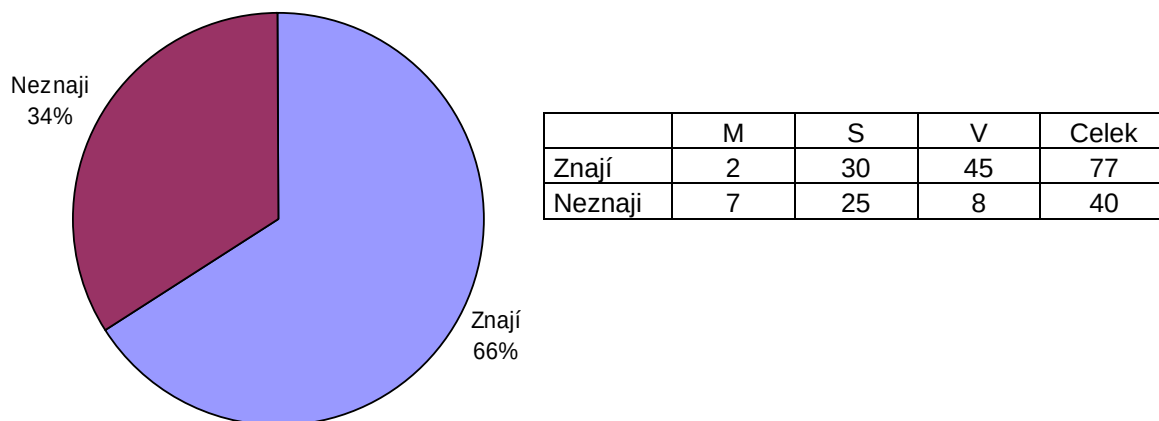
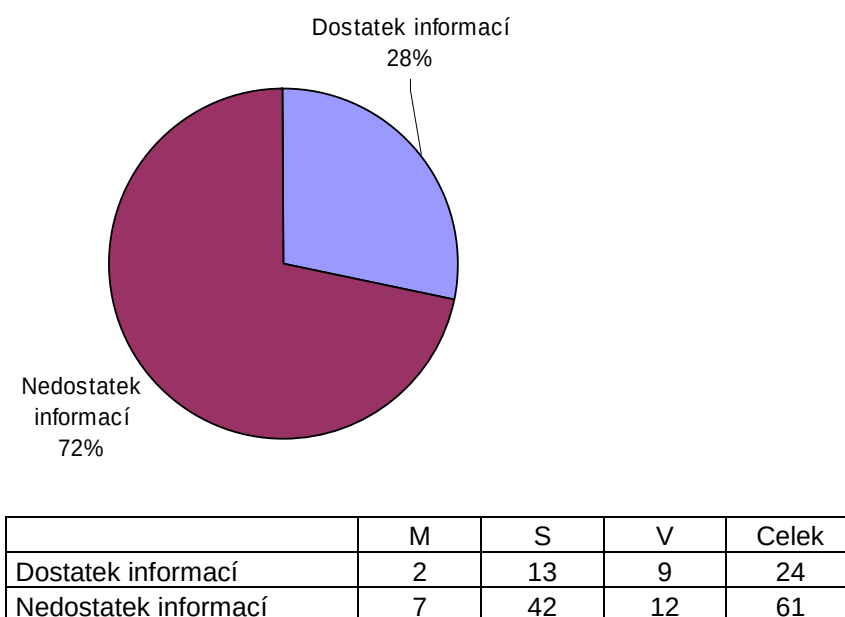
Obr. 34: Názor organizací na systém nákladových kalkulací [vlastní zpracování]

6.4.5.5 Procesní řízení nákladů (ABC/M)

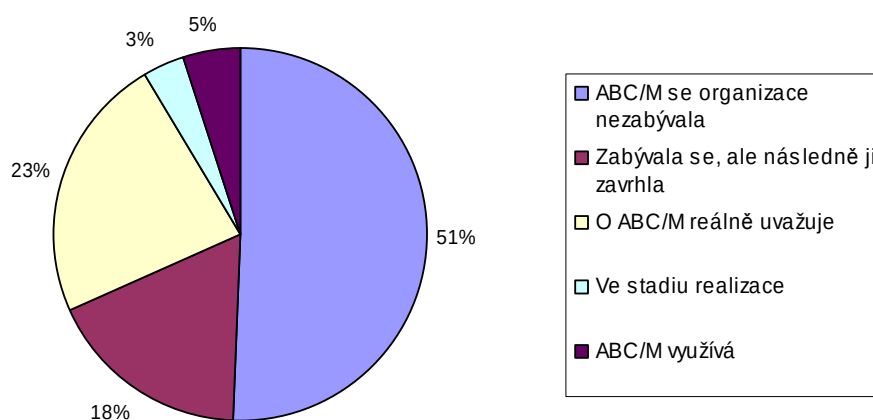
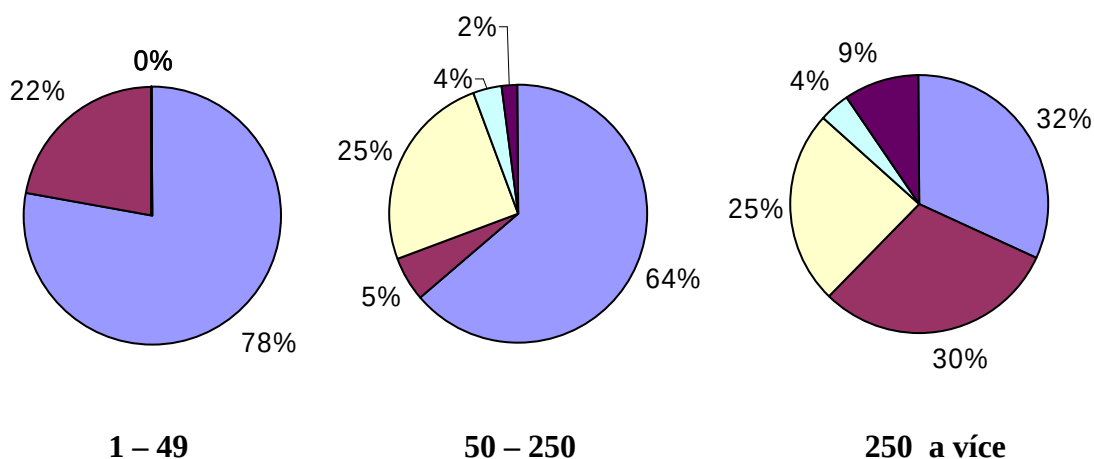
Poslední část výzkumu, která se týká procesního řízení nákladů, je z hlediska cílů výzkumu nejdůležitější, protože odpovídá na otázky, které byly stanoveny na počátku a týkají se zejména míry využitelnosti ABC/M, důvodů, které organizace vedly.

První otázka zjišťuje obecné povědomí o existenci ABC/M tedy, zda je organizaci znám pojem Activity-Based Costing. Vyhodnocení je na obrázku 35.

Z obrázku 35 je patrné, že znalost metody ABC/M roste s velikostí organizace, tj. že větší organizace jsou lépe informovány o ABC/M než ty menší. Další byla otázka, zda jsou organizace dostatečně informovány o výhodách ABC/M, tedy nejenom jestli metodu znají, ale zda jsou obeznámeny s přínosy, které její implementace může v organizaci mít. Výsledky jsou znázorněny na obrázku 36.

Obr. 35: Podíl organizací, která znají ABC/M [vlastní zpracování]**Obr. 36: Podíl organizací, které jsou informovány o výhodách ABC/M [vlastní zpracování]**

Jak vyplývá z obrázku 37 podíl organizací, které jsou dostatečně informovány o výhodách ABC/M je nižší, než podíl organizací, které metodu znají. Z toho vyplývá, že organizace se tedy potýkají s nedostatkem využitelných informací o ABC/M.

Obr. 37: Přístup organizací k ABC/M [vlastní zpracování]**CELÝ ZKOUMANÝ SOUBOR**

Z vyhodnocení je jasné patrné jaký přístup organizace zaujímají k využití ABC/M systému. Zajímavým výsledkem je relativně vysoký podíl organizací, které o implementaci ABC/M uvažovaly, ale následně implementaci zavrhl. Organizace to zdůvodňují zejména náročností metody na rozsah zpracovávaných dat, nedostatečné předpoklady, špatná IS, široký sortiment výrobků a sérií, nevhodný charakter výroby případně nízký podíl režijních nákladů. Důvodem, proč se organizace metodou nikdy nezabývala je především její neznalost, nedostatek informací o využití metody, případně nesamostatnost vedení z důvodu rozhodnutí vlastníka společnosti.

Vyhodnocení další části výzkumu, který se týká konkrétně metody ABC/M byl komplikován faktem, že ve zkoumaném vzorku bylo hodnoceno pouze 6 organizací. Z tohoto důvodu zde nebudou výsledky kvantitativně vyhodnoceny, ale pouze popsány.

Otázka 6 se zabývala důvody, které organizace vedly k implementaci ABC/M. V této otázce se podařilo získat odpovědi od osmi organizací, tedy i dvou organizací, které jsou ve stadiu realizace ABC/M. Důvody, které organizace vedou k implementaci jsou seřazeny dle četnosti v odpovědích a toto pořadí tedy ukazuje jejich důležitost u zkoumaného vzorku.

Tabulka 6: Důvody implementace ABC/M [vlastní zpracování]

	Důvod implementace	Četnost
1.-2.	Původní systém neodrážel rozdíly v provádění výkonů	6
1.-2.	Zlepšení kvality informací o výkonech	6
3.	Potřeba měnit ceny v důsledku větší konkurence	5
4.	Nutnost snižovat náklady	4
5.-6.	Růst inovačních činností	1
5.-6.	Změny v procesech tvorby výkonů	1

6.4.5.6 Závěry plynoucí z výsledků kvantitativního výzkumu a rozhodnutí o hypotézách

Výsledky kvantitativního výzkumu potvrdily některá očekávání, zejména Hypotézu H1 o nízké míře využití ABC/M v českých organizacích. I když výsledky nebyly plně statisticky interpretovány, posloužily k seznámení se se současným stavem nákladového řízení v českých organizacích a jeho dílčí výsledky budou dále využity při tvorbě metodiky implementace. Důležitou informací je také skutečnost, že pouze 46% českých organizací je spokojeno s úrovní svého nákladového řízení. Tento výsledek potvrdil hypotézu H2, která předpokládala nadpoloviční nespokojenost s úrovní nákladového řízení. Tato skutečnost poukazuje na možnosti, které se firmám nabízejí implementací ABC/M. Vzhledem k faktu, že získané dotazníky neobsahovaly dostatečné poznatky o potřebnosti metodiky implementace, která byla testována v hypotéze H3, nabyly tyto výsledky z tohoto důvodu hodnoceny a tedy nelze rozhodnout o platnosti této hypotézy, i když lze předpokládat, že určitý podíl organizací

není schopno ABC/M využívat z důvodů nedostatku znalostí o metodě a možnostech její implementace.

6.5 ABC systém a jeho implementace

6.5.1 Základní terminologie

Jak již bylo výše uvedeno, v tuzemských literárních zdrojích, dochází v značné míře k nejednotnosti v používání terminologie v oblasti ABC/M. V této části práce bude proveden popis jednotlivých termínů, budou srovnány a bude navržena unifikace v translaci těchto výrazů. Některé prvky ABC terminologie zatím nemají český ekvivalent. U těch bude navržena česká verze termínu.

Výrazné rozdíly v pojetí translace termínu z oblasti ABC/M je patrné již u samotného překladu názvů jednotlivých metod. V praxi bývají termíny přejímány často v původní anglické podobě, ale pro vědecké a pedagogické účely vznikl požadavek nelézt české ekvivalenty. Komplexní překlad terminologie byl zpracován kolektivem autorů z VŠE Praha[20]. V tabulce 7 je uveden přehled českých ekvivalentů termínů z oblasti ABC/M.

Tabulka 7: České ekvivalenty k termínům z ABC/M dle literatury [vlastní zpracování]

Activity-Based Costing	Kalkulace s přiřazováním nákladů podle aktivit
Activity-Based Management	Řízení založené na analýze aktivit
Cost Driver	Vztahová veličina nákladů
Cost Pool	Skupina nákladů

Šoljaková [34], která pracovala i na předešlém titulu [20], ale používá i jiné verze překladu. ABC nazývá kalkulací na základě dílčích aktivit a ABM překládá jako řízení na základě dílčích aktivit.

Synek [33] překládá ABC jako kalkulaci nákladů podle elementárních procesů a ABM jako management procesů. Procesnímu řízení nákladů se věnuje jen okrajově, ale přesto formuluje vlastní překlady termínů.

Staněk [32] používá zcela originální terminologii. Procesním řízením nákladů nazývá obecně ABC i ABM (tento termín je používán i v této práci) a Cost Driver překládá jako příčinu. Activity Rate je překládána jako cena příčiny. Autor ve své práci nevychází z anglické terminologie, ale na základě svých praktických zkušeností definuje vlastní termíny a pojmy.

Na základě výše popsané nejednotnosti dochází k tomu, že česká terminologie není používána v praxi, z toho důvodu, že nejednotné termíny jsou neexaktní a mohou vést k nedorozuměním. Na základě komparace jednotlivých termínů a v jejich originálním i českém znění a ve snaze po co největší jednoduchosti a zřetelnosti, byly navrženy české ekvivalenty pro anglické termíny v oblasti ABC/M, které budou v dalších částech práce použity (tab.8)

Tabulka 8: České ekvivalenty k termínům z ABC/M [vlastní zpracování]

Activity-Based Costing and Management	Procesní řízení nákladů
Activity-Based Costing	Kalkulace podle aktivit
Activity-Based Management	Řízení podle aktivit
Cost Driver	Vztahová veličina
Cost Pool	Celkové náklady na aktivitu
Cost Object	Nákladový objekt
Output Measure	Míra výkonu aktivity
Activity Cost Matrix	Matice nákladů aktivit
Activity Rate	Jednotkové náklady aktivity

6.5.2 Metodika implementace ABC/M v průmyslovém podniku

Vytvoření metodiky implementace ABC/M patří mezi tvůrčí cíle této disertační práce. Informace, které byly nezbytné pro vytvoření této metodiky, byly získány jednak z odborné literatury, kde ji detailně popisují zejména Cookins[1] a Glad a Becker [4]. Tyto teoretické poznatky byly popsány v kapitole 3.6. Dále byly využity poznatky získané autory implementace ABC ve společnosti Tusculum, která byla popsána v předešlé případové studii. Metodika implementace byla následně verifikována v praktických podmínkách společnosti Magneton, a.s., Kroměříž. Kde byl v období červenec – listopad 2004, provedena pilotní implementace ABC. Poznatky z praktické

realizace implementačního projektu byly zobecněny, konfrontovány s předchozími dvěma informačními zdroji a zahrnuty do formulované metodiky.

6.5.2.1 Konfrontace teoretických poznatků a výsledků výzkumu v oblasti metodiky implementace ABC/M

Z konfrontace teoretických poznatků získaných z odborné literatury a z praktických zkušeností podniků, u kterých byl proveden kvalitativní výzkum, vyplývají značné odlišnosti jak mezi teorií a praxí, tak mezi jednotlivými praktickými případy.

Základní metodika implementace popsaná v odborné literatuře je u různých autorů velice podobná, zejména z pohledu časové návaznosti a souslednosti jednotlivých kroků implementace. Návaznost jednotlivých fází implementace musí respektovat jejich logickou souslednost. Výraznější rozdíly lze identifikovat v míře detailnosti jednotlivých pojetí. Lze konstatovat, že míra této detailnosti je přímo úměrná velikosti podniku. Malé podniky dokáží implementovat ABC/M v relativně nízkém počtu fází implementačního projektu a realizace systému bývá méně časově náročná z důvodu menšího objemu zpracovávaných dat a nižšího počtu režijních činností. U velkých podniků se jeví jako nutné provádět dodatečné činnosti, které počet fází implementace zvyšují. Realizaci také komplikují komunikační problémy mezi pracovníky odpovědnými za jednotlivé režijní činnosti, čímž vzrůstají nároky na kvalitu sdílení informací a komunikaci mezi těmito jednotkami.

6.5.2.2 Tvorba ABC/M systému z hlediska posloupnosti jednotlivých fází

Teoretické modely implementace ABC/M systému vesměs předpokládají jednotnou posloupnost implementačních fází, tj. že systém bude budován směrem zdola nahoru, tedy že nejdříve dojde k vytvoření základní ABC kalkulace výrobků, která pak bude rozvíjena k dalším možnostem využití ať už se jedná o ABM nebo ABB. Toto tvrzení vychází z předpokladu, že je nezbytné nejdříve vytvořit systém nákladových výkazů a analýz, které využívají celopodnikový ABC systém a až poté použít výsledky tohoto systému. To znamená nejdříve vykalkulovat náklady na různé druhy výstupů (nákladových objektů) a poté rozvinout stávající ABC systém do operativního řízení a na jeho základě budovat ABM. Aplikace ABM vyžaduje více detailnější informace o nákladech ale také vyprodukuje využitelnější informace než ABC systém.

Výše uvedený přístup je komplikován skutečností, že většina organizací, dříve než k přistoupení k tvorbě ABC/M systému, formuluje požadavky, které by měl systém v budoucnu plnit. Tedy nejdříve jsou specifikovány očekávané výstupy a až poté dochází k samotné implementaci ABC. Toto velice často vede k tomu, že k implementaci ABC/M dochází v opačné posloupnosti kroků, než bylo definováno v předchozím případě a systém je budován směrem odshora dolů. Tedy nejdříve ABM, případně ABB a na základě jejich potřeb je strukturována ABC kalkulace a soustava aktivit.

Tento opačný postup je velice častý i u českých organizací, jak bylo zjištěno ve výzkumné části práce. Tento postup byl aplikován i v případě společnosti Tusculum, a.s., kde byl primárním cílem implementace systému jeho využití pro tvorbu rozpočtů. Obecně lze konstatovat, že v podmínkách českých organizací je rozpočtům přikládána vyšší důležitost než kalkulacím a toho plyne větší preference tohoto způsobu implementace ABC/M. Tento způsob ABC/M implementace sebou ovšem nese riziko. V případě, že postupujeme od rozpočtových potřeb směrem ke kalkulacím, tedy procesy rozkládáme na jednotlivé aktivity se snahou o zachování integrity jednotlivých rozpočtů, tak jak byly primárně definovány, může dojít k nevhodným definicím aktivit, které takto sice odpovídají potřebám rozpočtů, ale neodpovídají skutečné struktuře relevantních aktivit, tak jak v organizaci probíhají.

6.5.2.3 Fáze tvorby ABC/M systému z hlediska času

Na základě kvalitativního výzkumu bylo zjištěno, že pro organizace je důležité členění implementace do fází podle jejich výstupu resp. podle toho jaká je aktuální využitelnost dílčího ABC/M „polotovaru“. Podle tohoto širšího pojetí, můžeme implementaci rozčlenit do tří fází (obr. 38):

1. Analytická „před-implementační“ fáze

Dříve, než organizace přistoupí k samotné implementaci ABC/M, je nutné položit si otázku: „Proč se organizace rozhodla ABC/M využívat ? “. Je nutné stanovit k jakému účelu bude organizace ABC/M systém využívat, zda je vůbec možné ABC/M v organizaci implementovat a zda přínosy využití systému budou vyšší než náklady

vyvolané implementací a provozem ABC/M systému. Do této fáze lze zařadit všechny činnosti, které organizace provádí před samotným započítáním implementace.

Z praktických zkušeností podniků, zjištěných v kvalitativním výzkumu a také ze zkušeností získaných během verifikace metodiky ve společnosti Magneton vyplývá, že klíčovou překážkou při této fázi je schopnost přesvědčit pracovníky jednotlivých podnikových činností, kteří budou v budoucnu ABC/M využívat, případně jejich participace bude pro využití systému nezbytná o logice, využití a přínosech systému. V praxi se osvědčil postup, kde je v první fázi sestaven malý tým pro návrh implementace, jehož členové budou reprezentovat všechny klíčové procesy a funkce, které se budou podílet na tvorbě ABC systému.

Dalším důležitým faktorem úspěšnosti implementace ABC/M je stanovení časové náročnosti projektu. Měly by být jasně stanoveny termíny pro realizaci jednotlivých fází implementace. V odborné literatuře i odborníky z praxe je doporučována co nejrychlejší zprovoznění ABC/M systému v zjednodušené podobě, aby výstupy systému mohly být co nejdříve analyzovány a takto získané informace využity pro další zdokonalení a rozšíření systému.

2. Implementační fáze

Implementační fáze představuje samotný proces tvorby ABC/M systému jehož výstupem je funkční systém, který poskytuje ty informace, které jsou od něj vyžadovány a které byly specifikovány v před-implementační fázi. Do samotné implementační fáze můžeme zařadit definování aktivit, definici nákladových objektů a účtů aktivit, přiřazení nákladů aktivitám, přiřazení nefinančních informací aktivitám, klasifikace aktivit, výpočet jednotkových nákladů aktivit, kalkulace nákladů na nákladové objekty a identifikace neefektivního vynakládání zdrojů.

Tyto jednotlivé kroky se v této fázi týkají tvorby strategického modelu, případně tvorby podmínek a cest pro tok nákladů v budoucím operativním ABC/M systému.

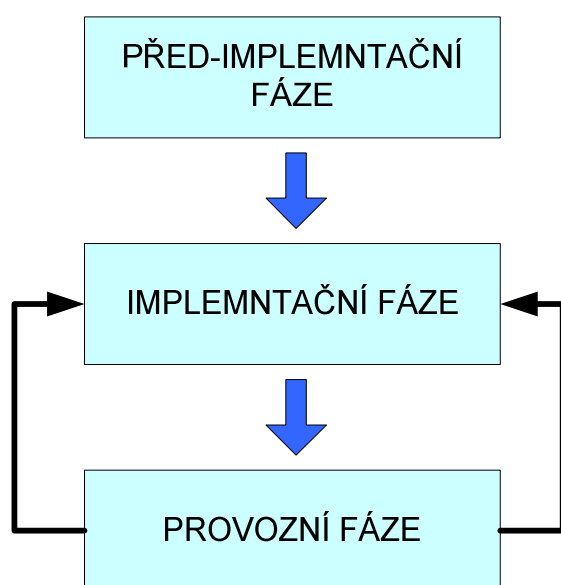
3. Provozní fáze

V této fázi již byl ABC/M systém vytvořen a je využíván k účelu, pro který byl vytvořen. V této fázi probíhají podobné operace týkající se toku nákladů jako u implementační fáze s tím rozdílem, že zde probíhá již vše automaticky, dle dříve

vytvořených pravidel a s pomocí softwarových nebo jiných prostředků. Na operativní bázi.

Důležitým faktem je i to, že ani v této fázi nelze konstatovat, že byla tvorba ABC/M systému definitivně ukončena. ABC/M systém by měl být neustále přizpůsobován novým požadavkům jeho uživatelů a zdokonalován z hlediska skutečného toku nákladů v organizaci. Tato skutečnost vyžaduje existenci zpětné vazby mezi provozní a implementační fází, kdy jsou technické poznatky z provozní fáze tvorby ABC/M systému využívány pro zdokonalování architektury systému vytvořené v implementační fázi.

Obr. 38: Fáze tvorby ABC/M systému z hlediska času [vlastní zpracování]



6.5.2.4 Fáze tvorby ABC/M systému z hlediska jeho komplexnosti

Jedná se o rozlišení ABC/M systémů z hlediska toho v jakém rozsahu byl systém implementován. Toto rozlišení z části odpovídá členění na strategický a operativní ABC/M systém. Strategické systémy můžeme nazvat nekomplexními, protože pracují jen s dílčí částí podnikových výkazů a jeho výstupy nelze komplexně využít pro řízení, rozpočetnictví a plánování. Opakem strategického modelu jsou modely operativní, které jsou komplexně implementovány do podnikového

informačního systému a jsou provozovány v reálném čase. Tyto systémy jsou náročné na rozsah zpracovávaných dat a vyžadují odpovídající softwarové prostředky.

6.5.2.4.1 Pilotní ABC/M model

Pilotní ABC/M model bývá prvním dílčím krokem při implementaci systému. Bývá zpracováván v před-implementační fázi během několika setkání implementačního týmu. Z praktických zkušeností vyplývá, že je vhodné sestavit tento pilotní model hned na počátku i bez přiřazení nákladů z toho důvodu, aby byl jasně popsatelný cíl celé implementace a aby jednotliví odpovědní pracovníci získali jasnou představu o budoucí struktuře a funkci systému. Existence pilotního modelu značně usnadňuje celý projekt implementace a slouží jako předloha pro další zdokonalování systému.

Tento pilotní projekt může být zpracován ve dvou formách. Buď se jedna o velice jednoduchý nástin systému bez toho, aniž by již on sám pracoval s nákladovými položkami. Nebo jde o prvotní ABC model, kdy již dojde k alokaci nákladů a takto zpracovaný model již může poskytnout informace pro strategické řízení. Zde je opět klíčové časové hledisko a velikost organizace. Samotné přiřazení nákladů aktivitám může být zvláště ve větších organizacích dost komplikované z důvodu vysokého počtu nákladových položek a také zejména z toho důvodu, že ve většině případů nejsou k dispozici informace o nákladech v požadované struktuře, ale bývají často integrované do společných nákladových účtů. V této prvotní fázi bývá největším problémem rozdělení nákladů jedné nákladové položky na více aktivit. Vzhledem k tomu, že ve většině případů nelze zpětně tyto náklady rozdělit na jednotlivé položky, tak jak byly zaúčtovány, je nutné použít některá zjednodušující rozdělení, případně toto rozdělení provést procentním odhadem, což ovšem může vést k značné míře nepřesnosti.

6.5.2.4.2 Strategický ABC/M systém

Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.2.4., strategický ABC/M systém se vyznačuje nižší mírou detailnosti než operativní systém. Strategický ABC/M systém bývá budován po provedení pilotního ABC/M modelu a je také dílčí fází při tvorbě komplexního operativního systému. Vzhledem k tomu, že strategický systém není komplexní, tedy nepracuje se všemi informacemi, které jsou nezbytné pro řízení podnikových činností, pro tvorbu rozpočtů a kalkulací a pro další činnosti, bývá budován paralelně se stávajícími manažerskými informačními prostředky. Vzhledem k tomu, že u

strategického systému neexistují přímé interaktivní vazby s ostatními prostředky PIS¹⁹ je tvorba tohoto systému relativně jednoduchá a může být přizpůsoben požadovaným výstupům bez ohledu na stav a fungování PIS. I přes svoji nekomplexnost je strategický ABC/M model schopen poskytnout velkou část informací, které jinak poskytuje jen operativní systém, ale svojí podstatou mají tyto informace strategický charakter, tj. nelze je využít pro operativní řízení a tvorbu rozpočtů.

6.5.2.4.3 Operativní ABC/M systém

Operativní ABC/M systém tvoří komplexní informační systém, který musí být podpořen odpovídajícím softwarovým řešením. V tomto případě již systém nefunguje nezávisle na tradičních PIS, ale je do těchto systémů implantován a sám tvoří jádro pro všechny informační procesy ve firmě. Jak již bylo řečeno, operativní ABC/M systém pracuje s informacemi v reálném čase, což umožňuje jeho využití pro operativní řízení a plánování. Lze ho využít pro rozpočetnictví, plánování, řízení výroby, identifikaci plýtvání a celou řadu dalších úkolů, které byly výše popsány.

Z hlediska implementace můžou nastat některé komplikace, zejména ve fázi převodu informací ze stávajících informačních systémů do ABC/M systému. Dalším problémem bývá zajištění nefinančních informací, které tento systém vyžaduje. Musí být zajištěno, aby IS dokázal s těmito informacemi operativně nakládat a ty byly pak využitelné v ABC/M systému.

6.5.2.4.4 Lokální a celopodnikový ABC/M systém

Jedno z prvních rozhodnutí, které musí být učiněno v analytické fázi, před započítím samotné implementace je rozhodnutí, zda bude ABC/M systém vytvořen najednou pro celou organizaci nebo zda bude nejdříve vyzkoušen na jedné organizační jednotce a posléze rozšířen na celý podnik.

Organizace většinou usuzují, že funkční ABC/M systém musí fungovat celopodnikově a že „lokální“ systému jsou nevyužitelné. Souvisí to i s tuzemskou potřebou využívání ABC/M systémů pro rozpočetnictví. Zahraniční praxe ale ukazuje,

¹⁹ Podnikový informační systém

že mohou existovat i dílčí implementace, které jsou aplikovány jen v některých organizačních jednotkách podniku, případně pracují jen s dílčími podnikovými procesy.

Kritériem pro rozhodnutí o tom zda implementovat systém celopodnikově nebo zda začít u dílčí organizační jednotky je samotná velikost podniku a jeho organizační členění. U malých a středních podniků je implementace ABC/M v celopodnikovém měřítku relativně stejně složitá, jako by byli její dílčí, „lokální“ podoby. Větší podniky, které jsou navíc organizačně členěny do divizí, jsou pro komplexní implementaci systému natolik rozsáhlé, že je vhodné začít tvořit systém lokálně.

V průběhu verifikace metodiky ve společnosti Magneton se ukázalo jako vhodné vypracovat implementaci nejdříve pro jednu z podnikových divizí. Mezi výhody „lokální“ tvorby ABC/M systému lze zařadit:

- Nižší náročnost na sběr dat
- Rychlejší zprovoznění systému
- Nižší počet zainteresovaných pracovníků
- Jednodušší struktura procesů a aktivit
- Zkušenosti z tvorby modelu lze využít u ostatních organizačních jednotek

Mezi nevýhody lze zahrnout:

- Nekomplexnost
- Nelze využít pro tvorbu rozpočtů podniku
- Nutnost alokace nákladů celopodnikových středisek
- Zhoršená možnost sdílení informací mezi středisky

6.5.2.5 Posloupnost tvorby ABC/M modelů v průběhu implementace a jejich transformace na ABC/M systém

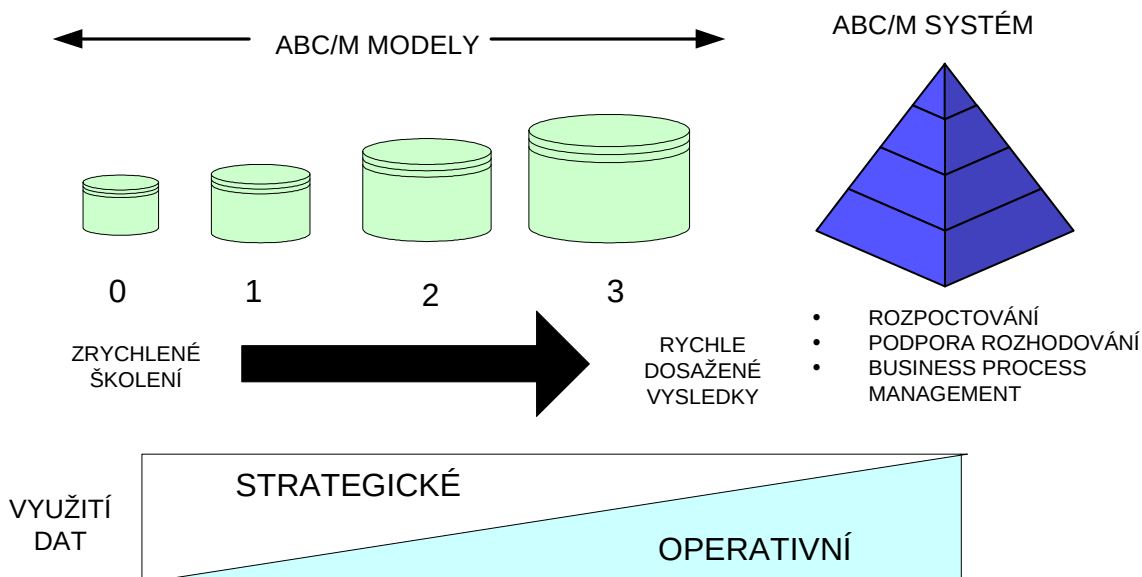
Jak je patrné z předchozích kapitol implementace ABC/M bývá málokdy tvorbou jednoho systému. Vzhledem k tomu, že je nevhodné tvořit přímo operativní model a s přihlédnutím k faktu, že je vhodné zprovoznit systém co nejdříve, v praxi

bývá tvořeno několik ABC/M modelů/systémů, kde poznatky z fungování určitého modelu jsou pak využity pro tvorbu následujícího.

V zahraničí bývá využívána metodika **ABC/M Rapid Prototyping**, čili jakési zrychlená tvorba systému za účelem jeho co nejrychlejšího zprovoznění. Cookins uvádí, že „ABC/M Rapid Prototyping urychluje získávání znalostí o systému a poskytuje vizi“. Tento způsob tvorby ABC/M systému by měl eliminovat to nebezpečí, že prvotní ABC model bude obsahovat více detailů, než je organizace v daném momentě schopna „strávit“. Jedná se vlastně o tvorbu určitého pilotního modelu, který ovšem již pracuje s náklady a může být využit jako zjednodušený strategický systém. Je možné jej zkonstruovat během několika dní. Je také vhodným nástrojem jak eliminovat přirozený strach uživatelů z něčeho nového a usnadnit trénink a zainteresovanost zaměstnanců.

V této fázi je nezbytné rozlišovat ABC/M model a ABC/M systém. Definice modelu a systému je následující: „Model originálu slouží k poznání jeho konstrukce a organizace, ale i změn a jejich podmínek (izomorfní nebo homomorfní zobrazení objektu je jeho modelem“ , „ Systém je uspořádání prvků do vztahů, které z daného souboru prvků tvoří celek „. V našem případě hovoříme o modelu ve fázi pilotního modelu, případně některých strategických modelů. V těchto případech tedy ABC/M tvoří pouze určitou formu zobrazení systému, který je cílem a východiskem projektu implementace. Tvorba modelu je při implementaci neocenitelná jak z výše uvedených důvodů tak také pro rychlé eliminace systémových nedostatků a chyb.

ABC/M Rapid Prototyping je implementační přístup při kterém je počáteční pilotní ABC/M model v krátkém čase přebudováván s použitím stejných nákladových zdrojů, ale v daleko detailnějším rozlišení a vyšší míře detailu. Obrázek 39 představuje postup této metody implementace s vazbami na ostatní aspekty ABC/M. Vzhledem k výše uvedeným výhodám tohoto způsobu implementace, byla tato metoda využita ve formulované metodice implementace, která bude dále popsána.

Obr. 39: ABC/M Rapid Prototyping [1]

6.5.2.6 Obecná formulace metodiky implementace

Na základě výše uvedených přístupů a možností při implementaci ABC/M systému, lze přistoupit k zobecnění získaných poznatků a formulaci obecné metodiky implementace, která bude využitelná jako příručka pro praktické implementační projekty v průmyslových i neprůmyslových podnicích. Z výše uvedených přístupů byly vybrány ty metody a posloupnosti jednotlivých fází, které se na základě získaných praktických a teoretických poznatků jeví autorovi jako nejvhodnější. V případech, kde se jeví vhodné rozhodnout o posloupnosti jednotlivých fází na základě objektivních specifik dané organizace, byla v této metodice zachována možnost volby mezi více způsoby přístupu a tyto alternativní cesty byly v metodice popsány.

Samotná tvorba metodiky implementace byla motivována jednak snahou o co nejdetailnější popis jednotlivých fází a také o co největší srozumitelnost a přehlednost, aby bylo usnadněno jeho využití. Dalším faktorem, který byl brán při tvorbě metodiky v úvahu je jeho popis v co nejširším kontextu činností, které s implementací souvisí. T toho důvodu byly do metodiky implementace zahrnuty i činnosti, které samotné implementaci předcházejí, tak také činnosti, které souvisí s provozováním systému.

Tvorba ABC systému, ve většině případů, nebývá ukončena zprovozněním systému, ale korekce resp. zdokonalování systému probíhají i ve fázi, kdy byla implementace dokončena a systém je již provozován. Při tvorbě metodiky byla přikládána důležitost zejména časovým aspektům implementace, tj. časové návaznosti jednotlivých fází. Z toho důvodu je pro základní struktura implementace převzato výše uvedené členění fází implementace z hlediska času, tedy na fázi analytickou (předimplementační), vlastní implementační fázi a fázi provozní. Takto pojaté členění ABC/M implementace není popsáno v odborné literatuře, ale vyplývá ze širšího pojetí logické posloupnosti kroků implementace a je vhodné pro její popis, z důvodu přehlednosti a z důvodu jasné specifikace výstupů jednotlivých fází implementace, která je důležitá pro praktické využití vytvořené metodiky.

6.5.2.6.1 Analytická (předimplementační) fáze tvorby ABC/M systému

V této kapitole budou popsány všechny činnosti, úkony a zdroje informací, které jsou nezbytné pro přípravu implementace ABC/M systému a které musí být provedeny před tím, než je přistoupeno k samotné realizaci implementace. Obsah této fáze byl již stručně nastíněn v předchozí části práce.

Před samotným popisem analytické fáze implementace, je nezbytné stanovit výstupy této fáze a vymezit hranici mezi před-implementační a samotnou implementační fází. Jak již bylo řečeno pro tvorbu metodiky bude využita metoda ABC/M RP²⁰. Tato skutečnost poněkud komplikuje stanovení jasné hranice mezi před-implementační a implementační fází, protože využití metodiky ABC/M RP předpokládá tvorbu několika následných ABC modelů. Metodika ABC/M RP popisuje již samotnou implementaci. Výstupem před-implementační fáze je pouze prvotní pilotní model, v kterém jsou již obsaženy základní charakteristiky toku nákladů v systému a který bude využit pro seznámení se s budoucím systémem, vymezení oblastí jeho využití a charakteristik provozu systému. Cíle a výstupy před-implementační fáze jsou shrnuty dále:

- Rozhodnout o tom, zda bude ABC/M systém v organizaci implementován

²⁰ *Activitiy-Based Cosing and Management Rapid Prototyping*

- Definování důvodů, které vedou organizace k implementaci ABC/M
- Definovat využití ABC/M systému a jeho přínosů
- Provést nákladovou analýzu implementace a provozu systému
- Personální zajištění implementace a provozu systému

V následující části práce jsou podrobně popsány činnosti, které zahrnuje předimplementační fáze tvorby ABC/M systému:

Rozhodnutí o realizaci ABC/M systému

Je prvním krokem, který musí být proveden před začátkem samotné implementace fáze a také jedním z jejích cílů. Před tím, než organizace přistoupí k jakýmkoliv činnostem, které souvisí s ABC/M, musí specifikovat důvody, které jí vedou k tomu, že se možností ABC/M implementace začala zabývat. Samotné rozhodnutí je možné provést jak před začátkem Analytické fáze tvorby ABC/M systému, tak až po skončení této fáze, kdy již jsou k dispozici veškeré informace nezbytné k tomuto rozhodnutí.

Definování důvodů pro implementaci ABC/M systému

Před započítím implementace ABC/M si organizace musí objasnit důvody, které ji k vedou k tomu, že se metodou začala zabývat. Z výsledku výzkumu vyplývá, že organizace vede k ABC/M důvody jak subjektivní, tak objektivní.

Většina organizací přistupuje k ABC/M na základě objektivních důvodů. Ty většinou znamenají uvědomění si nedostatků současného systému řízení nákladů. Tyto nedostatky se objektivně projevují v některých z uvedených případů:

- Organizace zjišťuje, že náklady na výkony, vyčíslené nákladovým systémem jsou nepřesné
- Organizace nemá dostatečné informace o tom, k jakému účelu jsou režijní náklady vynakládány.

- Organizace není schopna přesně stanovit cenu výkonu, při které daný výkon produkuje zisk
- Organizace není schopna sestavit přesné rozpočty středisek
- Organizace není schopna identifikovat, které režijní činnosti jsou prováděny efektivně

Uvědomění si těchto a některých dalších objektivních nedostatků nákladového řízení, může přivést podnik k rozhodnutí zabývat se implementací ABC/M za předpokladu, že podnik dokáže pomocí ABC/M systému dané nedostatky eliminovat.

V některých případech přistupují k implementaci ABC/M i organizace, které nedostatky současného nákladu nepocítují, ale k implementaci je vedou čistě subjektivní důvody jakými jsou např. snaha o snížení výše režijních nákladů, snaha o zdokonalení současného systému nákladového řízení, snaha vyrovnat se konkurenci v oblasti využití moderních manažerských metod nebo v některých případech i čistě „módní“ okolnosti.

Důvody pro implementaci musí být ale formulovány ne z pohledu nedostatků současného stavu, ale z očekávaných budoucích přínosů implementace ABC/M.

Některé z těchto důvodů, které jsou v praxi uváděny jako příčina implementace ABC/M jsou:

- Zdokonalení nákladové kalkulace produktů,
- Zvýšení přesnosti výpočtu nákladů nákladových objektů, jako jsou zákazníci, produkty nebo procesy
- Tvorba perspektivy procesů a aktivit v organizaci jako protiklad funkční perspektivy
- Lepší pochopení vzniku a nakládání s režiemi v organizaci
- Identifikace životaschopnosti distribučních a marketingových kanálů
- Zjištění ziskovosti zákazníka nebo usnadnění re-engineeringu zákazníků

- Integrace TQM²¹ do nákladového systému organizace
- Integrace času a jiných systémů produktivity do nákladového systému
- Zdokonalení řízení kapitálových nákladů
- Identifikace kapacity a jiných omezení, které mohou existovat
- Získání základny pro lepší odhad budoucích nákladů a rozpočetnictví

Analýza nákladů na implementaci a provoz systému

Součástí před-implementační fáze by měla být i analýza nákladů na samotnou implementaci a provoz ABC/M systému.

Struktura nákladů již byla popsána v kapitole 3.6.1. Z výsledků výzkumu vyplývá, že organizace, které nesestavují analýzu nákladů na ABC/M systém, často implementaci zamítnou, z důvodu obav, že náklady vynaložené spojené se zavedením a provozem systému budou vyšší než očekávané přínosy. Ze zkušeností firem využívajících ABC/M systém ale vyplývá, že realizace tohoto systému je možná i s minimálními vloženými prostředky. Současné obavy firem vyplývají spíše z mýtu, že implementace musí být nepodmíněně spojena s pořízením nákladného ABC/M informačního systému.

Vedle členění nákladů na implementační a provozní náklady je vhodné v před-implementační fázi tyto náklady rozdělit na externí, tj. náklady, které jsou explicitně vynaloženy, např. náklady na externí konzultanty, software aj., a na náklady implicitní, tj. spotřebu vnitropodnikových výkonů. V prvotních fázích tvorby ABC/M systému a zvláště v případě, že uvažujeme pouze s strategickém ABC/M systému, bývají tyto implicitní náklady v minimální výši. Členění nákladů na ABC/M systém je znázorněn na obrázku 40.

²¹ *Total Quality Management*

Obr. 40: Struktura nákladů na implementaci a provoz ABC/M systému [vlastní zpracování]

	Implementační	Provozní
Interní		
Externí		

Efektivnost ABC/M systému

Efektivnost ABC/M systému je základním předpokladem pro jeho implementaci. Přínosy plynoucí z provozu systému musí převážit náklady, spojené s implementací a provozem systému. Jinak je provoz systému nevhodný. Náklady na provoz i implementaci jsou relativně jednoduše vyčíslitelné i v případě, že do nich zahrnujeme spotřebu vnitropodnikových výkonů. Obtížné je ale finanční ocenění přínosů systému. Zde je vhodné definovat výstupy systému a ty srovnat s náklady na provoz systému, tak lze jednoduše posoudit, zda organizaci dané informace a z nich plynoucí efekty stojí za vynaložené prostředky. Konkrétní přínosy již byly výše popsány. I když samotný přínos vyjádřený v peněžních jednotkách většinou nelze předem stanovit. Organizace sama musí posoudit, zda informace, které jsou výstupem systému, jako např. přesnější ocenění produktů, schopnost stanovení ziskovosti zákazníka, či vyčíslení nákladů na jednotlivé aktivity, stojí za vynaložené prostředky a úsilí.

Personální zajištění implementace

Implementace ABC/M vyžaduje zainteresování celé řady interních i externích pracovníků, ze širokého spektra profesí. Jak již bylo uvedeno v před-implementační fázi je vhodné sestavit tým složený z několika lidí, kteří provedou přípravu implementace a

tvorbu pilotního ABC modelu. Vhodná je participace externích konzultantů, kteří mohou docílit zkrácení celkového času nutného k samotné implementaci. Organizace, které provádějí implementaci vlastními silami, mohou zaregistrovat pomalý postup implementace z důvodu neochoty organizace přijímat změny a z nedostatku praktických zkušeností. Bez vnější pomoci se mohou objevit problémy a překážky, jejichž odstranění nebo překonání může značně zkomplikovat proces implementace.

Tým pro před-implementační fázi by měl zahrnovat: ekonomického ředitele nebo nejvyšší osobu odpovědnou za řízení nákladů, který může mít roli určitého supervisita celého projektu, pracovníka ekonomického úseku, který s bude s ABC/M systémem pracovat, externího specialistu, odborníka na IT, který bude odpovědný za softwarovou a provozní část implementace a dále pak pracovníky odpovědné za jednotlivé hlavní podnikové procesy. Velikost tohoto týmu by neměla překročit 7-8 lidí z důvodu urychlení tvorby pilotního modelu a zjednodušení komunikace v týmu.

V implementační a zejména v provozní fázi tvorby ABC/M systému bude s tímto systémem pracovat celá řada dalších pracovníků, od kterých bude vyžadována zejména evidence nefinančních informací, které budou v systému využívány. U těchto pracovníků ale není nutné je komplexně seznamovat s fungováním systému a s průběhem celé implementace, ale bude pro ně dostatečné rámcové zaškolení.

Klíčovou činností v před-implementační fázi je stanovení, které konkrétní osoby, a v jaké míře budou muset být do implementace zainteresovány.

Analýza současného stavu a specifikace budoucího ABC/M systému

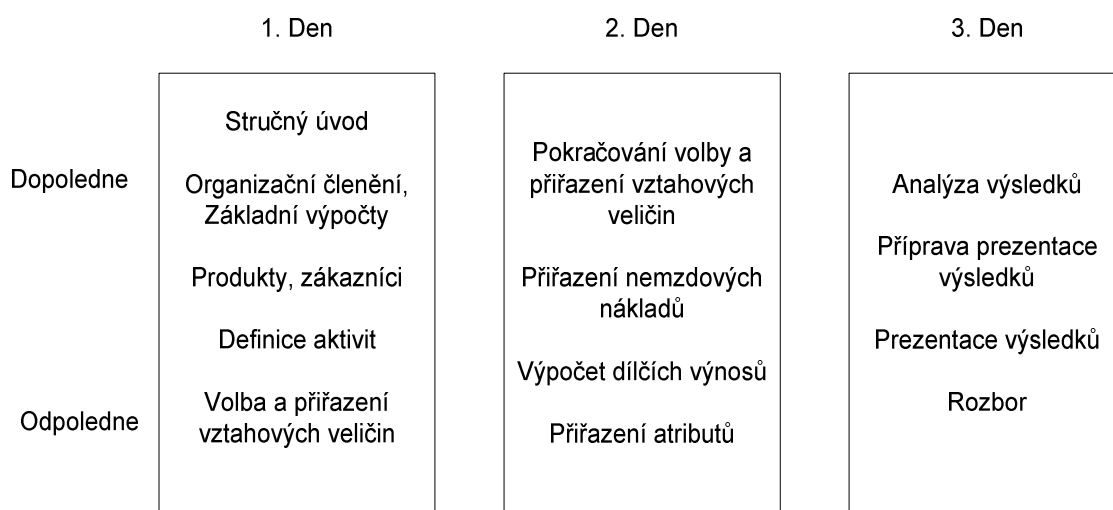
V této části je vhodné provést činnosti, které byly popsány v kapitole 3.6. a které souvisí s analýzou současného provádění podnikových procesů a aktivit a definici strategie společnosti, která úzce souvisí s požadavky na vlastnosti budoucího ABC/M systému.

Tvorba pilotního ABC/M modelu

Pilotní model je výstupem před-implementační fáze a slouží jako předloha pro další rozpracování a finalizaci ABC/M systému. Podstata pilotního modelu a jeho vlastnosti již byly výše popsány.

Při využití ABC/M Rapid Prototyping je pilotní model prvním modelem kterým implementace začíná. Pilotní model lze sestavit během tří denního setkání implementačního týmu. Pracovní plán tohoto setkání je uveden na obrázku 41. Na konci tohoto setkání budou všichni budoucí uživatelé systému pozváni k prezentaci, kde bude vysvětlen princip a postup implementace a objasněn provoz systému v organizaci.

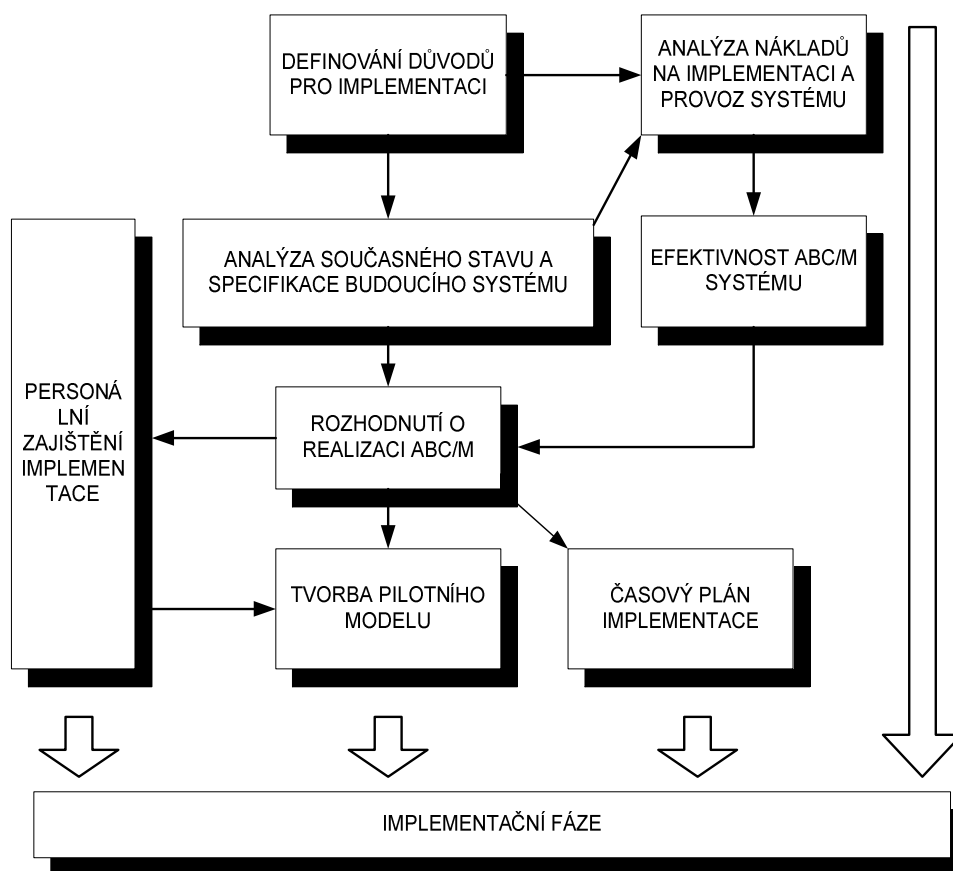
Obr. 41: Třídenní ABC/M RP plán [1]



Při tvorbě metodiky implementace ABC/M a tedy i v této fázi je nezbytné nejenom popsat a vymezit jednotlivé činnosti které musí být v jednotlivých fázích provedeny, ale také vymezit vazby mezi jednotlivými činnostmi a definovat jejich časovou a logickou souvztažnost. Obrázek 42. představuje výslednou před-implementační fázi metodiky tvorby ABC systému. Jednotlivé výše popsané činnosti jsou zde utříděny, jsou definovány vazby mezi nimi a časové hledisko je znázorněno ve vertikální linii s naznačeným směrem. Personální zajištění implementace a tvorba

pilotního modelu jsou výstupy této fáze a budou dále využity v dalších fázích implementace.

Obr. 42: Metodika implementace ABC/M - před-implementační fáze [vlastní zpracování]



6.5.2.6.2 Implementační fáze tvorby ABC/M systému

V této kapitole bude popsána samotná metodika implementace, která může být provedena poté, co byly realizovány činnosti, které jsou obsahem před-implementační fáze tvorby ABC/M systému. Budou podrobně popsány všechny činnosti, které musí být realizovány v průběhu implementace, popsány jejich časové a logické vazby a specifikován výsledný produkt implementačního procesu. Pro implementaci bude použit postup ABC/M Rapid Prototyping, který se vyznačuje rychlou transformací pilotního ABC/M modelu, který je v několika fázích transformován ve finální ABC/M systém.

Cílem implementační fáze je vytvoření funkčního ABC/M systému v takové podobě a s takovými vlastnostmi, které byly předem definovány v analytické fázi, a který bude plnit ty funkce, kvůli kterým byl vytvořen.

V implementační fázi budou využity výsledky a výstupy před-implementační fáze. Zejména se jedná o sestavený pilotní model a ABC implementační tým, který bude za tvorbu a zprovoznění systému odpovědný. Dále budou popsány jednotlivé kroky a činnosti, které jsou součástí implementačního procesu.

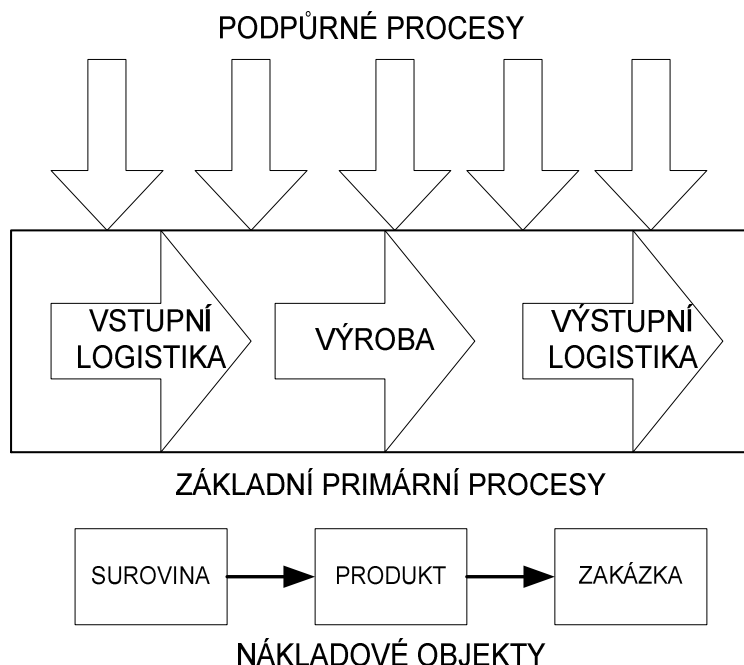
Definice aktivit a nákladových objektů

Definice aktivit a nákladových objektů je jádrem celého implementačního procesu. Z důvodu využití postupu ABC/M Rapid Prototyping bude tato definice prováděna opakovaně a na základě zpětných vazeb dalšího průběhu implementace. Takto vytvářené a zpřesňované ABC/M modely budou na závěr implementace transformovány na ABC/M systém.

Dříve než nastane samotná definice aktivit, která již vyžaduje participaci celého implementačního týmu a také důkladnou analýzu podnikových procesů, je nutné definovat nákladové objekty na základě výsledků před-implementační fáze a očekávaného využití ABC/M systému. Multiplicita nákladových objektů je tím, co zásadně odlišuje tradiční systémy od procesních. Problém analýzy procesů, sestavení procesní mapy podniku pro účely ABC/M a definice požadovaných nákladových objektů, již byl výše popsán. Bylo také řečeno, že při tvorbě ABC/M systému budou jednotlivé nákladové objekty výstupem hlavních podnikových primárních procesů. Pro účely tvorby této metodiky bude pět základních primárních procesů podle Portera sloučeno to tří základních obecných procesů, které budou odpovídat nákladovým objektům, které byly využity při implementaci ve společnosti Magnetron, na základě požadavků vedení firmy. Jsou to:

- Proces vstupní logistika, kde nákladovým objektem je nakupovaný materiál a suroviny
- Proces výroba, kde nákladovým objektem je hotový výrobek
- Proces výstupní logistika, který zahrnuje i marketing, prodej a distribuci, kde nákladovým objektem je zákazník, resp. zakázka

Obr. 43: Vztah základních primárních procesů a nákladových objektů [vlastní zpracování]



Tento model (obr. 43) lze nazvat ABC procesním modelem, který by měl být definován již v před-implementační fázi. Výstup každého procesu, tedy vyčíslený nákladový objekt je vstupem dalšího následného procesu. V praxi to znamená, že vyčíslené náklady na nákladový objekt „surovina“, jsou využity při ABC kalkulaci v procesu výroba, pro výpočet nákladového objektu „produkt“ a analogicky u procesu výstupní logistika. V různých organizacích může existovat různá struktura těchto primárních procesů, na základě požadavků na nákladové objekty, s kterými by měl systém pracovat. Na tvorbu tohoto modelu navazuje rozklad jednotlivých procesů na aktivity. Aktivity definované v pilotním modelu by měly být podrobeny analýze a konzultovány s pracovníky, kteří je vykonávají. Některé aktivity mohou být eliminovány, z důvodu jejich nerelevantnosti, některé mohou být sloučeny, rozděleny nebo mohou být definovány nové aktivity na základě popisu prakticky prováděných činností. Vhodné je ale minimalizovat absolutní počet aktivit na únosnou mez, aby nedocházelo k přehlcení informacemi a model nebyl zbytečně komplikovaný.

Přiřazení nákladů aktivitám

Po tom co jsou definovány nákladové objekty, výstupy procesů a jednotlivé aktivity, je vytvořena kostra ABC/M systému, kterou je nutné tento systém naplnit daty. Mezi klíčové činnosti se jeví přiřazení nákladů jednotlivým aktivitám. Toto přiřazení může být velice často komplikované, což plyne zejména z existující struktury nákladové evidence. V organizaci jsou většinou náklady evidovány na podnikových střediscích a útvech, které jsou svou strukturou značně odlišné od struktury aktivit zejména z pohledu míry detailnosti. Počet aktivit je ve většině případů vyšší než počet nákladových středisek.

Během přiřazování nákladů aktivitám může dojít k situaci, kdy definované aktivitě odpovídá konkrétní nákladové středisko. V tomto případě je práce usnadněna, protože lze náklady střediska přímo přiřadit aktivitě. V ostatních případech však většinou nastává situace, kdy jsme nuceni náklady určitého nákladové střediska přiřadit více aktivitám. V této fázi je nutné hledat dodatečné, většinou nefinanční informace, které toto přiřazení umožní. V první fázi tvorby ABC/M modelu se často používá procentní rozdělení, získané pozorováním nebo odhadem, provedeným odpovědným pracovníkem, které bude před finalizací zpřesněno, jak bude uvedeno dále.

Výsledkem tohoto přiřazení je výpočet celkových nákladů na aktivity (Cost Pools). Toto vyčíslení je již využitelné pro management, který takto získá informace o nákladech, vynakládaných na jednotlivé aktivity.

Přiřazení nefinančních informací aktivitám

Poté co byly vyčísleny celkové náklady na aktivitu, je nutné aktivitám přiřadit celou řadu informací, které nejsou finančního charakteru. Mezi nejdůležitější z nich patří stanovení vhodné **vztahové veličiny (Cost Driver)**. Jak stanovit vhodnou vztahovou veličinu již bylo popsáno výše. Při praktickém posouzení, jakou veličinu zvolit, by mělo být přihlédnuto i ke skutečnosti, aby bylo měření a výpočet této veličiny snadno proveditelný a aby nepřinášel dodatečnou práci odpovědným pracovníkům.

Další nefinanční informací, kterou je potřebné evidovat je míra výkonu dané aktivity. Jedná se o výpočet počtu vztahových veličin v daném období. V tomto případě hraje důležitou roli skutečnost, že tuto informaci je někdy velice obtížné zpětně získat.

Pro účely tvorby modelu je ale nutné ji stanovit alespoň přibližným výpočtem a následně vytvořit systém její evidence, který bude využit v budoucnu při operativním provozu systému.

Kalkulace jednotkových nákladů aktivit

Poté co byly realizovány výše uvedené kroky, tj. přiřazeny náklady a nefinanční informace aktivitám, lze na základě těchto informací provést výpočet jednotkových nákladů aktivit, který již byl výše popsán. Při implementaci je nutné věnovat zvláštní pozornost alokaci podpůrných aktivit v případech, kdy se provádí pouze lokální implementace a náklady podpůrných aktivit jsou evidovány celopodnikově. Lokální implementace v tomto případě komplikuje celkovou realizaci operativního ABC/M systému.

Kalkulace nákladů nákladového objektu

Jedná se o vlastní ABC kalkulaci. Výše nákladů, vztahující se k definovanému nákladovému objektu jsou informací, která je výstupem ABC a užším slova smyslu cílem celé implementace. Tato informace může být dále různými způsoby využita, ale sama o sobě tvoří jádro celého systému.

Využijeme zde jednak jednotkových nákladů aktivit a dále je nezbytné sestavit účet aktivit (BOA). Zajištění správného sestavení tohoto účtu aktivit je často nejužším místem celé implementace. Vzhledem k charakteru metody jsou informace, nutné k sestavení tohoto účtu zcela nové. Tyto informace, tj. zjištění počtu mír výkonů, resp. vztahových veličin, spotřebovaných jednotlivými nákladovými objekty, je často obtížně zjištěitelné a při realizaci ABC/M systému vyžaduje vytvoření nového systému evidence dat.

Realizací tohoto kroku, tedy provedení samotné ABC kalkulace, je ukončena tvorba ABC modelu. V tomto modelu jsou již popsány toky nákladů v budoucím systému a jeho výstupy. V této fázi se jedná o strategický model. Náklady, s kterými pracuje jsou náklady minulých období a model nepracuje operativně. Došlo k vyčíslení nákladů na nákladové objekty, které mohou sloužit ke strategickým rozhodnutím, ale v této fázi se ještě nejedná o systém, protože toky dat zde zatím nejsou automatizovány.

Analýza ABC/M modelu

Poté co byla provedena tvorba ABC modelu, je nutné tento model podrobit analýze jeho struktury a výstupů. Strukturou je myšlena zejména struktura aktivit a jim odpovídajících vztahových veličin. V průběhu implementace nebo i během provozu systému, může nastat situace, kdy vznikne potřeba tuto strukturu aktivit, případně některou z vztahových veličin změnit. Architektura systému by měla tuto změnu umožnit. Během implementační fáze, vždy po finalizaci dílčího ABC modelu, je nutné provést tuto analýzu i z důvodu zpřesnění a zvýšení detailnosti ABC modelu. Tato analýza nám tedy vytváří zpětnou vazbu implementačního procesu ve fázi tvorby modelu a umožňuje zdokonalování modelu před jeho transformací na systém.

Analýza by neměla být prováděna pouze v kontextu ABC modelu, tedy samotné kalkulace, která byla vytvořena, ale měla by být provedena v širším kontextu ABC/M modelu, tedy analyzovat výstupy modelu, požadavky na poskytované informace a vazby s ostatními podnikovými produkčními a informačními systémy. Poznatky získané touto širší analýzou, tedy i komparace potencionálních výstupů současného ABC modelu a definovanými požadavky na budoucí ABC/M systém, by se měly taktéž promítnout do redefinice struktury aktivit, vztahových veličin a charakteru finální ABC kalkulace.

Systémová integrace ABC/M modelu a její zabezpečení

Systémovou integrací je chápána jako jeden z hlavních principů modelu řízení vývoje, provozu a užití IS/IT, jehož cílem je komplexní a integrovaný informační systém organizace. Systémovou integrací, jako součástí implementace ABC/M, je chápána transformace finálního ABC/M modelu, který má strategický charakter, na operativní ABC/M systém. Základním problémem je zde zajištění operativního toku informací v reálném čase. Vzhledem k velkému objemu finančních a nefinančních informací a dat, které jsou v ABC/M systému zpracovávány, se tato integrace většinou neobejde bez využití informačního systému. Kritériem pro jeho aplikaci bývá většinou velikost organizace a od ní se odvíjející objem informací, které systémem protékají.

Podstatou systémové integrace ABC/M je vytvoření evidence dat, které jsou nezbytné pro operativní využití ABC/M systému. Evidence finančních informací, tedy

nákladů je ve většině organizací vytvořena a zajištěna informačním systémem. Problémem zde ovšem je napojení této standardní evidence na ABC/M systém. Většina IS neumožňuje absorpci ABC/M systému. Z toho důvodu je často nutné vytvořit informační rozhraní a filtry, které by umožnily transformaci dat z tradičních systémů, do systému ABC/M. Problém je možné řešit také implementací komplexních ABC/M informačního systému, kterých je již na trhu celá řada, ale jejich pořízení je často z cenového hlediska nad možnostmi organizací.

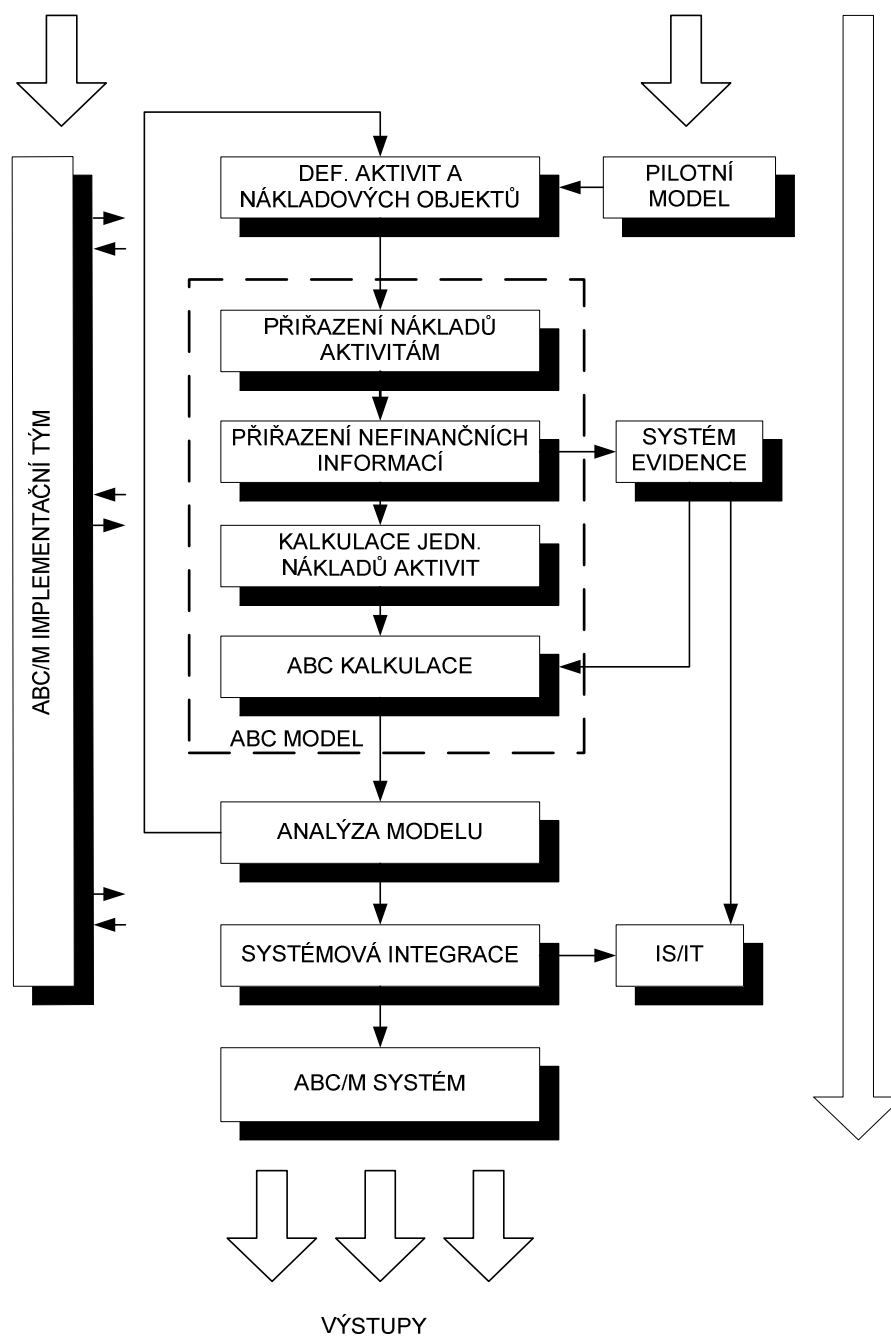
Zvláštní pozornost ovšem vyžaduje zajištění evidence nefinančních informací, které jsou pro operativní provoz celého systému nezbytné. Tyto informace dříve v organizaci nebyly evidovány. Vedle nutnosti zajistit vstup těchto informací do IS a jejich propojení s ABC/M systémem, je nezbytné zajistit jejich fyzickou evidenci. Zde je vhodné automatizovat tuto evidenci, protože sama o sobě může spotřebovávat čas zaměstnanců, kteří jsou evidencí těchto informací pověřeni a tím přinášet dodatečné náklady na provoz systému.

Po provedení systémové integrace ABC/M modelu a jeho transformací na ABC/M systém, včetně jeho IS zabezpečení je v podstatě dokončena implementační fáze tvorby ABC/M systému a tedy i samotná implementace. Výsledkem implementačního procesu je v tomto pojetí funkční, operativní ABC/M systém, který poskytuje informace, které byly definovány před započítím samotné implementace a je plně využitelný k účelům, které na systém byly na počátku implementace kladeny.

Obrázek 44. znázorňuje logickou a časovou návaznost jednotlivých popsaných činností, prováděných při implementační fázi tvorby ABC/M systému.

Uvedené schéma (obr.44) představuje obecnou metodiku implementace ABC/M resp. její samotnou implementační fázi. V modelu nebyla podrobně popsána samotná logická posloupnost tvorby ABC modelu, protože ta již byla podrobně popsána v předchozí části práce. Pozornost byla věnována zejména metodice návaznosti systému na před-implementační a provozní fázi tvorby ABC/M systému a metodice samotné tvorby, s návazností na IS a podpůrné mechanismy systému.

Obr. 44: Metodika implementace ABC/M – Implementační fáze [vlastní zpracování]



6.5.2.6.3 Provozní fáze tvorby ABC/M systému

Provozní fáze tvorby ABC/M systému začíná po ukončení samotné implementace systému. V podstatě se již nejedná o tvorbu systému, ale využití systému.

I v této fázi dochází k činnostem, které mají vliv na strukturu a charakteristiku systému. ABC/M systém by v provozní fázi neměl být systémem statickým, ale měl by reagovat na měnící se požadavky jeho uživatelů a měnící se podmínky z pohledu podnikových procesů a aktivit.

Jako klíčové se v této fázi jeví zajištění zpětných vazeb mezi provozní fází a implementační fází. Všechny nedostatky, případně změněné požadavky na provoz a výstupy ABC/M systému, by se měly promítnout do implementační fáze, kde by došlo k restrukturalizaci systému případně jeho celkové re-implementaci.

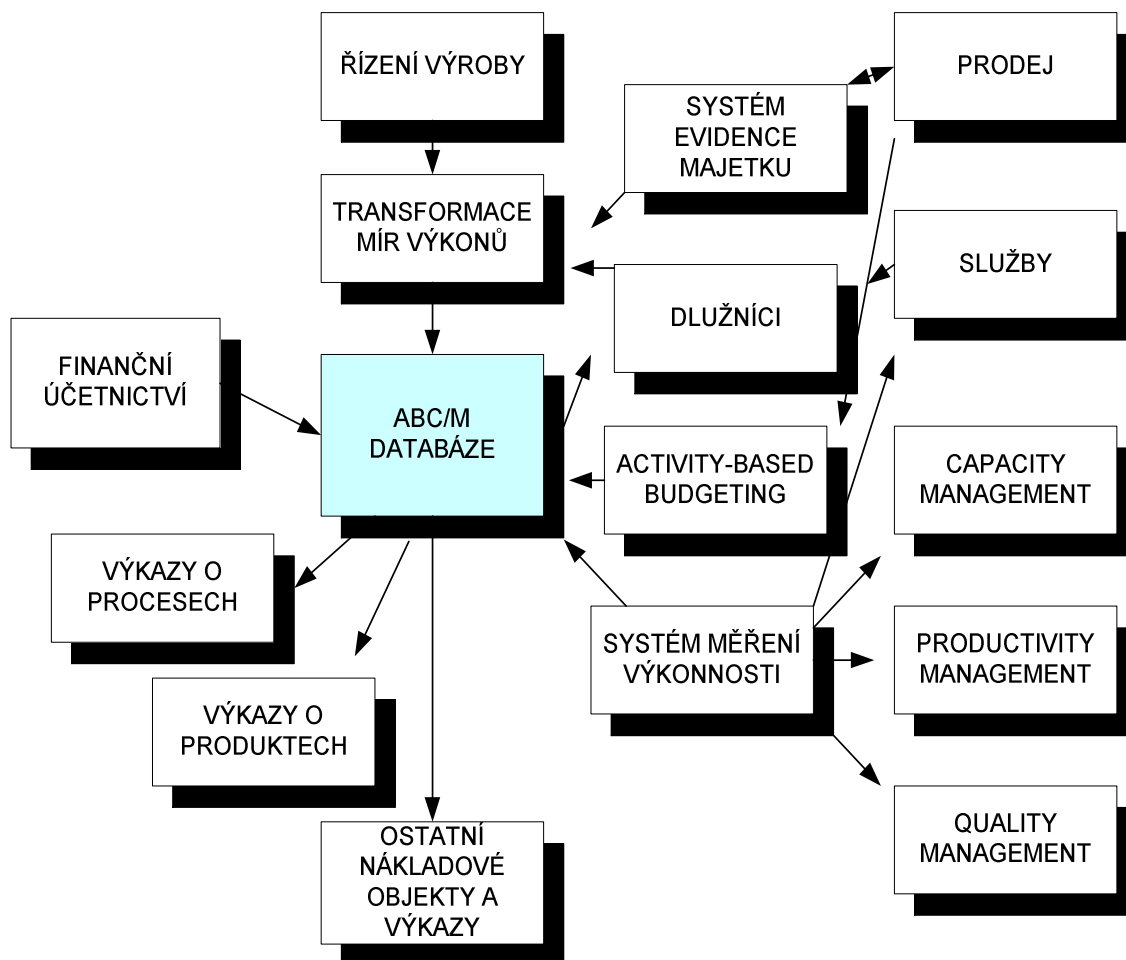
Mezi příčiny, které k mohou vést ke změně případně re-implementaci systému, lze zařadit:

- Změna požadavků na výstupy systému (změna nákladových objektů, vyšší detailnost)
- Změna struktury podnikových procesů
- Změna výrobní struktury
- Implementace nového IS pro účely ABC/M
- Redefinice vztahových veličin
- Změna systému evidence nefinančních informací

6.5.2.6.4 Architektura ABC/M systému a jeho výstupy

V rámci metodiky implementace je nutné zabývat se také výstupy systému, které byly nastíněny v implementační fázi, ale nebyly popsány. Logickým cílem komplexních implementací ABC/M je vytvoření operativních, integrovaných systémů, které v sobě zahrnují vazby na všechny podnikové činnosti, které operují s informacemi zpracovávanými v ABC/M systému. Komplexní, databázové ABC/M systémy, v sobě integrují finanční a nefinanční informace ze širokého spektra těchto činností. Popis systému v tomto širším pojetí již přesahuje předmět této práce, ale z hlediska implementace systému je nezbytné tyto vazby alespoň vymezit. Obrázek 45. znázorňuje vztah ABC/M systému a souvisejících činností, tedy architekturu komplexního ABC/M systému.

Obr. 45: Architektura systému ABC/M [4]



6.5.2.6.5 Shrnutí

Vytvořená metodika implementace ABC/M je, vzhledem ke své obecné formulaci, využitelná pro většinu organizací, širokého spektra velikostí a odvětví. Tvorba byla motivována snahou o co největší míru přehlednosti, tak aby uživatel nebyl zahlcen velkým množstvím informací, často z pohledu implementace nerelevantních.

Metodika byla vytvořena na základě praktických zkušeností podniků, které implementaci provedly, na základě studia literárních zdrojů, ale klíčovou část informací pro její tvorbu poskytla praktická implantace ve společnosti Magnetron, a.s., která je popsána v následující kapitole, která se zabývá verifikací formulované metodiky v praktických podmínkách.

6.5.3 Verifikace metodiky implementace ABC/M v praktických podmínkách

V této části práce bude vytvořená metodika implementace ABC/M verifikována v praktických podmínkách společnosti MAGNETON, a.s., Kroměříž. Implementace je zde prováděna od července 2004, a doposud nebyla ukončena. Z tohoto důvodu nelze posoudit přínosy a výsledky implementace, ale je možné srovnání formulované metodiky implementace a praktického průběhu implementace v tomto konkrétním případě.

6.5.3.1 Charakteristika společnosti

MAGNETON je akciová společnost, jejíž základní jmění činí přibližně 300 milionů Kč. Firma využívá tzv. německý model řízení v čele s dozorčí radou a představenstvem. Její bohatá historie sahá až do roku 1926. Organizační struktura firmy odpovídá základnímu výrobnímu programu. Hlavním závodem je **závod autopříslušenství**, jenž vytváří cca 85% obrátu firmy. **Závod povrchových úprav** i **závod náradí** tvoří samostatnou ekonomickou jednotku v rámci firmy. Jejich produkce je určena především pro podporu výroby v hlavním závodě. Část výrobní kapacity však využívají i pro své vlastní zákazníky. Počet zaměstnanců k 9.2.2004 byl 908.

Firma MAGNETON disponuje vlastním vývojovým pracovištěm. Je tedy schopna vyvinout nový produkt nebo přizpůsobit stávající výrobek konkrétnímu přání zákazníka.

Výsledky hospodaření společnosti nejsou v posledních letech příznivé. Společnost podnikala v roce 2000 se ztrátou 10,5 mil. Kč, v roce 2001 se ztrátou 79 mil. Kč, v roce 2002 se ztrátou 17 mil. Kč a v roce 2003 se ztrátou 25,2 mil. Kč. Lze konstatovat, že tyto špatné výsledky jsou způsobeny jednak vyjednávací silou majoritních odběratelů z oblasti automobilového průmyslu, kdy jsou prodeje často realizováni pod úrovní nákladů a také neefektivním nákladovým řízením a špatnou schopností přesně ocenit své výkony pro cenová rozhodování.

6.5.3.2 Postup implementace

6.5.3.2.1 Definování důvodů pro implantaci

Vedení společnosti se dlouhou dobu potýká s nedostatky nákladového systému, zejména v oblasti kalkulací. Původně používaný systém přírážkových kalkulací neodrážel skutečnou spotřebu režijních nákladů jednotlivými výkony a neposkytoval dostatečné informace o struktuře a výši nákladů na jednotlivé režijní činnosti. Nedostatky této kalkulační metody byly řešeny zavedením neabsorpčního kalkulačního systému, využitím metody variabilních nákladů. Tento systém do určité míry eliminoval nepřesnosti v rozvržení režijních nákladů, které způsobovaly tradiční režijní přírážky, ale nedokázal poskytnout informace o struktuře a výši nákladů na jednotlivé režijní činnosti, nebyl schopen tyto náklady přiřadit výkonům a v konečném důsledku komplikoval cenovou tvorbu neschopností určit minimální výši marže na výkon v důsledku širokého sortimentu výrobků a ostatních výkonů produkovaných společností.

Na základě rozhodnutí ekonomického ředitele, byla tedy zahájena implementace ABC/M. Systém ABC/M bude využit pro ocenění výkonů pro tvorbu cen. Dle slov ekonomického ředitele společnost potřebuje znát „kolik ji co stojí“.

6.5.3.2.2 Analýza současného stavu a specifikace budoucího systému

Celkové náklady společnosti byly v období leden – květen 2004 ve výši 317 255 tis. Kč z toho přímé náklady tvoří 190 873 tis. Kč. Podíl režijních nákladů na celkových nákladech v tomto období byl 39,8 %. Část těchto režijních nákladů je v současné době alokována jako tzv. variabilní režie pomocí režijní přírážky, která ale dostatečně neodráží příčinnou souvislost mezi vznikem nákladu a výkonem a proto není rozlišena nákladovost jednotlivých druhů výrobků. Současný systém tedy není schopen poskytnout managementu dostatečné informace o výši a příčinách vzniku nákladů na jednotlivé režijní činnosti.

V současné době je pro nákladové kalkulace využívána metoda variabilních nákladů (metoda krycího příspěvku), která dle názoru autora není vhodná pro společnost Magneton, a.s. z následujících důvodů:

1. Podíl režijních nákladů je relativně vysoký (39%)
2. Metoda je nejlépe využitelná pro krátkodobá rozhodování o výrobní struktuře a cenách pro podniky s maloobjemovou zakázkovou výrobou. V případě nedostatečných kapacit se upřednostňují výrobky z nejvyšším jednotkovým krycím příspěvkem a v případě nevyužití výrobních kapacit lze snižovat cenu až na úroveň krycího příspěvku. Lze využít také metod lineárního programování pro maximalizaci zisku.
3. Společnost produkuje ve většině případů velké série homogenních výrobků. Výkyvy míry využití výrobních kapacit nejsou natolik výrazné, aby bylo efektivní řídit je metodou variabilních nákladů.
4. Společnost by se v případě krátkodobého nevyužití výrobní kapacity neměla uchýlovat k krátkodobému snižování cen, protože by to u stabilních odběratelů mohlo vyvolat snahu o trvalé udržení těchto snížených cen.
5. Metoda variabilních nákladů nepracuje s režijními náklady a ve firmě vznikly ve sledovaném období náklady ve výši 126 381 tis. Kč o kterých neexistují využitelné informace o struktuře těchto nákladů a o příčinách jejich spotřeby.

Cílem projektu je provést implementaci ABC/M systému ve společnosti, kde v první fázi by tato implementace byla provedena pro středisko 443 (automobilový průmysl). Jedná se tedy o lokální systém, který bude v budoucnu rozšířen na celý podnik. ABC/M systém bude schopen vyčíslit náklady na procesy, aktivity, suroviny, výrobky a zákazníky.

Vzhledem k omezením, které plynou z rozsahu zpracovávaných informací, velikosti podniku a technickým omezením bylo rozhodnuto provést implementaci strategického ABC/M systému, který se bude vyznačovat následujícími charakteristikami:

- přiřazení nákladů aktivitám a následně nákladovým objektům bude prováděno na základě údajů z minulosti a ve čtvrtletních periodách bude přepočítáváno
- aktivitám budou přiřazena náklady za 1 rok, z důvodu zohlednění sezónních výkyvů některých nákladových položek

Operativní ABC/M systém se jeví nevhodný z následujících důvodů:

- výkyvy v rozsahu a způsobu provádění režijních činností nejsou natolik významné, aby způsobily výrazné nepřesnosti v přiřazování nákladů na základě údajů z minulosti.
- provedení operativního modelu, kde by se alokovaly náklady z rozpočtových plánů a položky vztahových veličin nákladů by musely být operativně přepočítávány, by si vyžádalo nákladnou softwarovou podporu a náklady vyvolané tímto operativním řízením by byly pravděpodobně vyšší než přínos plynoucí z takto detailního sledování ABC modelu.

6.5.3.2.3 Analýza nákladů a efektivnosti ABC/M systému

Náklady na provoz a implementaci systému nebyly předem naplánovány. Mezi externí náklady lze zařadit pouze náklady na mzdu externího poradce s hodinovou sazbou 170 Kč, dále mezi interní náklady lze zařadit spotřebu časového fondu zainteresovaných interních zaměstnanců.

Vzhledem k neznalosti přesné výše nákladů na implementaci a provoz systému a faktu, že přínosy systému taktéž nebyly předem kvantifikovány, nelze provést analýzu efektivnosti systému.

6.5.3.2.4 Personální zajištění implementace

Zde bylo provedeno sestavení implementačního týmu, který se bude implementací zabývat a bude za její provedení odpovědný. Vedoucím týmu byl jmenován vedoucí pracovník ekonomického úseku, který je odpovědný za kalkulace a rozpočty. Předpokládalo se, že tento pracovník je nejvhodnější osobou z důvodu globálního přehledu nad zpracovávanou problematikou. Vedle vedoucího byl jako člen týmu jmenován externí specialista na problematiku ABC/M, který bude odpovědný za správnou metodiku implementaci a strukturu systému. Dalším členem týmu byl jmenován vedoucí oddělení IS/IT, který bude odpovědný za zprovoznění systému a jeho systémovou integraci a informační zabezpečení. Dále byli do týmu jmenováni pracovníci odpovědní za jednotlivé hlavní procesy (v tomto případě to byla vstupní

logistika, výroba a výstupní logistika). Velikost týmu o šesti lidech byla posouzena jako optimální z důvodu usnadnění komunikace v rámci týmu.

6.5.3.2.5 Tvorba pilotního modelu

Pilotní model byl v tomto případě vytvořen pro účely posouzení náročnosti implementace a nastínění jejího postupu. Pilotní model v této fázi nepracoval se skutečně zjištěnými nákladovými položkami. Při tvorbě pilotního ABC/M modelu byly realizovány následující činnosti:

Návrh aktivit

Na základě provedení procesní analýzy podnikových činností je nutné nadefinovat aktivity, které budou tvořit jádro modelu ABC a kterými bude měřena spotřeba režijních nákladů. Struktura těchto aktivit byla v pilotním modelu stanovena na základě procesní mapy organizace, která byla zpracována specializovanou firmou a která podrobně popisuje jednotlivé procesy a sub-procesy. Pro účely ABC/M bude následně proces zkoušení považován za součást procesu výroba.

Proces	Aktivita (primární)
<u>Vstupní logistika</u>	MRP (plánování materiálu)
(zajištění surovin,	Výběr a schvalování dodavatelů
materiálu a služeb)	Rozvoj dodavatelů
	Uzavírání smluv
	Objednání a nákup materiálu
	Příjem a kontrola
	Uskladnění
	Platba

<u>Výroba</u>	Řízení dokumentace
	Plán výroby
	Výrobní operace
	Montáž
	Údržba a seřizování
	Skladování
<u>Zkoušení</u>	Vstupní přejímka
	Výrobní kontrola
	Vstupní kontrola
	SPC
<u>Výstupní logistika</u>	Balení
<u>a poprodejní činnosti</u>	Expedice
	Dodávání
	Doprava
	Reklamace
	Jednání s odběrateli
	Aktivita (podpůrná)
	Personální činnosti
	Informační technika a systémy
	Ekonomika a finance
<u>Nealokovatelné náklady</u>	
	Správa budov
	Management
	Konstrukční a technologický vývoj

Přirazení nákladů aktivitám

Jak již bylo uvedeno samotný pilotní model nepracuje s konkrétními nákladovými položkami, tudíž ani přirazení nákladů aktivitám nemohlo být v této fázi realizováno.

Rozdělení nákladových středisek jednotlivým divizím:

Podnik je organizačně členěn na 4 divize (443 – automobilový průmysl, ZNU, ZNR a Repase). Na základě požadavku vedení bude v první fázi ABC model implementován ve středisku 443 – automobilový průmysl. Z důvodu centrální střediskové evidence nákladů bude nutné alokovat pouze ty náklady, které jsou vyvolány činností střediska 443. V praxi to znamená provést přirazení nákladových středisek jednotlivým divizím a tam, kde se nákladové středisko vztahuje k více divizím provést rozdělení na divize procentním podílem na základě zkušeností pracovníků, na základě střediskové evidence nebo případně objektivním pozorováním.

Divizi 443 budou přirazeny celkové náklady středisek 200, 202, 204, 205, 20, 400, 470, 40, 120, 130, 1200 – 1373, 4101, 410

Dále pak odpovídající podíl nákladů středisek 69, 50, 60, 70, 90, 91, 92, 500 – 921, které jsou společné všem podnikovým divizím.

Přirazení nákladů divize jednotlivým aktivitám:

Přirazení nákladů divize jednotlivým aktivitám bude představovat nejpracnější část implementace modelu ABC v organizaci, vzhledem k velikosti organizace a množství nákladových položek, které bude nezbytné přiřadit jednotlivým aktivitám. Nákladové položky některých středisek bude možné celkově přiřadit konkrétní aktivitě (např. středisko 1311 – sklad obalů bude přirazeno aktivitě „balení“ nebo středisko 1251 – strojní údržba lze přiřadit aktivitě údržba a seřizování). Nákladové položky většiny středisek bude ale nutné rozdělit mezi více aktivit na základě vztahových veličin nákladů nebo procentuálně na základě pozorování a zkušeností odpovědných pracovníků (např. náklady střediska 0202 – zkušebna jakosti budou muset být rozděleny mezi aktivity „vstupní přejímka“, „výrobní kontrola“ a „výstupní kontrola“).

Pro převod nákladových položek z účetní evidence bude vytvořena převodní tabulka (Activity Cost Matrix), která již bude vyžadovat relevantní informace o spotřebě nákladových položek aktivitami.

Tabulka 9: Activity Cost Matrix [vlastní zpracování]

	Osobní náklady	Režijní mat.	Odpisy strojů	Náklady na dod.	...	Služby	Celkové N na aktivitu (Cost Pool)
MRP (plánování materiálu)							
Výběr a schvalování dodavatelů							
Rozvoj dodavatelů							
Uzavírání smluv							
Objednání a nákup materiálu							
Příjem a kontrola							
Uskladnění							
Platba							

Po provedení této etapy implementace budou známy souhrnné náklady na aktivitu (Cost Pool) tj. ty náklady, které vznikly v souvislosti s prováděním jednotlivých aktivit v daném období. Již tyto položky mohou jasně dokumentovat nákladovost jednotlivých režijních aktivit a identifikovat vysoce nákladné činnosti a v některých případech posloužit i jako kritérium pro rozhodování o případném outsourcingu některých činností

Postup ocenění nákladových objektů a použité nákladové objekty

Stanovení nákladových objektů a jejich ocenění je závěrečnou částí ABC kalkulace, jejímž výstupem budou vyčíslené náklady na jednotlivé nákladové objekty. Tradiční kalkulace většinou pracují s jedním nákladovým objektem, kterým bývá výrobek nebo služba. Pro společnost Magneton se jeví jako nejvhodnější užití tří nákladových objektů, které reprezentují výstupy tří primárních procesů (vstupní logistika, výroba a prodej).

1.fáze

Proces: vstupní logistika

Nákladový objekt: surovina/subdodávka

V této fázi budou k nákupním cenám jednotlivých surovin a materiálu alokovány všechny aktivity procesu vstupní logistika a u každé nakupované položky (nebo skupin položek) budou vyčísleny celkové náklady na pořízení této komodity včetně všech podpůrných činností s tímto pořízením souvisejících. Pořizovací cena jednotlivých položek materiálu bude navýšena o režijní náklady alokované pomocí aktivit a tento výsledný nákladový objekt bude dál využíván v dalších částech kalkulace. Management v této fázi získá informace o tom jaké jsou skutečné náklady na pořízení dané komodity a kolik stojí činnosti nutné k jejímu pořízení. Původní kalkulace obsahovala pouze účetní cenu pořízené komodity. Příklad kalkulace v této fázi je uveden na závěr této kapitoly s použitím imaginárních numerických hodnot.

2. fáze

Proces: výroba, zkoušení

Nákladový objekt: výrobek

V této fázi budou vyčísleny náklady na hotový výrobek před prodejem a expedicí. Nákladovým objektem v tomto případě bude výrobek. Do kalkulace bude zahrnuta cena materiálu, která je výstupem první fáze kalkulace a jsou v ní již zahrnuty režijní činnosti procesu vstupní logistika, dále pak přímá práce a nakonec budou pomocí aktivit alokovány náklady na režijní činnosti procesu výroba a procesu zkoušení. Management získá informace o nákladech na jednotlivé režijní činnosti a také informace o nákladech na výrobek až do okamžiku dokončení výrobku, tedy bez závěrečného prodejního procesu.

3.fáze

Proces: Výstupní logistika a poprodejní činnosti

Nákladový objekt: Zakázka

V této fázi již nebude výrobek nákladovým objektem z toho důvodu, že činnosti procesu výstupní logistiky a poprodejních činností příčinně nesouvisí s konkrétním výrobkem, ale se zákazníky resp. zakázkami. Tato fáze ABC kalkulace bude vyžadovat řízení výstupu dle zakázek. Každé zakázce bude přiřazen celkový objem prodeje tj. náklady na výrobky v 1. a 2. fázi kalkulace a pak budou zakázce přiřazeny jednotlivé režijní činnosti a vyčísleny náklady na tyto činnosti. Díky tomuto postupu získá management informace o ziskovosti jednotlivých zákazníků, které mohou být následně využity pro rozvoj ziskových zákazníků a eliminaci těch, kteří jsou ve skutečnosti ztrátoví. Tyto informace poslouží také pro cenová rozhodování.

Takto zpracovaný pilotní model plní úlohu předlohy pro management a zaměstnance společnosti. Objasňuje budoucí podobu a funkci ABC/M systému, ale jak bylo uvedeno nemá zatím žádné praktické využití, protože nepracuje s konkrétními nákladovými položkami.

6.5.3.2.6 Časový plán implementace

Vzhledem ke skutečnosti, že v první fázi se jedná o pilotní projekt a nelze odhadnout náročnost sběru a zpracování dat je obtížné předem stanovit časový harmonogram implementace. Z tohoto důvodu byly časové údaje uvedené v následující části pouze orientační a předpokládalo se, že být změněny.

Bylo rozhodnuto rozdělit implementaci do tří fází, dle procesů resp. nákladových objektů, kde v první fázi by byl implantován ABC/M systém pro proces vstupní logistiky, kde by byl celý proces implementace verifikován. Zde byly stanoveny následující časové horizonty:

1. Úprava účetních dat (do 31.7.2004)
2. Návrh aktivit (do 31.7.2004)
3. Přiřazení nákladů aktivitám (do 31.8.2004)
4. Stanovení vztahových veličin a jejich ocenění (do 14.9.2004)
5. Ocenění nákladových objektů a finalizace strategického ABC modelu (do 30..2004)

6.5.3.2.7 Průběh implementace pro 1. fázi

Jak již sem uvedl implementace byla rozčleněna do tří na sebe navazujících fází, dle hlavních podnikových procesů, resp. nákladových objektů. V době kdy byla zpracováván tato práce byla dokončena implementace v první fázi pro proces, vstupní logistika. Postup této implantace byl následující:

1. Redefinice aktivit na základě analýzy procesu a konzultací s pracovníky
2. Alokace nákladů na aktivity
3. Stanovení vztahových veličin
4. Stanovení výstupů jednotlivých aktivit
5. Výpočet jednotkových nákladů aktivit
6. Sestavení metodiky tvorby účtů aktivit
7. Sestavení metodiky oceňování nákladových objektů
8. Systémová integrace
9. Analýza výsledků

Redefinice aktivit na základě analýzy procesu a konzultací s pracovníky

Jak již bylo uvedeno struktura aktivit definovaná v pilotním projektu pouze na základě procesní mapy podniku. Při bližší analýze procesů s přihlédnutím k charakteru byla tato struktura redefinována. Pro tuto redefinici byly využity zkušenosti pracovníků odpovědných tyto jednotlivé aktivity. Přehled redefinovaných aktivit je uveden v tabulce 6.10. Předpokládá se, že počet podpůrných aktivit může být při finalizaci celého systému rozšířen, tak aby byly alokovány veškeré alokovatelné náklady.

Dále zde bylo stanoveno, že tvorba modelu proběhne na základě údajů za období leden – červen 2004

Tabulka 10: Finální struktura aktivit pro proces vstupní logistiky [vlastní zpracování]

Primární aktivity

Plán materiálu
Výběr a schvalování dodavatelů
Rozvoj dodavatelů
Uzavírání smluv
Objednání a nákup
Příjem a kontrola
Uskladnění
Platba
Reklamace

Podpůrné aktivity

Personální činnosti
IT a ekonomika

Alokace nákladů na aktivity

Náklady na podpůrné aktivity a aktivitu příjem a kontrola byly přiřazeny přímo, protože jsou evidovány v odpovídajícím nákladovém středisku. Pro alokaci nákladů na další aktivity byla vytvořena matice nákladů aktivit (viz. příloha D). Byly využity evidence nákladových položek a pro rozdělení osobních nákladů byly analyzovány činnosti jednotlivých pracovníků a na základě této analýzy bylo provedeno procentní rozdělení celkových nákladů na jednotlivé aktivity. Výsledné hodnoty celkových nákladů na jednotlivé aktivity jsou uvedeny v příloze E.

Stanovení vztahových veličin

Pro jednotlivé aktivity procesu vstupní logistika byly stanoveny následující vztahové veličiny (tabulka 11):

Stanovení výstupu aktivit

Na základě podnikové evidence a konzultací s odpovědnými pracovníky byly stanoveny výstupy jednotlivých aktivit za sledované období, kvalifikovaným odhadem. Hodnoty jsou uvedeny v tabulce 12.

Tabulka 11: Aktivity a vztahové veličiny [vlastní zpracování]

Aktivita	Vztahová veličina (Cost Driver)
MRP (plánování materiálu)	počet materiálových plánů
Výběr a schvalování dodavatelů	čas výběru v hodinách
Rozvoj dodavatelů	čas rozvoje v hodinách
Uzavírání smluv	počet uzavřených smluv
Objednání a nákup materiálu	počet objednávek
Příjem a kontrola	počet vstupních kontrol
Uskladnění	m2
Platba	počet vyřízených faktur
Reklamace	počet reklamací

Tabulka 12: Počet vztahových veličin aktivit za sledované období [vlastní zpracování]

Aktivita	Vztahová veličina (Cost Driver)	Počet veličin
MRP (plánování materiálu)	počet materiálových plánů	751
Výběr a schvalování dodavatelů	čas výběru v hodinách	3181
Rozvoj dodavatelů	čas rozvoje v hodinách	1740
Uzavírání smluv	počet uzavřených smluv	1140
Objednání a nákup materiálu	počet objednávek	1324
Příjem a kontrola	počet vstupních kontrol	3350
Uskladnění	m2	800
Platba	počet vyřízených faktur	1126
Reklamace	počet reklamací	114

Výpočet jednotkových nákladů aktivit

Poté co byl proveden výpočet výstupu aktivit stanovením počtu vztahových veličin pro jednotlivé aktivity a jsou známy celkové náklady aktivit, lze přistoupit k výpočtu jednotkových nákladů aktivit. Nejdříve budou vypočteny primární jednotkové náklady aktivit a poté kombinované, které již obsahují alokované podpůrné aktivity. Hodnoty jsou uvedeny v tabulce 13.

Tabulka 13: Primární a sekundární jednotkové náklady aktivit [vlastní zpracování]

Aktivita	Vztahová veličina (CD)	PJNA ²²	SJNA ²³
MRP (plánování materiálu)	počet materiálových plánů	144 Kč/j	194 Kč/j
Výběr a schvalování dodavatelů	čas výběru v hodinách	140 Kč/j	188 Kč/j
Rozvoj dodavatelů	čas rozvoje v hodinách	121 Kč/j	162 Kč/j
Uzavírání smluv	počet uzavřených smluv	146 Kč/j	196 Kč/j
Objednání a nákup materiálu	počet objednávek	755 Kč/j	1009 Kč/j
Příjem a kontrola	počet vstupních kontrol	216 Kč/j	288 Kč/j
Uskladnění	m ²	608 Kč/j	819 Kč/j
Platba	počet vyřízených faktur	126 Kč/j	168 Kč/j
Reklamace	počet reklamací	426 Kč/j	426 Kč/j

Náklady sekundárních aktivit byly alokovány tak, že jako rozvrhová základna pro náklady personálních činností byl stanoven počet pracovníků odpovídající jednotlivým aktivitám a pro náklady na IT a ekonomiku to byly celkové náklady na jednotlivé aktivity. Výpočty jsou uvedeny v příloze E.

Stanovení metodiky tvorby účtů aktivit

Výpočet účtů aktivit byl realizován tak, že pracovníci oddělení nákupu byli pověřeni sestavením těchto účtů pro jednotlivé nakupované položky. Protože míru spotřeby jednotlivých aktivit nákladovými objekty, tedy v tomto případě nakupovanými položkami, nebylo možné vyčíslit zpětně za sledované období, byl proveden modelový výpočet pro položku spínač S34, který je zde znázorněn.

Stanovení metodiky oceňování nákladových objektů

Jedná se o kompletní ABC kalkulaci, v které je vedle účtu aktivit zahrnuta taky pořizovací cena nakupované položky. Náklady aktivit byly pak alokovány na tuto

²² Primární jednotkové náklady aktivit

²³ Sekundární jednotkové náklady aktivit (s alokací nákladů podpůrných aktivit)

položku a její cena byla navýšena o rozpuštěné náklady alokovatelné skrze aktivity. Modelová kalkulace pro uvedenou položku je znázorněna v tabulce 14.

Tabulka 14: ABC kalkulace pro položku spínač S34 [vlastní zpracování]

	Název položky:	Období	
	Spínač S34	I.-III.2004	
Cena za jednotku			67,8
Množství			5400
Cena celkem			366120
Aktivity	Rozsah za období	Cena za jedn.	Náklady celkem
MRP (plánování materiálu)	12	194	2328
Výběr a schvalování dodavatelů	4	188	752
Rozvoj dodavatelů	4	162	648
Uzavírání smluv	6	196	1176
Objednání a nákup materiálu	9	1009	9081
Příjem a kontrola	9	288	2592
Uskladnění	3	819	2457
Platba	7	168	1176
Reklamace	1	426	426
Celkové náklady			386330
Množství			5400
Cena za jednotku			71,54

Systémová integrace

Systémovou integrací je v tomto případě automatizace systému a zajištění jeho vazeb na informační systém. Systémová integrace byla provedena podnikovým střediskem pro IT. Pro účely systému nebyl pořízen specializovaný software, ale metoda byla zpracována v tabulkovém procesoru Excel a byly vytvořeny informační rozhraní pro přenos informací mezi PIS a ABC kalkulací zpracovanou v Excelu.

Prozatím byla vytvořena první verze automatizace systému a předpokládá se, že systém bude průběžně zdokonalován.

Analýza systému

Poznatky z provozu systému a jeho využití nejsou v této fázi na ještě na takové úrovni, aby umožnily objektivní posouzení analýzu systému. Jsou ale zřetelné informační výstupy systému, jako celkové a jednotkové náklady na aktivitu, výkon

aktivit a alokované náklady na modelovou nakupovanou položku, které již naznačují budoucí výsledky, které ABC/M systém poskytne.

6.6 Závěrečné zhodnocení výsledků práce

Stěžejní část výsledků disertační práce tvoří vytvořená metodika implementace ABC/M, která byla vytvořena syntézou praktických a teoretických znalostí z dané oblasti a představuje využitelný návod, který organizacím napomůže v realizaci vlastních implementačních projektů. Na základě, této metodiky, byla provedena praktická implementace, i když z časových omezení nekomplexní, která potvrdila správnost metodiky a poskytla informace, které byly využity k její verifikaci a korekci.

Výsledky práce obsahují také vyhodnocení kvantitativního dotazníkového výzkumu, který sice nepředstavuje nosnou osu práce, ale sloužil k popisu současné situace v oblasti ABC/M v tuzemských podmínkách a také k potvrzení platnosti hypotéz, které potvrdily význam sestavení metodiky implementace. Vedle těchto výsledků byla v práci navržena unifikace terminologie, v jejíž nejednotnosti vidí autor značné nedostatky a byla popsána procesní východiska, pro implementaci.

Na základě zhodnocení takto publikovaných výsledků, lze konstatovat, že práce splnila svůj cíl ve všech bodech a její výsledky jsou využitelné jak z teoretického, tak praktického hlediska.

7 PŘÍNOS PRÁCE TEORII

Jak již bylo uvedeno výše, z teoretického hlediska bylo v oblasti procesního řízení nákladů, v českých podmínkách, vykonáno velice málo. Přínos této práce je z tohoto pohledu nasnadě. Komplexní teoretický koncept procesního řízení nákladů, by za těchto podmínek znamenal výrazný posun v teorii ABC/M v tuzemských podmínkách. Současný stav je poznamenán značnou nejednotností co se týče jak teoretické charakteristiky metody, tak její metodologie a názvosloví. Práce si klade za jeden z dílčích cílů sjednocení těchto rozporů.

Mezi teoretický přínos lze zařadit i vytvoření metodiky implementace ABC/M v praktických podmínkách a její zhodnocení. Toto zhodnocení a konfrontace této metodiky s praktickými zkušenostmi organizací by mělo dopomoci zvýšení teoretické úrovně znalostí o ABC/M a její implementaci.

Práce analyzuje poznatky zahraničních autorů s poznatky českých autorů (jejichž úroveň je ve srovnání se zahraničím na znatelně nižší úrovni) i uživatelů systému a konfrontuje je s potřebami podnikové praxe, čímž zajišťuje na jedné straně objektivitu a na druhé poskytuje jistou půdu teoretického řešení pro praxi. Práce se také zabývá vazbami ABC/M, procesní struktury organizace a procesního řízení obecně a zabývá se také vazbami ABC/M na podnikový informační systém.

Teoretické výsledky výzkumu a ověření platnosti formulovaných hypotéz, mohou znamenat značný posun v poznání úrovně nákladového řízení v tuzemských podmínkách. Výsledky mohou dopomoci podnikům v lepší orientaci o aspektech implementace ABC/M. Přínosem výsledků práce na úrovni vědecko-výzkumné a pedagogické je definice teoretického konceptu ABC/M, obohaceného o praktické zkušenosti s využíváním metody a mohou sloužit jako východisko pro další práce týkající se ABC/M a procesního řízení obecně.

8 PŘÍNOS PRÁCE PRAXI

Praktickým přínosem práce je její využitelnost v podnikové praxi. Podniky doposud měly omezené možnosti získání detailních znalostí o ABC/M. Citelná byla i absence metodiky implementace metody, která by obsahovala informace nezbytné k její úspěšné aplikaci. Doposud podniky vycházely z kusých informací publikovaných v české literatuře a samotná implementace metody v praxi vyžadovala značný stupeň improvizace. Tato skutečnost se projevila ve tom, že značná část ABC/M systémů je zkonstruována na nízké kvalitativní úrovni nebo je jen dílčím způsobem využívána. To se projevuje v neschopnosti podniků vytěžit z ABC/M její plný potenciál. Plně aplikovaný ABC/M systém poskytuje celou řadu pohledů na náklady, které jsou limitovány pouze představivostí a nápaditostí tvůrců systému. Metodika implementace metody a také detailně zpracovaný teoretický koncept metody, je tedy klíčovou pomůckou pro praktické implementátory resp. tvůrce ABC/M systémů. Vytvořená metodika implementace ABC/M je prakticky využitelná v širokém spektru organizací, jak bylo dokázáno při verifikaci metodiky praktickou implementací.

9 NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ

I když se disertační práce zabývá komplexním systémem ABC/M, její větší část byla věnována metodice implementace samotné ABC kalkulace a možnosti využití systému v procesním managementu byly spíše jen rámcově nastíněny. Dostatečně nebyla zpracována ani metodika systémové integrace ABC/M systému. Z tohoto pohledu se zřetelně rýsují možnosti dalšího pokračování práce. Předložená disertační práce představuje zevrubně zpracovaný popis, tvorbu metodiky implementace i její verifikace samotného jádra ABC/M systému, tedy ABC modelu se všemi aspekty, který na něho působí. Výstupy systému a jeho vazby na ostatní metody podnikového řízení, včetně speciálních případů využití systému pro řízení produktivity, by si jistě zasloužily pozornost, která jim vzhledem k obsahovým omezením této práce nemohla být věnována.

Další možností pokračování práce je popis vazby metody na strategický management. ABC/M systém je schopen poskytnout informace a měřítka, které organizaci umožní jak zhodnotit průběh a výsledky jednotlivých informací, tak také přímo tato rozhodnutí ovlivňovat. Neméně důležité jsou vazby metody s kalkulováním životního cyklu výrobku nebo dalšími současnými metodami podnikového řízení (BSC²⁴, BPR²⁵, BPI²⁶).

Klíčovou oblastí implementace ABC/M v organizaci je informační systém, pomocí kterého bude metoda v podniku uplatňována a jehož úkolem bude jednak poskytovat informační vstupy do ABC systému a také samotné provádění ABC. Jelikož je tato práce zaměřena na obecnou rovinu ABC/M a její praktickou implementaci, informační systém nepatří mezi její primární předměty výzkumu. Vztah metody a PIS²⁷ bude popsán jen v rozsahu nezbytně nutném pro tvorbu metodiky implementace systému v organizaci.

²⁴ *Balanced Score Card*

²⁵ *Business Process Reengineering*

²⁶ *Business Process Improvement*

²⁷ *Podnikový informační systém*

Vazby procesního řízení nákladů k metodám podnikového řízení a ekonomiky spolu s prohloubením znalostí o širším využití ABC a ABM představují širokou škálu dalších možností výzkumu a bádání v problematice procesního řízení nákladů, které mohou mít neocenitelný přínos pro rozvoj teoretických i praktických znalostí o řízení podniku a v důsledku toho i na růst výkonnosti českých organizací.

PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

- [1] COKINS, G., *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*, John Wiley and Sons 2001. ISBN 047144328X
- [2] DRURY, C., *Management and Cost Accounting*, Fifth Edition, Thomson Learning 2000; ISBN 1-86152-536-2
- [3] FIBÍROVÁ, J., *Reporting, moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*, GRADA, 2001, 120 s., ISBN 80-247-066-2
- [4] GLAD, E., BECKER, H., *Activity-Based Costing and Management*, John Wiley and Sons 1996, ISBN 0-471-96331-3
- [5] GLOGAR, A., *Metodický manuál pro vypracování bakalářské a diplomové práce*, 1. vyd. Skripta. Zlín: FaME UTB, 2001. 106 s., ISBN 80-7318-011-1
- [6] HAMMER, M., *Agenda 21*, Management Press, 2002, 258 s., ISBN 80-7261-074-0
- [7] HAMMER, M., CHAMPY, J., *Reengineering-radikální proměna firmy*. 2. vyd. Praha: Management Press, 1996. 210 s. ISBN 80-85943-30-1.
- [8] HAVELEC, J., *Základy manažerského účetnictví*, 1. vyd. Praha: Codex Bohemia, s.r.o., 1997, ISBN 80-85963-36-1
- [9] HRADECKÝ, M., KRÁL, B., *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: PROSPEKTRUM, 1995. ISBN 80-7175-025-5
- [10] HRAZDILOVÁ BOČKOVÁ, K., *Management projektů spojených s výstavbou metodou kritického řetězce*. Disertační práce, Školitel: Ing. Leonora Marková, Zlín: FaME, UTB, 2003
- [11] HROMKOVÁ, L., *Teorie průmyslových a podnikatelských systémů I.*, 1.vyd. Zlín: Fakulta Managementu a Ekonomiky, UTB, 2001. 118 s. ISBN 80-7318-038-3.
- [12] HROMKOVÁ, L., HOLOČIOVÁ, Z., *Procesní model řízení firmy, Výzkumná zpráva Konkurenceschopnost malých a středních firem. Výzkumný záměr FaME VUT ve Zlíně – Výzkum konkurenční schopnosti českých průmyslových výrobců*. Zlín: FaME, 2002.
- [13] HOUSKA, M., ŠOLJAKOVÁ, L., *Manažerské účetnictví – oficiální terminologie*, ASPI Publishing, s.r.o., 2003, ISBN 80-86395-43-X

- [14] HUBÍK, S., KEŘKOVSKÝ, M., LUKÁŠOVÁ, R., *Research methods*. Studijní text k modulu studia MSc. Brno: Fakulta Podnikatelská, VUT, 2002
- [15] HURTA, J., BÍLEK, L., POPESKO, B., *Manažerské účetnictví*, Zlín, 2002, ISBN 80-7318-094-4
- [16] INNES, J., MITCHELL, F., *Practical Guide To Activity-Based Costing*, Kogan Page, 1998, ISBN 0749426209
- [17] JOHNSON, G., SCHOLE, K., *Cesty k úspěšnému podniku*, Computer Press, 2000, ISBN 80-7226-220-3
- [18] KAPLAN, R., COOPER, R., *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 2001, ISBN 0875847889
- [19] KAPLAN, S. R., NORTON, D.P., *Balanced scorecard*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2000. ISBN 80-7261-032-5.
- [20] KOLEKTIV AUTORŮ KATEDRY MU VŠE, *Manažerské účetnictví v případových studiích a úlohách*. 1. vyd. Praha: VŠE, 1996
- [21] KRÁL, B. a kol., *Nákladové a manažerské účetnictví*, 1. vyd. Praha: PROSPEKTRUM, 1997, ISBN 80-7175-060-3
- [22] MACÍK, K., *Jak kalkulovat podnikové náklady*, Praha: PRESSCONSULT, 1994. ISBN 80-85780-16-X
- [23] MOLNÁR, Z., *Efektivnost informačních systémů*, Grada Publishing, s.r.o., 2000, ISBN 80-7169-410-X
- [24] PAVELKA, F., KLÍMEK, P. *Aplikovaná statistika*. 1. vyd., Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta managementu a ekonomiky ve Zlíně 2000. ISBN 80-214-1545-2.
- [25] POPESKO, B., *Projekt řízení režijních nákladů metodou ABC v podniku Greiner, s.r.o.*, Diplomová práce, 2001
- [26] PORTER, M., *Konkurenční strategie*, 1.vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994, 403 s., ISBN 80-85605-11-2.
- [27] ROSENAU, M., *Řízení projektů*, Computer Press, 2003, 344 s., ISBN 80-7226-218-1

- [28] SCHROLL, R., BÁČA, J., JANOUT, J., *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*, 1. vyd. Praha: STNL n.p., 1990. ISBN 80-03-00382-2
- [29] SCHROLL, R., JANOUT, J., KRÁL, B. aj. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*, 1. vyd. Praha: TRIZONIA, 1993, ISBN 80-85573-23-7
- [30] SOUKUPOVÁ, J., HOŘEJŠÍ, B., MACÁKOVÁ, L., SOUKUP, J., *Mikroekonomie*, 2. vydání, Management Press 1999, ISBN 80-7261-005-8
- [31] SPOUSTA, V., et al. *Vádemékum autora odborné a vědecké práce*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2000. 158 s. ISBN 80-210-2387-2
- [32] STANĚK, V. *Zvyšování efektivnosti procesním řízením nákladů*, Grada Publishing a.s., 2003, 236 s., ISBN 80-247-0456-0
- [33] SYNEK, M., a kol., *Manažerská Ekonomika*, Grada Publishing a.s., 2003, 466 s., ISBN 80-247-0515-X
- [34] ŠOLJAKOVÁ, L., *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*, Management Press, 2003, 146 s., ISBN 80-7261-087-2
- [35] TAPSCOTT, D. *Digitální ekonomika : naděje a hrozby věku informační společnosti*. 1. vyd. Praha: Computer Press, 1999. 350 s. ISBN 80-7226-176-2.
- [36] TRNKA, F., NOVÁČEK, V., BOBÁK, R., ŠVARCOVÁ, J., KLOUDOVÁ, J., DOHNALOVÁ, Z. *Teorie konkurenceschopnosti - dílčí výzkumná zpráva CEZ: J22/98:265300021*. In *Výzkum konkurenční schopnosti českých průmyslových výrobců*. Zlín: VUT v Brně, FaME ve Zlíně, 2001, s. 118
- [37] VERBERGER, J., *Metodika analýzy, optimalizace a automatizace podnikových procesů*, Disertační práce, Školitel: Prof. Ing. František Trnka, CSc., UTB 2004
- [38] VRÁBLÍK A KOL. *Výzkumná zpráva Konkurenceschopnost malých a středních firem. Výzkumný záměr FaME VUT ve Zlíně – Výzkum konkurenční schopnosti českých průmyslových výrobců*. Zlín: FaME, 2002.
- [39] VYSUŠIL, J. *Optimální cena – odraz správné kalkulace*. Praha: PROFESS. ISBN 80-85235-17-X

Články, normy, internetové a ostatní zdroje

- [40] BRABEC, D., ŘERICHOVÁ, P., *Jak připravit podnikový controlling a ABC*, [HTML dokument], cit. 19.5.2004, Dostupné na <<http://www.kiv.zcu.cz/~novyp/nsa/sap-abc.pdf>>
- [41] ČSN EN ISO 9000:2001, Systémy managementu jakosti – Základy, zásady a slovník, Praha: Český normalizační institut, 2001.
- [42] ČSN EN ISO 7144:1996, Dokumentace – Formální úprava disertací a podobných dokumentů, Praha: Český normalizační institut, 1996.
- [43] HEKELA, J., *ABC/ABM jako proaktivní nástroj moderního řízení podniku*, [HTML dokument], cit. 26.7.2004, Dostupné na <<http://si.vse.cz/archiv/clanky/2000/hekela.pdf>>
- [44] KAŠPAR, D., *Využití metody ABC v praxi*, In MendelNet 2002/2003, sborník příspěvků z konference studentů doktorského studia, Brno 2003, ISBN 80-7302-045-9
- [45] KRÁL, B., *Obsah, pojetí a struktura manažerského účetnictví*, [HTML dokument], cit. 22.1.2004, Dostupné na <http://nb.vse.cz/kmu/k_muc.htm>, 22.1.2004
- [46] MARKETINGOVÉ NOVINY, *SAS umožňuje přesné zaměření na zisk*, [HTML dokument], cit. 17.6.2004, Dostupné na <http://www.marketingovenoviny.cz/index.php3?Action=View&ARTICLE_ID=1283>
- [47] NEKVAPIL, T., *Co všechno získáte, rozhodnete-li se pro ABC/M nákladový model?*, In Controller News, ročník 10, č.3
- [48] NEKVAPIL, T., *Patří důsledné ABC rozpočtování pouze do učebnic?*, Controller News 4, 2004, [HTML dokument], cit. 22.1.2004, Dostupné na: <<http://www.controlling.cz/www02/pdf/362plt07.pdf>>
- [49] SEIDLER, M., STANĚK, V., *Aplikace ABC modelu v MORA Aerospace, a.s.*, mezinárodní konference Activity Based Management, Praha, 2001
- [50] SCHNOELEBELEN, SC., *Integrating an advanced cost management system into operating systems (part1)*, Journal of Cost Management, 1993, s. 50-54

- [51] SOLAŘ, J. Interní procesy podniku, jejich strukturalizace a měření výkonnosti. In *Management, Economic and Business in New Europe: sborník z mezinárodní vědecké konference, Brno 25. 4. 2003*. Ed. Alena KOČMANOVÁ et al. Brno: Fakulta Podnikatelská, VUT, 2003, s.260-267. ISBN 80-241-2382-X.
- [52] TŮMA, M. *Tvorba procesní organizace strategických podnikatelských jednotek na základě modelování a optimalizace podnikových procesů*. Ph.D. Thesis. Plzeň: Fakulta strojní, ZČU, 2001.
- [53] VUMS Software, a.s., *Activity-Based Management v Praxi*, [HTML dokument], cit. 28.9.2004, Dostupný na <<http://www.vumsoft.cz/>>

SEZNAM PUBLIKACÍ AUTORA

- [1] POPESKO, B., Využití analýzy variabilních nákladů v podniku Greiner, plastové obaly, s.r.o., bakalářská práce, 1999
- [2] POPESKO, B., Projekt řízení režijních nákladů metodou ABC v podniku Greiner, plastové obaly, s.r.o., diplomová práce, 2001
- [3] POPESKO, B., HURTA, J., BÍLEK, L., *Manažerské účetnictví*, skripty, FaME UTB Zlín, 2002, ISBN 80-7318-094-4
- [4] POPESKO, B., *Analýza variabilních nákladů jako nástroj pro optimalizaci výrobního sortimentu*, In. Sborník konference „Mladá veda 2002“, Račková dolina, 2002, SPU Nitra, ISBN 80-89162-02-9
- [5] POPESKO, B., *Předpoklady pro zavádění Activity-Based Managementu v průmyslových podnicích*, In. Sborník konference „MendelNet 2002/3“, Konvoj Brno 2003, ISBN 80-7302-045-9
- [6] POPESKO, B., *Řízení režijních nákladů metodou ABC/M – Cesta ke zvyšování konkurenceschopnosti podniku*, In. Sborník mezinárodní konference „Firma a konkurenční prostředí“, Brno 2003, ISBN 80-7157-695-6
- [7] POPESKO, B., *Koncepce Activity-Based Managementu v kontextu vývoje režijních nákladů ve 20. století*, In. Sborník konference „Finance a účetnictví ve vědě, výuce a praxi“, Zlín 2003, ISBN 80-7318-130-4
- [8] POPESKO, B., Activity-Based Management as a Tool of Increasing Industrial Company Competitive Ability in Global Business, 4th International PhD Conference, Miskolc, Hungary, ISBN 963 661 589 6
- [9] POPESKO, B., *Procesní řízení nákladů – Cesta ke zvyšování efektivity*, In. Sborník konference Mladá veda 2003, SPU Nitra, sborník doposud nepublikován
- [10] POPESKO, B., *Procesní řízení nákladů jako nástroj zvyšování výkonnosti a konkurenceschopnosti podniku*, In. Sborník referátů konference „Snížení nákladů o třicet procent“, Zlín 2004, ISBN 80-903108-4-2

- [11] POPESKO, B., *Charakteristika metod řízení na základě dílčích aktivit*, In. Sborník konference „Firma a konkurenční prostředí“, Brno 2004, (zatím nepublikováno)
- [12] POPESKO, B., *Implementace procesního řízení nákladů průmyslové organizaci*, In. Sborník z mezinárodní konference „Ekonomika a manažment podnikov“, Zvolen 2004, ISBN 80-228-1386-9
- [13] PAVELKOVÁ, D., HURTA, J., KRÁL, M., HÝBLOVÁ, E., PASEKOVÁ, M., ZEMAN, V., NOVÁK, T., KNÁPKOVÁ, A., BÍLEK, L., POPESKO, B., *Economic Processes And The Competitive Ability of Manufacturing Industry Enterprises*, In. Research into Competitive Abilities of Czech Industrial Producers, 2003, UTB Zlín, ISBN 80-7318-117-7

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Dotazník jako podklad výzkumného šetření

Příloha B: Případová studie implementace ABC/M

Příloha C: Případová studie implementace ABC/M

Příloha D: Matice nákladů aktivit (hodnoty)

Příloha E: Výpočet sekundárních jednotkových nákladů aktivit procesu vstupní logistiky

Příloha B: Případová studie implementace ABC/M

IMPLEMENTACE ABC/M VE SPOLEČNOSTI TUSCULUM, A.S.

Společnost TUSCULUM, a.s. je předním tuzemským výrobcem nábytku s ročními tržbami přesahujícími 1 mld. Kč a převážnou část své produkce vyváží do zemí EU. Výrobní kapacity, členěné na čalounickou a truhlářskou výrobu jsou situovány do třech lokalit v Rusínově, Blansku a Třebíči. V roce 2002, v rámci restrukturalizace vyhlásila společnost centralizovaný model řízení, kdy nevýrobní činnosti v jednotlivých lokalitách podléhají přímému řízení podnikového ústředí, zatímco ředitelé vlastních výrobních závodů jsou ústředně podřízeni řediteli pro výrobu. Zároveň přijal podnik za svůj strategický cíl přechod na model procesního řízení, podpořený implementací nového informačního systému.

Cíl projektu

Aplikace ABC řízení nákladů ve společnosti s ohledem na využitelnost pro tvorbu kalkulací výrobků a rozpočetnictví.

Východiska projektu

Pokud se rovná rozpočtování podle aktivit, byly první kroky ve společnosti Tuskulum spíše intuitivní. Hledala se jakási „vnitřní spravedlnost“ v hospodaření podnikových středisek, často provázená snahou o jejich reálné nebo virtuální oddělení do samostatných subjektů. Při implementaci se osvědčilo vytvoření „produktové mapy“ (schéma objasňující, jak dochází k výměně různých vnitřních produktů mezi aktivitami v podniku, případně, jak tyto produkty vstupují do podnikového výstupu), založené na dobré znalosti podnikových procesů a zavedení funkce „manažerů aktivit“ jako osob zodpovědných za tvorbu přidané hodnoty výstupního produktu podniku v souladu s produktovou mapou. Nákladová střediska, začleněna odpovědnostně do organizační struktury podniku, jsou potom ve věci sestavení ABC rozpočtů podřízena manažerům příslušných aktivit, zatímco ve všech ostatních otázkách podléhají nadřízenému stupni organizační struktury. Tento postup si vynucuje zakládání nových struktur jen v malém

počtu případů – pokud běžné organizační jednotky vykonávají svoji činnost pro větší počet aktivit, musí být rozdělena na nákladová střediska (virtuální) k jednotlivým aktivitám, počet samotných podnikových aktivit však není nijak navýšen.

Postup implementace ABC/M

4. V listopadu 2002 došlo k sestavení procesního schématu podniku a klasifikace jednotlivých procesů v souladu s normou ISO 9000 – 2000
5. Návazně byla sestavena produktová mapa s 20 základními aktivitami a jmenování manažeri jednotlivých aktivit.
6. Počátkem roku 2003 proběhlo tříkolové školení manažerů aktivit. V květnu téhož roku byly v rámci pilotního provozu sestaveny první varianty rozpočtů aktivit a návazně upraven celkový rozpočet společnosti pro aktuální období.
7. V průběhu měsíce října 2003, po přijetí revidované verze plánu společnosti, byly vyhodnoceny zkušenosti manažerů aktivit a již rutinním způsobem realizován proces aktualizace rozpočtů pro zbývající část roku.
8. V listopadu 2003 bylo realizováno numerické zpracování matematického modelu a došlo k vyčíslení cen podnikových produktů. Návazně dochází k úpravě procesů kalkulací tak, aby ABC ocenění se stalo jedním z výchozích podkladů při oceňování zakázek podniku.

Již první výsledky dosažené výpočtem přinesly pozoruhodné informace zásadního charakteru. Mimo jiné se ukázalo, že spotřeba krycího příspěvku (nad úroveň přímých nákladů) u výrobků s protikladnými nákladovými charakteristikami je – měřeno ve vzájemném srovnání – téměř dvojnásobná.

Závěry a zkušenosti z realizace projektu

Obavy z přílišné náročnosti úplného rozpočtování aktivit jsou vesměs nepodložené. Rozpočtování v a.s. Tuskulum probíhalo ve dvou až třech kolech s tím, že manažeři aktivit prováděli korekce ve spotřebovaných produktech návazně nato, jak se měnily požadavky na celkovou kapacitu jejich produktů od ostatních aktivit. Rozpočty obsahují část externích nákladů, vyčíslených v peněžních jednotkách v obvyklé struktuře výsledovky, jejich základní část, týkající se spotřeby podnikových produktů, je ale v jednotkách neutrálních (cena není známa před provedením konečného vyčíslení). Takových položek je ovšem v jednotlivých rozpočtech relativně málo, neboť vnitřní podnikové produkty jsou formulovány velmi komplexně (například náklady na člověka v kanceláři zahrnují kromě mezd a odvodů také pronájem kancelářské plochy, výpočetní techniky, spotřebu běžného materiálu, správu sociálních zařízení, ostrahu, pojištění a podobně).

Klíčovým pro věrohodnost rozpočtů a jejich akceptace v podnikové praxi se ukazuje vztah k jednorázovým nákladům a utopeným nákladům minulosti. Většina jednorázových nákladů by měla být veden jako náklady projektů s definovanými přínosy (ty jsou pak spotřebovávány aktivitami stejně jak jako ostatní produkty), případně financována podnikovými granty z určitých fondů mimo rozpočty aktivit (za tím účelem je zřízena aktivita „Granty“ na vstupu zakázky). Náklady nadbytečných kapacit a další náklady chybných rozhodnutí minulosti lze naproti tomu doporučit k soustředování v podnikové „Konsolidační bance“, jejíž saldo rozpočtu by mělo opět být pokryto z určité zátěže na výstupu zakázky. Tyto dva typy podnikových produktů společně s náklady obecné reprezentace podniku tak vytváří skupinu aktivit nejvíce podobných klasické správní režii podniku.

Vztah mezi ABC rozpočtováním a účetnictvím nemusí být tak těsný, jak zdánlivě vyplývá z podstaty obou těchto činností. V praxi musí být účtovány pouze externí náklady podniku. Náklady spotřeby vnitřních podnikových produktů definují pouze soustavu přepočítaných koeficientů, kterými jsou externí náklady rozpočítávány mezi veškeré (výstupní i vnitřní) produkty podniku a jako takové opět v rámci rozpočtované struktury výroby podniku celkově pokryty externími tržbami. Vést spotřebu těchto produktů je možné jak v rámci účetnictví (vnitřní produkty mají definovanou cenu a lze je tedy vnitřně fakturovat), tak v operativní evidenci (taková

však často existuje nezávisle na použití ABC- uveďme jako příklad evidenci zakázek, evidenci nových výrobků, evidenci pracovníků, evidenci výpočetní techniky, evidenci přidělení kancelářských a jiných ploch, atd.). V ostatních případech, kdy evidence spotřeby vede k dodatečným nárokům na administrativu (např. evidence služeb technické přípravy pro výrobu nebo obchod), lze většinou uplatnit tzv. „Princip kontroly externími náklady“: Manažeři aktivit se zodpovídají ze spotřeby externích, účetně evidovaných nákladů, což je zpravidla dostatečné pro vzájemné hlídání spotřeby vnitřních produktů mezi manažery aktivit navzájem. Vyšší spotřeby vnitřního produktu vždy vyvolá pozornost manažera aktivity, jejíž činností takový produkt vzniká neboť nepochybně povede k navýšení externích nebo ostatních evidovaných nákladů v jeho rozpočtu (pro ten účel je vhodné zařadit mezi externí náklady také mzdy a odpisy, s jejichž účtováním není problém), nižší spotřeba, která by mohla vyvolat tichou úsporu na straně „dodávajícího“, naproti tomu neunikne zájmu manažera aktivity, která produkt spotřebovává, neboť jde o úspěch dosažený právě na jeho straně.

Budoucnost použité metody,

V nejbližším čase je zájmem managementu a.s. Tuskulum rozšířit uplatnění metody ABC nejméně ve dvou směrech:

1. Nadále mohou být prohlubovány vazby mezi náklady projektů (potažmo náklady koncepcí a strategií podniku) a ABC. Posuzování investic by mělo vycházet z ABC ocenění: jen tak je zaručeno, že oceněné přínosy projektu budou skutečně spotřebovány uvnitř podniku, jak předpokládá přeslušný propočet návratnosti (manažer aktivity, realizující některý z přínosů, musí takový produkt projektu nejprve „koupit“ tj. zahrnout do spotřeby v rámci rozpočtu své aktivity. Aby tak učinil musí si také být jist dosaženou úsporou).

2. Určitým rozšířením škály druhů produktů lze alokovat náklady nejen v dlouhodobém měřítku, tj. na základě rozpočtované spotřeby pro čtvrtletí nebo rok, ale i v případě určování marginálních nákladů a výnosů jediné konkrétní zakázky. Zde může jít o zásadní přínos v rozhodování „vyrobit či nevyrobit“ při existenci dočasně volných kapacit podniku.

Příloha C: Případová studie implementace ABC/M

IMPLEMENTACE ABC/M VE SPOLEČNOSTI ZČE, A.S.

Západočeská energetika a.s. je dominantním dodavatelem elektrické energie na území západních Čech a současně vlastníkem a provozovatelem distribuční sítě. ZČE je má bohatou, 80. letou tradici ve svém regionu. Patří do skupiny osmi distribučních energetických společností, které v České republice zabezpečují přenos a rozvod elektrické energie velmi vysokého, vysokého a nízkého napětí a prodej elektřiny zákazníkům. Současné úsilí s nímž se podnik přetváří na moderní energetickou společnost připravenou využít příležitostí liberalizovaného trhu je provázáno formováním nové firemní kultury. ZČE dnes opírá své aktivity o účinný systém řízení a usiluje o vysokou kvalitu služeb pro své zákazníky.

Výchozí stav

Výchozím stavem při zahájení reengineeringu v r. 1998 byl mimo jiné nevyhovující model finančního řízení, který neumožňoval dostatečně přesně analyzovat nákladovou strukturu podniku a rentabilitu jednotlivých produktů, které společnost poskytuje ať už ven nebo dovnitř společnosti. Původní model spočíval ve více méně arbitrární alokaci nákladů. Druhotné přeúčtování výkonů komplikovalo systém a zbavovalo manažery možnosti skutečně řídit své náklady, což mělo negativní dopad i na plnění plánu a prosperitu firmy.

Potřeby

Manažeri stále více pocítovali potřebu systému, který by jim umožňoval efektivní finanční řízení. Chtěli získat požadované informace rychle, v jednoduché podobě a s umožněním vlastních pohledů na sledované informace. Zavedením takového systému ZČE chtěla posílit samostatnost a zodpovědnost divizí tím, že manažeri budou schopni sledovat a řídit své hospodářské výsledky, vč. rentability každého z poskytovaných produktů. Velmi významnou se jevila i motivace zaměstnanců k dosažení strategických i operativních cílů, orientace jen na ty cíle, které jsou v souladu

se zájmem akcionářů, a aktivní vyhledávání úspor a nových příležitostí na všech úrovních.

Řešení

Aby bylo možno uspokojit výše uvedené potřeby, ZČE se rozhodla zavést systém Activity Based Costing (ABC). Ten umožňuje správnou alokaci prvotních nákladů, evidovaných v účetním systému, na aktivity a produkty. Podstatnou součástí systému tvoří oblast druhotných předávek mezi divizemi. Bylo rozhodnuto o zavedení vnitřního trhu s hlavními produkty. Tak bude možno hodnotit výsledovku a částečně i bilanci jednotlivých divizí. Hlavními výstupy budou středisková, produktová a zakázková výsledovka, stejně jako výkazy sledující návratnost vloženého kapitálu a další klíčové ukazatele. Analýzu potřeb a koncepční návrh nového systému finančního řízení pomohla ZČE provést konzultační firma McKinsey & Co., v návaznosti na projekt reengineeringu klíčových procesů a organizační struktury, který proběhl v ZČE na přelomu r. 97/98. Pro realizaci systému ABC ZČE vybrala technologie Oracle Express a prostředí Oracle Financial Analyzer, jako dodavatele pak firmu VUMS software a.s. Jednání mezi ZČE a VUMS software byla zahájena v září 1998, ve stejném měsíci byly zahájeny práce na analýze a následné implementaci.

Implementace

Samotné implementaci předcházela rozsáhlá fáze analýzy, v průběhu které byly požadavky kladené na systém převedeny do podoby technického zadání. V rámci tohoto zadání bylo nutné provést některé úpravy též do zdrojových systémů dat ZČE. Po analýze následovala realizace prototypu, který umožňoval základní přenosy dat ze zdrojových systémů a jejich transformace uvnitř systému ABC až do požadované podoby. Prototyp byl dokončen v prosinci 1998. Po dokončení celého řešení v květnu 1999 následovala fáze testování na reálných datech. Vzhledem ke složitosti celého systému docházelo v průběhu všech výše zmíněných fází k doplňování, resp. upřesňování technického zadání. V červenci 1999 systém začíná sloužit svým uživatelům.

Budoucnost

S ukončením implementace modelu ABC v prostředí MIS Oracle Express se manažerům dostává do rukou nástroj, který jim umožní odhalit neproduktivně vynaložené prostředky, nerentabilní produkty a nadměrně vázaný kapitál, to vše v úrovni detailu a s přesností, která dříve nebyla dosažitelná. Přitom je garantováno dodržení veškerých legislativních požadavků na účetnictví. Zavedením systému v popsaném rozsahu vývoj nekončí. ZČE chce systém rozšířit o nástroje plánování a rozpočtování vč. možnosti simulace vývoje dlouhodobé hodnoty společnosti v závislosti na strategii. V dalších etapách se předpokládá zavedení systému vyvážených ukazatelů (BSC), tj. rozšíření o neúčetní informace a posléze další rozšíření systému o zákaznický pohled, tj. měření rentability jednotlivých produktů v zákaznických segmentech. Pro dosažení tohoto cíle bude ještě třeba vyvinout mnoho úsilí, avšak ZČE věří, že toto úsilí i vynaložené náklady budou vyváženy ziskem konkurenční výhody na liberalizovaném energetickém trhu.

Nákladová položka	NP-celkem	Primární aktivity								
		Plán materiálu	Výběr a schvalování	Rozvoj dodavatelů	Uzavírání smluv	Objednávání a nákup	Příjem a kontrola	Uskladnění	Platba	Reklamáce
Mzdové a osobní náklady	-2 508 321	-78 000	-350 000	-150 000	-124 447	-659 225	-652 949	-433 700	-40 000	-20 000
Energie+plyn+voda	-19 910	-3 000	-1 500	-1 500	-1 500	-2 800	-6 810	-1 000	-1 000	-800
Režijní materiál	-151 520	-16 000	-34 980	-26 700	-16 000	-31 784	-7 056	-4 000	-4 000	-11 000
Služby	-334 857	-6 400	-23 715	-10 715	-17 715	-257 614	-10 558	-2 715	-2 715	-2 710
Cestovné	-38 103	0	-16 304	-13 000	0	-7 608	-1 191	0	0	0
Poplatky	-93 674	0	0	0	0	-2 238	0	0	-91 436	0
Odpisy+leasing	-152 460	-4 750	-20 317	-8 707	-7 224	-38 268	-24 500	-45 211	-2 322	-1 161
Ostatní	-19 000						-19 000			
Celkem (Cost Pool)	-3 298 845	-108 150	-446 816	-210 622	-166 886	-999 537	-722 064	-486 626	-141 473	-35 671

Příloha E: Výpočet sekundárních jednotkových nákladů aktivit procesu vstupní logistiky